

# SÉNAT DE BELGIQUE

---

SESSION DE 1998-1999

---

14 JANVIER 1999

---

**Projet de loi relative au  
contentieux en matière fiscale**

---

*Procédure d'évocation*

---

**Projet de loi relative à l'organisation  
judiciaire en matière fiscale**

---

**RAPPORT**

FAIT AU NOM  
DE LA COMMISSION  
DES FINANCES ET  
DES AFFAIRES ÉCONOMIQUES  
PAR MM. **COENE ET SANTKIN**

---

Ont participé aux travaux de la commission :

1. Membres effectifs: MM. Hatry, président; Bock, Ph. Charlier, Delcroix, D'Hooghe, Goovaerts, Hotyat, Moens, Mme Van der Wildt, MM. Van Goethem, Weyts, Mme Willame-Boonen, MM. Coene et Santkin, rapporteurs.

2. Membres suppléants: Mme Delcourt-Pêtre, MM. Happart, Istasse, Mme Merchiers, MM. Nothomb et Vandenberghe.

3. Autres sénateurs: M. Jonckheer.

*Voir:*

**Documents du Sénat:**

**1-966 - 1997/1998:**

N° 1: Projet transmis par la Chambre des représentants.

N°s 2 à 5: Amendements.

**1-966 - 1998/1999:**

N°s 6 à 9: Amendements.

**1-967 - 1997/1998:**

N° 1: Projet transmis par la Chambre des représentants.

N°s 2 à 5: Amendements.

**1-967 - 1998/1999:**

N°s 6 à 10: Amendements.

# BELGISCHE SENAAAT

---

ZITTING 1998-1999

---

14 JANUARI 1999

---

**Wetsontwerp betreffende  
de beslechting van fiscale geschillen**

---

*Evocatieprocedure*

---

**Wetsontwerp betreffende  
de rechterlijke inrichting in fiscale zaken**

---

**VERSLAG**

NAMENS DE COMMISSIE  
VOOR DE FINANCIËN EN DE  
ECONOMISCHE AANGELEGENHEDEN  
UITGEBRACHT  
DOOR DE HEREN **COENE EN SANTKIN**

---

Aan de werkzaamheden van de Commissie hebben deelgenomen :

1. Vaste leden: de heren Hatry, voorzitter; Bock, Ph. Charlier, Delcroix, D'Hooghe, Goovaerts, Hotyat, Moens, mevrouw Van der Wildt, de heren Van Goethem, Weyts, mevrouw Willame-Boonen, de heren Coene en Santkin, rapporteurs.

2. Plaatsvervangers: Mevrouw Delcourt-Pêtre, de heren Happart, Istasse, mevrouw Merchiers, de heren Nothomb en Vandenberghe.

3. Andere senatoren: de heer Jonckheer.

*Zie:*

**Gedr. St. van de Senaat:**

**1-966 - 1997/1998:**

Nr. 1: Ontwerp overgezonden door de Kamer van volksvertegenwoordigers.

Nrs. 2 tot 5: Amendementen.

**1-966 - 1998/1999:**

Nrs. 6 tot 9: Amendementen.

**1-967 - 1997/1998:**

Nr. 1: Ontwerp overgezonden door de Kamer van volksvertegenwoordigers.

Nrs. 2 tot 5: Amendementen.

**1-967 - 1998/1999:**

Nrs. 6 tot 10: Amendementen.

## SOMMAIRE

## INHOUD

	Pages
I. Introduction des rapporteurs . . . . .	3
II. Auditions . . . . .	4
1. Exposé de J. F. Cats, président de l'Institut des réviseurs d'entreprises . . . . .	4
2. Exposé de MM. Deleenheer et Vanderstichelen, respectivement président et directeur général de l'Institut des experts-comptables . . . . .	16
3. Exposé de M. Thierry Afschrift, professeur à l'Université Libre de Bruxelles, avocat au barreau de Bruxelles, conseiller suppléant à la cour d'appel de Bruxelles . . . . .	42
4. Exposé de M. André Bailleux, avocat, professeur au Fucam (Mons) et chroniqueur fiscal de <i>La Libre Belgique</i> . . . . .	62
5. Exposé de M. Jan Van Dijk, rédacteur en chef de la revue fiscale « <i>Le fiscologue</i> » et chroniqueur fiscal de l'hebdomadaire « <i>Trends/Tendances</i> » . . . . .	68
6. Exposé de M. Victor Dauginet, avocat et professeur extraordinaire UIA . . . . .	74
7. Exposé de M. Jean-Pierre Bours, avocat, maître de conférences à l'Université de Liège et chargé de cours aux HEC Liège . . . . .	81
8. Exposé de M. François Izzi, expert comptable et président de la Ligue francophone du Syndicat national des contribuables asbl . . . . .	87
9. Exposé de maître Marc Dassel, avocat, expert fiscal . . . . .	94
10. Audition du Conseil de l'Ordre du barreau de Bruxelles . . . . .	97
III. Discussion générale . . . . .	105
IV. Discussion des amendements au projet de loi relative au contentieux en matière fiscale . . . . .	138
V. Discussion des articles du projet de loi relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale . . . . .	213
VI. Votes finals . . . . .	240
Annexes . . . . .	241

	Blz.
I. Inleiding door de rapporteurs . . . . .	3
II. Hoorzittingen . . . . .	4
1. Uiteenzetting door de heer J. F. Cats, voorzitter van het Instituut der bedrijfsrevisoren . . . . .	4
2. Uiteenzetting door de heren Deleenheer en Vanderstichelen, respectievelijk voorzitter en directeur-generaal van het Instituut der accountants . . . . .	16
3. Uiteenzetting door de heer Thierry Afschrift, hoogleraar aan de <i>Université Libre de Bruxelles</i> , advocaat bij de balie van Brussel, plaatsvervangend raadshoofd bij het hof van beroep te Brussel . . . . .	42
4. Uiteenzetting door de heer André Bailleux, advocaat, hoogleraar aan de Fucam (Bergen) en fiscaal redacteur bij <i>La Libre Belgique</i> . . . . .	62
5. Uiteenzetting door de heer Jan Van Dijk, hoofdredacteur van de fiscale nieuwsbrief « <i>De fiscoloog</i> » en fiscaal redacteur van het weekblad « <i>Trends/Tendances</i> » . . . . .	68
6. Uiteenzetting door de heer Victor Dauginet, advocaat en buitengewoon docent UIA . . . . .	74
7. Uiteenzetting door de heer Jean-Pierre Bours, advocaat, maître de conférence aan de Luikse universiteit, docent aan de HEC te Luik . . . . .	81
8. Uiteenzetting door de heer François Izzi, accountant en voorzitter van de Ligue francophone van het Nationaal Syndicaat voor belastingplichtigen, vzw . . . . .	87
9. Uiteenzetting door meester Marc Dassel, advocaat, fiscaal expert . . . . .	94
10. Hoorzitting met de Raad van de Orde van de balie van Brussel . . . . .	97
III. Algemene bespreking . . . . .	105
IV. Bespreking van de amendementen op het wetsontwerp betreffende de beslechting van fiscale geschillen . . . . .	138
V. Bespreking van de artikelen van het wetsontwerp betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken . . . . .	213
VI. Eindstemmingen . . . . .	240
Bijlagen . . . . .	241

## I. INTRODUCTION DES RAPPORTEURS

Les deux projets de loi à l'examen ont accompli un périple long et difficile.

Ces deux projets qui ont été transmis au Sénat le 29 avril 1998 ont en effet été sévèrement critiqués par les milieux professionnels concernés.

La commission a donc jugé utile de leur consacrer une série d'auditions. Celles-ci ont eu lieu les 3, 4, 9 et 24 juin 1998.

À la suite de ces auditions, des sénateurs de l'opposition et de la majorité ont déposé une petite centaine d'amendements (*cf.* doc. Sénat, n<sup>os</sup> 1-966/2 à 6 et n<sup>os</sup> 1-967/2 à 6).

Le gouvernement n'est pas resté insensible aux sévères critiques dont les deux projets ont fait l'objet sur de nombreux points. Le nouveau ministre des Finances a donc annoncé, le 7 juillet 1998, en commission, que le gouvernement allait déposer lui aussi des amendements inspirés, d'une part, par les auditions organisées par la commission et, d'autre part, par l'arrêt n<sup>o</sup> 67/98 du 10 juin 1998 de la Cour d'arbitrage (arrêt «R. Walgraffe»).

Les amendements du gouvernement, pour l'essentiel repris dans les documents n<sup>os</sup> 966/7 (nouveau document) et 967/7 du Sénat, ont été déposés le 23 novembre 1998.

Vu leur caractère fondamentalement novateur, parce que le gouvernement a largement tenu compte, dans ceux-ci, des préoccupations qui avaient été exprimées au sein de la commission et devant elle par les personnes auditionnées, les sénateurs ont accepté de retirer la plupart des amendements qu'ils avaient déposés avant ceux du gouvernement. Par ailleurs, ils ont déposé des (sous-)amendements nouveaux (*cf.* doc. Sénat, n<sup>os</sup> 1-966/8 et 9 et n<sup>os</sup> 1-967/8 et 9) qui constituent pour l'essentiel une réaction aux amendements du gouvernement.

## I. INLEIDING DOOR DE RAPPORTEURS

Beide voorliggende wetsontwerpen hebben een lange en moeilijke weg afgelegd.

Die twee ontwerpen door de Kamer op 29 april 1998 aan de Senaat overgezonden, waren immers het voorwerp van zware kritiek vanuit de betrokken beroepsmiddens.

De commissie heeft het dan ook nuttig geoordeeld om een reeks hoorzittingen aan deze ontwerpen te wijden. Deze hoorzittingen hadden plaats op 3, 4, 9 en 24 juni 1998.

Deze hoorzittingen hadden mee tot gevolg dat door senatoren, zowel vanuit de meerderheid als vanuit de oppositie, een honderdtal amendementen (zie Stuk Senaat, nrs. 1-966/2 tot 6 en nrs. 1-967/2 tot 6) zijn ingediend.

Ook de regering bleef niet ongevoelig voor het feit dat talrijke punten uit beide ontwerpen aan hevige kritiek blootstonden. De nieuwe minister van Financiën kondigde op 7 juli 1998 in commissie aan dat de regering op haar beurt amendementen zou indienen gebaseerd enerzijds op de hoorzittingen voor deze commissie en anderzijds op het arrest nr. 67/98 van 10 juni 1998 van het Arbitragehof (het zogenaamde arrest «R. Walgraffe»).

Deze amendementen van de regering, grotendeels opgenomen in de gedrukte stukken nrs. 966/7 (vervangend stuk) en 967/7 van de Senaat, zijn ingediend op 23 november 1998.

Gezien het fundamenteel vernieuwend karakter van deze amendementen en het feit dat de regering hiermee in belangrijke mate tegemoetkwam aan de bekommernissen geuit in en voor de commissie door de gehoorde personen, hebben de senatoren het leeuwendeel van hun amendementen ingediend vóór die van de regering teruggetrokken. Anderzijds dienden zij nieuwe (sub-)amendementen in (zie Stuk Senaat, nrs. 1-966/8 en 9 en nrs. 1-967/8 en 9) voornamelijk als reactie op de amendementen van de regering.

## II. AUDITIONS

### 1. Exposé de J.F. Cats, président de l'Institut des réviseurs d'entreprises

Je voudrais d'abord vous remercier d'avoir bien voulu nous associer à vos travaux de réforme de la procédure contentieuse en matière fiscale. Pour l'essentiel, je me référerai aux déclarations des représentants de l'Institut des experts-comptables en me contentant de formuler quelques observations d'intérêt général.

Comme je le soulignerai dans un instant, le réviseur d'entreprises n'est pas appelé à intervenir en cette qualité dans les procédures fiscales contentieuses. Ma présence ici se justifie sans doute par le fait que, dans la préparation du projet de loi soumis à votre analyse, une discussion est intervenue sur le rôle et l'organisation des professions comptables en matière fiscale.

Elle peut également se justifier par la nécessité de préciser le rôle et les fonctions du commissaire-réviseur qui est d'attester l'image fidèle qui se dégage des comptes annuels, en ce compris les rubriques traduisant les obligations fiscales de l'entreprise. En effet, comme le soulignait la Commission des finances et du budget de la Chambre, le 15 avril dernier, on peut partir du constat que les éléments à contrôler sont à puiser dans la comptabilité de l'entreprise en général et plus particulièrement dans le compte de résultat: chiffre d'affaires, bénéfices, rémunérations, impôt sur le résultat, etc. Les comptes annuels sont annexés à la déclaration ISoc et sont ainsi directement en possession des agents chargés du contrôle.

J'évoquerai brièvement trois aspects particuliers:

- l'organisation des professions comptables et fiscales;
- le rôle du commissaire-réviseur face aux obligations fiscales de l'entreprise;
- les relations entre comptabilité et fiscalité.

#### 1. Organisation des professions comptables et fiscales

Le rapport de la Commission des finances et du budget de la Chambre fait état de la déclaration du ministre des Finances selon laquelle le Conseil des ministres a approuvé un projet de loi relatif aux professions comptables, dans le but de réglementer et de protéger les titres de conseil fiscal et de comptable fiscaliste agréé dans une perspective d'unification des Instituts des professions économiques et fiscales. Le

## II. HOORZITTINGEN

### 1. Uiteenzetting door de heer J.F. Cats, voorzitter van het Instituut der bedrijfsrevisoren

Vooreerst wensen wij u te danken voor het feit dat u ons heeft willen betrekken bij de werkzaamheden tot hervorming van de beslechttingsprocedure van fiscale geschillen. Wij zullen hoofdzakelijk verwijzen naar de verklaringen van de vertegenwoordigers van het Instituut der Accountants en enkel een aantal opmerkingen van algemeen belang formuleren.

Zoals wij hierna zullen aantonen, wordt van de bedrijfsrevisor niet verwacht dat hij «qualitate qua» tussenkomt in de fiscale beslechttingsprocedures. Onze aanwezigheid hier kan ongetwijfeld verklaard worden door het feit dat tijdens de voorbereiding van het wetsontwerp, dat het voorwerp uitmaakt van uw onderzoek, een discussie is gevoerd omtrent de rol en de organisatie van de boekhoudkundige beroepen in fiscale materies.

De noodzaak om de rol en de functie te verduidelijken van de commissaris-revisor, die het getrouw beeld dat uit de jaarrekening blijkt, moet attesteren, met inbegrip van de rubrieken die de fiscale verplichtingen van de onderneming weergeven, is wellicht een andere verklaring voor onze aanwezigheid. De Kamercommissie voor de Financiën en de Begroting heeft inderdaad op 15 april jongstleden benadrukt dat de te controleren elementen moeten worden gezocht in de boekhouding van de onderneming in het algemeen, en meer bepaald in de resultatenrekening: omzet, winst, bezoldigingen, belastingen op het resultaat, enz. De jaarrekening wordt als bijlage bij de aangifte in de vennootschapsbelasting gevoegd en is aldus rechtstreeks in het bezit van de ambtenaren die belast zijn met de controle.

Wij zullen in het bijzonder drie aspecten van naderbij bekijken:

- de organisatie van de boekhoudkundige en fiscale beroepen;
- de rol van de commissaris-revisor ten aanzien van de fiscale verplichtingen van de onderneming;
- het verband tussen boekhouding en fiscaliteit.

#### 1. De organisatie van de boekhoudkundige en fiscale beroepen

In het verslag van de Kamercommissie voor de Financiën en de Begroting wordt melding gemaakt van de verklaring van de minister van Financiën omtrent de goedkeuring door de Ministerraad van een voorontwerp van wet betreffende de boekhoudkundige beroepen. Dat ontwerp heeft tot doel de titels van «belastingconsulent» en «erkend boekhouder-fiscalist» te reglementeren en te beschermen, met het

ministre soulignait que ce projet laissait au contribuable une totale liberté de choix de son mandataire, sous réserve du monopole de plaidoirie que le Code judiciaire reconnaît aux avocats.

Le Conseil de l'Institut des réviseurs d'entreprises est d'avis que le projet de loi auquel se réfère le ministre doit être considéré comme positif à plusieurs égards. Tout d'abord, il reconnaît que le conseil fiscal est une activité professionnelle traditionnelle des experts comptables et des comptables dans notre pays. Même si les avocats bénéficient du monopole de plaidoirie devant les cours et tribunaux de l'Ordre judiciaire, les entreprises et les particuliers confient le plus souvent la défense de leurs intérêts devant les administrations fiscales à des professionnels de la comptabilité. Il est utile que cette compétence soit reconnue par l'usage d'un titre professionnel protégé.

À cet égard, je voudrais appuyer l'observation de mes collègues experts comptables selon laquelle il faudrait que ce projet de loi soumis à votre examen permette au contribuable de se faire représenter au tribunal par un avocat, spécialiste de la procédure ou, en procédure écrite, par son expert comptable ou comptable. Il serait également utile de prévoir expressément que l'avocat peut décider de se faire assister devant le tribunal, par l'expert comptable ou le comptable de son client.

Par ailleurs, le Conseil de l'Institut des réviseurs d'entreprises défend l'idée d'un rapprochement entre cet institut et l'Institut des experts-comptables dans le meilleur délai possible. Dès 1985, le législateur a considéré que les experts comptables et les réviseurs d'entreprises devaient avoir une formation de niveau équivalent dans des domaines comptables, économiques, juridiques et financiers. C'est davantage par le cœur de leurs activités que ces professionnels se caractérisent. En particulier, la fonction principale et spécialisée du réviseur d'entreprises doit être la certification des informations comptables et financières dans un but d'intérêt général. Il nous paraît clair aujourd'hui que le rapprochement entre les professions d'expert comptable et de réviseur d'entreprises devra déboucher à terme sur le rapprochement des institutions. Les présidents des deux instituts ont signé en 1996 un protocole en ce sens. Nous veillerons à la bonne fin de cet engagement.

## **2. Rôledu commissaire-reviseur face aux obligations fiscales de l'entreprise**

Conformément au droit des sociétés qui organise cette fonction, le commissaire-reviseur a pour mission de contrôler la situation financière de la société, ses comptes annuels et la régularité au regard du droit des

oog op een samenvoeging van de Instituten voor economische en fiscale beroepen. De minister onderstreepte dat dit ontwerp de belastingplichtige volledig vrijlaat bij de keuze van zijn mandataris, onder voorbehoud van het monopolie om te pleiten, dat het Gerechtelijk Wetboek toekent aan de advocaten.

De Raad van het Instituut der bedrijfsrevisoren is de mening toegedaan dat het wetsontwerp, waaraan de minister refereerde, op verschillende punten als positief moet worden beschouwd. Vooreerst wordt erkend dat het verlenen van fiscaal advies in ons land traditioneel behoort tot de beroepsactiviteit van accountants en boekhouders. Zelfs indien de advocaten een pleitmonopolie hebben voor de hoven en rechtbanken van de rechterlijke orde, vertrouwen de ondernemingen en privé-personen de verdediging van hun belangen voor de fiscale administratie meestal toe aan beroepsbeoefenaars van de accountancysector. Het is nuttig dat deze bevoegdheid wordt erkend via het gebruik van een beschermde beroepstitel.

In dit verband zouden wij de opmerking van onze collega's accountants willen ondersteunen volgens welke het wetsontwerp dat u bespreekt de belastingplichtige in staat zou moeten stellen zich voor de rechtbank te laten vertegenwoordigen door een advocaat, specialist inzake de procedure, of in de schriftelijke procedure door zijn accountant of boekhouder. Het zou eveneens aangewezen zijn om uitdrukkelijk te bepalen dat de advocaat zou kunnen beslissen zich voor de rechtbank te laten bijstaan door de accountant of de boekhouder van zijn cliënt.

Verder is de Raad van het Instituut der bedrijfsrevisoren voorstander van een toenadering tussen dit Instituut en het Instituut der Accountants binnen de kortst mogelijke termijn. Sinds 1985 is de wetgever ervan uitgegaan dat de accountants en de bedrijfsrevisoren een soortgelijk bekwaamheidsniveau moesten hebben op boekhoudkundig, economisch, juridisch en financieel vlak. Het is veeleer de kern van hun activiteiten waardoor de beroepsbeoefenaars gekenmerkt worden. Meer in het bijzonder dient de voornaamste en gespecialiseerde taak van de bedrijfsrevisor te bestaan in de certificering van de financiële en boekhoudkundige gegevens in het algemeen belang. Vandaag de dag lijkt het ons duidelijk dat de toenadering tussen de beroepen van accountant en bedrijfsrevisor op termijn aanleiding zal geven tot de toenadering van de instellingen. De voorzitters van de twee instituten hebben in 1996 in die zin een protocol ondertekend. Wij zullen ervoor zorgen dat deze verbinde tot een goed einde wordt gebracht.

## **2. Rol van de commissaris-revisor ten aanzien van de fiscale verplichtingen van de onderneming**

Overeenkomstig het vennootschapsrecht dat in de commissarisfunctie voorziet, heeft de commissaris-revisor als opdracht om de financiële toestand van de vennootschap, haar jaarrekening en de regelmatig-

sociétés et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels. Cette définition de l'article 64 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales fait apparaître clairement que le législateur n'a pas donné au commissaire-réviseur la responsabilité de contrôler la régularité des opérations de l'entreprise au regard du droit fiscal.

Toutefois, les comptes annuels ne peuvent donner une image fidèle du patrimoine ou des résultats de l'entreprise lorsque celle-ci n'a pas correctement traduit ses obligations fiscales dans les comptes. En particulier, si la dette fiscale a été sous-estimée, le passif de la société est sous-évalué et l'image donnée aux actionnaires et aux tiers par les comptes annuels ne peut être considérée comme fidèle. Il appartient dès lors au commissaire-reviseur de vérifier si l'entreprise a correctement évalué la charge de ses obligations fiscales.

Son objectif est de s'assurer que le lecteur des comptes annuels ne sera pas trompé par une présentation manifestement incorrecte des obligations fiscales de l'entreprise dans les comptes annuels. Pour effectuer ces vérifications, le commissaire-reviseur doit avoir une connaissance de base suffisante de la fiscalité mais il n'est pas prévu qu'il se spécialise dans cette matière. Il pourra, comme le prévoient les normes de révision de l'Institut des réviseurs d'entreprises, recourir aux travaux d'un spécialiste.

Dans le contexte actuel de la formation et de l'organisation des réviseurs d'entreprises, il paraît difficile, voire impossible, d'exiger de leur part un avis explicite sur le respect des obligations fiscales. Cet avis porterait sur l'interprétation de la loi fiscale, domaine dans lequel il n'est pas prévu qu'il acquière des compétences spécialisées.

Je tiens cependant à souligner que le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises adoptera cette semaine encore une recommandation relative aux fraudes et actes illégaux dont je me permets de citer brièvement un passage :

«Lorsque le réviseur arrive à la conclusion qu'un acte illégal s'est produit, qu'il a une influence significative sur les comptes annuels et qu'il n'a pas été correctement traité dans ces comptes annuels, il doit établir un rapport avec réserve ou émettre une opinion négative.

Lorsque l'irrégularité est identifiée, juridiquement établie et importante, le réviseur qui ne peut acquérir la conviction que les dirigeants de l'entreprise adopteront dans l'avenir une attitude respectueuse de la loi

heid — vanuit het oogpunt van de vennootschapswet en van de statuten — van de verrichtingen weer te geven in de jaarrekening, te controleren. Uit deze definitie van artikel 64 van de vennootschapswet blijkt duidelijk dat de wetgever de commissaris-revisor niet de verantwoordelijkheid heeft gegeven om de regelmatigheid van de verrichtingen van de onderneming ten aanzien van het fiscaal recht te controleren.

De jaarrekening kan echter geen getrouw beeld geven van het vermogen of van de resultaten van de onderneming, indien de fiscale verplichtingen niet correct in de rekeningen zijn weergegeven. Meer in het bijzonder is het zo dat indien de fiscale schuld werd onderschat, het passief van de vennootschap ondergewaardeerd is en het beeld dat de jaarrekening verstrekt aan de aandeelhouders en derden, niet als getrouw kan worden beschouwd. Het komt bijgevolg aan de commissaris-revisor toe om na te gaan of de onderneming de fiscale verplichtingen juist heeft ingeschat.

De doelstelling is dat hij zich ervan vergewist of de gebruiker van de jaarrekening niet misleid zal worden door een kennelijk onjuiste voorstelling van de fiscale verplichtingen van de onderneming in de jaarrekening. Om deze controles uit te voeren, dient de commissaris-revisor te beschikken over voldoende kennis van de fiscaliteit, maar nergens wordt bepaald dat hij daarin gespecialiseerd is. Overeenkomstig de controlenormen van het Instituut der bedrijfsrevisoren, zal hij een beroep kunnen doen op een deskundige.

In de huidige context van de opleiding en de organisatie van de bedrijfsrevisoren, lijkt het moeilijk, zometeen onmogelijk om van hen een uitdrukkelijk advies te eisen omtrent de naleving van de fiscale wetgeving; dit advies zou betrekking hebben op de interpretatie van de fiscale wetgeving en nergens is bepaald dat de bedrijfsrevisor in deze materie gespecialiseerde kennis verwerft.

Wij wensen echter te onderstrepen dat de Raad van het Instituut der bedrijfsrevisoren nog deze week een controleaanbeveling zal goedkeuren inzake fraude en onwettige handelingen; hieruit kan kort de volgende passus worden aangehaald :

«Wanneer de revisor tot het besluit komt dat er zich een onwettige handeling heeft voorgedaan die een betekenisvolle invloed op de jaarrekening heeft en die niet op een correcte manier in de jaarrekening is verwerkt, moet de revisor een verslag met voorbehoud of een afkeurende verklaring afgeven.

Wanneer de onregelmatigheid geïdentificeerd, juridisch vastgesteld en belangrijk is, moet de revisor die niet overtuigd is dat de ondernemingsleiding in de toekomst de wet zal naleven, er de voorkeur aan

devra préférer présenter sa démission motivée dans le respect de l'article 64 *quinquies in fine*, des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.»

Cette approche devra s'appliquer à toute forme d'acte illégal, en ce compris ceux qui découlent d'une mauvaise application de la loi fiscale.

### 3. Relations entre comptabilité et fiscalité

Dans le troisième volet de cette intervention, je souhaiterais vous faire part d'une inquiétude sur l'évolution parallèle de la comptabilité et de la fiscalité.

Je rappelais en introduction l'extrait du rapport de la commission des Finances et du Budget de la Chambre selon lequel les éléments à contrôler sont à puiser dans la comptabilité de l'entreprise. Ceci est évidemment exact mais il ne faudrait pas en tirer des conclusions fausses.

La comptabilité n'est pas établie principalement dans le but de servir d'outil à la taxation des revenus. La comptabilité doit être avant toute chose un outil de gestion au service de la décision économique de l'entrepreneur et de ceux qui lui fournissent les moyens nécessaires à son entreprise. Dans notre pays, trop souvent, la comptabilité est influencée de façon déterminante par des considérations d'ordre fiscal. Plus récemment, le législateur a même considéré qu'il appartenait à l'administration de déterminer ce qui est économiquement justifié. Une telle évolution est regrettable car elle enlève à l'outil comptable une partie de l'objectivité à laquelle les différents utilisateurs des comptes annuels devraient avoir droit. De plus, dans le contexte européen, ceci gêne la comparabilité des états financiers et le développement de normes harmonisées.

La procédure contentieuse est susceptible d'accroître le risque de s'éloigner des principes généraux de l'image fidèle. Les aspects de pure procédure et l'approche exclusivement juridique de problèmes économiques risquent d'être privilégiés par les juridictions. Dès lors, je partage l'espoir du ministre des Finances, exprimé à la Chambre, que la procédure nouvelle n'alourdisse pas le contentieux judiciaire.

Il serait cependant dommage que le législateur poursuive cet objectif de dissuasion du recours aux tribunaux par des moyens extrêmes. Nous considérons comme telle la proposition selon laquelle le contrôleur est censé rejeter une réclamation par le simple écoulement du délai. L'état de droit est mieux servi par la motivation des décisions et par la rapidité des procédures contentieuses.

geven gemotiveerd ontslag te nemen overeenkomstig artikel 64 *quinquies in fine* Venn.W.»

Deze benadering zal moeten worden gevolgd bij elke vorm van onwettige handeling, met inbegrip van handelingen die voortvloeien uit een verkeerde toepassing van de fiscale wetgeving.

### 3. Het verband tussen boekhouding en fiscaliteit

In het derde luik van deze uiteenzetting zouden wij onze bezorgdheid omtrent de parallelle ontwikkeling van de boekhouding en de fiscaliteit kenbaar willen maken.

In de inleiding hebben wij herinnerd aan het uittreksel uit het verslag van de Kamercommissie voor de Financiën en de Begroting, waarin werd gesteld dat de te controleren elementen moeten worden gezocht in de boekhouding van de onderneming. Uiteraard is dit juist, maar hieruit mogen niet de verkeerde besluiten worden getrokken.

De boekhouding wordt niet georganiseerd hoofdzakelijk met de bedoeling om de belastingen op de inkomsten te kunnen berekenen. Voor alles moet de boekhouding een beheersinstrument zijn ten dienste van de economische beslissingen van de ondernemer en van degenen die de nodige middelen ter beschikking van de onderneming stellen. In ons land wordt de boekhouding al te vaak op ingrijpende wijze beïnvloed door fiscale overwegingen. Recent nog heeft de wetgever zelfs gesteld dat het de taak is van de administratie om te bepalen wat economisch verantwoord is. Dergelijke evolutie valt te betreuren, want op die manier wordt aan het boekhoudinstrument een gedeelte van de objectiviteit, waar de diverse gebruikers van de jaarrekening recht op hebben, ontnomen. In een Europese context belemmert dit zelfs de vergelijkbaarheid van de financiële staten en de ontwikkeling van een geharmoniseerde normering.

De procedure van de beslechting van geschillen kan de kans doen toenemen dat men afstapt van de algemene principes van het getrouw beeld. Het gevaar bestaat dat de aandacht van de rechtsinstanties voornamelijk uitgaat naar de louter procedurele aspecten en de uitsluitend juridische benadering van economische problemen. Vandaar dat wij hopen, zoals ook de minister van Financiën in de Kamer heeft verklaard, dat de nieuwe procedure de gerechtelijke beslechting niet verzwaart.

Het zou echter spijtig zijn dat de wetgever met het oog op de afschrikking van de procedures voor de rechtbank extreme middelen zou hanteren. Deze indruk hebben wij bij het voorstel volgens welk de controleur geacht wordt een bezwaar te verwerpen door het eenvoudig verstrijken van de termijn. De rechtstaat is beter gediend door de motivering van de beslissingen en door de spoedige behandeling van de beslechtigingsprocedures.

## Discussion

1. Concernant l'organisation des professions comptables et fiscales, le président déclare que la Commission a déjà procédé à l'audition des professions concernées, notamment les réviseurs d'entreprise, les experts comptables, les comptables, ainsi que les conseils fiscaux, défenseurs de la création d'un quatrième institut professionnel.

Il y a environ sept ou huit mois, un texte de compromis a été proposé mais qui semble ne pas satisfaire toutes les professions en cause. Quel est le cheminement de ce dossier dans les mois à venir ?

Le représentant du ministre répond qu'effectivement un projet de loi a été élaboré sous l'égide du ministre des Classes moyennes et du ministre des Affaires économiques. Vu qu'il s'agit de la réglementation d'une profession libérale, il n'y a pas eu de présentation par le ministre des Finances pour ce projet. Le projet a été approuvé en première lecture au Conseil des ministres le 25 juillet 1997. Actuellement, il est examiné par le Conseil d'État.

On n'a jamais fait un lien direct entre l'actuel projet de réforme de la procédure fiscale et cet avant-projet, bien que les deux projets soient liés en termes de logique fonctionnelle. En effet, l'expert comptable, le comptable ou le conseil fiscal sont, dans la phase administrative, le plus souvent les mandataires du contribuable.

Un commissaire croît cependant que le ministre des Finances, sans être le ministre responsable de cette législation, est à l'origine du déclenchement du mouvement, soutenu quelque peu par l'association des conseils fiscaux qui souhaitent obtenir la reconnaissance officielle de leur profession, puisque le problème de la représentation du contribuable devant les différentes instances se pose actuellement en des termes nouveaux par rapport à la situation antérieure.

L'intervenant demande dans quel délai le Conseil d'État donnera son avis sur l'avant-projet de loi en question. Vu la dissolution du Parlement au cours du mois de mars 1999, il est temps que le Conseil rende son avis de sorte que le projet puisse encore être discuté au Parlement pendant la législature actuelle.

Le représentant du ministre admet qu'historiquement, le ministère des Finances est impliqué dans l'élaboration de cet avant-projet de loi, puisque le premier projet date effectivement de l'époque où M. Geens était ministre des Finances.

Jusqu'en 1995, l'idée était d'organiser la seule profession de conseil fiscal par une loi et sous l'égide du ministère des Finances. En 1995, l'on est arrivé à une autre conception, plus globale, en tenant compte des autres professionnels de la fiscalité et de la comp-

## Bespreking

1. Met betrekking tot de organisatie van de boekhoudkundige en fiscale beroepen, verklaart de voorzitter dat de commissie reeds hoorzittingen heeft georganiseerd met vertegenwoordigers van de betrokken beroepen, met name de bedrijfsrevisoren, de accountants en de boekhouders, en met de belastingconsulenten, die voorstander zijn van de oprichting van een vierde beroepsinstituut.

Zo'n acht maanden geleden is een compromistekst voorgesteld maar die blijkt niet bij alle betrokken beroepen in de smaak te vallen. Wat zal met dit dossier gebeuren in de komende maanden ?

De vertegenwoordiger van de minister antwoordt dat inderdaad een wetsvoorstel is uitgewerkt onder de auspiciën van de minister van Middenstand en de minister van Economische Zaken. Aangezien het gaat om de regulering van een vrij beroep, is er geen presentatie geweest door de minister van Financiën voor dit ontwerp. Het ontwerp is in eerste lezing goedgekeurd door de Ministerraad op 25 juli 1997 en wordt momenteel onderzocht door de Raad van State.

Er is nooit een direct verband gelegd tussen dit ontwerp tot hervorming van de belastingprocedure en het voorontwerp, hoewel beiden een vergelijkbaar doel nastreven. Tijdens de administratieve fase zijn de accountant, de boekhouder en de belastingconsulent meestal de gevolmachtigden van de belastingplichtige.

Een commissielid meent dat de minister van Financiën, hoewel hij niet verantwoordelijk is voor deze wetgeving, toch de impuls heeft gegeven voor de richting die ze uitgaat — daarin enigszins gesteund door de vereniging van belastingconsulenten die wil dat het beroep officieel erkend wordt — aangezien het probleem van de vertegenwoordiging van de belastingplichtige voor de verschillende instanties er nu anders uitziet dan vroeger.

Spreker wil weten binnen welke termijn de Raad van State zijn advies over het betrokken voorontwerp zal geven. Aangezien het Parlement in maart 1999 wordt ontbonden, is het de hoogste tijd dat de Raad zijn advies geeft, zodat dit ontwerp nog tijdens deze zittingsperiode in het Parlement kan worden besproken.

De vertegenwoordiger van de minister erkent dat de minister van Financiën inderdaad betrokken was bij de uitwerking van dit voorontwerp, aangezien het eerste ontwerp nog dateert van de periode toen de heer Geens minister van Financiën was.

Vóór 1995 was het de bedoeling dat alleen het beroep van belastingconsulent bij wet zou worden geregeld onder auspiciën van de minister van Financiën. In 1995 kwam men dan tot een meer globale opvatting, waarbij ook rekening werd gehouden met de



tabilité, les notaires et avocats. La réglementation était alors conçue dans le cadre de la loi-cadre du 1<sup>er</sup> mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services (la loi Verhaegen), qui permet de réglementer une profession au niveau du ministère des Classes moyennes. Le problème est que cette procédure impliquait la création d'un quatrième institut avec un champ d'activité spécifique par rapport aux trois instituts existants.

Le dernier stade est l'élaboration d'un projet de loi, qui est actuellement soumis pour avis au Conseil d'État.

En ce qui concerne le délai dans lequel le Conseil d'État va se prononcer, le représentant du ministre explique que le Conseil d'État fixe lui-même son calendrier. En fait, ce dernier connaît trois délais: le délai de trois jours, le délai d'un mois et l'avis sans délai. Un avis dans les trois jours présente un grand inconvénient, notamment que l'avis n'est qu'un avis formel qui ne se prononce pas quand au fond du projet. La demande d'un avis dans le mois doit être justifiée. À partir du moment où les prémisses de l'actuel projet se trouvent dans les années 1970, il est difficile de prétendre qu'il y a actuellement une quelconque urgence. Toutefois, le représentant du ministre croit que l'on pourrait, par une nouvelle délibération du Conseil des ministres, invoquer l'urgence pour les motifs indiqués par le président et demander un délai d'un mois pour que le Conseil d'État finalise son avis.

Une commissaire ne croit pas que ceci soit une bonne idée. L'intervenante est convaincue que les ministres sont au courant du problème du délai.

Le représentant du ministre explique qu'il est plus difficile pour un ministre de provoquer une délibération du Conseil des ministres de sa propre initiative vis-à-vis d'un collègue dont il attend une délibération. Le fait que la commission souhaite prendre connaissance du projet rapidement, aide le ministre dans sa démarche auprès du Conseil des ministres et du Conseil d'État.

Un commissaire se demande si, dans les circonstances actuelles, réglementer la profession de conseiller fiscal a encore un sens, puisque le projet de loi en discussion suit une autre piste qui rend cette réglementation superflue. En effet, il est clair que le monopole de plaidoirie est confié aux avocats. Chaque avocat est libre de se faire conseiller par n'importe qui. En fait, le projet de loi en discussion rend l'autre projet superflu.

L'intervenant souligne qu'il n'était d'ailleurs pas non plus partisan d'une réglementation complémentaire.

andere fiscale en boekhoudkundige beroepen en met de notarissen en advocaten. De toen uitgewerkte regelgeving paste in de geest van de kaderwet van 1 maart 1976 tot reglementering van de bescherming van de beroepstitel en van de uitoefening van de dienstverlenende intellectuele beroepen (de wet-Verhaegen), die toestaat dat een beroep wordt gereguleerd door het ministerie van Middenstand. Het probleem is dat deze procedure gepaard moest gaan met de oprichting van een vierde instituut met een specifiek werkgebied, los van dat van de drie bestaande instituten.

De laatste fase bestaat in de uitwerking van een wetsontwerp, dat momenteel voor advies is voorgelegd aan de Raad van State.

Wat de termijn betreft waarbinnen de Raad van State zich moet uitspreken, verklaart de vertegenwoordiger van de minister dat de Raad van State zelf zijn agenda vaststelt. Er zijn drie termijnen mogelijk: drie dagen, een maand en een advies zonder termijn. Een advies binnen drie dagen heeft één groot nadeel, namelijk dat het een zuiver formeel advies is dat niet raakt aan de inhoud van het ontwerp. Een verzoek om een advies binnen een maand moet steeds gemotiveerd zijn. Aangezien de grondslagen van dit ontwerp in de jaren 1970 zijn gelegd, kan men moeilijk volhouden dat er nu een dringende noodzaak bestaat. Toch denkt de vertegenwoordiger van de minister dat men via een nieuwe beraadslaging in de Ministerraad de dringende noodzaak kan aanvoeren om de redenen die de voorzitter heeft genoemd en vragen dat de Raad van State binnen een maand zijn advies geeft.

Een commissielid vindt dit geen goed idee. Spreekster is ervan overtuigd dat de ministers op de hoogte zijn van het probleem van de termijnen.

De vertegenwoordiger van de minister verklaart dat de minister moeilijk op eigen initiatief een beslissing in de Ministerraad teweeg kan brengen tegenover een college waarvan hij een beslissing verwacht. Het feit dat de commissie spoedig kennis wil nemen van het ontwerp, betekent een steun in de rug voor de minister tegenover de Ministerraad en de Raad van State.

Een lid vraagt zich af of het zinvol is om in de huidige omstandigheden nog het beroep van belastingconsulent te reglementeren gelet op het feit dat het voorliggende wetsontwerp een andere piste volgt die de reglementering van dit beroep overbodig maakt. Immers, het pleitmonopolie is duidelijk toevertrouwd aan de advocaten. Het staat elke advocaat vrij om zich door gelijk wie te laten adviseren. Het voorliggende wetsontwerp maakt in feite het andere ontwerp overbodig.

Spreekster onderstreept dat hij trouwens ook geen voorstander was van een bijkomende reglementering.

Selon le représentant du ministre la réponse est plus nuancée. Lors de la discussion du projet de loi relative au contentieux en matière fiscale à la Chambre, certains députés ont indiqué qu'il fallait faire une distinction entre la représentation et l'assistance. Il y a une ouverture de la part du ministre des Finances, appuyé par le ministre de la Justice, pour permettre une assistance.

L'idée des parlementaires est de dire que la connaissance du dossier d'un point de vue comptable relève des connaissances de l'expert comptable. Il est utile qu'il assiste l'avocat qui a plutôt une connaissance juridique et procédurale. Pour qu'il puisse effectivement prendre la parole à l'audience, il est souhaitable que la loi soit complétée au niveau de l'article 728 du Code judiciaire afin de permettre une assistance à côté de la représentation ou, si le contribuable comparait en personne, qu'il puisse être assisté par l'expert comptable, sans qu'il y ait nécessairement un avocat. Le monopole de plaidoirie vaut tant que le contribuable ne comparait pas en personne. Un amendement déposé par M. Olaerts allait dans ce sens. Le ministre a estimé qu'il s'agissait d'un amendement techniquement intéressant et il a laissé l'évaluation de cet amendement à la sagesse de la commission des Finances du Sénat.

2. Concernant le rôle du commissaire-reviseur face aux obligations fiscales de l'entreprise, un commissaire fait observer que, jusqu'à présent, les réviseurs qui devaient attester des comptes dans les circonstances visées par la nouvelle disposition, se comportaient comme un ver de terre qu'on découpait en morceaux et se tortillaient de toutes les façons pour émettre une certification sans dire qu'ils n'appréciaient pas la façon dont les comptes étaient tenus. Après l'entrée en vigueur du présent projet de loi, la situation sera très claire puisqu'une sanction est prévue et le réviseur ne peut plus se contenter de faire un exercice purement littéraire pour dissimuler le fait qu'il n'est pas d'accord. Il devra donc démissionner ou ne pas certifier.

M. Cats répond qu'il doit établir un rapport avec réserve ou émettre une opinion négative. Si, le cas échéant, il n'y a pas de correction, il doit remettre sa démission motivée.

M. Cats tient à attirer l'attention de la commission sur une modification importante intervenue dans la présentation du rapport du commissaire réviseur. Les rapports émis depuis 1998 sont largement clarifiés puisqu'ils sont actuellement conformes aux normes internationales de certification. Selon ces normes, le rapport comprend trois parties: la partie principale à savoir la certification, avec réserve ou sans réserve, ou l'abstention, et une partie complémentaire qui est la partie d'information, qui n'affecte pas la certification des comptes.

Volgens de vertegenwoordiger van de minister is het antwoord genuanceerder. Bij de bespreking van het wetsvoorstel betreffende de beslechting van fiscale geschillen in de Kamer, hebben een aantal volksvertegenwoordigers erop gewezen dat een onderscheid moet worden gemaakt tussen vertegenwoordiging en bijstand. De minister van Financiën, daarin gesteund door de minister van Justitie, wil een opening laten voor bijstand.

De parlementsleden willen zeggen dat de dossierkennis uit een boekhoudkundig oogpunt deel uitmaakt van de onderlegdheid van de accountant. Het heeft zijn nut dat deze laatste de advocaat bijstaat omdat die meer de rechts- en de procedureregels kent. Om ter zitting het woord te kunnen nemen is het wenselijk dat artikel 728 van het Gerechtelijk Wetboek wordt aangevuld om bijstand naast de vertegenwoordiging mogelijk te maken, of gesteld dat de belastingplichtige in persoon verschijnt, dat hij zich kan laten bijstaan door een accountant zonder dat daarbij noodzakelijkerwijze een advocaat aanwezig is. Het monopolie inzake pleidooi blijft gelden zolang de belastingplichtige niet in persoon verschijnt. De heer Olaerts heeft een amendement in die zin ingediend. Volgens de minister was dat een technisch interessant amendement, waarvan hij de beoordeling overlaat aan de Senaatscommissie voor de Financiën.

2. Over de rol van de commissaris-revisor inzake de fiscale verplichtingen van het bedrijf, merkt een commissielid op dat de revisoren die de bedrijfsrekeningen moesten bevestigen in de omstandigheden bedoeld in de nieuwe bepaling, zich tot heden steeds hebben gedragen als een aan stukken gesneden aardworm en zich in alle bochten hebben gewrongen, om een certificering af te geven zonder er bij te vermelden dat zij geen waardering opbrengen voor de manier waarop de boeken worden gehouden. Na de inwerkingtreding van deze wet zal de toestand duidelijk zijn omdat er in een sanctie voorzien is. De revisor kan dan niet meer volstaan met een stijlfiguur om te verdoezelen dat hij niet akkoord gaat. Ofwel neemt hij ontslag ofwel certificeert hij niet.

De heer Cats antwoordt dat hij een rapport moet opstellen met voorbehoud of een negatieve opinie meedelen. Indien er in voorkomend geval geen correctie volgt, moet hij een gemotiveerd ontslag indienen.

De heer Cats wil de commissie er stellig op wijzen dat de voorstelling van het rapport van de commissaris-revisor een aanzienlijke wijziging heeft ondergaan. De sedert 1998 ingediende rapporten zijn veel duidelijker omdat zij thans beantwoorden aan de internationale certificeringsnormen. Volgens die normen omvat het rapport drie delen: het hoofddeel te weten de certificering met voorbehoud, zonder voorbehoud of de onthouding, en een aanvullend deel dat informatie verschaft en geen invloed heeft op de certificering van de rekeningen.

M. Olivier voit une différence entre deux aspects qui doivent être clairement distingués: la certification de l'image fidèle des comptes annuels et une «attestation» du respect de la législation que certains ont parfois recommandée.

Si un avis est donné sur les comptes annuels et sur l'image fidèle qui doit en résulter, il est possible que certaines interprétations de la loi, qui peuvent être controversées, ne donnent pas lieu à des réserves ou des observations de la part du commissaire réviseur. Son objectif n'est pas de dire si la loi a été bien ou mal interprétée, puisqu'il n'est pas spécialiste dans ce domaine.

Par contre, le réviseur devra faire des réserves dans l'hypothèse où un risque fiscal existe et peut être clairement identifié. Si ce risque fiscal n'est pas mentionné dans les comptes annuels, de sorte que le lecteur puisse éventuellement être induit en erreur, le réviseur devra effectivement faire des réserves.

Un membre demande si l'idée de la certification de la qualité de la comptabilité et du sérieux de la déclaration fiscale, qui provient du ministère des Finances, a été abandonnée.

Le représentant du ministre explique que l'idée de la certification fiscale n'est pas une demande émanant du ministère des Finances, mais a été introduite par un des ministres qui a présenté le projet de loi. La note introduite par l'IRE est très claire: l'on ne doit pas donner une certification fiscale sur l'application de la loi, mais quand le réviseur constate que la loi fiscale a manifestement été transgressée ou qu'il constate qu'il y a un problème qui n'est pas une simple question d'interprétation de la loi, mais bien de transgression de la loi — qu'elle soit d'ailleurs fiscale ou pénale —, il doit alors formuler une observation. Celle-ci suppose du courage de la part du réviseur d'entreprise. Ce que l'IRE est en train de mettre en place correspondra exactement à ce souhait.

Une commissaire s'étonne des propos de M. Cats sur la formation des réviseurs d'entreprise et le fait qu'ils n'acquiescent pas des compétences spécialisées concernant les devoirs fiscaux des entreprises.

M. Cats explique que le stage de réviseur d'entreprise est un stage de trois ans après les études supérieures ou universitaires. Au cours de ce stage, une formation pratique importante est suivie d'examens.

Dans son exposé, M. Cats a voulu exprimer que le centre de l'activité d'un réviseur d'entreprise est la certification des informations économiques et financières des entreprises, ce qui ne requiert pas une spécialisation en matière fiscale, mais bien une formation de base importante en matière fiscale, et non une connaissance de spécialiste. En effet, nous ne pouvons

De heer Olivier merkt een verschil op tussen de twee aspecten die duidelijk van elkaar te onderscheiden zijn: de certificering van het getrouwe beeld van de jaarrekeningen en een «bewijs» inzake de naleving van de wet zoals een aantal personen dat soms hebben aanbevolen.

Wanneer er een advies komt over de jaarrekeningen en het getrouwe beeld dat daaruit moet blijken, kan het wel eens gebeuren dat een aantal overigens omstreden interpretaties van de wet niet leiden tot voorbehoud of opmerkingen vanwege de commissaris-revisor. Het ligt niet in zijn bedoeling te stellen dat de wet al dan niet degelijk werd geïnterpreteerd aangezien hij terzake geen specialist is.

Wanneer er evenwel een fiscaal risico bestaat dat duidelijk af te bakenen is, moet de revisor voorbehoud maken. Staat dat risico niet vermeld in de jaarrekeningen zodat de lezer eventueel op het verkeerde been wordt gezet, dan moet de revisor duidelijk voorbehoud maken.

Een lid vraagt of de opvatting inzake de certificering van de kwaliteit van de boekhouding en de gegrondheid van de belastingaangifte, afkomstig van het ministerie van Financiën, ondertussen werd opgegeven.

De vertegenwoordiger van de minister wijst erop dat het idee van een fiscale certificering er niet komt op verzoek van het ministerie van Financiën doch voorgesteld werd door een van de ministers die het ontwerp heeft ingediend. Op dit punt is de nota van het IBR zeer duidelijk: de fiscale certificering komt er niet over de toepassing van de wet doch wanneer de revisor vaststelt dat de fiscale wet kennelijk werd overtreden of wanneer hij vaststelt dat het probleem niet bestaat in een loutere kwestie van wetsinterpretatie maar wel degelijk in een overtreding van de wet ongeacht of het de fiscale of de strafwet is, moet hij een opmerking formuleren. Vanwege de bedrijfsrevisor vergt dat wel enige moed. Wat het IBR wil organiseren stemt volledig met die wens overeen.

Een lid spreekt zijn verwondering uit over de verklaring van de heer Cats over de opleiding van de bedrijfsrevisoren en over het feit dat zij geen bijzondere bevoegdheden verkrijgen inzake de fiscale verplichting van de bedrijven.

De heer Cats wijst erop dat een bedrijfsrevisor na een hogere of universitaire studie drie jaar stage loopt. Tijdens die stage volgen er examens op een omvangrijke praktijkgerichte vorming.

In zijn betoog heeft de heer Cats er willen op wijzen dat de belangrijkste activiteit van een bedrijfsrevisor erin bestaat de economische en financiële informatie over bedrijven te certificeren wat geen specialisering in fiscale zaken vergt maar wel een aanzienlijke vorming inzake fiscaliteit, doch dan ook weer geen gespecialiseerde kennis. Het is immers niet denkbaar

pas envisager l'exercice de la profession de réviseur sans une bonne connaissance en matière de fiscalité pour l'exercice du contrôle.

Un membre estime que ceci n'empêche qu'à l'intérieur des deux instituts, il y aura cependant une spécialisation en matière fiscale pour certains membres des instituts.

M. Cats explique qu'à cet effet, l'Institut des réviseurs d'entreprise soutient le projet et les initiatives de l'Institut des experts comptables.

Un commissaire estime que les choses sont présentées d'une manière extrêmement formaliste.

Il est évident que si l'on évalue l'exactitude du mode d'enregistrement des opérations, cela implique aussi, automatiquement et sans la moindre restriction, l'observation correcte des réglementations fiscales. Dès lors, le réviseur d'entreprises vérifie donc évidemment si les lois fiscales ont été appliquées correctement ou non.

S'il peut éventuellement y avoir des opinions équivoques sur l'application de la législation fiscale, il faut au moins attirer l'attention sur ce point et le réviseur d'entreprises ne peut pas échapper à cette responsabilité.

En résumé, une certification des comptes couvre tous les aspects et toutes les composantes des comptes, ce qui n'exclut pas qu'un réviseur d'entreprises puisse ne pas avoir connaissance de tous les détails de la législation fiscale, mais il peut alors se faire assister par des experts qui ont, quant à eux, les connaissances nécessaires. Cela ne réduit donc en rien sa responsabilité en la matière.

Le représentant du ministre répond que l'on attend d'un réviseur une connaissance de l'impôt des sociétés, mais il n'est pas normal de requérir de la part d'un réviseur d'avoir une connaissance encyclopédique de la fiscalité, y compris dans des aspects qui sortent de sa pratique normale. Toutefois, il doit connaître les conséquences fiscales d'un acte ou d'une opération sur laquelle il a émis son avis.

Le réviseur n'est pas le contrôleur fiscal. Comme l'application de toute loi connaît une certaine marge, le contrôleur travaille dans les marges de la loi et essaye d'appliquer celle-ci au profit de l'État. Professionnellement un réviseur ou un expert comptable n'est pas un adjoint du contrôleur fiscal.

M. Olivier répond à la question d'un membre que le commissaire-réviseur n'a jamais accepté l'obligation de vérifier si les comptes annuels sont exacts ou non. La Commission européenne a, elle aussi, défendu ce point de vue dans un avis récent. Le commissaire-réviseur doit néanmoins se faire une idée de l'exactitude des comptes annuels, c'est-à-dire examiner si celui qui se fonde sur les comptes annuels

dat een revisor zijn beroep kan uitoefenen zonder een degelijke kennis van de fiscaliteit om controle uit te oefenen.

Volgens een lid neemt dat niet weg dat er bij de twee instituten niettemin een specialisatie in fiscale aangelegenheden zal bestaan voor een aantal leden van de instituten.

De heer Cats wijst erop dat het IBR het ontwerp daartoe steunt alsook de initiatieven van het Instituut der Accountants.

Een lid meent dat de zaken op een extreem formalistische manier worden voorgesteld.

Het is evident dat als de correctheid van de wijze waarop verrichtingen werden geboekt, wordt geëvalueerd, dit automatisch en zonder enige beperking ook de correcte invulling van fiscale reglementeringen impliceert. De bedrijfsrevisor gaat dus uiteraard na of de fiscale wetten op een al dan niet correcte manier ingevuld zijn.

Als er eventueel dubbelzinnige uitspraken over de toepassing van de fiscale wetgeving kunnen gemaakt worden, dan moet hier minstens de aandacht op gevestigd worden en mag de bedrijfsrevisor die verantwoordelijkheid niet ontlopen.

Kortom, een certificering van de rekeningen gaat over alle aspecten en alle deelcomponenten van de rekeningen. Dit sluit niet uit dat niet elke bedrijfsrevisor kennis kan hebben van alle details van de fiscale wetgeving, maar dan kan hij zich laten bijstaan door deskundigen die wel de nodige kennis hebben. Dit vermindert dus zijn verantwoordelijkheid terzake niet.

De vertegenwoordiger van de minister antwoordt dat men van de revisor verwacht dat hij de vennootschapsbelasting beheerst doch dat men van hem niet kan eisen dat hij de fiscaliteit met inbegrip van de aspecten die buiten zijn normaal werkgebied vallen, tot in de puntjes beheerst. Hij moet evenwel weten welke fiscale gevolgen een daad of een verrichting heeft waarover hij advies heeft gegeven.

De revisor is geen belastingcontroleur. Daar er bij de toepassing van elke wet een zekere interpretatieruimte is, maakt ook de belastingcontroleur daarvan gebruik en poogt hij de wet toe te passen in het voordeel van de Staat. Professioneel gezien is een revisor of een accountant echer geen adjunct van de belastingcontroleur.

De heer Olivier antwoordt op de vraag van een lid dat de commissaris-revisor nooit enige verplichting heeft aangenomen met betrekking tot het feit of de jaarrekeningen al dan niet juist zouden zijn. Ook de Europese Commissie heeft dit standpunt in een recent advies bevestigd. De commissaris-revisor moet zich wel een oordeel vormen over het feit dat de jaarrekening geen getrouw beeld geeft, d.w.z. dat diegene die

pour prendre une décision économique ne risque pas d'être abusé dans sa décision.

Si un problème de marge d'interprétation se pose fiscalement, il est quasiment impossible, pour le réviseur, de déterminer si la loi est appliquée correctement ou non. Cela vaut d'ailleurs aussi en ce qui concerne la législation sur l'environnement et bon nombre d'autres législations qui sont également sanctionnées sur le plan pénal.

Un commissaire ajoute que, si la loi fiscale était une discipline de science exacte, on pourrait le demander du réviseur, mais il faut se rendre compte que la loi fiscale fait partie des sciences humaines et donc est une matière faillible. Avant que la Cour de Cassation se soit prononcée sur une interprétation qui en principe ne devrait plus changer, mais qui change tout de même parfois, toutes les interprétations sont possibles. Tant le réviseur d'entreprise que l'expert comptable sont parfaitement pardonnables s'ils acceptent une interprétation en faveur de l'entreprise, même si l'administration a une autre interprétation du même texte. À ce stade, le réviseur n'a pas de responsabilité et il est obligé de certifier des comptes qui reposent peut-être sur une interprétation qui sera démentie 5 ans plus tard par la Cour de Cassation.

Selon un membre, il est évident que lorsqu'un réviseur certifie un compte annuel, alors qu'il est parfaitement au courant d'un litige avec l'administration fiscale qui affecte sensiblement la rentabilité de l'entreprise en question, il ne peut pas se soustraire à ses responsabilités en prétendant que le problème ne relève pas de sa compétence. L'interprétation des résultats sera fonction de l'appréciation du litige existant avec l'administration fiscale. Si celui-ci ne doit pas être mentionné, l'intervenant se pose des questions sur la raison d'être des réviseurs d'entreprises.

Un autre commissaire estime que chaque réviseur d'entreprise doit agir conformément à sa conscience.

Le préopinant ne partage pas cet avis. Lorsqu'une profession déterminée a des privilèges, elle a aussi certaines obligations.

Dans une situation de fait, l'appréciation du réviseur n'a donc pas grand-chose à voir avec un jugement en honneur et conscience.

M. Olivier dit pouvoir se rallier au point de vue de l'intervenant. Il trouve lui aussi que lorsqu'un litige grave entre l'administration fiscale et l'entreprise risque de mettre en péril la situation financière de cette dernière, le commissaire-réviseur doit en faire état dans son rapport.

Il y a toutefois une grande différence entre une telle situation, qui peut influencer sur la décision économique de l'utilisateur, et une déclaration selon laquelle

de jaarrekening gebruikt om een economische beslissing te nemen, niet misleid kan worden in zijn beslissing.

Wanneer op fiscaal gebied een probleem van interpretatieruimte rijst, dan is het voor de revisor praktisch onmogelijk om uit te maken of de wet al dan niet correct wordt toegepast. Hetzelfde geldt trouwens ook voor de milieuwetgeving en talrijke andere wetgevingen die ook strafrechtelijk gesanctioneerd worden.

Een commissielid voegt eraan toe dat zulks van een revisor zou gevegd kunnen worden mocht de fiscale wet een exacte wetenschap zijn doch men moet er zich rekenschap van geven dat hij thuishoort in de menswetenschappen en dus feilbaar is. Zolang het Hof van Cassatie zich niet heeft uitgesproken over een bepaalde interpretatie die dan in principe niet meer voor wijziging vatbaar is, maar soms toch nog wijzigt, zijn alle interpretaties mogelijk. Zowel de bedrijfsrevisor als de accountant moet men kunnen vergeven wanneer ze de wet interpreteren ten gunste van het bedrijf, zelfs indien de administratie diezelfde tekst anders interpreteert. In dit stadium draagt de revisor geen verantwoordelijkheid en is hij verplicht de rekeningen die misschien berusten op een interpretatie die vijf jaar later door het Hof van Cassatie zal worden van tafel geveegd, voor echt te verklaren.

Volgens een lid is het evident dat wanneer een revisor een jaarrekening certificeert terwijl hij pertinent kennis heeft van een dispuut met de belastingadministratie dat de rentabiliteit van de onderneming sterk aantast, hij zich niet van zijn verantwoordelijkheid kan onttrekken door te stellen dat het probleem niet tot zijn bevoegdheden behoort. De interpretatie van de resultaten staat of valt met de beoordeling van het bestaande dispuut met de belastingadministratie. Als dit niet moet gemeld worden, dan stelt spreker zich de vraag naar de zin van bedrijfsrevisoren.

Een ander commissielid is van mening dat elke bedrijfsrevisor in eer en geweten moet handelen.

De vorige spreker is het hier niet mee eens. Indien een bepaald beroep privileges heeft, dan horen daar ook bepaalde verplichtingen bij.

In een factuele situatie heeft de beoordeling van de revisor dus niet veel te maken met eer en geweten.

De heer Olivier kan zich akkoord verklaren met het standpunt van het lid. Inderdaad, wanneer een belangrijk geschil tussen de belastingadministratie en de onderneming de financiële situatie van de onderneming in het gedrang kan brengen, dan moet de commissaris-revisor hiervan melding maken in zijn verslag.

Er bestaat echter een groot verschil tussen een dergelijke situatie, die een invloed kan hebben op de economische beslissing van de gebruiker, en een ver-

toutes les obligations fiscales des entreprises ont été respectées correctement. Le principe de la matérialité est l'un des principes essentiels à appliquer lors du contrôle des comptes annuels.

3. Concernant les relations entre la comptabilité et la fiscalité et la proposition selon laquelle le directeur est censé rejeter une réclamation par le simple écoulement du délai, un commissaire estime qu'il ne faut pas non plus arriver au résultat selon lequel le directeur est censé accepter une réclamation par le simple écoulement du délai. L'un et l'autre ne se justifient pas du tout. Ce sont des solutions extrêmes qui résultent d'une mauvaise administration et qui ne sont pas acceptables.

Ensuite, l'intervenant fait observer que l'on peut faire une comptabilité distincte pour l'économie de l'entreprise et pour la fiscalité de l'entreprise.

Pendant toute une période, sur une créance bancaire on n'admettait l'amortissement dans la comptabilité de la banque que si le débiteur était littéralement en faillite. Le fait que des indices très clairs indiquaient qu'il était sur le point d'être en situation impossible pour rembourser sa dette, ne suffisait pas. Il est évident que la banque doit cependant se garder de confondre le refus de l'administration fiscale d'amortir cette créance avec un résultat positif. En d'autres termes, on ne peut pas distribuer des dividendes sur base d'une créance contestable qui est pratiquement perdue.

On doit faire deux comptabilités.

Le représentant du ministre partage pour l'essentiel ce point de vue sur l'existence de deux bilans, un bilan comptable et un bilan fiscal. Le problème en pratique est que le bilan fiscal est « occulte ».

Prenons les exemples suivants :

— un rejet d'amortissement (l'administration estime que le bien doit être amorti en dix ans alors que comptablement, l'entreprise a pris comme durée d'utilisation cinq ans);

— une sous-évaluation d'actif (exemple un nom, une marque qui « vaut » quelque chose et qu'une filiale reçoit de la maison-mère).

C'est par le biais de la déclaration à l'Isoc que le bilan comptable est corrigé et cette correction est apportée dans le résultat fiscal.

Pour l'actionnaire, cette situation fiscale est « inconnue » et ceci pose tout particulièrement problème lors du rachat d'une entreprise.

klaring dat alle fiscale verplichtingen van de ondernemingen correct zijn nageleefd. Eén van de belangrijke principes bij de controle van de jaarrekening is het principe van de materialiteit.

3. Wat de banden betreft tussen de boekhouding en fiscaliteit en het voorstel volgens welk de directeur geacht wordt een bezwaar te verwerpen gewoon omdat de termijn verstreken is, is een commissielid van mening dat ook de omgekeerde toestand waarin de directeur geacht wordt een bezwaar te aanvaarden gewoon omdat de termijn verstreken is, al evenmin goed te keuren valt. Geen van beide toestanden zijn te verantwoorden. Het zijn extreme oplossingen, die het gevolg zijn van een slecht bestuur en die onaanvaardbaar zijn.

Vervolgens merkt spreker op dat men een afzonderlijke boekhouding kan voeren voor de bedrijfseconomische aspecten en voor de belastingaspecten.

Een hele tijd lang werd een afschrijving van een schuldvordering van een bank in de boekhouding van de bank slechts aanvaard indien de schuldenaar letterlijk failliet verklaard was. Duidelijke aanwijzingen dat de betrokkene in een toestand verkeerde die de terugbetaling van zijn schuld onmogelijk maakte waren niet voldoende. Het is duidelijk dat de bank de weigering van de belastingadministratie om die schuldvordering af te schrijven niet mag verwarren met een positief resultaat. Men mag met andere woorden geen dividenden uitkeren op basis van een betwistbare schuldvordering die nagenoeg verloren is.

Men moet twee boekhoudingen voeren.

De vertegenwoordiger van de minister is het in grote lijnen eens met die standpunt over het opmaken van twee balansen: een boekhoudkundige balans en een fiscale balans. Het probleem in de praktijk is dat de fiscale balans ondoorzichtig is.

Nemen we de volgende voorbeelden :

— een verwerping van afschrijving (de administratie is van mening dat het goed moet worden afgeschreven in tien jaar terwijl het bedrijf boekhoudkundig een gebruiksduur van vijf jaar heeft gehanteerd);

— een onderwaardering van activa (bijvoorbeeld een naam, een merk die iets waard is en die een dochteronderneming van het moederbedrijf heeft ontvangen).

Via de aangifte in de vennootschapsbelasting wordt de boekhoudkundige balans gecorrigeerd en die correctie wordt aangebracht in het fiscaal resultaat.

De aandeelhouder heeft echter geen weet van die fiscale toestand en dit doet vooral problemen rijzen wanneer een bedrijf wordt overgenomen.

Selon M. Cats, ceci est tout le débat de la liaison de la comptabilité avec la fiscalité et les objectifs de la comptabilité. L'Institut des réviseurs d'entreprises pense que, bien que la comptabilité soit avant tout un outil de gestion qui doit servir la décision économique, il est un des outils de la taxation. L'Institut des réviseurs d'entreprises tente de défendre qu'il ne doit pas y avoir trop de divergences entre la comptabilité et la fiscalité, entre les dispositions comptables et fiscales.

M. Olivier ajoute qu'il faut bien reconnaître que dans la pratique quotidienne à laquelle les réviseurs sont confrontés dans les entreprises, certains aspects de la loi ont des aspects psychologiques considérables. Ainsi, lorsque le législateur a décidé de supprimer la déductibilité des réductions de valeurs sur participation, la position des commissaires réviseurs pour faire accepter aux entreprises de telles réductions de valeur, est devenue plus difficile.

Un point plus délicat qui peut parfois poser des problèmes techniques à l'existence de plusieurs bilans, est l'interprétation donnée parfois par l'administration en fonction des règles du droit fiscal au principe d'annualité de l'impôt. Pour certaines opérations comptables dans certains exercices, on ne peut pas en tirer les conséquences fiscales dans un autre exercice, ce qui pose des problèmes techniques considérables.

Volgens de heer Cats is dat de kern van het debat over de banden tussen de boekhouding en de fiscaliteit en over het doel van de boekhouding. Het Instituut der bedrijfsrevisoren is van mening dat de boekhouding een van de belastinginstrumenten is hoewel ze in eerste instantie een beheersinstrument is dat de economische besluitvorming moet dienen. Het Instituut der bedrijfsrevisoren poogt de stelling te verdedigen volgens welke er niet al te veel verschil moet zijn tussen de boekhouding en de fiscaliteit, tussen de boekhoudkundige en de fiscale bepalingen.

De heer Olivier voegt eraan toe dat toch erkend moet worden dat uit de dagelijkse praktijk waarmee de revisoren in de ondernemingen worden geconfronteerd, blijkt dat sommige aspecten van de wet aanzienlijke psychologische aspecten vertonen. Wanneer de wetgever bijvoorbeeld beslist heeft de aftrekbaarheid van de waardeverminderingen op participaties af te schaffen, hebben de commissarissen-revisoren het veel moeilijker gehad om de ondernemingen dergelijke waardeverminderingen te doen aanvaarden.

Een moeilijker punt dat soms aanleiding geeft tot technische problemen bij het opmaken van verschillende balansen, is de manier waarop de administratie soms, op grond van de fiscale rechtsregels, het jaarperiodiciteitsbeginsel voor belastingen interpreteert. Voor sommige boekhoudkundige operaties in sommige boekjaren kunnen daaruit geen fiscale conclusies getrokken worden in een ander boekjaar, wat tot aanzienlijke technische problemen leidt.

## 2. Exposé de MM. Deleenheer et Vanderstichelen, respectivement président et directeur général de l'Institut des experts-comptables

### 1. Information du contribuable

Ni la législation actuelle, ni le projet de réforme n'obligent l'Administration à répondre avant l'enrôlement au contribuable qui a fait valoir ses remarques à la suite d'une demande de renseignements, d'un avis de rectification ou d'imposition d'office.

L'information obligatoire du contribuable au stade de l'établissement de la cotisation serait de nature à diminuer le volume des réclamations. Pareille information relève du principe de bonne justice.

#### *Constat*

Aucune disposition légale n'oblige actuellement le fonctionnaire taxateur à répondre au contribuable qui a fait valoir ses remarques à la suite d'une demande de renseignements, d'un avis de rectification ou d'un avis d'imposition d'office.

#### *Proposition*

L'information obligatoire du contribuable au stade de l'établissement de la cotisation est de nature à diminuer le volume des réclamations.

#### *Commentaires*

Aucune disposition légale n'oblige actuellement le fonctionnaire taxateur à répondre au contribuable qui a fait valoir ses remarques à la suite d'une demande de renseignements, d'un avis de rectification ou d'imposition d'office, de telle manière qu'à la réception de son avertissement extrait de rôle, le contribuable n'est, en règle générale, pas en mesure de reconstituer la base imposable rectifiée.

Dans le cadre de l'égalité des droits et suivant le principe voulu par le législateur d'une bonne justice, il est indispensable que cette obligation d'information soit imposée au fonctionnaire taxateur. Ceci aurait pour effet, le cas échéant, d'éviter des réclamations pléthoriques en raison d'une insuffisance d'information du contribuable.

## 2. Griefsnouveaux austade delareclamation—CIR

Selon le projet de réforme, l'Administration peut compléter son dossier durant toute la procédure de

## 2. Uiteenzetting door de heren Deleenheer en Vanderstichelen, respectievelijk voorzitter en directeur-generaal van het Instituut der accountants

### 1. Informeren van de belastingplichtige

Noch de huidige wetgeving, noch het ontwerp van hervorming verplichten de administratie vóór de inkohiering de belastingplichtige, die zijn opmerkingen te kennen heeft gegeven ten gevolge van een vraag om inlichtingen, een bericht van wijziging van de aangifte of een aanslag van ambtswege, te antwoorden.

Het verplicht informeren van de belastingplichtige in het stadium dat de aanslag wordt gevestigd, zou het aantal bezwaarschriften doen verminderen. Een dergelijke informatie vloeit voort uit het principe van een goede rechtsbedeling.

#### *Vaststelling*

Momenteel verplicht geen enkele wetsbepaling de taxatieambtenaar de belastingplichtige te antwoorden, die zijn opmerkingen te kennen heeft gegeven na een vraag om inlichtingen, een bericht van wijziging van de aangifte of een aanslag van ambtswege.

#### *Voorstel*

Het verplicht informeren van de belastingplichtige in het stadium dat de aanslag wordt gevestigd, zal het aantal bezwaarschriften doen verminderen.

#### *Commentaar*

Momenteel verplicht geen enkele wetsbepaling de taxatieambtenaar de belastingplichtige van antwoord te dienen, die zijn opmerkingen te kennen heeft gegeven na een vraag om inlichtingen, een bericht van wijziging van de aangifte of een aanslag van ambtswege, zodat de belastingplichtige bij de ontvangst van zijn aanslagbiljet doorgaans niet in staat is de gewijzigde grondslag van de belasting weder samen te stellen.

In het kader van de gelijkheid van rechten en volgens het door de wetgever gewilde principe van een goede rechtsbedeling is het volstrekt noodzakelijk dat deze informatieverplichting aan de taxatieambtenaar wordt opgelegd. Dat zou eventueel tot gevolg hebben dat tal van bezwaarschriften worden voorkomen die voortvloeien uit het gebrekkig informeren van de belastingplichtige.

## 2. Nieuwe grieven in het stadium van het bezwaarschrift — WIB

Volgens het ontwerp van hervorming kan de administratie haar dossier tijdens de hele bezwaarschrift-



réclamation alors que le contribuable ne dispose que d'un délai de 12 mois à partir de la réception de sa réclamation pour introduire des griefs nouveaux, ceci sans connaître les arguments éventuellement réunis ultérieurement par l'Administration.

Ce délai de 12 mois devrait être supprimé.

#### *Constat*

L'Administration peut compléter son dossier durant toute la procédure de réclamation alors que le contribuable ne dispose que d'un délai de 12 mois à partir de la réception de sa réclamation pour introduire des griefs nouveaux.

#### *Proposition*

Le contribuable doit pouvoir introduire des griefs nouveaux au-delà des 12 mois, mais le directeur doit pouvoir mettre fin à l'introduction de griefs « tardifs » et « intempestifs ».

#### *Commentaires*

Dans le cadre de la procédure encore en vigueur, le contribuable a le droit de compléter sa réclamation en présentant des griefs nouveaux formulés par écrit aussi longtemps que le directeur n'a pas rendu sa décision.

Telle qu'elle a été votée à la Chambre, la nouvelle procédure prévoit que le contribuable ne disposera plus que d'un délai de 12 mois, à partir de la réception de la réclamation pour introduire des griefs nouveaux, sans que ce délai puisse toutefois jamais être inférieur à trente jours à partir du moment où l'auteur de la demande a été entendu ou a pu consulter les pièces. L'Administration, par contre, n'est limitée par aucun délai pour compléter le dossier ouvert à la suite de la réclamation par des arguments ou de pièces nouvelles susceptibles d'être opposés au contribuable.

En toute équité juridique, le contribuable devrait également disposer d'un délai illimité, c'est-à-dire tant que la décision n'est pas rendue, pour compléter sa réclamation par des pièces ou arguments nouveaux.

Pour éviter que certains contribuables n'abusent de leur droit d'introduire des griefs nouveaux en les introduisant trop tardivement, il suffirait de permettre au directeur de fixer une dernière échéance pour l'introduction des griefs par le contribuable ou d'autoriser le directeur à ne pas devoir tenir compte des griefs nouveaux introduits dans les six mois qui précèdent sa décision.

procedure aanvullen, terwijl de belastingplichtige vanaf de ontvangst van zijn bezwaarschrift slechts over een termijn van 12 maanden beschikt om nieuwe grieven in te dienen, zonder dat hij de argumenten kent die door de administratie eventueel achteraf zijn verzameld.

Deze termijn van 12 maanden zou moeten worden afgeschaft.

#### *Vaststelling*

De administratie kan haar dossier tijdens de hele bezwaarschriftprocedure aanvullen, terwijl de belastingplichtige vanaf de ontvangst van zijn bezwaarschrift slechts over een termijn van 12 maanden beschikt om nieuwe grieven in te dienen.

#### *Voorstel*

De belastingplichtige moet ook na 12 maanden nog nieuwe grieven kunnen indienen, maar de directeur moet een einde kunnen maken aan het indienen van « laattijdige » en « ontijdige » grieven.

#### *Commentaar*

In het kader van de nog geldende procedure heeft de belastingplichtige het recht zijn bezwaarschrift aan te vullen door schriftelijk nieuwe grieven in te dienen zolang de directeur geen uitspraak heeft gedaan.

Zoals zij door de Kamer werd goedgekeurd, bepaalt de nieuwe procedure dat de belastingplichtige vanaf de ontvangst van het bezwaarschrift nog slechts over een termijn van 12 maanden beschikt om nieuwe grieven in te dienen, zonder dat die termijn echter ooit kleiner mag zijn dan dertig dagen vanaf het ogenblik waarop de steller van het verzoek werd gehoord of de stukken heeft kunnen raadplegen. De administratie daarentegen wordt door geen enkele termijn beperkt om het dossier dat ten gevolge van het bezwaarschrift is aangelegd, aan te vullen met nieuwe argumenten of stukken die tegen de belastingplichtige kunnen worden ingebracht.

Uit juridische billijkheid zou de belastingplichtige eveneens over een onbeperkte termijn moeten kunnen beschikken, dat wil zeggen zolang geen uitspraak is gedaan, om zijn bezwaarschrift met nieuwe stukken of argumenten aan te vullen.

Om te voorkomen dat bepaalde belastingplichtigen misbruik maken van hun recht nieuwe grieven in te dienen door ze te laat in te dienen, zou het volstaan de directeur toe te staan voor de indiening van de grieven door de belastingplichtige een uiterste datum vast te stellen of hem toelating te verlenen geen rekening te houden met de nieuwe grieven die zijn ingediend binnen een termijn van zes maanden vóór de uitspraak.

### **3. Griefs nouveaux au stade du tribunal de 1<sup>re</sup> instance — CIR**

Le projet de réforme prévoit que le contribuable doit impérativement introduire ses griefs nouveaux dans l'acte introductif d'instance et justifier pourquoi il ne les a pas invoqués dans sa réclamation.

Cette limitation du droit de défense du contribuable devrait être supprimée.

#### *Constat*

Alors qu'il ne peut consulter l'état de son dossier complété par l'Administration au stade de la réclamation, le contribuable devrait impérativement introduire ses griefs nouveaux dans l'acte introductif d'instance et justifier pourquoi il ne les a pas invoqués dans sa réclamation.

#### *Propositions*

a) Le contribuable doit conserver le droit d'introduire des griefs nouveaux après l'acte introductif d'instance.

b) Le contribuable devrait pouvoir consulter l'ensemble du dossier dès décision du directeur et même avant l'acte introductif d'instance.

#### *Commentaires*

Au stade actuel du projet de loi, c'est uniquement dans l'acte introductif d'instance que le contribuable pourrait soumettre au juge des griefs qu'il n'a pas formulés dans sa réclamation, et pour autant qu'il justifie les raisons pour lesquelles il n'a pas invoqué ces griefs nouveaux au cours de la phase administrative.

En limitant pour le contribuable la possibilité d'introduire des griefs nouveaux au seul acte introductif d'instance, les auteurs du projet ont oublié que le directeur n'aura désormais plus aucun pouvoir juridictionnel et qu'il est dès lors souhaitable qu'au premier degré de juridiction (tribunal de première instance), une véritable procédure contradictoire soit mise en place. Il serait inacceptable de limiter ainsi le droit d'introduire ses griefs nouveaux.

### **4. Réclamation — Décision — CIR**

a) Dans le projet de réforme, après 18 mois le directeur peut être mis en demeure de statuer; s'il ne s'exécute pas et motive cette absence de décision dans les six mois de la mise en demeure, la décision est censée être négative et peut faire l'objet d'un recours

### **3. Nieuwe grieven in het stadium van de rechtbank van eerste aanleg — WIB**

Het ontwerp van hervorming bepaalt dat de belastingplichtige zijn nieuwe grieven moet indienen met de akte waarmee het geding wordt ingeleid en moet verantwoorden waarom hij ze niet heeft aangevoerd in zijn bezwaarschrift.

Deze beperking van het recht van verdediging van de belastingplichtige zou moeten worden afgeschaft.

#### *Vaststelling*

Hoewel hij zijn dossier, dat door de administratie in het stadium van het bezwaarschrift is aangevuld, niet kan raadplegen, zou de belastingplichtige zijn nieuwe grieven moeten indienen met de akte waarmee het geding wordt ingeleid en verantwoorden waarom hij ze niet heeft aangevoerd in zijn bezwaarschrift.

#### *Voorstellen*

a) De belastingplichtige moet het recht behouden nieuwe grieven in te dienen, ook na de akte waarmee het geding wordt ingeleid.

b) De belastingplichtige zou het hele dossier moeten kunnen raadplegen zodra de directeur uitspraak heeft gedaan en zelfs vóór de akte waarmee het geding wordt ingeleid.

#### *Commentaar*

Bij de huidige stand van het wetsontwerp zou de belastingplichtige de rechter grieven die hij in zijn bezwaarschrift niet heeft geformuleerd enkel kunnen voorleggen in de akte waarmee het geding wordt ingeleid en voor zover hij de redenen verantwoordt waarom hij deze nieuwe grieven niet tijdens de administratieve fase heeft aangevoerd.

Door voor de belastingplichtige de mogelijkheid om nieuwe grieven in te dienen te beperken tot de akte waarmee het geding wordt ingeleid, zijn de auteurs van het ontwerp vergeten dat de directeur voortaan geen enkele rechtsbevoegdheid meer zal bezitten en dat het bijgevolg wenselijk is dat op het laagste vlak van de rechtspraak (rechtbank van eerste aanleg) een echte procedure op tegenspraak wordt ingesteld. Het zou derhalve onaanvaardbaar zijn het recht van de belastingplichtige om nieuwe grieven in te dienen te beperken.

### **4. Bezwaarschrift — Uitspraak — WIB**

a) Volgens het ontwerp van hervorming kan de directeur na 18 maanden in gebreke worden gesteld uitspraak te doen; indien hij geen uitspraak doet en het uitblijven van een uitspraak met redenen omkleedt binnen zes maanden na de ingebreke-

en justice; la décision est censée être positive si l'absence de décision n'est pas motivée. Les experts-comptables craignent que les motifs de non-décision soient aisés à invoquer et puissent provoquer de nombreux recours au Conseil d'État parallèlement aux recours devant les tribunaux de première instance.

b) Dans le projet de loi relatif à l'organisation judiciaire en matière fiscale, le dernier alinéa de l'article 1385 *decies* prévoit que si le directeur mis en demeure après 18 mois ne statue pas ou ne motive pas son absence de décision, l'imposition sera annulée. L'annulation d'une imposition pour violation d'une règle autre que la prescription permet à l'Administration de réimposer. Nous supposons qu'il s'agit d'une erreur de terminologie et que l'on a voulu dire «dégrevé».

Rien ne justifie une absence de décision du directeur. L'Administration devrait être obligée de prendre une décision et ne pas être autorisée à se retrancher derrière une motivation d'absence de décision. Même si un délai complémentaire doit lui être octroyé, le directeur doit confirmer ou infirmer la taxation. Il s'agit d'un droit élémentaire pour le citoyen; l'Administration doit prendre ses responsabilités. Il serait trop facile de l'autoriser à ne pas décider en renvoyant le dossier à la justice.

#### *Constat 1*

Dans le projet de réforme, après 18 mois le directeur peut être mis en demeure de statuer; s'il ne s'exécute pas et motive cette absence de décision dans les six mois de la mise en demeure, la décision est censée être négative et peut faire l'objet d'un recours en justice; la décision est censée être positive si l'absence de décision n'est pas motivée. Les experts-comptables craignent que les motifs de non-décision soient aisés à invoquer et puissent provoquer de nombreux recours au Conseil d'État parallèlement aux recours devant les tribunaux de première instance.

#### *Proposition*

Rien ne justifie que le directeur s'abstienne de toute décision. L'Administration devrait être obligée de prendre une décision et ne pas être autorisée à se retrancher derrière une motivation d'absence de déci-

stion, wordt de uitspraak geacht negatief te zijn en kan zij het voorwerp zijn van een voorziening bij de rechtbank; de uitspraak wordt geacht positief te zijn indien het uitblijven van een uitspraak niet met redenen wordt omkleed. De accountants vrezen dat de beweegredenen om geen uitspraak te doen al te gemakkelijk zullen worden aangevoerd en aanleiding kunnen geven tot tal van voorzieningen bij de Raad van State, samen met de voorzieningen bij de rechtbanken van eerste aanleg.

b) In het wetsontwerp betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken bepaalt het laatste lid van artikel 1385 *decies* dat indien de na 18 maanden in gebreke gestelde directeur geen uitspraak doet of het uitblijven van een uitspraak niet met redenen omkleedt, de belasting nietig zal worden verklaard. De nietigverklaring van een belasting wegens inbreuk op een andere regel dan de verjaring stelt de administratie in staat een nieuwe aanslag te vestigen. Wij veronderstellen dat het hier een fout qua terminologie betreft en dat men heeft willen zeggen «ontheven».

Het uitblijven van een uitspraak door de directeur kan op geen enkele manier worden verantwoord. De administratie zou moeten worden verplicht uitspraak te doen en het zou haar niet mogen zijn toegestaan zich te verschuilen achter een motivering voor het uitblijven van een uitspraak. Zelfs indien haar een aanvullende termijn moet worden toegekend, dient de directeur de belasting te bevestigen of ongedaan te maken. Het betreft hier een elementair recht voor de burger; de administratie moet haar verantwoordelijkheid nemen. Het zou al te gemakkelijk zijn haar toe te staan geen uitspraak te doen en het dossier te verwijzen naar de rechtbank.

#### *Vaststelling 1*

Volgens het ontwerp van hervorming kan de directeur na 18 maanden in gebreke worden gesteld uitspraak te doen; indien hij geen uitspraak doet en het uitblijven van een uitspraak met redenen omkleedt binnen zes maanden na de ingebrekestelling, wordt de uitspraak geacht negatief te zijn en kan zij het voorwerp zijn van een voorziening bij de rechtbanken; de uitspraak wordt geacht positief te zijn indien het uitblijven van een uitspraak niet met redenen wordt omkleed. De accountants vrezen dat de beweegredenen om geen uitspraak te doen al te gemakkelijk zullen kunnen worden aangevoerd en aanleiding zouden kunnen geven tot tal van voorzieningen bij de Raad van State, samen met de voorzieningen bij de rechtbanken van eerste aanleg.

#### *Voorstel*

Het uitblijven van een uitspraak door de directeur kan op geen enkele manier worden verantwoord. De administratie zou moeten worden verplicht uitspraak te doen en het zou haar niet mogen zijn toegestaan

sion. Même si un délai complémentaire doit lui être octroyé, le directeur doit confirmer ou infirmer la taxation. Il s'agit d'un droit élémentaire pour le citoyen; l'Administration doit prendre ses responsabilités. Il serait trop facile de l'autoriser à ne pas décider en renvoyant le dossier à la justice.

La réclamation n'est plus un recours devant une juridiction, mais devient un filtre pour réduire le contentieux et offre au contribuable le droit de faire revoir la décision du fonctionnaire taxateur par l'un de ses collègues qui confirmera ou infirmera l'imposition c'est-à-dire qui vérifiera, par exemple, si son collègue a commis une erreur de fait ou d'interprétation. Elle permettra également un contrôle des fonctionnaires taxateurs par leurs supérieurs. Dans de nombreux cas, la procédure administrative permettra au contribuable (personne physique ou personne morale) d'éviter les coûts importants d'une procédure devant les tribunaux.

#### *Constat 2*

Dans le projet de loi relatif à l'organisation judiciaire en matière fiscale, le dernier alinéa de l'article 1385*decies* prévoit que si le directeur mis en demeure après 18 mois ne statue pas ou ne motive pas son absence de décision, l'imposition sera annulée. L'annulation d'une imposition pour violation d'une règle autre que la prescription permet à l'Administration de réimposer.

#### *Proposition*

Nous supposons qu'il s'agit d'une erreur de terminologie et que l'on a voulu parler d'imposition «dégrevée».

#### *Commentaires*

Selon le projet actuel, si le directeur régional n'a pas rendu sa décision dans un délai de 18 mois, il est prévu que le contribuable puisse le mettre en demeure de statuer dans un dernier délai de six mois à compter de la date de la mise en demeure. En pratique, le directeur a trois possibilités :

- a) Soit il statue dans les délais;
- b) Soit, il ne statue pas dans les délais, mais il explique pourquoi il n'a pas pu rendre une décision motivée. Dans ce cas, la réclamation est présumée rejetée et le contribuable peut alors s'adresser au tribunal. Si

zich te verschuilen achter een motivering van uitblijven van een uitspraak. Zelfs indien hem een aanvullende termijn moet worden toegekend, dient de directeur de belasting te bevestigen of ongedaan te maken. Het betreft hier een elementair recht voor de burger; de administratie moet haar verantwoordelijkheid nemen. Het zou al te gemakkelijk zijn haar toe te staan geen uitspraak te doen door het dossier te verwijzen naar de rechtbank.

Het bezwaarschrift is niet langer een voorziening bij een rechtbank maar wordt een filter om het aantal geschillen terug te schroeven en verleent de belastingplichtige het recht de uitspraak van de taxatieambtenaar te laten herzien door een van zijn collega's die de belasting zal bevestigen of ongedaan maken, dat wil zeggen dat hij bijvoorbeeld zal nagaan of zijn collega een materiële vergissing heeft begaan of een interpretatiefout heeft gemaakt. Het bezwaarschrift zal het eveneens mogelijk maken de taxatieambtenaren te laten controleren door hun meerderen. In heel wat gevallen zal de administratieve procedure de belastingplichtige (natuurlijk of rechtspersoon) in staat stellen de aanzienlijke kosten van een rechtsgeding te omzeilen.

#### *Vaststelling 2*

In het wetsontwerp betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken bepaalt het laatste lid van artikel 1385*decies* dat indien de na 18 maanden in gebreke gestelde directeur geen uitspraak doet of het uitblijven van een uitspraak niet met redenen omkleedt, de belasting zal worden nietig verklaard. De nietigverklaring van een belasting wegens inbreuk op een andere regel dan de verjaring stelt de administratie in staat een nieuwe aanslag te vestigen.

#### *Voorstel*

Wij veronderstellen dat het hier een fout qua terminologie betreft en dat men heeft willen zeggen «ontheven».

#### *Commentaar*

Indien de gewestelijke directeur geen uitspraak heeft gedaan binnen een termijn van 18 maanden bepaalt het huidige ontwerp dat de belastingplichtige hem in gebreke kan stellen uitspraak te doen binnen een ultieme termijn van zes maanden, te rekenen vanaf de datum van de ingebrekestelling. In de praktijk heeft de directeur drie mogelijkheden :

- a) Ofwel doet hij uitspraak binnen de gestelde termijn.
- b) Ofwel doet hij geen uitspraak maar legt hij uit waarom hij geen met redenen omklede uitspraak heeft kunnen doen. In dat geval wordt het bezwaarschrift geacht te zijn verworpen en kan de belasting-

l'Administration veut éviter l'annulation de l'imposition visée, il lui suffit donc de motiver l'absence de décision dans les délais;

c) Soit, il ne statue pas dans les délais et ne donne aucune explication à son absence de décision, auquel cas, la réclamation est présumée accueillie et l'imposition, en ce compris les additionnels, les accroissements et les amendes administratives, est annulée dans la mesure où elle était contestée.

La possibilité a) ne pose évidemment aucun problème.

La possibilité b): plutôt que de permettre à l'Administration d'utiliser cette disposition, il nous paraît préférable, afin de mettre dans tous les cas le réclamant en possession d'une décision motivée, de permettre au directeur, pour de justes motifs à apprécier par son Administration, de solliciter un délai supplémentaire d'une durée maximale de 12 mois à l'issue duquel il serait tenu de rendre une décision motivée. Pendant ce délai prolongé, il va de soi que le contribuable devrait également disposer d'un délai raisonnable lui permettant d'introduire toute pièce ou grief nouveaux. Rien ne peut justifier une absence de décision de l'Administration. Il faut obliger l'Administration à prendre la responsabilité de confirmer ou d'infirmer l'imposition faite par le fonctionnaire taxateur.

Il serait trop aisé de l'autoriser à ne pas décider en renvoyant l'affaire en justice. Ajoutons que le renvoi de l'affaire en justice obligera de toute manière l'Administration à analyser le dossier en profondeur. Exigeons dès lors une décision.

La possibilité c): l'annulation d'une imposition pour violation d'une règle autre que la prescription permet à l'Administration de réimposer (article 355 CIR 92). Nous supposons qu'il s'agit là d'une erreur de terminologie et qu'il faut lire «dégrevée» et non «annulée».

##### **5. Réclamation et suspension des intérêts de retard — CIR**

La nouvelle règle est floue et particulièrement inéquitable si le contribuable, soit d'initiative, soit par omission, ne met pas le directeur en demeure de statuer dans un dernier délai de six mois.

plichtige zich tot de rechtbank wenden. Indien de administratie wil beletten dat de beoogde belasting wordt nietig verklaard, volstaat het dus het ontbreken van een uitspraak binnen de gestelde termijn met redenen te omkleden.

c) Ofwel doet hij geen uitspraak binnen de gestelde termijn en geeft hij geen enkele uitleg over het ontbreken van een uitspraak. In dat geval wordt het bezwaarschrift geacht te zijn aanvaard en de belasting, met inbegrip van de opcentiemen, de vermeerderingen en de administratieve boeten, wordt nietig verklaard in de mate dat zij werd betwist.

Mogelijkheid a) stelt natuurlijk geen enkel probleem.

Mogelijkheid b): opdat de bezwaarindiener in alle gevallen in het bezit wordt gesteld van een met redenen omklede beslissing lijkt het ons verkieslijker, in plaats van de administratie in staat te stellen van deze bepaling gebruik te maken, de directeur de mogelijkheid te geven, om gegronde redenen die door zijn administratie moeten worden beoordeeld, te verzoeken om een aanvullende termijn met een maximumduur van 12 maanden na afloop waarvan hij ertoe gehouden zou zijn uitspraak te doen bij met redenen omklede beslissing. Het spreekt vanzelf dat de belastingplichtige tijdens deze verlengde termijn eveneens over een redelijke termijn zou moeten kunnen beschikken om eventueel nieuwe stukken of grieven in te dienen. Het uitblijven van een uitspraak door de administratie kan op geen enkele manier worden verantwoord. De administratie moet worden verplicht haar verantwoordelijkheid te nemen en de door de taxatieambtenaar gevestigde aanslag te bevestigen of ongedaan te maken.

Het zou al te gemakkelijk zijn haar toe te staan geen uitspraak te doen en het dossier te verwijzen naar de rechtbank. Voegen wij er nog aan toe dat de verwijzing van de zaak naar de rechtbank de administratie in elk geval zou verplichten het dossier grondig te analyseren. Laten we dan ook een uitspraak eisen.

Mogelijkheid c): de nietigverklaring van een belasting wegens inbreuk op een andere regel dan de verjaring stelt de administratie in staat een nieuwe aanslag te vestigen (artikel 355 van het WIB 1992). Wij veronderstellen dat het hier een vergissing qua terminologie betreft en dat men heeft willen zeggen «ontheven» in plaats van «nietiggemaakt».

##### **5. Bezwaarschriftenopshorting vandenalatigheidsintresten — WIB**

De nieuwe regel is vaag en bijzonder onrechtvaardig indien de belastingplichtige hetzij uit eigen beweging of uit nalatigheid de directeur niet in gebreke stelt uitspraak te doen binnen een ultieme termijn van zes maanden.

Il serait préférable de rétablir les dispositions actuelles qui prévoient la suspension des intérêts de retard au-delà des dix-huit mois suivant l'introduction de la réclamation.

#### *Constat*

La nouvelle règle est floue et particulièrement inéquitable si le contribuable, soit d'initiative, soit par omission ne met pas le directeur en demeure de statuer dans un dernier délai de six mois.

#### *Proposition*

Il serait préférable de rétablir les dispositions actuelles qui prévoient la suspension des intérêts de retard au-delà des dix-huit mois suivant l'introduction de la réclamation pour ne pas dissuader le contribuable qui ne dispose pas de moyens financiers suffisants, de recourir à la procédure administrative de réclamation.

#### *Commentaires*

Dans son état actuel, le projet de loi relatif au contentieux en matière fiscale dispose qu'à défaut de notification de la décision dans les six mois de la mise en demeure, les intérêts de retard à l'égard de la partie de la cotisation contestée seraient suspendus pendant une période allant jusqu'au premier du mois qui suit celui au cours duquel le directeur des contributions aurait dû rendre au plus tard sa décision, consécutivement à la mise en demeure. À lire par ailleurs le texte en projet de l'article 414, §2 du CIR92, il n'est pas évident de savoir si les intérêts de retard sont suspendus à partir du 1<sup>er</sup> du mois suivant l'introduction de la réclamation ou le 1<sup>er</sup> du mois suivant la mise en demeure.

Il serait légitime de rétablir les dispositions actuelles qui prévoient la suspension des intérêts de retard pendant une période commençant le premier du mois qui suit celui de l'expiration du délai de dix-huit mois suivant l'introduction de la réclamation. Ce ne serait qu'à l'expiration de ce délai de dix-huit mois que les intérêts seraient suspendus, et ce pour toute la période que s'accordera le directeur pour statuer sur la réclamation.

Il convient ici d'être attentif au fait que si le contribuable, soit d'initiative soit par omission, ne met pas le directeur en demeure de statuer dans un dernier délai de six mois, ledit directeur dispose d'un délai illimité pour rendre sa décision.

Il est dès lors particulièrement équitable, notamment à l'égard du contribuable qui ne dispose pas de

Het zou verkieslijker zijn opnieuw de huidige bepalingen in te voeren die voorzien in de opschorting van de nalatigheidsinteressen zodra er na de indiening van het bezwaarschrift achttien maanden zijn verstreken.

#### *Vaststelling*

De nieuwe regel is vaag en bijzonder onrechtvaardig indien de belastingplichtige hetzij uit eigen beweging of uit nalatigheid de directeur niet in gebreke stelt uitspraak te doen binnen een ultieme termijn van zes maanden.

#### *Voorstel*

Het zou verkieslijker zijn weer de huidige bepalingen in te voeren die voorzien in de opschorting van de nalatigheidsinteressen zodra er na de indiening van het bezwaarschrift achttien maanden zijn verstreken, teneinde de belastingplichtige die over onvoldoende financiële middelen beschikt om zijn toevlucht te nemen tot de administratieve bezwaarschriftprocedure niet af te schrikken.

#### *Commentaar*

In zijn huidige vorm bepaalt het wetsvoorstel betreffende de beslechting van fiscale geschillen dat bij ontstentenis van kennisgeving van de uitspraak binnen zes maanden na de ingebrekestelling de nalatigheidsinteressen met betrekking tot het betwiste gedeelte van de aanslag worden opgeschort gedurende een tijdperk dat eindigt op de eerste van de maand na die in de loop waarvan de directeur der belastingen ten gevolge van de ingebrekestelling uiterlijk uitspraak had moeten doen. Bij het lezen van de ontwerp tekst van artikel 414, § 2 van het WIB 92 is het niet duidelijk of de nalatigheidsinteressen worden opgeschort vanaf de eerste van de maand na de indiening van het bezwaarschrift of vanaf de eerste van de maand die volgt op de ingebrekestelling.

Het zou billijk zijn weer de huidige bepalingen in te voeren die voorzien in de opschorting van de nalatigheidsinteressen gedurende een tijdperk dat begint op de eerste van de maand welke volgt op die waarin de termijn van 18 maanden volgend op de indiening van het bezwaarschrift verstrijkt. De nalatigheidsinteressen zouden pas worden opgeschort na het verstrijken van die termijn van 18 maanden, en dat voor het gehele tijdperk dat de directeur zou uittrekken om over het bezwaarschrift uitspraak te doen.

Hierbij mag niet uit het oog worden verloren dat indien de belastingplichtige hetzij uit eigen beweging of uit nalatigheid de directeur niet in gebreke stelt uitspraak te doen binnen een ultieme termijn van zes maanden, de laatstgenoemde daartoe over een onbeperkte termijn beschikt.

Het is dan ook maar billijk, met name ten opzichte van de belastingplichtige die over onvoldoende finan-

moyens financiers suffisants, de ne pas infliger au contribuable des intérêts de retard pendant la période excédant les dix-huit premiers mois de l'examen de la réclamation.

#### **6. Amendes administratives — CIR et Code TVA**

À une solution simple et peu coûteuse, la modération des pénalités par l'Administration au cours de la réclamation ou par le ministre des Finances en vertu de son droit de grâce, le projet de loi substitue le recours obligatoire devant les tribunaux.

Il faudrait maintenir le droit de grâce.

##### *Constat*

À une solution simple et peu coûteuse, la modération des pénalités par l'Administration ou par le ministre des Finances en vertu de son droit de grâce, le projet de loi substitue le recours obligatoire devant les tribunaux.

##### *Proposition*

Maintenir le droit de grâce.

##### *Commentaires*

Selon le projet voté à la Chambre, le texte du CIR disposera que les pénalités ne pourront plus être contestées que par la voie normale devant les tribunaux, de sorte que le pouvoir de grâce dont dispose actuellement le ministre des Finances disparaîtra.

Outre qu'il s'agit, en l'occurrence, de supprimer une disposition simple et peu coûteuse, de telles dispositions empêcheraient l'Administration d'accorder la remise des accroissements qui auraient été appliqués mal à propos ou avec une rigueur excessive par le fonctionnaire taxateur. À l'évidence, toute possibilité d'accord à l'amiable avec l'Administration se verrait ainsi exclue, ce qui, d'une manière certaine, alourdira le contentieux judiciaire. Dans ce cadre, les juges seraient strictement tenus d'appliquer les tarifs prévus par la loi, de sorte que toute forme de modération eu égard à la collaboration du contribuable au redressement de sa situation fiscale ne serait plus envisageable, ni en cours de réclamation, ni par application du droit de grâce du ministre des Finances.

#### **7. Représentation du contribuable — CIR, Code TVA et Code judiciaire**

Devant les tribunaux de première instance, l'Administration sera représentée par un fonction-

naire, qui sera également chargé de représenter le contribuable. Le contribuable sera représenté par un fonctionnaire, qui sera également chargé de représenter l'Administration. Le contribuable sera représenté par un fonctionnaire, qui sera également chargé de représenter l'Administration.

#### **6. Administratieveboeten—WIBenBTW-Wetboek**

Het wetsontwerp vervangt een eenvoudige en goedkope oplossing, namelijk de vermindering van de boeten door de administratie in de loop van het bezwaarschrift of door de minister van Financiën krachtens zijn gratierecht, door de verplichte voorziening bij de rechtbanken.

Het gratierecht zou behouden moeten blijven.

##### *Vaststelling*

Het wetsontwerp vervangt een eenvoudige en goedkope oplossing, namelijk de vermindering van de boeten door de administratie of door de minister van Financiën krachtens zijn gratierecht, door de verplichte voorziening bij de rechtbanken.

##### *Voorstel*

Het gratierecht behouden.

##### *Commentaar*

Volgens het ontwerp dat in de Kamer is goedgekeurd, zal de tekst van het WIB bepalen dat de boeten nog slechts via de normale weg voor de rechtbanken zullen kunnen worden betwist, zodat het gratierecht waarover de minister van Financiën thans beschikt, zal verdwijnen.

Behalve dat in dit geval een eenvoudige en goedkope bepaling wordt afgeschaft, zouden dergelijke bepalingen de administratie beletten de vermindering toe te staan op de verhogingen die door de taxatieambtenaar ongelegen of met al te grote strengheid zouden zijn toegepast. Vanzelfsprekend zou op die manier elke mogelijkheid van een regeling in der minne met de administratie zijn uitgesloten waardoor het aantal gerechtelijke geschillen beslist zou toenemen. In die context zouden de rechters er strikt toe gehouden zijn de bij wet bepaalde tarieven toe te passen, zodat elke vorm van belastingverlaging gelet op de medewerking van de belastingplichtige bij de herziening van zijn fiscale situatie niet langer in overweging zou kunnen worden genomen, noch in de loop van het bezwaarschrift, noch volgens het gratierecht van de minister van Financiën.

#### **7. Vertegenwoordiging — WIB, BTW-Wetboek en Gerechtelijk Wetboek**

Voor de rechtbanken van eerste aanleg zou de administratie worden vertegenwoordigd door een

naire alors que le contribuable devra obligatoirement recourir à l'assistance d'un avocat.

Il faudrait permettre au contribuable de se faire représenter au tribunal par un avocat (spécialiste de la procédure) ou en procédure écrite par son expert-comptable ou comptable. L'avocat pourrait également décider de se faire assister devant le tribunal par l'expert-comptable ou comptable de son client.

#### *Constat*

Devant les tribunaux de première instance, l'Administration serait représentée par un fonctionnaire de la taxation alors que le contribuable devrait obligatoirement recourir à un avocat.

#### *Proposition*

Permettre au contribuable de se faire représenter au tribunal par un avocat (spécialiste de la procédure) ou en procédure écrite par son expert-comptable ou comptable. L'avocat pourrait également décider de se faire assister devant le tribunal par l'expert-comptable ou comptable de son client.

#### *Commentaires*

Sans vouloir faire obstacle aux dispositions de l'article 440 du Code judiciaire, il convient d'être attentif au fait que le juge fiscal sera généralement appelé à trancher le litige en présence d'un fonctionnaire dont les connaissances pointues en techniques fiscale et comptable ne sont plus à démontrer et d'un avocat, souvent plus au fait des règles de procédure, et sans doute peu au courant des subtilités qu'une pratique quotidienne des législations comptable et fiscale permet d'acquérir. À la réflexion, comment ne pas craindre qu'il puisse être impressionné par la technicité de l'argumentation administrative alors que le contribuable doit se faire représenter par un spécialiste de la procédure.

Puisque l'Administration ne doit pas nécessairement être représentée par un avocat, nous estimons que le contribuable, soucieux de ne pas alourdir les charges qu'il devra exposer en cours de procédure judiciaire, qui aurait choisi de se défendre sans le concours d'un avocat, doit pouvoir se faire assister par un expert-comptable ou un comptable agréé.

En pareil cas, il serait souhaitable de recourir à la procédure écrite prévue par l'article 755 du Code judiciaire, ce qui aurait pour effet d'éviter l'encombrement des prétoires.

ambtenaar, terwijl de belastingplichtige zich zou moeten laten bijstaan door een advocaat.

Men zou de belastingplichtige moeten toestaan zich voor de rechtbank te laten vertegenwoordigen door een advocaat (specialist inzake de procedure) of in de schriftelijke procedure door zijn accountant of boekhouder. Ook de advocaat zou kunnen beslissen zich voor de rechtbank te laten bijstaan door de accountant of de boekhouder van zijn cliënt.

#### *Vaststelling*

Voor de rechtbanken van eerste aanleg zou de administratie worden vertegenwoordigd door een ambtenaar, terwijl de belastingplichtige zich zou moeten laten bijstaan door een advocaat.

#### *Voorstellen*

Men zou de belastingplichtige moeten toestaan zich voor de rechtbank te laten vertegenwoordigen door een advocaat (specialist inzake de procedure) of in de schriftelijke procedure door zijn accountant of boekhouder. Ook de advocaat zou kunnen beslissen zich voor de rechtbank te laten bijstaan door de accountant of de boekhouder van zijn cliënt.

#### *Commentaar*

Zonder de bepalingen van artikel 440 van het Gerechtelijk Wetboek in de weg te willen staan, mag toch niet uit het oog worden verloren dat de belastingrechter het geschil doorgaans zal dienen te beslechten in aanwezigheid van een ambtenaar, wiens grondige kennis van de belasting- en boekhoudtechniek buiten kijf staat en van een advocaat die vaak beter op de hoogte is van de procedureregels en ongetwijfeld minder vertrouwd is met de subtiliteiten dan iemand die zich dagelijks met de boekhoud- en belastingwetgeving bezighoudt. Bij nader inzien kan zelfs worden gevreesd dat de rechter onder de indruk zou kunnen zijn van de techniciteit van de argumentatie van de administratie, terwijl de belastingplichtige zich moet laten vertegenwoordigen door een specialist op het vlak van de procedure.

Aangezien de administratie niet noodzakelijk door een advocaat moet zijn vertegenwoordigd, zijn wij van oordeel dat de belastingplichtige die erop bedacht is de kosten die hij tijdens het rechtsgeding zal moeten dragen niet extra te verzwaren en die daarom ervoor zou hebben geopteerd zich te verdedigen zonder de steun van een advocaat, zich kan laten bijstaan door een erkend accountant of boekhouder.

In een dergelijk geval zou het wenselijk zijn zijn toevlucht te nemen tot de schriftelijke procedure waarin artikel 755 van het Gerechtelijk Wetboek voorziet, waardoor voorkomen kan worden dat de rechtszalen vollopen.



Par ailleurs, l'avocat du contribuable pourrait décider de se faire assister devant le juge par l'expert-comptable ou comptable de son client.

### 8. Procédure et TVA — Code TVA

1. Alors que le but de la réforme est d'harmoniser la procédure relative aux différents impôts, pourquoi avoir conservé en impôt sur les revenus un titre exécutoire liminaire (le rôle inscrit au départ de la procédure, c-à-d avant toute réclamation) et en TVA un titre exécutoire final (la contrainte délivrée par un receveur à l'expiration de la procédure de réclamation)?

Il eût été préférable d'harmoniser les procédures de réclamation en TVA et en impôts sur les revenus et de choisir les mêmes titres exécutoires.

2. Le projet de réforme prévoit que l'action en recouvrement de la TVA en faveur de l'Administration se prescrit par 3 ans. Ce délai de 3 ans pourra aisément être porté à 7 ans en faveur de l'Administration, beaucoup plus difficilement à 5 ans (l'Administration doit démontrer qu'il y a eu dol spécial).

Il est paradoxal de constater que le délai de 7 ans (un seul élément probant venu à la connaissance de l'Administration — article 81bis, § 1, alinéa 3, 3<sup>o</sup>) de prescription de l'action en recouvrement sera bien plus facile à obtenir que le délai de 5 ans pour lequel l'Administration devra démontrer le dol spécial (intention frauduleuse ou dessein de nuire — article 81bis, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2).

3. Selon le projet, l'action en restitution de la TVA en faveur du contribuable se prescrira par 3 ans (au lieu de 5 ans actuellement). Ce délai ne pourra en aucun cas être prolongé.

Pour assurer la neutralité de la TVA telle que définie en droit communautaire, l'action en restitution de la T.V.A. en faveur du contribuable devrait être prescrite dans les mêmes délais (3 ans — 5 ans — 7 ans) que ceux appliqués en l'espèce pour l'action en recouvrement.

3bis. Les articles 81bis et 82bis en projet font courir des délais de recouvrement du remboursement à partir du moment où l'action en recouvrement des taxes exigibles ne peut pas encore être exercée pour une partie de ces taxes.

Les périodes concernées ne devraient courir qu'après l'année civile au cours de laquelle est née

De advocaat van de belastingplichtige zou trouwens kunnen beslissen zich voor de rechter te laten bijstaan door de accountant of de boekhouder van zijn cliënt.

### 8. Procedure inzake BTW — BTW-Wetboek

1. Het doel van de hervorming is de harmonisatie van de procedure inzake de verschillende belastingen. Waarom heeft men dan op het vlak van de inkomstenbelasting een voorafgaandelijke uitvoerbare titel behouden (het kohier opgesteld bij het begin van de procedure, t.t.z. voorafgaandelijk aan gelijk welk bezwaarschrift) en op het vlak van de BTW een definitieve uitvoerbare titel (het dwangbevel afgeleverd door een ontvanger na het einde van de bezwaarprocedure)?

Het was verkieslijk geweest om de bezwaarprocedures inzake BTW en inkomstenbelastingen te harmoniseren en te opteren voor dezelfde uitvoerbare titels.

2. Het voorstel van hervorming bepaalt dat de vordering tot voldoening van de BTW in hoofde van de Administratie verjaart na drie jaar, maar deze termijn van drie jaar kan gemakkelijk op zeven jaar worden gebracht en veel moeilijker op vijf jaar (de administratie moet aantonen dat er sprake was van bijzonder bedrog).

Het is paradoxaal om te moeten vaststellen dat de verjaringstermijn van zeven jaar (één enkel bewijskrachtig gegeven waarvan de administratie heeft kennis gekregen — artikel 81bis, § 1, lid 3, 3<sup>o</sup>) inzake de vordering tot voldoening van de BTW veel gemakkelijker kan worden bekomen dan de termijn van vijf jaar waarvoor de administratie bijzonder bedrog dient aan te tonen (bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden — artikel 81bis, § 1, lid 2).

3. Volgens het ontwerp verjaart de vordering tot teruggaaf van de BTW in hoofde van de belastingplichtige na drie jaar (in plaats van de huidige vijf jaar). Deze termijn kan in geen geval worden verlengd.

Om de neutraliteit van de BTW te verzekeren zoals dit in het Europees recht wordt omschreven, dient de vordering tot teruggaaf van de BTW in hoofde van de belastingplichtige te verjaren na dezelfde termijnen (3 jaar — 5 jaar — 7 jaar) als die welke in concreto worden toegepast voor de vordering tot voldoening.

3bis. De ontworpen artikels 81bis en 82bis doen de inningstermijnen van de teruggave lopen vanaf een moment waarop de invordering van de opeisbare belastingen nog niet kan uitgevoerd worden voor een deel van de belasting.

De betrokken termijnen zouden pas mogen lopen vanaf het kalenderjaar in de loop waarvan de ver-

l'obligation d'acquitter la taxe, les intérêts et amendes fiscales.

4. La rectification d'une déclaration TVA ne donnera pas lieu à un enrôlement mais donnera lieu en fin de procédure à une contrainte (titre exécutoire final établi par le receveur) qui interrompra la prescription et fera courir un nouveau délai de 5 ans.

Actuellement, lorsque l'Administration craint que ce dernier délai n'expire, elle offre à l'assujetti la possibilité de renoncer au temps couru de la prescription sans obliger l'assujetti à devoir engager directement les frais d'une procédure judiciaire.

L'Administration entend-elle maintenir cette possibilité?

5. Alors qu'en matière d'impôt sur les revenus, la procédure de réclamation (phase administrative) est définie par le CIR, le projet de réforme est muet quant à la procédure de réclamation en TVA au niveau administratif.

Dans le cadre de la réforme de l'Administration, la procédure administrative souple en vigueur actuellement sera-t-elle maintenue? Nous savons que les contrôles TVA et contributions directes seront exercés conjointement. Qu'en sera-t-il du déroulement de la procédure administrative? La procédure restera-t-elle inchangée? L'avis de régularisation (TVA) et l'avis de rectification (contributions directes) seront-ils adressés conjointement pour ne pas « induire » le contribuable en erreur? La réclamation en TVA se fera-t-elle auprès du même directeur régional (compétent pour les deux impôts)?

Pour la TVA, sera-t-il possible de délivrer la contrainte alors que le litige n'a pas encore été réglé en contribution directe? Une harmonisation minimale et une information seraient à tout le moins souhaitable puisque rien n'est codifié en TVA.

#### *Constat*

1. Alors que le but de la réforme est d'harmoniser la procédure relative aux différents impôts, pourquoi avoir conservé en impôt sur les revenus un titre exécutoire liminaire (le rôle: inscription de la dette au départ de la procédure, c'est-à-dire avant toute réclamation) et en TVA un titre exécutoire final (la contrainte délivrée par un receveur à l'expiration de la procédure de réclamation)?

plichting ontstaat tot voldoening van de belasting, de interesten en administratieve geldboeten.

4. De rechtzetting van een BTW-aangifte leidt niet tot inkohiering maar geeft aan het einde van de procedure aanleiding tot een dwangbevel (definitieve uitvoerbare titel uitgevaardigd door de ontvanger) die de verjaring stuit en een nieuwe termijn van vijf jaar doet lopen.

Op het moment is het zo dat wanneer de administratie vreest dat deze laatste termijn zal verstrijken, zij aan de belastingplichtige de mogelijkheid biedt om te verzaken aan het deel van de verjaringstermijn dat reeds verstreken is, zonder dat de belastingplichtige meteen wordt opgezadeld met de kosten van een gerechtelijke procedure.

Is het de bedoeling van de administratie om deze mogelijkheid te behouden?

5. Terwijl op het vlak van de inkomstenbelasting de bezwaarprocedure (administratieve fase) omschreven wordt door het WIB, bewaart het ontwerp van hervorming het stilzwijgen over de bezwaarprocedure op administratief niveau inzake BTW.

Zal de soepele administratieve procedure die momenteel in voege is, behouden worden in het kader van de hervorming van de Administratie? Het is geweten dat de controles van de BTW en de directe belastingen gezamenlijk zullen worden uitgevoerd. Hoe zal één en ander in zijn werk gaan inzake het verloop van de administratieve procedure? Blijft deze procedure ongewijzigd? Zal de regularisatieopgave (BTW) en het bericht van wijziging (directe belastingen) tegelijkertijd worden toegestuurd teneinde de belastingplichtige niet « in verwarring te brengen »? Dient bezwaar inzake BTW te worden aangetekend bij dezelfde gewestelijke directeur (die bevoegd is voor beide belastingen)?

Zal het op het vlak van de BTW mogelijk zijn om een dwangbevel uit te vaardigen wanneer het geschil op het vlak van de directe belastingen nog niet is beslecht? Een minimale harmonisatie en voorlichting zijn op zijn minst wenselijk, gezien er niets gecodificeerd is op het gebied van BTW.

#### *Vaststelling*

1. Het doel van de hervorming is de harmonisatie van de procedure inzake de verschillende belastingen. Waarom heeft men dan op het vlak van de inkomstenbelasting een voorafgaandelijke uitvoerbare titel behouden (het kohier opgesteld bij het begin van de procedure, het is te zeggen voorafgaandelijk aan gelijk welk bezwaarschrift) en op het vlak van de BTW een definitieve uitvoerbare titel (het dwangbevel afgeleverd door een ontvanger na het einde van de bezwaarprocedure)?

2. Le projet de réforme prévoit que l'action en recouvrement de la TVA en faveur de l'administration se prescrit par trois ans mais ce délai de trois ans pourra aisément être porté à sept ans en faveur de l'administration, beaucoup plus difficilement à cinq ans (l'administration doit démontrer qu'il y a eu dol spécial).

3. Selon le projet, l'action en restitution de la TVA en faveur du contribuable se prescrira par trois ans (au lieu de cinq ans actuellement). Ce délai ne pourra en aucun cas être prolongé.

*3bis.* Les articles 81*bis* et 82*bis* en projet font courir des délais de restitution à partir d'un moment où l'action en recouvrement des taxes exigibles ne peut pas encore être exercée pour une partie de ces taxes.

4. La rectification d'une déclaration TVA ne donnera pas lieu à un enrôlement mais donnera lieu en fin de procédure à une contrainte (titre exécutoire final établi par le receveur) qui interrompra la prescription et fera courir un nouveau délai de cinq ans.

5. Alors qu'en matière d'impôt sur les revenus, la procédure de réclamation (phase administrative) est définie par le CIR, le projet de réforme est muet quant à la procédure de réclamation en TVA au niveau administratif.

#### *Propositions et interrogations*

1. Il eût été préférable d'harmoniser les procédures de réclamation en TVA et en impôts sur les revenus et de choisir les mêmes titres exécutoires.

2. Il est paradoxal de constater que le délai de sept ans (un seul élément probant venu à la connaissance de l'administration — article 81*bis*, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3, 3<sup>o</sup>) de prescription de l'action en recouvrement sera bien plus facile à obtenir que le délai de cinq ans pour lequel l'administration devra démontrer le dol spécial (intention frauduleuse ou dessein de nuire — article 81*bis*, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2).

3. Pour assurer la neutralité de la TVA telle que définie en droit communautaire, l'action en restitution de la TVA en faveur du contribuable devrait être prescrite dans les mêmes délais (trois ans — cinq ans — sept ans) que ceux appliqués en l'espèce pour l'action en recouvrement.

*3bis.* Les périodes concernées ne devraient courir qu'après l'année civile au cours de laquelle est née l'obligation d'acquitter la taxe, les intérêts et amendes fiscales.

4. La rectification d'une déclaration TVA ne donnera pas lieu à un enrôlement mais donnera lieu

2. Het voorstel van hervorming bepaalt dat de vordering tot voldoening van de BTW in hoofde van de administratie verjaart na drie jaar, maar deze termijn van drie jaar kan gemakkelijk op zeven jaar worden gebracht en veel moeilijker op vijf jaar (de administratie moet aantonen dat er sprake was van bijzonder bedrog).

3. Volgens het ontwerp verjaart de vordering tot teruggaaf van BTW in hoofde van de belastingplichtige na drie jaar (in plaats van de huidige vijf jaar). Deze termijn kan in geen geval worden verlengd.

*3bis.* De ontworpen artikels 81*bis* en 82*bis* doen de termijnen van de teruggave lopen vanaf een moment waarop de invordering van de opeisbare belastingen nog niet kan uitgevoerd worden voor een deel van de belasting.

4. De rechtzetting van een BTW-aangifte leidt niet tot inkohiering maar geeft aan het einde van de procedure aanleiding tot een dwangbevel (definitieve uitvoerbare titel uitgevaardigd door de ontvanger) die de verjaring stuit en een nieuwe termijn van vijf jaar doet lopen.

5. Terwijl op het vlak van de inkomstenbelasting de bezwaarprocedure (administratieve fase) omschreven wordt door het WIB, bewaart het ontwerp van hervorming het stilzwijgen over de bezwaarprocedure op administratief niveau inzake BTW.

#### *Voorstellen en vragen*

1. Het was verkieselijk geweest om de bezwaarprocedures inzake BTW en inkomstenbelastingen te harmoniseren en te opteren voor dezelfde uitvoerbare titels.

2. Het is paradoxaal om te moeten vaststellen dat de verjaringstermijn van zeven jaar (één enkel bewijskrachtig gegeven waarvan de administratie heeft kennis gekregen — artikel 81*bis*, § 1, lid 3, 3<sup>o</sup>) inzake de vordering tot voldoening van de BTW veel gemakkelijker kan worden bekomen dan de termijn van vijf jaar waarvoor de administratie bijzonder bedrog dient aan te tonen (bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden — artikel 81*bis*, § 1, lid 2).

3. Om de neutraliteit van de BTW te verzekeren zoals dit in het Europees recht wordt omschreven, dient de vordering tot teruggaaf van de BTW in hoofde van de belastingplichtige te verjaren na dezelfde termijnen (drie jaar — vijf jaar — zeven jaar) als die welke in concreto worden toegepast voor de vordering tot voldoening.

*3bis.* De betrokken termijnen zouden pas mogen lopen vanaf het kalenderjaar in de loop waarvan de verplichting ontstaat tot voldoening van de belasting, de interesten en administratieve geldboeten.

4. De rechtzetting van een BTW-aangifte leidt niet tot inkohiering maar geeft aan het einde van de proce-

en fin de procédure à une contrainte (titre exécutoire final établi par le receveur) qui interrompra la prescription et fera courir un nouveau délai de cinq ans.

Actuellement, lorsque l'administration craint que ce dernier délai n'expire, elle offre à l'assujetti la possibilité de renoncer au temps couru de la prescription sans devoir engager directement les frais d'une procédure judiciaire.

L'administration entend-elle maintenir cette possibilité?

5. Dans le cadre de la réforme de l'administration, la procédure administrative souple décrite ci-dessous et en vigueur actuellement sera-t-elle maintenue? Nous savons que les contrôles TVA et contributions directes seront exercés conjointement. Qu'en sera-t-il du déroulement de la procédure administrative? La procédure administrative en TVA restera-t-elle inchangée? L'avis de régularisation (TVA) et l'avis de rectification (contributions directes) seront-ils adressés conjointement pour ne pas «induire» le contribuable en erreur? La réclamation en TVA se fera-t-elle auprès du même directeur régional (compétent pour les deux impôts)? Pour la TVA, sera-t-il possible de délivrer la contrainte alors que le litige n'a pas encore été réglé en contribution directe? Une harmonisation minimale et une information seraient à tout le moins souhaitables puisque rien n'est codifié en TVA.

### *Commentaires*

#### *Rappel de la procédure en vigueur actuellement*

##### 1. Procédure administrative (souple)

Le Code de TVA prévoit, en son article 66, une procédure de taxation d'office.

En l'absence de taxation d'office, l'assujetti qui fait l'objet d'un contrôle peut recevoir un avis de régularisation lorsque le contrôle n'est pas d'accord avec les éléments déclarés.

L'assujetti marque ou non son accord.

L'administration et l'assujetti s'échangent leurs arguments.

La procédure administrative est souple et non figée dans un code, ce qui a pour effet d'éviter de nombreux litiges en justice.

Voici les différents stades possibles dans le cadre de la procédure administrative:

— le contrôleur de la TVA:

sure aanleiding tot een dwangbevel (definitieve uitvoerbare titel uitgevaardigd door de ontvanger) die de verjaring stuit en een nieuwe termijn van vijf jaar doet lopen.

Op het moment is het zo dat wanneer de administratie vreest dat deze laatste termijn zal verstrijken, zij aan de belastingplichtige de mogelijkheid biedt om te verzaken aan het deel van de verjaringstermijn dat reeds verstreken is, zonder dat de belastingplichtige meteen wordt opgezadeld met de kosten van een gerechtelijke procedure.

Is het de bedoeling van de administratie om deze mogelijkheid te behouden?

5. Zal de soepele administratieve procedure die hieronder wordt beschreven en die momenteel in voege is, behouden worden in het kader van de hervorming van de administratie? Het is geweten dat de controles van de BTW en de directe belastingen gezamenlijk zullen worden uitgevoerd. Hoe zal één en ander in zijn werk gaan inzake het verloop van de administratieve procedure? Blijft deze procedure ongewijzigd? Zal de regularisatieopgave (BTW) en het bericht van wijziging (directe belastingen) tegelijkertijd worden toegestuurd teneinde de belastingplichtige niet «in verwarring te brengen»? Dient bezwaar inzake BTW te worden aangetekend bij dezelfde gewestelijke directeur (die bevoegd is voor beide belastingen)? Zal het op het vlak van de BTW mogelijk zijn om een dwangbevel uit te vaardigen wanneer het geschil op het vlak van de directe belastingen nog niet is beslecht? Een minimale harmonisatie en voorlichting zijn op zijn minst wenselijk, gezien er niets gecodificeerd is op het gebied van BTW.

### *Commentaar*

#### *Pro memorie: de vigerende procedure*

##### 1. (Soepele) administratieve procedure

Het WBTW voorziet in artikel 66 in een procedure van ambtshalve aanslag.

Bij gebrek aan een ambtshalve aanslag kan de belastingplichtige die wordt gecontroleerd een regularisatieopgave ontvangen wanneer de controleur niet akkoord gaat met de aangegeven gegevens.

De belastingplichtige geeft al dan niet te kennen akkoord te gaan.

De administratie en de belastingplichtige brengen elkaar op de hoogte van hun argumenten.

De administratieve procedure is soepel en niet ingeschreven in de wet, wat leidt tot het voorkomen van gerechtelijke procedures.

Ziehier de verschillende stadia die in het kader van de administratieve procedure mogelijk zijn:

— de BTW-controleur;

— le directeur régional de la TVA qui peut être saisi soit par l'assujetti soit par le contrôleur (le directeur régional est aidé par un inspecteur du contentieux qui lui remet un rapport après avoir éventuellement entendu l'assujetti);

— l'administration centrale de la TVA qui peut être saisie soit par l'assujetti soit par l'un des dix directeurs régionaux (notons que le contrôleur ne peut pas saisir directement l'administration centrale, celle-ci ne peut être saisie que par le directeur régional du contrôleur) (lorsque l'administration centrale est saisie par un assujetti, elle évoque le dossier via le directeur régional et ne prend pas directement contact avec le contrôleur);

— le ministre des Finances (lorsque le ministre des Finances est saisi directement par un assujetti, il transmet en principe le dossier à l'administration centrale pour obtenir de celle-ci une proposition de décision. Le ministre est lié par cette proposition (aucune exemption et aucune exonération d'impôts ne peuvent avoir lieu que par le fait d'une loi).

## 2. Procédure judiciaire

Si à l'issue de cette procédure administrative, l'assujetti est d'accord avec la position de l'administration, il procède au paiement.

Si à l'issue de cette procédure administrative, il y a désaccord et non paiement, l'administration établit une contrainte notifiée par pli recommandé à la poste (article 85, § 1<sup>er</sup> du Code TVA) ou par exploit d'huissier de justice avec commandement de payer (article 85, § 3) (laquelle interrompt la prescription et fait courir un nouveau délai de cinq ans).

L'assujetti peut alors faire opposition à la contrainte devant le tribunal de première instance (tribunal civil).

La décision du tribunal de première instance peut être contestée devant la Cour d'appel.

L'ultime recours a lieu devant la Cour de cassation.

### *Projet de réforme*

Le projet de réforme de la procédure fiscale ne modifie pas la souplesse laissée à la procédure administrative en matière TVA.

La réforme porte essentiellement sur les délais de forclusion et de prescription de l'action en recouvrement et de l'action en restitution :

— l'action en recouvrement se prescrit en principe à l'expiration de la troisième année civile (précédem-

— de gewestelijke directeur van de BTW: zowel de belastingplichtige als de controleur kunnen de zaak voor hem brengen (de gewestelijke directeur wordt bijgestaan door een inspecteur der geschillen die hem een verslag overhandigt na eventueel de belastingplichtige gehoord te hebben);

— de Centrale BTW-administratie: zowel de belastingplichtige als de tien gewestelijke directeurs kunnen de zaak voor hem brengen (merken we op dat de controleur zich niet rechtstreeks tot de Centrale administratie kan wenden, alleen de gewestelijke directeur van de controleur kan dat) (wanneer de Centrale administratie door een belastingplichtige wordt geadieerd, evocert zij het dossier via de gewestelijke directeur en neemt zij geen rechtstreeks contact op met de controleur);

— de minister van Financiën (wanneer de minister van Financiën rechtstreeks wordt geadieerd door een belastingplichtige, zendt hij in principe het dossier toe aan de Centrale administratie teneinde van haar een voorstel van beslissing te bekommen. De minister is gebonden door dit voorstel (geen enkele vrijstelling of ontheffing van belasting is mogelijk dan krachtens de wet) behalve wat boetes betreft die hij eventueel kan verminderen.

## 2. Gerechtelijke procedure

Indien de belastingplichtige aan het einde van deze procedure akkoord gaat met de stelling van de administratie, gaat hij over tot betaling.

Indien er aan het einde van deze procedure daarentegen geen overeenstemming en geen betaling is, vaardigt de administratie een dwangbevel uit waarvan de kennisgeving gebeurt bij een ter post aangetekende brief (artikel 85, § 1, van het BTW-Wetboek), of door deurwaardersexploot met bevel tot betaling (artikel 85, § 3) (welke de verjaring stuiten en een nieuwe termijn van 5 jaar doen lopen).

De belastingplichtige kan dan voor de rechtbank van eerste aanleg (burgerlijke rechtbank) verzet aantekenen tegen het dwangbevel.

Het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg kan worden aangevochten voor het hof van beroep.

In laatste instantie is er de voorziening in Cassatie.

### *Ontwerp van hervorming*

Het ontwerp van hervorming van de fiscale procedure wijzigt niets aan de soepelheid die aan de administratieve procedure inzake BTW wordt gelaten.

De hervorming betreft voornamelijk de termijnen voor uitdoving en verjaring van de vordering tot voldoening en de vordering tot terugaaf :

— de vordering tot voldoening verjaart in principe na het verstrijken van het derde kalenderjaar (voor-

ment 5 ans) qui suit celle durant laquelle la cause d'exigibilité est intervenue (article 81bis en projet);

\* ces 3 ans deviennent 5 ans lorsqu'il y a eu intention frauduleuse ou dessein de nuire.

\* ces 3 ans deviennent 7 ans :

— lorsque des renseignements viennent de l'étranger;

— lorsqu'une action judiciaire fait apparaître des omissions de déclaration ou des infractions en matière de déduction;

— lorsque des éléments probants font apparaître une omission de déclaration ou des infractions en matière de déduction.

— l'action en restitution en faveur du contribuable (article 82bis en projet) se prescrit par trois ans (au lieu de 5 ans actuellement).

#### *Propositions et interrogations*

1. Alors que le but de la réforme est d'harmoniser la procédure relative aux différents impôts, pourquoi avoir conservé en impôt sur les revenus un titre exécutoire liminaire (le rôle inscrit et l'extrait délivré au départ de la procédure, c'est-à-dire avant toute réclamation) et en TVA un titre exécutoire final (la contrainte délivrée par un receveur à l'expiration de la procédure de réclamation)?

2. Article 81bis, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3, 3<sup>o</sup>

Dès que des éléments probants viennent à la connaissance de l'administration, celle-ci disposera de 7 ans pour recouvrer la TVA sur des opérations non déclarées ou la TVA déduite par erreur (même de bonne foi!). Ceci revient à dire qu'en fait l'administration ne dispose pas de trois ans pour recouvrer mais bien de sept ans. Est-ce vraiment l'objectif de la réforme?

Il est paradoxal de constater que dans certains cas le délai de sept ans laissé à l'administration pour exercer l'action en recouvrement sera bien plus facile à obtenir que le délai de cinq ans pour lequel l'administration devra démontrer le dol spécial (intention frauduleuse ou dessein de nuire — article 81bis, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2).

3. Le projet de texte prévoit la possibilité pour l'administration d'agir en recouvrement dans des délais de trois, cinq ou sept ans selon le cas alors que la possibilité pour le contribuable d'agir en restitution (par le biais de sa déclaration en exerçant son droit à

heer na 5 jaar) volgend op dat waarin de oorzaak van opeisbaarheid van die belasting zich heeft voorgedaan (voorgesteld artikel 81bis);

\* deze 3 jaar worden er 5 wanneer er sprake is van bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden.

\* deze 3 jaar worden 7 jaar :

— wanneer inlichtingen uit het buitenland komen;

— wanneer een rechtsvordering uitwijst dat belastbare handelingen niet werden aangegeven of dat er sprake was van inbreuken inzake BTW-aftrek;

— wanneer bewijskrachtige gegevens een ontoereikende aangifte of inbreuken inzake BTW-aftrek aantonen;

— de vordering tot teruggaaf in hoofde van de belastingplichtige (voorgesteld artikel 82bis) verjaart na drie jaar (in plaats van de huidige 5 jaar).

#### *Voorstellen en vragen*

1. Het doel van de hervorming is de harmonisatie van de procedure inzake de verschillende belastingen. Waarom heeft men dan op het vlak van de inkomstenbelasting een voorafgaandelijke uitvoerbare titel behouden (de inschrijving in het kohier en de levering van een uittreksel bij het begin van de procedure, het is te zeggen voorafgaandelijk aan gelijk welk bezwaarschrift) en op het vlak van de BTW een definitieve uitvoerbare titel (het dwangbevel afgeleverd door een ontvanger na het einde van de bezwaarprocedure)?

2. Artikel 81bis, § 1, lid 3, 3<sup>o</sup>

Zodra de administratie kennis krijgt van bewijskrachtige gegevens, beschikt deze over 7 jaar om de BTW in te vorderen op de niet aangegeven handelingen of om de bij vergissing afgetrokken BTW (zelfs te goeder trouw!) in te vorderen. Dit komt erop neer dat de administratie niet over drie jaar beschikt om de BTW in te vorderen, maar wel over zeven jaar. Is dit werkelijk het doel van de hervorming?

Het is paradoxaal om te moeten vaststellen dat de termijn van 7 jaar waarover de administratie beschikt voor de vordering tot voldoening van de BTW veel gemakkelijker kan worden bekomen dan de termijn van 5 jaar waarvoor de administratie bijzonder bedrog dient aan te tonen (bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden — artikel 81bis, § 1, lid 2).

3. Het wetsontwerp voorziet in de mogelijkheid voor de administratie om een vordering tot voldoening in te stellen binnen de 3, 5 of 7 jaar naargelang het geval, terwijl de mogelijkheid voor de belastingplichtige om een vordering tot teruggaaf in te stellen

déduction ou par demande ou par action en justice) est en toute hypothèse fixé à maximum trois ans.

Grâce au mécanisme des déductions, la TVA frappe, en définitive, le prix final d'un bien ou d'un service d'une charge égale quel que soit le nombre des opérations qui précèdent la livraison au consommateur final. Le droit communautaire confère ainsi à la TVA sa neutralité: grâce au droit à déduction (ou à restitution), le circuit de production et de commercialisation peut se construire selon des impératifs purement économiques. À prix final égal, TVA égale, quelle que soit la longueur du circuit.

Ce principe de neutralité est respecté jusqu'à ce jour dans le Code de la TVA belge grâce au fait que le délai de l'action en recouvrement de l'administration (actuellement de cinq ans — article 81 du Code de la TVA) est le même que celui de l'action en restitution pour le contribuable (actuellement 5 ans — article 82 du Code TVA).

Ainsi si un supplément de TVA est recouvré par l'administration dans le délai de cinq ans, l'assujetti ayant droit à déduction peut toujours obtenir restitution (déduction) de la TVA dans ce même délai de cinq ans.

*Deux exemples pour illustrer les effets du projet de réforme :*

#### *Exemple 1*

Le 30 janvier 2000, un assujetti A vend à un assujetti B, ayant droit à déduction, un bien en appliquant erronément le taux de TVA de 6 % (au lieu de 21 %). Selon l'article 81bis du projet, si l'administration démontre qu'il y a dol spécial, elle peut réclamer le supplément de TVA (21 % moins 6 %) jusqu'au 31 décembre 2005 (expiration de la cinquième année qui suit l'année 2000 où est intervenue la cause d'exigibilité).

L'administration réclame ce supplément de TVA en 2005.

En application du principe de neutralité, B devrait pouvoir déduire la TVA complémentaire.

Malheureusement, l'action en restitution de B (et donc son droit à déduction) est éteinte depuis le 31 décembre 2004 (article 82bis en projet). La TVA sera économiquement perçue non seulement au stade final (consommation) mais également au stade A-B (distributeurs ou producteurs).

#### *Exemple 2*

Le 30 janvier 2000, un assujetti belge A vend des biens à B, assujetti allemand, qui revend à C, assujetti allemand. Supposons que C s'occupe du transport.

(aan de hand van zijn aangifte, een verzoek of een vordering in rechte) in ieder geval is vastgelegd op maximaal 3 jaar.

Dankzij het aftrekmechanisme belast de BTW uiteindelijk de eindprijs van een goed of een dienst met een last die gelijk is ongeacht het aantal verrichtingen die de levering aan de eindgebruiker voorafgaan. Het Europees recht verleent aan de BTW zo zijn neutraliteit: dankzij het recht op aftrek (of op teruggaaf) kan het productie- en handelingscircuit zich ontwikkelen op grond van zuiver economische noodwendigheden. Op een gelijke eindprijs, wordt een gelijke BTW geheven, wat ook de lengte van het circuit is.

Dit neutraliteitsprincipe van de BTW wordt op heden in het Belgische WBTW gerespecteerd doordat de termijn voor het instellen van de vordering tot voldoening door de administratie (thans 5 jaar — artikel 81 van het vigerende WBTW) dezelfde is als voor de instelling van de vordering tot teruggaaf door de belastingplichtige (thans eveneens 5 jaar).

Zo kan de belastingplichtige die recht heeft op BTW-aftrek, indien de administratie aanvullende BTW invordert binnen een termijn van 5 jaar, steeds teruggaaf (aftrek) van de BTW bekomen binnen dezelfde termijn van 5 jaar.

*Twee voorbeelden om de nefaste gevolgen van het ontwerp van hervorming te illustreren*

#### *Voorbeeld 1*

Op 30 januari 2000 verkoopt belastingplichtige A aan belastingplichtige B, die recht heeft op aftrek, een goed waarbij hij verkeerdelijk het tarief van 6% toepast (in plaats van 21%). Volgens artikel 81bis van het ontwerp kan de administratie de aanvullende BTW (21% in plaats van 6%) invorderen indien zij aantoonbaar dat er sprake is van bijzonder bedrog en dit tot 31 december 2005 (einde van het vijfde jaar dat volgt op het jaar 2000 waarin de oorzaak van de opeisbaarheid is opgetreden).

Laten we aannemen dat de administratie deze aanvullende BTW in 2005 opeist.

Krachtens het neutraliteitsbeginsel zou B de aanvullende BTW moeten kunnen aftrekken.

Jammer genoeg is de vordering tot teruggaaf van B (en dus zijn recht op aftrek) uitgedoofd sedert 31 december 2004 (ontworpen artikel 82bis). De BTW zal economisch gezien niet alleen worden geheven in het eindstadium (verbruik), maar eveneens in het stadium A-B (distributeurs of producenten).

#### *Voorbeeld 2*

Op 30 januari 2000 verkoopt een Belgische belastingplichtige A goederen aan een Duitse belastingplichtige B die deze op zijn beurt verkoopt aan een Duitse belastingplichtige C. Laten we veronderstellen dat C zich met het vervoer belast.

A croit (en toute bonne foi) pouvoir facturer sans TVA à B car les biens quittent la Belgique à destination d'un autre État membre de l'Union européenne (A croit effectuer une livraison intracommunautaire).

En 2008, le contrôleur de A remarque que C s'occupait du transport ce qui avait pour conséquence que A devait réclamer la TVA à B et c'est B qui effectuait une livraison intracommunautaire au départ de la Belgique.

B est solidairement responsable de la TVA qui ne lui a pas été réclamée par A.

La TVA sur l'opération A-B est bien due en Belgique et B avait le droit de récupérer (déduire) entièrement cette TVA. Malheureusement, l'action en restitution de B est éteinte depuis le 31 décembre 2004 (article 82*bis* en projet).

La TVA sera économiquement perçue non seulement au stade final (consommation) mais également au stade A-B (distributeurs ou producteurs).

*3bis*. L'article 81*bis* dont est proposée l'insertion dans le Code de la TVA fait courir, selon le cas, une période de trois, cinq ou sept années civiles après l'année durant laquelle est intervenue la cause d'exigibilité de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales.

La disposition proposée fait courir cette période à partir d'un moment où l'action en recouvrement des taxes exigibles avant ce moment ne peut pas encore être exercée pour une partie de ces taxes. En effet, si les articles 17, 22, 24 et 25*septies* du Code de la TVA déterminent le moment où la taxe devient exigible, le délai dans lequel la taxe doit être acquittée au Trésor est, toutefois, déterminé par l'article 53, alinéa 1<sup>er</sup>, 4<sup>o</sup>, du même Code pour les livraisons de biens, les prestations de services, les importations de biens avec report de perception et les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées par les assujettis ordinaires (c'est-à-dire les assujettis avec droit à déduction).

Voyez en ce qui concerne le fait générateur et l'exigibilité le «Nouveau Guide Pratique de la TVA 1997-1998», Éditions Institut des Experts-Comptables, pages 79 à 82.

En vertu de l'article 18 de l'arrêté royal n<sup>o</sup> 1, ce délai expire le vingtième jour du mois qui suit la période à laquelle se rapporte la déclaration au dépôt de laquelle ces assujettis sont tenus.

Cette déclaration mentionne les opérations pour lesquelles la taxe est devenue exigible durant la période à laquelle elle se rapporte. L'action en recouvrement qui peut être entreprise à ce moment ne porte

A gelooft (volledig te goeder trouw) zonder BTW te kunnen factureren aan B aangezien de goederen België verlaten met bestemming van een andere lidstaat (A meent een intracommunautaire levering te verrichten).

In 2008 merkt de controleur van A op dat C zich belaste met het vervoer wat tot gevolg heeft dat A de BTW aan B moest vragen en dat B een intracommunautaire levering uitvoerde vanuit België.

B is hoofdelijk aansprakelijk voor de BTW die hem door A niet werd aangerekend.

De BTW op de verrichting tussen A-B is wel dege-lijk in België verschuldigd en B had het recht deze BTW volledig te recupereren (af te trekken). Jammer genoeg is de vordering tot teruggaaf in hoofde van B uitgedoofd sedert 31 december 2004 (ontworpen artikel 82*bis*).

De BTW zal economisch gezien niet alleen worden geheven in het eindstadium (verbruik), maar eveneens in het stadium A-B (distributeurs of producenten).

*3bis*. Artikel 81*bis*, waarvan de invoeging in het BTW-wetboek is voorgesteld, doet een termijn lopen van, naargelang van het geval, drie, vijf of zeven kalenderjaren na het jaar gedurende welk de oorzaak van de opeisbaarheid van de belasting, de interesten of de administratieve geldboeten zich hebben voorgedaan.

De voorgestelde bepaling doet deze termijn lopen vanaf een moment waarop de invordering van de opeisbare belasting vóór dit moment nog niet kan worden uitgeoefend voor een deel van de belasting. Immers, daar waar de artikelen 17, 22, 24 en 25*septies* van het BTW-wetboek het moment bepalen waarop de belasting verschuldigd wordt, is het artikel 53, eerste alinea, 4<sup>o</sup>, van hetzelfde wetboek dat de termijn bepaalt waarbinnen de belasting dient voldaan te worden voor de levering van goederen of diensten, de invoer van goederen met uitstel van heffing en de intracommunautaire verwervingen van goederen door de gewone belastingplichtigen (het is te zeggen, de belastingplichtigen met recht op aftrek).

Zie wat betreft het belastbaar feit en de opeisbaarheid «De Nieuwe Praktische BTW-Handleiding 1997-1998», Uitgave Instituut der Accountants, pagina 79 tot 82.

Krachtens artikel 18 van het koninklijk besluit nr. 1 verstrijkt deze termijn op de twintigste dag van de maand volgend op het tijdvak waarop de aangifte betrekking heeft.

Deze aangifte vermeldt de verrichtingen waarvoor de belasting opeisbaar is geworden gedurende de periode waarop ze betrekking heeft. De invordering die op dat ogenblik kan plaatsvinden heeft slechts



que sur le montant net que fait apparaître la déclaration périodique déposée par l'assujetti.

Ce montant à verser à l'État correspond au total des taxes qui sont devenues exigibles au cours de la période de déclaration considérée en vertu des articles 17, 22, 24 et 25<sup>septies</sup> du Code de la TVA, augmenté le cas échéant des régularisations que l'assujetti est tenu d'effectuer en faveur de l'État, et diminué du montant des déductions que l'assujetti est en droit d'opérer, ainsi que du montant des restitutions et des régularisations en sa faveur auxquelles il peut prétendre.

La période trois, cinq ou sept années civiles dont question à l'alinéa précédent devrait donc courir après l'année civile au cours de laquelle est née l'obligation d'acquitter la taxe, les intérêts et amendes fiscales.

À ce propos, l'attention est attirée sur les conclusions de l'avocat général M. Jean Mischo présentées le 19 mai 1998 dans l'affaire C-85/97, Société financière d'investissement SPRL (SFI) contre l'État belge (demande de décision préjudicielle formée par le tribunal de première instance de Liège). Les points 4 à 8 des conclusions précitées rencontrent la situation évoquée par le présent point. Doit être mise en exergue la dernière phrase du point n° 8: « *Cette absence de concordance entre ce qui est exigible et ce qui doit être versé interdit, à la fois sur le plan des concepts et sur celui de la procédure fiscale, que l'on confonde exigibilité et point de départ du délai de prescription.* »

Il va de soi que si l'article 81<sup>bis</sup> est adapté selon la suggestion proposée ci-dessus, la même adaptation devrait être faite pour l'action en restitution prévue à l'article 82<sup>bis</sup> en projet.

4. La rectification d'une déclaration TVA ne donnera pas lieu à un enrôlement mais donnera lieu en fin de procédure à une contrainte (titre exécutoire final établi par le receveur) qui interrompra la prescription et fera courir un nouveau délai de cinq ans.

Actuellement, lorsque l'administration craint que ce dernier délai n'expire, elle offre à l'assujetti la possibilité de renoncer au temps couru de la prescription sans devoir engager directement les frais d'une procédure judiciaire.

L'administration entend-elle maintenir cette possibilité?

5. Dans le cadre de la réforme de l'administration, la procédure administrative souple décrite ci-dessus et

betrekking op het nettobedrag dat blijkt uit de periodieke aangifte die is ingediend door de belastingplichtige.

Dit aan de Staat te storten bedrag stemt overeen met het totaal van de belastingen die krachtens de artikelen 17, 22, 24 en 25<sup>septies</sup> van het BTW-wetboek opeisbaar zijn geworden in de loop van de beschouwde aangifteperiode, desgevallend verhoogd met de regularisaties die de belastingplichtige ten voordele van de Staat moet doen, en verminderd met het bedrag van de aftrekken waartoe de belastingplichtige gerechtigd is, alsook met het bedrag van de teruggaves en regularisaties waarop hij aanspraak kan maken.

De periode van drie, vijf of zeven kalenderjaren waarvan sprake in de vorige alinea zou dus moeten lopen na het kalenderjaar in de loop waarvan de verplichting tot voldoening van de belasting, de interesten en administratieve geldboetes ontstaat.

Hieromtrent wordt de aandacht gevestigd op de conclusies van advocaat-generaal Jean Mischo op 19 mei 1998 in de zaak C-85/97, Société financière d'investissement SPRL (SFI) tegen de Belgische Staat (verzoek tot prejudiciële vraag geformuleerd door de rechtbank van eerste aanleg te Luik). De punten 4 tot 8 van voormelde conclusie betreffen de hier behandelde situatie. De aandacht wordt vooral gevestigd op de laatste zin van punt 8: « *Deze afwezigheid van overeenstemming tussen dat wat opeisbaar is en dat wat gestort dient te worden verbiedt, zowel op conceptueel vlak als op het vlak van de fiscale procedure, dat men de opeisbaarheid en het vertrekpunt van de verjaringstermijn door elkaar haalt.* »

Het spreekt vanzelf dat indien artikel 81<sup>bis</sup> wordt aangepast volgens de hierboven vermelde voorstellen, eenzelfde aanpassing dient doorgevoerd te worden met betrekking tot de vordering tot teruggave voorzien in het ontworpen artikel 82<sup>bis</sup>.

4. De herziening van een BTW-aangifte zal geen aanleiding geven tot inkohiering, maar geeft aan het einde van de procedure aanleiding tot een dwangbevel (definitieve uitvoerbare titel uitgevaardigd door de ontvanger) die de verjaring stuit en een nieuwe termijn van 5 jaar doet lopen.

Op het moment is het zo dat wanneer de Administratie vreest dat deze laatste termijn zal verstrijken, zij aan de belastingplichtige de mogelijkheid biedt om te verzaken aan het deel van de verjaringstermijn dat reeds verstreken is, zonder dat de belastingplichtige meteen wordt opgezeadeld met de kosten van een gerechtelijke procedure.

Is het de bedoeling van de Administratie om deze mogelijkheid te behouden?

5. Zal de soepele administratieve procedure die hiervoor wordt beschreven en die momenteel in voege

en vigueur actuellement sera-t-elle maintenue? Nous savons que les contrôles TVA et contributions directes seront exercés conjointement. Qu'en sera-t-il du déroulement de la procédure administrative? La procédure restera-t-elle inchangée? L'avis de régularisation (TVA) et l'avis de rectification (contributions directes) seront-ils adressés conjointement pour ne pas « induire » le contribuable en erreur? La réclamation en TVA se fera-t-elle auprès du même directeur régional (compétent pour les deux impôts)?

Pour la TVA, sera-t-il possible de délivrer la contrainte alors que le litige n'a pas encore été réglé en contribution directe?

Une harmonisation minimale et une information seraient à tout le moins souhaitable. Rien n'est codifié en la matière.

### Discussion

1. Concernant l'information du contribuable, M. Vanderstichelen explique qu'il est très difficile pour un contribuable de vérifier si l'administration fiscale a tenu compte des montants de la déclaration. Prenons l'exemple des revenus immobiliers. À la déclaration des impôts des personnes physiques, le contribuable doit introduire non pas le revenu cadastral indexé, mais bien le revenu cadastral de base, non indexé. Sur la note de calcul, on ne voit alors pas le rapprochement direct entre le montant déclaré et le montant repris sur l'avertissement extrait de rôle.

Le représentant du ministre fait observer que l'idée est que l'administration devrait répondre aux observations formulées par le contribuable sur un avis de rectification. Effectivement, il n'y a pas de règle qui impose formellement, mais c'est un principe de bonne administration. La mise en place de cellules contentieuses devrait normalement avoir pour effet qu'à l'avenir une réponse soit donnée.

Cette obligation n'a pas été reprise dans la loi parce que tout non-respect d'une formalité est susceptible d'entraîner la nullité de la cotisation. En effet, une telle obligation risque d'entraîner le fait que l'on ne discute plus des griefs de droit ou de fait relatifs au supplément d'imposition, mais que l'on se concentre de nouveau sur un vice de forme qui oblige à recommencer la procédure de taxation.

Selon le représentant du ministre, le ministre des Finances a l'intention de prescrire, par circulaire administrative, une obligation de répondre au contri-

is, worden behouden in het kader van de hervorming van de administratie? Het is geweten dat de controles van de BTW en de directe belastingen gezamenlijk zullen worden uitgevoerd. Hoe zal één en ander in zijn werk gaan inzake het verloop van de administratieve procedure? Blijft deze procedure ongewijzigd? Zal het bericht van herziening (BTW) en het bericht van wijziging (directe belastingen) tegelijkertijd worden toegestuurd teneinde de belastingplichtige niet te « verontrusten »? Dient bezwaar inzake BTW te worden aangetekend bij dezelfde gewestelijke directeur (die bevoegd is voor beide belastingen)?

Zal het op het vlak van de BTW mogelijk zijn om een dwangbevel uit te vaardigen wanneer het geschil op het vlak van de directe belastingen nog niet is beslecht?

Een minimale harmonisatie en voorlichting zijn op zijn minst wenselijk.

### Bespreking

1. Wat de voorlichting van de belastingplichtige betreft, verklaart de heer Vanderstichelen dat het voor een belastingplichtige zeer moeilijk is na te gaan of de belastingadministratie rekening heeft gehouden met de bedragen van de aangifte. We nemen het voorbeeld van de onroerende inkomsten. Op de aangifte van de personenbelasting moet de belastingplichtige niet het geïndexeerde kadastrale inkomen invullen maar wel het aanvankelijke niet-geïndexeerde kadastrale inkomen. Op het berekeningsblad ziet men dan niet het rechtstreekse verband tussen het aangegeven bedrag en het bedrag dat op het aanslagbiljet vermeld wordt.

De vertegenwoordiger van de minister merkt op dat het de bedoeling is dat de administratie antwoordt op de opmerkingen die de belastingplichtige formuleert op een bericht van wijziging. Er is inderdaad geen enkele regel die deze verplichting uitdrukkelijk oplegt maar het is een beginsel van behoorlijk bestuur. De invoering van cellen voor de beslechting van geschillen zou normaal gezien tot gevolg moeten hebben dat er in de toekomst een antwoord wordt gegeven.

Deze verplichting is niet in de wet opgenomen omdat elke niet-naleving van een vormvoorschrift tot nietigheid kan leiden. Een dergelijke verplichting brengt immers het gevaar mee dat men het niet meer zal hebben over de juridische bezwaren of over feiten met betrekking tot het belastingaanvulsel maar dat men zich opnieuw zal toespitsen op een vormgebrek dat ertoe leidt dat de aanslagprocedure opnieuw gevoerd moet worden.

Volgens de vertegenwoordiger van de minister is het ministerie van Financiën voornemens de verplichting om de belastingplichtige een antwoord te geven

buable, mais ceci n'a pas été formalisé dans la loi pour les raisons ci-avant indiquées. Toutefois, un tel point de vue pourra être revu en fonction de l'expérience.

2. En ce qui concerne les griefs nouveaux au stade de la réclamation, le représentant du ministre ne voit pas de problème. Comme l'Institut des experts comptables propose que le directeur ne doive pas tenir compte des griefs nouveaux introduits les six derniers mois qui précèdent sa décision, cela revient en fait à soutenir que le contribuable ne dispose que de douze mois pour introduire ses griefs nouveaux.

M. Vanderstichelen répond que le représentant du ministre part de l'idée que le contribuable mettra son directeur en demeure, alors qu'il n'est pas obligé de le faire. S'il ne met pas son directeur en demeure, la procédure sera très longue.

Le représentant du ministre admet que la mise en demeure est effectivement facultative. Si celle-ci est rendue obligatoire, on pourrait brusquer les choses pendant que le contribuable et le directeur sont en train de négocier une solution. Le projet de loi ne donne pas un caractère automatique à la mise en demeure dans le but de garder une certaine souplesse et un certain équilibre. L'orateur souligne que le contribuable a toujours un mois à partir du moment où il a été entendu ou a consulté son dossier pour introduire des griefs nouveaux. Il y a quand même une souplesse.

3. Concernant les griefs nouveaux au stade du tribunal de première instance, le président demande quelle est la raison pour laquelle le contribuable devrait pouvoir consulter l'ensemble du dossier dès la décision du directeur. Nous sommes dans une société où on vise de plus en plus la transparence.

Le représentant du ministre estime qu'il faut faire une distinction entre les griefs de fait et les griefs de droit. Pour les griefs de droit, le texte légal ne prévoit aucune limitation dans le temps pour l'introduction des griefs nouveaux. Pour les griefs de fait, il y a une limitation, à savoir le premier acte introductif de l'instance, c'est à dire la requête contradictoire au niveau du tribunal de première instance. En effet, on veut que la consultation du dossier et la discussion sur les éléments de fait qui sont ceux qui intéressent principalement l'expert comptable aient lieu de manière obligatoire devant l'administration.

M. Vanderstichelen demande s'il est envisagé dans le texte que le contribuable puisse reconsulter l'ensemble de son dossier entre la décision du directeur et l'introduction en justice. Si un contribuable hésite à

bij circulaire op te leggen, maar dit is om de bovenvermelde redenen niet uitdrukkelijk in de wet opgenomen. Dit standpunt kan evenwel herzien worden op basis van de ervaringen die men opdoet.

2. In verband met de nieuwe bezwaren in het stadium van het bezwaarschrift ziet de vertegenwoordiger van de minister geen probleem. Het voorstel van het Instituut der accountants, namelijk dat de directeur geen rekening hoeft te houden met de nieuwe bezwaren die de laatste zes maanden vóór zijn beslissing ingediend zijn, komt er in feite op neer dat de belastingplichtige slechts over 12 maanden beschikt om zijn nieuwe bezwaren in te dienen.

De heer Vanderstichelen antwoordt dat de vertegenwoordiger van de minister uitgaat van het idee dat de belastingplichtige zijn directeur in gebreke stelt terwijl hij daar niet toe verplicht is. Indien hij zijn directeur niet in gebreke stelt, zal de procedure zeer lang zijn.

De vertegenwoordiger van de minister geeft toe dat de ingebrekestelling inderdaad facultatief is. Indien men daartoe verplicht wordt, zou het kunnen dat men de zaken forceert terwijl de belastingplichtige en de directeur nog aan het onderhandelen zijn. Het wetsontwerp geeft de ingebrekestelling niet het karakter van een automatisme en dit om de procedure enigszins soepel en evenwichtig te houden. Spreker wijst erop dat de belastingplichtige altijd een maand heeft om nieuwe bezwaren in te dienen vanaf het ogenblik waarop hij gehoord is of zijn dossier ingezien heeft. Er is toch enige soepelheid.

3. Wat betreft de nieuwe bezwaren in het stadium van de rechtbank van eerste aanleg, vraagt de voorzitter om welke reden de belastingplichtige het gehele dossier moet kunnen inkijken vanaf de beslissing van de directeur. We leven in een maatschappij waar meer en meer naar transparantie gestreefd wordt.

De vertegenwoordiger van de minister meent dat men in de bezwaren een onderscheid moet maken tussen de rechtskwesties en de feitenkwesties. Voor de bezwaren over rechtsvragen is er geen beperking in de tijd inzake indiening van nieuwe bezwaren. Voor de bezwaren over feitenkwesties is er wel een beperking, namelijk de akte van rechtsingang, dat wil zeggen het verzoekschrift op tegenspraak bij de rechtbank van eerste aanleg. Het dossier moet immers bekeken worden en de feitelijke gegevens die de accountant hoofdzakelijk aanbelangen, moeten worden besproken op het niveau van de administratie: dat is de bedoeling.

De heer Vanderstichelen vraagt of er in de tekst aan gedacht is om de belastingplichtige de mogelijkheid te bieden tussen de beslissing van de directeur en het instellen van de rechtsvordering opnieuw kennis te ne-

aller en justice et à exposer les frais d'une procédure judiciaire, peut-il aller revoir le dossier auparavant ?

Le représentant du ministre souligne qu'un contribuable a le droit de consulter son dossier devant le directeur des contributions. Le dossier doit être transmis au greffe du tribunal dès que la requête est introduite. Avant d'introduire la requête, le contribuable a toujours le droit de reconsulter le dossier de taxation sur base de la loi de 1994 sur la publicité des actes administratifs.

À la demande de M. Vanderstichelen, le représentant du ministre explique qu'aucun délai n'est prévu pour introduire une action devant le tribunal de première instance. Comme le directeur des contributions n'est plus saisi, le dossier retourne au contrôleur auquel le contribuable doit s'adresser pour pouvoir consulter le dossier.

4. En ce qui concerne les réclamations, le président fait observer que c'est un des points les plus controversés : la longueur du délai, le fait qu'il faut attendre 18 mois avant de pouvoir à son tour mettre l'administration en demeure de donner une réponse, la nature des motivations parce que l'administration sera tentée de répondre qu'elle n'a pas le temps (ou pas assez de fonctionnaires ou que le dossier est trop complexe ... qui sont des motivations valables de ne pas émettre d'avis). En d'autres termes, c'est un nid à procès sur lequel la commission doit se prononcer.

Selon le représentant du ministre, le problème invoqué par l'Institut des experts comptables du Conseil d'État ne peut pas se poser. La saisine d'une juridiction de l'ordre judiciaire rend incompetent le Conseil d'État. En plus, le nouvel article du Code judiciaire est rédigé de manière très large en parlant de «contestation relative à l'application des lois fiscales» de telle sorte que ce qui était actuellement de la compétence du Conseil d'État, lui échappera.

Le représentant du ministre cite l'exemple d'une contestation liée à une révision spéciale ou une révision extraordinaire du revenu cadastral, qui échappera dorénavant à la compétence du Conseil de l'État.

Un commissaire fait observer qu'un acte administratif qui ne sera pas conforme à la loi, peut toujours être invoqué devant le Conseil d'État.

M. Vanderstichelen fait ensuite observer que l'on n'est pas en phase juridictionnelle, mais encore en phase administrative.

men van het hele dossier. Kan een belastingplichtige zijn dossier vooraf nog inzien indien hij aarzelt om er een rechtszaak van te maken en hij de kosten hiervan moet dragen?

De vertegenwoordiger van de minister merkt op dat een belastingplichtige het recht heeft om kennis te nemen van het dossier bij de directeur van de belastingen. Het dossier moet worden overgezonden aan de griffie van de rechtbank zodra het verzoekschrift ingediend is. Alvorens het verzoekschrift in te dienen heeft de belastingplichtige nog altijd het recht om het belastingdossier opnieuw in te zien op grond van de wet van 1994 op de openbaarheid van de bestuurshandelingen.

Op verzoek van de heer Vanderstichelen verklaart de vertegenwoordiger van de minister dat er geen enkele termijn bepaald is om een vordering in te stellen voor de rechtbank van eerste aanleg. Aangezien de zaak niet meer aanhangig is bij de directeur van de belastingen, keert het dossier terug naar de controleur en de belastingplichtige moet zich tot hem wenden om het dossier in te zien.

4. Wat de bezwaarschriften betreft, merkt de voorzitter op dat dit een van de meest betwiste punten is: de lange termijn, het feit dat men 18 maanden moet wachten vóór men de administratie in gebreke kan stellen een antwoord te geven, de aard van de motivering, want de administratie zal geneigd zijn te antwoorden dat ze geen tijd heeft (of niet genoeg ambtenaren omdat het dossier te complex is ...), allemaal valabele redenen om geen advies te moeten uitbrengen. Dat is een voedingsbodemp voor processen en daarover zal de commissie zich moeten uitspreken.

Volgens de vertegenwoordiger van de minister kan het probleem dat het Instituut der accountants aanhaalt in verband met de Raad van State, zich niet voordoen. Doordat de zaak aanhangig wordt gemaakt bij een rechtbank, wordt de Raad van State onbevoegd. Het nieuwe artikel van het Gerechtelijk Wetboek is bovendien zeer ruim opgesteld en spreekt van «geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet», zodat wat op dit ogenblik tot de bevoegdheid van de Raad van State behoort, daaraan zal ontsnappen.

De vertegenwoordiger van de minister geeft het voorbeeld van een geschil betreffende een speciale herziening of een buitengewone herziening van het kadastraal inkomen, waarvoor de Raad van State voortaan niet langer bevoegd zal zijn.

Een commissielid merkt op dat een bestuurshandeling die niet in overeenstemming is met de wet, altijd voor de Raad van State opgeworpen kan worden.

De heer Vanderstichelen wijst erop dat men nog niet in de gerechtelijke fase is maar nog in de administratieve.

Le représentant du ministre se réfère au texte de M. Deleenheer: «Les experts-comptables craignent que les motifs de non-décision soient aisés à invoquer et puissent provoquer de nombreux recours au Conseil d'État, parallèlement aux recours devant les tribunaux de première instance». Ceci est impossible: on ne peut pas aller devant le Conseil d'État plutôt que d'introduire l'affaire devant le tribunal de première instance.

Un membre estime que si un contribuable a mis en demeure son contrôleur, il peut s'adresser au Conseil d'État pendant la période où il n'a pas introduit un recours devant le tribunal de première instance.

Si le contribuable estime qu'un article d'un arrêté royal n'est pas conforme à la loi, il peut déposer une requête en annulation devant le Conseil d'État.

Le représentant du ministre admet que cette thèse reste possible: le Conseil d'État a toujours le droit de vérifier si le règlement est conforme à la loi. Cette contestation a un autre objet.

Le préopinant fait observer que l'imposition peut être mise en cause si l'arrêté royal sur base duquel l'imposition est établie est annulé par le Conseil d'État.

Le représentant du ministre ajoute que l'arrêté attaqué devant le Conseil d'État disparaît de l'ordre juridique s'il est annulé.

Sur le point 4, B, il admet que le mot «annulé» doit être remplacé par le terme «dégrevé» pour éviter la possibilité de réenrôler en boucle comme le permet l'article 355. En cas de vice de forme, l'administration peut réimposer sans limitation du nombre successif de réenrôlements. Il vaut mieux essayer d'éviter d'alimenter l'article 355 par un nouveau moyen que serait le non-respect d'une obligation.

Un membre estime que l'administration ne peut se prévaloir de sa propre faute.

5. Concernant les réclamations et suspensions des intérêts de retard, le président demande si M. Vanderstichelen préfère l'automatisme à l'obligation de mettre en demeure. A-t-il le sentiment que le contribuable a peur de mettre en demeure son directeur des contributions?

M. Vanderstichelen estime que le contribuable se trouve dans une position délicate. Certains contribuables ne le feront en tout cas pas. S'ils ne le font pas, ils ont intérêt à ne pas être pauvres. Seul le contribuable qui a de l'argent devant lui va pouvoir le faire. Les pauvres ne pourront pas courir le risque de laisser courir les intérêts.

De vertegenwoordiger van de minister verwijst naar de tekst van de heer Deleenheer: «De accountants vrezen dat de beweegredenen om geen uitspraak te doen al te gemakkelijk zullen worden aangevoerd en aanleiding kunnen geven tot tal van voorzieningen bij de Raad van State, samen met de voorzieningen bij de rechtbanken van eerste aanleg». Dat kan niet: men heeft niet de keuze om een zaak voor de Raad van State te brengen veeleer dan voor de rechtbank van eerste aanleg.

Een lid meent dat een belastingplichtige die zijn controleur in gebreke heeft gesteld, zich tot de Raad van State kan wenden zolang hij de zaak niet voor de rechtbank van eerste aanleg heeft gebracht.

Als de belastingplichtige meent dat een artikel van het koninklijk besluit indruist tegen de wet, kan hij een verzoek tot vernietiging indienen bij de Raad van State.

De vertegenwoordiger van de minister geeft toe dat dit mogelijk is: de Raad van State mag steeds nagaan of de verordening in overeenstemming is met de wet. Zo'n geschil heeft evenwel een ander doel.

De vorige spreker wijst erop dat een aanslag kan worden aangevochten als het koninklijk besluit op basis waarvan die aanslag is vastgesteld, door de Raad van State wordt vernietigd.

De vertegenwoordiger van de minister voegt eraan toe dat een besluit dat betwist wordt voor de Raad van State, uit de rechtsorde verdwijnt als het vernietigd wordt.

Met betrekking tot punt 4, B, geeft hij toe dat de woorden «nietig verklaren» moeten worden vervangen door de woorden «onthefving verlenen» om steeds nieuwe inkohierungen te beletten, die nu wel mogelijk zijn op basis van artikel 355. Bij vormfouten kunnen de belastingdiensten herbelasten zonder enige beperking wat het aantal opeenvolgende inkohierungen betreft. Artikel 355 kan beter niet worden uitgebreid met een nieuw middel, dat zou bestaan in het niet-naleven van een verplichting.

Een lid vindt dat de administratie zich niet mag laten voorstaan op haar eigen fouten.

5. Wat de bezwaarschriften en de opschorting van de nalatigheidsintresten betreft, vraagt de voorzitter of de heer Vanderstichelen meent dat dit automatisch moet gebeuren of dat een ingebrekestelling verplicht moet zijn. Denkt hij dat de belastingplichtige zal aarzelen om zijn belastingdirecteur in gebreke te stellen?

De heer Vanderstichelen antwoordt dat de belastingplichtige zich in een delicate situatie bevindt. Sommige belastingplichtigen zullen het hoe dan ook niet doen. Alleen een belastingplichtige die er warmpjes inzigt, kan het doen. Arme mensen kunnen niet het risico lopen dat de interesten zich opstapelen.

Le président ajoute que l'État a l'éternité devant lui, le contribuable pas.

Selon le représentant du ministre, la suspension des intérêts de retard commence à courir à partir du premier jour du mois qui suit le mois au cours duquel le directeur des contributions directes a été mis en demeure de statuer et s'arrête au premier jour du mois qui suit celui-ci. Le délai maximum est de six mois, et peut être ramené à trois mois si le directeur statue.

D'autres formules plus intéressantes sont possibles, mais la formule choisie est en fait une forme de compromis qui a été adoptée à l'occasion de la rédaction du projet.

Le système que propose l'Institut des experts comptables est plus automatique et présente certains avantages dans l'hypothèse où il n'y a pas de mise en demeure.

En ce qui concerne le «petit» contribuable, le représentant du ministre indique que celui-ci a la possibilité d'introduire une demande de remise ou de modération des intérêts de retard. C'est une décision directoriale, qui est le plus souvent introduite en même temps que la demande de remise ou de modération des amendes. De telles demandes sont fréquentes.

6. Concernant les amendes administratives, le représentant du ministre estime que le droit de grâce est maintenu à partir du moment où l'arrêté du régent du 18 mars 1831 n'est pas abrogé. Le ministre des Finances, ou son délégué, a toujours la possibilité de remettre ou de modérer les amendes.

L'arrêté du régent a été légalisé dans les 5 codes (TVA, droits de succession, d'enregistrement, timbres et taxes assimilées au timbre). Actuellement, le droit de grâce est supprimé dans ces 5 codes, mais il reste cependant en vigueur par l'arrêté du régent.

Le président estime que le fait que le droit de grâce a été abrogé dans les 5 codes, même s'il subsiste par l'arrêté du régent, montre quand même une certaine volonté de la part du législateur. En effet, beaucoup de sa portée pratique sera enlevée. En plus, le ministre n'aime pas l'appliquer.

Le représentant du ministre prend un ensemble tiré du Code de la route. Si un conducteur qui a commis une contravention au Code de la route accepte une amende transactionnelle après laquelle il n'y a plus moyen de porter le litige devant le tribunal de police, la seule issue pour obtenir une remise de l'amende est de demander au ministre de la Justice la grâce royale. En matière fiscale, c'est exactement la même chose,

De voorzitter voegt eraan toe dat de Staat de eeuwigheid voor zich heeft, maar de belastingplichtige niet.

Volgens de vertegenwoordiger van de minister gaat de opschorting van de nalatigheidsinteressen in de eerste dag van de maand die volgt op de maand tijdens welke de directeur van de directe belastingen in gebreke is gesteld om uitspraak te doen en houdt ze op de eerste dag van de volgende maand. De maximumtermijn is 6 maanden en kan tot 3 maanden worden teruggebracht als de directeur uitspraak doet.

Er zijn andere interessante mogelijkheden, maar de gekozen formule is een soort compromis dat er is gekomen tijdens de redactie van dit ontwerp.

De regeling die het Instituut der accountants voorstelt is automatisch en biedt bepaalde voordelen wanneer er geen ingebrekestelling is.

De vertegenwoordiger van de minister merkt op dat de «kleine» belastingplichtige altijd een verzoek kan indienen tot vrijstelling van alle nalatigheidsinteressen of van een deel ervan. Dat is een beslissing van de gewestelijke directeur, die meestal gevraagd wordt op het ogenblik waarop een gehele of gedeeltelijke vrijstelling van boeten wordt aangevraagd. Dergelijke verzoeken komen vaak voor.

6. Wat de administratieve boeten betreft, meent de vertegenwoordiger van de minister dat het gratierecht behouden blijft wanneer het besluit van de regent van 18 maart 1831 niet wordt opgeheven. De minister van Financiën of zijn gemachtigde kan altijd een gehele of gedeeltelijke vrijstelling van de boeten verlenen.

Het besluit van de regent is bekrachtigd in de vijf wetboeken (BTW, successierechten, registratierechten, zegelrechten, met het zegel gelijkgestelde taksen). Thans is het gratierecht afgeschaft in die vijf wetboeken maar het blijft toch van kracht via het besluit van de regent.

De voorzitter is van mening dat de afschaffing van het gratierecht in de vijf wetboeken, ook al blijft het bestaan via het besluit van de regent, toch bewijst wat de wil is van de wetgever. Van de praktische gevolgen zal immers veel verloren gaan. Bovendien past de minister het niet graag toe.

De vertegenwoordiger van de minister geeft een voorbeeld uit de wet betreffende de politie over het wegverkeer. Indien een bestuurder die deze wet overtreden heeft, een minnelijke schikking heeft aanvaard waarna hij het geschil niet meer voor de politierechter kan brengen, is de enige manier om een kwijtschelding van de boete te verkrijgen een aanvraag tot gratieverlening door de Koning, die ingediend moet

sauf que l'exercice du droit de grâce a été délégué par le Roi au ministre des Finances.

La discussion qui a eu lieu lors de la soumission du projet pour avis au Conseil d'État, avait pour but de déterminer la nature exacte de l'amende fiscale. L'amende fiscale peut revêtir deux caractéristiques, à savoir être une contrepartie financière pour l'État du fait du non-respect d'une formalité (on a encaissé trop tard ou difficilement un impôt) et être une pénalité qui sanctionne une contravention à la loi. Dans ce cas, il s'agit plutôt d'une amende pénale. Le Conseil d'État considère enfin que seule une instance de pleine juridiction a le droit de se prononcer sur l'amende en terme d'examen de sa légalité et de son opportunité.

7. À propos du septième point de l'exposé de M. Deleenheer, la représentation, le président demande si les frais d'avocat sont déductibles.

M. Deleenheer répond par l'affirmative.

Le représentant du ministre voit une erreur dans l'article du Code judiciaire concernant la représentation. Il est évident qu'un fonctionnaire ne représente pas le ministre des Finances ou l'État. Un fonctionnaire est un organe de l'État, pas son mandataire.

Comme le ministre l'a indiqué à la Chambre, l'assistance peut faire l'objet d'un amendement: cette assistance pourrait se faire en direct (la personne du contribuable) ou par représentation dans le cas de la représentation par un avocat (un mandat).

L'intervenant du ministre cite l'exemple d'une requête en matière fiscale portée devant le Conseil d'État où l'État belge comparait en principe en la personne du ministre des Finances. Mais par un arrêté ministériel, il désigne les fonctionnaires du service juridique du département pour comparaître «à sa place».

8. Concernant la procédure de la TVA, cinq observations ont été formulées.

La première observation concerne le titre exécutoire.

Le représentant du ministre admet qu'il est exact qu'en matière d'impôt sur les revenus, le titre exécutoire est formé avant le litige et, en matière de TVA, le titre est formé après l'examen de la situation fiscale.

Cette situation se complique encore plus à partir du moment où il n'y a pas deux procédures distinctes, mais bien trois. En fait, il y a trois groupes d'impôts:

worden bij de minister van Justitie. In fiscale aangelegenheden gebeurt precies hetzelfde. Alleen heeft de Koning de uitoefening van het gratierecht overgedragen aan de minister van Financiën.

De discussie die heeft plaatsgehad toen het ontwerp voor advies aan de Raad van State werd voorgelegd, had tot doel de juiste aard van de fiscale boete te bepalen. De fiscale boete kan twee kenmerken hebben. Ze kan namelijk een gewone financiële compensatie ten bate van de Staat zijn voor het niet naleven van een formaliteit (men heeft te laat of moeilijk een belasting geïnd) en ze kan een straf zijn die gesteld wordt op de overtreding van de wet. In dat laatste geval gaat het om een «strafrechtelijke» boete. De Raad van State is van mening dat enkel een instantie die over volle rechtsmacht beschikt, het recht heeft zich uit te spreken over het wettelijk karakter en over de wenselijkheid van de boete.

7. Voor wat betreft het zevende punt uit het betoog van de heer Deleenheer, de vertegenwoordiging, vraagt de voorzitter of de kosten van een advocaat aftrekbaar zijn.

De heer Deleenheer antwoordt bevestigend.

De vertegenwoordiger van de minister bespeurt een vergissing in het artikel van het Gerechtelijk Wetboek betreffende de vertegenwoordiging. Het is duidelijk dat een ambtenaar de minister van Financiën of de Staat niet vertegenwoordigt. Een ambtenaar is een orgaan van de Staat, niet de gevolmachtigde van de Staat.

Zoals de minister al in de Kamer heeft opgemerkt, kan op de bijstandsregeling een amendement worden ingediend: die bijstand kan direct geregeld worden (de belastingplichtige zelf) of via de vertegenwoordiging door een advocaat.

Spreker haalt het voorbeeld aan van een fiscaal verzoekschrift dat voor de Raad van State wordt gebracht. Daarbij wordt de Belgische Staat in principe vertegenwoordigd door de minister van Financiën, die echter bij ministerieel besluit de ambtenaren van de juridische dienst van het ministerie aanwijst om «in zijn plaats» te verschijnen.

8. Over de BTW-procedure zijn vijf opmerkingen geformuleerd.

De eerste opmerking heeft betrekking op de uitvoerbare titel.

De vertegenwoordiger van de minister geeft toe dat inzake inkomstenbelastingen de uitvoerbare titel wordt opgesteld vóór het geschil tot stand komt en dat inzake BTW de uitvoerbare titel wordt opgesteld na het onderzoek van de fiscale toestand.

Die toestand wordt nog ingewikkelder zodra er niet twee maar drie aparte procedures zijn. Eigenlijk zijn er drie belastinggroepen: de directe belastingen

le premier, les contributions directes; le second la TVA, l'enregistrement, les successions, les taxes assimilées au timbre et les timbres et, le troisième, les douanes, les accises et les écotaxes.

Il existe autant de points communs entre les groupes douanes et accises et TVA qu'entre la TVA et les impôts sur les revenus. Le problème est que le contrôle ne se fait pas de la même façon. Il y a connexité entre le groupe TVA et le groupe contributions directes à partir du moment où il s'agit d'un contrôle dans l'entreprise sur base de la comptabilité. Par contre, dans le cas d'un contrôle à la frontière, par exemple à Zaventem ou à Anvers, on contrôle à la fois tout ce qui est douane et tout ce qui est TVA, vu qu'il s'agit de livraisons de biens qui peuvent être internes à l'Union européenne ou qui peuvent être de véritables exportations-importations.

Cette problématique fait l'objet d'un projet de loi actuellement soumis pour avis au Conseil d'État par lequel la procédure en matière de douane et accises est revue fondamentalement.

Concernant la deuxième observation, la prescription du délai de l'action en recouvrement de la TVA, le représentant du ministre n'est pas sûr qu'il est si facile, comme prétend l'Institut des experts-comptables, de porter le délai à sept ans. En plus, il ne faut pas oublier qu'il n'y a pas de pouvoir d'investigation dans les sept ans, mais seulement dans les cinq ans.

Pour porter le délai à sept ans, il faut un élément probant. Si cet élément probant arrive après les trois ans, vous n'avez plus de pouvoir d'investigation au niveau de l'entreprise.

M. Vanderstichelen répond que ce genre de choses va se produire très fréquemment en matière d'intracommunautaire.

Le représentant du ministre répond qu'il faudra qu'il y ait un échange d'information venant d'une administration étrangère.

M. Vanderstichelen rétorque que l'on a réglé tous les échanges entre les administrations des différents pays.

Le représentant du ministre conteste le fait que l'administration obtiendra facilement le délai de 7 ans, compte tenu de ce qu'on n'emploie pas le délai de 5 ans du fait qu'il n'y a pas de pouvoir d'investigation.

En ce qui concerne la troisième observation, l'action en restitution de la TVA en faveur du contribuable qui se prescrira par 3 ans (au lieu de 5 ans actuellement), un membre estime qu'il suffirait de mettre dans le Code que l'amende égale au montant ne peut pas se déduire. À ce moment, le résultat financier est exactement le même. Le souhait de M. Vanderstichelen est un peu formel.

vormen de eerste groep; de BTW, de registratierechten, de successierechten en de met het zegel gelijkgestelde taksen en de zegelrechten de tweede groep; de douanerechten, de accijns en de ecotaksen de derde groep.

Er zijn evenveel gemeenschappelijke punten tussen douanerechten en accijnzen en BTW als tussen BTW en inkomstenbelastingen. Het probleem is dat de controle niet op dezelfde manier geschiedt. Er is samenhang tussen de BTW en de directe belastingen zodra het gaat om een controle in de onderneming op grond van de boekhouding. In geval van grenscontrole daarentegen, bijvoorbeeld in Zaventem of Antwerpen, controleert men terzelfdertijd alles wat met douane en BTW te maken heeft aangezien het gaat om leveringen van goederen binnen de Europese Unie of om echte invoer en uitvoer van goederen.

Die problematiek is vervat in een wetsontwerp dat thans voor advies aan de Raad van State is voorgelegd. Hierin wordt de procedure op het stuk van douane en accijns volledig herzien.

Wat de tweede opmerking betreft in verband met de verjaring van de vordering tot voldoening van de BTW, is de vertegenwoordiger van de minister niet zo zeker dat de termijn makkelijk op zeven jaar te brengen is zoals het Instituut der accountants beweert. Daarenboven mag men niet vergeten dat de onderzoeksbevoegdheid niet voor zeven jaar geldt doch uitsluitend voor vijf.

Om de termijn op zeven jaar te brengen is een bewijskrachtig gegeven nodig. Indien dat pas na drie jaar voorhanden is, vervalt de onderzoeksbevoegdheid op het niveau van de onderneming.

De heer Vanderstichelen antwoordt dat dit soort zaken zich zeer vaak zal voordoen bij de intracommunautaire handel.

De vertegenwoordiger van de minister antwoordt dat er nood is aan uitwisseling van informatie met de buitenlandse belastingdiensten.

De heer Vanderstichelen antwoordt dat de uitwisseling van informatie tussen de belastingdiensten van de verschillende landen volledig geregeld is.

De vertegenwoordiger van de minister betwist dat de fiscus er zal in slagen een termijn van 7 jaar te verkrijgen, gelet op het feit dat men de termijn van 5 jaar niet gebruikt wegens het ontbreken van onderzoeksbevoegdheid.

Wat de derde opmerking betreft over de vordering tot teruggave van de BTW ten gunste van de belastingplichtige, die verjaart na 3 jaar (in plaats van de huidige 5 jaar), meent een lid dat het zou volstaan om in het Wetboek te bepalen dat de boete die gelijk is aan het BTW-bedrag, niet kan worden afgetrokken. Het financiële resultaat is dan precies hetzelfde. De wens van de heer Vanderstichelen is louter formeel.



M. Vanderstichelen explique que deux sommes vont être réclamées : l'amende et la TVA. Si on rectifie au niveau de l'amende, on ne paye qu'une seule fois.

Le représentant du ministre conteste l'analyse faite par M. Deleenheer et M. Vanderstichelen concernant les délais de recouvrement. Il y a une distinction entre, d'une part, le *dies a quo* (le point de départ de l'action de recouvrement) et, d'autre part, le *dies ad quem* (le point d'arrivée de l'action en recouvrement). Dans le premier article on dit que l'action en recouvrement naît du jour où l'action naît; en fait à partir du moment où non seulement le fait générateur a eu lieu, mais aussi ou le délai de paiement est expiré.

Exemple en matière de TVA : une opération a lieu au cours du mois de janvier et le délai de paiement expire au 20 février. L'action en recouvrement ne peut naître qu'à partir du 20 février et pas au cours du mois de janvier quand la livraison a eu lieu.

Le but de cet article est de calquer le point d'arrivée des délais entre la TVA et l'impôt sur les revenus. Afin d'y arriver, on travaille par année civile. Le même raisonnement vaut pour l'entrée en vigueur.

Il n'y a donc aucune erreur dans le texte déposé par le ministre des Finances.

M. Vanderstichelen explique qu'il a discuté avec les fonctionnaires de l'administration centrale de la TVA et que ceux-ci ne sont pas du même avis. Cela vaut la peine de soulever le problème.

Concernant la cinquième observation, l'organisation de la procédure de réclamation en matière de TVA, le représentant du ministre explique que, dans l'état actuel des choses et jusqu'à nouvel ordre le ministre prévoit que la procédure sera réglée par une circulaire, ce qui n'est peut-être pas la meilleure façon de faire.

De heer Vanderstichelen legt uit dat twee bedragen geëist zullen worden : de boete en de BTW. Een rechtzetting op het niveau van de boete betekent dat men slechts een enkele keer betaalt.

De vertegenwoordiger van de minister betwist de analyse van de heer Deleenheer en de heer Vanderstichelen met betrekking tot de invorderingstermijnen. Er is een onderscheid tussen enerzijds de *dies a quo* (het vertrekpunt van de vordering tot voldoening van de BTW en anderzijds de *dies ad quem* (de dag waarop de vordering tot voldoening afloopt). In het eerste artikel zegt men dat de vordering tot voldoening ontstaat op de dag waarop de vordering ontstaat, d.w.z. vanaf het ogenblik waarop niet alleen het veroorzakend feit heeft plaatsgehadt maar ook de betalingstermijn verstreken is.

Voorbeeld op het gebied van de BTW : een operatie heeft plaats in de loop van de maand januari en de betalingstermijn verstrijkt op 20 februari. De vordering tot voldoening van de BTW kan pas ingaan op 20 februari en niet in de loop van de maand januari wanneer de levering heeft plaatsgevonden.

Dit artikel heeft tot doel de termijnen met betrekking tot BTW en inkomstenbelastingen te harmoniseren. Daartoe wordt gewerkt per kalenderjaar. Dezelfde redenering geldt voor de inwerkingtreding.

Er staat dus geen enkele fout in de tekst die door de minister van Financiën is ingediend.

De heer Vanderstichelen merkt op dat hij met de ambtenaren van de centrale BTW-administratie gesproken heeft en dat die niet dezelfde mening zijn toegedaan. Het is de moeite waard op het probleem te wijzen.

Wat de vijfde opmerking betreft, de organisatie van de bezwaarprocedure op het gebied van de BTW, legt de vertegenwoordiger van de minister uit dat bij de huidige stand van zaken en tot nader order de procedure volgens de minister geregeld zal worden bij circulaire, wat misschien niet de beste manier van werken is.

**3. Exposé de M. Thierry Afschrift, professeur à l'Université Libre de Bruxelles, avocat au barreau de Bruxelles, conseiller suppléant à la cour d'appel de Bruxelles**

**AVIS CRITIQUE SUR CERTAINS ASPECTS  
DES PROJETS DE RÉFORME  
DE LA PROCÉDURE FISCALE**

**I. Introduction**

Le contribuable et l'administration fiscale sont confrontés, au stade contentieux, à un litige de nature très ordinaire: celui de la justification ou non de la demande de l'administration fiscale tendant au paiement d'un impôt ou d'un complément d'impôt, c'est-à-dire d'une somme d'argent.

Au stade préalable au contentieux, la circonstance qu'il s'agisse d'un impôt, et non d'une dette civile, a certaines conséquences: d'une part, le contribuable est tenu à des obligations que n'a pas un débiteur ordinaire [déclarer ses revenus, répondre à des questions ..., le tout sous la contrainte et sous peine de sanctions(1)], et d'autre part, en contrepartie, l'administration fiscale est tenue d'obligations supplémentaires, tenant à son rôle de service public (délai de prescription plus bref(2), respect du principe de bonne administration, principe de modération ...).

Ces particularités n'existent plus au niveau contentieux, où la seule question qui se pose est de savoir si la dette est due ou non.

Il n'y a pas de raison, à ce stade, de déroger aux règles de droit commun, qui régissent toutes les procédures judiciaires.

En tout cas, dès le moment où il a été décidé, conformément au choix laissé par la Constitution, de déclarer les tribunaux judiciaires comme compétents(3), il n'existe aucune particularité propre aux rapports entre les contribuables et les autorités fiscales, qui justifie qu'il soit dérogé aux règles normales de la procédure.

Le ministre des Finances a lui-même émis d'ailleurs cette opinion en commission de la Chambre, lors de la discussion des projets de réforme de la procédure fis-

(1) Voir articles 305 et suivants, 315 et suivants, 44 et suivants, CIR/1992.

(2) Voir articles 353 et suivants CIR/1992.

(3) Article 145 de la Constitution.

**3. Uiteenzetting door de heer Thierry Afschrift, hoogleraar aan de *Université Libre de Bruxelles*, advocaat bij de balie van Brussel, plaatsvervangend raadsheer bij het hof van beroep te Brussel**

**KRITISCH ADVIES OMTRENT BEPAALDE ASPECTEN VAN DE ONTWERPEN VAN HERVORMING VAN DE FISCALE PROCEDURE**

**I. Inleiding**

De belastingplichtige en de fiscale administratie worden, in de geschilfase, geconfronteerd met een geschil van heel gewone aard: het gaat erom of het verzoek van de fiscale administratie tot betaling van een belasting of een aanvullende belasting, met andere woorden een som geld, wel of niet gewettigd is.

In de fase die de geschilfase voorafgaat, heeft het feit dat het gaat om een belasting en niet om een private schuld, bepaalde gevolgen: enerzijds moet de belastingplichtige zich houden aan verplichtingen waaraan een gewone schuldenaar zich niet hoeft te houden [zijn inkomsten aangeven, vragen beantwoorden..., dit alles onder dwang en op straffe van sancties(1)] en anderzijds, als tegenprestatie, dient de fiscale administratie zich te houden aan bijkomende verplichtingen, die te maken hebben met de functie die deze administratie als overheidsdienst vervult (kortere verjaringstermijn(2), naleving van het beginsel van behoorlijk bestuur, beginsel van de gematigdheid...).

Deze bijzonderheden zijn niet meer van kracht in de geschilfase, waarin de enige vraag is of de schuld nu wel of niet verschuldigd is.

Er is dat stadium dan ook geen reden om af te wijken van de regels van het gemene recht, de regels die in alle gerechtelijke procedures van toepassing zijn.

In ieder geval is het zo dat, zodra overeenkomstig de keuze die de Grondwet biedt, besloten is om de gerechtelijke rechtbanken bevoegd(3) te verklaren, de verhouding tussen belastingplichtigen en hun fiscale administraties geen specifieke kenmerken vertoont die een afwijking van de gebruikelijke procedureregels kunnen rechtvaardigen.

De minister van Financiën heeft deze mening overigens zelf geopperd in de Kamercommissie tijdens het debat over de ontwerpen tot hervorming van de be-

(1) Zie de artikelen 305 en volgende, 315 en volgende, 44 en volgende van het WIB 1992.

(2) Zie de artikelen 353 en volgende WIB 1992.

(3) Artikel 145 van de Grondwet.

cale contentieuse et de l'organisation judiciaire en matière fiscale qui feront l'objet du présent exposé.

En tout cas, il ne peut s'expliquer que le contribuable soit placé, dans un litige l'opposant à une administration publique, dans une situation moins favorable qu'il ne l'est lorsqu'il est en litige avec n'importe quel particulier, ou avec l'État lui-même agissant autrement que comme taxateur.

Il faut à cet égard relever que le contribuable se trouve déjà en situation d'infériorité; en effet, par comparaison aux autres procédures, alors qu'il est débiteur, il est tenu d'introduire lui-même l'action, en raison du privilège du préalable et du privilège de l'exécution d'office dont dispose l'administration en tant que puissance publique (1).

Cet énorme avantage procédural devrait être le seul si l'on ne veut pas créer une disproportion abusive entre les parties.

La présente étude a pour objet d'analyser les projets de loi relatifs au contentieux en matière fiscale ainsi qu'à l'organisation judiciaire en matière fiscale, tels qu'adoptés par la commission des finances et du budget (2) de la Chambre des représentants, le 9 avril 1998.

## II. La Convention européenne des droits de l'homme et le droit fiscal

Une jurisprudence constante de la Cour de cassation belge considère que les règles de la convention européenne des droits de l'homme (et particulièrement son article 6) ne sont pas, comme telles, applicables en matière fiscale (3).

(1) Sur le principe d'exécution d'office et le privilège du préalable, voir Flamme, M.-A., *Droit administratif*, 1989, Bruxelles, Bruylant, pp. 13-22.

(2) Projet de loi relatif à l'organisation judiciaire en matière fiscale, Chambre des représentants, session 1997-1998, 1372/17-97/98; Projet de loi relatif au contentieux en matière fiscale (n° 1341/1), Chambre des représentants, Session 1997/1998, n° 1341/18-97/98.

(3) Cass., 5 septembre 1979, *Pas.*, I, pp. 6-8; Cass., 8 avril 1976, *Pas.*, 1976, I, p. 879 et également dans ce sens les conclusions de l'avocat général J. Velu, pp. 872-879 qui considère que: «La contestation ne porte pas sur les droits et obligations de caractère civil au sens de l'article 6 de la Convention, puisque les droits et obligations en question revêtent un caractère fiscal, et partant, politique»; Cass., 15 avril 1983, *Pas.*, I, 1983, pp. 910-911.

slechting van fiscale geschillen en betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, die in deze uitzetting behandeld worden.

Het valt hoe dan ook niet te verklaren dat de belastingplichtige die in een geschil verwickeld is met een overheidsadministratie, in een ongunstigere positie terecht komt dan wanneer hij een geschil heeft met om het even welke particulier, of met de staat zelf die niet als belastingheffende instantie optreedt.

In dit verband dient te worden opgemerkt dat de belastingplichtige al in een zwakkere positie zit in vergelijking met andere procedures; zo moet de belastingplichtige, al is hij schuldenaar, toch zelf de zaak aanhangig maken wegens het principe dat bekend is onder de naam «privilège du préalable» en het voorrecht van de ambtshalve tenuitvoerlegging waarover de administratie als openbare macht beschikt (1).

De voordelen op het vlak van de procedure zouden beperkt moeten blijven tot dit enorme voordeel als men geen onrechtmatige wanverhouding wil scheppen tussen de partijen.

Dit onderzoek heeft tot doel een analyse te geven van de wetsontwerpen met betrekking tot fiscale geschillen alsook met betrekking tot de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, aangenomen door de Commissie voor de Financiën en de Begroting (2) van de Kamer van volksvertegenwoordigers op 9 april 1998.

## II. Het Europees Verdrag van de rechten van de mens en het fiscaal recht

Volgens de vaststaande jurisprudentie van het Belgische Hof van Cassatie kunnen de regels van het Europees Verdrag van de rechten van de mens (met name artikel 6 uit dit verdrag) niet als zodanig worden toegepast op fiscale zaken (3).

(1) Over het beginsel van ambtshalve tenuitvoerlegging en het «privilège du préalable», zie Flamme, M.-A., *Droit administratif*, 1989, Brussel, Bruylant, blz. 13-22.

(2) Wetsontwerp betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, Kamer van volksvertegenwoordigers, Zitting 1997-1998, 1342/17-97/98; Wetsontwerp betreffende de beslechting van geschillen fiscale zaken (nr. 1341/1), Kamer van volksvertegenwoordigers, Zitting 1997/1998, nr. 1341/18-97/98.

(3) Cass., 5 september 1979, *Pas.*, I, blz. 6-8, 8 april 1977, *Pas.*, 1976, I, blz. 879, zie ook de conclusies van advocaat-generaal J. Velu, blz. 872-879 die meent dat het geschil niet gaat over rechten en plichten in de burgerrechtelijke betekenis als bedoeld in artikel 6 van het verdrag, aangezien de rechten en plichten in kwestie van fiscale aard zijn en dus politiek zijn; Cass., 15 april 1983, *Pas.*, I, 1983, blz. 910-911.

La doctrine a, souvent sévèrement, critiqué cette jurisprudence(1).

Une telle jurisprudence résulte en effet d'une interprétation erronée du terme «civil», comprise comme signifiant «de droit privé», et que l'on oppose donc à tort aux termes «droits politiques»(2).

Or, il résulte de l'analyse des travaux des comités de rédaction de la commission des droits de l'homme, que la volonté a toujours été d'accorder une portée large au terme «civil».

La restriction apportée à l'article 6 semble tout à fait incompatible avec l'objet de cette disposition qui vise à protéger, de la manière la plus large, les individus contre les autorités étatiques(3).

Quoi qu'il en soit, compte tenu de cette jurisprudence, un code de procédure fiscale respectant les droits de la défense devrait commencer par édicter par voie législative les droits qui ne sont actuellement pas reconnus sur la base de la convention.

On suppose, à tout le moins, que l'intention du législateur n'est pas de s'opposer à ce que les contribuables, contrairement à tous les autres débiteurs éventuels d'une dette quelconque, aient le droit d'être jugés par un tribunal indépendant et impartial, dans le cadre de l'égalité des armes(4), au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

De plus, l'accès à la justice est une liberté publique en droit belge; elle est la contrepartie à l'interdiction de se faire justice à soi-même(5).

### III. Recours administratif obligatoire

Les critiques contre la procédure actuelle de réclamation devant le Directeur régional des contributions portent sur l'absence d'impartialité de ce directeur, et sur la lenteur excessive des procédures, qui dépassent de très loin celle de l'arriéré judiciaire. Dans l'état

(1) Afschrift, T., Rombouts, A., «Le contribuable et les droits de l'homme», in *La mise en œuvre interne de la convention européenne des droits de l'homme*, 1994, Bruxelles, éd. Jeune Barreau, pp. 249-282.

(2) Afschrift, T., Rombouts., *op. cit.*, p. 259.

(3) Afschrift, T., Rombouts, A., *op. cit.*, pp. 258-268.

(4) Voir Van Campennolle, J., «L'incidence de la Convention européenne des droits de l'homme sur l'administration de la justice. Le droit à un procès équitable.», in *La mise en œuvre interne de la convention européenne des droits de l'homme*, 1994, éd. Jeune Barreau, pp. 63-87.

(5) Fettweis, A., *Manuel de procédure civile*, 1987, Faculté de droit de Liège, p. 33; De Corte, R., «Beslag en rechtsmisbruik», in *Het zakenrecht absoluut niet een rustig bezit*, XVIII Postuniversitaire cyclus Willy Delva 1991-1992, Kluwer, p. 195.

De rechtsleer heeft deze jurisprudentie vaak streng bekritiseerd(1).

Deze jurisprudentie vloeit immers voort uit een foutieve interpretatie van de term «burgerlijk» die als «privaatrechtelijk» wordt begrepen en die dus verkeerdelijk tegenover de term «politieke rechten»(2) wordt geplaatst.

Uit de werkzaamheden van de redactiecomités van de Commissie van de mensenrechten blijkt echter dat men altijd heeft beoogd om een ruime draagwijdte toe te kennen aan de term «burgerlijk».

De beperking in artikel 6 lijkt volledig onverenigbaar met het doel van deze bepaling die de individuele persoon een zo ruim mogelijke bescherming beoogt te bieden tegen overheidsinstanties(3).

Rekening houdend met deze jurisprudentie moet een wetboek van de fiscale procedure dat de rechten van de verdediging eerbiedigt, hoe dan ook in eerste instantie bij wet rechten toestaan die momenteel niet erkend worden op basis van het verdrag.

Op zijn minst mag verondersteld worden dat de wetgever niet gekant is tegen het recht van de belastingplichtigen om, zoals alle andere mogelijke schuldenaars van welke schuld dan ook, te worden berecht door een onafhankelijke en onpartijdige rechter, met gelijke wapens(4), in de zin van artikel 6 van het Europees verdrag van de rechten van de mens.

Bovendien is de toegang tot het gerecht een vrijheidsrecht in België; dit recht staat tegenover het verbod op eigenrichting(5).

### III. Verplicht administratief beroep

De kritiek op de huidige procedure van bezwaar bij de gewestelijke directeur der belastingen heeft te maken met het gebrek aan onpartijdigheid van deze directeur en met de bovenmatige traagheid van deze procedures, waardoor de achterstand nog veel erger is

(1) Afschrift, T., Rombouts, A., «Le contribuable et les droits de l'homme», in *La mise en œuvre interne de la convention européenne des droits de l'homme*, 1994, Brussel Ed. Jeune Barreau, blz. 249-282.

(2) Afschrift, T., Rombouts, A., *op. cit.*, blz. 259.

(3) Afschrift, T., Rombouts, A., *op. cit.*, blz. 258-268.

(4) Zie Van Campennolle, J., «L'incidence de la Convention européenne des droits de l'homme sur l'administration de la justice. Le droit à un procès équitable.», in *La mise en œuvre interne de la convention européenne des droits de l'homme*, 1994, Brussel, Ed. Jeune Barreau, blz. 63-87.

(5) Fettweis, A., *Manuel de procédure civile*, 1987, Rechtsfaculteit van Luik, blz. 33; De Corte, R., «Beslag en rechtsmisbruik», in *Het zakenrecht absoluut niet een rustig bezit*, XVIII Postuniversitaire cyclus Willy Delva 1991-1992, Kluwer, blz. 195.

actuel des pratiques administratives, il est fréquent qu'une décision soit rendue après cinq ou six années, le contribuable, contrairement à ce qui se passe devant les tribunaux, ne dispose d'aucun moyen de procédure efficace pour obliger le directeur à statuer.

Cette situation doit être comparée avec celle des pays voisins: soit la réclamation y est inconnue, soit elle y trouve sa vraie place de laisser un dernier délai aux supérieurs hiérarchiques d'un taxateur pour corriger une erreur de celui-ci. Elle implique des délais raisonnables (6 mois en France, 8 jours en Espagne) et des sanctions si le retard est excessif (procédure de déni de justice en Suisse).

Dans le système préconisé, on rend obligatoire le recours préalable à cette même réclamation, qui toutefois ne donnerait plus lieu à une décision de caractère juridictionnel (1).

Le texte adopté par la commission des finances et du budget de la Chambre des représentants, modifie, en effet, le code judiciaire en insérant un chapitre XXIV, contenant les articles 1385*decies* à 1385*undecies*.

Le texte adopté par la commission de l'article 1385*undecies* dispose que «contre l'administration fiscale, et dans les contestations visées à l'article 569, alinéa 1<sup>er</sup>, 32<sup>o</sup>, l'action n'est admise que si le demandeur a introduit préalablement le recours administratif organisé par ou en vertu de la loi et qu'il a été statué sur ce recours» (2).

Sur le plan pratique, la possibilité de recourir à une décision administrative pour annuler une cotisation peut se justifier par le fait que de nombreuses taxations justifient un nouveau débat, souvent sur le plan du fait, avec l'administration et peuvent donner lieu à des règlements amiables (3).

(1) Projet de loi relatif au contentieux en matière fiscale, projet de loi relatif à l'organisation judiciaire en matière fiscale, Exposé des motifs, Chambre des représentants, Session 1997-1998, 1341/1, 1342/1, p. 2 et Commentaire des articles, p. 6.

(2) Article 8, projet de loi relatif à l'organisation judiciaire en matière fiscale, Chambre des Représentants, Session 1997-1998, 1342/17-97/98, p. 3.

(3) Projet de loi relatif au contentieux en matière fiscale, projet de loi relatif à l'organisation judiciaire en matière fiscale, Exposé des motifs, Chambre des représentants, Session 1997-1998, 1341/1, 1342/1, p. 3.

dan bij het gerecht. In de huidige stand van de administratieve praktijk gebeurt het vaak dat een uitspraak na vijf of zes jaar gedaan wordt. In tegenstelling tot wat het geval is voor de rechtbanken, beschikt de belastingplichtige over geen enkel efficiënt procedure-middel om de directeur te verplichten een uitspraak te doen.

Deze situatie dient men te vergelijken met de situatie in onze buurlanden: ofwel bestaat daar geen bezwaarschrift, ofwel heeft dit bezwaarschrift de juiste rol gekregen, namelijk de hiërarchische meerdere van de belastingambtenaar een laatste termijn laten om de fout van deze persoon te verbeteren. De termijnen zijn redelijk (6 maanden in Frankrijk, 8 dagen in Spanje) en er bestaan sancties voor buitenmatige laattijdigheid (rechtsweigeringsprocedure in Zwitserland).

In het aanbevolen systeem wordt het voorafgaande gebruik van het bezwaarschrift verplicht gemaakt zonder dat dit bezwaarschrift nog langer aanleiding zou geven tot een beslissing van gerechtelijke aard (1).

De tekst die is aangenomen door de Commissie voor de financiën en de begroting van de Kamer van volksvertegenwoordigers wijzigt inderdaad het Gerechtelijk Wetboek door de invoering van een hoofdstuk XXIV, bevattende artikelen 1385*decies* tot 1385*undecies*.

De door de commissie goedgekeurde tekst van artikel 1385*undecies* bepaalt: «tegen de belastingadministratie wordt de vordering inzake geschillen bedoeld in artikel 569, eerste lid, 32<sup>o</sup>, slechts toegelaten indien de eiser het door of krachtens de wet georganiseerde administratief beroep heeft ingesteld en daarover uitspraak is gedaan» (2).

In de praktijk kan men terecht gebruik maken van de mogelijkheid om een administratieve beslissing tot vernietiging van de aanslag te vragen omdat vele taxaties aanleiding kunnen geven tot een nieuw debat met de administratie, vaak over de feiten, en kunnen leiden tot minnelijke schikkingen (3).

(1) Wetsontwerp betreffende de beslechting van fiscale geschillen, wetsontwerp betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, memorie van toelichting, Kamer van volksvertegenwoordigers, Zitting 1997-1998, 1341/1, 1342/1, blz. 2 en Commentaar op de artikelen, blz. 6.

(2) Artikel 8, wetsontwerp betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, Kamer van volksvertegenwoordigers, Zitting 1997-1998, 1342/17-97/98, blz. 3.

(3) Wetsontwerp betreffende de beslechting van fiscale geschillen, wetsontwerp betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, memorie van toelichting, Kamer van volksvertegenwoordigers, Zitting 1997-1998, 1341/1, 1342/1, blz. 3.

Le meilleur exemple en est la procédure actuellement existante en matière de TVA, où l'assujetti peut choisir, soit d'introduire directement son action devant le tribunal de première instance (opposition à contrainte), soit de déférer le litige au directeur de la TVA.

L'accès à la justice est totalement ouvert au contribuable, qui n'est soumis à aucune condition préalable de recours administratif. De plus, ni l'action judiciaire, ni les pouvoirs du juge ne sont limités par la conduite que le contribuable a pu avoir lorsqu'il discutait avec l'administration(1).

L'existence d'un «filtre administratif» évite à de nombreux contribuables de devoir recourir nécessairement à la procédure judiciaire et à un coût supplémentaire(2).

Cela ne permet toutefois pas d'expliquer que le projet de loi ait rendu ce recours obligatoire.

Il arrive en effet, relativement fréquemment, que, d'emblée, le contribuable sait que le directeur régional ne lui donnera pas gain de cause parce qu'il est lié par des directives administratives.

Ainsi, si un litige porte sur une question de droit, et si le réclamant ne partage pas l'avis exposé par l'administration fiscale dans des circulaires, il est certain que le directeur suivra ces circulaires et le recours à ce directeur, qui sera quand même suivi d'un recours devant le tribunal de première instance, correspond à une perte de temps pour les deux parties.

L'avis de la section de législation du Conseil d'État souligne à juste titre que «quant au contentieux des impôts directs, si l'on considère que la loi peut, en application de l'article 145 de la Constitution, en retirer la connaissance aux tribunaux civils, et qu'elle peut donc, tout en leur confiant ce contentieux, en aménager la procédure, encore faut-il que cette altération ne vienne pas blesser l'essentiel du droit à la juridiction(3). Il est notamment nécessaire pour cette raison que le tribunal, saisi de la contestation, ne se voie pas imposer une procédure telle qu'elle rompt l'égalité entre les parties au procès(4).»

(1) Avis de la section législation du conseil d'État, Chambre des représentants, Session 1997-1998, 1341/1, 1342/1, p. 66.

(2) Projet de loi, *op. cit.*, Exposé des motifs, Chambre des représentants, Session 1997-1998, 1341/1, 1342/1, p. 2.

(3) CA, 18 mars 1997, *Moniteur belge*, 8 mai 1997, p. 11278.

(4) Avis de la section législation du Conseil d'État, Chambre des représentants, session 1997-1998, 1341/1, 1342/1, p. 67.

Het beste voorbeeld is de huidige procedure inzake BTW, waarbij de BTW-plichtige kan kiezen om de zaak meteen aanhangig te maken bij de rechtbank van eerste aanleg (verzet tegen dwangbevel) of om het geschil bij de BTW-directeur te brengen.

De belastingplichtige heeft volledige toegang tot de rechtbank en hoeft niet eerst een administratief beroep in te stellen. Bovendien worden noch de rechtsvordering, noch de bevoegdheden van de rechter beperkt door de houding die de belastingplichtige zou hebben aangenomen tijdens zijn contacten met de administratie(1).

Het bestaan van een «administratieve filter» bespaart vele belastingplichtigen het instellen van een rechterlijke procedure en het maken van extra kosten(2).

Dit verklaart echter niet waarom het wetsontwerp dit beroep verplicht heeft gemaakt.

Het gebeurt immers vrij vaak dat de belastingplichtige van bij de aanvang al weet dat de gewestelijke directeur hem niet in het gelijk zal stellen omdat hij gebonden is door administratieve richtlijnen.

Als dus een geschil betrekking heeft op een rechtsvraag en als degene die het bezwaarschrift indient, niet de mening deelt die de fiscale administratie in circulaires verdedigt, dan zal de directeur zich zeker houden aan de circulaires en betekent het beroep bij deze directeur, dat toch gevolgd zal worden door een beroep bij een rechtbank van eerste aanleg, tijdverlies voor beide partijen.

Het advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State onderstreept terecht het volgende: «Wat de geschillen aangaande de directe belastingen betreft, wordt er weliswaar van uitgegaan dat de wetgever met toepassing van artikel 145 van de Grondwet ze aan de burgerlijke rechtbanken kan onttrekken, en dat hij deze geschillen dus aan die rechtbanken kan toevertrouwen terwijl hij de procedure ervan bepaalt, maar dan nog mag deze wijziging het essentiële van het recht op rechtsbedeling niet schaden(3). Daarom is het onder meer nodig dat de rechtbank waarbij het geschil aanhangig is gemaakt, geen procedure krijgt opgelegd waarbij de gelijkheid van partijen in het geding verbroken wordt(4).»

(1) Advies van de wetgevende afdeling van de Raad van State, Kamer van volksvertegenwoordigers, Zitting 1997-1998, 1341/1, 1342/1, blz. 66.

(2) Wetsontwerp, *op. cit.*, memorie van toelichting, Kamer van volksvertegenwoordigers, Zitting 1997-1998, 1341/1, 1342/1, blz. 2.

(3) CA, 18 maart 1997, *Belgisch Staatsblad*, 8 mei 1997, blz. 11278.

(4) Advies van de wetgevende afdeling van de Raad van State, Kamer van volksvertegenwoordigers, Zitting 1997-1998, 1341/1, 1342/1, blz. 67.

Aussi, pour toutes les raisons exposées(1), il paraît essentiel(2) de laisser au contribuable le choix quant au recours direct aux tribunaux judiciaires, dans une optique de saine administration.

Concrètement, en rendant la réclamation obligatoire, on aboutit aux conséquences suivantes :

— on prive de l'accès à la justice, les contribuables pendant des années, situation qui n'existe à propos d'aucun autre type de litiges;

— on concourt à créer un arriéré colossal (une procédure administrative notoirement lente et deux degrés de juridiction) dans le contentieux; les revenus de l'an 2000 seront contrôlés en 2003, la réclamation sera tranchée en 2008 et les deux degrés de juridiction seront épuisés en 2014 ... s'il n'y a pas pourvoi en cassation;

— on restitue de facto au directeur «juge et partie» les pouvoirs de premier juge qu'il a actuellement puisque pendant plusieurs années on ne pourra faire appel qu'à lui pour régler les litiges. En fait, à part créer deux degrés de juridiction judiciaire, on ne change plus rien de significatif à la situation actuelle;

— on s'écarte, sans aucune raison, en matière fiscale, de la procédure normalement suivie en d'autres matières.

#### IV. Griefs nouveaux

Le projet devient particulièrement inadmissible du point de vue des droits de l'homme lorsqu'il prévoit qu'aucun moyen nouveau ne pourra être introduit dans le cadre de la procédure judiciaire, si ce n'est dans l'acte introductif d'instance.

L'article 1385*undecies*, alinéa 3, du Code judiciaire adopté par la commission de la chambre prévoit en effet que «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

Om alle vermelde redenen(1), is het belangrijk(2) dat de belastingplichtige de keuze krijgt om met het oog op een gezond bestuur rechtstreeks in beroep te gaan bij de gerechtelijke rechtbanken.

Concreet gezien komt men tot de volgende besluiten indien het bezwaar verplicht wordt gemaakt :

— de belastingplichtigen wordt jarenlang de toegang tot de rechtsbedeling ontzegd, een toestand die men bij geen enkel ander type geschil kent;

— men draagt bij tot het scheppen van een kolosale achterstand (een onmiskenbaar trage administratieve procedure en twee rechtsprekende niveaus) in de geschilfase; de inkomsten van het jaar 2000 zullen worden gecontroleerd in het jaar 2003, het bezwaar zal worden beslecht in 2008 en de dubbele aanleg zal in 2014 uitgeput zijn ... als er geen voorziening in cassatie is;

— de facto krijgt de directeur, die rechter en partij is, opnieuw de bevoegdheden die hij nu heeft als eerste rechter, aangezien men jarenlang alleen op hem een beroep zal kunnen doen voor het beslechten van geschillen. In feite wordt de huidige situatie niet noemenswaardig gewijzigd behalve dat men twee rechtsprekende instanties scheidt;

— zonder enige reden, wijkt men in fiscale zaken af van de procedure die gebruikelijk is in andere zaken.

#### IV. Nieuwe grieven

Het ontwerp wordt bijzonder onaanvaardbaar op het vlak van de mensenrechten daar waar bepaald wordt dat geen enkel nieuw middel zal mogen worden aangevoerd in het kader van de gerechtelijke procedure, behalve in de akte van rechtsingang.

Artikel 1385*undecies*, derde lid, van het Gerechtelijk Wetboek dat aangenomen is door de Kamercommissie bepaalt immers het volgende: «de eiser mag in de gedinginleidende akte aan de rechter ook bezwaren werpen 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 bezwa-

(1) Voir aussi l'amendement de M. Daems.

(2) Voir également en ce sens l'amendement proposé par M. Arens, 1342/5, pp. 1-2.

(1) Zie ook het amendement van de heer M. Daems.

(2) Zie ook in dit verband het amendement voorgesteld door de heer Arens, 1342/5, blz. 1-2.

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(1).»

Bien plus, avant même d'entamer la procédure judiciaire, la liberté de défense du contribuable est déjà entravée, puisque l'article 372 du CIR fixera, pour l'introduction de nouveaux griefs, un délai de 12 mois après la réception de la réclamation, ou de 30 jours après l'examen du dossier administratif.

Il faut savoir que les avis de rectification de la déclaration sont en général particulièrement peu motivés, et ne permettent pas au contribuable de se fixer une idée précise des motifs pour lesquels la taxation a lieu.

Au stade de la réclamation, le contribuable n'a qu'une possibilité, sur demande, d'obtenir communication du dossier(2). S'il est mal conseillé à ce stade, il peut omettre de faire cette demande (cette omission est très fréquente), et, au stade où il devra introduire un recours contre la décision du directeur, il n'aura donc eu aucun accès au dossier.

Même lorsqu'il aura eu accès au dossier au stade de la procédure devant le directeur, il ne connaîtra pas l'entièreté de celui-ci, notamment parce que les rapports des inspecteurs, qui peuvent être des pièces importantes, sont nécessairement postérieurs à la consultation du dossier par le contribuable.

Il est inadmissible, dans le cadre d'une procédure contradictoire, que les griefs émis contre une partie doivent l'être à un moment où cette partie ne connaît pas encore le dossier de l'adversaire.

En obligeant le contribuable à émettre des nouveaux griefs à un moment où il n'a pas encore la communication du dossier judiciaire de l'administration, on manque d'une manière particulièrement grave au caractère contradictoire des débats.

«L'élément fondamental du droit à un procès équitable est l'exigence que chacune des parties, c'est-à-

(1) Article 8, projet de loi relatif à l'organisation judiciaire en matière fiscale, Chambre des représentants, session 1997-1998, 1342/17 — 97/98, pp. 3-4; voir également l'amendement de M. Didden et consorts, Chambre des représentants, session 1997-1998, 1342/15, pp. 1-2 et le sous-amendement du gouvernement, p. 3.

(2) Article 374, alinéa 3, CIR/1992: «Si le réclamant en fait la demande par écrit, il sera entendu et pourra obtenir communication, sans déplacement, des pièces relatives à la contestation dont il n'avait pas connaissance. A cet effet, il sera invité à se présenter dans un délai de trente jours».

ren, 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»(1).»

Meer nog, nog voor de gerechtelijke procedure begint, zal de vrijheid van de verdediging al geschonden zijn, aangezien artikel 372 van het WIB voor het aanvoeren van nieuwe bezwaren een termijn oplegt van 12 maanden na ontvangst van het bezwaar of van 30 dagen na onderzoek van het administratief dossier.

Men dient te weten dat de berichten van wijziging van de aangifte over het algemeen zeer weinig gemotiveerd zijn en de belastingplichtige niet in staat stellen zich een duidelijk idee te vormen van de motieven voor de taxatie.

In de bezwaarfase heeft de belastingplichtige slechts één mogelijkheid om op aanvraag inzage te krijgen in het dossier(2). Als hij in dit stadium verkeerdt wordt geadviseerd, kan hij verzuimen deze aanvraag te doen (dit verzuim komt heel vaak voor) en zal hij, wanneer hij een beroep moet instellen tegen de beslissing van de directeur, geen toegang hebben gehad tot het dossier.

Zelfs al heeft hij in dit stadium van de procedure toegang gehad tot het dossier, dan zal hij niet het volledige dossier kennen, met name omdat de verslagen van de directeurs, en dat kunnen belangrijke stukken zijn, noodzakelijkerwijs plaatsvinden nadat de belastingplichtige inzage in het dossier heeft gehad.

Het is onaanvaardbaar dat in een procedure op tegenspraak de bezwaren tegen een partij uiteengezet moeten worden op een moment dat deze partij het dossier van de tegenstander nog niet kent.

Door de belastingplichtige te verplichten om nieuwe bezwaren aan te voeren op het moment dat hij nog geen inzage heeft in het gerechtelijk dossier van de administratie, schiet men bijzonder ernstig tekort op het vlak van de contradictoire aard van de debatten.

Het fundamentele bestanddeel van het recht op een eerlijk proces is de vereiste dat beide partijen, d.w.z.

(1) Artikel 8, wetsontwerp betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, Kamer van volksvertegenwoordigers, Zitting 1997-1998, 1342/17-97/98, blz. 3-4; zie ook het amendement van de heer Didden c.s., Kamer van volksvertegenwoordigers, Zitting 1997-1998, 1342/15, blz. 1-2 en het subamendement van de regering, blz. 3.

(2) Artikel 374, derde lid, WIB/1992: «Wanneer de bezwaarindiener zulks schriftelijk heeft gevraagd, zal hij worden gehoord en kan hij inzage krijgen, zonder verplaatsing, van de stukken met betrekking tot de betwisting waarvan hij geen kennis had. Te dien einde zal hij worden uitgenodigd zich binnen een termijn van dertig dagen aan te melden».



dire tant le demandeur que le défendeur, dispose de possibilités suffisantes, équivalentes et adéquates, de prendre position sur les points de droit et de fait, et que l'une des parties ne soit pas défavorisée par rapport à l'autre»(1).

Ce principe a été qualifié par la jurisprudence de Strasbourg de «principe de l'égalité des armes»(2).

Le droit à un procès équitable, même si l'on considère que l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme n'est pas applicable, ne demeure pas moins un principe inhérent à tout système judiciaire démocratique, et devrait ainsi être assuré à tout contribuable belge.

La situation s'est même sérieusement aggravée par rapport à celle qui se présente actuellement, où, en degré d'appel, un délai de 60 jours est laissé au contribuable pour émettre des griefs nouveaux, parce qu'au moins pendant ce délai de 60 jours, il peut prendre connaissance du dossier complet de l'administration fiscale.

Le commentaire des articles du projet à la chambre croit expliquer cette restriction en exposant que «ce système perdrait cependant son sens si le contribuable pouvait adresser à l'administration un seul grief et soumettre ultérieurement d'autres griefs au pouvoir judiciaire. Cette possibilité doit, dès lors, être limitée conformément au système des «nouveaux griefs» pouvant être invoqués devant la cour d'appel après la décision du directeur, tel qu'il est applicable aujourd'hui de manière satisfaisante en matière de contributions directes (articles 377, deuxième alinéa, du CIR92). Conformément à la jurisprudence en la matière, il ne sera dès lors pas possible de soumettre au juge des contestations de fait qui n'auraient pas été signalées à l'instance de recours administrative»(3).

La section de législation du Conseil d'État, a fortement critiqué cette restriction d'introduire des griefs nouveaux dans son avis sur le projet de loi.

Il faut relever que le texte de l'article 1385*undecies* soumis au Conseil d'État ne prévoyait pas la possibi-

zowel de eiser als de verweerder, over genoeg — gelijkwaardige en aangepaste — mogelijkheden beschikken om een standpunt in te nemen betreffende de rechtsvraag en betreffende de feiten, en dat geen van de twee partijen benadeeld wordt ten aanzien van de andere(1).

Dit beginsel wordt in de jurisprudentie van Straatsburg aangeduid als «beginsel van het strijden met gelijke wapens»(2).

Zelfs als men ervan uitgaat dat artikel 6 van het Europees Verdrag van de rechten van de mens niet van toepassing is, blijft het recht op een eerlijk proces een beginsel dat inherent is aan elk democratisch gerechtelijk systeem en iedere Belgische belastingplichtige moet hierop dus aanspraak kunnen maken.

De situatie is zelfs een stuk slechter dan de huidige situatie waarbij de belastingplichtige in beroep een termijn van 60 dagen krijgt voor het aanbrengen van nieuwe bezwaren, want in die 60 dagen kan hij tenminste kennis nemen van het volledige dossier van de fiscale administratie.

In het commentaar bij de artikelen van het in de Kamer ingediende wetsontwerp denkt men deze beperking als volgt te kunnen uitleggen: «dit systeem zou evenwel 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. Die mogelijkheid moet derhalve beperkt worden overeenkomstig het thans inzake directe belastingen geldende en voldoening schenkende systeem van de «nieuwe bezwaren» die na de jurisdictionele beslissing van de directeur kunnen worden aangevoerd bij het hof van beroep (artikel 377, tweede lid, WIB/92). Overeenkomstig de daaromtrent heersende rechtspraak zullen dus aan de rechter geen feitelijke betwistingen kunnen worden voorgelegd die niet aan de administratieve beroepsinstantie waren gesignaleerd»(3).

De afdeling wetgeving van de Raad van State heeft in haar advies over het wetsontwerp zware kritiek geuit op deze beperking op het aanvoeren van nieuwe bezwaren.

Er zij opgemerkt dat toen de tekst van artikel 1385*undecies* aan de Raad van State voorgelegd

(1) Kohl, A., «Implications...», *JT*, 1987, p. 641.

(2) Van Compernelle, J., «L'incidence de la convention européenne des droits de l'homme sur l'administration de la justice. Le droit à un procès équitable», in *La mise en œuvre interne de la convention européenne des droits de l'homme*, 1994, Bruxelles, éd. Jeune Barreau, pp. 73-77 (surtout p. 74); Comm. Décision du 30 juin 1959, *Annuaire*, vol. II, p. 355.

(3) Projet de loi, *op. cit.*, Commentaire des articles, Chambre des représentants, session 1997-1998, 1341/1, 1342/1. p. 37.

(1) Kohl, A., «Implications...», *JT*, 1987, blz. 641.

(2) Van Compernelle, J., «L'incidence de la convention européenne des droits de l'homme sur l'administration de la justice. Le droit à un procès équitable», in *La mise en œuvre interne de la convention européenne des droits de l'homme*, 1994, Bruxelles, uitg. Jeune Barreau, blz. 73-77 (vooral blz. 74); Comm. Décision du 30 juin 1959, *Annuaire*, vol. II, blz. 355.

(3) Wetsvoorstel, *op. cit.*, Commentaar bij de artikelen, Kamer van volksvertegenwoordigers, Zitting 1997-1998, 1341/1, 1342/1, blz. 37.

lité d'invoquer de nouveaux griefs dans l'acte introductif d'instance. Malgré cette circonstance, les critiques du Conseil d'État restent pleinement d'application.

Le principal reproche du Conseil d'État est que «la conséquence ultime est donc que le juge est ainsi privé du pouvoir qui est normalement le sien d'appliquer d'office à un litige fiscal toutes les lois qui le concernent même si elles sont d'ordre public. Comme l'a récemment rappelé la Cour de cassation dans son arrêt du 12 janvier 1996 (*JT* 1996, p. 260), «en soulevant d'office des griefs que le contribuable ne pouvait invoquer lui-même... et en annulant l'imposition sur cette base, la cour d'appel viole... l'article 377, alinéa 2, du CIR 92»(1).

Le Conseil d'État expose également que, même si le nouvel article (tel qu'il lui a été soumis) reprend les termes de l'actuel article 377, alinéa 2, du CIR92, sa portée est totalement différente. Cet article «produit un effet sur l'ampleur du litige, les droits du demandeur et les pouvoirs du juge, dès la première instance judiciaire.

C'est le droit même du contribuable de soumettre à un juge la contestation qui l'oppose à l'administration qui est, pour l'ensemble de la phase judiciaire et dès le départ de celle-ci, altéré par l'attitude que le contribuable a pu prendre lorsqu'il discutait avec l'administration pendant la phase purement administrative nécessairement préalable à toute instance judiciaire... Dans le projet, ce texte met en question le droit même à l'action judiciaire; il ne restreint pas seulement l'objet d'une voie de recours, il entame l'accès à la justice»(2).

La section de législation du Conseil d'État invoque également une rupture de l'égalité entre les parties au procès, et ce, dès la première instance. «Le tribunal peut, en effet, relever d'office tout ce qui est de nature à justifier l'imposition querellée car, en le faisant, il ne la conteste pas et n'élargit donc pas le débat; mais, en revanche, il ne peut pas soulever des griefs nouveaux que le contribuable ne pourrait soulever car, si le tribunal le faisait, il élargirait de sa propre initiative,

(1) Avis de la section législation du Conseil d'État, Chambre des représentants, session 1997-1998, 1341/1, 1342/1, pp. 64-65.

(2) Avis de la section législation du Conseil d'État, Chambre des représentants, session 1997-1998, 1341/1, 1342/1, pp. 65-66.

werd, niet in de mogelijkheid voorzien werd om nieuwe bezwaren aan te voeren in de akte van rechtsingang. Desondanks blijft de kritiek van de Raad van State volledig geldig.

Het voornaamste verwijt van de Raad van State luidt als volgt: «Het uiteindelijke gevolg is dan ook dat op die manier de rechter zijn normale bevoegdheid wordt ontnomen om op een fiscaal geschil ambtshalve alle wetten toe te passen die daarop betrekking hebben zelfs al zijn ze van openbare orde. Zoals het Hof van Cassatie onlangs heeft opgemerkt in zijn arrest van 12 januari 1996 (Cassatie, nr. 28) schendt het hof van beroep, door ambtshalve bezwaren op te werpen, die de belastingplichtige zelf niet meer kon aanvoeren (...) en de aanslag op die grond te vernietigen, (...) artikel 377, tweede lid, van het WIB 92»(1).

De Raad van State verklaart ook dat, zelfs al neemt het nieuwe artikel (zoals voorgelegd aan de Raad) de bewoordingen van het huidige artikel 377, tweede lid, WIB 1992 over, het een heel andere strekking heeft. Dat artikel «heeft, al vanaf een rechterlijk beroep in eerste aanleg, een invloed op de omvang van het geschil, de rechten van de eiser en de bevoegdheden van de rechter.

Het is het recht zelf van de belastingplichtige om het geschil waarmee hij tegenover de administratie staat bij een rechter aanhangig te maken, dat voor de hele rechterlijke fase en vanaf het begin hiervan, aangetast is door de houding die de belastingplichtige eventueel heeft aangenomen toen hij tijdens de louter administratieve fase, die aan ieder rechtsgeding dient vooraf te gaan, met de administratie gediscussieerd heeft... 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»(2).

De afdeling wetgeving van de Raad van State voert ook aan dat er sprake is van een verbreking van de gelijkheid tussen de procesvoerende partijen en dit al vanaf de eerste aanleg. «De rechtbank kan ambtshalve alles in aanmerking nemen wat de bestreden aanslag kan wettigen. Zodoende betwist ze de aanslag niet en verruimt ze niet het debat; ze kan evenwel geen nieuwe grieven aanvoeren die de belastingplichtige niet zou kunnen inbrengen, omdat ze in dat geval

(1) Advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State, Kamer van volksvertegenwoordigers, Zitting 1997-1998, 1341/1, 1342/1, blz. 64-65.

(2) Advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State, Kamer van volksvertegenwoordigers, Zitting 1997-1998, 1341/1, 1342/1, blz. 65-66.

par des contestations nouvelles, les limites de la saisine» (1).

Le Conseil d'État avait déjà insisté dans son avis du 28 septembre 1967, dans lequel il admettait que le système de juridiction en matière fiscale puisse n'avoir qu'un degré, sur la circonstance «qu'il importe de veiller à ce qu'il offre aux parties toutes les garanties de défense de leurs droits... Si, la Cour d'appel est compétente tant en premier qu'en dernier ressort, il faut notamment que les parties puissent déférer à sa juridiction l'ensemble du litige, sans être limitées dans leur action par la phase administrative qui l'a précédée» (2).

L'avis du Conseil d'État fait également état d'un arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes, interrogée sur la question de savoir si l'article 75 du projet pouvait être appliqué par un juge belge (3).

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

La Cour considère également 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.

Les critiques soulevées par le Conseil d'État n'ont été suivies par le gouvernement et la Chambre, qu'en ce qui concerne les sanctions administratives en matière fiscale. Et ce, parce que celles-ci constituent pour la Cour européenne des droits de l'homme une peine assimilée à une sanction pénale sur l'opportunité de laquelle le juge doit conserver une appréciation de pleine juridiction (4).

(1) Avis de la section législation du Conseil d'État, Chambre des représentants, session 1997-1998, 1341/1, 1342/1, p. 67.

(2) Avis de la section législation du Conseil d'État, Chambre des représentants, session 1997-1998, 1341/1, 1342/1, p. 67.

(3) Avis de la section législation du Conseil d'État, Chambre des représentants, Session 1997-1998, 1341/1, 1342/1, p. 68.

(4) Projet de loi, *op. cit.*, Commentaire des articles, Chambre des représentants, Session 1997-1998, 1341/1, 1342/1, p. 38.

op eigen initiatief het voorwerp van het beroep dat bij haar aanhangig is gemaakt met nieuwe betwistingen zou uitbreiden» (1).

In zijn advies van 28 september 1967, waarin de Raad van State het stelsel van enkele aanleg in fiscale zaken aanvaardde, werd reeds benadrukt dat «ervoor gewaakt dient te worden dat het de partijen al de waarborgen biedt inzake de verdediging van hun rechten... Wanneer het Hof van Beroep bevoegd is in eerste en in laatste aanleg, moeten de partijen namelijk het geschil in zijn geheel aan zijn rechtsmacht kunnen onderwerpen zonder in hun vordering beperkt te zijn door de administratieve fase die is voorafgegaan» (2).

Het advies van de Raad van State vermeldt eveneens een arrest van het Hof van Justitie van de Europese gemeenschappen, dat zich moest uitspreken over de vraag of artikel 75 van het ontwerp door een Belgische rechter kon worden toegepast (3).

Het Hof van Justitie antwoordde het volgende: «Het gemeenschapsrecht verzet zich tegen de toepassing van een nationale procesregel die, in omstandigheden als die van de in het hoofdgeding bedoelde procedure, de in het kader van zijn bevoegdheid geïndieerde 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».

Het Hof is ook van oordeel dat de onmogelijkheid voor de rechtbanken om dergelijke middelen ambtshalve toe te passen niet redelijkerwijs kan worden gerechtvaardigd door beginselen als de rechtszekerheid of het goede verloop van de procedure.

De kritiek van de Raad van State is door de regering en de Kamer alleen gevolgd wat betreft fiscale administratieve sancties die door het Europees Hof voor de rechten van de mens immers met strafsancities worden gelijkgesteld en de rechter moet zich met volle rechtsmacht kunnen uitspreken over de vraag of deze al dan niet opportuun zijn (4).

(1) Advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State, Kamer van volksvertegenwoordigers, Zitting 1997-1998, 1341/1, 1342/1, blz. 67.

(2) Afdeling wetgeving van de Raad van State, Kamer van volksvertegenwoordigers, Zitting 1997-1998, 1341/1, 1342/1, blz. 67.

(3) Advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State, Kamer van volksvertegenwoordigers, Zitting 1997-1998, 1341/1, 1342/1, blz. 68.

(4) Wetsvoorstel, *op. cit.*, Commentaar bij de artikelen, Kamer van volksvertegenwoordigers, Zitting 1997-1998, 1341/1, 1342/1, blz. 38.

«Par contre, le droit de s'adresser au juge en matière fiscale ne doit pas être à ce point étendu qu'il permette au juge de se saisir d'office de toute contestation d'ordre juridique ... qui pourrait lui être soumise. Le droit d'accès à un juge n'est en conséquence pas toujours un droit absolu; les limitations sont admises pour autant qu'elles n'atteignent pas l'essence même de ce droit. De même il n'est pas exigé en droit que toute personne se défende, il suffit qu'elle puisse se défendre»(1).

Ces arguments ne sont pas convaincants, dans la mesure où dans nombre de cas, le contribuable verra en réalité son droit d'introduire des griefs nouveaux réduit à néant.

De plus, il n'y a aucune raison, en matière fiscale, de déroger à la règle générale, valable dans tous les litiges tranchés par les tribunaux judiciaires, qui permet à toute partie d'invoquer de nouveaux moyens à tout moment de la procédure, tant qu'elle est encore en droit de déposer des conclusions, et ce même pour la première fois en degré d'appel. L'article 807 du Code judiciaire permet même aux parties de former des demandes nouvelles en degré d'appel, pourvu qu'elles soient fondées sur des faits invoqués dans l'acte introductif d'instance.

Il s'est agi là d'un des points positifs les plus importants de la réforme de la procédure civile en 1967. Quelle fantastique marche arrière, pour le contentieux fiscal, que de décider exactement l'inverse.

On voit mal ce qui justifierait qu'il en soit autrement sous prétexte que l'autre partie est l'administration fiscale.

Un déséquilibre particulièrement grave est ainsi créé, dans le cadre d'un débat judiciaire, entre les deux parties en présence. Ce déséquilibre est unique dans les pays civilisés. Tous les pays voisins, qu'ils aient choisi la voie de la procédure judiciaire ou celle de juridictions administratives, permettent sans limitation l'utilisation de moyens nouveaux à tous les stades de la procédure, à la seule exception de la Cour de cassation ou du Conseil d'État.

L'obligation faite au contribuable qui use du modeste droit d'introduire des griefs nouveaux dans l'acte introductif d'instance, d'encore justifier des motifs pour lesquels ceux-ci sont introduits «si tardivement», démontre, de la part des auteurs du projet, une volonté manifeste de porter atteinte aux droits de la défense: il n'y a aucune justification à demander à une partie pourquoi elle invoque un moyen plus tôt

«Daarentegen vereist het recht van toegang tot de rechter op het stuk van de belasting als zodanig niet dat de rechter ambtshalve iedere juridische betwisting dient te kunnen onderzoeken ... die bij de rechter aanhangig kan worden gemaakt. Het recht van de toegang tot de rechter is immers niet absoluut: beperkingen zijn toegelaten, voor zover zij niet de essentie zelf van het recht aantasten. Evenmin eist het recht van verdediging dat men zich verdedigt, het volstaat dat men zich kan verdedigen»(1).

Deze argumenten zijn niet overtuigend aangezien de belastingplichtige in werkelijkheid zijn recht om nieuwe grieven aan te voeren in vele gevallen zal verliezen.

Bovendien is er geen enkele reden om in fiscale zaken af te wijken van de algemene regel, die geldig is in alle geschillen die door de gerechtelijke rechtbanken beslecht worden dat iedere partij op elk ogenblik van de procedure nieuwe middelen mag aanvoeren zolang zij nog het recht heeft om conclusies neer te leggen, en dit zelfs voor het eerst in beroep. Overeenkomstig artikel 807 van het Gerechtelijk Wetboek kunnen de partijen in beroep zelfs nieuwe eisen instellen op voorwaarde dat die eisen gebaseerd zijn op feiten die in de akte van rechtsingang aangevoerd zijn.

Dit was een van de meest positieve aspecten van de hervorming van de burgerlijke procedure in 1967. Het is een enorme achteruitgang dat voor fiscale geschillen helemaal het tegenovergestelde beslist wordt.

Men vraagt zich af hoe men een dergelijk tegenovergestelde handelwijze kan verdedigen met het voorwendsel dat die andere partij de fiscale administratie is.

Zo verstoort men in het gerechtelijk debat op bijzonder ernstige wijze het evenwicht tussen de twee aanwezige partijen. Deze wanverhouding is een unicum in de beschaafde landen. Alle buurlanden — of ze nu de weg van de gerechtelijke procedure of die van de administratieve rechtbanken hebben gekozen — staan het onbeperkte gebruik van nieuwe middelen toe in alle stadia van de procedure, met als enige uitzondering het Hof van Cassatie of de Raad van State.

Dat de belastingplichtige, gebruik makend van het bescheiden recht om nieuwe grieven aan te voeren in de akte van rechtsingang, verplicht is om nog maar eens te motiveren waarom hij deze grieven «zo laat nog» aanvoert, toont aan dat de makers van dit ontwerp kennelijk de bedoeling hebben de rechten van de verdediging te schenden: niets rechtvaardigt dat men aan een partij vraagt waarom zij een middel

(1) Projet de loi, *op. cit.*, Commentaire des articles, Chambre des représentants, Session 1997-1998, 1341/1, 1342/1, p. 38.

(1) Wetsontwerp, *op. cit.*, Commentaar bij de artikelen, Kamer van volksvertegenwoordigers, Zitting 1997-1998, 1341/1, 1342/1, blz. 38.

ou plus tard; le plus souvent, elle ne le fait plus tard que parce qu'elle a été mal conseillée au stade préalable.

Il faut d'ailleurs relever qu'au stade de la réclamation, le contribuable se défend souvent seul, ou fait appel à des conseillers non juristes, et qu'il est dès lors logique que, très souvent, des moyens de droit soient invoqués pour la première fois devant le tribunal de première instance, lorsque le contribuable aura fait appel à un avocat.

Il n'est pas respectueux des droits de la défense d'obliger une partie, qui n'a souvent pas connu la procédure préalable, et qui n'a le plus souvent pas pris connaissance du dossier de la contestation au stade de la réclamation, à émettre des griefs nouveaux avant qu'elle ait pu consulter le dossier.

D'une manière générale, la limitation du droit d'invoquer des griefs nouveaux revient simplement à augmenter le nombre de litiges dans lesquels l'administration aura gain de cause, simplement parce que des griefs auront été émis tardivement alors que ceux-ci auraient été fondés.

En d'autres termes, le projet de loi a pour effet, sinon pour but, de faire en sorte que l'administration ait gain de cause plus souvent qu'elle ne devrait l'avoir sur la base d'une simple application de la loi(1). Le projet, dans l'état où il se trouve, crée ainsi, sciemment, volontairement, au bénéfice du fisc des situations injustes où des contribuables se verront condamnés à payer des impôts qu'ils ne devaient pas, simplement parce qu'ils n'ont pas connu au bon moment le motif pour lequel il devait leur être reconnu gain de cause. C'est là l'exact contraire de la justice fiscale.

### **V. Droit à un jugement dans un délai raisonnable**

La Convention européenne des droits de l'homme garantit également le droit à toute personne «d'être

(1) Cette opinion se retrouve également dans l'avis de la section législation du Conseil d'État: «*Le principe dispositif, qui veut que le procès soit celui décidé par les parties a pu, et peut encore, dominer la procédure civile sans que le procès soit déséquilibré au profit d'une des parties; mais, appliqué à la matière fiscale, et combiné avec une restriction des pouvoirs du juge, ce principe fonctionne à sens unique pour assurer la protection des intérêts de l'État*», Chambre des représentants, Session 1997-1998, 1341/1, 1342/1, pp. 67-68.

vroeger of later opwerpt; meestal wordt een middel pas later opgeworpen omdat de partij slecht ingelicht was in het voorafgaande stadium.

Er zij overigens opgemerkt dat de belastingplichtige zich in het stadium van het bezwaarschrift vaak alleen verdedigt of beroep doet op adviseurs die geen jurist zijn, en dat rechtsmiddelen logischerwijze zeer vaak pas voor de eerste keer worden gebruikt voor de rechtbank van eerste aanleg wanneer de belastingplichtige een advocaat heeft ingeschakeld.

De rechten van de verdediging worden niet geëerbiedigd als men een partij, die vaak niet op de hoogte is van de voorafgaande procedure en die meestal geen kennis heeft genomen van het dossier van de betwisting in het stadium van het bezwaarschrift, ertoe verplicht om nieuwe grieven aan te voeren voor ze het dossier raadplegen.

In het algemeen komt de beperking van het recht om nieuwe grieven aan te voeren er gewoon op neer dat het aantal geschillen waarin de administratie in het gelijk wordt gesteld zal toenemen, gewoon omdat grieven laattijdig zijn aangevoerd, ook al zijn ze gegrond.

Het wetsvoorstel zal met andere woorden tot gevolg, zo niet tot doel hebben de administratie vaker in het gelijk te stellen dan het geval zou zijn door de gewone toepassing van de wet(1). Zoals het voorligt, schept het ontwerp aldus willens en wetens onrechtvaardige situaties ten voordele van de fiscus waarbij belastingplichtigen veroordeeld zullen worden tot het betalen van belastingen die ze niet hoefden te betalen en dit slechts omdat ze niet op het juiste ogenblik op de hoogte waren van het motief waardoor ze in het gelijk zouden zijn gesteld. Dit is het tegenovergestelde van fiscale rechtvaardigheid.

### **V. Recht op een uitspraak binnen een redelijke termijn**

Het Europees verdrag voor de rechten van de mens waarborgt eveneens het recht van elke persoon «om

(1) Deze mening is ook te vinden in het advies van de afdeling wetgeving van de Raad van state: «*Het beginsel judex non ultra petita, dat inhoudt dat de civiele rechter alleen te oordelen heeft over de rechtsaanspraak waartoe de partijen beslissen, kon en kan nog steeds de overhand hebben in de burgerlijke rechtsvordering zonder dat het evenwichtige verloop van de procesvoering verstoord wordt in het voordeel van één van de partijen; in fiscale aangelegenheden en in samenhang met een beperking van rechterlijke bevoegdheden, werkt dit beginsel echter in één richting om de belangen van de Staat te beschermen*», Kamer van volksvertegenwoordigers, Zitting 1997-1998, 1341/1, 1342/1, blz. 67-68.

entendue dans un délai raisonnable» (article 6 CEDH)(1).

Du point de vue du droit à un jugement dans un délai raisonnable, la procédure ne paraît pas non plus organisée d'une manière adéquate.

La réclamation n'est en effet manifestement pas conçue comme une simple révision de la taxation, qui, dans le cadre d'un simple examen par le pouvoir hiérarchique, devrait pouvoir se faire à bref délai, soit dans deux ou trois mois.

La procédure fiscale est fortement modifiée, et alourdie, par les deux projets de loi adoptés à la Chambre des représentants.

L'article 4 du projet relatif à l'organisation judiciaire en matière fiscale, confère au tribunal de première instance une compétence supplémentaire, celle de connaître du recours introduit par un contribuable contre une décision du directeur régional en matière d'impôts directs(2).

L'article 8 du même projet prévoit que le directeur régional a 18 mois pour rendre sa décision sur la réclamation introduite par le contribuable. À ce terme, si aucune décision n'a été rendue, le contribuable peut mettre en demeure l'autorité administrative de rendre une décision. «Si, en dépit de la mise en demeure conformément à l'article 1385*undecies*, alinéa 2, l'autorité administrative s'abstient de statuer, elle motive cette absence de décision par lettre recommandée à la poste dans les six mois de la mise en demeure, faute de quoi le recours administratif est censé accueilli et l'imposition, en ce compris les additionnels, les accroissements et les amendes, sont annulés dans la mesure où elle était contestée.»

En allouant au directeur un délai de 18 mois, pouvant être prolongé de 6 mois après une mise en demeure, qui le plus souvent, ne sera pas introduite par le contribuable (par peur de représailles administratives) on réinstitue, sous une forme à peine différente, la procédure de la réclamation existante.

En d'autres termes, et sous réserve de la transformation purement formelle des pouvoirs du directeur, qui cessent d'être juridictionnels, on se borne à intro-

te worden gehoord binnen een redelijke termijn» (artikel 6 EVRM)(1).

Ook in het licht van het recht op een uitspraak binnen een redelijke termijn lijkt de procedure niet op adequate wijze te zijn georganiseerd.

Het bezwaar wordt kennelijk niet beschouwd als een eenvoudige herziening van de belasting die, in het kader van een gewoon hiërarchisch onderzoek, binnen een korte termijn zou moeten kunnen plaatsvinden, dus binnen twee of drie maanden.

De fiscale procedure wordt ingrijpend gewijzigd en verzaard door de twee wetsontwerpen die door de Kamer van volksvertegenwoordigers zijn aangenomen.

Artikel 4 van het ontwerp betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken kent aan de rechtbank van eerste aanleg een bijkomende bevoegdheid toe, namelijk kennis nemen van een voorziening die een belastingplichtige instelt tegen een beslissing van de gewestelijke directeur voor directe belastingen(2).

Artikel 8 van hetzelfde ontwerp bepaalt dat de gewestelijke directeur 18 maanden heeft om uitspraak te doen over het bezwaar dat is ingediend door de belastingplichtige. Als er na afloop van deze termijn geen enkele beslissing is genomen, kan de belastingplichtige de administratieve instantie in gebreke stellen om een uitspraak te doen. «Wanneer de administratieve overheid niettegenstaande haar ingebrekestelling overkomstig artikel 1385*undecies*, tweede lid, geen beslissing neemt, motiveert zij deze afwezigheid van beslissing binnen zes maanden na de ingebrekestelling bij aangetekende brief, zo niet wordt het administratief beroep geacht te zijn ingewilligd en de aanslag, opcentiemen, verhogingen en boeten inbegrepen, vernietigd in de mate waarin hij wordt bestreden.»

Door de directeur een termijn van 18 maanden te verlenen, die met 6 maanden kan worden verlengd na een ingebrekestelling waartoe de belastingplichtige meestal niet zal overgaan (uit angst voor represailles van de administratie), herstelt men de bestaande bezwaarprocedure in een nauwelijks gewijzigde vorm.

Met andere woorden, en onder voorbehoud van de louter formele wijziging van de bevoegdheden van de directeur die niet langer van rechtsprekende aard zijn,

(1) Van Compernelle, J., *op. cit.*, pp. 81-87; Lambert, P., «La notion de délai raisonnable dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme», *Rev. trim. dr. h.*, 1991, pp. 14-17.

(2) Article 4, projet de loi relatif à l'organisation judiciaire en matière fiscale, Chambre des représentants, session 1997-1998, 1342/17, p. 2 insérant un 32<sup>o</sup> à l'article 569, alinéa 1<sup>er</sup> du Code Judiciaire.

(1) Van Compernelle, J., *op. cit.*, blz. 81-87; Lambert, P., «La notion de délai raisonnable dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme», *Rev. trim. dr. h.*, 1991, blz. 14-17.

(2) Artikel 4, wetsontwerp betreffende de rechterlijke inrichting van fiscale zaken, Kamer van volksvertegenwoordigers, Zitting 1997-1998, 1342/17, blz. 2, dat een 32<sup>o</sup> invoegt in artikel 569, eerste lid, van het Gerechtelijk wetboek.

duire, entre la décision du directeur et le recours en appel, une procédure supplémentaire devant le tribunal de première instance.

La longueur des procédures fiscales est déjà particulièrement importante, en raison des délais excessifs donnés, en l'absence de toute procédure formelle organisée, au traitement des réclamations par les directeurs régionaux. L'adjonction d'une instance judiciaire supplémentaire, le tribunal de première instance, risque encore de retarder sensiblement l'issue de ces procédures.

Plusieurs amendements avaient pour objet de réduire les délais accordés au directeur(1).

Ces amendements relèvent en effet qu'«une telle formule, outre qu'elle multiplie les démarches de procédure, n'est pas de nature à limiter le volume du contentieux judiciaire, l'administration n'étant pas encouragée à statuer dans les délais prévus. Elle rompt l'égalité qu'on prétend par ailleurs instaurer entre l'administration et le contribuable. On remarquera de surcroît que le projet est contraire à ce qui est communément admis en matière fiscale, à savoir qu'en l'absence de décision, celle-ci est censée positive(2)».

De même, «il s'indique, eu égard à la sécurité juridique, de réduire les délais et de rendre la décision obligatoire, faute de quoi la procédure administrative de réclamation peut s'avérer inutile, vexatoire et/ou arbitraire(3)».

Le droit d'accès aux tribunaux est retardé d'une manière démesurée par l'obligation d'introduire un recours administratif.

De plus, les délais alloués à l'organe chargé de trancher ces recours administratifs sont manifestement excessifs, et les sanctions du non-respect de ce délai ont le tort de se retourner contre le contribuable, qui, en introduisant une mise en demeure, n'obtiendra, à l'expiration d'un délai de 6 mois, qu'un rejet implicite de sa réclamation, sauf si l'autorité administrative ne prend pas la peine de motiver cette absence de décision. Dans ce dernier cas, cette ultime abstention

(1) Amendement de M. Arens, Chambre des représentants, session 1997-1998, 1342/5, pp. 1-2; Amendement de M. Arens, Chambre des représentants, session 1997-1998, 1341/4, p. 3.

(2) Amendement de M. Arens, Chambre des représentants, session 1997-1998, 1341/8, pp. 10-11.

(3) Amendement de M. Olaerts, Chambre des représentants, session 1997-1998, 1341/2, pp. 1-2.

alles blijft beperkt tot het invoeren van een bijkomende procedure voor de rechtbank van eerste aanleg, tussen de beslissing van de directeur en de voorziening in beroep.

De fiscale procedures duren reeds bijzonder lang door de buitensporige termijnen waarover de gewestelijke directeurs beschikken voor de behandeling van bezwaren, omdat er geen enkele formele regeling bestaat voor de procedure. Het toevoegen van een bijkomende rechterlijke instantie, de rechtbank van eerste aanleg, dreigt de afhandeling van dergelijke procedures nog meer te zullen vertragen.

Verschillende amendementen beoogden de termijnen die aan de directeur worden verleend, in te korten(1).

Deze amendementen vermelden immers het volgende: «Een dergelijke oplossing doet het aantal procedurestappen toenemen en zal bovendien het aantal rechtszaken niet doen afnemen aangezien de administratie er niet toe wordt aangezet om binnen de vastgestelde termijnen een beslissing te nemen. Dat betekent de opheffing van de gelijkheid, die men voor het overige beweert te willen invoeren tussen de administratie en de belastingplichtige. Er dient voorts te worden opgemerkt dat het ontwerp in strijd is met wat doorgaans wordt aangenomen inzake fiscale aangelegenheden, te weten dat bij ontstentenis van een beslissing deze geacht wordt gunstig te zijn(2)».

Verder wordt verklaard: «In het belang van de rechtszekerheid is het aan te bevelen dat de termijnen worden ingekort en dat de uitspraak verplicht wordt, want anders kan de administratieve bezwaarprocedure nutteloos, tergend en/of willekeurig zijn(3)».

Het recht op rechtsingang wordt op disproportionele wijze vertraagd door het verplicht instellen van een administratief beroep.

Bovendien worden aan de instelling die deze administratieve beroepen dient te beslechten, kennelijk buitensporige termijnen verleend en keren de sancties voor het niet-naleven van deze termijn zich tegen de belastingplichtige, wat niet correct is. Indien deze de administratie in gebreke stelt, zal hij na het verstrijken van een termijn van 6 maanden slechts een impliciete weigering van zijn bezwaar verkrijgen tenzij de administratieve overheid niet de moeite neemt om de

(1) Amendement van de heer Arens, Kamer van volksvertegenwoordigers, Zitting 1997-1998, 1342/5, blz. 1-2; Amendement van de heer Arens, Kamer van volksvertegenwoordigers, Zitting 1997-1998, 1341/4, blz. 3.

(2) Amendement van de heer Arens, Kamer van volksvertegenwoordigers, Zitting 1997-1998, 1341/8, blz. 10-11.

(3) Amendement van de heer Olaerts, Kamer van volksvertegenwoordigers, Zitting 1997-1998, 1341/2, blz. 1-2.

profitera au contribuable qui verra son recours administratif accueilli et l'imposition contestée annulée.

La faute commise par l'administration en ne tranchant pas un litige dans un délai d'au moins deux ans, entraînera donc une sanction pour le contribuable, ce qui est un nouvel indice de la partialité systématique des auteurs du projet.

Thierry AFSCHRIFT(1)

---

(1) Me Muriel Igalson, avocat au Barreau de Bruxelles, a participé à la rédaction de la présente étude.

beslissing te motiveren. In dat laatste geval zal dit ultieme verzuim gunstig zijn voor de belastingplichtige: zijn administratief beroep zal gegrond worden verklaard en de betwiste belasting zal worden vernietigd.

De fout die de administratie zou begaan door het geschil niet op zijn minst binnen een termijn van twee jaar te beslechten, zal dus een sanctie voor de belastingplichtige meebrengen, wat opnieuw wijst op de systematische partijdigheid van de makers van dit ontwerp.

Thierry AFSCHRIFT(1)

---

(1) Meester Muriel Igalson, advocaat bij de balie van Brussel, heeft meegewerkt aan het opstellen van dit onderzoek.



## NOTERELATIVE À LA REPRÉSENTATION DES PARTIES EN JUSTICE

### I. RAISON D'ÊTRE D'UN MONOPOLE DE REPRÉSENTATION EN JUSTICE DES AVOCATS

La loi actuelle, applicable à tous les domaines, prévoit une double règle :

— sauf exception rarissime, toute personne a toujours le droit de se défendre elle-même en justice;

— sauf de très rares exceptions, si elle décide de ne pas se défendre elle-même, elle ne peut être défendue que par un avocat.

Cette règle prévoit donc davantage qu'un simple «monopole de la plaidoirie», mais un monopole s'étendant à toute la représentation en justice, et ce pour les avocats.

Il ne s'agit pas là d'un privilège réservé aux avocats. Une tendance croissante va, dans l'ensemble des professions, vers un système d'accès à la profession, ne permettant l'exercice d'activités qu'à des personnes reconnues comme bénéficiant de la formation et de l'expérience requises pour exercer une activité au bénéfice de tiers.

Ainsi, non seulement les notaires, mais aussi, dans le domaine des professions intellectuelles, les réviseurs d'entreprises, les experts comptables, les comptables, bénéficient en vertu de la loi de certains monopoles. Ceci se justifie dans l'intérêt de leurs clients, parce que ces professionnels ont incontestablement les qualités requises pour exercer des activités, d'ordre comptable, pour lesquelles ce monopole est reconnu, et parce que leurs activités sont régies par une déontologie et surveillées par des organes disciplinaires créés par la loi.

Dans d'autres professions, moins organisées, des monopoles sont aussi organisés, au profit, par exemple, des restaurateurs, des coiffeurs, ou de certains spécialistes du bâtiment.

Les avocats ne sont donc nullement favorisés lorsque, pour une partie de leurs activités, celle qui consiste à représenter les personnes en justice, la loi leur attribue l'exclusivité de la représentation de leurs clients.

Si les avocats ont été choisis à cet effet, comme représentants exclusifs en justice, c'est parce qu'ils offrent à leurs clients et à la justice en général trois types de garanties :

— ce sont toujours, nécessairement, des docteurs ou des licenciés en droit; or, les débats devant les

## NOTA BETREFFENDE DE RECHTSVERTEGENWOORDIGING VAN DE PARTIJEN

### I. BESTAANSREDEN VAN HET MONOPOLIE VAN RECHTSVERTEGENWOORDIGING VAN ADVOCATEN

De huidige wet, op alle gebieden toepasbaar, voorziet in een tweevoudige regel :

— op enkele uiterst zeldzame uitzonderingen na heeft ieder mens het recht om zichzelf te verdedigen voor de rechtbank;

— op enkele zeldzame uitzonderingen na kan een persoon die beslist om niet voor de eigen verdediging in te staan, worden verdedigd door een advocaat.

Deze regel voorziet dus in meer dan een eenvoudig «pleitmonopolie», het gaat om de hele rechtsvertegenwoordiging, die het monopolie is van de advocaat.

Het gaat hier niet om een voorrecht dat alleen advocaten hebben. In alle beroepen bestaat een groeiende tendens om de toegang tot het beroep te regelen, zodat alleen mensen van wie is vastgesteld dat ze de juiste opleiding en ervaring bezitten, een activiteit ten gunste van derden kunnen uitoefenen.

Zo beschikken niet alleen de notarissen maar ook op het vlak van de intellectuele beroepen de bedrijfsrevisoren, de accountants en de boekhouders krachtens de wet over een aantal monopolies. Dit wordt gewettigd door het belang van hun cliënten: deze beroepsmensen beschikken ontegenzeggelijk over de vereiste kwaliteiten om de activiteiten van boekhoudkundige aard uit te oefenen, waarvoor hen een monopolie is verleend, en bovendien worden hun activiteiten geregeld door een deontologische code en gecontroleerd door tuchtinstanties die door de wet in het leven zijn geroepen.

In andere, mindere georganiseerde beroepen, zijn ook monopolies ingesteld ten bate van, bijvoorbeeld, restaurateurs, kappers of bepaalde specialisten uit de bouwsector.

Advocaten zijn dus niet speciaal bevoordeeld doordat de wet hen voor een deel van hun activiteiten, namelijk de vertegenwoordiging van hun cliënten in rechte, een monopolie toekent.

Dat advocaten zijn gekozen om de exclusieve vertegenwoordigers in rechte te zijn, komt doordat ze aan hun cliënten over het algemeen drie vormen van garantie bieden :

— het zijn altijd, noodzakelijkerwijs, doctores of licentiaten in de rechten; de debatten voor hoven en

cours et tribunaux portent sur l'application de la loi à des cas d'espèce; la moindre des exigences que l'on puisse avoir à l'égard des personnes qui s'adressent aux juges pour défendre leurs clients est qu'ils aient une connaissance du droit;

— la formation juridique des avocats est complétée par un stage, organisé par la loi, leur donnant, d'une part, une formation pratique, sous l'autorité de patrons expérimentés, à la défense des personnes en justice, et d'autre part, des cours de formation judiciaire, qui viennent compléter l'enseignement donné à cet égard à l'université;

— ils travaillent dans le cadre de règles déontologiques éprouvées, forgées avec compétence et sérieux au cours des siècles, et qui comportent notamment des règles précises quant à la loyauté, envers le client, envers l'adversaire et envers les cours et tribunaux, qui doit présider au débat judiciaire.

Ces trois caractéristiques ont valu aux avocats d'être qualifiés par le Code judiciaire d'auxiliaires de la justice. Par leurs activités, ils aident en effet non seulement le justiciable à se défendre, mais ils apportent un concours important à la justice elle-même, parce que, parmi les arguments des parties, ils n'exposent au juge que ceux qu'ils considèrent comme pertinents, le font d'une manière intelligible, dans le cadre de règles de procédure qu'ils connaissent, et apportent ainsi un élément essentiel permettant d'abrégier les débats, et donc d'accélérer le cours de la justice, tout en améliorant la qualité.

Il faut constater qu'aucune autre profession ne réunit ces qualités, propres à l'exercice de la défense en justice. Il n'est requis d'aucune des professions comptables, en particulier, d'être nécessairement des licenciés en droit, et donc d'avoir les connaissances juridiques nécessaires pour défendre quelqu'un dans un débat judiciaire, portant sur l'application de règles de droit. Si ces professions organisent, fort méritoirement, un stage portant sur les activités relevant de leurs compétences, celui-ci n'a évidemment rien à voir avec la représentation des parties en justice. Et si elles disposent elles aussi de règles déontologiques tout à fait estimables, celles-ci ne portent en rien sur le comportement des parties dans une procédure en justice.

## II. Y A-T-IL DES RAISONS DE DÉROGER À CETTE RÈGLE EN MATIÈRE FISCALE ?

Les litiges fiscaux n'ont, en soi, rien de différent par rapport aux autres, quant à leur nature. Ainsi que je l'ai exposé par ailleurs, ils se résument toujours à la

rechtbanken hebben immers betrekking op de toepassing van het recht op een specifieke casus; het minste wat men kan eisen van de mensen die zich tot de rechter wenden om hun cliënten te verdedigen, is dat ze het recht kennen;

— de juridische opleiding van advocaten wordt aangevuld met een stage, door de wet geregeld, die hen enerzijds een praktische opleiding meegeeft onder het gezag van ervaren stagemesters, in het verdedigen van mensen in rechte, en anderzijds een gerechtelijke opleiding, die een aanvulling vormt op de opleiding aan de universiteit;

— ze werken in het kader van beproefde deontologische regels, op een bekwame en ernstige wijze vastgesteld in de loop der eeuwen, en die onder andere duidelijke regels bevatten omtrent de loyaliteit jegens de cliënt, jegens de andere partij, jegens de hoven en rechtbanken, een loyaliteit die een belangrijke rol moet spelen in het gerechtelijk debat.

Dankzij deze drie eigenschappen worden advocaten in het Gerechtelijk Wetboek aangeduid als uitvoerders van de rechtsbedeling. Door hun activiteiten helpen ze immers niet alleen de rechtzoekende om zich te verdedigen maar ze leveren ook een bijdrage aan de justitie zelf omdat ze slechts drie argumenten van de partijen aan de rechter voorleggen die ze relevant achten en dit doen op een begrijpelijke, duidelijke manier, in het kader van procedureregels die ze kennen. Op die manier leveren ze een essentiële bijdrage aan het debat, door het mogelijk te maken de debatten in te korten, en zo de rechtsbedeling te versnellen en de kwaliteit ervan te verbeteren.

Men moet vaststellen dat geen enkel ander beroep deze eigenschappen verenigt, eigenschappen die kenmerkend zijn voor de verdediging in rechte. Zo bestaat er met name bij geen enkel boekhoudkundig beroep de eis dat men licentiaat in de rechten is en dat men dus de nodige juridische kennis bezit om iemand te verdedigen binnen een gerechtelijk debat. Deze beroepen organiseren wel een stage — en dat is heel verdienen van hen — betreffende de activiteiten die onder hun bevoegdheid vallen, maar dit heeft uiteraard niets uitstaande met de rechtsvertegenwoordiging van partijen. Ook al hebben genoemde beroepen ook deontologische regels die prijzenswaardig zijn, toch hebben deze regels geen betrekking op het gedrag van partijen in een procedure voor de rechtbank.

## II. ZIJN ER REDENEN OM IN FISCALE ZAKEN AF TE WIJKEN VAN DEZE REGEL ?

Fiscale geschillen zijn niet fundamenteel anders dan andere geschillen. Zoals ik elders heb uiteengezet, komt het geschil altijd neer op dezelfde vraag: is

question de savoir si c'est ou non conformément à la loi qu'une partie, en l'occurrence l'administration fiscale, réclame le paiement d'une somme d'argent, à une autre partie.

C'est dans la loi fiscale, c'est-à-dire dans une partie du droit, qu'il faut trouver la solution à ces litiges, et il est dès lors indispensable que, comme d'ailleurs les juges, les personnes représentant les parties soient nécessairement des juristes.

C'est à tort qu'on viendrait invoquer une particulière technicité du droit fiscal, qui justifierait que des non-juristes aient accès aux tribunaux. Si le droit fiscal est complexe, il n'en demeure pas moins une branche du droit, et la jurisprudence a eu de nombreuses occasions de constater qu'en réalité le droit fiscal s'appuie sur de nombreuses autres branches du droit, dont les notions sont utilisées par la loi fiscale, ou auxquelles le juge est amené à se référer dans le cadre d'un litige fiscal.

Est-il concevable de traiter certains problèmes d'impôts des sociétés, sans connaître au préalable les règles régissant le droit des sociétés? Peut-on exposer sérieusement les caractéristiques d'un droit d'emphytéose, contrat abondamment utilisé pour des raisons fiscales, sans connaître le régime des droits réels, et la loi de 1824 régissant en particulier le contrat d'emphytéose? Dans un simple litige portant sur la déduction de rentes alimentaires, est-il possible d'intervenir efficacement si l'on ne sait pas quelles sont les parties pour lesquelles le droit civil prévoit des obligations alimentaires, alors que la loi fiscale se borne à se référer au droit civil en la matière?

Les règles de droit fiscal elles-mêmes font l'objet d'interprétations, suivant des règles qui régissent l'ensemble du droit, et qui ne s'apprennent que dans une faculté de droit.

Il faut ici encore constater que les avocats, et eux seuls, disposent de la formation juridique nécessaire, non seulement quant aux règles de procédure applicables, mais quant aux règles de fond: pour défendre quelqu'un dans un litige fiscal, il faut connaître le droit fiscal, et on ne peut connaître le droit fiscal que si l'on a étudié le droit dans son ensemble.

Sans doute, dans certains litiges, il pourra apparaître que la compréhension d'écritures comptables passées par une société, serait utile à la solution du litige. Il s'agit-là du domaine du fait.

Les avocats ont l'habitude de défendre des litiges présentant, outre des aspects juridiques, des aspects portant sur des éléments de fait. Ainsi, ils peuvent être amenés à intervenir dans des litiges de droit de la construction, ou de responsabilité médicale. Person-

nel wel of niet in overeenstemming met de wet dat de ene partij, in casu de fiscus, de betaling van een som geld door de andere partij vordert.

Het is in de fiscale wetgeving, met andere woorden in een deel van het recht, dat de oplossing voor dergelijke geschillen dient te worden gezocht en het is dan ook onontbeerlijk dat de mensen die de partijen vertegenwoordigen juristen zijn, zoals de rechters dat overigens ook zijn.

Het zou onterecht zijn om een bijzondere technici-teit van het fiscale recht aan te voeren, die zou rechtvaardigen dat niet-juristen toegang krijgen tot de rechtbanken. Het fiscale recht is wel complex, maar het is en blijft een tak van het recht, en in de rechtspraak is vaak vastgesteld dat het fiscale recht aanleunt bij vele andere takken van het recht, waarvan de begrippen soms worden gehanteerd in de fiscale wetgeving, of waarnaar de rechter soms verwijst in het kader van een fiscaal geschil.

Kan men problemen inzake vennootschapsbelasting behandelen zonder eerst de regels te kennen die het vennootschapsrecht beheersen? Kan men een ernstige uiteenzetting geven over de eigenschappen van het erfpachtrecht, een contract dat veelvuldig wordt gebruikt om fiscale redenen, zonder het stelsel van de zakelijke rechten en de wet uit 1824 te kennen, die in het bijzonder de erfpachtovereenkomst regelt? Kan men in een gewoon geschil over de aftrek van alimentatie doeltreffend tussenkomen als men niet weet voor welke partijen het burgerlijk recht alimentatieverplichtingen oplegt, terwijl de fiscale wet in deze eenvoudigweg verwijst naar het burgerlijk recht?

De regels van het fiscaal recht worden geïnterpreteerd volgens de regels die het recht in zijn geheel beheersen, en die je niet kunt leren op een rechtsfaculteit.

Ook hier moet men vaststellen dat advocaten, en alleen advocaten, over de nodige juridische opleiding beschikken, niet alleen wat de toepasselijke procedureregels betreft, maar ook wat de inhoudelijke regels betreft: om iemand te verdedigen in een fiscaal geschil moet men het fiscaal recht kennen en men kan alleen het fiscaal recht kennen als men het recht in zijn geheel bestudeerd heeft.

Ongetwijfeld zal bij bepaalde geschillen het begrip van de boekhoudkundige documenten van een vennootschap nuttig blijken voor de oplossing van het geschil. Dan gaat het louter om de feiten.

De advocaten hebben de gewoonte om geschillen te verdedigen door, naast juridische, ook feitelijke aspecten naar voren te brengen. Zo kunnen ze worden ingeschakeld bij geschillen met betrekking tot het bouwrecht of de medische aansprakelijkheid. Nie-

ne ne leur a demandé, pour autant, d'être des experts en architecture ou en médecine, ou d'être assistés à la barre par des architectes ou des médecins.

La formation des avocats implique la capacité d'extraire d'un dossier de fait les éléments générateurs des droits qu'ils invoquent, dans le débat juridique, à l'appui de l'argumentation des parties qu'ils défendent.

Lorsque, exceptionnellement, le débat, ne peut être tranché par le juge, qui lui aussi est un juriste, sans recours à l'expertise, il arrive, alors, que, devant l'expert, l'avocat soit assisté par un conseiller technique. Il n'arrive jamais, dans ces domaines éminemment techniques, que les conseillers techniques aient accès à la barre: devant les cours et tribunaux, les éléments de fait sont discutés du point de vue du droit de la preuve, et sont exposés aux juristes que sont les juges, par d'autres juristes, que sont les avocats.

Il serait pour le moins paradoxal que la loi autorise la représentation en justice par des non-juristes dans la matière fiscale, qui est sans doute celle où les questions techniques sont les moins éloignées des connaissances des avocats. Si des études de droit ne comportent pas de cours d'architecture ou de médecine, ils comportent en revanche une formation très sérieuse en comptabilité, qui permet pratiquement toujours aux juges et avocats de résoudre les problèmes fiscaux sans devoir recourir à l'expertise comptable.

Il est rarissime qu'un juge fiscal se voie amener à désigner un expert.

Il n'y a donc absolument rien, dans le contentieux fiscal, qui justifie qu'il soit dérogé au monopole de la représentation en justice dévolue, en toutes autres matières, aux avocats.

Il a été exposé ci-dessus que l'intervention de l'avocat ne profite pas seulement aux clients, mais à la justice dans son ensemble, en évitant que des questions non pertinentes, sur le plan juridique, encombrant les débats judiciaires. C'est la raison pour laquelle il n'est pas utile de prévoir, en cette matière, la possibilité de l'assistance d'avocats par des experts, alors que le Code judiciaire n'a rien prévu de tel dans des matières autrement plus techniques et autrement plus éloignées des préoccupations habituelles des juristes.

Il n'est pareillement pas justifié de déroger au monopole de la représentation en justice dans le cadre de la «procédure écrite». Ainsi qu'il a été exposé ci-dessus, ce n'est pas seulement pour la plaidoirie, mais pour l'ensemble de la représentation en justice, que les avocats apportent, à leurs clients et à la justice elle-

mand verwacht echter van hen dat ze specialisten zijn in architectuur of in medische wetenschappen, of dat ze aan de balie worden bijgestaan door architecten of dokters.

Advocaten zijn opgeleid om uit een feitelijk dossier de elementen te halen met rechtsgevolgen, en dat zijn de elementen die ze in het juridisch debat aanvoeren ter ondersteuning van de argumentatie van de door hen verdedigde partijen.

Als de rechter, die ook jurist is, het geschil uitzonderlijk niet kan beslechten zonder een beroep te doen op een deskundige, kan het gebeuren dat de advocaat tegenover de deskundige wordt bijgestaan door een technisch adviseur. In deze uiterst technische aangelegenheden krijgt de technisch adviseur nooit toegang tot de balie: voor de hoven en rechtbanken worden de feitelijke gegevens besproken in het licht van de bewijsvoering en worden die gegevens voorgelegd aan de rechters, die juristen zijn, door andere juristen, de advocaten.

Het zou op zijn minst paradoxaal zijn dat de wet de rechtsvertegenwoordiging door niet-juristen zou toestaan in fiscale zaken, waarvan de technische aspecten de advocaten waarschijnlijk nog het minst vreemd zijn. Rechtenstudies bevatten geen cursussen architectuur of medische wetenschappen, ze bevatten echter wel een heel ernstige opleiding in boekhouding, die de rechters en advocaten vrijwel altijd in staat stelt om fiscale problemen op te lossen zonder een beroep te hoeven doen op de deskundigheid van een boekhouder.

Het is uitermate zeldzaam dat een fiscale rechter zich genoopt ziet een deskundige aan te wijzen.

Er is dus in het fiscale geschil geen enkel element dat zou rechtvaardigen dat men afwijkt van het monopolie van de rechtsvertegenwoordiging, dat op alle andere vlakken voorbehouden is aan de advocaten.

Hierboven is uiteengezet dat de tussenkomst van de advocaat niet alleen de cliënten ten goede komt maar ook de justitie in het algemeen, doordat zo wordt voorkomen dat juridisch niet-relevante vraagstukken de gerechtelijke debatten overbelasten. Daarom is het nutteloos om in deze materie de mogelijkheid van bijstand van advocaten door deskundigen te voorzien, terwijl het Gerechtelijk Wetboek niets dergelijks heeft bepaald voor aangelegenheden die nog veel technischer zijn en die nog veel verder verwijderd zijn van de gebruikelijke werkzaamheden van juristen.

Het is eveneens niet gewettigd om af te wijken van het monopolie van rechtsvertegenwoordiging in het kader van de «schriftelijke procedure». Zoals hierboven is uiteengezet geven advocaten niet alleen wat het pleiten betreft, maar wel degelijk voor de hele rechtsvertegenwoordiging waarborgen aan hun cliënten en

même, des garanties qu'aucune autre profession ne peut offrir. Le fait que la procédure soit écrite, ne change rien au fait qu'il est utile et souhaitable, tant pour les contribuables que pour la justice, que les arguments soient exposés par des juristes formés à la procédure judiciaire. Il faut d'ailleurs constater que la procédure écrite est extrêmement rare, parce qu'il est apparu à la quasi-totalité des magistrats que, loin de leur faire gagner du temps, elle augmente sensiblement la durée des délibérés et, empêchant le juge d'interroger les parties, multiplie les cas de réouverture des débats et donc les retards.

aan de justitie zelf. Deze waarborgen kunnen door geen enkel ander beroep worden gegeven. Het feit dat de procedure schriftelijk is doet niets af aan het feit dat het nuttig en wenselijk is, zowel voor de belastingplichtigen als voor de justitie, dat de argumenten door juristen worden uiteengezet die een vorming hebben gehad met betrekking tot de gerechtelijke procedure. Verder valt vast te stellen dat schriftelijke procedures erg zeldzaam zijn want bijna alle magistraten hebben gemerkt dat dergelijke procedures zeker geen tijdwinst inhouden maar juist een gevoelige verlenging van de beraadslagingen veroorzaken. Bovendien is er, doordat de rechter de partijen niet kan ondervragen, meer kans op een heropening van de debatten en dus meer vertragingen.

**4. Exposé de M. André Bailleux, avocat, professeur au Fucam (Mons) et chroniqueur fiscal de *La Libre Belgique***

**Suppression de la commission fiscale (art. 347 et 348 CIR 92) et du comité consultatif (art. 349 et 350 CIR 92)**

**Articles 13 à 16 du projet n° 966/1**

**Articles 22 à 32 du projet de loi relative au contentieux en matière fiscale**

**Le recours administratif**

Le recours administratif (réclamation et demande de dégrèvement) est présenté comme un « filtre » permettant de régler un grand nombre de litiges en évitant qu'ils n'encombrent les tribunaux de première instance.

La manière dont ce recours est organisé soulève à mon avis plusieurs objections. Je n'en cite que trois.

**1. Son caractère obligatoire**

Lorsque le litige porte sur des questions de droit, le passage obligé par la réclamation constitue (déjà actuellement) une perte de temps totalement inutile: le directeur régional devra suivre l'avis de son administration.

N'y a-t-il pas moyen d'améliorer cette situation ?

On sait que tout dossier litigieux devra passer, avant taxation, par le stade du « règlement administratif du contentieux »: l'enrôlement n'aura lieu qu'avec l'autorisation du directeur régional (voy. rapport commission des Finances de la Chambre, p. 19). Or, c'est devant ce même directeur régional que la réclamation sera adressée! Le directeur régional sera donc invité à réexaminer une taxation sur laquelle il aura déjà donné son accord.

Ne pourrait-on pas décider qu'après le stade du règlement administratif du contentieux, le redevable soit dispensé de passer par la réclamation lorsque le dossier fait apparaître que la thèse de l'administration s'appuie sur une interprétation qui fait l'objet d'instructions que ses agents sont tenus de suivre sous peine de sanctions disciplinaires (circulaires, Com IR, décisions TVA, autres commentaires officiels).

**Discussion**

Un commissaire rappelle que l'argument principal donné par le ministre des Finances pour justifier le

**4. Uiteenzetting door de heer André Bailleux, advocaat, hoogleraar aan de Fucam (Bergen) en fiscaal redacteur van *La Libre Belgique***

**Afschaffing van de fiscale commissies (art. 347 en 348 WIB 92) en de comités van advies (art. 349 en 350 WIB 92)**

**Artikelen 13 tot 16 van ontwerp nr. 966/1**

**Artikelen 22 tot 32 van het wetsontwerp betreffende de beslechting van fiscale geschillen**

**Het administratief beroep**

Het administratief beroep (bezwaar en vraag om ontheffing) wordt voorgesteld als een « filter » die het mogelijk maakt om heel wat geschillen te regelen en te vermijden dat ze de rechtbanken van eerste aanleg overbelasten.

De manier waarop dit beroep is geregeld roept mijns inziens meerdere bezwaren op. Ik beperk me tot drie:

**1. Het verplichte karakter**

Als het geschil betrekking heeft op juridische kwesties betekent de verplichting om bezwaar (ook nu reeds) aan te tekenen een puur tijdverlies: de gewestelijk directeur zal het advies van zijn administratie moeten opvolgen.

Kan deze situatie niet worden verbeterd ?

Men weet dat ieder dossier waarover er een geschil bestaat, vóór de taxatie het stadium van « administratieve regeling van het geschil » zal moeten doorlopen: de inkohiering zal pas plaats vinden wanneer de gewestelijk directeur zijn toestemming geeft (cf. verslag van de commissie voor Financiën van de Kamer, blz. 19). Nu wordt het bezwaar bij dezelfde gewestelijk directeur ingediend! Men vraagt de gewestelijk directeur dus een taxatie die hij reeds heeft goedgekeurd, opnieuw te bekijken.

Zou men niet kunnen beslissen dat de belastingplichtige, na het stadium van de administratieve regeling van het geschil, vrij wordt gesteld van het indienen van een bezwaar als uit het dossier blijkt dat het standpunt van de Administratie steunt op een interpretatie opgenomen in de richtlijnen die ambtenaars moeten opvolgen op straf van tuchtsancties (circulaires, Com.IB, BTW-beslissingen, andere officiële commentaren) ?

**Bespreking**

Een commissielid herinnert eraan dat het voornaamste argument van de minister van Financiën

recours administratif a été de dire que c'est pour éviter que les tribunaux de première instance ne soient encombrés de réclamations fantaisistes. C'est une réponse à une exigence du ministre de la Justice prenant en compte l'arriéré judiciaire.

M. Bailleux fait remarquer que le règlement administratif du contentieux devrait servir à cette fin. Par conséquent, il ne voit pas l'intérêt de retourner devant un recours administratif. Il est évident que s'il s'agit par exemple d'un problème de frais généraux, a priori, le contribuable ne sollicitera pas un avocat à demander une procédure judiciaire. Dans de pareils cas, il commencera par un recours administratif. C'est le caractère obligatoire du recours administratif qui est totalement anormal.

Le préopinant fait valoir que d'aucuns ont prétendu qu'en réalité un contribuable procédurier fait parfois appel au recours administratif précisément pour que l'on ne tranche pas son cas et qu'il puisse faire traîner les affaires le plus longtemps possible. Par conséquent, le recours administratif serait de nature non pas à agir uniquement contre les contribuables, mais dans certains cas, cela les favoriserait en leur permettant d'allonger eux-mêmes les délais pour ne pas être sanctionné par une décision qui leur serait défavorable.

M. Bailleux affirme que cela est exact. Toutefois, si le recours administratif était facultatif, de toute façon, le contribuable aurait le choix d'y faire appel. Si le recours administratif est obligatoire, on aide le contribuable à allonger les délais.

## **2. La « mise en demeure »**

Pourquoi contraindre le réclamant à ce formalisme? Le simple écoulement du temps ne devrait-il pas suffire?

## **3. L'interdiction de griefs nouveaux dans la procédure judiciaire**

Voir les commentaires du Conseil d'État. Cette interdiction doit être supprimée. Voir aussi la jurisprudence de la Cour de justice.

## **4. L'allongement des délais de taxation**

L'article 354, alinéa 4, subsiste: en cas de réclamation, le délai d'imposition de trois ans est prolongé de douze mois. La fonction juridictionnelle du directeur ayant disparu, le «recours» administratif risque de se transformer en un allongement de la période de taxation. Dans le même temps, le directeur est de facto dispensé de prendre une décision puisque, dans ce cas, et après mise en demeure, la réclamation est rejetée. Le directeur ne va-t-il pas devenir un super-taxateur?

voor de administratieve beroepsprocedure was dat de rechtbanken van eerste aanleg op die manier niet worden overladen met absurde bezwaarschriften. Dit komt tegemoet aan een eis van de minister van Justitie, die de gerechtelijke achterstand wil bestrijden.

De heer Bailleux wijst erop dat de administratieve regeling van fiscale geschillen inderdaad dit doel moest verwezenlijken. Maar hij ziet niet in waarom men dat administratief beroep verplicht wil stellen. Als het bijvoorbeeld gaat om een probleem van algemene kosten, zal de belastingplichtige uiteraard niet aan een advocaat vragen om een gerechtelijke procedure op te starten. In dat geval zal hij beginnen met een administratief beroep. Wat compleet abnormaal is, is dat het administratief beroep verplicht wordt.

De heer Hatry wijst erop dat sommigen beweren dat een belastingplichtige soms gebruik maakt van een administratief beroep om te voorkomen dat over zijn geval een beslissing valt en om de zaken zolang mogelijk te laten aanslepen. Het administratief beroep heeft dus niet alleen nadelen voor de belastingplichtigen, het stelt hen integendeel in staat de termijnen zelf te verlengen zodat ze niet worden getroffen door een negatieve beslissing.

De heer Bailleux bevestigt dit. Maar zolang het administratief beroep facultatief blijft, heeft de belastingplichtige in elk geval de keuze. Als het administratief beroep echter verplicht wordt, helpt men de belastingplichtige in feite om de termijnen te rekken.

## **2. De « ingebrekestelling »**

Waarom wordt degene die bezwaar aantekent, onderworpen aan dergelijke vormvoorschriften? Zou het verstrijken van de tijd niet moeten volstaan?

## **3. Het verbod op nieuwe grieven in de gerechtelijke procedure**

Cf. commentaar van de Raad van State. Dit verbod dient te worden opgeheven. Cf. ook de rechtspraak van het Hof van Justitie.

## **4. De verlenging van de termijnen voor taxatie**

Artikel 354, vierde lid, blijft gelden: in het geval van bezwaar wordt de termijn van drie jaar voor de aanslag met twaalf maanden verlengd. De jurisdictionele functie van de directeur is verdwenen en dus dreigt het administratief «beroep» een verlenging van de taxatieperiode te worden. Tegelijkertijd wordt de directeur *de facto* vrijgesteld van het nemen van een beslissing aangezien in dit geval, na de ingebrekestelling, het bezwaar verworpen wordt. Wordt de directeur niet een soort superbelastingsambtenaar?

Le passage obligé par le «recours» administratif sera surtout le passage obligé par un réexamen de tout le dossier.

### Discussion

Un membre demande à M. Bailleux s'il ne craint pas que si à la suite d'une carence, d'une absence d'actions de l'administration, une réclamation est censée être acceptée, cela n'ouvre la porte toute grande à une corruption sans corruption. En d'autres termes, si le directeur régional ne tranche pas et si la procédure prévoit qu'à l'issue d'une absence de décision de l'administration, la réclamation est acceptée, l'administration, dans certains cas où des sommes considérables sont en jeu, risque de laisser s'écouler le délai sans que l'on puisse reprocher quoi que ce soit à cette administration qui pourrait invoquer qu'elle n'a pas eu le temps, qu'elle n'a pas eu les moyens matériels à sa disposition pour trancher, etc. Le résultat est alors favorable au contribuable.

M. Bailleux, en ce qui le concerne, ne critique pas le fait qu'à la fin du délai, s'il n'y a pas de réponse, c'est la position de l'administration qui l'emporte. Il pense que le recours administratif représente d'une certaine manière, un allongement des délais de taxation. L'article 354, CIR 92, stipule qu'à partir du moment où une réclamation est introduite, le délai de taxation est prolongé de 12 mois. Or, cet article est maintenu. Ceci implique que, de toute façon, à partir du moment où le contribuable introduit un recours administratif, le directeur régional a la possibilité de renvoyer le dossier au contrôle s'il y constate des choses anormales du point de vue de la taxation et le contrôle dispose de nouveau de 12 mois pour retaxer. Dans la mesure où le rôle du directeur régional est changé et est devenu un rôle purement administratif, on ne voit vraiment pas pourquoi il ne profiterait pas de ce délai. Cela veut dire que le recours administratif risque très fort d'être purement et simplement un allongement du délai de taxation, c'est-à-dire une période pendant laquelle l'administration aura la possibilité de revoir intégralement le dossier en sa faveur, sachant que, si elle prend trop de temps, et qu'on la met en demeure dès que les 6 mois sont écoulés, de toute façon, la réclamation sera rejetée. M. Bailleux pense donc que c'est une raison supplémentaire pour rejeter le caractère obligatoire du passage au recours administratif. Que ce recours existe, cela paraît normal, mais que ce recours soit obligatoire, cela paraît excessif.

En ce qui concerne l'utilisation de griefs nouveaux dans la procédure judiciaire, M. Bailleux rappelle que la Cour de Justice a déjà pris une décision en 1995, un arrêt dans lequel elle condamnait cette idée des griefs nouveaux qui existent déjà aujourd'hui en disant qu'il n'est pas acceptable qu'un état interdise à

Het verplichte administratieve «beroep» zal vooral op een nieuw onderzoek van heel het dossier neerkomen.

### Bespreking

Een lid vraagt of de heer Bailleux niet vreest dat als een bezwaar als aanvaard wordt beschouwd wegens een tekortkoming of een passieve houding van de belastingdiensten, dit de deur wijd openzet voor een soort passieve omkoping. Als de gewestelijke directeur niet beslist en de procedure bepaalt dat een bezwaar aanvaard is als de belastingdiensten geen beslissing nemen, bestaat het risico dat de belastingdiensten in bepaalde gevallen waarbij aanzienlijke sommen betrokken zijn, de termijn laten voorbijgaan zonder dat men hen iets kan verwijten aangezien ze steeds kunnen beweren dat ze niet de nodige tijd of de nodige materiële middelen hadden om een beslissing te nemen. Het resultaat is dan voordelig voor de belastingplichtige.

De heer Bailleux heeft geen kritiek op het principe dat de belastingdiensten gelijk krijgen als er geen beslissing is genomen na het verlopen van de termijn. Hij meent echter dat het administratief beroep in zekere zin een verlenging inhoudt van de belastingtermijnen. Artikel 354, WIB 92, bepaalt dat wanneer een bezwaarschrift is ingediend, de belastingtermijn met 12 maanden wordt verlengd. Dit artikel blijft behouden. Dat betekent dat wanneer de belastingplichtige een administratief beroep instelt, de gewestelijke directeur het dossier kan terugzenden naar de controledienst als hij afwijkingen vaststelt en de controledienst heeft dan 12 maanden om opnieuw te belasten. Aangezien de rol van de gewestelijke directeur voortaan puur administratief is, is er ook geen enkele reden waarom hij van deze termijn geen gebruik zou maken. Dat betekent dat het gevaar zeer reëel is dat het administratief beroep uiteindelijk gewoon een verlenging wordt van de termijn om de aanslag te vestigen, dat wil zeggen een periode waarin de belastingdiensten het dossier helemaal in hun voordeel kunnen ombuigen in de wetenschap dat als de zaak te lang aansleept en zij in gebreke worden gesteld, het bezwaar hoe dan ook na verloop van 6 maanden wordt verworpen. De heer Bailleux vindt dit een bijkomende reden om het administratief beroep niet verplicht te maken. Hij vindt het normaal dat het beroep bestaat maar vindt het overdreven het verplicht op te leggen.

Met betrekking tot het indienen van nieuwe bezwaren tijdens de gerechtelijke procedure, herinnert de heer Bailleux eraan dat het Hof van Justitie reeds in 1995 een arrest heeft gewezen waarin het idee van nieuwe, reeds bestaande bezwaren veroordeelt met het argument dat een staat niemand kan ver-



quelqu'un, à quelque moment que ce soit de la procédure, de faire appel à des arguments de droit européen qui pourraient avoir un impact sur la taxation.

M. Bailleux croit que l'idée des griefs nouveaux est une idée très ancienne qui date de l'époque où l'impôt était censitaire et où, par conséquent, le droit de vote du contribuable était lié à l'impôt qu'il payait. Il y avait donc une obligation d'aller vite pour savoir exactement quels étaient les impôts dûs. Quand il y avait un litige, il fallait donc que les griefs soient introduits dans des délais rapides. M. Bailleux ne voit pas très bien comment cela peut encore se justifier.

M. Bailleux aborde un autre aspect du projet. Il rappelle qu'un contribuable, qui fait l'objet d'un avis rectificatif, quand il est en discussion avec son contrôleur, peut faire appel à une commission fiscale ou à un comité consultatif (pour les professions couvertes par le secret professionnel). Le fait de faire appel à la commission fiscale à une incidence quant à la charge de la preuve.

Les commissions fiscales sont des organes mixtes, c'est-à-dire composées d'un inspecteur des contributions et de délégués de professions indépendantes.

Leur rôle est de donner un avis sur le dossier fiscal d'un contribuable lorsque celui-ci a donné son désaccord sur un avis de rectification.

Les comités consultatifs ont un rôle semblable mais sont destinés aux contribuables liés par un secret professionnel.

Le projet de loi propose de supprimer ces deux organes au motif qu'ils sont tombés en désuétude.

C'est, à mon avis, une erreur.

1. Qu'on le veuille ou non, le contrôle des lois fiscales se fait chez les indépendants par des non-indépendants.

Il en résulte inévitablement des malentendus, des appréciations subjectives, parfois des rancœurs («tous des fraudeurs»...) contre lesquels le contribuable indépendant ne peut se défendre qu'en portant sa réclamation ou son recours devant... d'autres non-indépendants.

Les commissions fiscales ont donc une réelle utilité lorsqu'il s'agit d'apprécier si une comptabilité est «régulière» (cas très fréquent de fragilisation fiscale des indépendants), d'apprécier la pertinence ou le caractère réellement professionnel de certaines charges (comment améliorer son chiffre d'affaires et augmenter l'emploi sans des dépenses de représentation parfois importantes), d'apprécier le taux d'un amortissement, etc.

Il y va de la qualité des relations entre le contribuable et le fisc et de la confiance que le contribuable accorde au système fiscal.

bieden op onverschillig welk moment van de procedure argumenten van Europees recht te gebruiken die invloed kunnen hebben op de belasting.

De heer Bailleux gelooft dat het idee van de nieuwe bezwaren nog dateert van de tijd van de cijnsbelastingen toen het stemrecht van de belastingplichtige afhing van de belasting die hij betaalde. Men moest dus snel weten hoeveel belasting precies moest worden betaald. Bij betwisting moesten de bezwaren op korte termijn worden ingediend. De heer Bailleux ziet echter niet in waarom dat nu nog steeds het geval zou zijn.

De heer Bailleux snijdt een ander aspect van het ontwerp aan. Hij herinnert eraan dat een belastingplichtige die een bericht van rechtzetting heeft gekregen, een beroep kan doen op een fiscale commissie of een adviescomité (voor beroepen die beschermd zijn door het beroepsgeheim). Een beroep doen op de fiscale commissie heeft gevolgen voor de bewijslast.

Fiscale commissies zijn gemengde organen, die met andere woorden bestaan uit een inspecteur der belastingen en afgevaardigden van de zelfstandige beroepen.

Hun taak is het geven van advies over het fiscale dossier van een belastingplichtige wanneer deze het niet eens is met een bericht van rechtzetting.

De comités van advies hebben een vergelijkbare taak maar zijn bestemd voor belastingplichtigen die tot het beroepsgeheim gehouden zijn.

Het wetsontwerp stelt voor om beide instellingen af te schaffen omdat ze in onbruik zijn geraakt.

Dit is, mijns inziens, een vergissing.

1. Of men dit nu wenst of niet, bij zelfstandigen wordt de controle van fiscale wetten uitgevoerd door niet-zelfstandigen.

Dit leidt onvermijdelijk tot misverstanden, subjectieve beoordelingen, soms rancune («het zijn allemaal fraudeurs» ...), waartegen de zelfstandige belastingplichtige zich alleen kan verweren door bezwaar of beroep in te stellen bij ... andere niet-zelfstandigen.

Fiscale commissies hebben dus een werkelijk nut als het gaat om het beoordelen of een boekhouding wel of niet «in orde» is (vaak worden zelfstandigen op fiscaal vlak benadeeld), om te oordelen over de relevantie en de werkelijke professionele aard van bepaalde kosten (hoe het omzetcijfer verhogen en de werkgelegenheid bevorderen zonder soms hoge representatiekosten), het bedrag van een afschrijving beoordelen, enz.

Op het spel staat de kwaliteit van de betrekkingen tussen de belastingplichtige en de fiscus alsook het vertrouwen dat de belastingplichtige heeft in het fiscale systeem.

Les supprimer sous prétexte que ces organes ne fonctionnent pas est une erreur.

Il vaut mieux se demander pourquoi ils ne fonctionnent pas.

2. Si les commissions fiscales ne fonctionnent pas, c'est pour des raisons évidentes, liées à la manière dont elles sont organisées. Voici les principales :

*Première raison :* l'Administration est totalement libre de ne pas soumettre un dossier à l'avis de la commission fiscale même si le contribuable le demande. Elle n'a aucune obligation de le faire. Pourquoi dès lors le ferait-elle, alors qu'elle y court le risque d'aggraver son dossier ?

*Deuxième raison :* le rôle de la commission fiscale n'est que de donner un « avis ». La portée de cet avis est très limitée puisqu'il porte sur la charge de la preuve : si l'avis donne raison au contribuable, l'administration se trouve dans la même situation qu'auparavant puisque, sauf taxation d'office, elle a la charge de la preuve. Si l'avis donne tort au contribuable, celui-ci aura une charge de la preuve aggravée. Le contribuable est donc le seul à prendre un risque. Pourquoi demanderait-il l'intervention de la commission fiscale ?

*Troisième raison :* la commission fiscale est présidée par l'Inspecteur des contributions du ressort du contribuable et est composée d'indépendants du même ressort, c'est-à-dire qui dépendent, pour leur dossier fiscal, du même inspecteur !

Cette composition ne favorise évidemment pas la liberté d'esprit et d'expression...

On se demande, dans ces conditions, comment les commissions fiscales ont pu néanmoins survivre dans certaines régions !

Il apparaît au contraire que, réorganisées, les commissions fiscales pourraient être un lieu de débat démocratique particulièrement vivifiant.

3. L'idée d'associer des représentants du monde de l'industrie et du commerce à l'exercice de responsabilités collectives n'est nullement originale. Le tribunal de commerce connaît les juges consulaires. Il est donc parfaitement admis que l'œuvre de justice soit partiellement assurée par des représentants du monde des affaires et du commerce qui, mieux que quiconque, en connaissent les coutumes.

Pourquoi ce qui est vrai sur le plan de la justice ne le serait-il pas sur le plan fiscal ?

Deze commissies opheffen onder het voorwendsel dat ze niet functioneren, is een vergissing.

Beter is het zich af te vragen waarom ze niet functioneren.

2. Het feit dat fiscale commissies niet functioneren is te wijten aan voor de hand liggende redenen die te maken hebben met de manier waarop deze commissies zijn georganiseerd. De voornaamste redenen zijn :

*Eerste reden :* het staat de administratie volledig vrij om een dossier niet voor advies aan de fiscale commissie voor te leggen, zelfs al vraagt de belastingplichtige het. De administratie is niet verplicht dit te doen. Waarom zou de administratie het dan ook doen, terwijl het een risico van verzwaring van het dossier inhoudt ?

*Tweede reden :* de taak van de fiscale commissie is slechts het geven van een « advies ». Het gewicht van dit advies is erg beperkt omdat het advies betrekking heeft op de bewijslast: als het advies de belastingplichtige in het gelijk stelt bevindt de administratie zich in dezelfde situatie als voorheen omdat de administratie, behalve bij ambtshalve taxatie, de bewijslast draagt. Als het advies de belastingplichtige in het ongelijk stelt zal hij dus een grotere bewijslast moeten dragen. De belastingplichtige is dus de enige die een risico loopt. Waarom zou hij dan vragen om de tussenkomst van de fiscale commissie ?

*Derde reden :* de fiscale commissie wordt voorgezeten door de directeur der belastingen van het ambtsgebied van de belastingplichtige en bestaat uit zelfstandigen uit hetzelfde ambtsgebied die dus, wat hun fiscaal dossier betreft, afhankelijk zijn van deze zelfde inspecteur !

Deze samenstelling bevordert de vrijheid van mening en van meningsuiting natuurlijk niet...

Men kan zich zelfs afvragen hoe, in die omstandigheden, mogelijk is dat fiscale commissies in sommige streken toch hebben kunnen stand houden !

Als de fiscale commissies opnieuw worden georganiseerd zou daarentegen binnen die commissies een bijzonder verfrissend democratisch debat op gang kunnen komen.

3. Het idee om vertegenwoordigers uit de wereld van de industrie en van de handel te betrekken bij de uitoefening van collectieve verantwoordelijkheden is niet eens zo nieuw. De rechtbank van koophandel werkt met rechters in handelszaken. Men is het er dus volstrekt over eens dat recht spreken ten dele geschiedt door vertegenwoordigers van de zakenwereld of van de handel die, beter dan wie dan ook, de gebruiken ervan kennen.

Waarom zou wat geldt voor justitie, niet gelden op fiscaal vlak ?

4. À cet égard, la présidente du tribunal de commerce, Mme Spiritus, a fait savoir — et elle m'a autorisé à le répéter devant vous — qu'elle était prête à envisager que le contentieux en matière de TVA et d'impôt des sociétés notamment soit confié aux tribunaux de commerce.

L'avantage serait double.

D'une part, ces tribunaux ne sont pas débordés actuellement. Il ne serait donc pas nécessaire d'engager un grand nombre de magistrats «spécialisés».

D'autre part, les entreprises s'y défendraient précisément face à un tribunal composé notamment de juges consulaires.

Cette (r)évolution irait dans le prolongement du maintien et de la réorganisation des commissions fiscales.

### Discussion

Un commissaire ajoute qu'une quatrième raison pour laquelle les commissions fiscales sont tombées en désuétude, se trouve dans le fait que les contribuables ne savent pas comment sont composées ces commissions. Ils ne savent pas qu'en réalité, il y a des indépendants qui y siègent.

M. Bailleux fait valoir que toute la question est de savoir si l'idée de la commission fiscale, c'est-à-dire d'un débat démocratique qui peut avoir lieu sur un dossier fiscal entre un contribuable et ses pairs mais sous contrôle de l'administration, est une idée utile. Personnellement, M. Bailleux croit que oui.

4. In dit opzicht heeft de voorzitter van de rechtbank van koophandel, mevrouw Spiritus, te kennen gegeven — en ze heeft me de toestemming gegeven dit aan u mee te delen — dat ze bereid is om te overwegen geschillen inzake onder meer BTW en vennootschapsbelasting aan rechtbanken van koophandel voor te leggen.

Het voordeel hiervan zou tweevoudig zijn.

Eenzijds gaat het om rechtbanken die momenteel niet overbelast zijn. Het zou dus niet nodig zijn een groot aantal «gespecialiseerde» magistraten te werven.

Anderzijds zouden bedrijven zich verdedigen tegenover een rechtbank bestaande uit met name rechters in handelszaken.

Deze (r)evolutie zou zorgen voor een verder behoud en reorganisatie van fiscale commissies.

### Bespreking

Een commissielid voegt eraan toe dat een vierde reden waarom de fiscale commissies niet meer functioneren, is dat de belastingplichtigen niet weten hoe ze zijn samengesteld. Zij weten niet dat er zelfstandigen in zitten.

Volgens de heer Bailleux is de hamvraag of het nuttig is te beschikken over een fiscale commissie, waarin een democratisch debat over een fiscaal dossier kan plaatshebben tussen de belastingplichtige en zijn gelijken onder de controle van de belastingdienst. Persoonlijk meent de heer Bailleux van wel.

**5. Exposé de M. Jan Van Dijck, rédacteur en chef de la revue fiscale « *Le fiscologue* » et chroniqueur fiscal de l'hebdomadaire « *Trends/Tendances* »**

**NOUVELLE PROCÉDURE FISCALE**

**elle sert les intérêts de tous, excepté ceux du contribuable**

La réforme de la procédure fiscale telle qu'elle est envisagée dans le cadre des deux projets de loi à l'examen est-elle une bonne chose (doc. Chambre, 1997-1998, n<sup>os</sup> 1341 et 1342) ?

La réponse à cette question dépend de la manière dont on considère le problème.

Les deux projets de loi contiennent indéniablement des éléments qui représentent une amélioration par rapport à la procédure existante. Nous songeons notamment au droit de réclamation dont dispose la personne à laquelle on demande de remplir les obligations fiscales de son conjoint, d'une part, et au délai dans lequel le directeur régional doit se prononcer sur une réclamation, d'autre part.

Les deux projets de loi contiennent également des éléments critiquables, comme les nouveaux délais de prescription en matière de TVA et la question du délai dont on disposera pour porter un litige devant les nouveaux tribunaux fiscaux de première instance.

Il ne sera toutefois pas question, dans la présente note, des critiques qui peuvent être émises contre certains éléments de la réforme envisagée de la procédure fiscale. Cet aspect-là de la question a été traité notamment dans le dossier que le *Tijdschrift voor Fiscaal Recht* a consacré à la réforme de la procédure fiscale, dont un exemplaire a été remis aux membres de la commission des Finances du Sénat, selon certaines informations.

La présente note ne contient pas non plus une critique détaillée de la réforme, car il y a lieu, avant tout de se demander si le concept fondamental de la réforme permet d'obtenir le résultat que le fisc et les contribuables sont en droit d'attendre d'une réforme de la procédure ? Dans la négative, une critique détaillée est inutile et il faut remettre la réforme sur le métier.

La mise au point de la réforme de la procédure fiscale est devenue un travail de longue haleine. Elle dure depuis dix ans. Ceux qui en ont suivi l'évolution en tant qu'observateurs, sont obligés de constater que la réforme envisagée est devenue de plus en plus modeste au fil du temps. S'il était question initialement de projets très ambitieux visant à l'élaboration

**5. Uiteenzetting door de heer Jan Van Dijck, hoofd-redacteur van de fiscale nieuwsbrief « *De fiskoloog* » en fiscaal redacteur van het weekblad « *Trends/Tendances* »**

**NIEUWE FISCALE PROCEDURE**

**dient de belangen van iedereen, behalve die van de belastingplichtige**

Is de hervorming van de fiscale procedure, zoals ze door de besproken wetsontwerpen wordt doorgevoerd, een goede zaak (Stuk Kamer, 1997-1998, nr. 1341 en 1342) ?

Dat hangt af van de manier waarop men de zaak bekijkt.

Ongetwijfeld bevatten de beide wetsontwerpen *onderdelen* die — in vergelijking met de bestaande procedure — een verbetering inhouden. Denk aan het bezwaarrecht van de echtgenoot die aangesproken wordt om inkomstenbelastingen te voldoen die in hoofde van de andere echtgenoot verschuldigd zijn. Of aan de tijdsbeperking die aan de gewestelijke directeur opgelegd wordt om een beslissing te nemen inzake een bezwaarschrift.

De beide wetsontwerpen bevatten daarnaast ook onderdelen die voor kritiek vatbaar zijn. Denk aan de nieuwe verjaringstermijnen inzake BTW. Of aan de vraag over hoeveel tijd men zal beschikken om een geschil aanhangig te maken bij de nieuwe fiscale rechtbanken van eerste aanleg.

Aan deze kritiek op *onderdelen* van de geplande hervorming van de fiscale procedure, wordt in onderhavige nota evenwel voorbijgegaan. Die komt in voldoende mate aan bod, onder meer, in het dossier dat door het Tijdschrift voor Fiscaal Recht aan de hervorming van de fiscale procedure is gewijd, en waarvan — naar verluidt — een exemplaar meege-deeld is aan de leden van de Senaatscommissie voor de Financiën.

Aan detailkritiek wordt in onderhavige bijdrage bovendien voorbijgegaan, omdat een eerste en voorafgaande vraag zich opdringt. Die luidt als volgt: beantwoordt het basisconcept van de geplande hervorming aan het resultaat dat de fiscus én de belastingplichtigen van een procedurehervorming mogen verwachten. Zo neen, dan is detailkritiek overbodig; het huiswerk moet dan worden herdaan.

De totstandkoming van de fiscale procedurehervorming is een werk van lange adem geworden. Zij sleept al tien jaar aan. Wie die totstandkoming als waarnemer heeft gevolgd, kan niet anders dan vaststellen dat de in het vooruitzicht gestelde hervorming alsmaar bescheidener is geworden. Waar men vertrokken is met zeer ambitieuze plannen om één groot

d'un code de procédure fiscale unique, la réforme qui est envisagée maintenant changera peu de choses.

La seule réforme digne de ce nom est celle qui prévoit l'installation des tribunaux fiscaux de première instance et le transfert, du directeur régional auxdits tribunaux spécialisés, du règlement des litiges fiscaux « en première instance » (en ce qui concerne l'impôt sur les revenus).

Tel est le coeur de la réforme. Les autres changements sont secondaires en ce sens qu'ils n'entraînent aucune modification fondamentale de la procédure fiscale, c'est-à-dire des règles régissant l'application formelle du droit fiscal matériel et assurant le respect des droits et des obligations en la matière, et qu'ils ne touchent qu'à une série de règlements disparates qui pourraient tout aussi bien faire l'objet d'un projet de loi portant des « dispositions fiscales diverses ».

### ***Impôts directs et TVA***

En considérant l'essence même de la réforme de la procédure fiscale, on constate que les deux lois en projet ne correspondent absolument pas à l'objectif défini, qui est d'uniformiser la procédure. Ce serait une bonne chose pour le fisc (puisque l'on entend manifester faire en sorte que les fonctionnaires des contributions directes et leurs collègues de la TVA puissent effectuer davantage de contrôles ensemble et assurer ensemble l'occupation des centres de contrôle). La procédure uniforme présenterait également un avantage pour le contribuable en ce sens que l'uniformité peut apporter plus de clarté.

Quant à la question de savoir quelle procédure doit être alignée sur quelle autre (la procédure en matière de TVA sur celle relative aux impôts directs ou — inversement — celle applicable aux impôts directs sur celle applicable en matière de TVA), l'on n'a manifestement pas encore pu y répondre. En effet, l'on ne trouve plus aucune uniformité dans les deux lois en projet. Sous prétexte d'uniformiser davantage, l'on a certes, adapté les délais de prescription en matière de TVA, mais ils ne correspondent toujours pas aux délais applicables pour ce qui est des contributions directes. Il n'y a manifestement pas d'uniformité non plus en ce qui concerne les droits que peut exercer l'Administration au cours des délais de prescription adaptés.

Pour le reste, les deux procédures existantes, à savoir la procédure applicable en matière de contributions directes et celle qui l'est en matière de TVA, restent fondamentalement distinctes et différentes. Il n'y a donc pas de réforme sur ce plan et les deux projets de loi sont par conséquent inutiles.

fiscaal-procedurewetboek te ontwerpen, is men uiteindelijk uitgekomen bij een hervorming waarbij weinig hervormd wordt.

De enige hervorming, die naam waard, betreft de installatie van bijzondere fiscale rechtbanken van eerste aanleg, en de overheveling van de beslechting van fiscale geschillen « in eerste aanleg » (wat de inkomstenbelastingen betreft), van de gewestelijke directeur naar die gespecialiseerde rechtbanken.

Dat is de kern van de procedurehervorming. De rest zijn bijkomstige kwesties die geen fundamentele wijziging inhouden van de fiscale procedure, zijnde het geheel van spelregels die formele toepassing van het materieel fiscaal recht, en het afdwingen van rechten en verplichtingen, beheersen. Bijkomstige kwesties waarbij men zich beperkt tot het sleutelen aan een aantal disparate regelingen die even goed in een wetsontwerp houdende « diverse fiscale bepalingen » aan bod kunnen komen.

### ***Directe belastingen en BTW***

Als men de fiscale procedurehervorming in zijn essentie bekijkt, beantwoorden de beide wetsontwerpen in geen geval aan de vooropgezette doelstelling die erin bestond — minstens op het gebied van de inkomstenbelastingen en van de BTW — een eenvoudigheid inzake procedure door te voeren. Dat zou voor de fiscus een goede zaak zijn (aangezien het blijkbaar de bedoeling is dat ambtenaren van directe belastingen met hun collega's van de BTW van langsom meer gezamenlijke controles uitvoeren en gezamenlijk controlecentra bemannen). Maar ook voor de belastingplichtige kan dit een voordeel zijn. Uniformiteit kan immers leiden tot meer duidelijkheid.

« Wat » daarbij op « wat » afgestemd moet worden (de procedure inzake BTW op die inzake directe belastingen, of — omgekeerd — die inzake directe belastingen op de procedure inzake BTW) is een kwestie waar men blijkbaar niet uitgeraakt is. Van uniformiteit is in de voorliggende wetsontwerpen immers geen sprake meer. Onder het mom van meer uniformiteit wordt wel voorzien in een aanpassing van de verjaringstermijnen van de BTW; maar ook na die aanpassing sluiten zij niet naadloos aan bij de termijnen inzake directe belastingen, noch is er blijkbaar uniformiteit wat rechten van de Administratie betreft gedurende die aangepaste verjaringstermijn.

Voor het overige blijven de twee bestaande procedures, de ene inzake directe belastingen, en de andere inzake BTW, fundamenteel verschillend, naast mekaar bestaan. Op dit gebied is er dus geen hervorming, en zijn de beide wetsontwerpen bijgevolg overbodig.

### *Litiges en matière d'impôts sur les revenus*

Comme on l'a déjà indiqué, la seule réforme fondamentale qui a été opérée concerne les impôts sur les revenus et consiste à transférer le règlement des litiges «en première instance» aux nouveaux tribunaux fiscaux de première instance. La procédure de réclamation est maintenue (après avoir été légèrement adaptée), mais la décision du directeur régional n'est plus assimilée à un jugement.

Faut-il se réjouir de cette réforme ou les deux projets de loi sont-ils également inutiles de ce point de vue-là ?

Une fois encore, tout dépend de la manière dont on voit les choses. Si l'on considère que la réforme envisagée est la seule qui soit réalisable actuellement, l'on peut s'en satisfaire, à condition de faire preuve d'un certain sens de la «Realpolitik».

Mais, c'est impossible, dès le moment où l'on constate que la réforme proposée ne constituerait pas un progrès pour les contribuables mais une régression. Or, il y a tout lieu de craindre que la deuxième hypothèse est la bonne. En effet, l'on ne touche pas au fil conducteur de la procédure applicable en cas de litige fiscal (en matière d'impôts directs) dans la procédure de réclamation en vigueur, il y a régulièrement des problèmes à cet égard.

Les procédures relatives à l'avis de rectification (qui précède l'enrôlement) et à la procédure de réclamation (qui suit l'enrôlement) sont maintenues également. Cependant, force est de constater que si, dans la situation actuelle, la décision du directeur régional est assimilée à un jugement «en première instance», la procédure judiciaire ne pourrait être engagée, dans le cadre du système proposé qu'après sa décision, c'est-à-dire à partir du moment où le tribunal de première instance aura été saisi de l'affaire; le contribuable disposerait conséquemment d'une possibilité de recours devant la cour d'appel.

La réforme proposée se résume donc ni plus ni moins à l'ajout, dans la procédure, d'une étape par laquelle le contribuable devrait en tout cas passer pour pouvoir obtenir satisfaction.

L'on pourrait à la rigueur justifier l'ajout d'une telle étape si elle améliorerait les possibilités dont le contribuable dispose pour préserver ses droits. Il obtient, certes, l'assurance que sa cause sera examinée «en première instance» par un «vrai juge» offrant toutes les garanties d'indépendance et d'impartialité (dans la procédure de réclamation en vigueur, il y a régulièrement des problèmes à cet égard).

Mais, l'inconvénient vient de ce que le justiciable devrait s'adresser à une instance supplémentaire: à une procédure en un temps (réclamation), viendrait se

### *Geschillen inzake inkomstenbelastingen*

Zoals gezegd, bestaat de enige echte fundamentele hervorming erin, dat — op het gebied van de inkomstenbelastingen — de geschillenregeling «in eerste aanleg» overgeheveld wordt naar de nieuwe fiscale rechtbanken van eerste aanleg. Terwijl de bezwaarprocedure (zij het in een licht aangepaste vorm) blijft bestaan; met dien verstande dat de beslissing van de gewestelijke directeur zijn rechtsprekend karakter verliest.

Moet deze hervorming toegejuicht worden, of zijn de beide wetsontwerpen ook op dit punt overbodig ?

Dat hangt er ook weer van af, hoe men de zaak bekijkt. Als men het bekijkt als het enige dat op dit ogenblik haalbaar is — dan kan men misschien, met de nodige zin voor «Realpolitik» — genoegen nemen met de voorgestelde hervorming.

Maar dat kan men niet meer, zodra blijkt dat de voorgestelde hervorming geen stap vooruit, maar voor de belastingplichtigen wel een stap achteruit betekent. Gevreesd moet worden, dat dit laatste wel degelijk het geval is. De rode draad van de fiscale geschillenprocedure (inzake directe belastingen) blijft immers ongewijzigd behouden.

Inclusief de procedure inzake bericht van wijziging (die aan de inkohiering voorafgaat) en inclusief de bezwaarprocedure (die op de inkohiering volgt). Maar waar de beslissing van de gewestelijke directeur op dit ogenblik geldt als een gerechtelijke uitspraak «in eerste aanleg», begint de gerechtelijke procedure pas nadien: bij de rechtbank van eerste aanleg; met vervolgens beroepsmogelijkheid bij het hof van beroep.

In zijn essentie bekeken, betekent de voorgestelde hervorming bijgevolg niets minder of niets meer dan dat er een procedurestap bijkomt: een bijkomende fase die de belastingplichtige moet doorlopen om genoegdoening te krijgen.

Dergelijke bijkomende fase zou nog verantwoord kunnen zijn, als ze iets toevoegt aan de mogelijkheden waarover de belastingplichtige beschikt om zijn rechten te vrijwaren. Weliswaar krijgt de belastingplichtige voortaan de zekerheid dat zijn zaak «in eerste aanleg» behandeld zal worden door een «echte rechter», die alle waarborgen van onafhankelijkheid en onpartijdigheid biedt (waar dit in de bestaande bezwaarprocedure nogal eens voor problemen zorgt).

Maar daartegenover staat dat de rechtzoekende een bijkomende instantie moet doorlopen: één enkele procedurestap (bezwaar), worden er nu twee

substituer une procédure en deux temps (réclamation et tribunal de première instance). Il en résultera inévitablement un allongement de la procédure dans bien des cas, sinon dans la plupart. La réforme devrait également entraîner un accroissement du coût de la procédure (toute étape supplémentaire augmente les coûts; en outre, les avocats ont en principe le monopole de la plaidoirie au sein des tribunaux de première instance).

L'évolution des projets de réforme en question — l'on n'envisage plus que l'ajout d'une étape dans la procédure — mène au constat négatif que l'on n'envisage manifestement pas une réforme privilégiant les intérêts du contribuable, mais simplement une réforme dans l'élaboration de laquelle les intérêts de tous les groupes professionnels concernés (fonctionnaires, experts-comptables, comptables, avocats, etc.) ont probablement joué un rôle extrêmement important, fut-il indirect.

Cette évolution donne en effet sérieusement à penser que le *status-quo* (de fait), avec ajout d'une étape dans la procédure signifie en réalité qu'on a voulu ménager la chèvre et le chou pour tous les groupes professionnels concernés avec pour conséquence — peut-être non voulue et inconsciente — que la réforme tourne au détriment du contribuable. Cette conclusion est étayée par la genèse de la réforme.

— Les premiers projets de réforme prévoyaient un règlement administratif des litiges dans le cadre duquel le contribuable avait l'occasion de formuler ses remarques à l'administration et de les faire examiner par la hiérarchie soit avant l'enrôlement, en déposant une requête « d'examen hiérarchique » soit après l'enrôlement par le biais d'une procédure de révision hiérarchique en fait, l'une et l'autre possibilité reviennent à donner une nouvelle forme à la procédure de rectification existante (avec l'avis de rectification, etc.), pour en faire le cœur du règlement administratif du litige.

— Ces mêmes projets prévoyaient également de transformer la procédure de réclamation existante (qui est juridictionnelle) en une procédure judiciaire à part entière, avec des tribunaux administratifs spéciaux au sein desquels siègeraient les directeurs régionaux en fonction.

— L'on a proposé — pour ce qui est des représentants des contribuables — de réserver l'accès à ces tribunaux administratifs spéciaux aux personnes qui peuvent justifier d'une compétence particulière dans le domaine du droit fiscal.

— Cette dernière proposition a déclenché une véritable « guerre » entre les groupes professionnels concernés: conseillers fiscaux, experts-comptables et comptables ont tous revendiqué le droit de représen-

(bezwaaar én rechtbank van eerste aanleg); wat onvermijdelijk in veel, zo niet in de meeste gevallen, zal uitmonden in een langere duurtijd van de hele procedure. En normaal gezien ook in serieus hogere kosten (elke bijkomende procedurestap doet de kosten oplopen; voor de rechtbanken van eerste aanleg geldt bovendien in principe het pleitmonopolie van de advocaten).

De ontstaansgeschiedenis van de nu voorgestelde hervorming — die dus bestaat in de zuivere toevoeging van een bijkomende procedurestap — legt de vinger op de wonde: dit is blijkbaar geen hervorming waarbij het belang van de belastingplichtige centraal heeft gestaan, maar wel een hervorming waarbij de belangen van alle betrokken beroepsgroepen (ambtenaren, accountants, boekhouders, advocaten, enz.), minstens onderhuids een zeer belangrijke rol moeten hebben gespeeld.

Uitgaande van die ontstaansgeschiedenis bestaan er immers sterke vermoedens dat het (feitelijk) *status-quo*, met toevoeging van een bijkomende procedurestap, er in feite alleen maar op neerkomt dat in hoofde van alle betrokken beroepsgroepen de kool en de geit worden gespaard. Met als — misschien zelfs ongewild en onbewust — gevolg dat dit ten koste gebeurt van de belastingplichtige. De historiek maakt dat duidelijk.

— In de eerste hervormingsplannen wordt voorzien in een administratieve geschillenregeling waarbij de belastingplichtige één kans krijgt om ten opzichte van de Administratie zijn opmerkingen te formuleren en hiërarchisch te laten behandelen (via een verzoek tot « hiërarchisch onderzoek » vooraleer de belasting ingekohierd wordt; of via een hiërarchische « herzieningsprocedure » na de inkohiering); in feite komt een en ander erop neer dat men de bestaande rectificatieprocedure (met het bericht van wijziging, enz.) in een nieuwe gedaante wil doen fungeren als het kernpunt van de administratieve geschillenregeling.

— In dezelfde plannen wordt erin voorzien dat de bestaande (jurisdictionele) bezwaarprocedure, binnen de Administratie omgebouwd wordt tot een volwaardige gerechtelijke procedure, met bijzondere administratieve rechtbanken die bemand zullen worden door de (bestaande) gewestelijke directeurs.

— Voorgesteld wordt de toegang tot deze bijzondere administratieve rechtbanken — wat de vertegenwoordigers van de belastingplichtigen betreft — voor te behouden aan personen die een bijzondere bekwaamheid aantonen op het gebied van het fiscaal recht.

— Dat laatste voorstel mondt uit in een heuse « oorlog » tussen de betrokken beroepsgroepen: belastingconsulenten, accountants en boekhouders eisen ieder voor zich het recht op de belastingplichtige

ter le contribuable devant ces tribunaux, tandis que les avocats ont invoqué le monopole de la plaidoirie.

— À la suite notamment des critiques du Conseil d'État, les projets de création de tribunaux administratifs spéciaux ont finalement été abandonnés; l'on propose maintenant de transférer au pouvoir judiciaire le traitement « en première instance » des litiges en matière d'impôts directs. Pour ce faire, l'on créerait des tribunaux spéciaux de première instance dans lesquels siègeraient des juges qui, du moins dans une première phase, seraient recrutés prioritairement parmi les fonctionnaires du fisc (vraisemblablement parmi les directeurs régionaux existants). Pour ce qui est du règlement des litiges dans la phase administrative, l'on continue à considérer qu'il faut donner au contribuable une possibilité de défendre ses droits vis-à-vis de l'administration (cela fait une étape de procédure).

— Le problème de la représentation du contribuable au sein des nouveaux tribunaux fiscaux de première instance subsiste; les avocats invoquent le monopole de la plaidoirie. Bien des conseillers fiscaux craignent d'être les dindons de la réforme et certains préféreraient devenir avocats.

— Dernière phase: suppression du traitement de faveur accordé aux agents du fisc; la fonction du « juge fiscal » près des tribunaux fiscaux de première instance sera ouverte à tous; l'on supprime également le règlement administratif des litiges qui avait été proposé et on laisse les choses en l'état, ce qui revient à maintenir la procédure de rectification existante et la procédure de réclamation — celle-ci perdrait cependant son caractère juridictionnel. Rien ne change, ce qui a indirectement pour conséquence que chacun peut continuer à exercer sa profession dans le domaine qui lui est familier: les directeurs régionaux continuent à se prononcer sur les réclamations comme ils ont eu l'habitude de le faire jusqu'ici (ils doivent cependant le faire dans le cadre administratif et hiérarchique ordinaire et respecter un certain délai); tous les autres acteurs (conseillers fiscaux, experts-comptables, comptables, etc.) conservent le droit de représenter le contribuable « en réclamation ».

— Tous les acteurs professionnels qui interviennent dans la procédure fiscale sont ainsi satisfaits: on consolide la situation existante et l'on ajoute simplement à la procédure, en vue de garantir au contribuable un examen juridictionnel à part entière de ses griefs en première instance.

— Le résultat final, c'est que l'on élargit encore le champ d'activité des professionnels de la fiscalité: l'étape procédurale supplémentaire paraît être réservée aux avocats, mais il ressort de l'examen des pro-

voor deze rechtbanken te mogen vertegenwoordigen en de advocaten beroepen zich op hun beurt op het pleitmonopolie.

— Na ondermeer kritiek vanwege de Raad van State worden de plannen opgeborgen om bijzondere administratieve rechtbanken in te richten; daarentegen wordt nu voorgesteld om de behandeling van de geschillen inzake directe belastingen « in eerste aanleg », over te hevelen naar de gerechtelijke macht; en daartoe speciale rechtbanken van eerste aanleg te organiseren; die zouden bemand worden door rechters die minstens in een eerste fase prioritair onder de belastingambtenaren (allicht, de bestaande gewestelijke directeurs) zouden worden gerecruteerd. Wat de geschillenregeling in de administratieve fase betreft, blijft men vasthouden aan de gedachte dat de belastingplichtige één kans moet krijgen om zijn rechten ten opzichte van de Administratie te verdedigen (één procedurestap dus).

— Het probleem van de vertegenwoordiging van de belastingplichtige bij de nieuwe fiscale rechtbanken van eerste aanleg blijft gesteld; de advocaten beroepen zich op het pleitmonopolie. Verschillende belastingconsulenten vrezen het kind van de rekening te worden. Een aantal onder hen stapt over naar de advocatuur.

— Laatste fase: de voorkeursbehandeling van fiscale ambtenaren wordt geschrapt; eenieder zal op gelijke wijze « fiscaal rechter » kunnen worden in de nieuw op te richten fiscale rechtbanken van eerste aanleg; tegelijk wordt beslist de voorgestelde administratieve geschillenregeling te schrappen en alles bij het oude te laten: de bestaande rectificatieprocedure blijft bestaan en de bezwaarprocedure blijft — zij het ontdaan van haar juridictioneel karakter — ook bestaan. Alles blijft bij het oude, met minstens als afgeleid gevolg dat eenieder op het hem vertrouwde terrein beroepsactief kan blijven: de gewestelijke directeurs blijven op de hun vertrouwde manier uitspraak doen over de bezwaarschriften (voortaan weliswaar in gewoon hiërarchisch administratief verband en binnen een bepaalde termijn); en allen (belastingconsulenten, accountants, boekhouders, enz.) behouden het recht om de belastingplichtige te vertegenwoordigen « in bezwaar ».

— Op deze manier kan eenieder die professioneel bij de fiscale procedure betrokken is, tevreden zijn: de bestaande toestand wordt geconsolideerd en men voegt er gewoon een bijkomende procedurestap aan toe; kwestie van aan de belastingplichtige een volwaardige juridictionele behandeling van zijn grieven in eerste aanleg te kunnen waarborgen.

— Het uiteindelijke resultaat is, dat het fiscaal professionele werkterrein nog groter wordt: de bijkomende procedurestap lijkt voorbehouden aan de advocatuur; maar uit de bespreking van de wets-



jets de loi à la Chambre que les autres catégories professionnelles revendiquent elles aussi une part du nouveau champ d'activité.

Dans ces conditions, la question se pose de savoir quels sont les avantages que le contribuable tirerait de la réforme proposée. À première vue, il n'y en a aucun. C'est une raison suffisante pour la rejeter. Cela ne veut pas dire qu'il ne faut rien changer, mais les modifications que l'on apporterait dans la procédure devraient servir, non pas les intérêts des groupes professionnels, mais — avant tout — l'intérêt bien compris du contribuable justiciable. Or, ce justiciable a simplement besoin d'un examen simple, succinct, efficace et peu coûteux de ses griefs, dans un cadre administratif et — en cas de besoin — dans un cadre juridictionnel dans lequel il puisse jouir de la garantie que sa cause sera traitée en toute indépendance et impartialité.

Qu'est-ce qui constituerait une bonne réforme? C'est aux politiques qu'il appartient de trouver la réponse à cette question en évitant tout ce qui donnerait aux groupes professionnels concernés (fonctionnaires, experts-comptables, comptables, avocats, etc.) une trop grande influence dans le processus décisionnel. Une réforme de la procédure fiscale qui servirait d'abord l'intérêt du contribuable nécessiterait sans doute une « concertation octopartite » fiscale.

ontwerpen in de Kamer blijkt dat de andere beroepsgroepen ook aanspraak maken op een deel van dit nieuw gecreëerd werkteerrein.

Vraag is dan welk belang van de belastingplichtige gediend is bij deze gang van zaken. Zo te zien, geen. Alleen daarom moet de voorgestelde procedurehervorming allicht afgewezen worden. Wat niet wil zeggen dat er niets moet wijzigen. Maar een wijziging moet niet uitgaan vanuit de belangen van beroepsgroepen, wel — en in eerste instantie — vanuit het welbegrepen belang van de rechtzoekende belastingplichtige. Die heeft enkel en alleen behoefte aan een zo eenvoudig, kort, efficiënt en goedkoop mogelijke behandeling van zijn grieven, eerst in een administratieve fase en nadien — indien nodig — in een juridictionele fase met waarborgen voor een onpartijdige en onafhankelijke behandeling van zijn zaak.

Hoe een goede hervorming er dan wel moet uitzien? Dat is een zaak van de politici. Waarbij vermeden moet worden aan de betrokken beroepsgroepen (ambtenaren, accountants, boekhouders, advocaten, enz.) een te grote invloed op de besluitvorming te geven. Allicht vergt een fiscale procedurehervorming die in eerste instantie vertrekt vanuit het belang van de belastingplichtige, dan ook zoiets als een fiscaal « octopusoverleg ».

## 6. Exposé de M. Victor Dauginet, avocat et professeur extraordinaire UIA

La réforme de la procédure applicable en matière de contentieux fiscal est jugée nécessaire depuis longtemps. C'est pourquoi toute initiative législative sérieuse dans le sens d'une réforme est louable. Toutefois, les projets de loi qui ont été déposés au Sénat ne rencontrent absolument pas les aspirations des praticiens du contentieux fiscal. Si l'on instaurait une nouvelle procédure fiscale qui serait fondée sur les textes adoptés à la Chambre, l'on serait même confronté à une perte d'efficacité sur de nombreux points. La nouvelle procédure fiscale ne permettrait pas d'appliquer le principe fondamental de l'imposition sur la base de la situation réelle. En outre, elle entraînerait dans bien des cas, de par sa lourdeur, des conséquences économiques néfastes — non inévitables — pour les entreprises. L'on élabore une procédure qui n'est nullement fondée sur le souci de rendre plus juste et d'accélérer la fixation de l'impôt et sa perception ainsi que le règlement des litiges ni sur celui d'améliorer la protection juridique du contribuable. En évitant les thèmes controversés ou, plus simplement, les questions techniques difficiles et en s'attaquant de manière inappropriée à une série de problèmes pratiques, l'on a fait un monstre juridique du projet de réforme qui était très ambitieux autrefois.

L'on a toutefois réalisé des progrès dans certains domaines. Le fait que l'on confie les litiges en matière fiscale aux tribunaux ordinaires au sein desquels est applicable le droit de procédure éprouvé du Code judiciaire, entre autre, représente une amélioration fondamentale.

Par conséquent, il suffirait d'apporter aux projets de loi en question, quelques modifications essentielles à l'amélioration de la position du contribuable, à une meilleure fixation de l'impôt, et à l'accélération de sa perception ainsi qu'à l'amélioration de l'efficacité en la matière. Une procédure qui fonctionne bien suppose qu'on n'établisse pas de titre avant mûre réflexion. La procédure qui précède l'enrôlement de l'impôt doit être améliorée, comme cela a d'ailleurs été prévu dans un projet de loi antérieur. Une fois qu'un titre a été établi, le contribuable doit avoir accès à un tribunal qui garantisse le respect des droits à la défense et qui ne le limite pas dans ses possibilités de développer des arguments. La procédure doit en outre revêtir un caractère définitif et écarter toute possibilité de réimposition. Le juge doit également pouvoir apprécier la gravité des fautes de procédure en fonction de leurs conséquences pour ce qui est de la fixation de l'impôt et de la mesure dans laquelle elles portent atteinte aux droits du contribuable. Seule une telle procédure pourra bénéficier de la confiance des contribuables. Seule une telle procédure remplit les critères modernes qu'impose une procédure équitable et qui assurent un équilibre entre les intérêts de la

## 6. Uiteenzetting door de heer Victor Dauginet, advocaat en buitengewoon docent UIA

De hervorming van de fiscale geschillenprocedure wordt reeds lang als een noodzaak gevoeld. Een ernstig wetgevend initiatief verdient derhalve alle lof. De wetsontwerpen zoals deze thans aan de Senaat worden voorgelegd komen echter geenszins tegemoet aan de verzuchtingen van de practici van het fiscale geschil. Invoering van een nieuwe fiscale procedure op basis van de door de Kamer goedgekeurde teksten zou zelfs op vele punten een vermindering van de efficiëntie van de procedure betekenen. De nieuwe fiscale procedure zal er niet in slagen het fundamentele beginsel van de belastingheffing op basis van de werkelijkheid na te doen leven. Meer zelfs, de zware procedure zal in vele gevallen vermijdbare, ongewenste bedrijfseconomische gevolgen hebben. Er wordt een procedure gecreëerd die geenszins gesteund is op overwegingen van juistere en snellere heffing, inning en geschillenbeslechting of betere rechtsbescherming van de belastingplichtige. Met name het ontwijken van controversiële of gewoon technisch moeilijke thema's en het verkeerd aanpakken van een aantal praktische problemen hebben ertoe geleid dat het eens erg ambitieuze plan verworpen is tot een juridisch monster.

Toch is er ook op enkele vlakken sprake van vooruitgang. Met name het toevertrouwen van alle fiscale geschillen aan de gewone rechtbanken, met toepassing van het beproefde procesrecht van het Gerechtelijk Wetboek is een fundamentele verbetering.

Het zal dan ook volstaan een aantal wijzigingen aan de ontwerpen aan te brengen. Deze wijzigingen zijn wel essentieel. Deze wijzigingen zijn noodzakelijk zowel voor de verbeteringen van de positie van de belastingplichtige, als voor de betere en juistere heffing en een snellere en effectievere inning van de belastingen. Een goedwerkende procedure veronderstelt dat slechts een titel tot stand gebracht wordt die weloverwogen is. De procedure voorafgaand aan de inkohiering van de belastingen dient beter uitgewerkt, zoals in een vorig ontwerp trouwens voorzien was. Eens een titel gevestigd moet de belastingplichtige toegang hebben tot een rechtbank waarbij zijn rechten van verdediging gewaarborgd zijn en waarbij hij niet beperkt is in zijn argumentatie. De procedure dient bovendien definitief te zijn, zonder mogelijkheid tot hertaxatie. Hiermee samenhangend moet de rechter de mogelijkheid krijgen om procedurefouten te beoordelen naar hun invloed op de fiscale zetting en de aantasting van de rechten van de belastingplichtige. Slechts zulke procedure zal het vertrouwen van de belastingplichtigen kunnen genieten. Slechts zulke procedure voldoet aan de moderne vereisten van eerlijke procesvoering en zorgt voor een evenwicht

communauté et les droits de l'individu. Seule une telle procédure permettra d'atteindre l'objectif fondamental de l'imposition en fonction des situations réelles et de la capacité contributive des individus. Seule une telle procédure serait suffisamment rapide pour pouvoir garantir la perception effective des impôts établis.

### *Le long chemin vers le juge*

Le défaut principal et le plus critiqué dans les milieux professionnels des lois en projet réside dans la longueur du chemin que le justiciable doit parcourir pour arriver au juge. Selon les projets actuels, l'Administration dispose une fois qu'un titre exécutoire a été établi, d'un délai de deux ans pour vérifier si l'impôt en question a été enrôlé correctement. Dans ce délai, le justiciable n'en devra pas moins assumer tous les effets néfastes de l'imposition (par exemple, du fait que les intérêts de retard commencent à courir et que l'obligation d'inscrire l'impôt au bilan se solde souvent par l'annulation de crédits et la faillite), et ce, sans disposer d'aucun moyen de recours devant un juge impartial et objectif. C'est incompréhensible et l'on ne connaît rien de pareil dans aucun autre système de droit. Une telle situation empêcherait le respect des exigences liées au principe d'une bonne administration du droit à laquelle la Belgique s'est engagée dans le cadre de traités internationaux.

L'on peut atteindre l'objectif visé — qui est d'éviter un afflux de litiges simples devant les tribunaux — de manière plus efficace en prévoyant une procédure mieux élaborée et plus courte applicable avant l'établissement de l'impôt et fournissant à l'agent-taxateur même le pouvoir d'établir un impôt après mûre réflexion et en concertation avec son supérieur hiérarchique. Une fois que l'administration a pris position en établissant un titre exécutoire, le contribuable doit pouvoir former un recours contre sa décision devant un juge objectif et impartial. C'est d'ailleurs ce qui avait été prévu plus ou moins dans le cadre d'un projet de loi antérieur, mais on a jeté le bébé avec l'eau du bain après que le Conseil d'État eût formulé des objections concernant la mise en œuvre pratique du système.

La procédure pourrait se présenter comme suit: l'administration envoie un avis de rectification dans lequel elle justifie les modifications qu'elle envisage d'apporter. Après une réponse motivée du contribuable, le taxateur réexamine son point de vue et communique ses conclusions. Le contribuable qui persiste dans son opposition peut adresser une réclamation motivée au supérieur hiérarchique du taxateur, qui élabore une proposition de décision. À sa demande, le contribuable peut prendre connaissance de cette proposition ainsi que des autres pièces du dossier. Il pourra, également à sa demande, commenter ou faire commenter son point de vue oralement. Après cela,

tussen de belangen van de gemeenschap en de rechten van het individu. Slechts zulke procedure zal de fundamentele doelstelling van belasting naar werkelijkheid en volgens draagkracht kunnen ondersteunen. Slechts zulke procedure is snel genoeg om ook de inning van de gevestigde belastingen te kunnen verzekeren.

### *De lange weg naar de rechter*

Het belangrijkste en in beroepsmilieus meest bekritiseerde euvel in de ontwerpen is de lange weg naar de rechter. Na vestiging van een uitvoerbare titel, beschikt de Administratie volgens de huidige ontwerpen nog over minstens twee jaar om te bekijken of deze belastingen wel correct ingekohierd zijn. Ondertussen dient de belastingplichtige wel alle nadelige gevolgen van de aanslag te ondergaan (bijvoorbeeld loop der nalatigheidsinteressen: uitdrukking op balans, met vaak opzegging van kredieten en faillissementen tot gevolg), zonder enige vorm van verweer voor een objectieve en onpartijdige rechter. Zulks is onbegrijpelijk en ongekend in andere rechtsstelsels. Zulks is bovendien niet te rijmen met de vereisten van behoorlijke rechtsbedeling, waartoe België zich verbonden heeft in internationale verdragen.

Het doel een buffer te vormen — om een toevloed van eenvoudige geschillen naar de rechtbanken te vermijden — kan meer efficiënt opgelost worden door een beter uitgewerkte en kortere procedure vóór vestiging van de aanslag, waarbij de taxatie-ambtenaar zelf, in samenspraak met zijn hiërarchische overste, de mogelijkheid krijgt om een weloverwogen aanslag te vestigen. Eens de Administratie haar standpunt bepaald heeft door vestiging van een uitvoerbare titel, dient de belastingplichtige zich daartegen te kunnen verzetten voor een onafhankelijke en objectieve rechter. Zulks was trouwens in een eerder ontwerp min of meer voorzien. Na opmerkingen van de Raad van State over de praktische uitwerking werd het kind echter met het badwater weggegooid.

De procedure zou er dan als volgt kunnen uitzien: de Administratie zendt een wijzigingsbericht waarin zij de voorgenomen wijzigingen motiveert. Na een gemotiveerd antwoord van de belastingplichtige herbekijkt de taxatie-ambtenaar zijn standpunt en brengt dit ter kennis van de belastingplichtige. Blijft de belastingplichtige niet akkoord, dan wendt hij zich via een gemotiveerd grievenschrift tot de hiërarchische overste van de taxatie-ambtenaar, die een voorstel van beslissing uitwerkt. Van dit voorstel van beslissing en van de overige stukken van het dossier wordt op verzoek inzage gegeven aan de belastingplichtige, die — eveneens op verzoek — de mogelijk-

une décision définitive est prise, qui vaut établissement de l'impôt.

Cette procédure présente un avantage supplémentaire considérable, en ce sens que le fait que l'impôt ne soit établi qu'après mûre réflexion doit inspirer davantage confiance aux contribuables qui seront dès lors moins enclin à s'adresser aux tribunaux. Cette procédure présente un autre avantage non négligeable en ce sens que la foule d'agents qui sont bloqués actuellement dans les services qui s'occupent du traitement des réclamations pourront être détachés à l'avenir dans les services d'imposition. L'on pourra assurer, grâce à cela, et ce, sans accroître les moyens, un meilleur établissement et une meilleure perception des impôts. Les contrôles seront plus approfondis et les impositions plus équitables.

### ***Entraves pour la défense***

— *Règlement applicable en ce qui concerne les griefs nouveaux*

Les lois en projet limitent gravement et de manière inacceptable la possibilité, pour le contribuable, de formuler des griefs nouveaux pendant et après la phase administrative.

La procédure doit permettre d'assurer la pleine application du droit matériel, et ce, dans tous ses aspects. Le but du régime fiscal doit être d'assurer une perception de l'impôt en fonction de la capacité contributive du contribuable et de sa situation réelle. Le fait que le contribuable soit limité dans l'exercice de ses droits, et notamment, dans celui de ne pas payer plus d'impôts qu'il ne doit est inadmissible dans un État de droit. L'État n'a aucun intérêt à tromper les citoyens en limitant leurs possibilités de développer des arguments en vue de démontrer le caractère erroné de l'impôt. L'avantage pécuniaire que l'État retirerait directement d'une telle attitude ne pourrait jamais compenser l'injustice que le contribuable aurait à subir et l'incompréhension, la méfiance et le mécontentement des justiciables que cette manière de procéder entraînerait. Le montant de l'impôt serait fixé, non pas en fonction de la situation réelle, mais en fonction de la vigilance du contribuable (et, donc, dans une certaine mesure, de la qualité de ses conseillers et de la rémunération qu'il leur verserait).

Le règlement concernant les nouveaux griefs viole le principe de l'égalité des parties au procès (voir l'avis du Conseil d'État, p. 46), puisque les arguments en faveur de l'impôt contesté sont examinés de plein droit, mais pas les arguments a contrario. Le principe selon lequel la législation fiscale est d'« ordre public », prend ainsi un caractère très étrange: la législation fiscale est d'ordre public lorsqu'elle est invoquée en défaveur du contribuable, mais elle ne l'est plus lorsque le contribuable souhaite se défendre. Le Conseil

heijd krijgt zijn standpunt mondeling toe te (laten) lichten. Vervolgens wordt een definitieve beslissing genomen die geldt als vestiging van de aanslag.

Deze procedure heeft als bijkomend belangrijk voordeel dat het weloverwogen karakter van de gevestigde aanslag meer vertrouwen zal inboezemen bij de belastingplichtigen die minder geneigd zullen zijn hun toevlucht te nemen tot de rechtbanken. Een ander niet te verwaarlozen aspect aan zulke procedure is dat het hele regiment ambtenaren die thans « vastzitten » op bezwaardiensten nu kunnen gedetacheerd worden naar de taxatiediensten. Hierdoor kan met dezelfde middelen een betere vestiging en inning van de belastingen gerealiseerd worden. De controles zullen grondiger zijn en de taxaties rechtvaardiger.

### ***Belemmeringen voor de verdediging***

— *Regeling nieuwe grieven*

De mogelijkheid tot het opwerpen door de belastingplichtige van nieuwe grieven in en na de administratieve fase wordt op ernstige en onaanvaardbare wijze beperkt.

Het doel van een procedure moet er in bestaan het materieel recht in al zijn aspecten en ten volle uitwerking te laten vinden. Het doel van de fiscaliteit bestaat erin belastingen te heffen naar draagkracht en op basis van de werkelijke toestand van de belastingplichtigen. Het beperken van de belastingplichtige in het laten gelden van zijn rechten, en met name het recht niet meer belasting te betalen dan verschuldigd, is onaanvaardbaar in een rechtsstaat. De Staat heeft er geen baat bij om haar onderdanen te verschalken door hen te beperken in het aanbrengen van argumenten die de onjuistheid van de aanslag kunnen aantonen. De rechtstreekse meeropbrengsten zullen nooit kunnen opwegen tegen de onrechtvaardigheid en tegen het onbegrip, het wantrouwen en de onvrede van de rechtsonderhorigen. Niet de werkelijkheid zal het bedrag van de te betalen belastingen bepalen, doch wel de waakzaamheid van de belastingplichtige (en dus in zekere zin de kwaliteit en dus de prijs van zijn raadgevers).

De regeling der nieuwe grieven breekt de gelijkheid van de procespartijen (*cf.* reeds de Raad van State in haar advies, blz. 46), daar de argumenten ter staving van de bestreden aanslag wel van ambtswege onderzocht kunnen worden en de argumenten contra niet. Het openbare orde-karakter van de fiscale wetgeving komt dan wel in een heel vreemd daglicht te staan: de fiscale wet is wel van openbare orde wanneer zij tegen de belastingplichtige ingeroepen wordt, maar is dit niet meer wanneer de belastingplichtige zich wenst te

d'État a fait observer à juste titre que l'on finit par limiter gravement les possibilités pour le juge d'exercer sa mission et par soustraire une part, parfois importante, voire décisive, d'un litige fiscal au pouvoir judiciaire (p. 41). Le Conseil d'État déclare: «Le tribunal ne pouvant pas soulever d'office les griefs que le demandeur n'a pas ou n'aurait pas pu soulever lui-même, est finalement mis hors d'état d'annuler des cotisations illégales quand bien même leur illégalité, leur contrariété à des lois d'ordre public, est certaine» (p. 42).

À cet égard, la nouvelle procédure constitue une régression grave par rapport à la situation actuelle. Actuellement, tous les griefs sans limitation peuvent être soumis au juge de première instance (le directeur régional), et celui-ci peut examiner d'office les griefs ou les moyens auxquels le contribuable n'a pas songé. La nouvelle procédure quant à elle limiterait l'accès au juge. Au demeurant, quoi qu'il en soit de sa compatibilité avec la Constitution, il ne serait pas peu paradoxal qu'une réforme entreprise pour réserver aux tribunaux ordinaires la connaissance de l'ensemble du contentieux judiciaire en matière d'impôts directs comme indirects, ait pour résultat qu'à aucun moment du procès, ni en première instance ni en appel, le contribuable ne puisse encore soumettre le litige fiscal dans son ensemble à un véritable juge capable d'y appliquer toutes les dispositions légales d'ordre public que l'imposition engage (Conseil d'État, pp. 46-47). Le Conseil d'État fait aussi référence à l'avis qu'il a rendu le 28 septembre 1967 sur un projet de loi modifiant la procédure relative aux litiges en matière d'impôts directs dans lequel il soulignait qu'il importait de veiller à ce que ce projet offre aux parties toutes les garanties nécessaires de défense de leurs droits. «Il faut notamment que les parties puissent déférer à sa juridiction l'ensemble du litige, sans être limitées dans leur action par la phase administrative qui l'a précédé».

Pour justifier ce règlement insensé, l'on invoque des considérations pratiques futiles au sujet de l'afflux d'affaires dans les tribunaux. Il est incompréhensible que l'on subordonne la justice à des considérations pratiques et les craintes de problèmes pratiques qui sont formulées sont sans fondement. Le contribuable a intérêt lui aussi et lui surtout, à ce que ses problèmes fiscaux trouvent rapidement une solution. En outre, l'on peut imaginer des sanctions moins lourdes, comme celle qui consisterait à refuser l'octroi d'intérêts de réparation dans le cas où des griefs seraient invoqués tardivement.

Comme le Code judiciaire prévoit déjà des limites à l'élargissement des actions, il n'est pas nécessaire de prévoir une réglementation spéciale.

verweren. De Raad van State merkte terecht op dat de rechter ernstig beperkt wordt in zijn taak en «*dat een soms belangrijk, soms zelf beslissend gedeelte van een fiscaal geschil aan de rechterlijke macht onttrokken wordt*» (blz. 41), en nog: «*Nu de rechtbank niet ambtshalve de middelen mag voordragen die de eiser niet heeft of had kunnen aanvoeren, wordt haar ten slotte verhinderd onwettige aanslagen te vernietigen, ook al staat vast dat ze wederrechtelijk zijn, strijdig met wetten van openbare orde*» (blz. 42).

Op dit vlak betekent de nieuwe procedure een ernstige achteruitgang ten opzichte van de huidige situatie. Thans kunnen alle grieven zonder beperking aan de rechter in eerste aanleg (de gewestelijk directeur) voorgelegd worden, die bovendien van ambtswege de grieven of middelen kan onderzoeken waar de belastingplichtige niet aan gedacht heeft. De nieuwe procedure zou de toegang tot de rechter zelf beperken. «... *zou het overigens niet weinig paradoxaal zijn dat een hervorming die ervoor moet zorgen dat alleen de gewone rechtbanken kennis nemen van alle gerechtelijke geschillen inzake directe en indirecte belastingen, tot gevolg zou hebben dat de belastingplichtige zijn fiscale geschil op geen enkel ogenblik van het proces, noch in eerste aanleg, noch in hoger beroep, in zijn geheel nog aanhangig kan maken bij een echte rechter, die op het geschil alle wetsbepalingen van openbare orde die met de aanslag te maken hebben, kan toepassen*» (Raad van State, blz. 46-47). De Raad van State verwijst tevens naar haar advies van 28 september 1967 over een toenmalig ontwerp van wet inzake fiscale geschillenprocedure en waarbij zij gesteld had dat «er voor gewaakt dient te worden dat het de partijen al de waarborgen biedt inzake de verdediging van hun rechten». «... partijen (moeten) namelijk het geschil in zijn geheel aan zijn rechtsmacht kunnen onderwerpen zonder in hun vordering beperkt te zijn door de administratieve fase die is voorafgegaan».

De rechtvaardiging van zulke onzinnige regeling wordt gevonden in futiele praktische overwegingen van toevloed naar de rechtbanken. Waar het zeker onbegrijpelijk is dat het bekomen van recht ondergeschikt zou zijn aan praktische overwegingen, is de vrees voor praktische problemen bovendien ongegrond. Ook en vooral de belastingplichtige heeft belang bij een spoedige oplossing van zijn fiscale problemen. Bovendien kunnen andere en minder verregaande sancties bedacht worden voor het zonder verantwoording laattijdig inroepen van grieven, zoals bijvoorbeeld het niet-toekennen van vergoedende interesten.

Daar het Gerechtelijk Wetboek reeds voorziet in beperkingen op de uitbreiding van vorderingen, is een bijzondere regeling niet vereist.

— *Présentation du dossier administratif intégral*

C'est sans doute involontairement qu'on a supprimé l'obligation pour l'Administration de soumettre l'ensemble de son dossier au tribunal. L'on ne saurait justifier une violation aussi grave des droits de la défense. La nature des rapports entre l'autorité et le justiciable et les principes fondamentaux que toute autorité doit respecter commande le maintien de cette obligation.

***Délai de prescription de sept ans généralisé en matière de TVA ?***

Les projets de loi visent à instaurer un délai de prescription spécial de sept ans pour une série de cas spécifiques, notamment pour les cas où l'administration a connaissance d'éléments ayant force probante concernant des actes imposables non déclarés et des déductions illégitimes. Dans ces cas, la TVA peut être réclamée pendant un délai de sept ans. L'on ne fait aucune distinction entre les diverses manières dont l'administration a pu prendre connaissance de ces éléments. Il faut en conclure que les données mises à jour dans le cadre d'une enquête, — qui n'est toujours soumise à aucun délai en matière de TVA — peuvent aussi être considérées comme des données ayant force probante. Contrairement à l'objectif déclaré (le délai de prescription normal devrait être fixé à trois ans), le délai de sept ans deviendrait la règle au lieu d'être l'exception. Cette disparité entre l'objectif et la définition doit être supprimée.

L'on pourrait résoudre le problème en prévoyant des délais d'enquête contraignants en matière de TVA, comme en matière d'impôts sur les revenus. L'avantage serait que les centres de contrôle polyvalents ne rencontreraient plus de difficultés dans la réalisation des contrôles qui sont toutefois soumis à des délais pour une forme donnée d'impôts, mais non pour d'autres formes d'impôts. Ces absurdités entraîneront bien des problèmes de procédure. Il en résultera quantité d'impositions injustes et beaucoup d'annulations et d'exonérations d'impôts matériellement justifiés.

Qui plus est, le délai de prescription est prorogé. L'on ne voit pas très bien ce que cela signifie pour ce qui est des prescriptions qui ont déjà eu lieu : le bénéfice de la prescription est-il maintenu ? Le fait qu'il y ait une raison d'introduire un délai plus long en matière de prescription justifie-t-il suffisamment un supplément d'impôts concernant d'autres aspects ? Il convient, pour la sécurité juridique de clarifier les choses à cet égard dans la formulation des futures dispositions légales.

— *Voorlegging van het integrale administratief dossier*

Wellicht ongewild is de verplichting voor de administratie om haar gehele dossier aan de rechtbank voor te leggen, weggevalen. Zulke ernstige beperking van de rechten van verdediging kan niet gerechtvaardigd worden. De aard van de relatie overheid-rechtsonderhorige en de fundamentele beginselen opgelegd aan iedere overheid dienen er toe te leiden dat deze verplichting wel behouden blijft.

***Veralgemeende zevenjarige verjaringstermijn inzake BTW?***

De ontwerpen beogen voor enkele specifieke gevallen een bijzondere verjaringstermijn van zeven jaar in te voeren. Onder meer wanneer de administratie kennis krijgt van bewijskrachtige gegevens omtrent niet-aangegeven belastbare handelingen of omtrent onrechtmatige aftrekken, mag de BTW gedurende zeven jaar nagevorderd worden. Er wordt geen onderscheid gemaakt omtrent de wijze waarop deze gegevens ter kennis van de administratie moeten komen. Derhalve moet geoordeeld worden dat ook de gegevens aan het licht gebracht door een onderzoek, waarvoor inzake BTW nog steeds geen termijnen gelden, kunnen gelden als dergelijke bewijskrachtige gegevens. In tegenstelling tot hetgeen beoogd wordt (de normale verjaringstermijn zou drie jaar bedragen), zou de zevenjarige termijn aldus regel worden in plaats van uitzondering. Deze divergentie tussen doel en omschrijving dient rechtgezet te worden.

Een mogelijke oplossing bestaat erin om dwingende onderzoekstermijnen te voorzien inzake BTW, zoals deze gelden inzake inkomstenbelastingen. Dit zou tevens als positief effect hebben dat polyvalente controlecentra niet geconfronteerd zouden worden met moeilijkheden in de praktische uitvoering van controles, waarin zij voor de ene vorm van belastingen gebonden zijn door termijnen, waar zij dit voor de andere te onderzoeken belastingen niet zijn. Vele procedureproblemen zullen in de praktijk uit zulke ongerijmdheden voortkomen. Vele onrechtmatige aanslagen enerzijds en vele vernietigingen en onthefingen van materieel terecht aanslagen anderzijds, zullen het gevolg zijn.

Bovendien wordt de verjaringstermijn uitgebreid. Wat dit betekent voor reeds ingetreden verjaringen is niet duidelijk: blijft het voordeel van de verjaring behouden? En is het voldoende dat er een reden voor een verlengde verjaringstermijn voorhanden is om ook voor andere aspecten een navordering in te stellen. De rechtszekerheid behoeft dat hieromtrent duidelijkheid gebracht wordt in de formulering van de toekomstige wettelijke bepalingen.

De plus, l'on ne trouve guère de trace de l'harmonisation des délais d'imposition en matière d'impôts sur les revenus et des délais en matière de TVA. Il y a à cet égard une trop grande différence de nature entre les délais d'extinction et les délais de prescription (qui peuvent être étendus).

### ***La réimposition comme inégalité injustifiée***

De par la procédure de réimposition, certaines procédures fiscales peuvent s'étendre en pratique sur une période de plus de 20 ans, ce qui n'est intéressant pour personne, ni pour le contribuable, ni pour l'État belge.

La procédure de la réimposition est aberrante et elle doit être supprimée. Elle donne au fisc la possibilité de rétablir des impôts qui se sont avérés établis en violation des formes de procédure au terme d'une procédure litigieuse. La solution réside dans l'annulation automatique en cas de fautes de procédure.

Une procédure moderne doit privilégier le respect des formes de procédure qui présentent des garanties pour les justiciables. Cela ne signifie nullement qu'il faille un système d'annulation automatique. Il faut laisser au juge le pouvoir d'apprécier la gravité du préjudice subi par le justiciable et les conséquences de la violation des prescriptions de forme.

### ***Possibilité de progrès***

Dans la procédure fiscale actuelle, ces litiges qui ont une influence sur les exercices d'imposition ultérieurs (pertes transférables, éléments récurrents de la base imposable, etc.) soulèvent un problème important. L'on pourrait profiter de l'occasion pour atténuer les effets néfastes (alourdissement et ralentissement de la procédure) qu'entraîne l'obligation d'introduire constamment de nouvelles réclamations et accorder au juge le pouvoir d'ordonner des adaptations pour ce qui est des impositions qui peuvent être influencées par sa décision.

Pour M. Dauginet, le problème que soulèvent les cas où deux procédures parallèles coexistent, à savoir, d'une part, une procédure pénale et, d'autre part, une procédure fiscale et administrative, est un des grands problèmes auxquels on n'a pas encore trouvé de solution. Il se pose du fait que la législation fiscale et administrative oblige le contribuable à parler, alors que la législation pénale, elle l'autorise à garder le silence. Pour le moment, l'on n'y trouve aucune solution. Le législateur devrait intervenir. À l'étranger, on a déjà enregistré des progrès en la matière.

Bovendien is er van de beoogde harmonisatie tussen de aanslagtermijnen inzake inkomstenbelastingen en de termijnen inzake BTW weinig in huis gekomen. Op dat vlak zijn er te grote verschillen tussen de eigenschappen van de vervaltermijnen en de verjaaringstermijnen (die uitgebreid kunnen worden).

### ***De hertaxatie als ongerechtvaardigde procesongelijkheid***

De procedure van hertaxatie heeft in de praktijk tot gevolg dat sommige fiscale procedures tot meer dan 20 jaar aanslepen. Zulks komt uiteraard noch de belastingplichtige, noch de Belgische Staat ten goede.

De aberrante procedure van hertaxatie dient afgeschaft te worden. De bestaansreden van deze procedure — waarbij de fiscus de mogelijkheid krijgt om taxaties waarvan een geschillenprocedure uitgewezen heeft dat zij met schending van procedurevormen gevestigd waren — ligt in de automatische vernietiging in geval van procedurefouten.

Een moderne procedure dient belang te hechten aan de naleving van procedurevormen, als uitwerking van garanties van de rechtsonderhorigen. Dit vereist echter geenszins dat er een automatisme tot vernietiging moet bestaan. Aan de rechter moet de macht toebedeeld worden om de belangenschade in hoofde van de rechtsonderhorige en de invloed van de schending van de vormvoorschriften te beoordelen en er de gevolgen van te bepalen.

### ***Mogelijkheden tot vooruitgang***

Een belangrijk probleem in de huidige fiscale procedure vormen de geschillen die een invloed hebben op volgende aanslagjaren (overdraagbare verliezen, weerkerende elementen van de belastinggrondslag, etc.). De gelegenheid kan te baat genomen worden om het verzwarende en vertragende effect van de verplichting om telkens nieuwe bezwaarschriften in te dienen te beperken, door de rechter de bevoegdheid te geven overeenkomstige aanpassingen te bevelen voor de aanslagen die door zijn beslissing beïnvloed kunnen worden.

Eén van de grote problemen dat volgens de heer Dauginet niet is verholpen, zijn de gevallen waarin een strafprocedure loopt tegelijkertijd met een fiscaal-administratieve procedure. Het probleem daarbij is dat de belastingplichtige krachtens de fiscaal-administratieve wetgeving moet spreken, terwijl hij krachtens de strafwetgeving gerechtigd is te zwijgen. Dit probleem in hoofde van de belastingplichtige raakt op dit moment niet opgelost. De wetgever zou hier moeten ingrijpen. In het buitenland is op dat punt reeds vooruitgang geboekt.

La double répression est un autre problème auquel on n'a pas encore pu remédier. En droit fiscal, l'on est confronté à une énorme accumulation de peines. Il y a d'abord l'amende administrative. Pour ce qui est de la TVA, elle s'élève à 200 % du montant de l'impôt non versé. La jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme considère que cette amende très élevée est une sanction pénale. Ensuite, le contribuable peut encore faire l'objet de poursuites, il peut se voir infliger une peine de prison, et il peut être condamné à payer une amende pénale. Par ailleurs, les biens qui font l'objet d'une fraude fiscale pourront être confisqués. Il y a aussi la législation contre le blanchiment d'argent. Toutes ces conséquences sont nettement exagérées. Comme d'autres pays, la Belgique devrait faire un choix entre d'une part, des poursuites pénales, auquel cas le contribuable sera soumis à la procédure pénale sous tous ces aspects (il aura le droit de se taire, il pourra se justifier comme il se doit devant le juge pénal et il se verra infliger la peine prévue par le droit pénal, mais pas la sanction administrative, etc.) et d'autre part, des poursuites administratives, auquel cas l'administration devra s'abstenir d'encore déposer plainte auprès du parquet sur la base de l'article 29 du Code d'instruction criminelle et d'ouvrir ainsi une procédure parallèle.

La loi en projet ne règle pas non plus la question de la sécurité juridique. Chez nos voisins, par exemple en France, les contrôles ou les surveillances de l'administration donnent lieu à un débat contradictoire. Lorsque ce débat débouche sur un accord, celui-ci est approuvé et signé par les deux parties, ce qui met définitivement un terme aux contrôles relatifs à une période donnée, de sorte que le contribuable peut affirmer sans inquiétude que sa situation fiscale est réglée.

Qu'est-ce que le projet de loi supprime à tort? En matière de TVA, l'on a considéré à raison que la décision définitive sur la réduction de l'amende (200 % en principe) appartient en principe au tribunal. M. Dauginet partage cet avis. Dans cette optique, l'on prive toutefois le ministre des Finances du pouvoir d'accorder lui-même des réductions au préalable. M. Dauginet estime que c'est une erreur. À son avis, le pouvoir du ministre de remettre ou de réduire substantiellement les amendes permet précisément de prévenir bien des litiges et, partant, d'affaires judiciaires.

Een ander probleem dat niet is verholpen, is dat van de dubbele bestraffing. In het fiscaal recht kent men een geweldige opeenstapeling van straffen. In de eerste plaats is er de administratieve boete. In BTW bedraagt die 200 % over de niet afgedragen belasting. Deze zeer hoge boete is in het kader van de rechtspraak van het Europees Hof voor de rechten van de mens beschouwd als een strafsanctie. Nadien kan de belastingplichtige nog vervolgd worden, kan hij gevangenisstraf krijgen, kan hij daarenboven een strafrechtelijke geldboete krijgen. Daarenboven kunnen de goederen die het voorwerp uitmaken van een fiscale fraude verbeurd worden verklaard. Daarenboven is er nog de antiwitwaswetgeving. Deze effecten zijn duidelijk overdreven. Zoals in andere landen zou ook in België moeten worden gekozen ofwel voor een strafrechtelijke vervolging en dan zal de belastingplichtige de strafprocedure ondergaan in al zijn aspecten (hij zal zijn zwijgrecht genieten, hij zal zich voor de strafrechter kunnen verantwoorden zoals behoort, hij zal de sanctie oplopen die in het strafrecht is voorzien, doch niet meer de administratieve sanctie, enz.). Omgekeerd, wanneer de administratie kiest voor de administratieve vervolging, zal zij zich ervan onthouden om op grond van artikel 29 van het Wetboek van strafvordering nog klacht in te dienen bij het parket en als zodanig een parallelle procedure op gang brengen.

Een volgend punt dat door het ontwerp niet wordt geregeld, betreft de rechtszekerheid. In de ons omringende landen, zoals bijvoorbeeld in Frankrijk, heeft na een controle of een toezicht vanwege de administratie een tegensprekelijk debat plaats. Wordt dit debat afgesloten met een akkoord, dan wordt dit door beide partijen onderschreven en ondertekend. Daarmee komt er een definitief einde aan de controle over een bepaalde periode zodat de belastingplichtige gerust kan verklaren dat zijn fiscale toestand geregeld en in orde is.

Wat wordt door het ontwerp ten onrechte afgeschafte? Men heeft inzake BTW heel terecht geoordeeld dat de uiteindelijke beslissing over de vermindering van de boete (in principe 200 %) in principe aan de rechtbank toekomt. De heer Dauginet is het daarmee volkomen eens. Doch meteen heeft men aan de minister van Financiën de bevoegdheid ontnomen om vooraf zelf nog verminderingen toe te kennen. De heer Dauginet acht dit een vergissing. Hij meent dat precies door deze bevoegdheid voor de minister van Financiën om boeten kwijt te schelden of op substantiële wijze te verminderen, heel wat geschillen en dus heel wat rechtszaken kunnen worden vermeden.



7. Exposé de M. Jean-Pierre Bours, avocat, maître de conférences à l'Université de Liège et chargé de cours aux HEC Liège

## QUELQUES RÉFLEXIONS SUR LES PROJETS DE LOIS RELATIFS

(i) au contentieux en matière fiscale et

(ii) à l'organisation judiciaire en matière fiscale

### *Abréviations utilisées :*

Projet 1 = projet de loi relatif au contentieux en matière fiscale

Projet 2 = projet de loi relatif à l'organisation judiciaire en matière fiscale

CJ = Code judiciaire

CIR = Code des Impôts sur les revenus

### **1. Insertion dans le CJ de dispositions qui devraient se trouver dans le CIR** (art. 8 du projet 2)

Alors que plusieurs modifications aux dispositions du CIR relatives aux «recours administratifs» (réclamations devant le directeur régional des contributions) sont proposées par le projet 1, les dispositions relatives au délai imparti au directeur pour statuer ne figureront pas dans le CIR mais dans le CJ (art. 1385*decies* et *undecies* CJ-art. 8 du projet 2).

Ceci est inadéquat, dans la mesure où les articles 1385*decies* et *undecies*, de par leur place dans le CJ, ont une portée générale, alors que la disposition impartissant au directeur un délai pour statuer ne concerne que le seul CIR: il n'existe à ce jour aucune autre procédure légalement réglementée de recours administratif en matière d'impôts indirects (TVA, droits d'enregistrement, droits de succession, droits de douane, etc.).

Les articles 1385*decies* et *undecies* nouveaux CJ doivent donc être «nettoyés» des dispositions qu'ils contiennent, relatives à la matière des impôts sur les revenus, celles-ci devant être insérées à un emplacement adéquat, c'est-à-dire dans le CIR lui-même.

Les modifications suivantes sont en conséquence suggérées:

a) L'alinéa 4 de l'article 1385*decies* CJ (à supposer qu'il doivent être maintenu - *infra*) doit être réécrit et transféré dans le projet 1 pour être introduit dans l'article 375 CIR.

b) L'alinéa 2 de l'article 1385*undecies* CJ (à supposer qu'il doive être maintenu - *infra*) doit également

7. Uiteenzetting door de heer Jean-Pierre Bours, advocaat, maître de conférences aan de Luikse universiteit, docent aan de HEC te Luik

## ENKELE OPMERKINGEN OVER DE WETSONTWERPEN BETREFFENDE

(i) fiscale geschillen

(ii) de rechterlijke inrichting in fiscale zaken

### *Gebruikte afkortingen :*

Ontwerp 1 = wetsontwerp betreffende fiscale geschillen

Ontwerp 2 = wetsontwerp betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken

GW = Gerechtelijk Wetboek

WIB = Wetboek van de inkomstenbelastingen

### **1. Invoeging in het GW van bepalingen die in het WIB dienen te staan** (art. 8 van ontwerp 2)

Terwijl er meerdere wijzigingen van bepalingen van het WIB betreffende «administratieve beroepen» (bezwaren voor de gewestelijke directeur der belastingen) worden voorgesteld door ontwerp 1, zullen de bepalingen betreffende de termijn die toegekend wordt aan de directeur om een uitspraak te doen niet in het WIB staan maar in het GW (art. 1385*decies* en *undecies* GW-art. 8. van ontwerp 2).

Dit is inadequaat, in zoverre dat de artikelen 1385*decies* en *undecies*, gezien hun plaats in het GW, een algemene strekking hebben, terwijl de bepaling die aan de directeur een termijn geeft om uitspraak te doen louter op het WIB betrekking heeft: er bestaat tot op heden geen enkele andere wettelijk geregelde procedure van administratief beroep inzake indirecte belastingen (BTW, registratierechten, successierechten, douanerechten, enz.).

Uit de nieuwe artikelen 1385*decies* en *undecies* van het GW moeten dus de bepalingen worden verwijderd die betrekking hebben op de inkomstenbelastingen. Deze bepalingen dienen te worden ingevoegd op een adequate plaats, te weten het WIB zelf.

De volgende wijzigingen worden dan ook voorgesteld:

a) Lid 4 van artikel 1385*decies* GW (ervan uitgaande dat men dit artikel moet behouden - zie *infra*) dient te worden herschreven en ondergebracht in ontwerp 1 om te worden ingevoegd in artikel 375 WIB.

b) Lid 2 van artikel 1385*undecies* GW (ervan uitgaande dat dit artikel moet worden behouden - zie

être réécrit pour être transféré dans le projet 1 aux fins d'introduction dans le même article 375 CIR.

## **2. Délai imparti au directeur des contributions pour statuer** (art. 8 du projet 2)

Préciser que l'absence de décision du directeur vaut décision de rejet est une prime donnée à l'inertie; c'est, de surcroît, contraire au principe de «bonne administration», plusieurs fois rappelé par la Cour de cassation. Pourquoi imposer au contribuable d'introduire un recours administratif devant le directeur, si celui-ci conserve la faculté de ne pas se prononcer, et qu'il lui est imparti deux ans... pour ne rien faire! Si on veut empêcher l'arriéré judiciaire de croître en prévoyant un filtre administratif, faisons donc en sorte que celui-ci soit efficace.

Mais préciser, comme on l'a fait sur amendement à la Chambre, que le directeur peut motiver son absence de décision et que son inertie n'est préjudiciable à l'administration que si elle n'est pas motivée, c'est encore bien pire, surtout si l'on sait que, dans cette dernière hypothèse, l'impôt contesté est annulé, et qu'en application de l'article 355 CIR, l'administration peut alors réimposer...

Par ailleurs, que faut-il entendre par «motiver»? Suffira-t-il pour le directeur de préciser qu'il a manqué de temps, d'informations ou de moyens? Ceci risque de susciter un contentieux nouveau.

Relevons les deux absurdités complémentaires suivantes:

a) Si le directeur décide d'annuler l'impôt contesté, il reste loisible au contribuable de soumettre le litige aux tribunaux (pour solliciter un dégrèvement plutôt qu'une annulation).

Il est précisé dans l'article 355 CIR réécrit que l'administration dispose de trois mois pour réimposer, le délai courant à partir de la date «à laquelle la décision du directeur des contributions ou du fonctionnaire délégué par lui n'est plus susceptible de recours en justice».

Cette disposition n'a aucun sens. Aucun délai n'est en effet imparti au contribuable pour introduire un recours en justice, de sorte que le délai imparti à l'administration pour réimposer ne commencera jamais à courir, l'administration disposant donc, pour ce faire, d'un délai illimité...

*infra*) moet ook worden herschreven en ondergebracht in ontwerp 1 ten einde te worden ingevoegd in datzelfde artikel 375 WIB.

## **2. Termijn die wordt toegekend aan de directeur der belastingen om uitspraak te doen** (art. 8 van ontwerp 2)

Stellen dat het uitblijven van een beslissing van de directeur gelijk staat met een besluit tot verwerping is inertie belonen; bovendien staat zulks haaks op het beginsel van behoorlijk bestuur, zoals meermaals in herinnering gebracht door het Hof van Cassatie. Waarom de belastingplichtige verplichten tot het instellen van een administratief beroep bij de directeur, als deze directeur de mogelijkheid behoudt om geen uitspraak te doen en twee jaar krijgt om... niets te doen! Als men de aangroei van de gerechtelijke achterstand tegen wil gaan via een administratieve filter is het zaak te zorgen voor een doeltreffende filter.

Maar stellen, zoals men heeft gedaan na een amendement van de Kamer, dat de directeur het niet nemen van een beslissing kan motiveren en dat zijn inertie slechts nadelig is voor de administratie als die niet gemotiveerd is, dat is nog veel erger, vooral als men weet dat, in die hypothese, de betwiste belasting nietig verklaard wordt en dat, met toepassing van artikel 355 WIB, de administratie dan een nieuwe aanslag mag vestigen...

Wat moet men trouwens verstaan onder «motiveren»? Kan de directeur volstaan met te melden dat hij geen tijd, geen informatie of geen middelen had? Dit dreigt een nieuw geschil in het leven te roepen.

Dan vallen nog twee aanvullende absurditeiten op te merken:

a) Als de directeur besluit de betwiste belasting nietig te verklaren, kan de belastingplichtige het geschil voor de rechtbanken brengen (om te vragen om een ontheffing in plaats van een vernietiging).

In het herschreven artikel 355 WIB wordt gesteld dat de administratie over drie maanden beschikt om een nieuwe aanslag te vestigen. De termijn loopt vanaf de datum «waarop de beslissing van de directeur der belastingen of van de door hem gedelegeerde ambtenaar niet meer vatbaar is voor gerechtelijk verhaal.»

Deze bepaling is volledig betekenisloos. Er wordt geen enkele termijn toegekend aan de belastingplichtige om beroep bij de rechter in te stellen. Dit houdt dus in dat de termijn die aan de administratie wordt toegekend om een nieuwe aanslag te vestigen nooit zal beginnen te lopen. De administratie beschikt hiervoor immers over een onbeperkte termijn.

b) Une observation similaire peut être faite lorsque le directeur ne statue pas dans le délai et ne motive pas les raisons pour lesquelles il n'a pas statué.

Dans cette hypothèse, cette absence de décision doit être assimilée à une décision favorable, entraînant annulation de l'impôt.

L'administration dispose, dans cette hypothèse, pour réimposer, d'un délai exprimé dans les termes suivants: «dans les trois mois de la date à laquelle la décision du directeur des contributions ou du fonctionnaire délégué par lui n'est plus susceptible de recours en justice».

Or:

— par hypothèse, il n'y a pas eu décision;

— le point de départ est donc, non un événement mais un «non-événement»; on peut d'ailleurs se demander comment le receveur, chargé du recouvrement de l'impôt, va être informé de l'annulation de celui-ci puisque, par définition même, il n'y a pas eu décision, le directeur n'ayant rien fait;

— enfin, le délai de trois mois ne va recommencer à courir que lorsque cette «décision» (qui n'en est pas une) est devenue définitive. Or, elle ne le deviendra jamais, puisque le contribuable ne se voit impartir lui-même aucun délai pour se pourvoir en justice!

Il est proposé de remplacer les textes en question par les textes suivants:

*Article 375, § 3, CIR*

«La décision doit être rendue dans les douze mois de la réception de la réclamation visée à l'article 371 ou, en cas d'introduction d'un grief nouveau ou de la production de pièces nouvelles, dans les douze mois de la réception de ces pièces ou de ce grief. S'il n'a pas été statué dans ce délai, l'impôt contesté est dégrevé.»

*Article 410, 4<sup>e</sup> alinéa, CIR*

«L'imposition contestée, en principal, additionnels et accroissements, augmentée des intérêts et des frais y afférents, devient irrécouvrable pour cause de dégrèvement s'il n'a pas été statué à son encontre dans les délais de l'article 375, § 3, CIR.»

On observera par ailleurs qu'à partir du moment où le directeur est obligé de statuer dans le délai, la disposition de l'article 414, § 2 (suspension des intérêts — article 41 du projet 1) n'est plus nécessaire.

b) Een gelijkaardige opmerking kan worden gemaakt als de directeur geen beslissing neemt binnen de gestelde termijn en de redenen hiervoor niet motiveert.

In die hypothese moet dit uitblijven van een beslissing gelijk worden gesteld met een gunstige beslissing die de vernietiging van de belasting meebrengt.

Om een nieuwe aanslag te vestigen beschikt de administratie in dit geval over een termijn die als volgt wordt geformuleerd: «binnen de drie maanden na de datum waarop de beslissing van de directeur der belastingen of van de door hem gedelegeerde ambtenaar niet meer vatbaar is voor gerechtelijk verhaal».

Echter:

— er is, hypothetisch, geen beslissing geweest;

— het beginpunt is dus niet een gebeurtenis maar een «niet-gebeurtenis»; men kan zich trouwens afvragen hoe de ontvanger, belast met het innen van de belasting, op de hoogte zal worden gebracht van de vernietiging aangezien er per definitie geen beslissing is geweest, de directeur heeft immers niets gedaan;

— ten slotte, de termijn van drie maanden begint pas te lopen op het moment dat deze «beslissing» (die geen beslissing is) definitief is geworden. Maar dat zal die beslissing nooit worden aangezien de belastingplichtige geen termijn krijgt toegekend om een beroep in te stellen!

Men stelt voor om de betrokken teksten te vervangen door de volgende teksten:

*Artikel 375, § 3, WIB*

«De beslissing moet genomen worden binnen 12 maanden na ontvangst van het bezwaarschrift als bedoeld in artikel 371 ofwel, in geval van de inleiding van een nieuw bezwaar of het voorleggen van nieuwe stukken, binnen 12 maanden na ontvangst van deze stukken of dit bezwaar. Als binnen deze termijn geen uitspraak is gedaan wordt voor de betwiste belasting ontheffing verleend.»

*Artikel 410, 4e lid, WIB*

«De betwiste aanslag, in hoofdsom, opcentiemen en verhogingen, vermeerderd met interesten en erop betrekking hebben de kosten, is niet meer invorderbaar wegens ontheffing als er geen beslissing is genomen over deze aanslag binnen de termijn van artikel 375, § 3, WIB.»

Voorts zij opgemerkt dat, vanaf het moment dat de directeur verplicht wordt om een uitspraak te doen binnen de gestelde termijn, de bepaling van artikel 414, § 2 (opschorting van de interesten-artikel 41 van het ontwerp 1) niet meer nodig is.

### **3. Suppression de l'article 355, CIR** (article 19 du projet 1)

Cet article n'a plus aucune raison d'être (voir J.P. Bours, *La réimposition*, *L'Écho*, 23 décembre 1997).

Son maintien aurait d'ailleurs pour effet d'accroître l'arriéré judiciaire, dans la mesure où de nombreux litiges ne surgissent que parce qu'après annulation, l'administration a réimposé, et que le contribuable saisit à nouveau les juridictions compétentes pour faire statuer sur cet impôt nouveau.

Il est d'ailleurs peu souhaitable de maintenir dans le Code des impôts sur les revenus une disposition créant une discrimination entre les contribuables passibles de l'impôt sur les revenus (l'administration disposant ici de la possibilité de réimposer après annulation) et les contribuables passibles d'impôts indirects (l'administration ne disposant pas de la faculté de réimposition). Cette discrimination pourrait interpellier la Cour d'arbitrage.

Il est donc proposé de supprimer l'article 355 CIR.

On pourrait imaginer que cette suppression soit combinée avec un alignement général des délais de prescription et une simplification du système (voir l'article 50 du projet 1).

Il est en effet peu souhaitable de laisser subsister trois délais distincts de prescription (3, 5 et 7 ans). Si l'administration dispose, par exemple, pour enrôler, d'un délai unifié de quatre ans, qui serait le même en matière d'impôts sur les revenus et d'impôts indirects, elle serait peu fondée à demander de pouvoir réimposer en cas d'annulation. Le délai qui lui serait imparti pour enrôler lui donnerait des garanties suffisantes pour que le nécessaire soit fait dans les délais sans risque de violation de procédure.

### **4. Suppression de l'article 92 du Code de la TVA** (article 58 du projet 1)

Cet article est à l'origine d'un contentieux important, dont ont été saisies tant la Cour d'arbitrage que la Cour de cassation.

Il existe, ici aussi, une discrimination entre les contribuables passibles d'impôts sur les revenus et les contribuables passibles de TVA, les seconds seuls pouvant se voir réclamer consignation des fonds en cas d'appel, ce qui est contraire au principe du libre

### **3. Afschaffing van artikel 355 WIB** (artikel 19 van ontwerp 1)

Dit artikel heeft geen enkele bestaansreden meer (zie J.P. Bours, *La réimposition*, *L'Écho*, 23 december 1997).

Het behoud van dit artikel zou trouwens een toename van de gerechtelijke achterstand teweegbrengen, daar veel geschillen pas ontstaan omdat de administratie na een vernietiging opnieuw een aanslag gevestigd heeft en de belastingplichtige de zaak opnieuw aanhangig maakt bij de bevoegde rechtbanken om over deze nieuwe belasting uitspraak te laten doen.

Het is overigens weinig wenselijk om in het Wetboek van de inkomstenbelastingen een bepaling te behouden die de belastingplichtigen die inkomstenbelastingen dienen te betalen discrimineert (doordat de administratie in deze de mogelijkheid heeft om een nieuwe aanslag te vestigen ten opzichte van belastingplichtigen die indirecte belastingen dienen te betalen (in dat geval heeft de administratie niet de mogelijkheid om opnieuw te belasten). Deze discriminatie zou een zaak voor het Arbitragehof kunnen worden.

Er wordt dus voorgesteld om artikel 355 WIB af te schaffen.

Men zou zich kunnen voorstellen dat deze afschaffing zou worden gecombineerd met het eenvormig maken van de verjaringstermijnen en een vereenvoudiging van het systeem (zie artikel 50 van ontwerp 1).

Het is inderdaad weinig wenselijk om drie verschillende verjaringstermijnen (3, 5 en 7 jaar) te behouden. Als de administratie, bijvoorbeeld, over een eenge maakte termijn van vier jaar beschikt voor de inkohiering, een termijn die dezelfde zou zijn voor inkomstenbelastingen en indirecte belastingen zou de administratie weinig reden hebben om in geval van vernietiging een nieuwe aanslag te vragen. De voor de inkohiering toegekende termijn zou voor de administratie een voldoende waarborg zijn om het nodige te doen binnen de tijdslimiet zonder risico's op schendingen van de procedure.

### **4. Afschaffing van artikel 92 van het BTW-Wetboek** (artikel 58 van het ontwerp 1)

Dit artikel ligt aan de basis van een belangrijk geschil dat aanhangig is gemaakt bij zowel het Arbitragehof als het Hof van Cassatie.

Er bestaat ook in deze een discriminatie tussen de belastingplichtigen die inkomstenbelastingen dienen te betalen en de belastingplichtigen die BTW dienen te betalen. Alleen de tweede categorie kan worden onderworpen aan een consignatie van fondsen bij

accès de tous aux tribunaux et à celui du double degré de juridiction.

Dans l'hypothèse où l'administration a le sentiment qu'un contribuable frappe d'appel une décision prononcée en matière de TVA dans le but exclusif de gagner du temps, il lui est loisible :

— de demander une fixation à bref délai par application des articles 747 et 751 du Code judiciaire;

— de solliciter condamnation de l'appelant au paiement d'une indemnité pour appel téméraire et vexatoire;

— de solliciter condamnation de l'appelant au paiement d'une amende pour fol appel (article 1072*bis* du Code judiciaire).

L'article 92, alinéa 2, du Code de la TVA doit être abrogé.

### 5. Les «griefs nouveaux»

A. Le nouvel article 372 CIR (article 28 du projet 1) impose au contribuable de présenter ses griefs nouveaux dans un délai de 12 mois à partir de la date de réception de la réclamation.

Cette modification de l'article 372 est évidemment justifiée par le fait qu'à l'avenir, le directeur régional des contributions se verra impartir un délai pour statuer, de sorte qu'il n'est pas souhaitable qu'il soit saisi de griefs nouveaux à l'extrême limite de ce délai.

Cette disposition est néanmoins regrettable, puisqu'elle est de nature à empêcher un redevable de faire valoir certains de ses droits si, dans sa réclamation initiale, il a omis de formuler un grief et s'il oublie de le formuler dans les délais précisés dans l'article ci-dessus, par exemple parce qu'il n'est pas conseillé.

Il est suggéré de réécrire l'article 375 CIR comme ci-dessus point 2.

B. Par ailleurs, l'article 1385*undecies* du Code judiciaire (article 8 du projet 2) réglemente la matière de l'introduction de griefs nouveaux devant les tribunaux.

Il n'est pas souhaitable de limiter le droit d'un contribuable de soumettre au tribunal l'ensemble du litige concernant une imposition.

Il n'y a sur ce point aucune raison de ne pas se référer au prescrit de l'article 807 du Code judiciaire qui

beroeop, wat in strijd is met het beginsel van vrije rechtsingang van eenieder bij alle rechtbanken en met het beginsel van de rechtspraak in twee instanties.

In de hypothese dat de administratie het gevoel heeft dat de belastingplichtige, louter om tijd te winnen, beroep instelt tegen een beslissing inzake BTW, kan de administratie :

— een snelle afhandeling vragen door de artikelen 747 en 751 van het Gerechtelijk Wetboek toe te passen;

— vragen om de eiser in beroep te veroordelen tot het betalen van een schadevergoeding wegens tergend of roekeloos hoger beroep;

— vragen om de eiser in beroep te veroordelen tot het betalen van een geldboete wegens ongegrond beroep (artikel 1072*bis* van het Gerechtelijk Wetboek).

Artikel 92, lid 2, van het BTW-Wetboek dient te worden opgeheven.

### 5. De «nieuwe grieven»

A. Het nieuwe artikel 372 WIB (artikel 28 van ontwerp 1) verplicht de belastingplichtige om nieuwe bezwaren aan te voeren binnen een termijn van 12 maanden vanaf de datum van ontvangst van het bezwaarschrift.

Deze wijziging van artikel 372 is uiteraard gewettigd door het feit dat in de toekomst aan de gewestelijke directeur der belastingen een termijn zal worden toegekend om uitspraak te doen zodat het niet wenselijk is dat nieuwe bezwaren aanhangig worden gemaakt op het einde van deze termijn.

Desondanks valt deze bepaling te betreuren, aangezien ze van dien aard is dat ze een belastingschuldige verhindert om bepaalde rechten te doen gelden als hij, in het initiële bezwaarschrift verzuimd heeft om een bezwaar te formuleren en als hij vergeet dit bezwaar te uiten binnen de termijnen die gesteld worden in bovenstaand artikel, bijvoorbeeld omdat hij geen raad krijgt.

Er wordt dan ook voorgesteld om artikel 375 WIB te herschrijven zoals in bovenstaand punt 2.

B. Overigens regelt artikel 1385*undecies* van het Gerechtelijk Wetboek (artikel 8 van ontwerp 2) de inleiding van nieuwe bezwaren voor de rechtbank.

Het is niet wenselijk om het recht van een belastingplichtige om een geschil over een aanslag in zijn geheel aan de rechtbank voor te leggen, te beperken.

Er is op dit punt geen enkele reden om niet te verwijzen naar het artikel 807 van het Gerechtelijk

contient une disposition spécifique en la matière: «La demande dont le juge est saisi peut être étendue ou modifiée, si les conclusions nouvelles, contradictoirement prises, sont fondées sur un fait ou un acte invoqués dans la citation, même si leur qualification juridique est différente.»

Le tribunal connaît d'un litige en matière d'impôts et, à ce titre, a le droit de connaître de l'ensemble du litige. Ceci s'impose d'autant plus que la matière est d'ordre public. Rappelons les critiques formulées sur ce point par le Conseil d'État et l'avis qu'il a exprimé à nouveau à ce sujet en date du 12 février 1998 (Chambre, 1342/7 - 97/98).

### **6. Quelques observations quant au monopole de plaidoirie des avocats**

Pas plus qu'un avocat ne prétend remplir les déclarations de ses clients, les aider à calculer le montant de leur revenu brut, les conseiller quant au montant des charges professionnelles qu'ils peuvent déduire, les aider à dresser à titre préventif un projet de situation indiciaire ou les assister lors d'un contrôle, il ne se justifie de permettre à un conseiller fiscal ou un expert-comptable de plaider.

La plaidoirie est une science, exigeant à la fois synthèse, rigueur, sens de l'argumentation et du développement juridique.

Cette science s'apprend pendant les études de droit, et il ne se justifie pas d'autoriser ceux qui n'ont pas mené à bien semblables études de pratiquer l'art de la plaidoirie.

Il serait d'ailleurs peu compatible avec le souci de ne pas accroître l'arriéré judiciaire d'autoriser de nombreux non-praticiens de cet art à représenter les justiciables devant les tribunaux.

À ceci s'ajoutent des considérations à caractère déontologique. La déontologie de l'avocat contient des dispositions spécifiquement adaptées au comportement qu'il faut avoir dans les prétoires.

Rien ne doit donc être changé à la situation actuelle, en vertu de laquelle le conseiller fiscal ou le comptable assistent le contribuable pendant la phase pré-contentieuse, l'avocat intervenant ensuite si le justiciable, qui peut par ailleurs se défendre seul, en formule le souhait.

Voir aussi:

1. D'étranges divergences. Article paru dans *L'Écho* du 27 janvier 1998.

2. La réforme de la procédure fiscale. Article paru dans *L'Écho* du 26 mai 1998.

Wetboek dat een specifieke bepaling in deze bevat: «Een vordering die voor de rechter aanhangig is, kan uitgebreid of gewijzigd worden, indien de nieuwe, op tegenspraak genomen conclusies, berusten op een feit of de akte in de dagvaarding aangevoerd, zelfs indien hun juridische omschrijving verschillend is.»

De rechtbank neemt kennis van een geschil inzake belastingen en, heeft daardoor het recht kennis te nemen van het geschil in zijn geheel. Dit is des te wenselijker daar de materie van openbare orde is. We brengen de kritiek van de Raad van State op dit punt in herinnering en het advies dat de Raad opnieuw op dit punt heeft gegeven op 12 februari 1998 (Kamer, 1342/7 - 97/98).

### **6. Een paar opmerkingen over het pleitmonopolie van advocaten**

Een advocaat heeft niet de pretentie om de aangifte van zijn cliënten in te vullen, het bedrag van hun bruto-inkomen te berekenen, hen raad te geven met betrekking tot de beroepskosten die ze kunnen aftrekken, ze helpen om preventief een programma van hun uitgaven op te stellen, of ze bij te staan tijdens een controle... Het is evenmin gerechtvaardigd dat een belastingconsulent of een accountant toestemming krijgt om te pleiten.

Pleiten is een kunst die zin voor synthese en nauwkeurigheid vergt. Een pleiter moet kunnen argumenteren en een juridisch betoog kunnen ontwikkelen.

Deze kunst leert men tijdens de rechtenstudie en het is niet gerechtvaardigd om mensen die een dergelijke studie niet tot een goed einde hebben gebracht, toe te staan de kunst van het pleiten te bedrijven.

De zorg om de gerechtelijke achterstand weg te werken is overigens moeilijk te verenigen met het feit dat men mensen die niet bedreven zijn in het pleiten zou toelaten de rechtzoekende te verdedigen voor de rechtbank.

Voorts spelen deontologische overwegingen een rol. De deontologie van de advocaat bevat bepalingen die specifiek zijn aangepast aan het gedrag dat men dient aan te nemen in gerechtshoven.

De huidige situatie dient dus ongewijzigd te blijven, een situatie waarbij de belastingconsulent of de boekhouder de belastingplichtige bijstaat in de fase die voorafgaat aan het geschil en waarbij de advocaat vervolgens optreedt als de rechtzoekende, die overigens ook zichzelf mag verdedigen, te kennen geeft dat hij dit wenst.

Zie ook:

1. «D'étranges divergences». Artikel in *L'Écho* van 27 januari 1998.

2. «La réforme de la procédure fiscale». Artikel in *L'Écho* van 26 mei 1998.

### 8. Exposé de M. François Izzi, Expert comptable et président de la Ligue francophone du Syndicat national des contribuables asbl

Le projet a subi des rectifications allant dans le sens souhaité par les contribuables (recours hiérarchique abandonné, délai de clôture d'une réclamation raccourci, etc.) nous permettant d'être dans les grandes lignes favorables au projet. Nous sommes ainsi favorables à la nouvelle phase en justice, qui permettra un débat contradictoire, à l'inverse de maintenant; le délai de 18 mois est aussi une amélioration par rapport à maintenant. Toutefois il reste deux aspects que l'on souhaite voir rectifiés et améliorés, car ils sont vraiment anti-démocratiques et à l'encontre du contribuable, deux aspects dont nous avons déjà fait part à maintes reprises en communiqué de presse et au ministre :

1) L'avis de rectification envoyé par un agent en début de phase contentieuse, fait l'objet d'une réponse dans les 30 jours de la part du contribuable lorsqu'il n'est pas d'accord avec les rectifications. Or la plupart du temps l'agent n'en tient pas compte, ne répond pas à la réponse, et envoie la note de calcul d'impôt rectifiée sur base de ces éléments fondés ou non. Le contribuable a alors comme seul recours l'introduction d'une réclamation auprès du directeur, et l'agent n'est plus concerné, avec toute la suite de la procédure connue, et l'accroissement souvent décrié de l'arriéré.

Nous souhaitons qu'il soit imposé au minimum à l'agent de répondre à la réponse du contribuable et ce avec des éléments fondés et qu'en outre, si le désaccord persiste, il soit laissée la possibilité au contribuable de s'adresser à une commission fiscale décrite au second point ci-après. Ceci aura l'avantage de diminuer les litiges en réclamations ou devant les juridictions.

2) La commission fiscale précitée et déjà visée à l'article 347 du Code actuellement (mais qui n'est, dans la pratique, pas en activité) serait, suivant le projet, supprimée, enlevant ainsi les seules possibilités démocratiques pour le contribuable que ses arguments soient examinés par un groupe objectif.

Nous voulons donc que cette commission soit non seulement maintenue mais améliorée dans sa composition (pas de dominance de l'administration et représentation de divers corps de la société par leur spécialiste) afin qu'elle soit pour le contribuable un recours possible avant réclamation s'il n'est pas d'accord avec l'avis de rectification envoyé par un agent. Un grand

### 8. Uiteenzetting van de heer François Izzi, accountant en voorzitter van de Ligue francophone van het Nationaal Syndicaat voor belastingplichtigen, vzw

Het ontwerp is op bepaalde punten gewijzigd volgens de wensen van de belastingplichtigen (het hiërarchische beroep is afgeschaft, de termijn om een bezwaar af te sluiten is verkort, enz.), zodat wij in grote lijnen voorstander zijn van het ontwerp. Zo zijn we erg tevreden over de nieuwe gerechtelijke fase, die een debat op tegenspraak mogelijk maakt, wat nu niet het geval is; ook de termijn van 18 maanden is een verbetering tegenover de huidige situatie. Er blijven evenwel twee aspecten die rechtgezet en verbeterd moeten worden, omdat ze antidemocratisch zijn en nadelig voor de belastingplichtige, twee aspecten waarop we reeds vaak hebben gewezen in persmededelingen en ook de aandacht van de minister hebben gevestigd:

1) Als de belastingplichtigen bij het begin van de geschilfase van de belastingdiensten een bericht van rechtzetting krijgen, moeten zij binnen 30 dagen antwoorden als zij het niet eens zijn met de rechtzettingen. Meestal houdt de belastingambtenaar hiermee geen rekening, hij antwoordt niet en stuurt de nota op met de berekening van de belasting, rechtgezet op basis van al dan niet gegronde elementen. De belastingplichtige kan dan alleen nog een bezwaarschrift indienen bij de directeur, maar de belastingambtenaar is daar niet langer bij betrokken en er moet een hele procedure worden doorlopen met als betreurenswaardig gevolg de toename van de achterstand.

Wij willen dat de belastingambtenaar minstens wordt verplicht om te antwoorden op het antwoord van de belastingplichtige met gegronde argumenten en dat de belastingplichtige bovendien de mogelijkheid heeft om zich tot de hierna beschreven fiscale commissie te wenden als er onenigheid blijft bestaan. Op die manier wordt het aantal betwistingen via bezwaarschriften of voor de rechtscolleges verminderd.

2) De reeds genoemde fiscale commissie, waarvan al sprake is in artikel 347 van het wetboek (maar die in de praktijk niet werkzaam is), wordt in dit ontwerp afgeschaft, waardoor de belastingplichtige de enige democratische mogelijkheid verliest om zijn argumenten te laten beoordelen door een objectieve groep.

Wij willen dus dat deze commissie niet alleen blijft bestaan maar ook wordt verbeterd wat de samenstelling betreft (geen overwicht van de belastingdienst en vertegenwoordiging van alle sociale beroepsgroepen via hun specialist) zodat ze een beroepsmogelijkheid vormt voor de belastingplichtige nog vóór hij een bezwaarschrift indient, als hij het niet het eens is met

nombre de contribuables se rallieront ainsi à l'avis de cette commission et ne déposeront pas de réclamations, avec tous les effets positifs pour l'administration; de plus les agents seront moins enclins à rectifier avec légèreté.

### Discussion

Le ministre annonce que ses services examinent actuellement les notes remises par les personnes que la commission a déjà auditionnées. Il reconnaît que ces personnes font autorité en matière de droit comptable et de droit fiscal.

Le ministre s'appuie sur l'exposé de M. Van Dyck pour résumer en deux points les objectifs poursuivis par la réforme de la procédure fiscale :

1. C'est, d'une part, permettre l'organisation de contrôles conjoints de l'entreprise par les contributions et la TVA. Cet objectif est réalisé, pour l'essentiel, d'une part par la constitution des nouveaux centres de contrôle et, d'autre part, dans le projet, par une harmonisation des délais de prescription en matière de TVA, et des délais d'imposition des contributions directes.

2. Le second objectif de la réforme est de transférer au pouvoir judiciaire le contentieux juridictionnel actuellement traité par le directeur des contributions. Ce transfert est justifié par le souci d'assurer au contribuable le traitement du litige qui l'oppose à l'administration, par un juge impartial et indépendant.

Cela n'implique pas la disparition du recours administratif. Dans une première phase, subsiste le contentieux administratif, pour lequel le projet introduit des délais.

Le délai de 18 mois est suivi d'une mise en demeure qui donne encore six mois au maximum. Pour le ministre, cette mesure constitue un progrès par rapport à la situation actuelle, où il n'y a pas de délais. Actuellement, l'on constate que, parfois, après plusieurs années, il n'y a toujours pas de décision du directeur des contributions sur une réclamation.

À la remarque du président que toutes les personnes auditionnées qualifiaient ce délai de deux ans de trop long, le ministre rétorque que tel n'est pas l'avis de l'administration.

Le ministre fait remarquer que la mission première de l'administration fiscale est de faire payer l'impôt juste. Il importe de garder un équilibre dans cette question. Cela n'empêche pas que l'administration

het bericht van rechtzetting van een belastingambtenaar. Een groot aantal belastingplichtigen zal zich bij het advies van die commissie neerleggen en geen bezwaarschrift indienen, met alle positieve gevolgen vandien voor de belastingdiensten; bovendien zullen de ambtenaren bij de rechtzettingen niet lichtzinnig te werk gaan.

### Bespreking

De minister deelt mee dat zijn diensten zich thans buigen over de nota's van de personen die de commissie reeds heeft gehoord. Hij geeft toe dat die personen erkende specialisten zijn in het boekhoudkundig recht en het fiscaal recht.

De minister baseert zich op de uiteenzetting van de heer Van Dyck om de doelstellingen van de hervorming van de procedure in fiscale zaken samen te vatten in twee punten :

1. Het eerste doel is een gelijktijdige controle van het bedrijf te organiseren voor de belastingen en de BTW. Deze doelstelling wordt in hoofdzaak concreet gerealiseerd enerzijds door het oprichten van nieuwe controlecentra en anderzijds — via het ontwerp — door het harmoniseren van de verjaringstermijnen inzake de BTW en de belastingstermijnen van personen die directe belastingen verschuldigd zijn.

2. Het tweede doel van de hervorming bestaat erin de gerechtelijke geschillen die thans door de directeur van de belastingen worden afgehandeld, over te dragen aan de rechterlijke macht. Die overdracht wordt verantwoord door het streven om aan de belastingplichtige te waarborgen dat zijn geschil met de fiscus wordt behandeld door een onpartijdige en onafhankelijke rechter.

Dat betekent nog niet dat het administratief beroep verdwijnt. In een eerste fase bestaat er nog altijd het administratief geschil, waarvoor het ontwerp termijnen invoert.

Na de termijn van 18 maanden volgt er een ingebrekestelling die nog ten hoogste zes maanden kan bedragen. Voor de minister betekent dat een stap vooruit in vergelijking met de thans bestaande toestand, waar er geen termijnen gelden. Nu kan men vaststellen dat de directeur van de belastingen soms na verscheidene jaren nog altijd geen beslissing heeft genomen over een bezwaarschrift.

Op de opmerking van de voorzitter dat alle gehoorde personen de termijn van twee jaar als te lang beschouwen, antwoordt de minister dat de belastingdiensten het daarmee niet eens zijn.

De minister antwoordt dat de eerste taak van het fiscaal bestuur erin bestaat een correcte belasting te doen betalen. In dergelijke aangelegenheden komt het op het evenwicht aan. Dat neemt echter niet weg dat



doive veiller à entretenir de bonnes relations avec les contribuables. Dans un certain nombre de cas difficiles, il est clair qu'imposer un délai trop court rend impossible pour l'administration un bon travail. La plupart des dossiers sont déjà actuellement traités dans l'année. Pour les autres cas, il n'y a pas de délais. Par conséquent, du point de vue du contribuable, c'est un progrès d'avoir fixé un délai qui est au maximum de deux ans. Ensuite, le contribuable a le droit de porter le litige devant le juge.

Le président rappelle que le délai de deux ans a été critiqué quasiment par toutes les personnes auditionnées par cette commission. Il est vrai que la commission n'a pas entendu l'administration. L'intervenant considère toutefois que le ministre en est dans une large mesure le porte-parole et peut donc réagir aux critiques sur les délais.

Un deuxième grief assez général, qui est ressorti des auditions, concerne l'impossibilité pour un litige en matière fiscale de faire état d'éléments nouveaux qui interviendraient en cours de procédure alors que, d'une façon générale, en matière civile ou en matière pénale, on peut toujours le faire, y compris pour demander une révision ou pour revoir complètement une condamnation qui est intervenue par exemple sur le plan pénal.

Le ministre considère toutefois que sur ce plan également, le projet constitue un progrès par rapport à la situation actuelle puisque maintenant l'on peut, dans l'acte introductif d'instance, invoquer des griefs nouveaux qui n'avaient pas été soumis dans la phase administrative.

Le président explique que ce que l'on reproche surtout, c'est qu'en fait, en matière de procédure fiscale, le projet innove (sic) à l'égard d'un Code judiciaire approuvé par le législateur il y a une trentaine d'années. Or, ce Code judiciaire, en matière de procédure civile, a toujours été considéré dès l'origine comme étant un modèle pour d'autres pays. Il s'agit de la réforme inspirée par le bâtonnier Van Reepinghen.

Le ministre précise qu'il est évident que les griefs de droit peuvent toujours être invoqués. Ce sont de nouveaux griefs de fait que l'on ne peut pas invoquer au-delà de l'acte introductif d'instance. L'intention est d'éviter dans la pratique, la technique utilisée par certains experts fiscaux qui, à dessein, n'invoquent pas un certain nombre d'éléments de fait en faveur de leurs clients et se les réservent pour une phase ultérieure de la procédure.

Un membre estime qu'en déposant le projet de loi en question, l'on a raté l'occasion de réformer la procédure fiscale dans un sens positif, c'est-à-dire dans le sens du développement d'un climat positif qui génère

de l'administration pour une bonne compréhension avec les contribuables. In een aantal ingewikkelde gevallen is het zonder meer duidelijk dat ze haar werk niet naar behoren kan uitvoeren wanneer er een te korte termijn wordt opgelegd. Het merendeel van de dossiers krijgt thans binnen een jaar zijn beslag. Voor de overige dossiers gelden er geen termijnen. Voor de belastingplichtige betekent het bijgevolg een stap vooruit dat een termijn van ten hoogste twee jaar wordt bepaald. Vervolgens kan de belastingplichtige met zijn geschil naar de rechter stappen.

De voorzitter herinnert eraan dat de termijn van twee jaar onder vuur is genomen door bijna alle personen die de commissie heeft gehoord. Het klopt dat er geen hoorzitting is gehouden met de administratie. Spreker verklaart er evenwel van uit te gaan dat de minister ruimschoots als haar woordvoerder optreedt en dus voor een reactie kan zorgen op de kritiek op de termijnen.

Een tweede tijdens de hoorzittingen vaak gehoord bezwaar gaat over de onmogelijkheid om in fiscale zaken nieuwe informatie aan te voeren in de loop van de procedure terwijl dat in burgerlijke en strafzaken in de regel wel kan, ook om een herziening te vragen of bijvoorbeeld een veroordeling in strafzaken volledig te herzien.

De minister gaat er evenwel van uit dat het ontwerp ook uit dat oogpunt een vooruitgang betekent tegenover de thans geldende toestand omdat men nu in de akte van rechtsingang nieuwe bezwaren kan aanvoeren die in de administratieve fase niet werden aangevoerd.

Volgens de voorzitter bestaat de zwaarste kritiek erin dat het ontwerp in de fiscale procedure nieuwigheden (sic) invoert tegenover het Gerechtelijk Wetboek dat de wetgever zowat dertig jaar geleden heeft goedgekeurd. Nu is het zo dat ons Gerechtelijk Wetboek, wat de gerechtelijke procedure betreft, door andere landen van bij de aanvang altijd als een voorbeeld is beschouwd. Spreker heeft het over de hervorming ingegeven door stafhouder Van Reepinghen.

De minister wijst erop dat men uiteraard in alle omstandigheden bezwaren in rechte kan aanvoeren. In feite is het zo dat men geen nieuwe bezwaren kan aanvoeren na de akte van rechtsingang. Zo wil men voorkomen dat fiscalisten met opzet feitelijke informatie in het voordeel van hun klanten achterhouden en die pas in een later stadium van de procedure opdelen.

Een lid is van oordeel dat met dit ontwerp een kans wordt gemist om de fiscale procedure op een positieve manier te hervormen. Dit betekent een manier waarbij een gunstig klimaat wordt gecreëerd voor een gro-

rait un plus grand civisme fiscal. L'intervenant estime que le message du projet de loi va dans le sens contraire. En effet, la procédure fiscale devient plus longue, plus compliquée et plus onéreuse. Les droits de l'administration sont renforcés au détriment de ceux du citoyen. Dans les cas où l'administration aura omis de répondre dans le délai de deux ans, le contribuable restera dans l'incertitude. C'est lui d'ailleurs qui doit prendre l'initiative de signaler à l'administration qu'elle ne fait pas son travail. Il devra lui adresser une mise en demeure qui rendra plus délicate encore la position de faiblesse dans laquelle le contribuable se trouve vis-à-vis de son contrôleur.

Le membre regrette que l'on ait manqué cette occasion et il craint que la réforme envisagée ne fasse plus de tort que de bien. Il est convaincu qu'il faudra très vite une nouvelle réforme fiscale qui permette d'obtenir un résultat plus acceptable.

Le ministre souligne qu'il ne partage absolument pas cette opinion. Il répète que, d'après lui, le projet s'efforce de réaliser un équilibre entre les préoccupations légitimes des contribuables et celles de l'administration. Le contribuable a le droit d'être traité de manière correcte. Dans cette optique, le fait que désormais le contribuable puisse porter sa réclamation en première instance devant le pouvoir judiciaire, avec la possibilité ensuite d'aller devant la cour d'appel, constitue un progrès important. Par conséquent, sur le plan des possibilités de recours du contribuable, ce projet constitue un progrès incontestable. Il est vrai toutefois qu'en même temps, il y a le souci de ne pas complètement désarmer l'administration fiscale et de lui permettre d'accomplir sa tâche, qui est d'assurer, dans toute la mesure du possible, le paiement de l'impôt dû. Le projet vise donc à trouver un équilibre juste. Le ministre croit que les lignes directrices répondent bien à cette double préoccupation.

Il ajoute que le projet n'est certainement pas parfait et que lors de la discussion des articles, l'on peut encore réfléchir et ajuster l'un ou l'autre point.

Un commissaire fait observer que les experts fiscaux jugent que le délai dont dispose l'administration est trop long, dans une procédure où cette instance n'est intercalée que pour permettre d'éviter la multiplication des conflits devant les tribunaux. Pratiquement personne n'est convaincu qu'il faille deux ans. L'argumentation est basée d'une part sur le fait qu'il y a des éléments factuels qui peuvent trouver leur solution dans la discussion entre le contrôleur et le contribuable. Cette discussion peut avoir lieu dans un délai plus court. D'autre part, il y a des cas où ce sont des principes qui sont en cause (une circulaire, une directive donnée par le ministre à son administration, etc.). Dans ce cas de figure, l'administration est totalement liée. Là, il est totalement superflu de prévoir un délai puisque, de toute façon, il faudra que les tribunaux interviennent pour

terre fiscale burgerzin. Spreker meent dat de boodschap die uitgaat van dit wetsontwerp precies in de tegenovergestelde richting gaat. De fiscale procedure wordt immers langer, ingewikkelder en duurder. De rechten van de administratie worden beter beschermd ten nadele van de rechten van de burger. Antwoordt de administratie niet binnen de periode van twee jaar, dan blijft de belastingplichtige in het ongewisse. Hij moet overigens zelf een initiatief nemen om er de administratie op te wijzen dat ze haar werk niet doet. Deze ingebrekestelling bemoeilijkt nog meer de reeds zwakke positie van de belastingplichtige ten opzichte van zijn belastingcontroleur.

Het lid betreurt de gemiste kans en vreest dat de hervorming meer kwaad dan goed met zich zal brengen. Hij meent dat binnen afzienbare tijd de fiscale hervorming zal moeten worden overgedaan teneinde tot een beter aanvaardbaar resultaat te komen.

De minister is het daarmee volstrekt niet eens. Hij herhaalt dat het ontwerp streeft naar een evenwicht tussen de gewettigde belangen van de belastingplichtige en die van de belastingadministratie. De belastingplichtige heeft recht op een correcte behandeling. Dat de belastingplichtige voortaan met zijn bezwaar eerst bij de rechter terecht kan met de mogelijkheid om vervolgens naar het hof van beroep te stappen, vormt uit dit oogpunt een belangrijke stap vooruit. Wat de beroepsmogelijkheden van de belastingplichtige betreft, betekent dit ontwerp onbetwistbaar een vooruitgang. Het klopt evenwel dat het ontwerp tegelijkertijd de belastingadministratie niet alle middelen wil ontnemen en haar de kans wil bieden haar opdracht te vervullen, namelijk de verschuldigde belasting zoveel mogelijk doen betalen. Het ontwerp streeft dus naar een aanvaardbaar evenwicht. Volgens de minister vallen de krachtlijnen van het ontwerp wel degelijk samen met dat tweevoudig streven.

Hij voegt eraan toe dat het ontwerp geen aanspraak maakt op volkomenheid en dat men bij de behandeling van de artikelen nog een aantal punten in overweging kan nemen en bijstellen.

Een lid merkt op dat de termijn waarover de administratie beschikt volgens de fiscalisten te lang is in het kader van een procedure waar de administratie alleen fungeert om te voorkomen dat te veel belastingplichtigen naar de rechtbank stappen. Bijna niemand is overtuigd van de noodzaak van een termijn van twee jaar. Een aantal problemen kunnen immers opgelost worden in een bespreking tussen de controleur en de belastingplichtige. De bespreking kan sneller geschieden. Voorts zijn er de gevallen waarin een aantal beginselen nageleefd moeten worden (een circulaire, een richtlijn van de minister aan zijn diensten, enz.). In die gevallen kan het bestuur er volstrekt niet onderuit. Het is dan ook volkomen overbodig in een termijn te voorzien omdat de rechtbanken hoe dan ook het geschil moeten beslechten. Voor die twee soorten geschillen bedraagt de termijn van het admi-

trancher le litige. Par conséquent, pour ces deux catégories de litiges, ce délai de recours administratif de 18 mois suivi par un délai de 6 mois avec possibilité de mise en demeure dont on doute de l'utilité, est au centre de la controverse.

En ce qui concerne le deuxième grief général, auquel le ministre a répondu, que le contribuable peut toujours faire valoir des moyens nouveaux en droit, mais pas des faits nouveaux, le commissaire rétorque que l'on ne peut pas ériger la pratique des contribuables les plus rusés et les plus mal intentionnés comme étant la généralité pour ensuite conformer la procédure que l'on oppose à tous les citoyens, sur base de la procédure destinée aux pires d'entre eux.

Un membre déclare qu'il est vrai que la loi en projet représente un progrès pour le contribuable en ce sens qu'il dispose désormais du droit d'introduire un recours auprès d'un juge indépendant. Il estime toutefois que le contribuable doit payer très cher ce progrès. La procédure devient en effet plus longue; le contribuable doit mettre en demeure son propre contrôleur. Il doit en outre attendre deux ans, même si le litige porte sur une différence d'interprétation de la législation fiscale à propos de laquelle le contrôleur ne peut conclure lui-même aucun accord et qui devra faire l'objet d'une décision du tribunal à l'issue de la période de deux ans.

Le commissaire estime par conséquent que l'on ne peut absolument pas dire que, dans cette situation, il y a un équilibre entre les droits du contribuable et ceux de l'administration fiscale. Les citoyens ont déjà le sentiment de se trouver en position de faiblesse. Le projet de loi ne changera rien à cela, au contraire. Il ne va certainement pas promouvoir le civisme fiscal.

Un autre commissaire cite l'exemple esquissé par Maître Th. Afschrift dans son commentaire sur les conséquences d'un recours administratif obligatoire. Les revenus de l'an 2000 seront contrôlés en 2003, la réclamation sera tranchée en 2008 et les deux degrés de juridiction seront épuisés en 2014, s'il n'y a pas pourvoi en cassation.

Le ministre répond que tel est malheureusement déjà le cas dans l'état actuel des choses. Il répète que, même si le délai est considéré comme trop long, le fait de fixer ce délai constitue un progrès par rapport à la situation actuelle où aucun délai n'est prévu et où le contribuable doit attendre parfois 5 à 8 ans avant que le directeur des contributions ne se prononce sur sa réclamation.

Le préopinant estime toutefois qu'il est quand même inconcevable qu'un contribuable, quelle que soit sa qualité, ne connaisse pas avant 14 ans le sort définitif de sa situation fiscale.

Le ministre réplique que c'est précisément parce qu'il juge cette situation anormale, qu'il a déposé un projet de loi qui impose un délai. Le projet prévoit

nistratief beroep 18 maanden gevolgd door een termijn van zes maanden met de mogelijkheid van ingebrekestelling, waarvan het nut twijfelachtig is. Dat vormt de kern van de discussie.

Wat nu het tweede algemeen bezwaar betreft, waarop de minister reeds heeft geantwoord, te weten dat de belastingplichtige altijd nieuwe middelen kan aanvoeren maar geen nieuwe feiten, antwoordt het lid dat men de praktijken van de sluwste en de kwaadwilligste belastingplichtigen niet mag veralgemenen door de algemeen geldende procedure af te stemmen op die welke men tegen de «zwarte schapen» hanteert.

Een lid bevestigt dat het klopt dat het ontwerp voor de belastingplichtige een vooruitgang betekent omdat hij nu beroep kan instellen bij een onafhankelijke rechter. Spreker meent evenwel dat de burger voor die vooruitgang zwaar moet betalen. De procedure wordt immers langer. De belastingplichtige moet zijn eigen controleur in gebreke stellen. Overigens moet hij twee jaar wachten ook al draait het geschil om een verschillende interpretatie van de fiscale wetgeving waarover de controleur zelfs geen akkoord mag afsluiten en waar uiteindelijk de rechtbank een uitspraak in zal moeten doen als die periode van twee jaar eenmaal is verstreken.

Het commissielid ziet deze toestand dan ook helemaal niet als een waarvoor de rechten van de belastingplichtige in evenwicht zijn met die van de belastingadministratie. De burgers oordelen nu reeds dat zij zich in een nadelige positie bevinden. Het ontwerp doet daar niets aan, wel integendeel. Dit zal het fiscaal civisme zeker niet ten goede komen.

Een ander lid verwijst naar het voorbeeld van Mr. Th. Afschrift in zijn commentaar op de gevolgen van het verplicht administratief beroep. De inkomsten van het jaar 2000 worden gecontroleerd in 2003. Over het bezwaar komt er een beslissing in 2008 en de tweede aanleg is eerst in 2014 achter de rug, tenzij er nog voorziening in cassatie is.

De minister antwoordt dat dit jammer genoeg nu ook al het geval is. Hij herhaalt dat ook al wordt de termijn als te lang beschouwd, de vooruitgang erin bestaat een termijn vast te stellen omdat er thans geen enkele termijn geldt en omdat de belastingplichtige soms 5 à 8 jaar moet wachten vóór de belastingdirecteur zich uitspreekt over zijn bezwaar.

De vorige spreker meent evenwel dat het toch onaanvaardbaar is dat een belastingplichtige, wie hij ook is, 14 jaar in het ongewisse blijft over het definitieve lot dat zijn fiscale toestand beschoren is.

De minister antwoordt dat precies omdat hij die toestand onaanvaardbaar vindt, hij een ontwerp heeft ingediend dat een termijn oplegt. Het ontwerp

même que si, après la mise en demeure, le directeur des contributions ne s'est pas prononcé, la requête est supposée acceptée.

Le même commissaire fait valoir que pour les entreprises et en particulier pour des investisseurs étrangers qui n'ont pas le statut de centre de coordination, le fait qu'il y ait des litiges avec l'administration des Contributions qui se répètent année après année et qui, 10 ans après la première imposition, ne connaissent toujours pas la décision de l'administration et ses conséquences sur le résultat de leurs filiales, est incompréhensible et grotesque. De telles pratiques, répercutées à l'étranger, font la risée de notre pays.

Un autre membre estime que le projet renforce encore la mauvaise réputation que la Belgique a en ce domaine.

Il reproche au ministre de maintenir un recours administratif obligatoire qui souvent ne se justifie pas.

Le ministre craint que si, par exemple pour des litiges sur une interprétation de la législation fiscale, l'on passait directement devant les tribunaux et ce, sans filtre administratif, l'arriéré judiciaire monterait en flèche.

Le commissaire estime que le contribuable, puisque cela lui coûte pas mal d'argent, n'ira pas au tribunal sans un bon dossier. Il ajoute que le délai de deux ans ne change rien au nombre de litiges qui vont devant les tribunaux.

Le ministre fait observer que le membre part de l'idée que, même si le contribuable a raison, le directeur lui donnera tort. Il ajoute que des magistrats se plaignent de ce que l'on utilise aujourd'hui le recours devant la cour d'appel même dans des cas où le contribuable sait parfaitement qu'il n'obtiendra pas gain de cause, mais simplement pour faire prolonger le litige sans qu'il doive payer.

\*  
\* \*

Le ministre ne comprend pas pourquoi le membre s'obstine à soutenir que tous les cas simples qui aujourd'hui sont réglés dans l'année, ne le seraient plus après l'adoption du projet. Dans la pratique, plus de 80 % des réclamations sont traitées dans l'année. Il ne faut pas oublier non plus que c'est l'agent qui a établi la taxation qui devra la défendre devant le tribunal. Cette personne, quand le contribuable a raison, a donc tout intérêt à le reconnaître rapidement. Pour les moins de 20 % de cas qui ne sont pas tranchés par le directeur des contributions dans l'année, il n'y a

bepaalt dat zelfs indien de belastingdirecteur zich niet heeft uitgesproken na een ingebrekestelling, het bezwaar geacht wordt te zijn ingewilligd.

Hetzelfde lid werpt op dat bedrijven en meer bepaald buitenlandse investeerders die het statuut van coördinatiecentrum niet bezitten, het onbegrijpelijk en belachelijk vinden dat er jaar na jaar opnieuw geschillen rijzen met de administratie der belastingen en dat zij 10 jaar na de eerste aanslag nog steeds de beslissing van de administratie niet kennen noch de gevolgen ervan voor het resultaat van hun bedrijven. Dergelijke toestanden leiden tot het vertellen van Belgenmoppen in het buitenland.

Volgens een ander lid doet het ontwerp er nog een schepje bovenop.

Hij verwijt de minister dat hij voorstander blijft van het verplicht administratief beroep ofschoon dat vaak niet te verantwoorden valt.

De minister spreekt de vrees uit dat wanneer men, bijvoorbeeld bij geschillen over een interpretatie van de fiscale wetgeving, rechtstreeks naar de rechtbank stapt zonder zich eerst tot de administratie te wenden, de gerechtelijke achterstand schrikwekkend zou toenemen.

Het lid meent dat de belastingplichtige niet zonder een goed gestoffeerd dossier naar de rechtbank zal stappen omdat het zo duur is. Spreker voegt eraan toe dat een termijn van twee jaar helemaal niets verandert aan het aantal geschillen dat de rechtbank zal moeten oplossen.

De minister merkt op dat het lid ervan uitgaat dat ook al heeft de belastingplichtige gelijk, de directeur hem ongelijk zal geven. Hij voegt er nog aan toe dat magistraten zich erover beklagen dat de belastingplichtige thans naar het hof van beroep gaat, ook in gevallen waarin hij maar al te goed weet dat hij de zaak niet kan winnen en alleen de bedoeling heeft om het geschil te laten aanslepen zonder geld te moeten spenderen.

\*  
\* \*

De minister zegt niet te begrijpen waarom het lid maar blijft beweren dat alle eenvoudige gevallen die thans binnen een jaar hun beslag krijgen, dat na de goedkeuring van het ontwerp niet meer zouden krijgen. In de praktijk is het zo dat meer dan 80 % van de bezwaren binnen het jaar wordt afgehandeld. Al evenmin mag men uit het oog verliezen dat de belastingambtenaar die de aanslag vaststelt, deze ook voor de rechtbank zal moeten verantwoorden. Gesteld dat de belastingplichtige gelijk haalt, dan heeft die ambtenaar er alle belang bij dat zo spoedig mogelijk toe te

aujourd'hui aucun délai, ce qui entraîne des situations tout à fait inadmissibles. Le fait d'imposer un délai de deux ans constitue un progrès incontestable.

Un commissaire souligne qu'il existe quand même un esprit de corps qui règne au sein des agents de l'administration des Finances et qu'il est tout à fait exceptionnel que le directeur des contributions prenne position contre l'agent-taxateur. Or, ces dernières années, le ministère des Finances a embauché pas mal de jeunes agents. Il n'est que normal que ceux-ci commettent des erreurs. Et au niveau des supérieurs hiérarchiques, l'on a peur de les contredire.

Le ministre réplique que ce ne sont pas ces supérieurs qui traitent les réclamations. Dans la pratique, la réclamation est examinée par l'inspecteur du contentieux et le contribuable peut avoir une discussion avec cet inspecteur. Heureusement, il y a beaucoup de litiges qui sont réglés à ce stade. Dans ces cas, le contribuable ne doit pas aller en recours devant la cour d'appel.

En pratique, le contribuable introduit une réclamation écrite auprès du directeur des contributions. Toutefois, le contribuable ou son avocat demandent à rencontrer l'inspecteur du contentieux qui traite le dossier.

Le préopinant compare la situation du contribuable avec celle de Dreyfus devant l'armée française. Selon le membre, l'esprit de corps au ministère des Finances n'est pas toujours favorable à une appréciation objective de la situation d'un contribuable. Le commissaire estime aussi que, d'une façon générale, le projet de loi ne donne pas l'impression d'aller à l'encontre de cette situation qui est psychologiquement et concrètement défavorable au contribuable.

Un autre membre estime qu'il faudrait se demander si l'on améliore suffisamment la situation du contribuable. Il signale qu'il n'est question nulle part, dans le projet de loi, d'un droit du contribuable d'être entendu par l'agent taxateur.

Le ministre répond que ce droit est régi par l'article 374, alinéa trois, du CIR 92, que le projet ne vise pas à modifier.

geven. Voor de minder dan 20 % gevallen die de belastingdirecteur thans niet binnen een jaar beslecht, geldt er momenteel geen enkele termijn. Dat leidt tot volstrekt onaanvaardbare toestanden. Dat er nu een termijn van twee jaar wordt opgesteld, vormt onbetwistbaar een vooruitgang.

Een lid merkt op dat er bij het personeel van de administratie van Financiën toch een korpsgeest heerst en dat het helemaal niet zo vaak gebeurt dat de belastingdirecteur een ander standpunt inneemt dan de ambtenaar die de aanslag vaststelt. Nu is het zo dat het ministerie van Financiën in de voorbije jaren heel wat jonge personeelsleden heeft geworven. Het is dan ook niet meer dan normaal dat die vergissingen begaan. Hun hiërarchische meerderen deinzen er evenwel voor terug hen tegen te spreken.

De minister antwoordt dat het niet die hiërarchische meerderen zijn die de bezwaarschriften behandelen. In de praktijk is het zo dat het bezwaarschrift wordt onderzocht door de inspecteur van geschillen en dat de belastingplichtige daarover met hem kan praten. Gelukkig worden er nog heel wat geschillen geregeld in dat stadium. In dat geval hoeft de belastingplichtige niet naar het hof van beroep te stappen.

In de praktijk dient de belastingplichtige een schriftelijk bezwaar in bij de belastingdirecteur en de belastingplichtige of zijn advocaat vraagt de inspecteur van geschillen te kunnen ontmoeten die het dossier behandelt.

De vorige spreker vergelijkt de toestand van de belastingplichtige met die van Dreyfus tegenover het Franse leger. Volgens hem draagt de korpsgeest bij het ministerie van Financiën niet altijd bij tot een objectieve beoordeling van de toestand van de belastingplichtige. Voorts meent het lid ook dat het ontwerp globaal genomen niet de indruk wekt in te gaan tegen een toestand die psychologisch en concreet nadelig is voor de belastingplichtige.

Volgens een volgend lid rijst de vraag of de vooruitgang voor de belastingplichtige wel voldoende is. In het wetsontwerp staat zo volgens spreker ook nergens vermeld dat de belastingplichtige het recht heeft om gehoord te worden door de belastingambtenaar.

De minister antwoordt dat dit recht geregeld wordt door artikel 374, derde lid, van het WIB 92, dat door het ontwerp ongemoeid wordt gelaten.

## 9. Exposé de Maître Marc Dassesse, avocat, expert fiscal

### *I. Observations communes aux deux projets : compétence fiscale des régions et des communautés — implications*

*Exemple:* Contestation en matière de remise du précompte immobilier pour improductivité.

Un fonctionnaire de l'État fédéral est amené à statuer sur un litige dont l'issue intéresse non pas l'État fédéral, mais exclusivement la Région concernée. Ce fonctionnaire fédéral doit appliquer, pour ce faire, une réglementation qui relève exclusivement du pouvoir régional. En cas de litige porté devant le pouvoir judiciaire aboutissant, à la fin de la procédure, à un pourvoi devant la Cour de cassation, ce pourvoi doit être obligatoirement introduit par un officier ministériel de l'État fédéral, à savoir un des quinze avocats à la Cour de cassation. Mêmes remarques en ce qui concerne les communautés.

### *II. Projet de loi relative au contentieux en matière fiscale, n° 1-966/1*

**II.1.** Modification du régime de dénonciation des mécanismes particuliers par la Commission bancaire et extension de ce régime à l'Office de contrôle des assurances (*cf.* article 9 du projet).

L'obligation de dénonciation au ministère des Finances peut avoir pour conséquence la faillite de l'établissement de crédit concerné suite à l'enrôlement de l'impôt, des accroissements et des amendes par le ministère des Finances (*cf.* affaire Belgocentrale). Ceci vaut tant pour la Commission bancaire et financière que pour l'Office de contrôle des assurances, dans la mesure où celui-ci est compétent pour le crédit hypothécaire octroyé par les banques.

C'est précisément le souci de préserver la stabilité des établissements de crédit concernés qui est invoqué pour justifier la compétence actuelle de la CBF dans le domaine des mécanismes particuliers.

Se pose, dès lors, la question de savoir si la disposition de l'espèce ne doit pas être préalablement soumise en projet par le gouvernement belge à la Banque centrale européenne. Comparer la procédure de consultation récemment suivie à propos de la législation concernant la lutte contre le blanchiment (*cf.* décision du Conseil n° 93/717/CE, Journal Officiel n° L332 du 31 décembre 1993, p. 14 et doc. Chambre, n° 1335/2, 1997-1998, pp. 1 à 3).

**II.2.** Le conjoint (sauf dans un régime de séparation de biens pure et simple) reste exposé au risque de voir recouvrer sur ses biens non seulement les impôts

## 9. Uiteenzetting door meester Marc Dassesse, advocaat, fiscaal expert

### *I. Gemeenschappelijke opmerkingen voor beide ontwerpen : belastingbevoegdheid van de gewesten en de gemeenschappen — gevolgen*

*Voorbeeld:* Betwisting inzake de vermindering van roerende voorheffing voor onproductiviteit.

Een federale ambtenaar moet uitspraak doen over een geschil waarvan de afloop niet de federale Staat maar uitsluitend het betrokken gewest aanbelangt. Deze federale ambtenaar moet hiervoor regels toepassen die uitsluitend tot de bevoegdheid van de gewestelijke overheid behoren. Wanneer een bij de gerechtelijke macht aangebracht geschil op het einde van de procedure aanleiding geeft tot een cassatieberoep, dan moet deze voorziening ingesteld worden door een ambtenaar van de federale Staat, namelijk een van de vijftien advocaten bij het Hof van Cassatie. Zelfde opmerking in verband met de gemeenschappen.

### *II. Wetsontwerp betreffende de beslechting van fiscale geschillen, nr. 1-966/1*

**II.1.** Wijziging van de regeling voor de bekendmaking van de bijzondere mechanismen door de Bankcommissie en uitbreiding van deze regeling tot de Controledienst voor de verzekeringen (*cf.* artikel 9 van het ontwerp).

De verplichting om het ministerie van Financiën in te lichten kan leiden tot het faillissement van de betrokken kredietinstelling ten gevolge van de inkohiering van de belasting, de belastingverhoging en de boeten opgelegd door het ministerie van Financiën (*cf.* de zaak-Belgocentrale). Dit geldt niet alleen voor de Commissie voor het Bank- en Financiewezen maar ook voor de Controledienst voor de Verzekeringen voor zover deze laatste bevoegd is voor het door de banken verstrekte hypothecair krediet.

Om de huidige bevoegdheid van de CBF op het vlak van de bijzondere mechanismen te rechtvaardigen, wijst men juist op de noodzaak om de stabiliteit van de betrokken kredietinstellingen te vrijwaren.

De vraag rijst dan ook of de Belgische regering de desbetreffende ontwerpbeplanning niet vooraf moet voorleggen aan de Europese Centrale Bank. Vergelijk met de recent gevolgde overlegprocedure over de wet inzake de bestrijding van witwaspraktijken (*cf.* beschikking van de Raad nr. 93/717/EG, Publicatieblad nr. L332 van 31 december 1993, blz. 14, en Stuk Kamer, nr. 1335/2, 1997-1998, blz. 1 tot 3).

**II.2.** De echtgenoot (behalve in een stelsel van gewone scheiding van goederen) blijft het gevaar lopen dat niet alleen de belastingen die door de andere

du par l'autre époux (éventuellement séparé de fait), mais également les accroissements et les amendes. Comparer avec le récent arrêt de la Cour des droits de l'homme dans une affaire intéressant la Suisse: on ne peut pas tenir les héritiers pour responsables d'une infraction fiscale commise par le défunt (arrêté AP, MP et TP contre Suisse du 29 août 1997).

**II.3.** Raccourcissement du délai dont dispose l'assujetti pour réclamer la restitution d'une TVA payée indûment (*cf.* article 52 du projet).

Si l'administration bénéficie, dans certaines hypothèses, d'un délai de recouvrement de cinq ans, voire de sept ans, ne convient-il pas, dans les mêmes hypothèses, d'accorder au contribuable le droit de réclamer, pour sa part, le remboursement de la totalité des taxes éventuellement acquittées à tort, au regard du droit communautaire, pendant le même délai de cinq ans ou de sept ans?

Même remarque pour le délai de déduction (régulé par arrêté royal) qui sera également, sans doute, ramené de cinq ans à trois ans.

**II.4.** Obligation de consignation en cas d'appel en matière de TVA (article 58 du projet).

L'assujetti risque de voir son recours déclaré irrecevable si la juridiction saisie n'a pas statué dans les trois mois sur le recours contre la demande de consignation. Or, l'assujetti n'est en rien responsable d'un tel retard.

**II.5.** Un élément préoccupant que le projet de loi laisse inchangé. Aujourd'hui, lorsqu'il y a un litige qui surgit entre l'administration de la TVA et l'assujetti, l'administration émet une «contrainte». Dans ce cas, d'office, il y a un accroissement de minimum 10 %. Cette amende est très dissuasive pour permettre à un contribuable de faire valoir ses droits. Ce problème pourrait peut-être être réglé avec un amendement au projet de loi n° 1-966/1.

### **III. Projet de loi relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale, n° 1-967/1**

**III.1.** Compétence territoriale du juge (*cf.* article 6).

Rien n'est prévu pour l'hypothèse où le litige relatif à l'application d'une loi fiscale surgit (par exemple) entre deux entreprises, en l'absence, par conséquent, de toute intervention d'un service d'imposition.

(eventueel feitelijk gescheiden) echtgenoot verschuldigd zijn, maar ook de verhogingen en de boeten op zijn goederen ingevorderd worden. Vergelijk met het recente arrest van het Hof van de rechten van de mens in een zaak waarbij Zwitserland betrokken is: men kan de erfgenamen niet aansprakelijk achten voor een fiscaal misdrijf dat door de overledene gepleegd is (arrest AP, MP en TP tegen Zwitserland van 29 augustus 1997).

**II.3.** Inkorting van de termijn waarover de belastingplichtige beschikt om de teruggave van onverschuldigde BTW te vragen (*cf.* artikel 52 van het ontwerp).

Indien de administratie in bepaalde gevallen over een invorderingstermijn van vijf of zelfs zeven jaar beschikt, kan men zich afvragen of de belastingplichtige in dezelfde gevallen niet eveneens het recht moet krijgen om, gedurende dezelfde termijn van vijf of zeven jaar, de terugbetaling te vragen van alle belastingen eventueel ten onrechte betaald met toepassing van het Europese recht.

Dezelfde opmerking voor de termijn van aftrek (geregeld bij koninklijk besluit) die waarschijnlijk eveneens verminderd zal worden van vijf tot drie jaar.

**II.4.** Verplichting om bedragen in consignatie te geven wanneer beroep wordt ingesteld inzake BTW (artikel 58 van het ontwerp).

De belastingplichtige loopt het gevaar dat zijn beroep onontvankelijk wordt verklaard indien de rechtbank waar de zaak aanhangig is, zich niet binnen drie maanden uitgesproken heeft over de voorziening tegen het verzoek tot consignatie. De BTW-plichtige heeft echter totaal geen schuld aan een dergelijke vertraging.

**II.5.** Het wetsontwerp heeft geen verandering gebracht in het volgende probleem. Op dit ogenblik vaardigt de administratie een dwangbevel uit wanneer er zich een geschil voordoet tussen de administratie van de BTW en de BTW-plichtige. In dat geval wordt het bedrag ambtshalve met minimum 10 % verhoogd. Deze boete heeft een sterk ontradend effect wanneer de BTW-plichtige zijn rechten wil laten gelden. Dit probleem kan misschien bij amendement op wetsontwerp nr. 1-966/1 worden opgelost.

### **III. Wetsontwerp betreffende rechterlijke inrichting in fiscale zaken, nr. 1-967/1**

**III.1.** Territoriale bevoegdheid van de aangesproken rechter (*cf.* artikel 6).

Er is niets bepaald voor het geval waarin het geschil betreffende de toepassing van een belastingwet zich (bijvoorbeeld) tussen twee ondernemingen voordoet, zonder dat er bijgevolg een belastingdienst bij betrokken is.

**III.2.** Droit de soulever des griefs nouveaux (article 8).

La disposition en cause va à l'encontre de la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes (*cf.* commentaire arrêt Peterbroeck, Van Campenhout & Cie c./État belge dans un article paru dans *L'Écho* du vendredi 19 janvier 1996):

«Le droit communautaire s'oppose à l'application d'une règle de procédure nationale [qui dans les conditions prévues par la législation belge] interdit au juge national ... d'apprécier d'office la compatibilité d'un acte de droit interne avec une disposition communautaire, lorsque ce dernier n'a pas été invoqué dans un certain délai par le justiciable.»

L'interdiction d'invoquer des éléments de fait nouveaux, après l'introduction du recours judiciaire, paraît peu compatible avec cette jurisprudence. C'est spécialement le cas en matière de TVA, où il y a une aggravation considérable de la situation de l'assujetti.

**III.2.** Recht om nieuwe bezwaren op te werpen (artikel 8).

De betrokken bepaling druist in tegen de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (*cf.* commentaar bij het arrest Peterbroeck, Van Campenhout & Cie c./Belgische Staat, in een artikel verschenen in *L'Echo* van vrijdag 19 januari 1996):

«Le droit communautaire s'oppose à l'application d'une règle de procédure nationale [qui dans les conditions prévues par la législation belge] interdit au juge national ... d'apprécier d'office la compatibilité d'un acte de droit interne avec une disposition communautaire, lorsque ce dernier n'a pas été invoqué dans un certain délai par le justiciable.»

Het verbod om nieuwe feitelijke overwegingen op te werpen, na het instellen van het beroep, lijkt moeilijk te verzoenen met deze jurisprudentie. Dit doet zich vooral voor bij BTW-geschillen waar de toestand van de belastingplichtige in aanzienlijke mate verslechtert.



## 10. Audition du Conseil de l'Ordre du barreau de Bruxelles

Le Sénat est actuellement saisi d'un projet de réforme du Code judiciaire dans le cadre de la création des chambres fiscales au sein des tribunaux de première instance.

À l'examen du projet de loi relatif à l'organisation judiciaire en matière fiscale, adopté par la Chambre des représentants, l'on constate que l'article 728 du Code judiciaire fera l'objet d'un § 2*bis* rédigé comme suit :

«Devant le tribunal de première instance, le ministre des Finances peut se faire représenter par un fonctionnaire qu'il désigne, dans les contestations visées à l'article 569, alinéa 1<sup>er</sup>, 32<sup>o</sup>.»

Un amendement tendrait également à la modification de l'article 728 du Code judiciaire par l'ajout d'un § 3 libellé comme suit :

«Le conseil de la partie requérante et en l'absence de conseil, la partie requérante pourront solliciter la présence et l'assistance de l'expert-comptable du requérant tout au long de la procédure devant les tribunaux de première instance et devant la cour d'appel. L'exercice de ce droit n'est pas lié à l'autorisation préalable du juge de la cause.»

Le barreau souhaite faire valoir des objections à ces deux projets de représentation :

### 1. Représentation du ministre des Finances par des fonctionnaires.

Conformément aux règles de droit, confirmées par la doctrine et la Cour de cassation, tout fonctionnaire dûment habilité par l'autorité compétente à «représenter» l'État est en réalité organe de l'État. C'est l'État qui s'exprime par son intermédiaire.

Dès lors, le fonctionnaire, dûment habilité au regard des règles du droit administratif, comparaitrait devant les nouvelles chambres fiscales du tribunal de première instance en tant qu'organe de l'État.

C'est donc une partie en personne (cette notion recouvrant personnes physiques et morales suivant un arrêt de la Cour de cassation du 10 mai 1972, *Pasicrisie*, p. 866) qui comparaitrait.

Cette hypothèse est déjà visée par l'article 728, § 1<sup>er</sup>, actuel du Code judiciaire qui dispose que :

«Lors de l'introduction de la cause et ultérieurement, les parties sont tenues de comparaître en personne ou par avocat.»

## 10. Hoorzitting met de Raad van de Orde van de balie van Brussel

De Senaat behandelt thans een ontwerp tot hervorming van het Gerechtelijk Wetboek in het kader van de oprichting van fiscale kamers bij de rechtbanken van eerste aanleg.

Het wetsontwerp betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken dat door de Kamer van volksvertegenwoordigers is aangenomen, voegt in artikel 728 van het Gerechtelijk Wetboek tussen de §§ 2 en 3 een § 2*bis* in, luidend als volgt :

«Voor de rechtbank van eerste aanleg kan de minister van Financiën zich in de geschillen bedoeld in artikel 569, eerste lid, 32<sup>o</sup>, laten vertegenwoordigen door een door hem aangewezen ambtenaar.»

Er zou eveneens een amendement ingediend kunnen worden dat artikel 728 van het Gerechtelijk Wetboek wijzigt door de toevoeging van een § 3, luidende :

«De raadsman van de eisende partij en, indien die er niet is, de eisende partij zelf kunnen de aanwezigheid en de bijstand vorderen van de accountant van de eiser gedurende de hele procedure voor de rechtbanken van eerste aanleg en voor het hof van beroep. De uitoefening van dit recht is niet afhankelijk van de voorafgaande toestemming van de feitenrechter.»

De balie heeft bezwaren tegen deze twee vormen van vertegenwoordiging :

### 1. Vertegenwoordiging van de minister van Financiën door ambtenaren.

Overeenkomstig de rechtsregels die bevestigd zijn door de rechtsleer en het Hof van Cassatie is elke ambtenaar die door de bevoegde overheid behoorlijk gemachtigd wordt om de Staat te vertegenwoordigen, in werkelijkheid een orgaan van de Staat. Het is de Staat die via zijn tussenpersoon optreedt.

De overeenkomstig de administratieve rechtsregels behoorlijk gemachtigde ambtenaar zou voor de nieuwe fiscale kamers van de rechtbank van eerste aanleg bijgevolg verschijnen als orgaan van de Staat.

Met andere woorden het is een partij die in persoon zou verschijnen (dit begrip dekt zowel de natuurlijke als de rechtspersonen volgens een arrest van het Hof van Cassatie van 10 mei 1972, *Pasicrisie*, blz. 866).

Deze hypothese wordt reeds beoogd in het huidige artikel 728, § 1, van het Gerechtelijk Wetboek dat het volgende bepaalt :

«Op het ogenblik van de rechtsingang en later dienen de partijen in persoon of bij advocaat te verschijnen.»

Le barreau estime en conséquence que la modification serait donc sans objet, sauf à considérer que l'État limite son droit de comparaître en personne au premier degré de juridiction et qu'en degré d'appel, il sera représenté par un avocat. Le libellé de l'article 728, § 2bis, devrait alors être autre.

\*  
\* \*

L'on peut par ailleurs se poser la question de l'intérêt de la défense de l'État par son fonctionnaire, particulièrement s'il a traité le dossier litigieux.

En effet, l'indépendance nécessaire à la défense peut faire défaut, ce qui est le cas pour tout justiciable dont l'implication personnelle dans le litige constitue tant un obstacle à la sérénité du débat, qu'à la qualité de la défense.

Il est souvent préférable d'en référer à un professionnel, qui naturellement exercera le rôle de premier juge, et tentera au préalable la recherche d'une solution non contentieuse, ces missions étant inscrites dans les règles déontologiques des avocats.

La question ressort toutefois de l'opportunité qui doit être appréciée par les autorités administratives compétentes et le ministre en premier lieu.

## **2. Assistance des justiciables ou de leur conseil par l'expert-comptable du requérant**

L'amendement tend à faire prendre la parole à l'expert-comptable du requérant, à l'audience, sans autorisation préalable, et sans que le domaine de son intervention ne soit circonscrit, dans les litiges de nature fiscale.

Il est utile de rappeler que, suivant l'article 78 de la loi du 21 février 1985, la profession d'expert-comptable se définit comme suit :

«Les activités d'expert-comptable consistent à exécuter dans les entreprises privées, les organismes publics ou pour compte de toute personne ou de tout organisme intéressé, les missions suivantes :

1<sup>o</sup> la vérification et le redressement de tous documents comptables;

2<sup>o</sup> l'expertise, tant privée que judiciaire, dans le domaine de l'organisation comptable des entreprises ...;

3<sup>o</sup> l'organisation des services comptables et administratifs des entreprises et les activités de conseil en matière d'organisation comptable et administrative des entreprises;

Bijgevolg is de balie van mening dat de wijziging zinloos is, tenzij men ervan uitgaat dat de Staat zijn recht om in persoon te verschijnen beperkt tot de eerste aanleg en in beroep vertegenwoordigd wordt door een advocaat. Artikel 728, § 2bis, zou dan wel anders moeten worden geformuleerd.

\*  
\* \*

Men kan zich overigens afvragen welk belang de Staat erbij heeft zich te laten verdedigen door een ambtenaar, in het bijzonder wanneer die ambtenaar het geschil behandeld heeft.

Misschien wordt dan niet voldaan aan de eis van onafhankelijkheid die noodzakelijk is voor een goede verdediging. De persoonlijke betrokkenheid van de rechtzoekende bij het geschil vormt een hinderpaal zowel voor de sereniteit waarmee het debat gevoerd wordt als voor de kwaliteit van de verdediging.

Het is vaak verkieslijk een beroep te doen op iemand die in het vak staat, die natuurlijk de rol van eerste rechter zal spelen en vooraf zal pogen een oplossing te zoeken waarover geen geschil meer kan rijzen daar die taken tot de deontologische regels van de advocaten behoren.

Het probleem is evenwel een opportuiniteitsprobleem dat beoordeeld moet worden door de bevoegde administratieve overheden en in eerste instantie door de minister.

## **2. Bijstand aan de rechtzoekenden of hun advocaat door de accountant van de eiser**

Het amendement strekt ertoe om bij fiscale geschillen de accountant van de eiser toe te staan het woord te nemen op de terechtzitting zonder voorafgaande machtiging en zonder dat grenzen worden gesteld aangaande de inhoud van zijn betoog.

In artikel 78 van de wet van 21 februari 1985, wordt het beroep van accountant als volgt gedefinieerd :

«De werkzaamheid van accountant bestaat erin in privéondernemingen, in openbare instellingen of voor rekening van elke belanghebbende persoon of instelling volgende opdrachten uit te voeren :

1<sup>o</sup> het verifiëren en corrigeren van alle boekhoudingstukken;

2<sup>o</sup> de expertise, zowel privé als gerechtelijk op het gebied van de boekhoudkundige organisatie van ondernemingen...;

3<sup>o</sup> de organisatie van de boekhoudingsdiensten en van de administratieve diensten van de ondernemingen, evenals het adviseren over de boekhoudkundige en administratieve organisatie van de ondernemingen;

4° les activités d'organisation et de tenue de la comptabilité de tiers;

5° les activités de conseil en matière de fiscalité, pour autant qu'elles ne soient pas exercées à titre principal ou fassent partie par leur nature [de la vérification et du redressement de tous documents comptables].»

L'activité de l'expert-comptable, légalement définie, est manifestement étrangère à l'assistance en justice et le seul domaine du conseil en matière fiscale est circonscrit à l'accessoire ou à l'activité de vérification et de redressement des documents comptables.

Par contre, l'expert-comptable est certainement indispensable lorsqu'il exerce sa profession: celle d'un excellent spécialiste, habilité à dresser les comptes et seul compétent, dans certaines conditions, pour les certifier.

Son rôle d'homme des chiffres et de spécialiste de l'application des règles issues du droit comptable est incontestable, mais ce rôle, essentiel dans la vie économique, est situé avant la phase judiciaire.

En réalité, une fois que le procès a commencé, l'expert-comptable pourrait être un conseiller technique de son client.

À ce titre, il est bien entendu que le justiciable peut, si cela rencontre son intérêt, s'adjoindre un conseiller technique afin de faire valoir la position du spécialiste de son choix, et donc de son expert-comptable.

Ceci est vrai en toute matière, et particulièrement dans les matières précisément techniques, nous pensons par exemple aux conflits en matière de construction ou en matière de responsabilité médicale.

Jamais les médecins ou les architectes n'ont cependant soutenu qu'ils devaient intervenir à l'audience. Par contre, ils font part de leurs avis et ceux-ci sont invoqués par les avocats dans le cadre global de la défense de leur client.

Ainsi, l'avis d'un expert-comptable peut bien entendu être déposé sous forme de rapport au cours d'une procédure, et les écrits de procédure (conclusions notamment) s'y référeront en fonction des besoins de la défense du justiciable. Dans ces conditions, le juge sera tenu de répondre aux moyens soulevés, en vertu de son obligation de motivation, imposée en premier lieu par la Constitution.

Par ailleurs, en cas de difficulté, de contrariété entre experts, ou pour toute autre raison, l'expert-comptable pourrait être entendu — dans le domaine de sa compétence — par le juge, à la demande de ce dernier ou à la demande des parties.

Il s'en déduit, que dans l'état actuel des règles de procédure et du droit en général, le justiciable, s'il l'estime nécessaire, peut toujours demander l'aide

4° de organisatie en het voeren van de boekhouding van derden;

5° het verstrekken van advies in belastingzaken voor zover dit niet geschiedt als hoofdwerkzaamheid of voor zover dit door zijn aard een onderdeel uitmaakt [van het verifiëren en corrigeren van alle boekhoudingsstukken].»

De bij wet vastgestelde activiteit van de accountant heeft dus duidelijk niets te maken met bijstand in rechte en het verstrekken van advies in belastingzaken is alleen toegestaan als onderdeel van het verifiëren en corrigeren van boekhoudingsstukken.

De accountant is daarentegen onmisbaar in de uitoefening van zijn beroep: dit wil zeggen als uitstekend specialist, die gemachtigd is om rekeningen op te stellen en die in bepaalde omstandigheden als enige bevoegd is om ze echt te verklaren.

Zijn rol als «man van de cijfers» en als specialist in het boekhoudkundig recht is onmiskenbaar van essentieel belang in het economische leven, maar speelt zich af vóór de gerechtelijke fase.

In de praktijk kan de accountant wel als technisch raadgever van zijn klant optreden nadat het proces begonnen is.

Uiteraard kan de rechtzoekende als dat in zijn belang is, een technisch raadgever onder de arm nemen om de professionele mening voor te leggen van een specialist die hij zelf kiest, in dit geval zijn accountant.

Dit geldt voor alle aangelegenheden en in het bijzonder voor zeer technische materies, bijvoorbeeld betwistingen over bouwaangelegenheden of over medische aansprakelijkheid.

Artsen en architecten hebben echter nooit de ambitie gehad om tussen te komen op de terechtzitting. Zij delen hun advies mee en de advocaten gebruiken dit ter verdediging van hun cliënt.

Het advies van de accountant kan op dezelfde manier tijdens de procedure worden ingediend in de vorm van een verslag, waarnaar kan worden verwezen in de geschreven stukken (met name de conclusies) in het kader van de verdediging van de rechtzoekende. Krachtens zijn motiveringsplicht, vastgesteld in de Grondwet, is de rechter dan verplicht op deze middelen in te gaan.

Wanneer problemen ontstaan doordat de deskundigen het niet eens zijn of om andere redenen, kan de accountant binnen het domein van zijn bevoegdheden worden gehoord door de rechter, op diens verzoek of op verzoek van de partijen.

De procedureregels en het recht in het algemeen staan de rechtzoekende nu reeds toe om, indien hij dat nodig acht in het kader van zijn verdediging, de hulp

d'un conseiller technique, expert-comptable, dans le cadre de sa défense.

Il n'y a dès lors pas lieu de modifier le Code judiciaire sur ce point.

Il convient toutefois de noter qu'à ce jour, il est tout à fait exceptionnel que la cour d'appel désigne des experts-comptables, en matière fiscale, et l'on peut affirmer que les cas où des experts-comptables sont entendus en qualité de conseillers techniques, dans le cadre de leurs compétences, sont rarissimes sinon nuls.

Cette réalité est justifiée par le fait que le débat noué devant les juridictions ne porte pas sur des questions de techniques comptables, mais sur des questions juridiques.

C'est d'ailleurs pour cette raison que la plupart des nouveaux conseillers suppléants à la cour d'appel, destinés à siéger dans les chambres fiscales, ont été nommés parmi des avocats fiscalistes.

\*  
\* \*

L'amendement tend en réalité à permettre à l'expert-comptable de prendre la parole en toute matière, tout comme un avocat assisterait son client.

Ceci est excessif, essentiellement dans le souci de la protection du justiciable.

Sous l'angle de l'accès à la profession, cet amendement est incompatible avec les règles actuelles.

En effet, le débat qui se nouera devant les cours et tribunaux est un débat judiciaire, portant sur l'application, à partir de cas ponctuels, des règles de droit relatives à la procédure et au fond du litige.

Les avocats (ayant accompli 5 années de droit à l'université, licenciés ou docteurs en droit, ayant accompli un stage de 3 années au sein du barreau) remplissent les conditions légales d'accès à la profession pour la défense du justiciable devant les cours et tribunaux.

Les experts-comptables ne présentent pas ces qualifications requises pour assurer l'assistance judiciaire de leurs clients: ils ne sont ni juristes ni spécialistes de la procédure, dans un débat où les règles procédurales sont complexes et où la question fondamentale posée au juge est une question de droit.

Or, le contentieux fiscal recouvre de nombreuses branches du droit: la loi fiscale dispose elle-même que toutes les situations qu'elle ne définit pas, sont régies par le droit commun: droit civil, commercial, des sociétés, etc.

in te roepen van een technisch raadgever, in dit geval een accountant.

Het Gerechtelijk Wetboek hoeft op dit vlak dus niet te worden gewijzigd.

Opgemerkt moet worden dat het tot op heden hoogst uitzonderlijk is dat het hof van beroep in fiscale aangelegenheden accountants aanwijst en dat de gevallen waarin accountants gehoord worden in hun hoedanigheid van technisch raadsman, in het kader van hun bevoegdheden, zeer zeldzaam zijn, als ze al voorkomen.

Dit wordt verantwoord door het feit dat het debat dat gevoerd wordt voor de rechtbanken geen betrekking heeft op boekhoudkundige technieken maar op juridische problemen.

Daarom ook zijn de meeste nieuwe plaatsvervangende raadsheren in het hof van beroep die zitting houden in de fiscale kamers, benoemd onder advocaten-belastingdeskundigen.

\*  
\* \*

Het amendement strekt ertoe de accountant in staat te stellen het woord te voeren in alle aangelegenheden, zoals een advocaat zijn cliënt zou bijstaan.

Dit is overdreven, vooral met het oog op de bescherming van de rechtzoekende.

Vanuit het oogpunt van de toegang tot het beroep is dit amendement onverenigbaar met de huidige regels.

Het debat dat gevoerd wordt voor de hoven en rechtbanken, is immers een juridisch debat dat betrekking heeft op de toepassing van de rechtsregels betreffende de rechtspleging en de inhoud van het geschil, waarbij telkens van specifieke gevallen wordt uitgegaan.

De advocaten (die vijf jaar rechten hebben gestudeerd aan de universiteit, die licentiaat of doctor in de rechten zijn en een stage van drie jaar bij de balie achter de rug hebben) voldoen aan de wettelijke voorwaarden om de rechtzoekenden voor de hoven en rechtbanken te mogen verdedigen.

De accountants beschikken niet over de vereiste kwalificatie om hun cliënt in rechte te kunnen bijstaan: zij zijn noch jurist noch specialist van de rechtspleging en dat is noodzakelijk in een debat waarin de procedureregels ingewikkeld zijn en waarbij de fundamentele vraag die aan de rechter gesteld wordt een rechtsvraag is.

De fiscale geschillen bestrijken verschillende takken van het recht: de fiscale wet bepaalt zelf dat alle situaties die zij niet definieert, geregeld worden door het gemeen recht: burgerlijk recht, handelsrecht, vennootschappenrecht, enz.

En outre, le procès exige une compétence particulière: celle d'un spécialiste du procès: seuls les avocats ont acquis cette spécialité, à travers une reconnaissance séculaire.

L'expert-comptable exercerait donc, en cas d'assistance judiciaire, son activité dans un domaine qui dépasse celui de son accès à la profession, mais encore empiéterait sur celui d'une autre profession.

Ceci revient à une dérégulation de l'assistance en justice, dès lors qu'implicitement, les critères minima d'accès à la profession — connaître le droit et la procédure — sont éradiqués.

En outre, cet amendement, s'il était admis, pourrait être considéré comme dérogeant au principe constitutionnel d'égalité, dès lors qu'il n'existerait plus de critère objectif définissant l'accès à la profession pour la défense en justice, de telle sorte que de nombreuses autres professions pourraient revendiquer le droit d'assistance en justice et introduire un recours devant la Cour d'arbitrage.

À l'heure où le législateur (souvent à l'initiative du gouvernement), dans l'intérêt des particuliers, réglemente l'accès à la profession dans tous les domaines de la vie économique, la proposition critiquée irait à contre-courant et ne rencontrerait pas l'intérêt bien compris des justiciables.

Plus précisément sous l'angle de l'intérêt des justiciables, l'expert-comptable du requérant est celui qui aura personnellement dressé les comptes et/ou la déclaration fiscale à l'origine du conflit.

Imagine-t-on que l'intérêt du justiciable sera valablement rencontré si celui qui l'assiste se voit contraint de défendre son propre intérêt, qui est potentiellement en conflit avec celui de son client?

Imagine-t-on l'expert-comptable expliquer au client qu'il assiste, qu'il a peut-être commis une faute — cause du litige — dans la phase pré-contentieuse, laquelle faute engage sa responsabilité professionnelle?

Cette notion de conflit d'intérêt, est au centre de l'indépendance indispensable à la défense des justiciables.

En effet, les avocats ne défendent pas d'intérêt propre, mais celui de leur client. Et en cas de conflit d'intérêt, leurs règles professionnelles leur imposent de se déporter du dossier.

De même, les délégués syndicaux, admis à la représentation en justice devant les juridictions du travail, ne défendent pas leurs intérêts, mais ceux des affiliés.

Il n'existe par ailleurs pas de cas connus où des experts interviendraient dans une procédure

Daarenboven vereist het proces een buitengewone bevoegdheid: die van een specialist van het proces. Enkel de advocaten hebben die deskundigheid verworven via een eeuwenoude erkenning.

De accountant zou dus, wanneer hij een cliënt in rechte bijstaat, een activiteit uitoefenen op een terrein waarop hij niet bevoegd is en waarop bovendien een andere beroeps categorie bevoegd is.

Dit komt neer op een deregulering van de rechtsbijstand waarbij de minimumcriteria waaraan moet worden voldaan om toegang tot het beroep te hebben, namelijk kennis van het recht en van de procedure, impliciet miskend worden.

Indien dit amendement aanvaard wordt, kan men ervan uitgaan dat wordt afgeweken van het grondwettelijk beginsel van gelijkheid daar er geen enkel objectief criterium meer is aan de hand waarvan de toegang tot het beroep van degene die in rechte verdedigt, wordt gedefinieerd. Tal van andere beroeps categorieën kunnen het recht opeisen om iemand in rechte te verdedigen en kunnen naar het Arbitragehof stappen.

Op een ogenblik waarop de wetgever (vaak op initiatief van de regering) in het belang van de particulieren de toegang tot het beroep in alle domeinen van het bedrijfsleven regelt, slaat het bekritiseerde voorstel de tegenovergestelde richting in en houdt het geen rekening met het belang van de rechtzoekenden.

Precies wanneer men het belang van de rechtzoekenden voor ogen houdt, is de accountant van de eiser degene die persoonlijk de rekeningen en/of de fiscale aangifte die aan de oorsprong van het conflict liggen, heeft opgesteld.

Denkt men dat het belang van de rechtzoekende gediend zal zijn indien degene die hem bijstaat, zich verplicht ziet het eigen belang te verdedigen dat misschien in strijd is met dat van zijn cliënt?

Kan men zich indenken dat de accountant de cliënt die hij bijstaat, uitlegt dat hij misschien een fout heeft begaan die de oorzaak is van het geschil, in de fase vóór dat het geschil is ontstaan en dat hij professioneel verantwoordelijk is voor die fout?

Het begrip belangenconflict is essentieel voor de onafhankelijkheid die onontbeerlijk is voor de verdediging van de rechtzoekenden.

Advocaten verdedigen immers niet hun eigen belang maar dat van hun cliënt. Bij een belangenconflict zijn ze deontologisch verplicht zich onbevoegd te verklaren.

De vakbondsafgevaardigden die voor de arbeidsrechtbanken in rechte mogen optreden, verdedigen al evenmin hun eigen belangen maar wel die van hun leden.

Er zijn overigens geen gevallen bekend waarin deskundigen zich mengen in een procedure wanneer zij

lorsqu'ils sont liés à une des parties et sont, pour partie, à l'origine de la contestation: un des critères essentiels et préalables de tout expert est son indépendance.

L'expert-comptable sera en outre bien en peine, car il a participé activement à la phase préjudiciaire (établissement des comptes, des déclarations, discussions avec l'administration) d'assumer les deux tâches indispensables avant d'entamer une procédure: exercer le rôle de premier juge et tenter au préalable la recherche d'une solution non contentieuse, ces missions étant inscrites dans les règles déontologiques des avocats.

Ces tâches d'examen préalable du dossier et de tentative de conciliation — traditionnellement dévolues au barreau — constituent un filtre régulateur des procédures judiciaires. Ce filtre deviendra inexistant dans un contentieux où le contribuable prendra l'initiative de la procédure dans 100 % des cas.

\*  
\* \*

### **En conclusion**

On ne demande pas aux magistrats d'être des spécialistes de la médecine, de l'art de la construction ou de la technique comptable.

Les avocats ne doivent pas l'être non plus.

À vrai dire, l'essentiel c'est de comprendre ces choses (ce qui est essentiel, — au stade du procès — n'est pas tant de dresser un bilan, mais de le comprendre et de l'interpréter) pour les traiter dans un cadre juridique et judiciaire qu'ils — les juges et les avocats — maîtrisent.

Supprimer l'interface des avocats, c'est mettre les parties directement en présence, ce qui aboutira le plus souvent à favoriser l'issue contentieuse.

Déréguler le droit de représentation ou d'assistance en justice conduira, à l'heure des tentatives de résorption de l'arriéré judiciaire, à un accroissement des affaires introduites en justice.

### **Échange de vues**

Le président déclare que les membres de cette commission, et surtout ceux qui sont aussi avocats, ont beaucoup apprécié l'exposé de Maître Baltus.

Maître Janssen, concernant l'État, considère important d'ajouter qu'un fonctionnaire, s'il est habilité en vertu des règles du droit administratif, exerce la puissance publique et donc est l'État lorsqu'il pose un acte. Quand le ministre se fait «représenter» en

banden hebben met een van de partijen en ten dele aan de oorsprong liggen van de betwisting: een van de essentiële en voorafgaande criteria waaraan elke deskundige moet voldoen, is de onafhankelijkheid.

De accountant zal het daarenboven moeilijk hebben om twee noodzakelijke taken op zich te nemen alvorens een procedure aan te vatten: de rol van eerste rechter spelen en vooraf pogen een oplossing te vinden die niet voor betwisting vatbaar is — opdrachten die tot de deontologische regels behoren die advocaten moeten naleven — aangezien hij actief betrokken was bij het opstellen van de rekeningen en de aangiften en bij de discussies met de administratie (de fase vóór de gerechtelijke behandeling).

Het voorafgaand onderzoek van het dossier en de poging tot verzoening — traditionele taken van de balie — vormen een filter voor de gerechtelijke procedures. Die filter valt weg in geschillen waarin de belastingplichtige in 100 % van de gevallen het initiatief tot de procedure neemt.

\*  
\* \*

### **Besluit**

Men vraagt magistraten ook niet dat zij deskundigen zouden zijn in de geneeskunde, de bouw of de boekhoudtechniek.

Ook de advocaten moeten dat niet zijn.

Essentieel is eigenlijk dat men de zaken begrijpt (wat in het stadium van het proces essentieel is, is niet zozeer het opstellen van een balans maar die balans begrijpen en interpreteren) om die zaken te kunnen behandelen in een juridisch en gerechtelijk kader dat rechters en advocaten grondig kennen.

Wanneer men de advocaten als «buffer» afschaft, dan confronteert men de partijen rechtstreeks met elkaar, wat meestal zal leiden tot grotere onenigheid.

Het vertegenwoordigingsrecht of de rechtsbijstand dereguleren staat haaks op de huidige pogingen om de gerechtelijke achterstand weg te werken en zal juist leiden tot een stijging van het aantal zaken die voor de rechter worden gebracht.

### **Gedachtewisseling**

De voorzitter verklaart dat de leden van de commissie en vooral de leden die ook advocaat zijn, met veel belangstelling geluisterd hebben naar Meester Baltus.

Meester Janssen acht het, met betrekking tot de Staat, belangrijk hieraan toe te voegen dat een gemachtigde ambtenaar krachtens de regels van het administratief recht het openbaar gezag uitoefent en dus eigenlijk de Staat is wanneer hij een handeling

justice par un fonctionnaire, le fonctionnaire qui sera présent, comparait pour l'État et c'est donc une comparution en personne de l'État.

Actuellement, le Code judiciaire dit qu'on comparait en personne ou par avocat. Par conséquent, le principe de la comparution du ministre ou de l'État par son fonctionnaire est déjà comprise. Le projet à l'étude, toutefois, prévoit que le fonctionnaire comparaitrait uniquement devant le tribunal de première instance, ce qui sous-entend que devant la cour d'appel, il y aurait un avocat. Là, l'État serait représenté par un professionnel.

Cette question de la comparution de l'État en degré d'appel reste ouverte. S'agissant de l'assistance des justiciables par les experts-comptables, il y a un problème de dérégulation de la représentation en justice. Elle est basée sur le principe de l'accès à la profession. Le travail du législateur ces derniers temps a été de créer des accès à la profession dans de nombreux domaines de l'économie dans un souci de protection du particulier. Si les critères minima de représentation en justice, qui paraissent être de connaître le droit et connaître la procédure, ne sont plus des critères admis, dans la mesure où l'on accepte des experts-comptables, il n'y a plus de catégories objectives et dès lors, toute autre profession se verra sans doute ouvrir un recours devant la Cour d'arbitrage sur la base du principe constitutionnel de l'égalité.

Or, le système actuel s'est structuré au cours des siècles et l'on a ressenti la nécessité de professionnels pour la représentation en justice. On risque ici d'ouvrir une brèche qui permettrait une dérégulation totale. L'enjeu dépasse donc de loin la question fiscale. Bien entendu, ce recours devant la Cour d'arbitrage, d'après Maître Janssen, aurait beaucoup de chances d'aboutir dans la mesure où la catégorie ne serait plus objective.

Un autre argument est tiré des questions de conflits d'intérêt et d'indépendance. Le comptable a un rôle essentiel, en fonction d'ailleurs de sa qualification de spécialiste des chiffres. Il fait la comptabilité, il fait la déclaration fiscale, il discute souvent avec l'administration.

Lorsqu'il y a un procès, ce sont les actes qu'il aura personnellement posés qui seront en litige. Il n'existe pas de cas connus où celui qui défend un tiers est partie à la cause. Le grand principe de la défense en justice est l'indépendance par rapport à celui que l'on défend. C'est la raison pour laquelle un avocat ne défend évidemment pas son intérêt mais celui de son client et c'est la raison pour laquelle un avocat ne peut pas, notamment, exercer de commerce ou faire d'industrie. C'est la raison aussi pour laquelle un

verricht. Wanneer de minister zich in rechte laat vertegenwoordigen door een ambtenaar, dan verschijnt die ambtenaar namens de Staat en verschijnt de Staat dus in persoon.

Thans bepaalt het Gerechtelijk Wetboek dat men in persoon verschijnt of via een advocaat. Bijgevolg omvat dat ook de verschijning van de minister of van de Staat via zijn ambtenaar. Het voorliggende ontwerp bepaalt evenwel dat de ambtenaar uitsluitend voor de rechtbank van eerste aanleg verschijnt. Men mag er dus van uitgaan dat voor het hof van beroep een advocaat verschijnt en dat de Staat daar dus vertegenwoordigd zou worden door een beroepspleiter.

Dat probleem van de verschijning van de Staat voor de beroepsinstantie blijft onopgelost. Wanneer accountants rechtzoekenden bijstaan, wordt de vertegenwoordiging in rechte ontregeld. Die vertegenwoordiging steunt op het principe van de toegang tot het beroep. De wetgever heeft de jongste tijd in tal van domeinen van het bedrijfsleven de toegang tot het beroep geregeld met het oog op de bescherming van particulieren. Indien de minimumcriteria waaraan de vertegenwoordiging in rechte moet voldoen en waartoe kennis van het recht en kennis van de procedure, toch lijken te behoren, niet langer de gangbare criteria zijn daar men ook accountants aanvaard, zijn er niet langer objectieve categorieën en bijgevolg zullen in vele andere beroepen mensen naar het Arbitragehof stappen en zich beroepen op een schending van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel.

De structuur van het huidige systeem heeft in de loop der eeuwen vorm gekregen en men is gaan beseffen dat men voor de vertegenwoordiging in rechte nood had aan beroepsmensen. Nu dreigt men in de vertegenwoordiging een bres te slaan die een volledige ontreddeering tot gevolg zou kunnen hebben. Het gaat hier dus om veel meer dan om een fiscaal probleem. Die eis voor het Arbitragehof zou volgens Meester Janssen kans op slagen hebben daar de categorie niet meer objectief is afgebakend.

Een ander argument zijn de problemen in verband met de belangenconflicten en de onafhankelijkheid. De boekhouder speelt een essentiële rol op grond overigens van zijn hoedanigheid als cijferspecialist. Hij doet de boekhouding, de belastingaangifte en discussieert vaak met de belastingadministratie.

Komt het tot een proces, dan zijn het de handelingen die hij persoonlijk verricht heeft, die zullen worden betwist. Er zijn geen gevallen bekend waarin diegene die een derde verdedigt, ook partij is in het geding. Een van de grote beginselen die de verdediging in rechte beheersen, is de onafhankelijkheid ten opzichte van diegene die men verdedigt. Daarom verdedigt een advocaat niet zijn eigen belang maar dat van zijn cliënt en dat is ook de reden waarom een advocaat onder meer geen handel mag drijven of een

avocat qui a un conflit d'intérêt dans un litige a l'obligation déontologique de se retirer du litige.

En outre et enfin, M. Janssen rappelle que le comptable peut, bien entendu, intervenir en justice en tant que conseiller technique. Cela se fait d'ailleurs dans toutes les matières techniques actuellement. En matière médicale ou en matière de construction, cette pratique est quotidienne.

Des architectes ou des médecins remettent une note qui est mise dans le dossier de pièces. Les avocats s'y réfèrent dans leurs conclusions et le juge est obligé de rencontrer ces arguments techniques puisque la Constitution lui impose de rencontrer tous les arguments et de motiver son jugement. S'il y a nécessité d'entendre l'expert-comptable, le justiciable ou son avocat peut le demander au juge. Le juge a le pouvoir de s'y opposer, mais il devra à nouveau motiver son refus. Il y a donc de nombreuses garanties.

L'expert-comptable, par sa fonction, intervient avant le procès. Il joue un rôle essentiel dans l'économie. Actuellement, une société ne peut plus se passer d'un expert-comptable. Son rôle est donc prédominant mais c'est un rôle dans la vie active de la société. Lorsqu'il y a un procès, les faits sont évidemment figés avant le procès et le procès porte sur des questions de droit et de procédure qui ressortent, d'après M. Janssen, de l'accès à la profession des avocats.

Un membre estime que les orateurs ont bien illustré une excellente thèse. Il pense cependant que cette thèse peut être défendue sans trop noircir d'autres professions. De même qu'il y a des comptables salariés qui font effectivement la comptabilité de l'entreprise et qui peuvent être mis en cause devant un tribunal, il y a tout autant des experts-comptables de haute qualité, totalement indépendants qui peuvent apporter une contribution parfaitement valable et en toute indépendance à un débat devant un tribunal. Il ne faut pas confondre la mise en cause d'un employé d'entreprise qui doit justifier son erreur comptable devant le tribunal, d'une part, et un expert-comptable indépendant auquel l'on ne peut pas faire le reproche d'être partie aux fautes qui ont été commises par l'entreprise qui, d'autre part, doit justifier son dossier fiscal.

Maître Baltus craint de s'être mal exprimé. Il déclare avoir beaucoup de respect pour les experts-comptables. Il donne même des cours de procédure fiscale chez les experts-comptables. Toutefois, il doute qu'un expert-comptable renommé ait l'idée de remplacer un avocat devant une juridiction. Par contre, il viendra certainement assister l'avocat. Les avocats et les experts-comptables travaillent la main dans la main, mais chacun dans son domaine.

Un commissaire fait remarquer qu'il a été dit qu'un avocat qui ne croit pas dans une cause ne doit pas ac-

industriel kan zijn. Om diezelfde reden is een advocaat die in een bepaald geschil een belangenconflict heeft, deontologisch verplicht zich uit de zaak terug te trekken.

Tenslotte herinnert de heer Janssen eraan dat de accountant in rechte kan tussenkomen als technisch adviseur. Dat gebeurt tegenwoordig bij alle technische aangelegenheden. In medische of bouwaangelegenheden gebeurt dit dagelijks.

Een architect of een arts stelt een nota op die bij het dossier wordt gevoegd. De advocaten verwijzen ernaar in hun conclusies en de rechter is verplicht om op deze technische argumenten in te gaan aangezien hij krachtens de Grondwet op alle argumenten moet ingaan en zijn uitspraak moet motiveren. Als de accountant moet worden gehoord, kan de rechtzoekende of zijn advocaat dit aan de rechter vragen. De rechter kan zich daartegen verzetten maar moet ook zijn weigering motiveren. Er zijn dus een aantal waarborgen.

Krachtens de aard van zijn beroep doet de accountant zijn werk vóór het proces. Hij speelt een essentiële rol in de economie. De maatschappij kan momenteel niet meer zonder accountants. Hij speelt dus een doorslaggevende rol maar dan in het bedrijfsleven. Bij een proces staan de feiten reeds vóór het proces vast en het proces zelf gaat over rechts- en procedurekwesties die volgens de heer Janssen tot de bevoegdheid van de advocaten behoren.

Een lid meent dat de sprekers een uitstekend standpunt hebben uiteengezet. Hij vindt evenwel dat hun standpunt verdedigd kan worden zonder andere beroepen zwart te maken. Er zijn inderdaad loontrekkende boekhouders die de boekhouding van bedrijven doen en die een slecht figuur kunnen slaan voor de rechtbank, maar er zijn ook zeer goede accountants die volstrekt onafhankelijk werken en die een waardevolle en onafhankelijke bijdrage kunnen leveren aan het debat voor de rechtscollèges. Een bediende die zich voor een boekhoudkundige fout moet verantwoorden voor de rechtbank, mag niet over dezelfde kam worden geschoren als een onafhankelijke accountant die niets uit te staan heeft met de fouten die zijn begaan door het bedrijf dat zijn fiscaal dossier moet verdedigen.

Meester Baltus vreest dat hij zich niet goed heeft uitgedrukt. Hij heeft veel respect voor accountants. Hij geeft zelfs een cursus fiscale procedure aan accountants. Hij vreest evenwel dat gevestigde accountants de ambitie kunnen hebben om voor de rechtbank de advocaat te vervangen. Uiteraard kan een accountant de advocaat bijstaan. Advocaten en accountants werken samen, maar elk op hun gebied.

Een commissielid wijst erop dat wel eens wordt beweerd dat een advocaat die niet in een zaak gelooft, de



cepter de défendre le justiciable. Comment peut-il alors défendre quelqu'un dont il sait qu'il est coupable ?

Un autre membre estime pouvoir affirmer en toute objectivité que l'avocat représente et défend la partie. Il n'approuve pas l'acte, mais il assiste l'auteur de celui-ci. Il renvoie également à la pratique en matière d'accidents de roulage. En l'espèce également, l'on rend un jugement sur la base d'un rapport d'expertise. C'est possible dans tous les domaines, et donc également dans le domaine fiscal. Le principe fondamental est que l'avocat comparaît en droit, qu'il représente la partie, qu'il tente en toute objectivité d'assister le tribunal en tant que premier juge pour parvenir ensuite à une conclusion. Il est aidé en cela par des experts. La meilleure chose à faire pour le bon fonctionnement des procédures judiciaires est de ne rien changer. Il est prouvé depuis des siècles que le système est bon et qu'il offre des garanties d'objectivité.

À propos de l'adage «un avocat ne peut pas défendre une cause qui ne lui paraît pas juste en son âme et conscience», maître Baltus craint que tout le monde pense à Dutroux. Même des criminels comme lui doivent avoir un avocat. L'avocat a même le devoir de défendre Dutroux. Cela n'implique pas qu'il défende ce que Dutroux a fait. Le rôle de l'avocat est de trouver des petites choses que l'on peut dire pour la défense de Dutroux. Il faut que quelqu'un les dise au juge parce que le juge pourra alors juger en pleine connaissance de cause.

#### **Exposé du vice-premier ministre et ministre des Finances et du Commerce extérieur intervenu après les auditions**

Il y a un point, déjà évoqué, qui est la longueur de la procédure contentieuse. J'ai souligné la fois dernière que le fait de fixer un délai endéans lequel le directeur des contributions doit se prononcer sur la réclamation est déjà un progrès sensible par rapport à la situation actuelle. Néanmoins j'ai noté que plusieurs membres ont estimé que 18 mois constituait encore un terme trop long, c'est un avis qui avait été exprimé par certains à la Chambre. J'avais répondu à la Chambre et je l'ai dit également dans cette commission que l'administration estime que, pour des cas plus difficiles, elle a besoin de ce délai plus long. Néanmoins, je dois reconnaître que les médiateurs fédéraux ont attiré mon attention sur le fait que, dans des pays voisins, les délais dans lesquels les directeurs doivent statuer sur les réclamations sont en général plus courts. Les médiateurs fédéraux estiment que les délais dans lesquels les directeurs statuent actuellement en Belgique ne sont plus compatibles avec un état de droit moderne, je cite. Je leur laisse la responsabilité de cette appréciation. Mais il est un fait objectif que si l'on compare tant avec la France qu'avec les

rechtzoekende in kwestie niet zou mogen verdedigen. Hoe kan hij dan iemand verdedigen van wie hij weet dat hij schuldig is ?

Een volgend lid meent in alle objectiviteit te kunnen stellen dat de advocaat de partij vertegenwoordigt en verdedigt. De daad wordt niet goedgekeurd, alleen wordt de dader bijgestaan. Ook hij verwijst naar de praktijk van zaken met verkeersongevallen. Ook daar wordt op basis van een expertiseverslag een vonnis geveld. Dit kan op alle domeinen en dus ook op fiscaal vlak. Het fundamenteel principe is dat de advocaat verschijnt in rechte, de partij vertegenwoordigt, in alle objectiviteit poogt de rechtbank bij te staan als eerste rechter om daarna uiteindelijk tot een conclusie te komen. Hij wordt daarin geholpen door deskundigen. Voor de goede afloop van de gerechtelijke procedures worden de zaken het best ongewijzigd gelaten. Sinds eeuwen is bewezen dat het systeem degelijk is en waarborgen biedt voor de objectiviteit.

Met betrekking tot het adagium dat een advocaat een zaak niet mag verdedigen die hem naar eer en geweten niet rechtvaardig lijkt, vreest meester Baltus dat iedereen meteen aan Dutroux denkt. Zelfs misdadigers als Dutroux moeten een advocaat hebben. De advocaat is zelfs verplicht om Dutroux te verdedigen. Dat betekent niet dat hij de daden van Dutroux verdedigt. De taak van de advocaat bestaat erin alle mogelijke omstandigheden aan te dragen ter verdediging van Dutroux. De rechter moet al deze gegevens kennen om een uitspraak te kunnen doen.

#### **Uiteenzetting van de vice-eerste minister en minister van Financiën en Buitenlandse Handel na de hoorzittingen**

Er is een punt dat reeds is aangehaald, namelijk de duur van de geschillenprocedure. Ik heb de laatste keer benadrukt dat het feit een termijn te bepalen waarbinnen de directeur van de geschillen zich over het bezwaarschrift moet uitspreken, reeds een belangrijke vooruitgang is ten opzichte van de huidige situatie. Niettemin heb ik opgemerkt dat verschillende leden van mening waren dat een termijn van 18 maanden nog te lang was, waar sommigen in de Kamer reeds hadden op gewezen. In de Kamer en ook in deze commissie heb ik meegedeeld dat de administratie van mening is dat deze langere termijn nodig is voor moeilijkere gevallen. Niettemin moet ik toegeven dat de federale ombudsmannen mijn aandacht erop hebben gevestigd dat de termijnen waarbinnen de directeurs een uitspraak moeten doen, meestal korter zijn in de buurlanden. De federale ombudsmannen zijn van mening, ik citeer, dat de termijnen waarbinnen de directeurs momenteel een uitspraak doen in België, niet meer verenigbaar zijn met een moderne rechtsstaat. De verantwoordelijkheid van deze beoordeling laat ik aan hen, maar het is een

Pays-Bas, 18 mois, même si je le répète c'est un progrès par rapport à la situation actuelle, 18 mois apparaît encore long par comparaison avec ces autres pays. Donc voilà un point où peut-être, si une majorité consensuelle se dégageait, on pourrait éventuellement adapter le texte.

Il y a un deuxième point qui est également un point délicat, c'est le problème des griefs, puisqu'on veut que le directeur rencontre tous les griefs invoqués. La conséquence c'est qu'on ne peut pas invoquer de nouveaux griefs, je parle bien de griefs de fait, lorsqu'on entame la procédure judiciaire. Il y a là en effet un point délicat, il faut le reconnaître. Donc la Chambre a modifié le projet initial du gouvernement, est déjà allée plus loin, en permettant d'invoquer des nouveaux griefs dans l'acte introductif d'instance. Je reconnais que là, du point de vue des principes juridiques, il y a en tous cas matière à réflexion, mais je rappelle que le souci que nous avons c'était de ne pas donner une prime à certains spécialistes qui, à dessein, gardent par devers eux un certain nombre de moyens pour en fait allonger la procédure.

Le troisième point sur lequel on peut réfléchir, est un point qui a été soulevé par plusieurs personnes que vous avez auditionnées. Elles ont rappelé, ce qui est incontestable, que l'enrôlement fait naître dans le chef de l'État un double privilège qui est le privilège du préalable et le privilège de l'exécution d'office. Et plusieurs des personnes que vous avez entendues considéraient qu'il était inadmissible que pour s'opposer au titre exécutoire le contribuable puisse s'adresser directement à un juge. Cela a été soulevé, me dit-on, par plusieurs des personnes que vous avez entendues. De nouveau, c'est vrai que par rapport aux principes juridiques généraux, c'est en tout cas curieux. Alors, on peut envisager à cet égard de faire la distinction entre le privilège du préalable, c'est-à-dire la faculté de se donner à soi-même un titre exécutoire, qui serait maintenu d'une part, incontestablement, et le privilège de l'exécution d'office d'autre part. Je parle prudemment, mais j'essaie de voir quels sont les points sur lesquels on a spécialement attiré l'attention lors des auditions. Ceci est manifestement un point qui, sur le plan du droit, pose problème. Mais ma responsabilité comme ministre des Finances c'est aussi qu'on garde des moyens qui garantissent que les recettes rentrent effectivement.

Un autre point qui a retenu l'attention, ce sont les délais d'imposition. Le projet de réforme introduit pour la TVA, en matière de prescription, les délais d'imposition des contributions directes. Mais, la computation des délais de prescription en matière de TVA ne peut pas coller tout à fait avec les délais des contributions directes. Il y a aussi la question du passage du délai de trois à cinq ans. L'inquiétude du

objectif fait que si on en fait la comparaison avec le Royaume-Uni et les Pays-Bas, on voit que c'est un progrès par rapport à la situation actuelle, 18 mois apparaît encore long par comparaison avec ces autres pays. Donc voilà un point où peut-être, si une majorité consensuelle se dégageait, on pourrait éventuellement adapter le texte.

Een tweede delicaat punt is het probleem van de grieven, aangezien men wil dat de directeur tegemoet komt aan alle aangehaalde grieven. Het gevolg is dat geen nieuwe grieven kunnen worden ingeroepen, ik spreek hier wel degelijk van feitelijke grieven, wanneer de rechterlijke procedure wordt ingezet. Het dient te worden toegegeven dat dit een delicaat punt is. De Kamer heeft dus het oorspronkelijke regeringsontwerp gewijzigd, en is reeds verder gegaan, door het mogelijk te maken nieuwe grieven te formuleren in de akte van rechtsingang. Ik geef toe dat, vanuit het oogpunt van de rechtsbeginselen, dit in elk geval een materie is om over na te denken. Ik herinner eraan dat onze bekommernis erin bestond geen voordeel te geven aan bepaalde specialisten die met opzet een aantal middelen voor zichzelf houden om in feite de procedure te verlengen.

Het derde punt waarover kan worden nagedacht, werd aangehaald door verschillende personen die u heeft gehoord. Ze hebben eraan herinnerd, wat ontegensprekelijk is, dat de inkohiering in hoofde van de Staat een dubbel privilege doet ontstaan, namelijk het privilege om voor zichzelf een titel te verschaffen en het privilege van de gedwongen uitvoering. Verschillende van degenen die u heeft gehoord waren van mening dat het ontoelaatbaar was dat de belastingplichtige zich rechtstreeks tot een rechter kan wenden om zich tegen de uitvoerbare titel te verzetten. Men zegt mij dat dit door verschillende personen die u heeft gehoord, is aangehaald. Ten opzichte van de algemene rechtsbeginselen is dit in ieder geval vreemd. In dit opzicht kan misschien een onderscheid worden gemaakt tussen het privilege om voor zichzelf een titel te verschaffen, dat behouden blijft en de gedwongen uitvoering van de titel. Dit is duidelijk een punt dat, op juridisch vlak, een probleem stelt. Maar mijn verantwoordelijkheid als minister van Financiën houdt ook in dat men middelen bewaart die waarborgen dat de ontvangsten daadwerkelijk binnenkomen.

Een ander punt waarop de aandacht is gevestigd, zijn de aanslagtermijnen. In het ontwerp van hervorming worden voor de BTW inzake verjaring de aanslagtermijnen voor de directe belastingen ingevoerd. Maar, dit gezegd zijnde, de berekening van de verjaringstermijnen inzake BTW kan niet helemaal overeenkomen met de termijnen voor de directe belastingen. Het gaat hier ook om de overgang van de termijn

côté des administrations est que, dans les faits, on puisse rarement invoquer le passage au délai de cinq ans. Il y a peut-être matière à clarification, mais, dans l'autre sens, c'est l'administration qui souhaiterait qu'on soit plus clair sur les motifs qui peuvent justifier l'allongement de délai de trois à cinq ans.

Voilà les points sur lesquels il y a en tout cas matière à réflexion et, le cas échéant, à amélioration du texte.

### *Échange de vues*

Un membre remercie le ministre de bien vouloir ouvrir la possibilité d'adapter les choses sur une série de points dont les auditions ont montré qu'ils soulèvent des difficultés. Il annonce des amendements qui viseront à concilier les divers points de vue de l'administration et des contribuables.

Un autre commissaire pose une question relative au délai de décision du directeur des contributions. Il fait remarquer que ce projet de loi introduit dans le Code judiciaire un chapitre relatif aux litiges concernant l'impôt, et notamment deux articles (1385*decies* et 1385*undecies*) qui visent à régler la procédure de réclamation du contribuable auprès de l'administration fiscale. En effet, le contribuable ne peut entamer la procédure judiciaire qu'après avoir épuisé tous les recours administratifs (ce qui est, il faut le remarquer, déjà une amélioration par rapport à la situation actuelle où le directeur des contributions est une autorité juridictionnelle de première instance).

De la lecture de différents articles de presse concernant ce projet de loi et de l'avis de plusieurs collaborateurs de son groupe, l'intervenant estime qu'il est évident que l'article 1385*decies* n'est pas d'une transparence absolue et que les diverses interprétations sont possibles. Il semble dès lors opportun de demander une explication complémentaire à ce propos afin de bien comprendre le mécanisme actuel de la procédure et de pouvoir éventuellement modifier cet article dans un but de clarté.

À la lecture de cet article, il semble qu'on puisse schématiser les différentes possibilités comme suit :

1<sup>o</sup>) Le directeur des contributions prend une décision relative à la réclamation dans le délai de 18 mois qui lui est imparti.

2<sup>o</sup>) Si au terme des 18 mois, le contribuable n'introduit pas la mise en demeure, il n'y a plus de délai.

van drie naar vijf jaar. De bezorgdheid van de administraties is hier dat, in de praktijk, de overgang naar de termijn van vijf jaar zelden kan worden ingeroepen. Dit is misschien een te verduidelijken materie, maar in de andere zin is het de administratie die wenst dat men duidelijker zou zijn omtrent de motieven die de verlenging van de termijn van drie naar vijf jaar kunnen rechtvaardigen.

Dit zijn de punten die in ieder geval een materie zijn om over na te denken en waarvan, eventueel, de tekst vatbaar is voor verbetering.

### *Gedachtewisseling*

Een lid dankt de minister voor de opening die hij creëert om voor een aantal punten waarvan uit de hoorzitting is gebleken dat er problemen rijzen, aanpassingen mogelijk te maken. Hij kondigt amendementen aan die ertoe strekken om diverse uitgangspunten, zowel die van de administratie als die van de belastingbetaler, met elkaar te verzoenen.

Een ander lid stelt een vraag over de termijn waarin de directeur van belastingen tot een beslissing moet komen. Hij merkt op dat dit ontwerp in het Gerechtelijk Wetboek een hoofdstuk invoegt over geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet en meer bepaald twee artikelen (1385*decies* en 1385*undecies*), die een regeling voorstellen voor de procedure van het bezwaarschrift van de belastingplichtige bij de fiscale administratie. Het is immers zo dat de belastingplichtige de gerechtelijke procedure niet eerder kan aanvatten dan nadat hij elke vorm van administratief beroep heeft gebruikt. Hier zij opgemerkt dat het ontwerp een vooruitgang vormt tegenover de huidige toestand, waarin de directeur der belastingen een in eerste aanleg rechtsprekende instantie is.

Uit verschillende persartikels over dit ontwerp en uit het advies van een aantal medewerkers van zijn fractie valt volgens dat lid kennelijk af te leiden dat artikel 1385*decies* niet zeer duidelijk is en vatbaar blijft voor uiteenlopende interpretaties. Een bijkomende toelichting is bijgevolg raadzaam om het huidige mechanisme van de procedure beter te doorgronden en dit artikel eventueel te wijzigen om het duidelijker te maken.

Bij het overlezen van dit artikel zou men de verschillende mogelijkheden als volgt kunnen samenvatten:

1<sup>o</sup>) De directeur van belastingen komt tot een beslissing over het bezwaar binnen de hem toegestane termijn van 18 maanden.

2<sup>o</sup>) Indien de belastingplichtige na de termijn van 18 maanden niet overgaat tot een ingebrekestelling, geldt er geen termijn meer.

3°) Si le directeur ne répond pas à la réclamation dans le délai de 18 mois et si le contribuable introduit une mise en demeure de six mois au terme duquel le directeur s'abstient de statuer et «justifie» sa non-décision, alors la réclamation est considérée comme rejetée et les impôts restent dûs.

4°) Si le directeur ne répond pas à la réclamation dans le délai de 18 mois et si le contribuable introduit une mise en demeure de six mois au terme duquel le directeur s'abstient de statuer sans justifier sa non-décision, alors la réclamation est sensée accueillie et les impôts, additionnels et amendes sont dégrévés (et non annulés, après que nous ayons amendé le texte, conformément à un avis positif du ministre).

La question est donc de savoir si cette interprétation est correcte.

Si oui, il se pose d'autres questions.

Dans le deuxième cas, pas de mise en demeure du contribuable, on revient à la situation actuelle avec une impossibilité pour le contribuable d'introduire un recours en justice, puisqu'il faut, selon l'article 1385*decies*, qu'une copie de la décision contestée soit jointe à la requête. Il est d'ailleurs fort probable que le contribuable n'ose pas mettre en demeure le directeur des contributions et que donc le projet n'apporte aucune modification de fond à la situation actuelle.

Dans le troisième cas, mise en demeure et justification de non-décision du directeur (pas de temps, trop compliqué), cette non-décision permet-elle d'introduire un recours en justice? La non-décision justifiée équivaut-elle à une décision de rejet?

À propos de la deuxième possibilité, le ministre répond qu'effectivement, si au terme des 18 mois, le contribuable n'introduit pas la mise en demeure, il n'y a pas de délai. En d'autres mots, aussi longtemps qu'il n'y a pas de mise en demeure, il n'y a pas le délai de six mois dans lequel le directeur doit statuer. Cela correspond à la volonté du gouvernement. Les contribuables doivent d'abord attendre la fin de la procédure administrative avant de pouvoir aller devant le judiciaire.

Le ministre ne voit pas pourquoi le contribuable n'oserait pas mettre en demeure le directeur des contributions. Il s'agit de contribuables qui sont prêts à aller en justice contre celui-ci. Le ministre ne voit pas, si le contribuable est décidé d'aller en justice, pourquoi il hésiterait à adresser au directeur une lettre de mise en demeure. Et le ministre d'ajouter qu'un fonctionnaire trouvera tout à fait normal qu'on lui

3°) Indien de directeur niet op het bezwaar ingaat binnen een termijn van 18 maanden en indien de belastingplichtige overgaat tot een ingebrekestelling van 6 maanden, waarna de directeur niet tot een uitspraak komt en het uitblijven van zijn beslissing «verantwoordt», wordt het bezwaar geacht verworpen te zijn en blijft de belasting verschuldigd.

4°) Indien de directeur niet ingaat op het bezwaar binnen een termijn van 18 maanden en indien de belastingplichtige overgaat tot een ingebrekestelling van 6 maanden, waarna de directeur niet tot een uitspraak komt zonder zijn houding te verantwoorden, wordt het beroep geacht te zijn ingewilligd en wordt ontheffing verleend van de belastingen, opcentiemen en boeten die evenwel niet nietig verklaard worden (nadat wij de tekst hebben geamendeerd overeenkomstig een gunstig advies van de minister).

De vraag is dus of die interpretatie juist is.

Indien dat zo is, rijzen er andere vragen.

In het tweede geval, dit wil zeggen als de belastingplichtige niet overgaat tot ingebrekestelling, vervalt men in de huidige toestand waarbij de belastingplichtige zich niet tot de rechter kan wenden aangezien volgens artikel 1384*decies* een afschrift van de bestreden beslissing bij het verzoekschrift moet worden gevoegd. Het is overigens heel waarschijnlijk dat de belastingplichtige het niet aandurft de directeur van de belastingen in gebreke te stellen, waardoor het ontwerp de huidige situatie ongewijzigd laat.

In het derde geval wordt de administratieve overheid in gebreke gesteld en verantwoordt de directeur het uitblijven van de beslissing (tijdgebrek, ingewikkeldheid van de zaak); maakt het uitblijven van de beslissing het toch mogelijk naar de rechter te stappen? Komt een motivering van het uitblijven van een beslissing overeen met een beslissing tot verwerping?

In verband met de tweede mogelijkheid antwoordt de minister dat indien de belastingplichtige de administratieve overheid niet in gebreke stelt binnen 18 maanden, er inderdaad geen termijn is. Zolang er met andere woorden geen ingebrekestelling is, is er ook geen termijn van zes maanden waarbinnen de directeur een uitspraak moet doen. Dit stemt overeen met de wil van de regering. De belastingplichtigen moeten eerst de volledige administratieve bezwaarprocedure doorlopen hebben alvorens zij zich tot de rechter kunnen wenden.

De minister ziet niet in waarom de belastingplichtige de belastingdirecteur niet zou durven in gebreke stellen. Het gaat om belastingplichtigen die bereid zijn een rechtsvordering in te stellen tegen de directeur. De minister begrijpt dan ook niet waarom een belastingplichtige die vastbesloten is naar de rechter te stappen, zou aarzelen om de directeur in gebreke te stellen. De minister voegt eraan toe dat een ambtenaar

adresse une lettre de mise en demeure, qui n'est qu'une forme de rappel. Cette mise en demeure fait alors courir le délai de six mois. Si le directeur s'abstient de statuer mais justifie sa non-décision, alors, la réclamation sera considérée comme rejetée et les impôts restent dûs. Si le désaccord persiste, le contribuable peut introduire son action en justice.

Lorsque le directeur ne répond pas dans les six mois à la mise en demeure et ne justifie pas sa non-décision, la situation inverse se produit. La réclamation est acceptée et les impôts contestés ne sont pas dûs.

Le ministre rappelle que la question de savoir dans quel cas l'on considère que la réclamation est rejetée et dans quel cas elle est acceptée, a fait l'objet de longues discussions en commission des Finances de la Chambre. Il estime qu'il serait raisonnable de ne pas mettre la solution trouvée à la Chambre en question mais de se borner à discuter de la durée du premier délai, actuellement fixé à 18 mois.

Le ministre ajoute que, dans l'esprit du gouvernement, la durée de ce délai est en quelque sorte liée à la position que l'on pourrait prendre sur le délai d'imposition, c'est-à-dire la possibilité d'allonger le délai de trois ans à cinq ans en cas de fraude. Pour ces cas, l'administration insiste pour avoir la possibilité d'allonger le délai d'imposition.

\*  
\* \*

Le président, en présence du nouveau ministre des Finances, fait le relevé des travaux de la commission relatifs à ces projets de loi. Il rappelle que M. Maystadt avait fait un petit inventaire des points qui, pour lui, donnent matière à réflexion. Sur certains points, M. Maystadt estimait que les deux projets de loi méritaient d'être amendés. La commission aimerait avoir un échange de vue avec le nouveau ministre avant de déposer des amendements, qui, dans la mesure du possible, devraient être des amendements qui réunissent un maximum de consensus.

Le ministre pense aussi que sur certains points, notamment techniques et juridiques, il y a matière à précision ou modification. Il a identifié quatre points à cet égard. Il pense que le mot «représentation» a été utilisé dans son sens commun et pas dans le sens juridique du mandat.

Le ministre indique ensuite que les quatre points auxquels il fait allusion sont ceux exposés par son prédécesseur. Il fera à leur propos procéder à un

het heel normaal moet vinden dat men hem een brief stuurt waarin hij in gebreke wordt gesteld. Per slot van rekening is dit maar een soort herinneringsbrief. Die ingebrekestelling doet de termijn van zes maanden aanvangen. Indien de directeur geen uitspraak doet maar het uitblijven van zijn beslissing motiveert, wordt het bezwaar inderdaad geacht verworpen te zijn. De belastingen blijven verschuldigd. Als de betwisting blijft bestaan, kan de belastingplichtige zijn rechtsvordering instellen.

Antwoordt de directeur niet binnen zes maanden op de ingebrekestelling en verantwoordt hij het uitblijven van zijn beslissing niet, dan doet de omgekeerde situatie zich voor. Het administratief beroep wordt geacht te zijn ingewilligd en de betwiste belastingen zijn niet verschuldigd.

De minister herinnert eraan dat in de Kamercommissie voor Financiën heel lang gediscussieerd is over de vraag in welke gevallen men het administratief beroep als verworpen en als ingewilligd beschouwt. Hij is van mening dat het verstandig zou zijn de in de Kamer gevonden oplossing niet langer ter discussie te stellen maar zich te beperken tot de discussie over de duur van de eerste termijn die thans 18 maanden bedraagt.

De minister voegt eraan toe dat voor de regering de duur van die termijn enigszins verband houdt met het standpunt dat men inneemt met betrekking tot de aanslagtermijn, dit wil zeggen de mogelijkheid om de termijn van drie jaar tot vijf jaar te verlengen ingeval van belastingontduiking. In die gevallen is de administratie van mening dat zij de aanslagtermijn moet kunnen verlengen.

\*  
\* \*

De voorzitter geeft in aanwezigheid van de nieuwe minister van Financiën een overzicht van de werkzaamheden van de commissie met betrekking tot de twee wetsontwerpen. Hij herinnert eraan dat de heer Maystadt een inventaris had gemaakt van de kwesties waarover volgens hem nog moest worden nagedacht. De heer Maystadt vond dat beide wetsontwerpen op bepaalde punten geamendeerd moesten worden. De commissie zou ook met de nieuwe minister van gedachten willen wisselen alvorens amendementen in te dienen waarrond een zo groot mogelijke consensus kan bestaan.

De minister vindt ook dat bepaalde technische en juridische punten gepreciseerd of gewijzigd moeten worden. Hij heeft zo vier punten voor ogen. Hij vindt dat het woord «vertegenwoordiging» in zijn normale betekenis is gebruikt en niet in de juridische betekenis.

De minister verklaart dat zijn voorganger zich reeds over de vier genoemde punten had gebogen. Hij zal daarover een onderzoek laten doen en hoopt via

examen et espère arriver par amendement à une amélioration claire du texte à certains endroits-clés, lui permettent de penser que l'on se mettra assez rapidement d'accord sur les modifications qui seront proposées.

Le président estime que la notion de «représentation» est une question de terminologie et ne constitue pas l'essentiel des problèmes. Il y a eu des questions de fond beaucoup plus importantes comme, par exemple, la succession, d'une part, du délai de 18 mois pour instruire au premier degré par l'administration, ou, la mise en demeure pour un délai de six mois avant qu'interviennent les tribunaux. Les délais en question sont, aux yeux de beaucoup, passablement longs et mériteraient d'être corrigés.

En second lieu, d'aucuns se sont plaints de l'impossibilité de faire état de nouveaux griefs.

Il y a le caractère obligatoire du recours administratif qui est considéré comme excessif et le droit à un jugement dans un délai raisonnable.

Il y a le problème du monopole de la représentation des avocats.

Il y a l'allongement des délais de taxation dans le contexte de l'alignement des impôts directs et de la TVA.

D'une façon générale, il y a des plaintes à propos de l'inégalité flagrante entre l'administration et le contribuable. Les formules qui permettent à l'administration de taxer, d'enrôler sans contestation possible, de se donner un titre exécutoire, de procéder par exemple à l'inscription une hypothèque sur les biens immobiliers du contribuable.

Parmi les critiques principales, il y a aussi l'insertion, dans le Code judiciaire, de dispositions qui devraient se trouver dans le CIR 92; le délai imparti au directeur des contributions pour statuer; la suppression de l'article 355 CIR 92; la suppression de l'article 92 Code TVA, etc.

La commission voudrait trouver à la fois une correction aux défauts techniques dans le texte transmis par la Chambre, mais aussi rétablir l'équilibre entre, d'une part, l'administration, et, d'autre part, le contribuable.

Un commissaire signale qu'il déposera des amendements sur base de l'exposé du ministre du 17 juin 1998.

Le président attire l'attention du nouveau ministre sur deux autres points :

Primo, dans une note que le professeur M. Dasselte a publiée et dont *L'Écho* s'est fait le reflet, ainsi que *Trends/Tendances*. Cette note concernait la consultation de la Commission européenne sur la compatibilité des tâches nouvelles confiées à la Commission bancaire et financière avec la nécessité de maintenir le

un amendement te komen tot een duidelijke verbetering van de tekst op bepaalde belangrijke plaatsen.

De voorzitter vindt dat het concept van de «vertegenwoordiging» een zuiver terminologische kwestie is, die niet het voornaamste probleem vormt. Er zijn veel belangrijker, inhoudelijke problemen zoals bijvoorbeeld de termijn van 18 maanden die de belastingplichtigen hebben om de zaak in eerste aanleg te behandelen en de termijn van ingebrekestelling van zes maanden alvorens de zaak voor de rechter kan komen. Velen vinden deze termijnen nogal lang en willen ze inkorten.

Het feit dat geen nieuwe bezwaren mogen worden ingediend wordt eveneens bekritiseerd.

Het verplichte administratieve beroep wordt overduidelijk gevonden en in verband daarmee wijst hij op het recht op een vonnis binnen een redelijke termijn.

Dan is er nog het probleem van het pleitmonopolie van de advocaten.

Vervolgens is er de verlenging van de aanslagtermijnen in het kader van het op elkaar afstemmen van de directe belastingen en de BTW.

Meer algemeen wordt de flagrante ongelijkheid tussen de belastingdiensten en de belastingplichtigen aangeklaagd. De belastingdiensten kunnen belastingen opleggen en inkohieren zonder dat iemand er iets kan tegen doen, zij kunnen zich een uitvoerbare titel verschaffen of een hypotheek inschrijven op de onroerende goederen van de belastingplichtige.

De voornaamste punten van kritiek betreffen de opname in het Gerechtelijk Wetboek van bepalingen die in het WIB 92 thuishoren; de termijn die de directeur van belastingen krijgt om te beslissen; de afschaffing van artikel 355 WIB 92; de afschaffing van artikel 92 van het BTW-Wetboek, enz.

De commissie wil de technische fouten van de door de Kamer overgezonden tekst opvangen en het evenwicht tussen de fiscus en de belastingplichtige herstellen.

Een commissielid merkt op dat hij amendementen zal indienen op basis van de uiteenzetting van de minister van 17 juni 1998.

De voorzitter vestigt de aandacht van de nieuwe minister op twee punten.

Op de eerste plaats is er een nota van de heer Dasselte die in *L'Écho* alsook in *Trends/Tendances* gepubliceerd is. Deze nota had betrekking op de vraag die aan de Europese Commissie ter advies voorgelegd werd, namelijk of de nieuwe taken die aan de Commissie voor het Bank- en Financieuzen opge-

caractère sain des banques en Belgique. M. Maystadt, à la Chambre des représentants, avait promis de consulter à ce sujet, la Commission européenne.

Le ministre remet copie de la correspondance échangée entre le cabinet des Finances et la Commission européenne. (voir annexe 1)

Secundo, en sa qualité de président de la commission des Finances du Sénat, M. Hatry a reçu une lettre émanant de l'Association des villes et communes de la Région de Bruxelles-Capitale. D'après cette association, la proposition émise par celle-ci reflète aussi l'opinion des communes tant de la Flandre que de la Wallonie.

Dans la lettre, l'on remet en cause des textes qui ont été votés et qui n'ont pas été très populaires non plus.

Le ministre annonce qu'il introduira des amendements qui seront rédigés en fonction des auditions et en fonction de l'arrêt de la Cour d'arbitrage n° 67/98 du 10 juin 1998.

Le ministre ajoute qu'évidemment, cet arrêt pose un problème tout à fait neuf.

Le président fait observer que *L'Écho* titrait «Fin de 50 ans d'obscurantisme».

Le ministre déclare que par rapport au futur et par rapport au projet, cet arrêt n'est pas gênant. On peut dire qu'il anticipe l'évolution. Toutefois, il y a un énorme problème qui est lié au contentieux actuel. Il y aura une période de transition où un certain nombre de principes généraux de droit vont devoir trouver leur application.

Le ministre annonce que le gouvernement dispose d'un projet d'amendement qui en tient compte, mais dont le gouvernement doit encore vérifier la faisabilité. Et le ministre d'ajouter que l'administration a remarqué que rédiger un texte est une chose, faire en sorte que l'on puisse gérer un stock qui, aujourd'hui, est de 164 677 dossiers, est une autre chose.

Un commissaire estime que, dans un domaine comme celui-là, où le pénal et le civil se côtoient, il est évident que c'est le traitement le plus favorable à la personne en cause qui doit être appliqué. Par conséquent, si le gouvernement dépose un projet de loi, il peut certes prévoir des mesures transitoires. Toutefois, il a le sentiment que si le projet est plus favorable au contribuable, ce sera la nouvelle version qui devrait lui être appliquée pour le passé aussi.

D'après le ministre, il est clair qu'il s'agit ici d'une règle de procédure et qu'en vertu de l'article 3 du Code judiciaire, la loi s'applique immédiatement sauf

dragen worden, verenigbaar zijn met de noodzakelijke gezondheid van de Belgische banken. De heer Maystadt had in de Kamer van volksvertegenwoordigers beloofd de Europese Commissie hierover te raadplegen.

De minister overhandigt een kopie van de briefwisseling tussen het kabinet van Financiën en de Europese Commissie (zie bijlage 1)

Op de tweede plaats heeft de heer Hatry in zijn hoedanigheid van voorzitter van de commissie voor de Financiën van de Senaat een brief ontvangen van de Vereniging van steden en gemeenten van het Brussels Hoofdstedelijke Gewest. Volgens deze Vereniging vertolkt haar voorstel ook de mening van de Vlaamse en de Waalse gemeenten.

In de brief wordt een vraagteken geplaatst bij de teksten die door de Kamer aangenomen zijn, zij het met weinig enthousiasme.

De minister kondigt aan dat hij amendementen zal indienen die geredigeerd zullen worden op basis van hetgeen is gezegd tijdens de hoorzittingen en op grond van het arrest nr. 67/98 van 10 juni 1998 van het Arbitragehof.

De minister voegt eraan toe dat dit arrest natuurlijk een volledig nieuw probleem schept.

De voorzitter merkt op dat de kop in *L'Écho* luidde «Fin de 50 ans d'obscurantisme».

De minister acht dit arrest niet hinderlijk voor het ontwerp en voor de toekomst. Men kan zeggen dat het vooruitloopt op de verdere ontwikkeling. Er is nochtans een levensgroot probleem verbonden aan het huidige contentieux. Er zal een overgangperiode komen waarin een aantal algemene rechtsbeginselen toepassing zullen moeten vinden.

De minister kondigt aan dat de regering over een ontwerp van amendement in die zin beschikt maar dat ze nog moet nagaan in hoeverre het uitvoerbaar is. De minister voegt er verder aan toe dat men volgens de administratie wel een tekst kan opstellen maar dat het beheren van een berg van op dit ogenblik 164 677 dossiers nog iets anders is.

Een commissielid meent dat in een dergelijk domein waar het strafrechtelijke en het burgerrechtelijke aspect elkaar raken, op de betrokken persoon vanzelfsprekend de meest gunstige behandeling moet worden toegepast. Indien de regering bijgevolg een wetsontwerp indient, kan ze natuurlijk overgangsmaatregelen bepalen. Hij is evenwel de mening toegedaan dat de nieuwe versie toegepast zal moeten worden op de belastingplichtige, ook voor het verleden, indien blijkt dat het nieuwe ontwerp gunstiger voor hem is.

Volgens de minister is het duidelijk dat het hier om een procedurereguleer gaat en dat deze wet overeenkomstig artikel 3 van het Gerechtelijk Wetboek van

à l'égard des actions déjà introduites devant les juridictions, sous réserve d'une disposition légale qui éteindrait l'application de la loi nouvelle aux procès en cours. C'est la marge étroite dans laquelle l'on se trouve ici parce que, pour l'avenir un double degré de juridiction est instauré et que pour le passé, en fonction de l'interprétation que l'on doit donner à l'arrêt de la Cour d'arbitrage avec une mission juridictionnelle qui est réservée à la cour d'appel et une mission confiée à l'administration qui est une mission administrative, l'on ne dispose que d'un degré d'instance, ce qui n'est guère compatible avec les principes généraux de droit en ce qui concerne l'égalité de traitement.

Le dispositif de l'arrêt de la Cour d'arbitrage dit ceci: «Si l'interprétation est que le directeur des contributions a une mission juridictionnelle, il est juge et partie», et par conséquent il y a une violation des articles 10 et 11 de la Constitution.

Si par contre, est retenue l'interprétation, ce que le ministre soutient, selon laquelle l'article 366 du CIR 92 organise un recours administratif devant une autorité administrative, dans ce cas, il n'y a pas violation des articles 10 et 11 de la Constitution. Ceci signifie que nous devons nous inscrire, pour le passé et pour le présent, dans une logique où nous sommes en présence, au premier degré, d'un recours de nature administrative et au deuxième degré, d'un recours juridictionnel tranché en premier et en dernier degré d'instance par la cour d'appel. Et donc, l'amendement que le gouvernement va proposer à cet égard tiendra compte de la nature que le ministre entend donner, pour le passé, à l'intervention du directeur des contributions, c'est-à-dire une décision d'ordre administratif. Et parce qu'il s'agit d'un acte administratif s'y appliquent les principes généraux et notamment l'obligation de statuer dans un délai raisonnable. Étant entendu que ce délai raisonnable, qui d'après le ministre est une notion évolutive en droit, devra s'apprécier au regard du délai qui sera fixé pour le futur à 18 mois plus demeure pour six mois, cela amène, pour les réclamations du passé, à la fois une modification de nature juridique de la décision directoriale et des conséquences qui sont les principes généraux s'attachant à ces actes de nature administrative. C'est-à-dire entre autres trouver une définition du délai raisonnable qui ne soit pas un délai raisonnable fondamentalement différent pour le futur et pour le passé.

Le président croit comprendre que le ministre, pour le contentieux du passé, entend appliquer pour le passé les délais qu'il prévoit aussi pour l'avenir. Cependant, le président attire l'attention du ministre sur le fait que toutes les auditions que la commission des Finances a tenues, se concentraient sur deux griefs

onmiddellijke toepassing is behalve op de zaken die reeds voor een rechtscollege ingeleid zijn en onder voorbehoud van een wetsbepaling die de toepassing van de nieuwe wet uitbreidt tot de lopende gedingen. Dit is de smalle marge waarbinnen men zich bevindt omdat men in de toekomst per definitie te maken zal hebben met een systeem van dubbele aanleg. Afgaande op de interpretatie die men moet geven aan het arrest van het Arbitragehof, bestond er in het verleden een rechtsprekende taak die uitsluitend overgelaten werd aan het hof van beroep, en een taak die aan de administratie werd opgedragen en beschikte men dus slechts over één enkele aanleg. Een dergelijke toestand is nauwelijks in overeenstemming te brengen met de algemene rechtsbeginselen op het stuk van de gelijkwaardige behandeling.

In het dictum van dit arrest wordt verklaard dat indien de interpretatie van artikel 366 WIB ertoe leidt dat de directeur van de belastingen belast is met een rechtsprekende taak, hij rechter en partij is en er bijgevolg schending is van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Indien we ons daarentegen houden aan de interpretatie die de minister voorstelt, dat artikel 366 van het WIB 1992 een administratief beroep instelt voor een bestuurlijke overheid, dan is er in dat geval geen schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. Wij moeten echter voor het verleden en voor de toekomst een logica volgen waarin er, in eerste aanleg, een beroep van administratieve aard is en in tweede aanleg, bij hof van beroep, een gerechtelijk beroep. Het amendement dat de regering in dit verband zal voorstellen, zal er dus rekening mee houden dat de directeur van de belastingen een beslissing van administratieve aard neemt en dat daarop algemene beginselen van toepassing zijn en met name het begrip verplichting om een uitspraak te doen binnen een redelijke termijn. Deze redelijke termijn, een begrip dat volgens de minister een evolutief rechtsbegrip is, moet beoordeeld worden in het licht van de redelijke termijn die voor de toekomst vastgesteld zal worden op 18 maanden plus 6 maanden. Voor de bezwaarschriften uit het verleden brengt dit dus een juridische wijziging van de beslissing van de belastingdirecteur mee alsook gevolgen van algemene aard die verbonden zijn aan deze handelingen van bestuurlijke aard: men zal met andere woorden een definitie moeten vinden voor het begrip redelijke termijn en die definitie mag niet wezenlijk verschillend zijn voor de toekomst en voor het verleden.

De voorzitter meent te verstaan dat de minister voor de geschillen uit het verleden de termijnen zal laten gelden die ook voor de toekomst bepaald zijn. Hij vestigt echter de aandacht van de minister op het feit dat alle hoorzittingen die de commissie voor de Financiën heeft gehouden, in feite hoofdzakelijk twee



relativement aux délais dans lesquels le directeur des contributions doit statuer. D'une part, le premier délai de 18 mois était déjà considéré comme étant beaucoup trop long et, d'autre part qu'il n'entraînait pas non plus une obligation, après les 24 mois, de trancher le litige, mais aussi qu'en pratique, il y aurait report de manière fréquente. En d'autres termes, il ne faut pas que ce soit un délai facultatif et dans l'intérêt de l'administration, il faut éviter de traîner parallèlement deux procédures, l'ancienne et la nouvelle, pendant encore des années. En outre, le caractère déséquilibré des positions respectives du contribuable et de l'administration a été souligné au cours des auditions. Si le ministre n'y porte pas remède au moins partiellement, il risque de se retrouver devant de nouvelles actions devant la Cour d'arbitrage. Et le risque existe de voir la Cour annuler pour tout ou partie la nouvelle procédure transitoire.

L'intervenant ajoute encore que des délais trop longs créent une situation d'insécurité totale tant dans le chef de l'État d'un point de vue budgétaire, que pour le contribuable.

Le président signale que, dans un article paru dans le journal *L'Écho* (d'il y a environ 10 jours), le professeur Dasselme a commenté la décision de la Cour d'arbitrage et a décrit de façon assez précise les faiblesses de la procédure actuelle. La lecture de cet article expose une réflexion intéressante pour savoir sur quels points du projet il importe de porter remède.

Le ministre déclare se trouver dans une situation relativement inconfortable. Il est incontestable que l'arrêt «R. Walgraffe» a amené une modification complète du contexte juridique dans lequel se situe le contentieux en matière fiscale. Dans le cadre des travaux menés au sein de la commission des Finances du Sénat et compte tenu dudit arrêt de la Cour d'arbitrage, le ministre a voulu que l'on revoie l'ensemble des dispositions organisant le contentieux dans une logique qui sépare très clairement le contentieux administratif, relevant du droit administratif, du contentieux devant les tribunaux relevant du droit judiciaire, étant donné qu'il n'y avait plus de doute quant au caractère non juridictionnel de la décision du directeur des contributions. La seconde préoccupation du ministre, qui résulte des travaux de la commission des Finances du Sénat et qui est partagée par tous les spécialistes de la fiscalité, est la volonté d'accélérer le déclenchement des différentes phases de la procédure contentieuse, et tout particulièrement à l'égard de la phase administrative. Finalement, ce n'est que la concrétisation du principe de bonne administration en matière de contentieux administratif et de gestion de l'administration.

Le gouvernement délibérera en Conseil le jeudi 19 novembre 1998 sur les propositions formulées par le ministre des Finances en la matière. L'orientation que le ministre souhaite donner est une option pour

grievens hebben behandeld die betrekking hebben op de termijnen binnen welke de belastingdirecteur moet beslissen. Enerzijds vond men de eerste termijn van 18 maanden reeds veel te lang en anderzijds was en na 24 maanden evenmin een verplichting om het geschil te beslechten maar bestond gewoon de mogelijkheid om het verder uit te stellen. Het mag met andere woorden geen facultatieve termijn worden. In het belang van de administratie moet men vermijden dat er gedurende jaren twee procedures naast elkaar aanslepen: de oude en de nieuwe. Anderzijds is tijdens de hoorzittingen geweest op de onbillijke verhoudingen tussen de belastingplichtige en de belastingadministratie. Indien de minister daar geen mouw aan past, al was het maar ten dele, loopt hij het gevaar opnieuw te moeten afrekenen met vorderingen voor het Arbitragehof. Het zou kunnen dat het Hof dan zelfs de nieuwe overgangprocedure volledig of ten dele moet vernietigen.

Spreker voegt eraan toe dat te lange termijnen een toestand van volslagen onzekerheid teweegbrengen zowel voor de Staat, vanuit budgettair oogpunt, als voor de belastingplichtige.

De voorzitter merkt op dat professor Dasselme in de krant *L'Écho* een artikel heeft gewijd aan de beslissing van het Arbitragehof en de zwakke punten van de huidige procedure vrij nauwkeurig heeft omschreven. Dit artikel biedt een interessante basis om na te gaan voor welke punten men remedies moet zoeken.

De minister verklaart dat hij zich in een vrij ongemakkelijke positie bevindt. Het arrest R. Walgraffe heeft onbetwistbaar een volledige wijziging teweeggebracht van de juridische context waarin de behandeling van fiscale geschillen zich afspeelt. In het kader van de werkzaamheden in de Senaatscommissie voor de Financiën en in het licht van het genoemde arrest van het Arbitragehof wilde de minister komen tot een algehele herziening van de geschillenbehandeling volgens een logica die een zeer duidelijk onderscheid maakt tussen de behandeling van de administratieve geschillen, die tot het bestuursrecht behoort, en de behandeling van geschillen voor de rechtbanken, aangezien er geen twijfel meer bestaat over de niet-gerechtigde aard van het optreden van de belastingadministratie. Zoals blijkt uit de werkzaamheden van de Senaatscommissie voor de Financiën, hetgeen ook wordt bevestigd door alle mensen die er beroepshalve mee bezig zijn, wil de minister komen tot een zo snel en zo kort mogelijke administratieve geschillenbehandeling, voornamelijk omdat dit een beginsel van behoorlijk bestuur is bij de behandeling van administratieve geschillen en het functioneren van de belastingdiensten.

De regering zal op 19 november 1998 in de Ministerraad beslissen over de voorstellen ter zake van de minister van Financiën. De minister wenst in deze aangelegenheid te streven naar korte termijnen voor

des délais courts pour introduire le recours et des délais courts pour statuer. À défaut d'avoir statué dans un délai relativement court (dans la proposition du ministre: six mois), le contribuable a le droit de saisir les tribunaux. Le ministre estime que cela constitue une petite révolution dans notre approche du contentieux fiscal, puisque le souci est de veiller à ce que, tant l'administration que le contribuable puisse terminer dans un délai rapide la phase contentieuse administrative.

Le ministre y attache aussi une autre conséquence, sur laquelle il espère que le Conseil des ministres marquera son accord. L'on est en effet en présence d'un contentieux administratif, et que pour un premier examen, l'administration ne porte plus un jugement, chose qui échappe définitivement à l'administration, mais peut rectifier un certain nombre d'erreurs et répondre à certains arguments qui n'ont pas été soumis au taxateur. Le ministre pense qu'il faut loger le contentieux administratif au niveau des services de taxation. Deux autres possibilités étaient ouvertes: le loger au niveau de l'administration de recouvrement, ou créer une administration spéciale du contentieux. Certains défendaient cette dernière option dans une logique plus juridictionnelle qu'administrative. Le ministre répète sa préférence pour le choix de confier le contentieux aux services de taxation, parce que l'on peut aboutir ainsi à une plus grande rapidité, puisque c'est le service de taxation qui instruit la réclamation et qui dispose déjà du dossier du contribuable.

Le ministre déclare qu'il attache une importance très grande à ce que la phase contentieuse administrative se termine dans un délai très court. Cela permet au service de taxation, dès le moment où il établit la cotisation, de bien analyser tous les éléments de droit qu'il va appliquer. Taxer, c'est comparer une situation de fait à des éléments de droit et déjà réunir les éléments de conviction juridique qui peuvent permettre de jouer ce rôle de premier examen, à travers le contentieux administratif.

Quant aux délais, trois aspects sont liés. Délais courts pour introduire la réclamation, délais courts pour statuer et puis orientation vers le judiciaire à qui, en raison de son organisation, l'on demandera aussi de statuer dans des délais extrêmement courts. Le ministre croit que c'est dans l'intérêt de tout le monde de procéder ainsi. C'est d'abord l'intérêt du Trésor parce que, pour les gros litiges, les entreprises provisionnent des montants souvent importants. Or, ces provisions restent au bilan tant que le contentieux dure. La durée des procédures fait que ce phénomène

het indienen van de bezwaren en korte termijnen om het geschil te beslechten. Als de zaak niet beslecht wordt in een vrij korte termijn (zes maanden volgens het voorstel van de minister), heeft de belastingplichtige het recht om zijn zaak aan de rechtbanken voor te leggen. Volgens de minister betekent dit een kleine revolutie in onze benadering van de administratieve geschillen, aangezien ernaar gestreefd wordt dat zowel de administratie als de belastingplichtige de fase van het administratieve geschil zo snel mogelijk kunnen afhandelen.

De minister koppelt er ook een ander gevolg aan vast en hij hoopt dat de Ministerraad hieraan zijn goedkeuring zal hechten. Men heeft immers te maken met een administratief geschil en de administratieve behandeling, door middel van een eerste onderzoek, is er eigenlijk niet op gericht tot een vonnis te komen, een taak die definitief aan de administratie onttrokken wordt, maar wel een aantal fouten recht te zetten en een antwoord te geven op argumenten die niet aan de belastingsambtenaar voorgelegd werden. Verder denkt de minister dat men de administratieve geschillenbehandeling daarom moet onderbrengen in de belastingdiensten. Men had de keuze ofwel deze geschillen te laten behandelen door de administratie die met de invordering van belastingen belast is, ofwel een speciale dienst voor geschillenbehandeling op te richten. Sommigen hebben gepleit voor deze tweede keuze volgens een meer gerechtelijke dan administratieve logica. De minister herhaalt dat hij er de voorkeur aan geeft de geschillenbehandeling onder te brengen bij de belastingdiensten. Dan kan de behandeling sneller verlopen aangezien de belastingdienst zelf het bezwaar onderzoekt en reeds over het dossier van de belastingplichtige beschikt.

De minister verklaart dat hij er zeer veel belang aan hecht dat de fase van de administratieve geschillenbehandeling binnen zeer korte termijnen doorlopen wordt. Zo kan de belastingdienst, vanaf het ogenblik dat de aanslag gevestigd wordt, alle toepasselijke rechtsgegevens goed analyseren. Het vestigen van een aanslag komt erop neer dat men een feitelijke toestand vergelijkt met rechtsgegevens en dat men reeds gegevens verzamelt die juridische bewijskracht hebben en die het eerste onderzoek in het verloop van de administratieve geschillenbeslechting kunnen ondersteunen.

De drie aspecten die verband houden met de termijnen, hangen samen. Korte termijnen om het bezwaar in te dienen, korte termijnen om een uitspraak te doen en daarna verwijzing naar de gewone rechtbanken die wegens hun organisatievorm ook verzocht zullen worden binnen zeer korte termijnen uitspraak te doen. Volgens de minister heeft iedereen belang bij een dergelijke werkwijze. Op de eerste plaats heeft de Schatkist er belang bij want bij grote geschillen leggen de bedrijven vaak grote provisies aan. Deze provisies blijven opgenomen in de balans zolang de geschillen-

nuit à l'intérêt du Trésor puisqu'il n'est pas payé. Les délais courts sont aussi dans l'intérêt du contribuable. Le ministre croit qu'il n'y a rien de pire qu'une situation dans laquelle le contribuable est placé sous une épée de Damoclès. Certes, les entreprises peuvent provisionner mais elles provisionnent pour un contentieux pour lequel elles connaissent le point de départ mais dont elles ignorent la fin. Portées au bilan, ces provisions fragilisent la situation financière à l'égard de tiers. Dans un certain nombre de cas, ces entreprises sont incapables de faire des investissements puisque les institutions financières sont réticentes à leur accorder les crédits nécessaires, tant que le montant exact de l'impôt dû à l'État n'est pas déterminé de manière définitive.

Le ministre affirme que l'idée de raccourcir le traitement du contentieux est bien accueillie parce qu'il est possible ainsi de s'orienter vers un système qui respecte tant les droits de l'administration, que ceux des citoyens, et, en ce qui concerne le contentieux très spécifique des entreprises, les droits des entreprises. Le ministre pense aussi que le fait que le taxateur soit chargé non seulement de son contentieux administratif, mais aussi de son suivi sur le plan judiciaire, et dans des délais courts, va amener les services de taxation à intégrer beaucoup plus rapidement les effets de la jurisprudence, à mesurer les conséquences de la taxation abusive et à essayer, dès la taxation, de l'établir de la façon la plus exacte possible. Le risque est qu'il pourrait maintenant y avoir, dans certains cas, un antagonisme entre services par lequel les services de taxation accuseraient les services du contentieux d'être incapables de défendre des taxations qu'ils ont établies. Une administration qui est largement visée lorsqu'on parle de ce phénomène, est l'ISI. Le ministre compte mettre enfin un terme à ce débat éternel de savoir si l'ISI taxe en dehors de la loi ou bien si ce sont les directeurs des services du contentieux qui, par après, n'arrivent pas à finaliser le travail réalisé par le taxateur.

Le ministre pense aussi avoir trouvé la solution à cette difficulté que l'on connaît lorsque le directeur des contributions est amené à statuer sur le contentieux. Actuellement, il doit soumettre à l'ISI sa proposition de décision lorsqu'elle tend à accueillir pour tout ou partie les griefs du contribuable, dans les nouveaux projets, ce sera l'ISI qui gèrera son propre contentieux.

Sur le plan technique, le ministre a d'abord dû convaincre l'administration de cette véritable révolution culturelle dans la philosophie de la taxation. Il met en avant le fait que bien que nos pays voisins ne

behandeling aansleept. De lange duur van de procedures brengt mee dat dit fenomeen schadelijk is voor de Schatkist aangezien er niet betaald wordt. Korte termijnen zijn ook in het belang van de belastingplichtige. Volgens de minister bestaat er voor de belastingplichtige niets erger dan een dergelijk zwaard van Damocles boven zijn hoofd. De bedrijven kunnen weliswaar provisies aanleggen maar zij doen dat voor een geschil waarvan ze het begin kennen maar niet de afloop. Wanneer die provisies worden opgenomen in de balans, maken zij de financiële toestand ten opzichte van derden brozer. In een aantal gevallen zijn deze ondernemingen niet in staat investeringen te verrichten aangezien de financiële instellingen terughoudend zijn om hun de nodige kredieten te verlenen zolang het exacte bedrag van de aan de Staat verschuldigde belasting niet vaststaat.

De minister verklaart dat de idee om de geschillenbehandeling in te korten op veel sympathie kan rekenen omdat het dan mogelijk wordt het systeem zo te organiseren dat de rechten van de belastingadministratie geëerbiedigd worden, maar ook de rechten van de burgers en, wat de geschillen van de bedrijfs wereld betreft, de rechten van de ondernemingen. Doordat de belastingambtenaar niet alleen belast wordt met zijn administratieve geschillen maar deze geschillen ook zal volgen in de gerechtelijke procedure en binnen korte termijnen, zullen de belastingdiensten volgens de minister uiteindelijk ook veel sneller rekening houden met de jurisprudentiële gevolgen, zullen ze de gevolgen van een verkeerde aanslag inschatten en zullen ze vanaf de vestiging van de aanslag het belastingbedrag zo nauwkeurig mogelijk proberen vast te stellen. Nu kan er in een aantal gevallen een antagonisme tussen diensten ontstaan waarbij de belastingdiensten de diensten voor de geschillenbehandeling ervan beschuldigen niet bekwaam te zijn om de verdediging op te nemen van de aanslagen die zij opgesteld hebben. Als men het over dit fenomeen heeft, wordt vooral gedacht aan de BBI. De minister is voornemens eindelijk komaf te maken met dit eeuwige debat over de vraag of de BBI haar belastingaanslagen vestigt in strijd met de wet dan wel of het de directeurs van de diensten voor de geschillenbehandeling zijn die er nadien niet in slagen het werk af te ronden van de dienst die de aanslag heeft gevestigd.

De minister meent ook eindelijk een oplossing te vinden voor het bekende probleem dat rijst wanneer de directeur een uitspraak moet doen over het geschil. Op dit ogenblik moet hij zijn voorstel van beslissing voorleggen aan de BBI wanneer de bezwaren van de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk gegrond geacht worden. In de nieuwe voorstellen zal de BBI de eigen geschillen beheren.

Op technisch vlak heeft de minister de administratie eerst moeten overtuigen van deze culturele revolutie in de wijze waarop de belastingaanslag gevestigd wordt. Hij heeft opgeworpen dat onze buurlanden

sont pas laxistes sur le plan de la fiscalité, au niveau des Pays-Bas, par exemple, le délai de traitement du contentieux est fixé à trois mois et en France, ils sont de six mois.

Le ministre croit que fixer un délai et attacher à son non-respect le droit d'introduire un recours devant les tribunaux, revient à donner un signal clair à l'administration en lui indiquant que ce qui est possible chez nos voisins l'est aussi chez nous. En ce qui concerne surtout le contentieux avec les contribuables-entreprises, le ministre pense que si la Belgique entre dans la zone euro, elle s'expose à une comparaison permanente de la qualité de ses services. Il est évident qu'un des critères pour décider d'un investissement sera certainement la sécurité juridique qui s'attache à une demande de ruling. Le ministre est frappé de ne pas encore avoir entendu une entreprise étrangère voulant investir se plaindre d'un excès de fiscalité dans tel pays ou dans tel autre. C'est un élément qui joue, sans être pour autant le problème principal.

Par contre, la question qui revient toujours, est de savoir quelle est la sécurité juridique du système en matière de contentieux notamment et en cas de difficultés en matière de fiscalité. Par conséquent, le ministre va essayer de développer une sécurité juridique. À l'entrée, c'est par un système de ruling que doit se développer la sécurité juridique. Il faut aussi une sécurité juridique à la sortie lorsqu'il y a un contentieux lié à des interprétations de textes qui peuvent diverger. Le ministre se réjouit de l'instauration d'un double degré de juridiction plus la cassation qui peuvent jouer. Il y aura un juge pour dire le droit. Le ministre ne considère jamais que le fisc est défait lorsque l'interprétation juridictionnelle diverge de l'interprétation administrative. On vit dans un état de droit et en accepter les conséquences. Le ministre pense qu'il est possible d'entrer dans cette logique qui est révolutionnaire en apparence, mais qui revient à considérer que l'état de droit prime les pratiques administratives.

Le ministre considère que le temps est un élément majeur en cas de négociation. Il a vu souvent dans des litiges des transactions forcées parce que la partie en situation de force menaçait l'autre d'un procès de très longue durée. Le ministre se sent obligé de faire en sorte que l'argument « temps » ne puisse plus être un argument de pression. Le ministre juge que la procédure fiscale est une des conditions préalables pour la restructuration de l'administration. Elle doit jouer son rôle : accélération des procédures, décision rapide par l'administration et puis, éventuellement, par les tribunaux pour régler l'interprétation de la loi, et, possibilité pour chacun de porter le litige devant le juge, sans se dire qu'il a un choix entre, d'une part, obtenir un résultat favorable sur le plan judiciaire dans les 10 ans, et, d'autre part, transiger à des montants plus bas. Le ministre juge que cette situa-

helemaal geen laksheid aan de dag leggen in belastingzaken: de termijn voor de behandeling van het geschil bedraagt in Nederland bijvoorbeeld drie maanden en in Frankrijk zes maanden.

Door een termijn te bepalen en aan de niet-naleving ervan gevolgen te verbinden zoals de mogelijkheid om het dossier voor de rechtbanken te brengen, geeft men volgens de minister een duidelijk signaal aan de administratie: wat mogelijk is bij onze bureaus, moet ook bij ons mogelijk zijn. Vooral wat betreft de geschillen met de ondernemingen stelt België zich met zijn intrede in de eurozone bloot aan een permanente vergelijking inzake de kwaliteit van zijn diensten. Het spreekt vanzelf dat de rechtszekerheid die voortvloeit uit een rulingprocedure zal meespelen in een beslissing om te investeren. Het valt de minister op dat hij buitenlandse ondernemingen die willen investeren, nog niet heeft horen klagen over overdreven belastingen in het ene of in het andere land. Dit element speelt mee maar geeft daarom nog niet de doorslag.

De vraag die echter altijd terugkomt, is de vraag naar de rechtszekerheid van het systeem met name inzake geschillenbehandeling en fiscale problemen. De minister zal dus voor rechtszekerheid trachten te zorgen. Bij het indienen van de aangifte zal dat moeten door middel van een te ontwikkelen systeem van *ruling*. Er is ook rechtszekerheid vereist bij het vestigen van de aanslag wanneer er een geschil ontstaat over tekstinterpretaties die kunnen verschillen. De minister stelt met genoeg vast dat er een dubbele aanleg is en dat cassatieberoep mogelijk is. Er zal een rechter zijn om recht te spreken. Volgens de minister gaat het nooit om een nederlaag wanneer de gerechtelijke interpretatie afwijkt van de administratieve interpretatie. We leven in een rechtsstaat en we moeten er de gevolgen van aanvaarden. Volgens de minister moet men in deze logica komen die schijnbaar revolutionair is, maar die erop neerkomt dat de rechtsstaat boven de administratieve gebruiken staat.

De minister is van oordeel dat de tijd een zeer belangrijk gegeven is in de onderhandelingen. In talloze gevallen heeft hij in een geschil een gedwongen dading tot stand zien komen omdat de machtigste partij er tegenover de andere partij mee dreigde een slepend proces op gang te brengen. De minister heeft de uiterste plicht om ervoor te zorgen dat het argument « tijd » niet meer gebruikt kan worden als persiemiddel. De minister is van oordeel dat de aanpassing van de fiscale procedure een voorafgaande voorwaarde is voor de herstructurering van de administratie. Deze moet haar rol spelen: snellere procedures, snelle beslissing door de administratie en daarna eventueel door de rechtbanken over de interpretatie van de wet, en mogelijkheid voor elkeen om het geschil voor de rechter te brengen, zonder dat men een keuze moet maken tussen een gunstig resultaat na een

tion n'est bonne pour personne et certainement pas pour le Trésor.

Depuis le mois de juillet, le ministre a essayé de convaincre l'administration. Il croit qu'il est arrivé maintenant à un résultat en convaincant ses collègues du bien-fondé de ses propositions. Le ministre ajoute que pour le contentieux ancien, il propose de ne pas le soumettre aux nouvelles dispositions en ce qui concerne les délais. Il explique que dans la restructuration de l'administration, il veut que la procédure fiscale nouvelle soit appliquée avec une nouvelle mentalité. Pour lui, il est impossible de faire appliquer un texte aussi neuf par des personnes qui ont été habituées à vivre avec un contentieux qui suivant le rythme des normes de rendement leur imposés et ce n'est surtout pas possible étant donné l'arriéré actuel atteignant 170 000 dossiers.

À l'époque, quand l'on a installé les tribunaux du travail, à quelques exceptions près, ils ont commencé à zéro. On peut dire qu'une des raisons qui a amené le contentieux du travail à être un contentieux qui vit à un autre rythme que le contentieux civil a bien été le fait que l'on créait une nouvelle organisation par de nouveaux textes, avec de nouvelles compétences et des personnes qui travaillaient dans un esprit tout à fait neuf. Si l'on demandait à l'administration fiscale d'absorber 170 000 dossiers plus tous les nouveaux dossiers, il est certain que l'on arriverait à un blocage complet. Et le ministre de penser qu'il faut s'inscrire dans une logique où l'ancien contentieux s'épuisera petit à petit avec un cadre «d'extinction». Une des questions ouverte est de savoir si l'on fixe quand même des délais pour le traitement de l'ancien contentieux. Puis, est-ce qu'il faut attacher au non-respect de ces délais des conséquences juridiques ou est-ce qu'il s'agit de simples délais d'ordre ?

En tout cas, le ministre tient à séparer nettement les personnes chargées du nouveau contentieux de celles qui gèrent l'ancien contentieux.

\*  
\* \*

Un commissaire pose trois questions. La première se rapporte aux délais que le ministre a annoncé pour les nouveaux dossiers. Tous les professionnels que cette commission a entendu lors des auditions ont déclaré que les délais prévus par le projet de loi initial étaient des délais trop longs. Maintenant, le ministre envisage de raccourcir les délais administratifs à six mois. Les experts-comptables craignaient que ce délai soit trop court. Pour sa part, le commissaire pense qu'en proposant, pour l'administration, des délais plus courts, le ministre a incontestablement répondu

tien jaar durende gerechtelijke procedure, ofwel een dading over lagere bedragen. Volgens de minister is deze toestand voor niemand gunstig en zeker niet voor de Schatkist.

Sinds de maand juli heeft de minister getracht de administratie te overtuigen. Hij denkt nu resultaten bereikt te hebben doordat hij zijn collega's heeft kunnen overtuigen van de gegrondheid van zijn voorstellen. Verder doet de minister het voorstel het nog hangende oude contentieux niet aan de nieuwe regeling inzake termijnen te onderwerpen. Bij de herstructurering van de administratie is het zijn wens dat de nieuwe fiscale procedure toegepast zal worden met een nieuwe mentaliteit. Volgens hem is het onmogelijk een fonkelnieuwe tekst te laten toepassen door mensen die gewoon waren met een geschillenregeling te leven die varieerde naar gelang van de hen opgelegde rendementsnormen. Dat is vooral niet mogelijk als men ziet dat er een achterstand van 170 000 dossiers bestaat.

Toen men indertijd de arbeidsrechtbanken opgericht heeft, zijn deze op enkele uitzonderingen na van nul begonnen. Men kan zeggen dat het arbeidsrechtelijke contentieux uiteindelijk tegen een ander tempo behandeld wordt dan het civielrechtelijke contentieux en dat de reden daarvoor onder meer toe te schrijven is aan het feit dat men hiervoor een nieuwe organisatie, nieuwe teksten, nieuwe bevoegdheden geschapen heeft en dat er mensen waren die dit allemaal gedaan hebben in een volledig nieuwe geest. Indien de belastingadministratie gevraagd wordt 170 000 dossiers plus de nieuwe dossiers te behandelen, dan zal de toestand zeker volledig geblokkeerd raken. De minister gelooft verder dat de logica gebiedt het oude contentieux beetje bij beetje af te werken. Dan rijst onder meer de vraag of men toch termijnen zal bepalen voor de behandeling van het oude contentieux. Moet men daarna ook gevolgen koppelen aan de niet-naleving van deze juridische termijnen of gaat het om indicatieve termijnen ?

De minister wenst in elk geval een onderscheid te maken tussen de personen die belast worden met de nieuwe geschillenbehandeling en de personen die het oude contentieux beheren.

\*  
\* \*

Een commissielid stelt drie vragen. De eerste heeft betrekking op de termijnen die de minister heeft aangekondigd voor de nieuwe dossiers. Alle beroepsdeskundigen die deze commissie heeft gehoord tijdens de hoorzittingen hebben verklaard dat de termijnen waarin het oorspronkelijk wetsontwerp voorziet, veel te lang waren. De minister overweegt nu de inkorting van de administratieve termijnen tot zes maanden. De accountants vreesden dat die termijn te kort zou zijn. Het commissielid is van zijn kant van mening dat de minister door voor de administratie

à un souci qui émerge des auditions et qui paraît, politiquement en tout cas, fondé. Personnellement, le membre a répondu à ces experts-comptables que, politiquement, il paraissait hautement souhaitable de raccourcir ces délais.

L'intervenant fait observer qu'un des amendements de M. Delcroix démontre qu'il est très difficile de discuter avec l'administration quand celle-ci a déjà formé un titre exécutoire et que, par conséquent, il se produit un renversement de la situation d'égalité dans laquelle doit se trouver l'administration et le contribuable. Le commissaire demande au ministre s'il tient compte de cette remarque dans ses propositions. Personnellement, l'intervenant trouve cette remarque d'autant plus sage que le délai est court. Il juge qu'il n'est pas dramatique qu'à ce moment, l'administration ne soit pas encore titulaire d'un titre exécutoire. Le membre apprécierait que le ministre en tienne compte.

Troisièmement, n'y a-t-il pas un risque que les contribuables ayant un dossier sous l'ancien système se pourvoient auprès de la Cour d'arbitrage? Si l'administration n'a pas statué en qualité d'instance administrative mais comme instance juridictionnelle, les contribuables vont à coup sûr obtenir gain de cause.

L'ancien contentieux est estimé, selon un membre, à 100 milliards de francs et représente entre 160 et 180 000 dossiers. Dans le cadre de son activité d'avocat, il n'a pas encore eu l'occasion de plaider effectivement un seul dossier important. La prescription est interrompue chaque année, ce qui engendre des problèmes énormes notamment en cas de cession d'un commerce.

L'intervenant doute qu'il soit faisable de traiter les anciens dossiers selon l'ancien système, car alors on ne pourra pas mettre un terme à la misère du passé. L'arriéré judiciaire de la cour d'appel de Gand, par exemple, se compose à 95 % de dossiers fiscaux. Il faut savoir que l'on traite tout au plus trois dossiers par mois, soit une trentaine de dossiers par an, alors que l'on enregistre un arriéré de 17 000 dossiers de ce type. Il s'impose donc de trouver l'une ou l'autre méthode, pour clôturer définitivement ces dossiers. Les pouvoirs publics ne peuvent souffrir que les justiciables doivent attendre dix ou vingt ans avant de savoir à quoi s'en tenir. Il convient de lever cette insécurité juridique.

À propos de la volonté du ministre de raccourcir les délais, un sénateur rappelle que le projet de loi prévoit des prolongations au moins dans deux cas. Premièrement, lorsque l'administration dispose d'indices sérieux d'une intention frauduleuse et deuxièmement pour les dossiers suite à un échange d'informations ou de communications avec des administrations fiscales

kortere termijnen voor te stellen onmiskenbaar rekening heeft gehouden met een wens die tijdens de hoorzittingen geformuleerd werd en die in ieder geval vanuit politiek oogpunt gegrond lijkt. Persoonlijk heeft het lid aan die accountants geantwoord dat het politiek gezien ten zeerste wenselijk is die termijnen in te korten.

Spreker merkt op dat de heer Delcroix in een van zijn amendementen duidelijk maakt dat het zeer moeilijk is met de administratie te discussiëren indien die reeds in het bezit is van een uitvoerbare titel, namelijk het aanslagbiljet, waardoor bijgevolg de administratie en de belastingplichtige niet langer op voet van gelijkheid kunnen discussiëren. Het commissielid vraagt de minister rekening te houden met die opmerking in zijn voorstellen. Persoonlijk is spreker van mening dat die opmerking des te belangrijker is wanneer de termijn kort is. Hij vindt het geen drama dat de administratie op dat ogenblik nog niet in het bezit is van een uitvoerbare titel. Het lid zou het op prijs stellen dat de minister hiermee rekening houdt.

Bestaat er ten derde geen gevaar dat de belastingplichtigen met een dossier waarop het oude systeem van toepassing is, zich tot het Arbitragehof wenden. Indien de administratie niet heeft geoordeeld als administratieve instantie maar als rechterlijke instantie, zullen de belastingplichtigen beslist gelijk halen.

Wat het oude contentieux betreft, spreekt men volgens een lid over een bedrag van 100 miljard frank, over 160 à 180 000 dossiers. In zijn advocatenpraktijk heeft hij nog geen enkele belangrijke zaak daadwerkelijk kunnen pleiten. Ieder jaar wordt die verjaringstermijn gestuit, wat tot zeer grote problemen leidt, onder meer bij overdracht van een handelszaak.

Spreker betwijfelt of het doenbaar is om de oude dossiers op de oude manier te behandelen omdat dan nooit een einde komt aan die miserie uit het verleden. Zo bestaat de gerechtelijke achterstand bij het hof van beroep te Gent voor 95 % uit fiscale dossiers. Daarvan kunnen maximaal 3 dossiers per maand worden behandeld. Dit betekent een dertigtal per jaar. Welnu, er liggen zeventienduizend dergelijke dossiers te wachten op behandeling. Er dringt zich bijgevolg toch een of andere methode op om aan deze dossiers een definitief eindpunt te kunnen geven. De overheid kan niet aanvaarden dat rechtzoekenden 10 of 20 jaar moeten wachten vooraleer zij weten waar ze aan toe zijn. De rechtsonzekerheid moet worden opgeheven.

In verband met de wens van de minister om de termijnen in te korten herinnert een senator eraan dat het wetsontwerp voorziet in verlengingen in ten minste twee gevallen. Er zijn verlengingen wanneer ten eerste de administratie ernstige aanwijzingen heeft van bedrieglijk opzet en ten tweede voor de lopende dossiers waarin informatie wordt uitgewisseld met de

étrangères. Le sénateur demande ce que vont devenir ces dispositions après les amendements que le gouvernement compte déposer.

Concernant le raccourcissement des délais en matière de TVA, le ministre répète qu'il pense vraiment que cela s'impose. Il se dit conscient du fait que les professionnels sont un peu affolés à l'idée de devoir tenter leurs procédures plus rapidement. Le ministre estime toutefois que ces professionnels doivent s'adapter. Sur ce plan, il fait confiance aux diverses professions concernées. Si le ministre demande un effort à l'administration, il ne faut pas que le privé vienne dire qu'il est incapable de suivre.

En ce qui concerne le privilège du préalable, l'enrôlement, le ministre déclare que, d'une part, on est en présence d'un jugement par défaut puisque c'est un peu à cela que l'on assimile l'avertissement-extrait de rôle, et que, d'autre part, par le recours et une opposition est formée. Dans un premier temps, le ministre avait suivi le raisonnement suivant: pourquoi ne pas demander, puisque ce recours doit être motivé, que les personnes motivant leur recours, fixent ce qu'elles reconnaissent ou ce qu'elles ne reconnaissent pas et que, par cette voie, l'on arrive à la fixation de la partie de l'impôt incontestablement dû sur le montant de l'impôt enrôlé. Dans ce raisonnement, un délai court pour statuer sur la réclamation est une garantie. Cela présente toutefois des difficultés des deux côtés. D'abord le ministre ne peut pas demander que tous les moyens soient développés dans le cadre du recours administratif, puisque ce serait aller à l'encontre du principe de droit selon lequel on peut faire valoir des moyens nouveaux pour la première fois devant l'instance juridictionnelle. Donc, on va se retrouver avec un certain nombre de recours administratifs qui seront obscurs. Deuxièmement, toujours dans l'hypothèse d'un contentieux confié à un professionnel où le recours précisent exactement non seulement les moyens, mais aussi les montants qui sont en cause, le ministre croit que l'on va assister à une série de situations où il s'agira d'une lettre dont l'administration devra interpréter si c'est un recours, et qui donc ne sera pas autrement précise. C'est déjà le cas maintenant.

Dans la pratique, l'administration se demande souvent si une lettre constitue une simple récrimination ou bien un recours. Il faut dire que souvent l'administration considère que c'est un recours alors que le mot n'y figure pas. Cette pratique complique singulièrement les choses. L'administration veut donc maintenir un système par lequel elle peut fixer l'incontestablement dû. Toutefois, il est vrai qu'à partir du moment où l'on a réduit les délais, la fixation de l'incontestablement dû se fait de façon beaucoup plus raisonnable parce que le fait d'avoir ce ju-

ministeries van financiën van andere landen. De senator vraagt wat er met die bepalingen zal gebeuren nadat de regering haar amendementen heeft ingediend.

De minister herhaalt dat de inkorting van de termijnen voor de BTW volgens hem werkelijk noodzakelijk is. Hij verklaart zich ervan bewust te zijn dat de mensen die in het beroep staan, enigszins verontrust zijn bij de gedachte dat zij hun vorderingen nog sneller zullen moeten instellen. De minister is evenwel van mening dat die mensen zich zullen aanpassen. Op dit gebied heeft hij het volste vertrouwen in de verschillende betrokken groepen. Indien de minister een inspanning vraagt van de administratie, mag het niet zo zijn dat de particuliere sector verklaart dat ze niet kunnen volgen.

Wat betreft het «privilège du préalable» door middel van het kohier, verklaart de minister dat men enerzijds geconfronteerd wordt met een soort vonnis bij verstek aangezien het aanslagbiljet hiermee enigszins kan worden gelijkgesteld. Anderzijds is beroep mogelijk door verzet te doen. In een eerste fase had de regering de volgende redenering gevolgd: aangezien het beroep gemotiveerd moet zijn zou men de personen die hun beroep motiveren, kunnen vragen dat zij bepalen wat zij erkennen en wat zij niet erkennen, waardoor men het onbetwistbaar verschuldigde gedeelte van de ten kohiere gebrachte belasting kan bepalen vooraleer het aanslagbiljet wordt opgesteld. In die redenering is een korte termijn een waarborg dat er een beslissing genomen wordt. Dit geeft echter aanleiding tot moeilijkheden aan beide kanten. De minister kan ten eerste niet vragen dat alle middelen worden gebruikt in het kader van het administratief beroep want dit zou in strijd zijn met het rechtsprincipe volgens hetwelk een aantal nieuwe middelen voor het eerst voor de rechtbank mogen worden aangevoerd. Men zal dus worden geconfronteerd met een aantal «duistere» administratieve beroepen. Steeds in de veronderstelling dat het geschil behandeld wordt door een professioneel iemand, waarbij het bezwaarschrift niet alleen de middelen maar ook de bedragen exact vermeld, is de minister van mening dat men in een dergelijk contentieux geconfronteerd zal worden met toestanden waarin men beschikt over een brief, waarvan de administratie zal moeten zeggen of die een beroep uitmaakt of niet. Dat is nu al het geval.

In de praktijk vraagt de administratie zich vaak af of een brief geïnterpreteerd moet worden als een gewoon verzoek tot wijziging van de aanslag of als een beroep. Vaak gaat de administratie ervan uit dat het om een beroep gaat hoewel het woord als dusdanig niet in de brief voorkomt. Die praktijk maakt de zaken bijzonder ingewikkeld. De administratie wil dus een regeling behouden aan de hand waarvan zij het onbetwistbaar verschuldigde bedrag kan bepalen. Wanneer men de termijnen inkort, kan het onbetwistbaar verschuldigde bedrag evenwel op een veel rede-

gement par défaut est exactement le même système que l'exécution provisoire. Les tribunaux commentent par statuer sur les exécutions provisoires en disant que, s'il y a un risque réel d'évasion, de fraude, de disparition, de création d'insolvabilité, il faut maintenir l'exécution provisoire. Par contre, si l'on voit d'emblée qu'il y a un problème de fond, justifié ou pas, l'incontestablement dû sera fixé d'autant plus bas, ou à zéro, que la procédure durera moins longtemps. Il est vrai que la mentalité de l'administration sera totalement différente par rapport à la situation où l'on se dit que ce contentieux administratif dure douze, quinze, vingt mois. Lorsque l'on est dans un délai beaucoup plus court, il est évident que l'on peut davantage fixer un incontestablement dû à un niveau bas pour ne pas exercer de pression anormale.

Le risque en ce qui concerne l'ancien contentieux a occupé les esprits pendant une bonne période. On a envisagé toutes les solutions avec le sentiment qu'effectivement la Cour d'arbitrage pourrait apprécier les choses différemment, en tenant compte de la masse de contentieux importante et des habitudes des directeurs des contributions. Pour le ministre, la voie moyenne est l'idée que l'on va donner aux personnes concernées par le vieux contentieux le double degré de juridiction. Sinon, il y aurait incontestablement conflit avec les articles 10 et 11 de la Constitution. Que deux personnes en contentieux avec l'administration aient, l'un, un recours juridictionnel à deux degrés, et l'autre, un recours juridictionnel à un degré, cela constitue certainement un traitement discriminatoire, qui n'est pas fondé. Sur cette première analyse, au niveau de l'administration, il y a un accord.

Pour le reste, l'effet de l'arrêt «R. Walgraffe» est immédiat. Cela veut dire que nous ne sommes plus en premier degré en présence d'un recours juridictionnel, c'est d'ailleurs la raison pour laquelle l'on accorde au contribuable deux degrés de juridiction. Toutefois, si le traitement de ce contentieux devient immédiatement une procédure purement administrative, le ministre croit qu'il n'est pas décent d'imposer un même délai. Le ministre est conscient qu'il court le risque que la cour d'arbitrage estime que cette notion de délai est tellement importante que l'on crée une discrimination qui n'est pas justifiée par des éléments objectifs. D'un autre côté, si l'on met 170 000 dossiers d'emblée dans le nouveau contentieux ce qui suscitera des difficultés. Et le ministre de penser qu'il y a quand même un certain nombre d'éléments qui justifient cette discrimination et qui la justifient d'autant mieux que nous ne sommes pas en présence d'une décision juridictionnelle. Le ministre ignore encore si l'on va fixer un délai pour le traitement de l'ancien contentieux. Pour lui, par rapport à l'ancien contentieux, il y a une règle qui paraît s'imposer et notamment la règle

lijker manier worden bepaald omdat dit vonnis bij verstek precies op hetzelfde neerkomt als de voorlopige tenuitvoerlegging. De rechtbanken beginnen met een uitspraak over de voorlopige tenuitvoerlegging en verantwoorden het behoud van de voorlopige tenuitvoerlegging door het gevaar voor ontduiking, fraude, verdwijning, insolvabiliteit. Indien men daarentegen meteen merkt dat er een inhoudelijke betwisting rijst die al dan niet verantwoord is, dan wordt het onbetwistbaar verschuldigde gedeelte vastgesteld op een niveau dat des te lager is wanneer de procedure minder lang duurt. Het is juist dat de mentaliteit van de administratie totaal anders zal zijn wanneer het administratief geschil twaalf, vijftien of twintig maanden aansleept. Wanneer de termijn korter is, is het duidelijk dat het onbetwistbaar verschuldigde gedeelte op een lager niveau kan worden vastgesteld want dan hoeft er geen abnormale druk te worden uitgeoefend.

Over het risico met betrekking tot het oude contentieux werd lang nagedacht. Alle oplossingen werden overwogen waarbij er werd van uitgegaan dat het Arbitragehof de zaken anders kon zien en rekening zou kunnen houden met de omvang van het contentieux en de gebruiken van de directeurs der belastingen. Volgens de minister is de gulden middenweg dat er voor degenen die een geschil hebben waarop de oude regeling van toepassing is, voorzien wordt in een dubbele aanleg. Gebeurt dat niet, dan handelt men in strijd met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. Wanneer één persoon die een geschil heeft met de administratie, zich op twee niveaus tot de rechter kan wenden en een ander persoon slechts op één niveau, betekent dit onmiskenbaar een discriminatie die niet verantwoord kan worden. Over die eerste analyse bestaat bij de administratie eensgezindheid.

Voor het overige treedt het arrest «R. Walgraffe» onmiddellijk in werking. Dat betekent dat wij in eerste aanleg niet langer te maken hebben met een gerechtelijk beroep voor de rechter, dat is trouwens de reden waarom voorzien wordt in een dubbele aanleg. Indien de behandeling van dit geschil onmiddellijk louter administratief wordt, acht de minister het niet passend een zelfde termijn op te leggen. De minister is er zich van bewust dat hij het gevaar loopt dat het Arbitragehof van mening is dat dit begrip termijn zo belangrijk is dat een discriminatie in het leven geroepen wordt die niet kan worden verantwoord op grond van objectieve gegevens. Indien men evenwel 170 000 dossiers versneld wil afhandelen, zal dit tot problemen leiden. De minister denkt dat er een aantal punten zijn die deze discriminatie rechtvaardigen, te meer omdat het niet gaat om een rechterlijke beslissing. De minister weet nog niet of men een termijn zal bepalen voor de behandeling van het oude contentieux. Wat hem betreft, lijkt met betrekking tot dit oud contentieux de regel van het behoorlijk bestuur te worden toegepast. Dat impliceert niet dat het oude



de la bonne administration. Cela n'implique pas que le vieux contentieux prendra 50 ou 60 ans. Il doit être traité dans des délais raisonnables, suivant le principe de bonne administration.

L'exemple de la cour d'appel de Gand affole un peu le ministre parce que, si on en est à trente décisions par an, qu'est-ce que ce sera, lorsqu'à l'avenir l'on va se trouver avec un contentieux de second degré judiciaire. Ce problème ressort de la responsabilité du ministre de la Justice et surtout du pouvoir judiciaire. Tout le système d'accélération préconisé repose aussi sur l'idée que la Justice étant dotée de moyens importants, doit pouvoir faire face à tout le contentieux lui déferé. Il faut vraiment que, du côté judiciaire, l'on se spécialise. On va déjà dans ce sens au premier degré puisque le ministre de la Justice a décidé que dans les épreuves de sélection des magistrats, les matières au choix comprendrait le droit fiscal. Le ministre des Finances pense qu'un certain nombre de fonctionnaires-juristes de son administration vont être tentés par cette profession. Il croit aussi, qu'en tout cas, il faut des juges qui connaissent la matière fiscale et qui soient aptes à rendre plus de 200 jugements par an. Par conséquent, tout repose sur la responsabilisation de chacun. Et donc, tout comme il est inconcevable que les professionnels de la comptabilité trouvent qu'un délai de six ou sept mois est trop court pour préparer leurs dossiers, le ministre trouve que du côté judiciaire, l'on ne peut pas vouloir continuer à un rythme hors du temps. Ce ne serait pas acceptable. Les parties auront les moyens (article 751 du Code judiciaire) de faire pression. Le ministre répète que les cours et tribunaux seront dotés de suffisamment de moyens humains pour pouvoir répondre à cette attente. Avec des spécialistes, la phase judiciaire doit fonctionner à un rythme plus rapide.

Le ministre considère que les prolongations des délais sont importantes pour l'ensemble du contentieux, qu'il soit dans sa phase judiciaire ou dans sa phase administrative. Le sentiment du ministre est qu'un principe général de droit doit s'appliquer et notamment que le pénal tient tout le reste (le civil) en état. Les propositions qui vont être faites vont porter sur deux cas. Le premier cas est celui où le dossier comporte des indices d'infraction pénale. Dans ce cas, il y aurait suspension des délais pour permettre à la procédure pénale de se dérouler. Le second cas de prolongation de délai est le cas de la taxation d'office. La taxation d'office amène le service taxateur à devoir statuer par définition en l'absence d'éléments. Si lors du recours, une série d'éléments sont apportés, demander que l'administration, qui doit disposer du temps nécessaire pour examiner les pièces, statue immédiatement, équivaut à lui imposer une obligation intenable. Il suffirait que chaque contribuable

contentieux pas over 50 of 60 jaar zal zijn afgehandeld. Het moet worden afgehandeld binnen redelijke termijnen zoals de regels inzake behoorlijk bestuur dat vergen.

Het voorbeeld van het hof van beroep te Gent verontrust de minister een beetje omdat er nu dertig beslissingen per jaar zijn, en men zich kan afvragen wat dat in de toekomst zal opleveren wanneer er een contentieux in tweede aanleg wordt behandeld. Voor dit probleem is de minister van Justitie en vooral de rechterlijke macht verantwoordelijk. De bespoediging die wordt bepleit, steunt ook op de idee dat Justitie waaraan nu aanzienlijke middelen worden toegekend, het hoofd moet bieden aan alle geschillen. Het is absoluut noodzakelijk dat er in gerechtelijke kringen ook aan specialisatie wordt gedacht. In eerste aanleg denkt men al in die richting aangezien de minister van Justitie besloten heeft dat in de selectieproeven voor de magistraten gekozen kan worden voor het fiscaal recht. De minister van Financiën is van mening dat een aantal ambtenaren-juristen van zijn administratie belangstelling zullen hebben voor dit beroep. Hij is in ieder geval van mening dat er rechters nodig zijn die de fiscale materie kennen, die bekwaam zijn om meer dan 200 vonnissen per jaar te vellen. Bijgevolg hangt alles af van de verantwoordelijkheidszin van eenieder. Zoals het ondenkbaar is dat beroepsboekhouders een termijn van zes of zeven maanden te kort vinden om hun dossiers voor te bereiden, vindt de minister ook dat de rechtbanken niet met een slakkengang mogen blijven werken. Dat is niet duldbaar. De partijen zullen over de middelen beschikken om druk uit te oefenen (artikel 751 van het Gerechtelijk Wetboek). De minister herhaalt dat de hoven en rechtbanken zullen beschikken over voldoende mensen om met die verwachtingen rekening te houden. Door het inzetten van specialisten moet men ook in de gerechtelijke fase sneller kunnen functioneren.

De minister gaat ervan uit dat de verlenging van de termijnen belangrijk is voor het contentieux in zijn geheel, ongeacht of het zich in de gerechtelijke of in de administratieve fase bevindt. De minister heeft het gevoel dat een algemeen rechtsprincipe hier van toepassing moet zijn: de strafvervolgning schorst de burgerlijke zaak. De voorstellen die gedaan zullen worden, hebben betrekking op twee gevallen. Het eerste geval is het geval waarin het dossier aanwijzingen bevat van een strafrechtelijk misdrijf. In dit geval zullen de termijnen geschorst worden om de strafrechtspleging mogelijk te maken. Het tweede geval waarin de termijn verlengd kan worden is het geval van de aanslag van ambtswege. Bij de aanslag van ambtswege wordt de dienst die de aanslag vestigt, ertoe gebracht per definitie bij gebrek aan gegevens te beslissen. Wanneer dan in het bezwaarschrift een aantal gegevens worden aangevoerd, mag men van de administratie die over voldoende tijd moet beschikken

décide de se laisser taxer d'office pour retarder la communication et noyer l'administration. Dès lors, une prolongation de délai s'impose.

En ce qui concerne la communication d'informations venant de l'étranger, le ministre souligne que l'on se situe dans une phase de recours. Donc les informations ont pu être éventuellement recueillies dans le cadre de la taxation. S'il y a indice de fraude, l'on tombe dans le premier cas, c'est-à-dire la suspension des délais. Pour le reste, il appartient au requérant d'apporter éventuellement, par la production de pièces venant de l'étranger, la preuve de la réclamation qu'il soutient. Dans ce cas, il s'agit d'une inversion de la charge de la preuve. Le ministre est bien conscient qu'il faudra prévoir des prolongations. Il estime toutefois qu'il faut les limiter parce qu'il ne faut pas non plus arriver à un système où l'on va automatiquement à la prolongation. Le ministre n'a pas voulu d'une mise en demeure pour obliger l'administration à statuer, mais que ce soit le recours juridictionnel qui soit la mise en demeure de statuer dans le cadre du recours administratif. Sur ce point, le ministre pense pouvoir obtenir l'accord du gouvernement étant donné qu'il est important que l'on ne fasse pas de l'exception la règle.

\*  
\* \*

Le président fait valoir qu'il est probable que certains des amendements qui ont été introduits, auront perdu une partie de leur pertinence, dès lors que le gouvernement aura déposé les siens. Le président demande aux membres d'examiner leurs amendements par rapport à ceux introduits par le gouvernement et de retirer ceux qui ont perdu leur pertinence, quitte à en introduire d'autres.

\*  
\* \*

Un sénateur fait remarquer, que dans le rapport de la Chambre, il est question de l'évaluation de l'ensemble des dispositifs une fois que les lois seront votées. Il est même fait référence à une décision du Conseil des ministres de février 1997, indiquant que l'on procéderait à cette évaluation un an après l'entrée en vigueur de la loi. Or, le sénateur n'a pas retrouvé dans le texte même du projet un article qui spécifie cette obligation d'évaluation. Est-ce qu'il s'agit simplement d'une décision politique qui n'engage que le gouvernement actuel? Est-ce qu'il n'est pas envisagé d'introduire une disposition contraignante dans

om de stukken te onderzoeken, niet vragen onmiddellijk te beslissen. Dat is aan die administratie een onhoudbare verplichting opleggen. Het zou dan volstaan dat elke belastingplichtige beslist zich van ambtswege te laten belasten om de communicatie te vertragen en de administratie in moeilijkheden te brengen. In dat geval is een verlenging van de termijn noodzakelijk.

Met betrekking tot de mededeling van gegevens vanuit het buitenland, benadrukt de minister dat men hier in de beroepsfase zit. Men had deze gegevens dus al kunnen verzamelen in het kader van de aanslag. Als er aanwijzingen zijn voor fraude, heeft men te maken met het eerste geval, dat wil zeggen de opschorting van de termijnen. Het is de eiser die, eventueel op basis van stukken uit het buitenland, bewijzen moet leveren om zijn bezwaar te ondersteunen. In dat geval gaat het om een omkering van de bewijslast. De minister beseft dat verlengingen mogelijk moeten zijn, maar wil deze toch beperken om te voorkomen dat verlengingen automatisch worden toegekend. De minister is geen voorstander van een ingebrekestelling om de belastingdienst te dwingen een beslissing te nemen; hij wil dat het gerechtelijk beroep als middel volstaat om een beslissing van de administratie af te dwingen. De minister denkt dat hij op dat punt wel groen licht kan krijgen van de regering, aangezien de uitzondering niet de regel mag worden.

\*  
\* \*

De voorzitter merkt op dat na de indiening van de regeringsamendementen bepaalde amendementen van de senatoren wellicht niet meer relevant zullen blijken te zijn. Hij vraagt de leden dan ook hun amendementen na te kijken in het licht van de regeringsamendementen en de minder relevante in te trekken, of eventueel te vervangen.

\*  
\* \*

Een senator wijst erop dat in het Kamerverslag sprake is van een evaluatie van alle bepalingen na de goedkeuring van de wetten. Er wordt zelfs verwezen naar een beslissing van de Ministerraad van februari 1997, waarin staat dat deze evaluatie een jaar na de inwerkingtreding van de wet moet plaatsvinden. In de tekst van het ontwerp vindt de senator evenwel geen artikel terug dat deze evaluatieverplichting oplegt. Gaat het om een zuiver politieke beslissing die alleen de huidige regering bindt? Wordt niet overwogen om een dwingende bepaling in de wet op te nemen? Zo wordt de wil van de wetgever expliciet uitgedrukt,

la loi même ? C'est la volonté explicite du législateur, qui se justifie d'autant plus qu'il s'agit d'une révolution dans la culture fiscale.

L'intervenant, à propos du contentieux ancien, est étonné d'entendre qu'il y a 170 000 dossiers en souffrance qui porteraient sur un contentieux d'environ 100 milliards de francs. Est-ce que le ministre peut confirmer ce montant ? Est-ce qu'il y a une typologie possible de ce contentieux ? Cela pourrait avoir un intérêt sur la législation future et en matière d'injonction à l'administration.

Le ministre se déclare favorable à une évaluation de la législation. Il renvoie à l'exemple du Canada, qui a un système où, tous les cinq ans, l'ensemble des textes législatifs fait l'objet d'une évaluation. La première conséquence en est que cela réduit le corpus législatif, ce qui permet de maintenir à dimension humaine l'ensemble de la législation.

Plus particulièrement, le ministre estime qu'il est contre-indiqué de stipuler dans un texte de loi qu'un dispositif n'est valable que pour un an ou qu'il sera revu dans un an. Le ministre se borne à réaffirmer qu'il y a une évaluation à réaliser puisqu'elle est indispensable. En ce qui concerne le nouveau contentieux, il est vrai que, si l'on fixe un délai, savoir quel pourcentage des dossiers auront été traités réellement dans ce délai, constitue une indication importante de l'efficacité de la législation. Pour ceux qui sont chargés d'exécuter la loi, c'est en même temps une manière de bien ordonner des indications. Le ministre est convaincu qu'un État ne survit que dans l'équilibre de ses pouvoirs. Par conséquent, le Parlement ne doit pas simplement avoir un droit d'interpeller mais doit aussi disposer d'un droit de regard et d'évaluation. Pour le ministre, l'évaluation préconisée correspond non seulement à une volonté politique mais à une volonté d'organisation administrative. En outre, le Parlement lui-même peut s'engager à procéder à cette évaluation.

En ce qui concerne le contentieux ancien, le ministre a été aussi effrayé que les membres de la commission. Il a commencé par faire la distinction entre le contentieux de moins de 18 mois, qu'il considère comme acceptable au niveau des délais, et le reste. Le ministre constate que le contentieux dont l'ancienneté est supérieure à 18 mois compte 67 836 dossiers, dont un nombre étonnant de 22 847 pour le seul précompte immobilier. Pour le ministre, le précompte immobilier est certainement une des matières où l'on dispose d'une grille d'évaluation et des instructions extrêmement précises et claires. Il y a là certainement un problème. Par contre, le ministre comprend bien qu'un contentieux peut durer lorsqu'on se trouve en présence de litiges en matière de QFIE, qui est extrêmement complexe. Ceci dit, pour le ministre, la complexité doit d'abord être démontrée au moment de la taxation. Le ministre a

wat in dit geval des te meer gerechtvaardigd is omdat we voor een omwenteling in de fiscale cultuur staan.

In verband met de oude geschillen is spreker verbaasd te vernemen dat 170 000 dossiers hangende zijn en dat daarbij zo'n 100 miljard frank gemoeid is. Bevestigt de minister deze som? Kan dit contentieux ook in categorieën worden ondergebracht? Dat kan van belang zijn voor de toekomstige wetgeving en voor eventuele richtlijnen aan de administratie.

De minister is voorstander van de evaluatie van de wetgeving. Hij verwijst naar het voorbeeld van Canada, waar alle wetten om de vijf jaar worden geëvalueerd. Een eerste gevolg daarvan is dat het aantal wetten beperkt blijft, zodat de wetgeving op mensenmaat blijft.

De minister vindt dat het niet raadzaam is in een wet te zetten dat zij voor één jaar geldt en dat zij daarna wordt herzien. Hij beperkt zich ertoe te zeggen dat een evaluatie onontbeerlijk is. Wat de nieuwe geschillen betreft, is het inderdaad handig te weten hoeveel procent van de dossiers werkelijk wordt afgehandeld binnen de vastgestelde termijn: dit is een belangrijke aanwijzing voor de efficiëntie van de wetgeving. Voor de personen die de wet moeten uitvoeren, is het ook een manier om hun zaken te ordenen. De minister is ervan overtuigd dat een Staat alleen kan overleven dankzij het evenwicht tussen de machten. Daarom moet het Parlement niet alleen het recht hebben om te interpellieren maar ook om te controleren en te beoordelen. De voorgestelde evaluatie is volgens de minister niet alleen een uiting van een politieke wil, ze past ook in een bepaalde opvatting van bestuursorganisatie. Bovendien kan het Parlement zich er ook zelf toe verbinden tot deze evaluatie over te gaan.

Wat het oude contentieux betreft, is de minister net zo verbouwereerd als de leden van de commissie. Hij is begonnen met de geschillen die minder dan achttien maanden oud zijn — wat hij nog een aanvaardbare termijn vindt — te scheiden van de rest. De minister stelt vast dat 67 836 dossiers ouder zijn dan 18 maanden, en dat niet minder dan 22 847 daarvan gaan over de onroerende voorheffing. De minister meent dat de onroerende voorheffing nochtans een materie is met een beoordelingsschaal en zeer nauwkeurige richtlijnen. Hier is er duidelijk een probleem. De minister begrijpt daarentegen wel dat geschillen kunnen aanslepen als het gaat om een heel complexe materie als het FBB (forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting). Toch vindt de minister dat eventuele problemen reeds in de belastingfase moeten worden opgelost. Hij heeft alle directeurs van de belastingen dus gevraagd om per categorie van

donc demandé un programme de résorption de l'arriéré à tous les directeurs des contributions par typologie de dossier.

En outre, dans les 67 836 dossiers du contentieux, il y a 28 258 dossiers qui concernent l'impôt des personnes physiques. Le ministre considère que cette proportion n'est pas normale. Il faut donc que le programme de résorption ait l'ambition de traiter ce contentieux dans des délais raisonnables. Au sens du ministre, il s'agit des frais professionnels, des déductions pour personnes à charge, etc. Bref, il s'agit de notions relativement simples.

Le ministre annonce qu'il va communiquer le plan de résorption et la manière dont sont justifiés les besoins nécessaires pour assurer cette résorption.

Indépendamment des sommes en jeu, l'on ne peut pas se satisfaire comme citoyen, d'un système qui laisse peser une incertitude anormale dans une matière qui touche tout le monde. Il faut alors en tirer comme conclusion que nous devons améliorer la formulation de notre législation.

Un commissaire croit que le problème du contentieux en matière de précompte immobilier provient du fait que les régions ont introduit de nouvelles règles relatives à la non-déductibilité en cas d'occupation et d'improductivité. Pour le commissaire, c'est là que gît la source de ce contentieux anormalement élevé. Il s'agit de mesures qui sont tellement rigoureuses qu'elles choquent le contribuable, à tel point qu'il introduit des recours, même quand la loi est claire.

Le président fait valoir que les amendements du gouvernement (doc. Sénat, n° 1-966/7 et n° 1-967/7) sont particulièrement fondamentaux et prie le ministre de les commenter.

\*  
\* \*

### **Exposé du ministre des Finances après le dépôt des amendements gouvernementaux**

Le ministre se réfère d'abord aux tableaux comparatifs qu'il a fait établir et qui reprennent, d'une part, la situation telle qu'elle est projetée à travers les amendements du gouvernement, et, d'autre part, la situation belge actuelle, la situation en France, aux Pays-Bas et au Grand-Duché de Luxembourg. Ces tableaux permettent d'obtenir une vision relativement large et de droit comparé entre ces différents pays.

La logique des amendements, inspirée des travaux de cette commission et de l'arrêt de la Cour d'arbitrage du 10 juin 1998, repose sur deux piliers essentiels.

dossiers een programma voor het wegwerken van de achterstand op te stellen.

28 258 van de 67 836 dossiers betreffen de personenbelasting. De minister vindt dit een abnormaal hoog aantal. De programma's voor het wegwerken van de achterstand moeten er duidelijk op gericht zijn het contentieux binnen redelijke termijnen te verminderen. Voor de minister gaat het dan om beroepskosten, aftrek voor personen ten laste enz., met andere woorden vrij eenvoudige concepten.

De minister kondigt aan dat hij het plan voor het wegwerken van de achterstand zal meedelen alsook de verantwoording van de benodigde middelen.

Nog afgezien van het aantal miljarden dat op het spel staat, kan geen enkele burger tevreden zijn met een systeem dat zoveel onzekerheid laat bestaan over een materie die iedereen aangaat. Daaruit moeten we besluiten dat de wetgeving beter geformuleerd moet worden.

Een commissielid meent dat de problemen rond de geschillen inzake onroerende voorheffing ontstaan zijn doordat de gewesten nieuwe regels hebben ingevoerd over de niet-aftrekbaarheid in geval van leegstand en improductiviteit. Volgens het commissielid is dat de oorzaak van dit abnormale contentieux. Deze maatregelen zijn zo streng dat de belastingplichtige hoe dan ook in beroep zal gaan, al is de wet nog zo duidelijk.

De voorzitter merkt op dat de regeringsamendementen (Stuk Senaat, nr. 1-966/7 en nr. 1-967/7) van fundamenteel belang zijn en verzoekt de minister er toelichting bij te geven.

\*  
\* \*

### **Uiteenzetting door de minister van Financiën na de indiening van de regeringsamendementen**

In de eerste plaats verwijst hij naar de vergelijkende tabellen die hij heeft doen opstellen en die een overzicht geven enerzijds van de situatie zoals die zich voordoet als gevolg van de regeringsamendementen en anderzijds van de huidige situatie in België, Frankrijk, Nederland en het Groothertogdom Luxemburg. Dankzij die tabellen kan een rechtsvergelijking worden gemaakt met andere landen.

De regeringsamendementen, die het resultaat zijn van de werkzaamheden van deze commissie en een gevolg van het arrest van het Arbitragehof van 10 juni 1998, zijn op twee belangrijke pijlers gebaseerd.

Le premier pilier est la nature de l'intervention de l'administration. La décision prise par l'administration dans le cadre du recours administratif qui est formé, est une décision de contentieux administratif et non pas une décision juridictionnelle. C'est l'enseignement tiré de l'arrêt «R. Walgraffe». Cette philosophie est tout à fait différente de celle tirée de la jurisprudence de la Cour de cassation. Elle entraîne une série de conséquences.

Le deuxième pilier de la série d'amendements concerne les délais. D'après le ministre, le temps est une donnée que l'administration fiscale doit absolument maîtriser. Personne n'a intérêt à ce que la phase contentieuse ne prenne un temps qui dépasse le raisonnable. Il faut que le contribuable puisse rapidement connaître quelle est la position de l'administration, d'abord, des cours et tribunaux, ensuite, à propos de la contestation qu'il formule. Dépasser un délai raisonnable n'est pas bon pour le trésor parce qu'il n'a aucun intérêt à voir pourrir un certain nombre de dossiers à travers le contentieux. Ce n'est pas bon non plus pour la sécurité juridique dans le pays qui suppose qu'entre le moment où une logique amène une taxation, et le moment où l'on sait que cette logique est soit approuvée par la jurisprudence, soit contestée et renversée par celle-ci, il y ait un temps extrêmement court qui se passe.

Le ministre ajoute que cette philosophie amène aussi un changement de comportement des agents taxateurs puisqu'ils devront, dès la préparation de leurs dossiers, intégrer un certain nombre de données essentielles pour pouvoir apprécier dans un délai raisonnable les éléments juridiques qu'ils ont mis en avant. En fait, taxer n'est autre que comparer une situation de fait aux normes juridiques qui lui sont applicables. C'est la conjonction des deux qui provoque l'acte de taxation.

Par conséquent, pour les services de taxation, le fait de disposer d'un dossier qui soit solide et argumenté, le fait de suivre la phase contentieuse et de défendre devant les tribunaux leurs propositions, revient à amener à établir dans la matière fiscale un respect strict de l'État de droit qui se traduit justement par cette confrontation du fait au droit. Le ministre pense que les mentalités vont profondément se modifier à partir du moment où les délais seront raccourcis.

Par ailleurs, le ministre des Finances s'est livré à une analyse comparative de ce qui se pratique dans les pays voisins. Le résultat l'a aidé à convaincre l'administration qu'il fallait s'adapter.

La conviction du ministre est qu'en matière de gestion de l'administration fiscale, la Belgique doit s'adapter par rapport à la situation européenne.

La proposition que le ministre formule constitue un compromis entre le régime hollandais et celui de la

De eerste pijler is de aard van het optreden van de belastingdiensten. De beslissing die de belastingadministratie neemt nadat een administratief beroep is ingesteld, is een beslissing in een bestuursgeschil en niet een gerechtelijke beslissing. Dat is de lering die men uit het arrest-«R. Walgraffe» kan trekken. Die interpretatie is volkomen tegengesteld aan de jurisprudentie van het Hof van Cassatie. Dat brengt een aantal gevolgen mee.

De tweede pijler van de reeks amendementen heeft betrekking op de termijnen. Volgens de minister is de tijd een gegeven dat het belastingbestuur absoluut moet beheersen. Niemand heeft er belang bij dat de fase van de geschillenbeslechting langer duurt dan wat redelijk is. De belastingplichtige moet snel weten, eerst wat het standpunt is van de administratie en vervolgens wat het oordeel is van de hoven en rechtbanken over het voorgelegde geschil. Voor de Schatkist is het allerm minst gunstig dat er redelijke termijnen overschreden worden want ze heeft er geen belang bij dat er een aantal dossiers liggen te verrotten in de geschillenbehandeling. Voor de rechtszekerheid in ons land is het evenmin een goede zaak: men verwacht immers een zeer korte termijn tussen het ogenblik waarop er een aanslag wordt gevestigd en het ogenblik waarop dit door de jurisprudentie wordt bevestigd dan wel betwist en afgewezen.

De minister voegt eraan toe dat deze filosofie ook een mentaliteitsverandering op gang brengt bij de belastingambtenaren omdat zij vanaf de voorbereiding van hun dossiers rekening moeten houden met een aantal belangrijke gegevens om de rechtselementen die zij aangevoerd hebben, binnen een redelijke termijn te kunnen beoordelen. Een belasting vestigen is in feite niets anders dan een feitelijke toestand vergelijken met de rechtsnormen die erop van toepassing zijn. De samenvoeging van deze twee soorten gegevens geeft aanleiding tot de vestiging van de aanslag.

Het feit dat ze over een stevig en goed onderbouwd dossier beschikken, dat ze de geschillenbehandeling volgen en hun voorstellen voor de rechtbanken verdedigen, brengt voor de belastingdiensten bijgevolg mee dat zij in fiscale zaken strikte eerbied moeten opbrengen voor de rechtsstaat, hetgeen juist tot uiting komt in deze confrontatie tussen de feiten en het recht. Volgens de minister zal de mentaliteit grondig veranderen zodra de termijnen ingekort zijn.

Anderzijds heeft de minister van Financiën een vergelijkende analyse gemaakt van de praktijken die in de buurlanden gangbaar zijn. Het resultaat heeft gediend om de administratie te overtuigen van deze noodzakelijke aanpassingen.

De minister is de overtuiging toegedaan dat België zich inzake beheer van de belastingadministratie moet aanpassen aan de Europese situatie.

Het voorstel van de minister is, rekening houdend met de culturele gegevenheid, een compromis tussen

France, tenant compte d'éléments d'ordre culturel. L'administration ne peut pas soutenir que ce qui est possible aux Pays-Bas ou en France, ne le serait pas en Belgique. La Belgique ne peut, en la matière, s'inscrire en dehors de ce qui devient la norme. Et le ministre de penser que quand l'on évoque la concurrence fiscale dommageable, quand l'on compare l'action administrative entre pays, l'un des éléments d'appréciation est précisément le délai dans lequel l'administration doit se prononcer.

Le ministre reprend maintenant les différentes étapes.

### **1. Délai d'introduction de la réclamation**

Par ses amendements, le gouvernement propose de réduire ce délai à 3 mois (au lieu de 6 dans le projet initial) à partir de la réception de l'avertissement-extrait de rôle. Le ministre déclare être convaincu que lorsqu'on critique la longueur des phases, ce que l'on demande à l'administration, l'on peut aussi le demander au contribuable. La situation est la suivante. Le contribuable reçoit son avertissement-extrait de rôle. Les contribuables peuvent être divisés en deux catégories. Il y a d'abord la catégorie des entreprises, qui savent le plus souvent dès le départ, qu'il y aura matière à contestation. Il n'y a là rien d'anormal. Exemple: apprécier les amortissements. En général, ce type de contribuables est entouré d'experts qui seront parfaitement capables de s'adapter aux nouveaux délais.

Le ministre établit les comparaisons suivantes. Si l'on tient compte de la doctrine qui considère que l'avertissement-extrait de rôle constitue un jugement par défaut, le délai pour l'opposition est d'un mois. Si l'on prend les délais de recours devant le Conseil d'État, c'est soixante jours. En droit fiscal, après la notification d'un revenu cadastral, la réclamation doit être introduite contre son montant dans les deux mois. Par conséquent, un délai de trois mois devrait suffir pour les conseillers des entreprises et des professions libérales d'autant que si le recours administratif est obligatoire, au niveau de la procédure, un principe fondamental de droit est suivi: des moyens qui n'ont pas été soulevés dans la phase administrative pourront l'être devant le juge puisque le principe de droit sera respecté suivant lequel l'on peut devant son juge (qui représente le pouvoir judiciaire) soulever pour la première fois tous moyens de droit et de fait.

Dans la deuxième catégorie de contribuables se trouvent les contribuables qui, en recevant leur avertissement-extrait de rôle, et la note de calcul qui lui est jointe, ne peuvent pas marquer leur accord. Exemple: le contribuable a oublié d'indiquer ou bien

het Nederlandse en het Franse systeem. De administratie kan niet staande houden dat wat mogelijk is in Nederland of in Frankrijk, niet mogelijk zou zijn in België. Ons land kan zich op dat vlak niet buiten de heersende norm opstellen. De minister denkt voorts dat wanneer gesproken wordt over schadelijke fiscale concurrentie en wanneer men het optreden van de administratie in de verschillende landen vergelijkt, men in zijn beoordeling juist rekening houdt met de termijn waarbinnen de administratie zich moet uitspreken.

De minister behandelt nu de verschillende stappen.

### **1. Termijn om een bezwaar in te dienen**

De regering stelt voor deze termijn door amendering terug te brengen tot 3 maanden vanaf de ontvangst van het aanslagbiljet (in plaats van 6 maanden in het oorspronkelijke ontwerp). De minister verklaart ervan overtuigd te zijn, in verband met de kritiek op de lange duur van de fasen, dat men van de belastingplichtige ook kan vragen wat men van de administratie vraagt. De toestand is als volgt: de belastingplichtige ontvangt zijn aanslagbiljet. De belastingplichtigen kunnen onderverdeeld worden in twee categorieën. Eerst is er de categorie van de ondernemingen, die meestal van bij de aanvang weten dat er reden zal zijn tot betwisting. Daar is niets abnormaals aan. Hoe moet men bijvoorbeeld de afschrijvingen waarderen? Over het algemeen is dit soort belastingplichtige omringd door experts die perfect in staat zullen zijn zich aan te passen aan de nieuwe termijnen.

De minister maakt de volgende vergelijkingen. Als men rekening houdt met de rechtsleer die ervan uitgaat dat het aanslagbiljet een verstekvonnis is, dan bedraagt de termijn om verzet te doen één maand. De beroepstermijnen voor de Raad van State bedragen zestig dagen. In het belastingrecht moet het bezwaar tegen het bedrag van het kadastraal inkomen na mededeling hiervan ingediend worden binnen twee maanden. Een termijn van drie maanden zou bijgevolg moeten volstaan voor de adviseurs van bedrijven en vrije beroepen, te meer omdat, hoewel het administratief beroep verplicht is, op het vlak van de procedure een fundamenteel rechtsbeginsel gevolgd wordt. Middelen die niet aangevoerd zijn in de administratieve fase, kunnen voor de rechter opgeworpen worden in overeenstemming met het rechtsbeginsel dat het mogelijk moet zijn voor de rechter (die de rechterlijke macht vertegenwoordigt) alle rechts- en feitelijke middelen voor de eerste maal op te werpen.

In de tweede categorie bevinden zich de belastingplichtigen die bij de ontvangst van het aanslagbiljet en het rekenblad dat erbij gevoegd is, er zich niet mee akkoord kunnen verklaren. De belastingplichtige is bijvoorbeeld die vermelding vergeten of de admini-

l'administration a oublié de tenir compte des enfants à charge.

Ce type de contentieux doit pouvoir se régler rapidement et de préférence dans la phase administrative. Toutefois, il est certain que celui qui reçoit son avertissement-extrait de rôle ne peut pas disposer d'une trop longue période pour décider s'il conteste ou non l'imposition mise à sa charge.

En raccourcissant à trois mois ce délai, cela permet de rapprocher fortement l'acte de taxation de sa contestation et donc de son analyse dans le cadre du contentieux administratif.

## 2. *Décision directoriale*

Lorsqu'un recours est introduit, le directeur du contentieux, dans la proposition du gouvernement, dispose d'un délai de 6 mois pour se prononcer. La question qui se posait est de savoir quelle est la conséquence attachée à l'expiration du délai sans qu'une décision intervienne. Le nécessaire doit être fait sur le plan interne administratif pour que la majorité des décisions intervienne dans le délai de 6 mois, mais, que se passera-t-il lorsque le délai de 6 mois est expiré sans qu'il y ait eu décision? Sur ce point, le ministre s'est inspiré de la législation sur le divorce et notamment de la technique du «permis de citer». Antérieurement, lorsqu'un divorce était demandé, il y avait 6 mois au terme duquel la personne qui avait demandé le divorce, pouvait, sans y être obligée, introduire une action en justice. Le permis de citer était délivré 6 mois après l'introduction de la requête. Les gens utilisaient ou non ce «permis de citer» suivant qu'ils étaient ou non en négociation avec une chance réelle d'aboutissement.

Dans le cas d'espèce, le ministre est convaincu qu'au bout des 6 mois, il y aura un certain nombre de contribuables qui, devant le silence de l'administration, se décideront à introduire immédiatement un recours judiciaire. Pour le ministre, il en va de la responsabilité du contribuable qui alors a des raisons pour initier la phase juridictionnelle en soumettant au juge le litige qui l'oppose à l'administration le jour où aucune solution ne semble se dégager.

Par contre, dans d'autres cas l'administration et le contribuable seront encore dans une phase de négociation laquelle peut durer plus de 6 mois parce que, par exemple, il y a des problèmes complexes.

Le ministre indique ne pas avoir voulu donner à l'administration le choix de s'accorder à elle-même une prolongation de délai. Toutefois, il est parfaitement possible que le contribuable considère qu'il est

stratie is vergeten rekening te houden met de kinderen ten laste.

Dit soort geschillen moet snel beslecht kunnen worden en bij voorkeur in de administratieve fase. Het moet evenwel vaststaan dat degene die zijn aanslagbiljet ontvangt, niet over een te lange termijn mag beschikken om te beslissen of hij de aanslag te zijnen laste al dan niet betwist.

Door deze termijn tot drie maanden te verkorten kan men de betwisting en dus de analyse in het kader van de administratieve geschillenbeslechting vlugger doen volgen op de aanslag.

## 2. *Beslissing van de directeur*

Wanneer een bezwaar wordt ingediend, beschikt de directeur van de geschillenbehandeling in het voorstel van de regering over een termijn van 6 maanden om zich uit te spreken. De vraag rijst welk gevolg men verbindt aan het verstrijken van de termijn zonder dat er een beslissing valt. Binnen de administratie moet het nodige worden gedaan opdat de meeste beslissingen binnen de termijn van zes maanden worden genomen. Maar wat gebeurt er wanneer de termijn verstreken is zonder dat er een beslissing is? Op dit punt heeft de minister zich laten leiden door de wetgeving op de echtscheiding en met name de «machtiging om te dagvaarden». Wanneer vroeger de echtscheiding gevraagd werd, bestond er een termijn van 6 maanden en na afloop hiervan werd de zogenaamde «machtiging om te dagvaarden» afgegeven. De persoon die de echtscheiding gevraagd had, kon, zonder hiertoe verplicht te zijn, een rechtsvordering instellen. De machtiging om te dagvaarden werd afgegeven zes maanden na de indiening van het verzoekschrift. Deze «machtiging om te dagvaarden» werd al dan niet gebruikt naargelang de echtgenoten in onderhandeling waren, met een reële kans op succes.

In dit geval is de minister ervan overtuigd dat er na zes maanden een aantal belastingplichtigen zullen zijn die ten aanzien van het stilzwijgen van de administratie onmiddellijk tot de rechtsvordering zullen overgaan. Volgens de minister behoort dit tot de verantwoordelijkheid van de belastingplichtige die dan redenen heeft om, wanneer er geen oplossing uit de bus lijkt te komen, de gerechtelijke fase in gang te zetten en het geschil tussen hem en de administratie voor te leggen aan de rechter.

In andere gevallen komt men daarentegen in een toestand terecht waarin de administratie en de belastingplichtige nog aan het onderhandelen zijn. Dat kan meer dan zes maanden duren omdat er bij voorbeeld complexe problemen rijzen.

De minister deelt mee dat hij aan de administratie niet de mogelijkheid heeft willen bieden zelf de termijn te verlengen. Het is echter best mogelijk dat de belastingplichtige meent er belang bij te hebben niet

plus intéressant de ne pas aller en justice immédiatement. Le système revient à donner à chacun la responsabilité d'activer ou non un dossier.

À l'expiration du délai de 6 mois, il y a une alternative. Ou bien, la décision directoriale est rendue, auquel cas le contribuable dispose de 3 mois pour porter son action devant le tribunal de première instance. À l'expiration de ces 3 mois et sans recours introduit la décision est définitive et le contribuable est forcé dans son action. Ou bien, il n'y a pas de décision directoriale. À la non-décision est attaché un seul effet de droit mais qui est important sur le plan du contrôle interne des administrations, à savoir la suspension des intérêts de retard à compter du sixième mois.

Pour le reste, tant que le contribuable ne dessaisit pas l'administration de son pouvoir de décision, elle peut décider. Toutefois, le contribuable, à tout moment, à partir du sixième mois, peut décider de s'adresser au pouvoir judiciaire.

Le principe est que s'il y a litige, le délai raisonnable qui marque les décisions de l'administration, doit jouer.

Il s'agit d'un délai d'ordre. Il y avait trois options possibles.

Première possibilité, copier la situation hollandaise dans laquelle non-décision dans le délai imparti par la loi équivaut à un rejet implicite du recours. Pour certains, les résultats en sont inacceptables parce que l'on tire de la non-décision un certain nombre d'effets négatifs qui ne sont pas nécessairement de mise. Par conséquent, ce n'est pas la solution idéale.

Deuxième possibilité: attacher à cette non-décision un effet positif. Le recours est accueilli lorsque l'administration n'a pas tranché endéans le délai. Le ministre s'oppose radicalement à ce système, qui risque de transformer l'administration des Finances en un lieu de corruption permanente. Lorsque l'expiration du délai approche, il y a de grands risques que quelque chose « arrive » au dossier.

En matière fiscale, l'écoulement d'un délai équivalent à l'accueil d'une réclamation, lorsque l'on sait ce qu'il faut y attacher au niveau de la jurisprudence, est inacceptable.

Troisième possibilité: l'expiration du délai n'équivaut ni à un accueil de la réclamation ni à son rejet. La non-décision de l'administration ouvre seulement le droit au contribuable de saisir le juge fiscal. Ce droit n'est pas susceptible de forclusion tant que l'adminis-

tration n'est pas allée immédiatement en justice. On ne peut pas aller en justice immédiatement. Le système revient à donner à chacun la responsabilité d'activer ou non un dossier.

À l'expiration du délai de 6 mois, il y a une alternative. Ou bien, la décision directoriale est rendue, auquel cas le contribuable dispose de 3 mois pour porter son action devant le tribunal de première instance. À l'expiration de ces 3 mois et sans recours introduit la décision est définitive et le contribuable est forcé dans son action. Ou bien, il n'y a pas de décision directoriale. À la non-décision est attaché un seul effet de droit mais qui est important sur le plan du contrôle interne des administrations, à savoir la suspension des intérêts de retard à compter du sixième mois.

Pour le reste, tant que le contribuable ne dessaisit pas l'administration de son pouvoir de décision, elle peut décider. Toutefois, le contribuable, à tout moment, à partir du sixième mois, peut décider de s'adresser au pouvoir judiciaire.

Le principe est que s'il y a litige, le délai raisonnable qui marque les décisions de l'administration, doit jouer.

Il s'agit d'un délai d'ordre. Il y avait trois options possibles.

Première possibilité, copier la situation hollandaise dans laquelle non-décision dans le délai imparti par la loi équivaut à un rejet implicite du recours. Pour certains, les résultats en sont inacceptables parce que l'on tire de la non-décision un certain nombre d'effets négatifs qui ne sont pas nécessairement de mise. Par conséquent, ce n'est pas la solution idéale.

Deuxième possibilité: attacher à cette non-décision un effet positif. Le recours est accueilli lorsque l'administration n'a pas tranché endéans le délai. Le ministre s'oppose radicalement à ce système, qui risque de transformer l'administration des Finances en un lieu de corruption permanente. Lorsque l'expiration du délai approche, il y a de grands risques que quelque chose « arrive » au dossier.

En matière fiscale, l'écoulement d'un délai équivalent à l'accueil d'une réclamation, lorsque l'on sait ce qu'il faut y attacher au niveau de la jurisprudence, est inacceptable.

Troisième possibilité: l'expiration du délai n'équivaut ni à un accueil de la réclamation ni à son rejet. La non-décision de l'administration ouvre seulement le droit au contribuable de saisir le juge fiscal. Ce droit n'est pas susceptible de forclusion tant que l'adminis-

tration n'est pas allée immédiatement en justice. On ne peut pas aller en justice immédiatement. Le système revient à donner à chacun la responsabilité d'activer ou non un dossier.

À l'expiration du délai de 6 mois, il y a une alternative. Ou bien, la décision directoriale est rendue, auquel cas le contribuable dispose de 3 mois pour porter son action devant le tribunal de première instance. À l'expiration de ces 3 mois et sans recours introduit la décision est définitive et le contribuable est forcé dans son action. Ou bien, il n'y a pas de décision directoriale. À la non-décision est attaché un seul effet de droit mais qui est important sur le plan du contrôle interne des administrations, à savoir la suspension des intérêts de retard à compter du sixième mois.

Pour le reste, tant que le contribuable ne dessaisit pas l'administration de son pouvoir de décision, elle peut décider. Toutefois, le contribuable, à tout moment, à partir du sixième mois, peut décider de s'adresser au pouvoir judiciaire.

Le principe est que s'il y a litige, le délai raisonnable qui marque les décisions de l'administration, doit jouer.

Il s'agit d'un délai d'ordre. Il y avait trois options possibles.

Première possibilité, copier la situation hollandaise dans laquelle non-décision dans le délai imparti par la loi équivaut à un rejet implicite du recours. Pour certains, les résultats en sont inacceptables parce que l'on tire de la non-décision un certain nombre d'effets négatifs qui ne sont pas nécessairement de mise. Par conséquent, ce n'est pas la solution idéale.

Deuxième possibilité: attacher à cette non-décision un effet positif. Le recours est accueilli lorsque l'administration n'a pas tranché endéans le délai. Le ministre s'oppose radicalement à ce système, qui risque de transformer l'administration des Finances en un lieu de corruption permanente. Lorsque l'expiration du délai approche, il y a de grands risques que quelque chose « arrive » au dossier.

En matière fiscale, l'écoulement d'un délai équivalent à l'accueil d'une réclamation, lorsque l'on sait ce qu'il faut y attacher au niveau de la jurisprudence, est inacceptable.

Troisième possibilité: l'expiration du délai n'équivaut ni à un accueil de la réclamation ni à son rejet. La non-décision de l'administration ouvre seulement le droit au contribuable de saisir le juge fiscal. Ce droit n'est pas susceptible de forclusion tant que l'adminis-



tration n'a pas pris de décision. C'est la sanction logique de l'inaction administrative. Si le fisc veut rendre définitive la taxation, il doit décider et assumer les conséquences de la taxation qu'il a établi. Le gros avantage de ce système est qu'il permet au ministre d'exercer, à l'égard de l'administration, une certaine pression et de pratiquer une politique du « benchmarking ». Le contentieux sera logé au niveau des 48 centres de contrôle de l'administration de la fiscalité des entreprises et des revenus et des quatre directions régionales de l'administration de l'Inspection spéciale des impôts. Cette localisation déconcentrée permettra d'établir des comparaisons entre les contrôles. Ce sera simple. Si, par exemple, le centre de contrôle X statue pour 90 % des dossiers dont il est saisi dans les six mois et que le centre Y ne statue que pour 30 ou 40 %, il y a incontestablement un problème de performance. Ce système doit amener une gestion de l'administration à un haut degré de qualité intégrale. Un deuxième élément de la mesure de la performance constituera la comparaison entre les résultats judiciaires des différents centres de contrôle. Il sera possible de mesurer, pour l'ensemble des dossiers ayant fait l'objet d'un recours administratif, par centre de contrôle, le taux de confirmation des décisions par le judiciaire. Ainsi, l'on peut comparer les performances des différents centres.

Un troisième élément de comparaison peut être le pourcentage de dossiers dans lesquels le trésor est privé d'intérêts moratoires par l'écoulement du délai de 6 mois sans décision administrative.

Le ministre est convaincu que toutes les parties gagnent dans ce système. Le contribuable y gagne en sécurité. L'administration y gagne en accélérant la perception des droits qui deviennent définitifs plus rapidement, les contestations durant moins longtemps.

Dans la phase juridictionnelle, il y aura deux degrés de juridiction avec possibilité de développer des moyens nouveaux pour la première fois devant le juge fiscal. Le ministre estime que, du côté judiciaire, le même effort d'accélération des délais de traitement du contentieux fiscal doit être réalisé. Il doit être possible d'y arriver avec des magistrats spécialisés. À ce propos, le ministre rappelle que son collègue de la Justice a déjà intégré dans les matières au choix pour l'examen d'aptitude comme magistrat, le droit fiscal.

Les délais de déclenchement des différentes phases sont celles du Code judiciaire. Il s'agit du délai d'un mois à compter de la signification ou de la notification par pli judiciaire pour former le recours devant la cour d'appel. Après décision de la cour d'appel, il reste trois mois à compter de la signification ou de la

rechter te adiëren. Dit recht kan niet vervallen zolang de administratie niet tot een uitspraak is gekomen. Dat is de logische sanctie voor het stilzitten van de administratie. Indien de fiscus de aanslag definitief wil maken moet hij tot een beslissing komen en de gevolgen van de door hem vastgestelde aanslag op zich nemen. Die regel biedt het aanzienlijke voordeel dat de minister ten opzichte van de administratie een zekere druk kan uitoefenen en een « benchmarking »-beleid kan voeren. De geschillen gaan dan naar de 48 controlecentra van de administratie van de bedrijfsbelastingen en van de inkomsten en van de vier gewestelijke directies van de administratie van de bijzondere belastinginspectie. Door die spreiding kan men de controles onderling vergelijken. Moeilijk is dat niet. Gesteld dat bijvoorbeeld het controlecentrum X in zes maanden tijd uitspraak doet voor 90 % van de aanhangig gemaakte dossiers en dat het centrum Y nauwelijks 30 of 40 % afhandelt, dan bestaat er een onbetwistbaar probleem van efficiëntie. Die regeling moet het beheer van de administratie tot een hoge graad van kwaliteit over de hele lijn brengen. Een tweede punt om de efficiëntie te beoordelen bestaat in het vergelijken van de gerechtelijke uitspraken van de dossiers van de verschillende controlecentra. Per controlecentrum kan men zo nagaan hoeveel uitspraken door de rechter worden bevestigd voor alle dossiers waarover een administratief geschil bestaat. Zo kan men de performantie van de verschillende centra onderling vergelijken.

Een derde punt van vergelijking kan erin bestaan het percentage van dossiers na te gaan waarin verwijlinteressen verloren gaan voor de Schatkist wegens het verstrijken van de termijn van zes maanden zonder administratieve beslissing.

Volgens de minister hebben alle partijen belang bij die regeling. De belastingplichtige heeft meer zekerheid. De administratie kan de rechten vlugger innen omdat die vlugger definitief worden en de betwistingen minder lang aanslepen.

In het gerechtelijk stadium bestaat er een eerste en een tweede aanleg met de mogelijkheid om nieuwe verweermiddelen de eerste maal bij de fiscale rechter aan te voeren. Volgens de minister moeten de rechtscolleges dezelfde inspanning leveren om de termijnen voor de behandeling van fiscale geschillen te bekorten. Dat moet kunnen met gespecialiseerde magistraten. In dat verband herinnert de minister eraan dat zijn collega van Justitie het fiscaal recht reeds heeft opgenomen in de keuzevakken van het examen inzake beroepsbekwaamheid voor magistraten.

De termijnen die de verschillende stadia inzetten zijn dezelfde als die van het Gerechtelijk Wetboek. Het gaat om een termijn van één maand vanaf de betekening of de kennisgeving bij gerechtsbrief om in beroep te gaan bij het hof van beroep. Na de uitspraak van het hof van beroep resten er drie maanden vanaf

notification par pli judiciaire pour introduire le recours devant la Cour de cassation. Cette logique de traitement constitue une accélération par rapport à la situation actuelle qui se rapproche des niveaux de performance des pays voisins.

Cette réforme distinguera cependant entre le contentieux ancien et le contentieux nouveau. Le ministre souligne qu'il ne s'agit pas de se désintéresser complètement du contentieux ancien compte tenu de la notion de délai raisonnable. Par ailleurs, les nouveaux services ne peuvent pas être chargés du contentieux ancien, ce qui les engorgerait avant de commencer. Le contentieux ancien constituera un contentieux d'extinction géré selon les anciennes procédures. La seule modification est que les anciennes réclamations bénéficieront du double degré de juridiction, comme les nouvelles réclamations. Sur ce plan, pour le ministre, il paraît impossible de créer, dans la phase judiciaire, une discrimination entre les réclamations suivant la date de leur introduction. Il s'agit certes d'un contentieux fiscal mais surtout d'une procédure judiciaire. L'article 3 du Code judiciaire veut qu'en matière judiciaire les lois de procédure soient d'application immédiate aux procès en cours sauf les exceptions prévues par la loi.

Un commissaire demande combien dans les 174 000 dossiers contentieux, bénéficieraient, n'étant pas devant la cour d'appel, de ce double degré de juridiction.

Le ministre répond qu'en moyenne, il y a 2 000 recours qui sont introduits annuellement auprès des cinq cours d'appel, en matière de contributions directes.

### Discussion

Un membre félicite le ministre, parce qu'il a eu le courage politique de modifier, sur des points tout de même fondamentaux, un projet qui avait été adopté à la Chambre. L'intervenant estime aussi, personnellement, que le projet tel qu'il a été transmis par la Chambre des représentants avait été rédigé sur mesure par l'administration. Il n'empêche que celle-ci a des droits.

Le membre s'est senti renforcé dans ses convictions à la fois par les auditions organisées par la commission et par l'arrêt n° 67/98 du 10 juin 1998 de la Cour d'arbitrage. Il annonce qu'il retirera une partie des amendements qu'il a déposés.

Le même membre renvoie à un article du *Financieel Economische Tijd* de novembre 1998, dans lequel il est rapporté que le ministère des Finances souhaite

de betekening of de kennisgeving bij gerechtsbrief om in beroep te gaan bij het Hof van Cassatie. Deze logica bij de behandeling kan de zaken bekorten vergeleken met de huidige toestand en kan de efficiëntie in de buurlanden evenaren.

De hervorming maakt evenwel een onderscheid tussen de oude geschillen en de nieuwe geschillen. De minister wijst erop dat men de oude geschillen niet volledig terzijde mag leggen in het licht van het begrip redelijke termijn. Anderzijds kan men de nieuwe diensten niet belasten met de oude geschillen want dan zouden zij onder dossiers bedolven worden nog voor ze van start gaan. De oude geschillen zullen geleidelijk verdwijnen en beheerd worden volgens de vroegere procedures. De enige wijziging bestaat erin dat oude bezwaarschriften ook in tweede aanleg behandeld kunnen worden zoals de nieuwe. Voor de minister is het op dat punt onmogelijk in het gerechtelijke stadium een discriminatie in te voeren tussen de bezwaarschriften volgens het tijdstip van hun indiening. Het gaat weliswaar om een fiscale procedure doch in de eerste plaats om een gerechtelijke procedure. Artikel 3 van het Gerechtelijk Wetboek bepaalt dat in gerechtelijke zaken de wetten inzake rechtspleging van onmiddellijke toepassing zijn op de hangende rechtsgedingen, behoudens de uitzonderingen bepaald door de wet dat de procedurewetten in rechtszaken onmiddellijk toepassing krijgen op nog niet aanhangig gemaakte geschillen.

Een commissielid vraagt hoeveel van de 174 000 dossiers nog niet aanhangig zijn voor het hof van beroep en dus nog het voordeel van een dubbele aanleg genieten.

De minister antwoordt dat jaarlijks gemiddeld zo'n 2 000 zaken inzake directe belastingen aanhangig gemaakt worden bij de vijf hoven van beroep.

### Bespreking

Een lid feliciteert de minister omdat die de politieke moed heeft opgebracht om een ontwerp dat in de Kamer was goedgekeurd, toch op fundamentele punten te willen wijzigen. Spreker is persoonlijk ook van oordeel dat het ontwerp zoals overgezonden door de Kamer van volksvertegenwoordigers te eenzijdig op maat van de administratie was geschreven. Dit belet niet dat de administratie haar rechten heeft.

Het lid heeft zich gesterkt gevoeld in zijn overtuiging door enerzijds de hoorzittingen in deze commissie en anderzijds door het arrest nr. 67/98 van 10 juni 1998 van het Arbitragehof. Hij kondigt aan een aantal van zijn reeds ingediende amendementen te zullen intrekken.

Hetzelfde lid verwijst naar een artikel in de *Financieel Economische Tijd* van november 1998 waarin werd gemeld dat de minister van Financiën de fiscale

limiter la charge le nombre de annuel d'affaires fiscales pour les tribunaux à 3 000 par an. Le ministre pourrait-il faire savoir sur quelle base il a avancé ce chiffre ?

D'autres manières de procéder sont possibles. C'est ainsi qu'un amendement a été déposé selon lequel un seul magistrat spécialisé par cour d'appel ne suffit pas. Le nombre de magistrats doit évidemment être fonction du nombre annuel de dossiers. Par ailleurs, l'on ne saurait exclure que le gouvernement ait fixé le nombre de juges en matière fiscale uniquement en fonction des possibilités budgétaires du département de la Justice. Il semble, à première vue, que ce soit une bonne manière de procéder. Il se pourrait, toutefois, qu'au bout d'un certain temps, le nombre de magistrats s'avère insuffisant, par exemple au cas où le nombre de dossiers à traiter n'est pas de 3 000 mais de 6 000 par an.

Partant du nombre actuel de recours introduits auprès des cours d'appel, le ministre explique que le chiffrage a été établi sur base de deux éléments. D'abord, l'on part des 2 000 recours annuels, et ensuite, vu le raccourcissement des délais, l'on a tablé sur une augmentation de 2 000 à 3 000 recours sur base annuelle.

Il y aura 28 juges fiscaux. 200 dossiers par an, par juge, paraît raisonnable notamment compte tenu de la spécialisation des magistrats, ce qui laisse un volant de 5 600 dossiers par an que, d'après le ministre, l'on ne dépassera pas. Il faut donc que l'on double le nombre de recours juridictionnels pour que l'on arrive à une situation dans laquelle les juges fiscaux ne pourraient pas dans l'année traiter tous les dossiers introduits auprès d'eux.

Une autre considération lui paraît essentielle. Il y a 25 ans, un des éléments qui faisait qu'il y avait peu d'arriéré judiciaire, était le fait qu'entre l'assignation ou le moment d'introduction d'une affaire en matière civile et le moment où le jugement intervenait, le laps de temps qui s'écoulait, n'excédait pas 5 ou 6 mois. Maintenant, un litige peut durer 10 ans et l'on spéculer sur la durée du processus pour entamer un contentieux dont l'on ne supportera pas les conséquences lorsque le juge aura décidé longtemps après la citation en justice.

Donc, le fait qu'il y ait un raccourcissement des délais, amènera les contribuables à ne pas augmenter le nombre de recours et incitera les professionnels qui les entourent, à intégrer un délai bref dans le raisonnement d'opportunité quant à l'introduction d'une action judiciaire. Et le ministre de conclure que, dans un certain nombre d'affaires, comme par exemple devant le Conseil d'État, le conseil que les avocats donnent à leurs clients est un conseil qui tient compte de ce que l'on peut avec quatre chances sur cinq prévoir quel va être l'issue du procès d'autant mieux que le jugement est rapproché dans le temps. Si

dossiers pour de rechtbanken wil beperken tot 3 000 per jaar. Kan de minister mededelen op basis waarvan hij dit cijfer bepaald heeft ?

Andere benaderingen zijn mogelijk. Zo is er een amendement ingediend dat stelt dat één gespecialiseerde magistraat per hof van beroep te weinig is. Dit cijfer moet natuurlijk in verhouding staan tot het jaarlijks aantal dossiers. Daarnaast valt niet uit te sluiten dat de regering het aantal rechters in fiscale zaken heeft vastgelegd volledig in functie van de budgettaire mogelijkheden voor het departement Justitie. Op het eerste gezicht lijkt dit misschien een correcte handelwijze. Dit belet echter niet dat na verloop van tijd zou kunnen blijken dat dit onvoldoende is indien het aantal dossiers jaarlijks niet 3 000 maar bijvoorbeeld 6 000 zou zijn.

Uitgaande van het aantal dossiers dat aanhangig is voor de hoven van beroep, verduidelijkt de minister dat de berekening is gebeurd op basis van twee elementen. Men gaat uit van 2 000 beroepen per jaar en vervolgens rekent men gezien de inkorting van de termijnen op een toename van 2 000 tot 3 000 beroepen per jaar.

Er zullen 28 fiscale rechters zijn. 200 dossiers per jaar, per rechter, lijkt haalbaar aangezien deze magistraten zeer gespecialiseerd zijn. Er is dus ruimte voor 5 600 dossiers per jaar en volgens de minister zullen het er nooit meer zijn. Er zou dus al een verdubbeling van het aantal gerechtelijke dossiers moeten plaatsvinden opdat de fiscale rechters niet meer in staat zijn om hun dossiers binnen een jaar af te handelen.

De minister ziet nog een ander essentieel element. Een van de oorzaken van de geringe gerechtelijke achterstand van 25 jaar geleden was dat tussen de dagvaarding of de inleiding van een burgerlijke zaak en het vonnis slechts 5 of 6 maanden verliepen. Nu kan een geschil 10 jaar aanslepen, zodat soms processen worden gestart waarbij een partij speculeert op het lange uitblijven van het vonnis.

De inkorting van de termijnen zal tot gevolg hebben dat de belastingplichtigen niet lichtzinnig beroep instellen en zal hun adviseurs ertoe aanzetten rekening te houden met een korte termijn in hun beslissing of het al dan niet opportuun is een vordering in te stellen voor de rechtbank. De minister voegt eraan toe dat de advocaten bij bepaalde categorieën van zaken, zoals bijvoorbeeld voor de Raad van State, de uitkomst van het geschil in acht op tien gevallen met zekerheid kunnen voorspellen, onder andere omdat het proces veel minder tijd in beslag neemt. Zij zullen hun raadgevingen aan hun cliënt dan ook rich-

l'avocat sait que la décision tombera rapidement, il devra se justifier de son conseil auprès de son client et donc il ne tirera pas du recours un bénéfice pécuniaire anormal en conseillant des recours hasardeux.

Un commissaire fait valoir que le ministre a parlé dans le nouveau régime de suspension et de remise des intérêts. Quid dans le régime du reliquat ?

Le ministre réplique qu'il ne change rien sur ce plan. Il y a là une suspension d'intérêts jusqu'à ce que l'administration décide, une fois dépassés les six mois à compter de l'introduction de la réclamation. Après 18 mois de suspension, les premiers six mois d'intérêts de retard sont également remis, ce qui est de nature à inciter l'administration à décider dans les deux ans au plus tard.

Un autre membre demande si l'on envisage, en cas de modification de l'imposition par l'administration, d'envoyer une note de calcul de la nouvelle taxation au contribuable, pour qu'il puisse contrôler plus facilement sur quels points l'administration a modifié l'imposition.

Le ministre explique que l'avis de rectification est la notification par l'administration du fait qu'elle veut changer certains éléments de la déclaration du contribuable. Normalement, l'avis de rectification fait l'objet d'une réponse du contribuable par laquelle il justifie ses observations. Par conséquent, on n'est pas arrivé à une situation qui est suffisamment figée pour qu'il y ait déjà possibilité d'envoyer d'une note de calcul. La note de calcul est toujours jointe à l'avertissement-extrait de rôle. À ce moment, le contribuable dispose des éléments chiffrés qui lui permettent, en principe, d'exprimer ses griefs par l'introduction d'une réclamation. C'est au moment de la réclamation et sur base du montant enrôlé avec la note de calcul, et, éventuellement lors de la discussion qui a lieu après l'avis de rectification que le contribuable motivera sa réclamation.

Un commissaire demande si, habituellement, lorsque le contribuable a marqué son désaccord par des observations sur l'avis de rectification, un courrier de l'administration lui indique la position de celle-ci en réaction aux observations qu'il a émises.

Le ministre rappelle que la restructuration des centres de contrôle prévoit la création en leur sein d'une section spécialisée chargée de traiter le « précontentieux ». L'idée à terme est qu'il y ait en tout cas une discussion au-delà de l'avis de rectification et des réponses aux observations que le contribuable formule sur cet avis. Il faut reconnaître que, dans certains cas, surtout quand les montants en jeu sont peu importants ou que l'on est assez avancé dans le délai d'imposition, il n'y a pas de réaction écrite de la part de l'administration aux observations que le contribu-

ten op de vermoedelijke uitkomst. Als de advocaat weet dat de beslissing snel zal vallen, moet hij zijn advies tegenover zijn cliënt verantwoorden en kan hij de rechtszaak niet « uitmelken » door gebruik te maken van twijfelachtige rechtsmiddelen.

Een commissielid wijst erop dat de minister zich in zijn verklaringen al in het nieuwe stelsel van opschorting en kwijtschelding van intresten plaatst. Wat gebeurt er met de overblijvende zaken ?

De minister verklaart dat op dat vlak niets verandert. Nadat zes maanden zijn verlopen vanaf de indiening van het bezwaarschrift, worden de intresten opgeschorst totdat de administratie een beslissing neemt. Na 18 maanden opschorting worden de eerste zes maanden bovendien kwijtgescholden, wat de administratie ertoe zal aanzetten om uiterlijk binnen twee jaar te beslissen.

Een ander lid wenst te vernemen of er overwogen wordt om in geval van een wijziging van een aanslag door de administratie reeds aan de belastingplichtige een berekening van de nieuwe aanslag toe te sturen zodat hij gemakkelijker kan controleren op welke punten de administratie de aanslag heeft gewijzigd.

De minister antwoordt dat de administratie met het bericht van wijziging te kennen geeft dat zij bepaalde elementen in de aangifte van de belastingplichtige wil wijzigen. Normaal zal de belastingplichtige daarop een antwoord sturen met zijn opmerkingen. De situatie is dus nog niet voldoende gestabiliseerd, zodat nog geen berekeningsnota kan worden opgestuurd. De berekeningsnota wordt steeds bij het aanslagbiljet gevoegd. De belastingplichtige beschikt dan over de nodige cijfers om eventueel een bezwaarschrift in te dienen. De belastingplichtige zal zijn bezwaarschrift motiveren op basis van het bedrag vermeld in de berekeningsnota en eventueel met verwijzing naar de discussie die heeft plaatsgevonden over het bericht van wijziging.

Een commissielid vraagt of de belastingplichtige die het niet eens is met de wijziging gewoonlijk nog een laatste bericht krijgt van de administratie waarin zij hem haar standpunt mededeelt.

De minister herinnert eraan dat de controlecentra na de herstructurering een gespecialiseerde afdeling zullen hebben belast met de « pre-geschilfase ». Op termijn is de bedoeling dat er steeds een discussie plaatsvindt na het bericht van wijziging en het antwoord op dat bericht. In bepaalde gevallen, vooral wanneer het gaat om kleinere sommen of wanneer de belastingtermijn al grotendeels verlopen is, verzuimt de administratie om schriftelijk te reageren op de opmerkingen van de belastingplichtige over het bericht van wijziging dat hij heeft gekregen. Men wil nu,

ble a formulées dans sa réponse à l'avis de rectification. Dorénavant, l'objectif est qu'il y ait toujours une réponse dans le respect du principe de bonne administration.

Le préopinant demande si cette réponse de l'administration comprendra une explication et/ou une motivation.

Le ministre déclare que c'est précisément le but recherché par la création de cette section spéciale chargée de répondre «juridiquement» aux arguments du contribuable.

Un autre membre dit vouloir s'associer aux félicitations que son collègue a adressées au ministre. Le commissaire estime que la proposition du ministre facilitera énormément l'examen du projet puisqu'elle répond bien à une série d'objections formulées par la commission.

L'intervenant souhaite que l'on fournisse des précisions en ce qui concerne le cas où l'administration n'aurait pas statué sur une réclamation dans les six mois. Le ministre a déclaré qu'il n'avait pas voulu, en l'espèce, suivre l'exemple des Pays-Bas, où l'absence de décision en temps utile équivaut à un rejet de la réclamation. Le membre estime toutefois que, dans la mesure où les délais sont écourtés, pareille option pourrait quand même être intéressante. Le ministre pourrait-il préciser les raisons pour lesquelles il ne souhaite absolument pas s'engager dans pareille voie ?

Le ministre fait valoir qu'a priori, il préférerait le système hollandais. Mais réflexion faite, il a préféré le «permis de citer», la non-décision au bout d'une période assez longue ayant beaucoup moins d'importance puisque le contribuable peut décider d'introduire un recours. Après 18 ou 24 mois, le fait qu'il n'y ait pas de décision montre qu'aucune des deux parties ne veut vraiment avancer. Cependant, le ministre préfère n'accorder à l'absence de aucune conséquence juridique. N'empêche que la piste hollandaise est tout à fait défendable au niveau des principes de droit administratif.

L'intervenant précédent demande s'il y a, selon le ministre, de risques de collusion entre les services des contributions et le contribuable en vue de faire traîner le dossier, qui resterait décision. L'on créerait ainsi un nouveau contentieux.

Le ministre estime éviter complètement ce risque, étant donné que c'est l'administration qui suit le contentieux judiciaire. C'est l'administration qui doit assumer devant le tribunal la défense de son absence de décision avec l'effet de déforçement de sa défense devant le juge fiscal. Cette raison, sauf circonstances exceptionnelles, va amener l'administration à prendre une décision et à bien la motiver pour mieux se défendre devant le juge.

overeenkomstig het beginsel van behoorlijk bestuur, zorgen dat er altijd een antwoord komt.

De vorige spreker vraagt of het antwoord van de administratie een verklaring en/of motivering zal bevatten.

De minister verklaart dat de bedoeling is dat de nieuwe bijzondere afdeling een «juridisch» antwoord geeft op de argumenten van de belastingplichtige.

Een volgend lid sluit zich aan bij de woorden van lof van zijn collega voor de minister. Dit commissielid meent dat het voorstel van de minister de afhandeling van het wetsontwerp bijzonder zal vergemakkelijken aangezien een aantal van de door de commissie geformuleerde bezwaren hier op een goede manier worden opgevangen.

Spreker wenst een verduidelijking over het geval waarin de administratie niet binnen zes maanden over een bezwaar beslist. De minister heeft hieromtrent verklaard het Nederlandse voorbeeld niet te hebben willen volgen waarbij het niet tijdig nemen van een beslissing gelijkstaat met het verwerpen van het bezwaar. Het lid vindt evenwel dat in de mate dat de termijnen korter worden deze optie toch interessant kan zijn. Kan de minister wat dieper ingaan op de redenen waarom hij die optie helemaal niet wenst te volgen ?

De minister wijst erop dat hij aanvankelijk veel voelde voor het Nederlandse systeem. Bij nader inzien geeft hij echter de voorkeur aan het «recht om te dagvaarden», waarbij minder verstrekkende gevolgen verbonden zijn aan het lange uitblijven van een beslissing omdat de belastingplichtige steeds beroep kan instellen. Als er na 18 of 24 maanden nog steeds geen beslissing is gevallen, bewijst dat in feite dat geen van beide partijen echt vooruitgang wil boeken. Toch geeft de minister er de voorkeur aan geen juridische gevolgen te verbinden aan het uitblijven van een beslissing. Dat belet niet dat het Nederlandse systeem voordelen heeft vanuit bestuursrechtelijk oogpunt.

De voorgaande spreker vraagt of de minister geen mogelijk risico van collusie ziet tussen de belastingdiensten en de belastingplichtige om de dossiers te laten aanmodderen zodat er geen resultaat komt. Op die manier zou een nieuw contentieux worden gecreëerd.

De minister denkt dat hij dit risico volledig uitschakelt omdat de administratie het gerechtelijk contentieux opvolgt. De administratie moet voor de rechtbank verklaren waarom ze geen beslissing heeft genomen waardoor ze tegenover de fiscale rechter in een zwakkere positie komt te staan. Daarom zal de administratie, behalve in uitzonderlijke gevallen, liever een beslissing nemen en die goed motiveren, zodat ze sterker in haar schoenen staat tegenover de rechter.

Après avoir examiné les amendements du gouvernement, un membre s'est posé une question importante concernant la proposition du ministre. Cette question découle de l'obligation d'introduire d'abord une réclamation auprès de l'administration pour pouvoir en présenter une ensuite devant le tribunal. Ne crée-t-on pas ainsi le risque que les contribuables introduisent systématiquement une réclamation auprès de l'administration et se réservent ainsi la possibilité de s'adresser par la suite au tribunal au cas où ils n'obtiendraient pas satisfaction auprès de l'administration. En effet, le contribuable qui n'aura pas introduit de réclamation auprès de l'administration dans les trois mois de la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle, ne pourra plus s'adresser au tribunal de première instance. Par conséquent, il est probable que tous les contribuables qui auront des doutes, même infimes, à propos de la légalité de la taxation, mise à leur charge introduiront systématiquement une réclamation par mesure de précaution. Ils pourront même avancer de nouveaux moyens devant le tribunal. Le système proposé risque donc de mener à une surcharge de l'administration, ce qui serait totalement contradictoire par rapport à l'objet du projet.

Un autre commissaire estime qu'à l'automatisme de la réclamation va répondre l'automatisme du refus. L'administration aura tendance à ne même plus examiner les réclamations. La procédure devant les tribunaux peut alors s'engager tout de suite. La question qui se pose est de savoir si ce risque est modifié par les amendements du gouvernement. Peut-être qu'en raccourcissant la procédure, l'on accordera moins de temps au contribuable pour introduire sa réclamation.

Selon l'intervenant précédent, ce n'est pas la durée des délais qui pose problème. La question est de savoir s'il est raisonnable de maintenir l'obligation d'introduire une réclamation auprès de l'administration, en tant que condition préalable à une action devant le tribunal de première instance. L'intervenant doute que le filtre que l'on a voulu installer en mettant en place la phase administrative de la procédure de réclamation permette de réduire considérablement le nombre d'affaires qui seront examinées finalement par le tribunal. Cet argument s'ajoute à celui du risque de surcharge des centres de contrôle.

L'autre commissaire croit comprendre que l'idée du préopinant est de ne pas subordonner le droit au recours aux tribunaux à l'obligation d'introduire au préalable une réclamation auprès de l'administration.

Le ministre déclare partir d'une logique qui repose sur la portée de l'enrôlement. D'après la doctrine, l'enrôlement est un jugement unilatéral, un jugement par défaut pris par l'administration. Par conséquent, l'idée est qu'il s'agit d'une décision qui est susceptible de recours. C'est un principe général. Le gouverne-

Na het bekijken van de regeringsamendementen is bij een lid toch een belangrijke vraag gerezen met betrekking tot het voorstel van de minister. Deze vloeit voort uit het feit dat uiteindelijk een bezwaar bij de administratie een voorafgaande voorwaarde is om nadien bij de rechtbank bezwaar te kunnen indienen. Creëert men aldus niet het risico dat belastingplichtigen systematisch bezwaren zullen indienen bij de administratie en alzo de mogelijkheid openhouden om nadien naar de rechtbank te kunnen stappen wanneer zij bij de administratie geen voldoening krijgen. Wanneer de belastingplichtige immers niet eerst binnen drie maanden na de datum van verzending van het aanslagbiljet bij de administratie een bezwaarschrift heeft ingediend, kan hij zich immers achteraf niet tot de rechtbank van eerste aanleg wenden. Bijgevolg zal vermoedelijk elke belastingplichtige die ook maar enige twijfel heeft over de gegrondheid van zijn aanslag, voor alle zekerheid systematisch een bezwaarschrift indienen. Voor de rechtbank kan hij nadien toch eventueel nieuwe middelen aanvoeren. Het voorgestelde systeem dreigt aldus te leiden tot een overbelasting van de administratie. Dit zou dan regelrecht ingaan tegen de bedoeling van het ontwerp.

Een ander commissielid is van mening dat op het automatisch indienen van bezwaren gereageerd zal worden met een automatische weigering. De administratie zal geneigd zijn de bezwaarschriften niet meer te onderzoeken. De procedure voor de rechtbanken kan dan onmiddellijk van start gaan. Het is zaak te weten of dit risico verandert door de amendementen van de regering. Door de procedure in te korten geeft men de belastingplichtige misschien minder tijd om zijn bezwaarschrift in te dienen.

Volgens de voorgaande spreker ligt het probleem niet bij de duur van de termijnen. De vraag is of het zinvol is de verplichting te handhaven om in eerste instantie een bezwaarschrift bij de administratie in te dienen, als voorafgaande voorwaarde om nadien naar de rechtbank van eerste aanleg te kunnen stappen. Spreker betwijfelt of de «filter» beoogd door de administratieve fase in de bezwaarprocedure het aantal zaken dat uiteindelijk door de rechtbank zal moeten worden behandeld, wel sterk gaat verminderen. Dit argument komt bovenop het voornoemde risico van overbelasting van de controlecentra.

Het andere commissielid meent te begrijpen dat de vorige spreker van mening is dat men het recht om naar de rechtbank te stappen niet afhankelijk mag maken van de verplichte voorafgaande indiening van een bezwaarschrift bij de administratie.

De minister verklaart dat hij uitgaat van een logica die steunt op de draagwijdte van het aanslagbiljet. Overeenkomstig de rechtsleer is het aanslagbiljet een eenzijdig vonnis, een vonnis dat bij verstek door de administratie is gewezen. Bijgevolg gaat men ervan uit dat het om een beslissing gaat tegen welke beroep

ment a opté pour un recours administratif obligatoire pour deux raisons. D'abord, il faut établir un filtre. La preuve de l'utilité de ce filtre est qu'il y a déjà une différence entre le nombre de recours administratifs et le nombre beaucoup moins élevé de recours judiciaires. Ce phénomène s'explique évidemment en partie parce qu'actuellement, le recours judiciaire est porté au premier degré à la cour d'appel. Le ministre estime que si une décision administrative est contestée, il faut préalablement une autre décision administrative qui la réforme, modifie ou confirme.

Ce préalable administratif devra être introduit par une réclamation motivée. Le contribuable doit exprimer non seulement son désaccord avec l'imposition mise à sa charge mais aussi formuler un minimum d'arguments. Le ministre annonce que l'administration appréciera la motivation formelle du recours de manière souple. C'est d'ailleurs déjà le cas actuellement. Selon le ministre, ce recours administratif, par une première expression des motifs de désaccord, tout en respectant le principe de droit que les contribuables peuvent faire valoir pour la première fois des moyens devant le juge, est la meilleure réponse aux craintes exprimées sur l'encombrement administratif et judiciaire. D'après le ministre, le plus souvent, ce recours administratif fera l'objet d'un examen attentif susceptible d'amener des décisions de réformation basées sur les arguments développés par le contribuable. Une autre préoccupation du ministre est financière. D'après le ministre, pour une entreprise, le coût ne pose guère de problèmes. Il pense que dès le recours administratif, les entreprises seront assistées par des avocats, par des conseils fiscaux, etc. Par contre, le particulier qui, par exemple, découvre, à la lecture de sa note de calcul, qu'il a oublié de déclarer les charges liées à un emprunt hypothécaire, introduira aussi un recours. Dans un tel cas, le recours est simple, amène une décision facile et n'exige pas la présence de spécialistes.

Le ministre déclare que toute la logique de la procédure proposée a été de dire qu'il ne faut pas que ce recours administratif soit un frein parce qu'alors, l'on joue sur le temps pour imposer soit le retrait du recours, soit pour faire pression, ce que le ministre considère comme inopportun. C'est très mauvais d'abord pour le particulier qui reste préoccupé tant qu'il n'a pas obtenu une décision définitive. Pour les entreprises, la situation n'est guère meilleure. Il arrive parfois que pendant de longues périodes, s'étendant au-delà d'une dizaine d'années, des entreprises doivent provisionner des sommes importantes pour litige fiscal. Même si cette période est limitée à quelques

kan worden ingesteld. Dat is een algemeen principe. De regering heeft gekozen voor een verplicht administratief beroep om twee redenen. In eerste instantie is er een filter nodig. Het nut van die filter wordt bewezen door het feit dat er nu al een verschil is tussen het aantal administratieve beroepen en het veel minder hoge aantal rechtsvorderingen. Dit fenomeen wordt vanzelfsprekend ten dele verklaard doordat de rechtsvordering thans enkel bij het hof van beroep kan worden ingesteld. De minister is van mening dat wanneer een administratieve beslissing betwist wordt, er vooraf een andere administratieve beslissing moet komen die de eerste wijzigt of bevestigt.

Die administratieve procedure moet worden ingeleid door middel van een gemotiveerd bezwaarschrift. De belastingplichtige moet niet alleen verklaren dat hij het niet eens is met de aanslag maar moet ook een minimumaantal argumenten aanvoeren. De minister kondigt aan dat de administratie de formele motivering van het bezwaar soepel zal beoordelen. Dat is trouwens nu reeds het geval. Dit administratief beroep waarin de belastingplichtige een eerste maal aangeeft waarom hij niet akkoord gaat en waarbij het rechtsprincipe volgens hetwelk de belastingplichtigen voor het eerst middelen kunnen aanvoeren voor de rechter gerespecteerd wordt, is volgens de minister het beste middel om de vrees voor overbelasting van administratie en gerecht weg te nemen. Volgens de minister zal dit administratief beroep meestal aandachtig onderzocht worden en dat onderzoek zal aanleiding kunnen geven tot een beslissing tot wijziging van de aanslag die steunt op de argumenten die door de belastingplichtigen werden aangevoerd. De minister heeft ook oog voor de financiële kant van de zaak. Volgens de minister speelt de kostprijs voor een bedrijf nauwelijks een rol. Hij is van mening dat de bedrijven die een administratief beroep indienen, worden bijgestaan door advocaten, belastingconsulenten, enz. Een particulier daarentegen die bijvoorbeeld bij de lezing van zijn berekeningsnota ontdekt dat hij vergeten is de lasten verbonden aan een hypothecaire lening aan te geven, zal ook een bezwaarschrift indienen. In een dergelijk geval is het bezwaar eenvoudig. Het leidt tot een gemakkelijke beslissing en vereist zeker niet de aanwezigheid van specialisten.

De minister verklaart dat volgens de logica die achter de voorgestelde procedure schuilgaat, dit administratief beroep niet gezien mag worden als een rem want door dit te doen gebruikt men de tijd om ofwel de intrekking van het beroep op te leggen of om druk uit te oefenen, wat in de ogen van de minister zeker niet wenselijk is. Dat is in eerste instantie slecht voor de particulier die zich zorgen blijft maken zolang hij geen definitieve beslissing heeft verkregen. Voor de ondernemingen is de situatie nauwelijks beter. Het gebeurt soms dat bedrijven gedurende lange periodes van meer dan tien jaar provisies moeten aanleggen voor fiscale geschillen. Zelfs indien die periode

années, c'est encore beaucoup trop. Le ministre est convaincu que pour l'État, la pire des choses est de laisser croire qu'il y a un retard de perception de l'ordre de 200 milliards de francs. En fait, seuls 19 milliards sont en récupération immédiate mais au-delà les sommes à recouvrer font l'objet de contestations. L'État est donc comme un créancier qui serait paralysé, non pas par des procédures judiciaires, mais par ses propres procédures.

Ceci n'enlève pas la nécessité de prévoir un filtre. En effet, celui-ci améliore certainement le traitement du dossier. C'est un premier banc d'essai dans une fonction contentieuse interne. Ce système permettra au ministre des Finances d'évaluer son administration par des comparaisons de service à service. Ce système aura donc un retentissement évident sur la qualité de la taxation. Plus le délai est court, plus le taxateur se trouve confronté aux conséquences juridiques de son intervention et mieux il va préparer ses décisions.

Au bout d'une période de 6 mois, le contribuable reçoit un « permis de citer », c'est-à-dire la possibilité de porter le litige qui l'oppose à l'administration devant les tribunaux. Le ministre plaide donc pour ne pas faire l'économie de ce passage administratif. Ce passage obligé sera utile pour dégager dans un certain nombre de cas des solutions. Puisque le recours doit être motivé, la décision administrative doit l'être aussi. Le recours administratif va donc faciliter le travail des tribunaux qui disposeront d'une première décision (la taxation) et d'une deuxième décision (la position du contentieux administratif). Puis, il y aura le débat judiciaire. Personnellement, pour le recours administratif, le ministre ne voit que des avantages à la condition que le préalable administratif soit bref. Cependant, une fois passé le délai de 6 mois, la non réaction du contribuable qui ne saisit pas le tribunal ne peut lui causer grief puisqu'il dispose du droit d'agir. En ce qui concerne l'administration, la sanction de la non décision sera la suspension des intérêts de retard et puis la perte des 6 premiers mois d'intérêts.

Un commissaire fait observer que le ministre concentre son argumentation sur l'hypothèse des erreurs matérielles dans les déclarations. Dans cette hypothèse, effectivement, le recours administratif est nécessaire. S'il s'agit d'une contestation en droit, la situation est un peu différente. N'empêche que, compte tenu de la nature même de l'enrôlement qui constitue un jugement par défaut, il faut qu'il y ait une possibilité de recours administratif.

Un autre membre dit ne pas souhaiter que le préalable administratif soit supprimé. Son argument concerne uniquement le fait que le contribuable doit avoir engagé ladite procédure s'il souhaite faire passer ensuite son dossier devant le tribunal. En raison, surtout, du caractère relativement court des délais,

beperkt wordt tot enkele jaren, duurt ze nog te lang. De minister is ervan overtuigd dat voor de Staat niets zo slecht is als doen geloven dat er een inningsachterstand ten belope van 200 tot 250 miljard frank bestaat. Eigenlijk zijn slechts 19 miljard onmiddellijk terugvorderbaar, de rest van de terug te vorderen bedragen wordt betwist. De Staat is dus zoals een schuldeiser die verlamd wordt, niet door de gerechtelijke procedures maar door de eigen procedures.

Dit neemt niet weg dat een filter noodzakelijk blijft. Die zorgt er zeker voor dat het dossier beter behandeld wordt. Het is een eerste poging om het geschil intern af te handelen. Dit systeem maakt het de minister van Financiën mogelijk zijn administratie te evalueren door diensten met elkaar te vergelijken. Dit systeem zal dus een duidelijke weerslag hebben op de kwaliteit van de aanslag. Hoe korter de termijn is, hoe meer de belastingdienst geconfronteerd wordt met de juridische gevolgen van zijn optreden en hoe beter hij zijn beslissingen zal voorbereiden.

Na verloop van een periode van 6 maanden ontvangt de belastingplichtige als het ware een « toestemming om te dagvaarden », d.w.z. hij kan het geschil met de administratie voor de rechtbank brengen. De minister pleit dus voor het behoud van die administratieve fase. Die fase is zeker nuttig om in een aantal gevallen een oplossing uit te werken. Aangezien het beroep gemotiveerd moet worden, moet ook de administratieve beslissing dat zijn. Het administratief beroep zal het werk van de rechtbanken die al over een eerste beslissing beschikken (de aanslag) als ook over een tweede (standpunt van de administratie), vergemakkelijken. Vervolgens wordt het debat voor de rechter gevoerd. Persoonlijk vindt de minister dat het administratief beroep alleen maar voordelen heeft op voorwaarde dat de administratieve procedure kort is. Zodra de termijn van 6 maanden voorbij is, moet de belastingplichtige de gevolgen dragen van het feit dat hij zich niet tot de rechter heeft gewend, aangezien hem dat recht is toegekend. De administratie die geen beslissing neemt, wordt gestraft door de schorsing van de nalatigheidsintresten en door het verlies van de eerste 6 maanden intrest.

Een commissielid merkt op dat de minister zijn argumenten toespitst op de hypothese van de materiële vergissingen in de aangiften. In die hypothese is het administratief beroep inderdaad noodzakelijk. Gaat het echter om een betwisting in rechte, dan liggen de zaken enigszins anders. Dit belet niet dat gelet op de aard van de aanslag die eigenlijk een vonnis bij verstek is, het mogelijk moet zijn een administratief beroep in te stellen.

Een ander lid verklaart niet te willen dat de verplichte voorafgaande administratieve procedure wordt afgeschaft. Het gaat alleen om het feit dat deze procedure verplicht moet zijn doorgemaakt, wil de belastingplichtige later zijn dossier voor de rechtbank brengen. Vooral omdat de termijn vrij kort is, kan dit



l'on risque de voir les contribuables qui craignent d'avoir le moindre problème déposer une réclamation par mesure de précaution et ne préparer leur dossier de manière approfondie que par la suite. N'est-il pas possible d'organiser les choses autrement? L'intervenant évoque en l'occurrence la possibilité d'examiner par priorité les dossiers des contribuables qui ont introduit d'abord un recours administratif. Le membre continue donc à craindre que l'on abuse de la possibilité d'introduire à titre de précaution une réclamation.

Le préopinant répète que ce problème existe déjà dans la procédure actuelle.

Le ministre fait valoir que, dans ce cadre, la réduction du délai de réclamation constitue une réelle amélioration. Il ajoute qu'à sa connaissance, le préalable administratif existe dans tous les pays qui nous environnent (voir entre autres les tableaux comparatifs en annexe 2)

belastingplichtigen die ook maar enigszins problemen vrezen, ertoe aanzetten om voor alle zekerheid een bezwaarschrift in te dienen en pas daarna echt een beslissing te nemen en hun dossier grondig voor te bereiden. Is er geen andere mogelijkheid om dit anders te organiseren? Spreker oppert hierbij de mogelijkheid van een behandeling bij voorrang voor dossiers van belastingplichtigen die eerst de administratieve procedure hebben doorlopen. Het lid blijft dus voor een oneigenlijk gebruik van het bezwaarschrift vrezen.

De vorige spreker herhaalt dat dit probleem reeds in de huidige procedure rijst.

De minister merkt op dat de beperking van de termijn om een bezwaarschrift in te dienen vanuit dit oogpunt een reële verbetering betekent. Hij voegt eraan toe dat de administratieve procedure bij zijn weten bestaat in al onze buurlanden (zie onder meer de vergelijkende tabellen — bijlage 2).

#### IV. DISCUSSION DES AMENDEMENTS AU PROJET DE LOI RELATIVE AU CONTENU EN MATIÈRE FISCALE

Article 8bis (nouveau)

M. Hotyat dépose un amendement n° 112, qui vise à :

« Insérer un article 8bis (nouveau), rédigé comme suit :

« Art. 8bis. — L'article 318, alinéa 1<sup>er</sup>, du même Code, doit être interprété comme suit :

« L'administration peut à l'égard des établissements de banque, de change, de crédit et d'épargne — comme à l'égard de tout contribuable — se prévaloir de l'ensemble des règles applicables en vertu des articles 315, 315bis et 316. Toutefois, par dérogation aux dispositions de l'article 317, elle n'est pas autorisée à recueillir dans les comptes, livres et documents de ces établissements des renseignements relatifs aux clients de ces établissements qui seront destinés à procéder à l'imposition de ceux-ci. »

##### Justification

*Cet amendement a une portée interprétative.*

À l'origine, en matière d'impôt sur les revenus, les moyens de contrôle et d'investigation du fisc à l'égard des banques et autres institutions financières étaient en principe illimités.

Les banques bénéficiaient toutefois d'une confiance coutumière et jouissaient malgré tout d'un « secret bancaire » de facto (à ce sujet, voir les travaux préparatoires de la loi du 20 novembre 1962 portant réforme du code des impôts sur les revenus; doc. parl. Chambre 61/62, n° 254/42; Sénat 61/62, n° 366).

Le passage d'une norme coutumière à une disposition légale formelle fut réalisé par l'adoption de l'article 34 de la loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980, et repris à l'actuel article 318, alinéa 1<sup>er</sup>, du CIR/92. Celui-ci dispose que :

« Par dérogation aux dispositions de l'article 317, et sans préjudice de l'application des articles 315, 315bis et 316, l'administration n'est pas autorisée à recueillir, dans les comptes, livres et documents des établissements de banque, de change, de crédit et d'épargne, des renseignements en vue de l'imposition de leurs clients. »

L'article 318, alinéa 1<sup>er</sup>, CIR/92 précise donc deux règles fondamentales. Tout d'abord, il confirme que

#### IV. BESPREKING VAN DE AMENDEMENTEN OP HET WETSONTWERP BETREFFENDE DEBESLECHTING VAN FISCALE GESCHILLEN

Artikel 8bis (nieuw)

De heer Hotyat dient een amendement nr. 112 in dat het volgende beoogt :

« Een artikel 8bis (nieuw) invoegen, luidende :

« Art. 8bis. — Het eerste lid van artikel 318 van hetzelfde Wetboek moet als volgt worden geïnterpreteerd :

« De administratie kan zich tegenover de bank, wissel-, krediet- en spaarinstellingen — net als tegenover alle andere belastingplichtigen — beroepen op alle regels die vervat zijn in de artikelen 315, 315bis en 316. In afwijking van artikel 317 is zij evenwel niet gemachtigd om in de rekeningen, boeken en documenten van deze instellingen inlichtingen in te zamelen over de cliënten van deze instellingen met het doel hen te belasten. »

##### Verantwoording

*Dit amendement heeft een interpretatief doel.*

Aanvankelijk beschikten de belastingdiensten, wanneer het ging om inkomstenbelastingen, over onbepaalde controle- en onderzoeksbevoegdheden tegenover de banken en andere financiële instellingen.

In de praktijk genoten de banken evenwel een soort eeuwenoud, onaantastbaar vertrouwen en gold er dus een feitelijk « bankgeheim » (zie hierover de parlementaire voorbereiding van de wet van 20 november 1962 houdende hervorming van de inkomstenbelastingen; stuk Kamer 61/62, nr. 254/42; stuk Senaat 61/62, nr. 366).

Deze gewoonterechtsregel werd een formele wet door de goedkeuring van artikel 34 van de wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980, overgenomen in het huidige artikel 318, eerste lid, van het WIB/92. Dat artikel bepaalt :

« In afwijking van de bepalingen van artikel 317, en onverminderd de toepassing van de artikelen 315, 315bis en 316, is de administratie niet gemachtigd om in de rekeningen, boeken en documenten van de bank-, wissel-, krediet- en spaarinstellingen inlichtingen in te zamelen met het oog op het belasten van hun cliënten. »

Artikel 318, eerste lid, WIB/92, bevat dus twee fundamentele regels. Ten eerste bevestigt het dat de

*les établissements de banque, de change, de crédit et d'épargne ne peuvent se soustraire aux dispositions des articles 315, 315bis et 316, relatifs aux obligations des contribuables en cas d'investigation et de contrôle durant la procédure d'imposition.*

*Par ailleurs, l'article en question déroge explicitement aux dispositions de l'article 317, CIR/92, dont il ressort que les renseignements recueillis chez un contribuable peuvent également être invoqués en vue de l'imposition des tiers, en interdisant expressément de recueillir auprès de ces établissements, à l'occasion d'une enquête effectuée sur la base des articles 315, 315bis ou 316, CIR/92, des renseignements en vue de l'imposition de leurs clients.*

*En se retranchant de façon restrictive derrière le verbe «recueillir» et en ignorant de surcroît totalement le contexte de la disposition notamment les mots «en vue de l'imposition de leurs clients», il est ainsi donné à l'article 318, alinéa 1<sup>er</sup>, CIR 92, une portée qui excède largement l'intention du législateur. En effet, le verbe «recueillir» ne peut en aucun cas être interprété dans le sens «prendre connaissance», l'article 318, alinéa 1<sup>er</sup>, CIR/92, constituant une dérogation explicite à l'article 317, alinéa 1<sup>er</sup>, CIR/92, et non une dérogation aux articles 315, 315bis et 316, comme le secteur en question le prétend.*

*L'accès à des données nominatives pour effectuer un contrôle efficace d'une institution financière est une nécessité. En effet, l'absence de données nominatives est de nature à obscurcir les circonstances réelles de certaines opérations, notamment, les liens unissant les opérations internes ne pourraient pas ou quasiment pas être établis.*

*Des documents nominatifs sont en particulier indispensables pour :*

- pouvoir apprécier si les règles en matière de précompte mobilier sont correctement appliquées;*
- pouvoir déceler l'existence éventuelle d'avantages anormaux ou bénévoles;*
- pouvoir contrôler le bien-fondé des réductions de valeur pour créances douteuses;*
- vérifier s'il ne se produit pas des cas pouvant donner lieu à l'application de l'article 318, alinéa 2, CIR/92.*

*En effet, l'article 318, CIR/92, vise à déceler, à l'occasion du contrôle de la situation fiscale d'une banque ou d'une institution financière, des cas individuels de fraude. Pour pouvoir atteindre cet objectif, il est nécessaire de disposer de documents nominatifs.*

*La lecture conjointe du premier et du second alinéa de l'article 318, CIR/92, montre ainsi à suffisance :*

- qu'il n'existe pas d'obstacle à ce que les agents taxateurs prennent connaissance de documents nomi-*

*bank-, wissel-, krediet- en spaarinstellingen zich niet kunnen onttrekken aan de bepalingen uit de artikelen 315, 315bis en 316 aangaande de plichten van de belastingplichtigen in geval van onderzoek en controle tijdens de belastingprocedure.*

*Vervolgens bevat artikel 318 een uitdrukkelijke afwijking van artikel 317, WIB/92, dat bepaalt dat inlichtingen die zijn ingewonnen bij een belastingplichtige ook mogen worden gebruikt om derden te belasten. Artikel 318 verbiedt immers uitdrukkelijk dat naar aanleiding van een onderzoek op basis van de artikelen 315, 315bis of 316 WIB/92, bij de reeds genoemde instellingen inlichtingen worden verzameld om hun cliënten te belasten.*

*Door het werkwoord «inzamelen» restrictief te interpreteren en de verdere context van de bepalingen, met name de woorden «met het oog op het belasten van hun cliënten» volledig te negeren, heeft artikel 318, eerste lid, WIB/92, een strekking gekregen die veel verder gaat dan de bedoelingen van de wetgever. Het woord «inzamelen» mag geenszins worden geïnterpreteerd als «kennis nemen van», omdat artikel 318, eerste lid, WIB/92, een uitdrukkelijke afwijking vormt van artikel 317, eerste lid, WIB/92, en niet van de artikelen 315, 315bis en 316, zoals de betrokken sector beweert.*

*Om een financiële instelling efficiënt te kunnen controleren is de toegang tot documenten die een naam bevatten onontbeerlijk. Zonder nominatieve gegevens kan niet worden achterhaald hoe bepaalde operaties precies zijn verlopen en kan met name niet of nauwelijks worden vastgesteld wat het verband is tussen de interne operaties.*

*Nominatieve documenten zijn vooral nodig om :*

- na te gaan of de regels inzake roerende voorheffing correct zijn toegepast;*
- eventuele abnormale of ongefundeerde voordelen op te sporen;*
- na te gaan of waardeverminderingen voor dubieuze schulden wel gefundeerd zijn;*
- te kijken of zich geen gevallen hebben voorgedaan waarop artikel 318, tweede lid, WIB/92 van toepassing is.*

*Artikel 318, WIB/92, heeft immers tot doel dat bij de controle van de fiscale situatie van een bank of een financiële instelling individuele gevallen van belastingontduiking kunnen worden opgespoord. Om dit doel te bereiken moet men over nominatieve documenten kunnen beschikken.*

*De gezamenlijke lezing van het eerste en het tweede lid van artikel 318, WIB/92, toont dus afdoende aan :*

- dat er geen enkele reden is waarom de belastingbeambten geen kennis kunnen nemen van nomi-*

*natifs lors du contrôle de la situation fiscale d'une banque ou d'une telle institution;*

*— qu'il est formellement exclu que ces données puissent éventuellement être utilisées pour la taxation des clients de la banque ou de l'institution financière;*

*— que ce n'est uniquement dans des circonstances clairement déterminées et moyennant le strict respect de conditions de fond et de forme, que des renseignements peuvent être recueillis auprès de ces établissements en vue de l'imposition de leurs clients.*

*En principe, il ne devrait donc exister aucun problème quant à l'application de cette disposition légale.*

*Cependant, de par l'attitude du secteur bancaire, la situation se présente toutefois autrement. Le présent amendement interprétatif vise par conséquent à permettre l'exacte application de l'article 318, CIR/92, en dissipant toute controverse à son sujet.*

Puisque la justification de cet amendement n'est pas aisément résumable, l'auteur se limite à faire référence au document concerné. Il précise simplement que cet amendement vise à une interprétation de la disposition actuelle de l'article 318, alinéa 1<sup>er</sup>, du CIR 92, de façon à lever une interprétation restrictive qui est notamment celle des banques et à éviter à cet égard toute controverse. D'après le membre, il s'agit de remplacer une disposition existante par une autre qui a l'avantage d'être plus claire. Il souhaite connaître l'avis du ministre à ce sujet.

Un autre commissaire constate que l'amendement n° 112, d'après le texte déposé, remplace une disposition normative par une disposition interprétative, sans qu'il y ait encore de disposition normative !

Le préopinant ne partage pas ce point de vue. Le but est de remplacer une disposition normative par une autre qui, elle, est plus claire et précise la portée de la disposition existante. Dans la phrase liminaire de l'amendement, il convient de remplacer les mots «doit être interprété» par les mots «est remplacé».

Le président demande à M. Hotyat de bien préciser s'il s'agit d'un texte qui doit figurer dans une circulaire comme interprétation ou s'il s'agit d'une substitution du texte de l'article 318, alinéa 1<sup>er</sup>, CIR 92, au quel cas, il convient de sous-amender son amendement.

Un membre estime que l'amendement crée une catégorie spéciale d'assujettis, tous soumis au contrôle de la Commission bancaire et financière. Ne convient-il pas alors de recueillir l'avis de ladite commission en la matière ?

De plus, étant donné l'existence de directives européennes bancaires, ne faut-il pas demander au préala-

*natieve documenten bij de controle van de fiscale situatie van een bank of een soortgelijke instelling;*

*— dat het gebruik van deze gegevens voor het belasten van de cliënten van de bank of de financiële instelling uitdrukkelijk is verboden;*

*— dat alleen in zeer duidelijk afgebakende omstandigheden en met naleving van bepaalde inhoudelijke en vormvoorwaarden, inlichtingen mogen worden ingezameld bij deze instellingen om hun cliënten te belasten.*

*In principe mag de toepassing van deze wetsbepaling dus geen problemen opleveren.*

*Vanwege de houding van de banksector is dat echter niet altijd het geval. Dit interpretatieve amendement streeft daarom naar de juiste toepassing van artikel 318, WIB/92, door elke twijfel over de inhoud ervan weg te nemen.*

De verantwoording bij het amendement is moeilijk te resumeren en daarom houdt de auteur het bij een verwijzing naar dit document. Eenvoudig gesteld komt het erop neer dat dit amendement een interpretatie wil geven aan de huidige bepaling van artikel 318, eerste lid, van het WIB 92; zo vermijdt men de enge interpretatie die onder meer door de banken wordt gevolgd en is elke vorm van controverse voortaan uitgesloten. Volgens het lid wordt hier een bestaande bepaling vervangen door een nieuwe die duidelijker is. Hij wilde graag weten wat de minister hiervan denkt.

Een ander commissielid stelt vast dat amendement nr. 112 in zijn huidige vorm een normatieve bepaling vervangt door een interpretatieve zonder dat er echter nog een normatieve bepaling overblijft !

De vorige spreker is het hier niet mee eens. Het is de bedoeling een normatieve bepaling te vervangen door een nieuwe bepaling die de strekking van de huidige tekst verduidelijkt. In de eerste zin van het amendement dienen de woorden «moet als volgt worden geïnterpreteerd» te worden vervangen door de woorden «wordt als volgt vervangen».

De voorzitter vraagt de heer Hotyat wat nu precies de bedoeling is: moet de tekst als interpretatie worden opgenomen in een circulaire, of moet hij artikel 318, eerste lid, WIB 92 vervangen ? In het tweede geval moet hij zijn amendement subamenderen.

Een lid meent dat dit amendement een bijzondere groep belastingplichtigen doet ontstaan, die allen onder de controle van de Commissie voor het Bank- en Financieuzen vallen. Moet men deze commissie dan niet om advies vragen ?

Gelet op het bestaan van Europese bankrichtlijnen zou men ook vooraf via onze permanente vertegen-

ble l'avis de la Commission européenne par la voie de notre représentation permanente ?

Un autre membre attire l'attention sur le fait que le projet de loi à l'examen vise à régler la procédure fiscale et non à lutter contre la fraude fiscale. Cet amendement n'a pas sa place dans la discussion. Dès lors, il invite les membres à le rejeter.

Un autre intervenant dit être lui aussi opposé à l'amendement, car il constitue la énième proposition tendant à imposer des obligations nouvelles aux banques belges. Il estime inacceptable que le législateur mette systématiquement des bâtons dans les roues des banques. Il ne reste déjà que trop peu de grandes institutions bancaires indépendantes en Belgique.

L'auteur souhaite que l'on n'accède pas à la suggestion d'un membre de demander l'avis de la CBF et de la Commission européenne, et ce pour éviter de retarder l'examen du projet de loi.

En second lieu, l'intervenant souligne que le projet de loi à l'étude contient toute une série de modifications au CIR 92, et il profite de la circonstance pour essayer d'aménager des dispositions qui, d'après lui, doivent l'être.

Le ministre déclare être prêt à discuter tout ce qui touche à la procédure fiscale contentieuse. Il fait valoir que l'amendement n° 112 touche l'article 318, CIR 92, qui se situe au «Chapitre III. Investigations et contrôle», qui, en soi, n'a aucun rapport avec la procédure fiscale contentieuse.

Le ministre ne voit pas l'utilité de consulter la CBF étant donné que le projet ne traite pas non plus le contrôle prudentiel. Il demande à la commission de se concentrer sur l'objectif poursuivi, à savoir un code de procédure fiscale moderne. Il rappelle que le gouvernement a même anticipé l'adoption du projet puisque le ministre de la Justice a confirmé qu'il procédera d'ici le 1<sup>er</sup> avril 1999 à la nomination de 28 juges spécialisés en matière fiscale.

Il serait regrettable de devoir retarder l'adoption des deux projets en s'attendant à d'autres modifications.

Le président estime que si la commission suit le ministre, il n'y a effectivement aucune raison de procéder à des consultations.

Un sénateur partage le souci du ministre qui ne veut pas retarder l'adoption du projet en discutant sur des points qui ne touchent pas vraiment à la procédure. D'un autre côté, il estime que l'amendement n° 112 a une certaine pertinence étant donné qu'il y a un lien entre les moyens dont dispose l'administration fiscale pour vérifier la situation des contribuables, d'une part, et le type de délai et d'arriéré, d'autre part.

woordiging, het advies kunnen inwinnen van de Europese Commissie.

Een ander lid wijst erop dat dit wetsontwerp de regeling van de fiscale procedure en niet de bestrijding van fiscale fraude beoogt. Dit amendement hoort niet thuis in deze bespreking. Hij roept dan ook op dit amendement te verwerpen.

Een volgende spreker keert zich eveneens tegen het amendement omdat het het zoveelste voorstel vormt om aan de Belgische banken nieuwe verplichtingen op te leggen. Hij vindt het onaanvaardbaar dat de wetgever de banken systematisch het leven zuur zou maken. Er resten België reeds te weinig onafhankelijk grote bankinstellingen.

De indiener wenst de suggestie omtrent het vragen van de adviezen van enerzijds de CBF en anderzijds de Europese Commissie niet te volgen teneinde de behandeling van het ontwerp niet te vertragen.

Spreker wijst er ook op dat dit wetsontwerp een hele reeks wijzigingen wil aanbrengen in het WIB 92; hij wil graag van de gelegenheid gebruik maken om te sleutelen aan een aantal bepalingen die volgens hem moeten worden gewijzigd.

Wat de minister betreft, zijn alle aspecten van de fiscale procedure voor de geschillenbehandeling bespreekbaar. In dat verband merkt hij op dat amendement nr. 112 betrekking heeft op artikel 318, WIB 92, dat deel uitmaakt van «Hoofdstuk III. Onderzoek en controle»; op zich heeft dit hoofdstuk niets met de fiscale procedure te maken.

De minister acht het niet nodig de CBF te raadplegen, het ontwerp handelt immers niet over de prudentiële controle. Hij vraagt dat de commissie zich zou concentreren op het voorgestelde doel, namelijk het opstellen van een modern wetboek voor de fiscale procedure. De minister herinnert eraan dat de regering zelfs vooruitloopt op de aanneming van dit ontwerp: de minister van Justitie heeft bevestigd dat hij vóór 1 april 1999, 28 rechters zal benoemen die gespecialiseerd zijn in fiscale aangelegenheden.

Het zou jammer zijn mocht de goedkeuring van beide ontwerpen vertraging oplopen door dat men zich moet buigen over andere wijzigingen.

Volgens de voorzitter is de commissie het eens met de minister en zijn er inderdaad geen raadplegingen nodig.

Een senator gaat volledig akkoord met de minister wanneer deze stelt dat de aanneming van dit ontwerp niet mag worden vertraagd door discussies die weinig te maken hebben met de procedure. Toch vindt hij amendement nr. 112 zinvol: er is wel degelijk een verband tussen de middelen waarover de diensten van de fiscus beschikken om de situatie van de belastingplichtigen te onderzoeken enerzijds, en het soort

D'après le sénateur, le problème de l'arriéré et du contentieux vient notamment du fait qu'il y a des restrictions trop fortes dans les moyens de l'administration envers, par exemple, le secteur bancaire.

#### Articles 8ter et 8quater

M. Hotyat dépose les amendements n<sup>os</sup> 113 et 114:

« Insérer un article 8ter (nouveau), rédigé comme suit :

« Art. 8ter. — L'article 318, alinéa 2, du même Code est remplacé par le texte suivant :

« Si cependant, une enquête effectuée auprès d'un établissement visé à l'alinéa 1<sup>er</sup> ou auprès de tout autre contribuable, sur base des articles 315, 315bis et 316, a fait apparaître des éléments concrets permettant de présumer l'existence ou la préparation d'un mécanisme de fraude fiscale, le directeur général de l'administration qui a effectué l'enquête peut, avec l'accord conjoint de l'administrateur général des impôts et de l'administrateur général adjoint des impôts, prescrire à un fonctionnaire du grade d'inspecteur au moins, de relever dans les comptes, livres et documents de l'établissement, les renseignements permettant de compléter l'enquête et de déterminer les impôts dus par ce client. »

#### Justification

Il s'agit d'une disposition interprétative qui confirme la faculté ouverte à l'administration qui contrôle les impôts sur les revenus de procéder auprès des établissements de change et de crédit à une enquête complémentaire lorsque, quelle qu'en soit la provenance, elles disposent d'éléments concrets qui l'autorise à présumer l'existence ou la préparation d'un mécanisme de fraude fiscale déterminé dans le chef de ces établissements, ces renseignements complémentaires permettront une imposition correcte dans le chef du client de l'établissement de crédit.

Actuellement, en effet, certains établissements défendent une interprétation restrictive de cet article qui tend à considérer qu'il doit être lu en étroite corrélation avec le texte du § 1<sup>er</sup> limité à certains établissements, alors que le § 2 a une portée plus générale puisqu'il vise les éléments recueillis auprès de n'importe quel contribuable en application des articles 315, 315bis et 316.

« Insérer un article 8quater (nouveau), rédigé comme suit :

termijnen en de opgelopen achterstand anderzijds. Volgens de senator is het probleem van de achterstand bij de behandeling van de dossiers en de geschillen onder meer ontstaan omdat er te sterk gesnoeid is in de middelen waarover de diensten van de fiscus — onder meer voor de banksector — beschikken.

#### Artikelen 8ter en 8quater

De heer Hotyat dient de amendementen nrs. 113 en 114 in:

« Een artikel 8ter (nieuw) invoegen, luidende :

« Art. 8ter. — Artikel 318, tweede lid, van hetzelfde Wetboek wordt vervangen als volgt :

« Indien het op basis van de artikelen 315, 315bis en 316 uitgevoerd onderzoek bij een in het eerste lid bedoelde instelling of bij enige andere belastingplichtige, evenwel concrete elementen aan het licht brengt die het bestaan of de voorbereiding van een mechanisme van belastingontduiking kunnen doen vermoeden, kan de directeur-generaal van de administratie die het onderzoek heeft uitgevoerd, met de gezamenlijke toestemming van de administrateur-generaal van de belastingen en de adjunct-administrateur-generaal van de belastingen, een ambtenaar met de graad van ten minste inspecteur ermee belasten uit de rekeningen, boeken en documenten van de instelling inlichtingen te putten die het mogelijk maken het onderzoek te voltooien en de door deze cliënt verschuldigde belastingen te bepalen. »

#### Verantwoording

Het gaat om een interpretatieve bepaling die bevestigt dat de administratie die de belastingen op de inkomsten controleert, de mogelijkheid heeft om bij wisselkantoren en kredietinstellingen een aanvullend onderzoek in te stellen wanneer zij over concrete aanwijzingen beschikt aan de hand waarvan vermoed kan worden dat die instellingen met het oog op belastingontduiking constructies opzetten of hebben opgezet, ongeacht de herkomst van die aanwijzingen. Die aanvullende inlichtingen zullen het mogelijk maken de klant van de kredietinstelling correct te belasten.

Bepaalde instellingen verdedigen thans immers een restrictieve interpretatie van dit artikel, namelijk dat het samengelezen moet worden met § 1, die beperkt is tot bepaalde instellingen terwijl § 2 een meer algemene strekking heeft aangezien het hier gaat om het inzamelen van gegevens bij ongeacht welke belastingplichtige met toepassing van de artikelen 315, 315bis en 316.

« Een artikel 8quater (nieuw) invoegen, luidende :

« Art. 8quater. — L'article 319bis, du même Code, doit être interprété comme suit :

« Les fonctionnaires chargés du recouvrement disposent de tous les pouvoirs d'investigation prévus par le présent code, y compris à l'égard des établissements visés à l'article 318 CIR 92 en vue d'établir la situation patrimoniale du débiteur pour assurer le recouvrement des impôts et des précomptes dus en principal et additionnels, des accroissements d'impôts et des amendes administratives, des intérêts et frais. »

#### Justification

Dans le cadre de leur mission de recouvrement, il importe de préciser que les agents de l'administration des Contributions directes ne peuvent se voir opposer certaines réserves à l'obligation de communication, lorsque les éléments qu'ils ont l'intention de recueillir visent à établir la situation patrimoniale d'un débiteur d'impôt, à l'exclusion de toute utilisation aux fins de détermination de l'imposition dans le chef dudit débiteur.

S'il importe que cet article 319bis ne puisse être utilisé afin de contourner le prescrit de l'article 318 CIR 92, il est tout aussi légitime que, dans le cadre de sa mission spécifique de recouvrement, l'administration des Contributions directes ne puisse se voir opposer par les établissements visés à l'article 318 CIR 92 un devoir de réserve non institué à cette fin.

L'auteur estime que puisque ces amendements relèvent de la même philosophie que son amendement n° 112, cela implique que le ministre ne souhaite pas les traiter actuellement. Il se demande toutefois, si, sur le fond, ses amendements sont acceptables aux yeux du gouvernement.

Le ministre répond que ces amendements peuvent très bien faire l'objet d'une proposition de loi distincte.

Eu égard au vœu exprimé par le gouvernement de se concentrer sur la réforme de la procédure fiscale afin d'aboutir rapidement, l'auteur retire ces amendements, ainsi que ses amendements n<sup>os</sup> 112 à l'article 8bis et 115 à l'article 10bis. Il envisagera le dépôt d'une proposition de loi.

#### Article 9

À cet article, deux amendements sont maintenus. Il s'agit, d'une part, de l'amendement n° 103 de M. Delcroix et consorts (doc. Sénat, n° 1-966/8), et, d'autre part, de l'amendement n° 58 de M. Hatry (doc. Sénat, n° 1-966/6).

M. Delcroix attire l'attention sur le fait que l'amendement n° 103 et l'amendement n° 109

« Art. 8quater. — Artikel 319bis van hetzelfde Wetboek moet als volgt geïnterpreteerd worden :

« De met de invordering belaste ambtenaren beschikken over alle onderzoeksbevoegdheden bepaald in dit wetboek, ook ten aanzien van de in artikel 318 WIB 92 bedoelde instellingen, teneinde de vermogenssituatie van de schuldenaar te bepalen met het oog op het invorderen van de belasting en de voorheffingen verschuldigd in hoofdsom en opcentiemen, van de belastingverhogingen en administratieve boeten, van de interesten en van de kosten. »

#### Verantwoording

Het is belangrijk te bepalen dat de ambtenaren van de belastingadministratie in het kader van hun invorderingsopdracht niet geconfronteerd mogen worden met bepaalde beperkingen van de mededelingsverplichting, wanneer de gegevens die zij willen inzamelen ertoe strekken de vermogenssituatie van de schuldenaar van de belastingen te bepalen. De gegevens mogen niet gebruikt worden om de belastingen te bepalen welke die schuldenaar verschuldigd is.

Het is weliswaar belangrijk dat dit artikel 319bis niet kan worden gebruikt om artikel 318 WIB 92 te omzeilen maar het is even gewettigd dat tegen de administratie van de Directe Belastingen, in het kader van haar specifieke invorderingsopdracht, geen voorbehoud kan worden gemaakt door de in artikel 318 WIB 92 bedoelde instellingen. Dat recht van voorbehoud is immers niet met dat doel ingesteld.

Volgens de indiener passen deze amendementen in dezelfde gedachtegang als zijn amendement nr. 112 en daardoor wenst de minister ze nu niet te behandelen. Hij vraagt zich echter af of zijn amendementen inhoudelijk aanvaardbaar zijn voor de regering.

De minister antwoordt dat deze amendementen wel degelijk aan bod kunnen komen in een apart wetsvoorstel.

Gelet op de wens van de regering om zich toe te leggen op de hervorming van de fiscale procedure en hierin snel resultaten te boeken, trekt de indiener deze amendementen in alsmede zijn amendement nr. 112 op artikel 8bis en nr. 115 op artikel 10bis. Hij is voornemens een wetsvoorstel in te dienen.

#### Artikel 9

De twee amendementen op dit artikel blijven behouden. Het gaat om amendement nr. 103 van de heer Delcroix c.s. (Stuk Senaat, nr. 1-966/8) en om amendement nr. 58 van de heer Hatry (Stuk Senaat, nr. 1-966/6).

De heer Delcroix wijst erop dat amendement nr. 103 één geheel vormt met amendement nr. 109. Hij

forment un tout. Il déclare que ces amendements découlent d'une concertation avec la Commission bancaire et financière (CBF). Au début de la discussion, M. Delcroix a déposé un amendement n° 10, dont la justification était très détaillée (voir doc. Sénat, n° 1-966/5). Il retire cet amendement au bénéfice des amendements n°s 103 et 109.

Ces amendements prévoient que la CBF n'est pas compétente en matière fiscale, mais qu'elle dénonce aux autorités judiciaires les mécanismes particuliers ayant pour but ou pour effet de favoriser la fraude fiscale dans le chef de tiers, mis en place par un établissement de crédit ou une entreprise d'investissement dont elle assure le contrôle, lorsqu'elle a connaissance du fait que ces mécanismes particuliers constituent, dans le chef de ces établissements ou entreprises mêmes, en tant qu'auteur, coauteur ou complice, un délit fiscal sanctionné pénalement.

M. Delcroix estime que l'on préserve ainsi l'objectif du projet de loi initial tout en respectant les directives européennes bancaires. Les dispositions en question permettent également à la CBF de coopérer dans des cas qui relèvent du droit pénal.

« Sous le A), le 1<sup>o</sup> est remplacé comme suit :

« 1<sup>o</sup> le § 5 est abrogé. »

#### Justification

*Dans le cadre du projet de loi relatif au contentieux en matière fiscale, la Chambre des représentants a approuvé un amendement visant à modifier l'article 327, § 5, CIR 92. Sur la base du nouveau texte, la CBF et l'OCA ont l'obligation d'informer le ministre des Finances lorsque, à l'occasion du contrôle de ces établissements, ils constatent l'existence d'un mécanisme particulier ayant pour but ou pour effet d'encourager la fraude fiscale dans le chef de tiers.*

*Ce § 5 de l'article 327 a été rédigé comme suit :*

« La Commission bancaire et financière informe immédiatement le ministre des Finances lorsqu'elle constate qu'un organisme dont elle assure le contrôle a mis en place un mécanisme particulier qui a pour but ou pour effet d'encourager la fraude fiscale dans le chef de tiers. »

*Les services de la Commission européenne ont cependant, à cet égard, attiré l'attention sur le fait que le devoir d'information de la CBF, élargi au sens visé ci-dessus, est contraire à la première directive bancaire dans la mesure où il concerne des cas qui ne tombent pas sous l'emprise du droit pénal.*

verklaart dat deze amendementen voortvloeien uit overleg met de Commissie voor het Bank- en Financieuzen (CBF). In de beginfase van de bespreking had de heer Delcroix een zeer uitvoerig gemotiveerd amendement nr. 10 (zie doc. Senaat, nr. 1-966/5) ingediend. Dit amendement wordt teruggetrokken ten voordele van de amendementen met nrs. 103 en 109.

In deze amendementen wordt gesteld dat de CBF niet bevoegd is inzake belastingaangelegenheden, doch dat anderzijds de CBF « bij het gerecht aangifte doet van de bijzondere mechanismen die door een kredietinstelling of een beleggingsonderneming die onder haar toezicht staat, zijn opgezet met als doel of gevolg fiscale fraude door derden te bevorderen, wanneer zij er kennis van heeft dat deze bijzondere mechanismen in hoofde van de kredietinstelling of beleggingsonderneming zelf, als dader, mededader of medeplichtige, een strafrechtelijk betoegeld fiscaal misdrijf vormen. ».

De heer Delcroix meent dat op die manier het oogmerk van het oorspronkelijke ontwerp nagestreefd blijft en de bepalingen tegelijkertijd conform de Europese bankrichtlijnen blijven. Ze stellen de CBF eveneens in staat haar medewerking te verlenen aan de gevallen die onder het strafrecht vallen.

« Het 1<sup>o</sup> onder A) vervangen als volgt :

« 1<sup>o</sup> paragraaf 5 wordt opgeheven. »

#### Verantwoording

*In de Kamer van volksvertegenwoordigers werd op het voorliggende wetsontwerp betreffende de beslechting van fiscale geschillen een amendement goedgekeurd dat ertoe strekte artikel 327, § 5, WIB 92 in die zin te wijzigen dat de Commissie voor het Bank- en Financieuzen en de Controledienst voor de Verzekeringen de minister van Financiën dienen te informeren telkens als zij vaststellen dat een door hen gecontroleerde instelling een bijzonder mechanisme heeft opgezet dat tot doel of tot gevolg heeft belastingontduiking door derden aan te moedigen.*

*Die § 5 van artikel 327 werd geformuleerd als volgt :*

« De Commissie voor het Bank- en Financieuzen informeert onmiddellijk de minister van Financiën wanneer zij vaststelt dat een instelling waarover zij controle uitoefent, een bijzonder mechanisme heeft opgezet dat tot doel of tot gevolg heeft belastingontduiking door derden aan te moedigen. »

*De diensten van de Europese Commissie hebben er echter op gewezen dat de aldus verruimde meldingsplicht van de Commissie voor het Bank- en Financieuzen strijdig is met de eerste bankrichtlijn aangezien het gaat om gevallen die niet onder het strafrecht vallen.*



*Voir aussi l'amendement n° 109 à l'article 82bis.*

Le ministre confirme que l'abrogation de l'article 327, § 5, CIR 92, qui fait l'objet de l'amendement n° 103 trouve sa justification dans le remplacement de l'article 38bis de l'arrêté royal n° 185 du 9 juillet 1935, tel que proposé par l'amendement n° 109. Pour le ministre aussi, l'article 327, § 5, CIR 92, ne peut être abrogé que sous la condition de l'insertion d'un article 82bis (nouveau) dans le projet tel que proposé par l'amendement n° 109.

Le ministre confirme que la CBF a clairement fait connaître les objections qu'elle avait avec le libellé nouveau du § 5 de l'article 327, CIR 92, tel que modifié par le présent projet et ce en raison des obligations qu'elle assume à l'égard des autorités prudentielles des autres États membres de l'Union européenne, contrôle prudentiel qui va encore s'intensifier avec l'entrée dans la zone euro. Or, le texte tel qu'il était repris dans le projet de loi initial pourrait amener la CBF à ne plus pouvoir bénéficier du même accès aux informations que celui dont elle dispose actuellement à l'égard des autres autorités chargées du contrôle prudentiel au motif de l'automaticité de l'obligation pesant sur la CBF d'informer le fisc belge des délits fiscaux dont elle a eu connaissance par ses propres moyens ou par communication de la part d'une autre autorité de contrôle.

Le ministre répète que, toutefois, il ne pourrait accepter que l'article 327, § 5, soit abrogé sans plus. Il est patent que la CBF n'a pas une mission d'ordre fiscal mais elle se trouve, comme tous les organismes publics, dans la position où lorsqu'elle peut acquérir la connaissance d'un délit à travers l'exercice de sa fonction prudentielle, y compris d'un délit fiscal, il s'indique qu'elle doit dénoncer ce délit aux autorités judiciaires. Celles-ci sont chargées de la poursuite des infractions pénales en ce compris en matière fiscale. Il va de soi que les autorités judiciaires ont une obligation d'information à l'égard de l'administration fiscale lorsque le ministère public, à l'occasion de l'instruction d'une affaire pénale, acquiert la connaissance, sur base d'indices sérieux, d'une fraude en matière d'impôts sur les revenus.

Et le ministre d'ajouter que l'on passe ici par un double filtre : premièrement le filtre des autorités judiciaires et le ministre trouve qu'il est absolument indispensable que la CBF puisse, lorsqu'elle constate une infraction, la dénoncer au ministère public, et, deuxièmement, le filtre des parquets généraux vis-à-vis de l'administration fiscale lorsque le ministère public informe ou instruit une affaire qui relève de la violation de la loi fiscale à travers une infraction pénale.

M. Hatry introduit son amendement n° 58 :

« Supprimer le A), 1<sup>o</sup>. »

*Zie ook amendement nr. 109 op artikel 82bis.*

De minister bevestigt dat de afschaffing van artikel 327, § 5, WIB 92 zoals voorgesteld in amendement nr. 103, verantwoord kan worden door de vervanging van artikel 38bis van het koninklijk besluit nr. 185 van 9 juli 1935, zoals voorgesteld door amendement nr. 109. Artikel 327, § 5, WIB 92, kan volgens de minister alleen worden opgeheven indien in het ontwerp een nieuw artikel 82bis wordt ingevoegd, zoals voorgesteld in artikel 109.

De minister bevestigt dat de CBF heeft laten weten dat de nieuwe tekst van § 5 van artikel 327, WIB 92, zoals voorgesteld door het ontwerp, moeilijkheden opleverde wegens de verplichtingen die de CBF heeft tegenover de instanties die in de andere lidstaten van de Europe Unie zijn belast met het bedrijfseconomisch toezicht dat nog intensiever zal worden met de toetreding tot de eurozone. Met de tekst van het oorspronkelijke wetsontwerp zou de CBF niet meer op dezelfde manier toegang krijgen tot de informatie (waarover zij thans wel beschikt) van de andere instanties die met het bedrijfseconomisch toezicht zijn belast omdat zij zonder meer verplicht zou zijn de Belgische fiscus op de hoogte te brengen van fiscale delicten die zij zelf op het spoor is gekomen of die haar zijn meegedeeld door een andere controleinstantie.

De minister herhaalt echter dat hij de opheffing van artikel 327, § 5, niet zomaar kan aanvaarden. Het is duidelijk dat de CBF geen fiscale taak heeft maar — net als alle andere overheidsinstellingen — moet zij, wanneer zij bij de uitoefening van haar bedrijfseconomische toezichtsoverdracht kennis krijgt van misdrijven met inbegrip van fiscale misdrijven, die feiten aangeven bij de gerechtelijke instanties. Het gerecht is belast met het vervolgen van strafbare feiten, ook in verband met fiscaliteit. Het ligt voor de hand dat de gerechtelijke instanties verplicht zijn de fiscale administratie op de hoogte te brengen wanneer het openbaar ministerie tijdens een strafrechtelijk onderzoek stoot op ernstige aanwijzingen van fraude inzake inkomstenbelastingen.

De minister voegt er nog aan toe dat men hier via een dubbele filter gaat : ten eerste die van de gerechtelijke instanties en de minister acht het volstrekt ontoebeerlijk dat wanneer de CBF een misdrijf vaststelt, ze dat misdrijf aan het openbaar ministerie kan aangeven, en ten tweede de filter van de parketten-generaal wanneer het openbaar ministerie bij het onderzoek naar een onder de strafwet vallende zaak tot de vaststelling komt dat ook de belastingwet is overtreden.

De heer Hatry dient zijn amendement nr. 58 in :

« Het 1<sup>o</sup> van letter A) doen vervallen. »

## Justification

*L'obligation nouvelle mise à charge de la Commission bancaire est difficilement acceptable. Les arguments qui s'opposent à semblable modification de l'article 327, § 5, CIR 92 sont aussi nombreux que pertinents :*

*a) En vertu de la deuxième directive bancaire, la Commission bancaire et financière ne peut pas divulguer les informations recueillies dans le cadre de sa mission, sauf en matière pénale où des exceptions peuvent exister. Le Conseil d'État qui a déjà eu l'occasion d'analyser ce problème faisait observer que la référence au droit pénal contenue dans la deuxième directive ne pouvait en aucun cas recevoir une interprétation extensive.*

*Or, tous les mécanismes particuliers ne constituent pas nécessairement des infractions au droit pénal et/ou fiscal.*

*En conséquence, en supprimant la condition de complicité et en élargissant le champ d'intervention de la Commission bancaire et financière, la modification proposée est incompatible avec le droit européen.*

*b) La nouvelle mission imposée à la Commission bancaire et financière est totalement inconciliable avec le rôle de cette dernière et le secret professionnel auquel elle est tenue.*

*c) Pareille modification est de nature à entamer la confiance qui doit exister entre les banques et l'organisme chargé du contrôle prudentiel.*

*d) La modification proposée risque également d'entraver fortement les rapports de la Commission bancaire et financière avec ses consœurs étrangères qui, plus que probablement, seront réticentes à transmettre des informations.*

*e) Enfin, pareille mesure serait de nature à introduire une discrimination entre établissements de crédits belges et étrangers opérant en Belgique en libre prestation de services pouvant entraîner une distorsion de concurrence.*

L'auteur estime que son amendement se situe dans le droit fil des amendements n<sup>os</sup> 103 et 109 de M. Delcroix et consorts. Il annonce qu'il pourrait retirer son propre amendement.

Le ministre répète sa position selon laquelle, incontestablement, il y a un problème avec le texte actuel proposé par le projet puisque, est levé à l'égard du fisc le secret professionnel qui est l'apanage même de la CBF, ce qui est rappelé d'ailleurs par les directives européennes organisant le contrôle prudentiel. L'article 327, § 5, proposé par le projet, déroge à ce secret professionnel et risque donc d'exposer la CBF à un

## Verantwoording

*De nieuwe verplichting die de Commissie voor het Bank- en Financiewezen wordt opgelegd, is nauwelijks te aanvaarden. Tegen een dergelijke wijziging van artikel 327, § 5, WIB 1992 kunnen talloze afdoende argumenten worden aangevoerd:*

*a) Krachtens de tweede bankrichtlijn mag de Commissie voor het Bank- en Financiewezen geen informatie verspreiden die zij in het kader van haar opdracht heeft ingewonnen, behalve in strafzaken waar er uitzonderingen kunnen gelden. De Raad van State heeft zich vroeger reeds kunnen buigen over dit probleem en heeft opgemerkt dat de verwijzing naar het strafrecht in de tweede richtlijn nooit ruim geïnterpreteerd mag worden.*

*Nu is het zo dat alle bijzondere mechanismen niet noodzakelijk een overtreding vormen van het strafrecht en/of het fiscaal recht.*

*De voorgestelde wijziging is bijgevolg onverenigbaar met het Europees recht omdat zij de voorwaarde van medeplichtigheid schrapt en het bevoegdheidsgebied van de Commissie voor het bank- en financiewezen verruimt.*

*b) De nieuwe opdracht van de Commissie voor het bank- en financiewezen is volstrekt onbestaanbaar met de taak van deze instelling en met het beroepsgeheim waartoe zij is gehouden.*

*c) Een dergelijke wijziging kan het noodzakelijk vertrouwen aantasten tussen de banken en de instelling die met het bedrijfseconomisch toezicht is belast.*

*d) De voorgestelde wijziging dreigt eveneens een flinke hindernis op te werpen in de betrekkingen tussen de Commissie voor het bank- en financiewezen en de buitenlandse zusterinstellingen, die hoogstwaarschijnlijk terughoudend zullen staan tegenover het doorspelen van informatie.*

*e) Tenslotte zou een dergelijke maatregel een vorm van discriminatie op het gebied van de vrije verlening van diensten kunnen invoeren tussen Belgische kredietinstellingen en buitenlandse kredietinstellingen die in België werkzaam zijn, wat concurrentievervalsing tot gevolg kan hebben.*

De indiener is van oordeel dat zijn amendement helemaal in de lijn ligt van de amendementen nrs. 103 en 109 van de heer Delcroix c.s. Hij kondigt aan eventueel zijn eigen amendement te zullen intrekken.

De minister herhaalt zijn standpunt volgens hetwelk er onmiskenbaar een probleem rijst met de tekst die thans door het ontwerp wordt voorgesteld aangezien het beroepsgeheim dat toch het voorrecht van de Commissie voor het Bank- en Financiewezen is, ten opzichte van de belastingadministratie wordt opgeheven. Dat voorrecht wordt nochtans in herinnering gebracht in de Europese richtlijnen die het be-

refus d'échange d'information de la part de ses homologues. Sur ce point, tout le monde est d'accord.

De plus, pour le ministre, il n'est pas possible d'accepter le maintien de la situation actuelle dans laquelle la CBF, qui est un organe du ministère des Finances, se voit interdire, par le secret professionnel qui lui est imposé, de dénoncer une infraction pénale qu'elle constate aux autorités judiciaires. Suivant le droit actuel, la CBF se trouve ainsi dans une situation qu'aucun organisme privé ne connaît puisque, notamment en cas de blanchiment d'argent, elle serait obligée de se taire et de ne pas dénoncer.

Par conséquent, le ministre déclare qu'il n'est pas opposé au système qui oblige la CBF à dénoncer le délit fiscal qu'elle découvre à l'occasion de l'exercice de son contrôle des établissements de crédit.

Un membre déclare qu'il partage entièrement l'avis du ministre conformément auquel il faudrait examiner conjointement ses amendements n<sup>os</sup> 103 et 109. Il souhaite que l'on vote d'abord sur son amendement n<sup>o</sup> 109 et ensuite sur l'amendement n<sup>o</sup> 103.

Un commissaire demande au ministre quels sont les mécanismes punissables.

Dans l'esprit du ministre, lorsqu'un mécanisme constitue une infraction à une disposition fiscale de droit pénal, il y a obligation pour la CBF de transmettre au parquet les éléments qu'il peut utiliser.

Un autre membre demande si la seule mise en projet par un établissement de crédit d'un schéma de régime fiscal favorable au contribuable deviendra punissable et dénonçable par la CBF.

Le ministre indique que cet examen n'entre pas dans la définition des mécanismes particuliers.

Un intervenant précédant demande si l'on vise effectivement la technique classique du prêt *back to back*.

Le ministre le confirme. Il s'agit d'un mécanisme particulier qui est repris dans la liste établie par la CBF des mécanismes particuliers.

L'amendement n<sup>o</sup> 103 de M. Delcroix et consorts est adopté à l'unanimité des 10 membres présents.

Dans ces conditions, M. Hatry retire son amendement n<sup>o</sup> 58.

drijfseconomisch toezicht regelen. Het door het ontwerp voorgestelde artikel 327, § 5, wijkt af van dit beroepsgeheim en dreigt ervoor te zorgen dat de Commissie voor het Bank- en Financieuzen van haar collega's geen informatie meer krijgt doorgespeeld. Over dit punt is iedereen het eens.

Daarenboven kan de minister niet langer aanvaarden dat de Commissie voor het Bank- en Financieuzen die een instelling is die ressorteert onder de minister van Financiën, op grond van het beroepsgeheim waartoe zij gehouden is, een vastgesteld onder het strafrecht vallend misdrijf niet meedeelt aan de gerechtelijke autoriteiten. Volgens het recht bevindt de Commissie voor het Bank- en Financieuzen zich aldus in een situatie waarin geen enkele privéinstelling verkeert. Wanneer ze op de hoogte is van een witwasoperatie, zou ze dus de enige instelling zijn die verplicht is te zwijgen en die informatie voor zich te houden.

Bijgevolg verklaart de minister dat hij niet gekant is tegen het systeem dat de Commissie voor het Bank- en Financieuzen verplicht fiscale misdrijven die zij ontdekt bij de uitoefening van haar controleopdrachten ten aanzien van de kredietinstellingen, te melden.

Een lid stelt dat hij de minister volledig volgt. Vandaar moeten zijn amendementen met nrs. 103 en 109 samen worden behandeld. Hij wenst dat eerst over zijn amendement nr. 109 zou worden gestemd vooraleer te beslissen over amendement nr. 103.

Een commissielid vraagt de minister welke mechanismen strafbaar zijn.

Wanneer een mechanisme een onder het strafrecht vallend fiscaal misdrijf is, is volgens de minister de Commissie voor het Bank- en Financieuzen verplicht aan het parket alle nuttige gegevens door te spelen.

Een ander lid vraagt of het simpele uitwerken van een voor de belastingplichtige gunstige fiscale regeling door een kredietinstelling nu strafbaar wordt en door de Commissie voor het Bank- en Financieuzen moet worden gemeld.

De minister verklaart dat zoiets niet onder de definitie van bijzondere mechanismen valt.

Een vorige spreker vraagt of de klassieke techniek van de «back to back»-lening wel wordt geïmplementeerd.

De minister bevestigt dit. Het gaat om een bijzonder mechanisme dat is opgenomen in de lijst van de bijzondere mechanismen die door de Commissie voor het Bank- en Financieuzen is opgesteld.

Amendement nr. 103 van de heer Delcroix c.s. wordt eenparig aangenomen door de 10 aanwezige leden.

Derhalve trekt de heer Hatry zijn amendement nr. 58 in.

Le gouvernement dépose un amendement n° 128 qui vise à faire subir au littéra B, le même traitement que celui qui a été réservé au littéra A par l'amendement n° 103. Le littéra B concerne l'Office de contrôle des assurances tandis que le littéra A concerne la Commission bancaire et financière.

L'amendement n° 128 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 11 membres présents.

#### Article 10bis

Le gouvernement introduit un amendement n° 69 :

« Insérer un article 10bis (nouveau), libellé comme suit :

« Art. 10bis. — L'article 333, alinéa 2, du même Code, est complété par ce qui suit :

« et dans le délai prévu à l'article 354, alinéa 4. »

#### Justification

*Le présent amendement vise à doter l'administration des pouvoirs d'investigation nécessaires, durant le prolongement du délai d'imposition prévu à l'article 354, alinéa 4, CIR 92, en projet (voir à ce propos l'amendement du gouvernement relatif à l'article 18 du projet).*

Le ministre indique que ledit article 333 précise d'une part, que l'administration dispose de pouvoirs d'investigation et, d'autre part, détermine les délais dans lesquels elle peut les exercer. En principe, cela correspond aux délais extraordinaires de 3 ans ou de 5 ans. L'amendement vise à permettre à l'administration, dans l'hypothèse où une réclamation a été introduite, de bénéficier d'une prolongation de ses pouvoirs d'investigation. L'administration peut ainsi demander des renseignements au contribuable et investiguer dans les limites du nouveau délai d'imposition. Normalement, ce délai est de 3 ans. Ce délai peut être prolongé, à condition qu'il y ait une notification préalable, pour une période de 2 ans, ce qui amène à un délai de 5 ans. L'amendement propose que, lorsque le contribuable a déposé une réclamation, l'administration puisse disposer d'une prolongation du délai de trois ans. La justification de cette modification réside dans la faculté ainsi offerte à l'administration de mieux procéder à l'instruction de la réclamation par contrôle d'une série d'éléments de fait.

Un membre demande si cela implique que tout contribuable qui réclame se voit opposer immédiatement 5 ans d'investigations par l'administration.

Le ministre répond que tel n'est pas le cas. Dans le cadre de la réclamation, l'administration pourrait utiliser les pouvoirs d'investigation dont elle dispose

De regering dient een amendement nr. 128 in dat voor punt B hetzelfde doet als amendement nr. 103 voor punt A. Punt B heeft betrekking op de Controledienst der verzekeringen terwijl punt A betrekking heeft op de Commissie voor het Bank- en Financie- wezen.

Amendement nr. 128 van de regering wordt eenparig aangenomen door de 11 aanwezige leden.

#### Artikel 10bis

De regering dient een amendement nr. 69 in :

« Een artikel 10bis (nieuw) invoegen, luidende :

« Art. 10bis. — Artikel 333, tweede lid, van hetzelfde Wetboek wordt aangevuld als volgt :

« en in de termijn bedoeld in artikel 354, vierde lid. »

#### Verantwoording

*Dit amendement strekt ertoe de administratie gedurende de verlengde aanslagtermijn bedoeld in artikel 354, vierde lid, WIB 92, in ontwerp (zie dienaangaande het amendement van de regering met betrekking tot artikel 18 van het ontwerp) de nodige onderzoeksbevoegdheden te verlenen.*

De minister wijst erop dat artikel 333 enerzijds aangeeft dat de belastingadministratie over onderzoeksbevoegdheden beschikt en anderzijds bepaalt dat ze die binnen een bepaalde tijd moet uitoefenen. In principe zijn dat buitengewone termijnen van 3 of 5 jaar. Het amendement wil, ingeval een bezwaar is ingediend, die onderzoeksbevoegdheden verlengen. De belastingadministratie kan aan de belastingplichtige inlichtingen vragen en onderzoek verrichten binnen de nieuwe voorgeschreven aanslagtermijn. Normaal is die termijn 3 jaar. Mits er vooraf een kennisgeving is geweest, kan die termijn worden verlengd met 2 jaar, waardoor de totale termijn 5 jaar bedraagt. De verlenging van de onderzoekstermijn van drie jaar, zoals voorgesteld in het amendement, kan worden verantwoord omdat de belastingadministratie zo de kans krijgt een aantal feitelijke gegevens te controleren en het bezwaar dus beter kan onderzoeken.

Een lid vraagt of dit inhoudt dat telkens als een belastingplichtige een bezwaarschrift indient, de administratie onmiddellijk 5 jaar onderzoek eist.

De minister antwoordt dat dit niet het geval is. In het kader van het bezwaarschrift kan de administratie gebruik maken van de onderzoeksbevoegdheden

actuellement pour établir l'impôt. Le délai total dont dispose l'administration dépend du moment où le contribuable a introduit sa réclamation.

Le préopinant demande ce qui se passe dans l'hypothèse où le contribuable introduit sa réclamation dans les 3 mois qui suivent une imposition d'office.

Le ministre répond qu'il y a d'abord la notification d'une imposition d'office et puis l'établissement d'une cotisation contre laquelle, dans les 3 mois, le contribuable introduit une réclamation. En cas de fraude, la période normale de 3 ans dont dispose l'administration pour effectuer ses investigations, moyennant notification préalable des indices de fraudes existantes, est prolongée de 2 ans. Si le contribuable a introduit sa réclamation suite à un contrôle qui a eu lieu au cours de la première période de 3 ans, le délai dans lequel l'administration peut procéder à des investigations est prolongé de 12 mois au maximum à compter du jour d'introduction de la réclamation. C'est donc un délai mobile qui dépend du moment où la réclamation est introduite.

Le membre demande quel fait générateur nouveau représente la réclamation dans la situation que le ministre vient d'exposer. D'après le membre, à l'heure actuelle, le fait de réclamer ou de ne pas réclamer n'allonge en aucune façon la période pendant laquelle l'administration peut investiguer. L'amendement n° 69 permet l'allongement du délai d'imposition (article 354) et du délai d'investigation (article 333) à l'égard de ce contribuable, pouvoir qui n'existe pas aujourd'hui en matière d'investigation.

D'après le ministre, il faut distinguer les différents aspects qui suivent. Il y a d'abord le fait que la réclamation doit faire l'objet d'une instruction. Pour instruire, il peut être nécessaire de disposer de pouvoirs d'investigation auprès du contribuable. L'instruction est confiée aux services du contentieux des directions régionales des contributions. Tant que la réclamation est en cours d'instruction, il est normal que l'inspecteur du contentieux bénéficie de pouvoirs d'investigation. Toutefois, depuis 1983 existe une disposition qui lui permet, parce que le directeur des contributions ne peut pas imposer de suppléments d'impôt en statuant sur une réclamation, de renvoyer le dossier au taxateur. L'amendement prévoit, pour rendre possible l'enrôlement d'un supplément d'impôt, de donner au taxateur des pouvoirs d'investigation qui lui permettent de découvrir et de justifier un supplément d'impôt.

waarover zij thans beschikt om de aanslag te vestigen. De totale termijn hangt af van het tijdstip waarop de belastingplichtige zijn bezwaarschrift heeft ingediend.

De vorige spreker vraagt wat er gebeurt ingeval de belastingplichtige zijn bezwaarschrift indient binnen drie maanden na de aanslag van ambtswege.

De minister antwoordt dat de administratie eerst kennis geeft van de ambtshalve vestiging van de aanslag en daarna de aanslag vestigt: hiertegen voert de belastingplichtige zijn bezwaar aan binnen drie maanden. In geval van bedrog deelt de administratie de bestaande aanwijzingen van fraude vooraf mee en wordt de normale periode van drie jaar waarover ze beschikt om haar onderzoek te voeren, verlengd met twee jaar. Indien de belastingplichtige zijn bezwaar heeft ingediend na een controle die gedurende de eerste periode van drie jaar heeft plaatsgevonden, wordt de termijn waarin de administratie onderzoek kan voeren, met maximum 12 maanden verlengd te rekenen vanaf de dag waarop het bezwaarschrift is ingediend. Het gaat dus om een mobiele termijn die afhangt van het ogenblik waarop het bezwaar ingediend wordt.

Het lid vraagt welk nieuw feit het bezwaar vertegenwoordigt in de toestand die de minister zojuist uiteengezet heeft. Volgens het lid brengt het al of niet indienen van bezwaren op dit ogenblik helemaal geen verlenging mee van de periode waarin de administratie haar onderzoek kan verrichten. Amendement nr. 69 maakt het echter mogelijk de aanslagtermijn (art. 354) en de onderzoekstermijn (art. 333) te verlengen ten aanzien van deze belastingplichtige, een onderzoeksmogelijkheid die tot op heden niet bestond.

Volgens de minister moet men een onderscheid maken tussen de volgende afzonderlijke aspecten. Eerst is er het feit dat er een onderzoek moet komen over het bezwaar. Voor het onderzoek moet men over bevoegdheden kunnen beschikken om onderzoek te voeren bij de belastingplichtige. De diensten van de geschillenbehandeling van de gewestelijke directeurs der belastingen worden belast met het onderzoek. Zolang het onderzoek over het bezwaar loopt, is het normaal dat de inspecteur van de geschillenbehandeling over onderzoeksbevoegdheden beschikt. Sinds 1983 bestaat er echter een bepaling die hem de mogelijkheid verleent het dossier terug te zenden naar de belastingambtenaar, omdat de directeur van de belastingen geen belastingsupplementen mag vestigen wanneer hij uitspraak doet over een bezwaar. Met het oog op de mogelijkheid om een belastingsupplement ten kohiere te brengen, wil het amendement de belastingambtenaar onderzoeksbevoegdheden verlenen om een belastingsupplement op te sporen en te verantwoorden.

Le président demande ce que l'amendement change par rapport à la situation actuelle.

Le ministre répond que l'amendement donne au taxateur des pouvoirs d'investigation, en cas de réclamation, dont il ne dispose pas aujourd'hui.

Le président conclut que l'amendement vise donc à augmenter les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale.

Un autre membre s'interroge sur l'utilité de modifier la procédure à un moment donné, en vue d'améliorer la sécurité juridique pour le contribuable, alors que l'on raccourcit les délais dans lesquels il peut introduire une réclamation et que l'on rallonge à ce point les délais que l'administration doit respecter, que les avantages nouveaux pour le contribuable s'en trouvent réduits à néant. On crée ainsi une insécurité juridique permanente, ce qui est contraire à l'objectif fondamental de la réforme de la procédure fiscale.

L'intervenant rappelle qu'il y a actuellement quelques 170 000 réclamations pendantes. Comme il y a une cinquantaine de jugements en matière fiscale par an, toutes cours d'appel confondues, le contentieux ne sera jamais résorbé. Par conséquent, il y a lieu de définir la nouvelle procédure de manière à éviter l'apparition d'un grand nombre de nouveaux litiges.

M. D'Hooghe dépose lui aussi un amendement (n° 8) qui tend à modifier l'article 333, CIR 92, en vigueur.

« Insérer un article 10bis (nouveau), libellé comme suit :

« Art. 10bis. — À l'article 333 du même Code sont apportées les modifications suivantes :

A) Au deuxième alinéa, les mots « prévu à l'article 354, alinéa 1<sup>er</sup>, » sont remplacés par les mots « prévu aux articles 354, premier et deuxième alinéas, et 358, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, 2<sup>o</sup>, 3<sup>o</sup> et 4<sup>o</sup>, »;

B) Le troisième alinéa est supprimé. »

#### Justification

Dans la procédure actuelle, l'administration peut obtenir un délai d'investigation supplémentaire à la condition de notifier au préalable et par écrit au contribuable les indices précis qui nécessitent cette prorogation. Cette obligation est prescrite à peine de nullité de l'imposition.

Or, c'est précisément en effectuant des investigations supplémentaires que le fisc pourra recueillir des

De voorzitter vraagt wat het amendement verandert ten opzichte van de huidige situatie.

De minister antwoordt dat het amendement de belastingambtenaar in geval van bezwaar onderzoeksbevoegdheden geeft waarover hij tot nu toe niet beschikt.

De voorzitter besluit dat het amendement de belastingadministratie dus ruimere onderzoeksbevoegdheden beoogt te verlenen.

Een volgend lid vraagt zich af wat voor zin het heeft dat men op een bepaald ogenblik de procedure herzielt zeggende dat men rechtszekerheid zal verschaffen aan de belastingplichtige en dat men enerzijds de termijnen waarbinnen de belastingplichtige zijn bezwaarschrift kan indienen, inkort en, anderzijds, de termijnen die bestaan voor de administratie zodanig worden verlengd dat de nieuwe voordelen voor de belastingplichtige teniet worden gedaan. Op die manier wordt een doorlopende rechtsonzekerheid gecreëerd. Dit druist in tegen de fundamentele doelstelling van de hervorming van de fiscale procedure.

Spreker herinnert eraan dat momenteel ongeveer 170 000 bezwaarschriften hangende zijn. Wetende dat er momenteel per jaar in alle hoven van beroep samen, in fiscale materies, zo'n vijftig vonnissen worden geveld, zal het contentieux nooit opgelost geraken. Bijgevolg moet de nieuwe procedure zo geregeld worden dat niet opnieuw talloze betwistingen ontstaan.

Ook de heer D'Hooghe dient een amendement (nr. 8) in dat ertoe strekt het bestaande artikel 333, WIB 92, te wijzigen :

« Een artikel 10bis (nieuw) invoegen, luidende :

« Art. 10bis. — In artikel 333 van hetzelfde Wetboek worden de volgende wijzigingen aangebracht :

A) In het tweede lid de woorden « bedoeld in artikel 354, eerste lid, » vervangen door de woorden « bedoeld in artikel 354, eerste en tweede lid, en in artikel 358, § 1, 1<sup>o</sup>, 2<sup>o</sup>, 3<sup>o</sup> en 4<sup>o</sup>, »;

B) Het derde lid doen vervallen. »

#### Verantwoording

In de huidige procedure kan de administratie een aanvullende onderzoekstermijn verkrijgen op voorwaarde dat de belastingplichtige voorafgaand en schriftelijk op de hoogte wordt gebracht van de bijzonderheden van de aanwijzingen die deze verlenging noodzaken. Deze verplichting is voorgeschreven op straffe van nietigheid van de aanslag.

Het is echter net door het verrichten van bijkomend onderzoek dat de fiscus nauwkeurige aanwijzingen

*indices précis de fraude. La disposition ressemble donc fort à un cercle vicieux : ou bien l'administration commence par une investigation destinée à recueillir des indices précis de fraude, mais alors elle transgresse l'obligation d'informer préalablement le contribuable; ou bien, sur la base des informations sommaires qu'elle possède déjà, elle envoie un avis au contribuable pour l'informer de futurs actes d'investigation, auquel cas le contribuable répliquera que la notification préalable n'est pas suffisamment précise.*

*La proposition contenue dans le présent amendement vise donc à maintenir la distinction entre le délai d'imposition ordinaire et le délai prorogé, tout en supprimant le troisième alinéa de l'article 333 CIR, de telle sorte que l'obligation de notification préalable et précise d'indices de fraude n'ait plus pour conséquence de baïllonner de facto l'administration dans la lutte contre la fraude fiscale.*

*D'autre part, les pouvoirs d'investigation vaudront aussi en cas d'application de délais particuliers d'imposition. Actuellement, les délais particuliers d'imposition de l'article 358 CIR n'autorisent pas le fisc à effectuer des investigations supplémentaires. L'administration doit se contenter pour l'instant d'éléments résultant, par exemple, des renseignements venant de l'étranger et qui sont souvent insuffisamment spécifiés. Cela est dû au fait que l'article 333 CIR ne fait référence qu'à l'article 354 CIR, et non à l'article 358.*

L'auteur de l'amendement déclare que celui-ci vise en partie les mêmes objectifs que l'amendement n° 69 du gouvernement. Il tend à attribuer des pouvoirs d'investigation durant les délais d'imposition spéciaux (prolongés). Il tend également à contraindre l'administration, dans les cas où elle souhaite obtenir un délai d'investigation supplémentaire, à communiquer des précisions concernant les éléments sur la base desquels elle souhaite obtenir la prorogation. Dans bien des cas, l'on se trouve, en l'espèce, dans un cercle vicieux. L'investigation est nulle dès lors que l'administration l'ouvre sans pouvoir fournir des précisions. Inversement, il est souvent nécessaire de poursuivre l'investigation pour obtenir ces indications détaillées. M. D'Hooghe souhaite dès lors que l'administration ait la possibilité de poursuivre ses investigations sans être tenue de communiquer spécifiquement ces éléments au préalable.

Un autre membre fait observer que, depuis quelques années, grâce à une initiative du sénateur honoraire M. Cerexhe, il existe une motivation obligatoire des décisions administratives. Cette loi a été votée à l'unanimité. Pour l'intervenant, ladite loi est également applicable en matière fiscale. Par conséquent, l'amendement n° 8 de M. D'Hooghe n'est pas nécessaire.

*van fraude kan inzamelen. De bepaling heeft dus veel weg van een vicieuze cirkel: ofwel begint de administratie met een onderzoek om nauwkeurige aanwijzingen van fraude in te zamelen, maar dan schendt ze de verplichting om voorafgaandelijk de belastingplichtige in te lichten; ofwel stuurt ze op basis van de summier informatie die ze reeds heeft een bericht aan de belastingplichtige om hem in kennis te stellen van toekomstige onderzoeksdaden maar dan repliceert de belastingplichtige dat de voorafgaande kennisgeving niet voldoende nauwkeurig is.*

*Het voorstel dat in dit amendement vervat zit, wil dus het onderscheid tussen de gewone en de verlengde aanslagtermijn behouden, maar het derde lid van artikel 333 WIB, doen vervallen, zodat de verplichting van de voorafgaande nauwkeurige kennisgeving van aanwijzingen van fraude niet meer als gevolg heeft dat de facto de administratie genuilkorfd wordt in de strijd tegen de fiscale fraude.*

*De onderzoeksmachten zullen daarnaast ook bij de toepassing van de bijzondere aanslagtermijnen gelden. Momenteel geven de bijzondere aanslagtermijnen in artikel 358 WIB, de fiscus niet het recht om bijkomend onderzoek te verrichten. De administratie moet het nu dus stellen met gegevens die blijken uit bijvoorbeeld de inlichtingen uit het buitenland en die zijn dikwijls onvoldoende gespecificeerd. Dit vloeit voort uit het feit dat artikel 333 WIB, slechts verwijst naar artikel 354 WIB, en niet naar artikel 358.*

De indiener verklaart dat voor een deel zijn amendement hetzelfde beoogt als het amendement nr. 69 van de regering. Het gaat om het verlenen van onderzoeksmachten tijdens de bijzondere (verlengde) aanslagtermijnen. Voorts strekt het amendement ertoe dat wanneer de administratie een aanvullende onderzoekstermijn wil verkrijgen, zij bijzonderheden moet verstrekken over de elementen op basis waarvan zij deze verlenging wil. Men verkeert hierbij vaak in een vicieuze cirkel. Indien de administratie geen bijzonderheden kan aangeven en toch het onderzoek begint, is het onderzoek nietig. Omgekeerd, om die nauwkeurige aanwijzingen te verkrijgen, moet dikwijls het onderzoek worden verdergezet. De heer D'Hooghe wenst bijgevolg dat de administratie haar onderzoek kan verderzetten zonder voorafgaandelijk die bijzonderheden specifiek te moeten meedelen.

Een ander lid merkt op dat dankzij een initiatief van eresenator Cerexhe, administratieve beslissingen al enkele jaren gemotiveerd moeten worden. Die wet is eenparig aangenomen. Volgens spreker moet die wet ook worden toegepast in fiscale zaken. Bijgevolg is amendement nr. 8 van de heer D'Hooghe overbodig.

L'auteur de l'amendement précise qu'il se préoccupe uniquement du degré de précision des indices doit disposer l'administration.

L'amendement n° 8 de M. D'Hooghe est rejeté par 8 voix contre 1 et 2 abstentions.

L'amendement n° 124 de M. D'Hooghe est retiré.

L'amendement n° 69 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 11 membres présents.

### Article 13

À cet article, M. Hatry introduit un amendement n° 59, qui vise à :

« *Supprimer cet article.* »

#### Justification

*Prétextant du peu de succès rencontré par la possibilité offerte au contribuable de soumettre sa contestation à une commission fiscale ou à un comité consultatif, le gouvernement procède à leur suppression par l'abrogation des articles 347 à 350 CIR 92.*

*Il conviendrait plutôt de mettre en œuvre des mesures visant à l'amélioration des conditions de fonctionnement de cette commission et de ce comité à travers, notamment, une meilleure représentation en son sein.*

*Leur maintien, dans le cadre d'une révision de leur mode de fonctionnement, pourrait inciter le contribuable à s'y adresser, en confiance, en cas de différend et servir ainsi de filtre.*

L'auteur rappelle que lors des auditions, les spécialistes ont déclaré que le contribuable, titulaire par exemple d'une profession libérale, est exposé à l'agressivité de fonctionnaires qui ne savent pas trop ce qu'est un indépendant. Les indépendants doivent pouvoir continuer à avoir recours à une commission composée de pairs, dont ils ignorent trop souvent l'existence. Le membre soutient que si le gouvernement informait convenablement les contribuables sur la composition de cette commission fiscale, il y aurait probablement plus de recours soumis à ladite commission.

Le ministre n'est pas convaincu de la pertinence de la justification de l'amendement n° 59. D'après lui, l'appréciation d'une situation fiscale est l'apanage de l'administration et, en cas de conflit persistant, d'une juridiction. Lorsque cette appréciation est confiée à une commission composée de pairs, les pairs se trouvent dans une situation impossible puisqu'ils doivent apprécier la situation fiscale de tiers et énoncer des

De auteur preciseert dat het hem enkel te doen is om de graad van nauwkeurigheid van de indicaties waarover de administratie moet beschikken.

Amendement nr. 8 van de heer D'Hooghe wordt verworpen met 8 stemmen tegen 1 bij 2 onthoudingen.

Amendement nr. 124 van de heer D'Hooghe wordt ingetrokken.

Amendement nr. 69 van de regering wordt eenparig aangenomen door de 11 aanwezige leden.

### Artikel 13

De heer Hatry dient op dit artikel een amendement nr. 59 in met de volgende strekking :

« *Dit artikel doen vervallen.* »

#### Verantwoording

*Onder het voorwendsel dat de mogelijkheid voor de belastingplichtige om zijn bezwaarschrift voor te leggen aan een fiscale commissie of een comité van advies maar weinig weerklank heeft gevonden, schrapt de regering die mogelijkheid door de artikelen 347 tot 350 van het WIB 1992 op te heffen.*

*Raadzaam zou zijn een aantal maatregelen in te voeren om de werkwijze van deze commissie en dat comité te verbeteren, onder meer via een degelijker vertegenwoordiging.*

*Door ze te laten voortbestaan en hun werkwijze te herzien zou men de belastingplichtige ertoe kunnen aanzetten om zich vol vertrouwen te wenden tot deze organen, die een bufferfunctie kunnen vervullen.*

De indiener van het amendement wijst erop dat de specialisten tijdens de hoorzittingen verklaard hebben dat de belastingplichtige die bijvoorbeeld een vrij beroep beoefent, blootstaat aan de agressiviteit van de ambtenaren die er geen benul van hebben wat het is om zelfstandige te zijn. De zelfstandigen moeten de mogelijkheid behouden om hun bezwaar voor te leggen aan een commissie van gelijken, waarvan ze het bestaan al te vaak niet kennen. Het lid verklaart dat indien de regering de belastingplichtigen fatsoenlijk zou inlichten over de samenstelling van deze fiscale commissie, er waarschijnlijk meer bezwaren zouden worden ingediend bij deze commissie.

De minister is er niet van overtuigd dat de verantwoording bij amendement nr. 59 relevant is. Volgens hem wordt de situatie van de belastingplichtige beoordeeld door de belastingdiensten en, ingeval van aanslepend conflict, door het gerecht. Wanneer deze beoordeling opgedragen wordt aan een commissie van gelijken, bevinden dezen zich in een onmogelijke situatie omdat ze de belastingtoestand van derden



principes dont ils pourraient être victimes le jour où ils seront soumis à leur jurisprudence. Le ministre est d'avis que les commissions fiscales n'ont pas donné de bons résultats, non seulement parce que les gens ignorent leur existence, mais parce qu'elles ne font pas partie d'une vision normale des relations entre administration et particuliers.

L'auteur rappelle que la levée de l'immunité parlementaire, par exemple, a toujours été décidée par des parlementaires.

En d'autres termes, le ministre condamne implicitement une procédure qui a été acquise au sein du parlement et notamment le droit d'être jugé par ses pairs même à partir de suspicions.

L'amendement n° 59 de M. Hatry est rejeté par 9 voix contre 2.

Articles 14 à 16

À ces articles, M. Hatry dépose ses amendements n°s 60 à 62, qui visent également à :

« Art. 14

« Supprimer cet article. »

Justification

Voir justification à l'amendement n° 59.

« Art. 15

« Supprimer cet article. »

Justification

Voir justification à l'amendement n° 59.

« Art. 16

« Supprimer cet article. »

Justification

Voir justification à l'amendement n° 59.

L'auteur explique que ces amendements ont la même justification que l'amendement n° 59 à l'article 13.

Les amendements n°s 60 à 62 de M. Hatry sont rejetés par 9 voix contre 2.

moeten beoordelen en principes moeten vastleggen waarvan ze zelf het slachtoffer zouden kunnen worden wanneer ze ooit zelf aan hun eigen rechtspraak onderworpen worden. Volgens de minister hebben de fiscale commissies geen goede resultaten gegeven, niet alleen omdat de mensen niet op de hoogte waren van hun bestaan maar ook omdat ze niet passen binnen een normale visie op de betrekkingen tussen de administratie en particulieren.

De indiener van het amendement merkt op dat de opheffing van de parlementaire onschendbaarheid bijvoorbeeld altijd een zaak is geweest van parlementairen.

De minister veroordeelt met andere woorden impliciet een procedure die in het parlement aanvaard is, met name het recht om berecht te worden door zijn gelijken, al was het maar alleen op basis van verdenkingen.

Het amendement nr. 59 van de heer Hatry wordt verworpen met 9 tegen 2 stemmen.

Artikelen 14 tot 16

De heer Hatry dient op deze artikelen amendementen nrs. 60 tot 62 in met dezelfde strekking :

« Art. 14

« Dit artikel doen vervallen. »

Verantwoording

Zie verantwoording bij amendement nr. 59.

« Art. 15

« Dit artikel doen vervallen. »

Verantwoording

Zie verantwoording bij amendement nr. 59.

« Art. 16

« Dit artikel doen vervallen. »

Verantwoording

Zie verantwoording bij amendement nr. 59.

De indiener van deze amendementen verklaart dat hierop dezelfde verantwoording van toepassing is als voor amendement nr. 59 op artikel 13.

De amendementen nrs. 60 tot 62 van de heer Hatry worden verworpen met 9 tegen 2 stemmen.

## Article 18

Le premier amendement à cet article est l'amendement n° 9 de M. D'Hooghe. Cet amendement est rédigé comme suit :

« Compléter les modifications proposées à l'article 354 du Code des impôts sur les revenus 1992 par un 1°bis, libellé comme suit :

« 1°bis. Le deuxième alinéa est complété par une deuxième phrase, rédigée comme suit :

« En cas d'absence de déclaration, il est irréfutablement présumé, pour l'application du présent article, que c'est dans une intention frauduleuse ou une intention de nuire. »

## Justification

La prorogation du délai d'imposition prévue à cet alinéa 2 de l'article 354 suppose que l'administration puisse démontrer qu'il y avait dans le chef du contribuable une intention frauduleuse ou l'intention de nuire. Sous la pression, notamment, du principe de la légalité, la jurisprudence interprète cette disposition de manière très restrictive. La preuve de « fraude manifeste » qu'elle exige signifie que l'infraction à la loi doit aller de pair avec la preuve d'un élément intentionnel évident. La « négligence », l'« erreur matérielle » ou l'« inexactitude de bonne foi » sont très facilement admises comme excuses en cette matière. Il en résulte qu'en pratique, cette disposition est inutilisable dans la lutte contre la fraude fiscale.

L'auteur déclare que, dans le régime actuel, l'administration dispose d'un délai de 3 ans pour taxer les contribuables qui ont omis de déposer leur déclaration à l'impôt sur revenus. Pour pouvoir enrôler l'impôt, l'administration doit établir qu'il y a eu « fraude manifeste ». L'amendement part du principe que « l'oubli » ne peut être prouvé et tend à autoriser l'administration à enrôler l'impôt sans devoir apporter cette preuve.

Un commissaire demande à M. D'Hooghe ce qui lui arrivera, dans l'esprit de son amendement n° 9, au cas où il oublierait de déclarer, par exemple, son indemnité parlementaire dans sa déclaration à l'impôt sur les revenus.

L'auteur réplique que, dans ce cas, l'administration fiscale considérera simplement que l'intéressé n'a pas vraiment oublié de déclarer ses revenus et elle le taxera sur le montant de ceux-ci.

La présomption irréfutable de l'existence d'une intention frauduleuse ou d'une intention de nuire qui est proposée inquiète plusieurs membres.

## Artikel 18

Een eerste amendement bij dit artikel is het amendement nr. 9 van de heer D'Hooghe. Het luidt als volgt :

« De voorgestelde wijzigingen met betrekking tot artikel 354 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 aanvullen met een 1°bis, luidende :

« 1°bis. Het tweede lid wordt aangevuld met een tweede zin, luidende :

« Ingeval van niet-aangifte wordt voor de toepassing van dit artikel onweerlegbaar vermoed dat zulks gedaan is met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden. »

## Verantwoording

De verlengde aanslagtermijn die wordt ingesteld in het bewuste tweede lid van artikel 354 veronderstelt dat de administratie kan aantonen dat er bij de belastingplichtige een bedrieglijk opzet of het oogmerk te schaden aanwezig was. Onder druk van onder andere het legaliteitsbeginsel wordt deze bepaling uiterst restrictief geïnterpreteerd door de rechtspraak. Het bewijs van « kennelijke fraude » dat zij vereist, betekent dat de wetsovertreding moet gepaard gaan met een bewijs van een duidelijk intentioneel element. « Nalatigheid », « materiële vergissing », « onjuistheid te goeder trouw » worden in deze materie vrij licht aanvaard als verschoning. Dit leidt in de praktijk tot de onbruikbaarheid van deze bepaling in de strijd tegen de fiscale fraude.

De auteur legt uit dat in de bestaande regeling de administratie gedurende 3 jaar nog belasting kan heffen wanneer men vaststelt dat de belastingplichtige heeft nagelaten zijn inkomsten aan te geven. De administratie moet bewijzen dat er « kennelijke fraude » is om de aanslag te kunnen vestigen. In het amendement wordt ervan uitgegaan dat deze « vergetelheid » niet te bewijzen valt en het strekt ertoe de administratie toe te laten toch de aanslag te vestigen zonder dit bewijs te moeten leveren.

Een lid vraagt aan de heer D'Hooghe wat hem volgens zijn amendement nr. 9 te wachten staat wanneer hij bijvoorbeeld vergeet zijn parlementaire vergoeding aan te geven.

De auteur stelt dat in dat geval de belastingadministratie gewoon zal aannemen dat men niet echt vergeten is die inkomsten aan te geven en de belastingplichtige zal er toch op worden belast.

Meerdere leden tillen zwaar aan het voorgestelde onweerlegbaar vermoeden van bedrieglijk opzet of van het oogmerk te schaden.

L'auteur de l'amendement admet qu'il faudrait atténuer quelque peu la manière dont les choses sont formulées. Il envisage de déposer un nouvel amendement pour ce faire.

Le ministre déclare qu'il n'est pas favorable à l'amendement n° 9 parce qu'il estime qu'en cas de non-remise d'une déclaration, l'administration doit le plus vite possible, et en tout cas, dans le délai de 3 ans établir une imposition d'office puisqu'elle doit constater immédiatement l'absence de dépôt d'une déclaration. De plus, toute formalité non remplie est frappée d'une amende. Cette amende constitue une réaction légale beaucoup plus appropriée qu'une prolongation du délai d'imposition qui n'aura finalement comme seule conséquence que de favoriser une inaction plus longue de l'administration alors que la réaction la plus adéquate est d'envoyer au contribuable le plus rapidement possible un avis d'imposition d'office.

M. D'Hooghe retire son amendement n° 9.

M. Hatry introduit l'amendement n° 63 suivant :

*« Compléter cet article par un 3<sup>o</sup>, libellé comme suit :*

*« 3<sup>o</sup> l'alinéa 4 est abrogé. »*

#### Justification

*1. L'article 354 du Code des impôts sur les revenus 1992 fixe les délais extraordinaires d'imposition en cas de déclaration tardive ou inexacte: le délai est en principe de trois ans à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice d'imposition (alinéa 1<sup>er</sup>); il est prolongé de deux ans en cas de fraude.*

*Le dernier alinéa de cet article, qui remonte à une loi du 11 avril 1983, dispose que lorsque le contribuable a introduit une réclamation dans le délai précité de trois ans, ce délai est prolongé jusqu'à la date de la décision du directeur, sans que cette prolongation puisse être supérieure à douze mois.*

*Cela signifie que si le contribuable introduit une réclamation contre une imposition, le délai d'imposition peut, en raison de cette réclamation, être porté de trois à quatre ans, en l'absence de toute fraude.*

*Comme l'écrit le professeur Kirkpatrick (« Réflexions sur les projets gouvernementaux de février 1997 concernant la réforme de la procédure fiscale », JT, 1997, pp. 209 et suivantes, spéc. n° 22, p. 214), cette règle est « totalement injustifiée et revient à réintroduire indirectement l'ancienne et*

De auteur geeft toe dat deze formulering wat zou moeten worden afgezwakt. Hij overweegt daartoe een nieuw amendement in te dienen.

De minister deelt mee het niet eens te kunnen zijn met amendement nr. 9 omdat de administratie volgens hem bij niet-aangifte zo snel mogelijk en hoe dan ook binnen een termijn van drie jaar tot een ambtshalve aanslag moet overgaan omdat zij het niet-indienen van een aangifte onmiddellijk moet vaststellen. Daar komt nog bij dat er een boete staat op elke niet-naleving van een vormvereiste. Die boete vormt een veel betere wettelijke reactie dan een verlenging van de aanslagtermijn, die er uiteindelijk alleen zou toe leiden dat de administratie nog langer kan stilzitten ofschoon de meest efficiënte reactie erin bestaat aan de belastingplichtige zo snel mogelijk het bericht van ambtshalve aanslag over te zenden.

De heer D'Hooghe neemt zijn amendement nr. 9 terug.

De heer Hatry dient amendement nr. 63 in, luidend :

*« Aan dit artikel een 3<sup>o</sup> toevoegen, luidende :*

*« 3<sup>o</sup> het vierde lid wordt opgeheven. »*

#### Verantwoording

*1. Artikel 354 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 stelt de buitengewone aanslagtermijnen vast bij laattijdige aangifte of onjuiste aangifte. In principe bedraagt deze termijn drie jaar vanaf 1 januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd (eerste lid); bij bedrieglijk opzet wordt die termijn verlengd met twee jaar.*

*Het laatste lid van dat artikel, ingevoegd bij een wet van 11 april 1983, bepaalt dat wanneer de belastingplichtige binnen de bedoelde termijn van drie jaar een bezwaarschrift heeft ingediend, die termijn wordt verlengd tot op het tijdstip van de beslissing van de directeur zonder dat die verlenging meer dan twaalf maanden mag bedragen.*

*Dat betekent dat wanneer de belastingplichtige een bezwaarschrift indient tegen een aanslag, de aanslagtermijn door het bezwaar van drie op vier jaar kan worden gebracht wanneer er geen sprake is van bedrog.*

*Professor Kirkpatrick zegt hierover in (« Réflexions sur les projets gouvernementaux de février 1997 concernant la réforme de la procédure fiscale », JT, 1997, blz. 209 en volgende, nr. 22, blz. 214) dat deze regel volstrekt niet te verantwoorden valt en erop neer komt zijdelings de vroegere afkeurenswaardige op-*

*détestable solution jurisprudentielle suivant laquelle le directeur qui statuerait sur une réclamation pouvait, même en dehors des délais d'imposition, établir par sa décision une nouvelle imposition — solution jurisprudentielle pourtant condamnée par la loi du 16 mars 1976 dont est issu l'article 375 du CIR».*

*Cet article 375, maintenu par le projet, dispose que le directeur ne peut, dans sa décision, établir des suppléments d'impôts. Si, lors de l'instruction de la réclamation, il apparaît une insuffisance d'imposition, l'Administration peut certes établir des suppléments d'impôts, pour autant que les délais d'imposition prévus par la loi ne soient pas expirés.*

*2. L'abrogation du dernier alinéa de l'article 354 du CIR est particulièrement importante si, comme il est proposé dans des amendements au projet 967, on renonce à faire de la réclamation un préalable obligé de l'action en justice.*

*En ce cas, en effet, comme cela a été souligné dans la justification de l'amendement à l'article 8 du projet n° 967, les contribuables préféreront en général introduire une réclamation plutôt que saisir immédiatement le tribunal, pour autant qu'ils n'aient rien à y perdre. Or, le dernier alinéa de l'article 354 pénalise arbitrairement le contribuable qui introduit une réclamation. C'est ce frein injustifié que l'amendement tend à supprimer.*

L'auteur ajoute qu'il suit la nouvelle proposition de procédure faite par le ministre dans la mesure où le membre a retiré son amendement concernant l'opposition à la procédure administrative contraignante et préalable.

En d'autres mots, l'auteur, s'il approuve le principe d'un préalable administratif obligatoire, n'admet pas que le seul fait d'introduire une réclamation entraîne une prolongation du délai d'imposition de 12 mois. Il estime qu'il s'agit d'une pénalisation injustifiée.

Le ministre ne peut pas accepter cet amendement.

Le gouvernement introduit alors un amendement n° 70, qui vise à :

*« Compléter les modifications apportées à l'article 354, par un 3<sup>o</sup>, rédigé comme suit :*

*« 3<sup>o</sup> à l'alinéa 4, les mots « Lorsque le contribuable a introduit une réclamation conformément aux articles 366 à 373 » sont remplacés par les mots « Lorsque le contribuable ou le conjoint sur les biens duquel*

*lossing van de jurisprudentie opnieuw in te voeren: de directeur die zich uitspreekt over een bezwaarschrift, kon — ook buiten de aanslagtermijnen — door zijn beslissing een nieuwe aanslag vestigen. Deze oplossing van de jurisprudentie is evenwel afgekeurd in de wet van 16 maart 1976 waaruit artikel 375 van het WIB 1992 is ontstaan.*

*Volgens dat artikel 375, waaraan het ontwerp niet raakt, is het de directeur niet toegestaan in zijn beslissing belastingsupplementen te vestigen. Indien bij het onderzoek van een bezwaarschrift aan het licht komt dat er te weinig belasting is gevestigd, kan de fiscus ongetwijfeld belastingsupplementen vestigen, op voorwaarde dat de wettelijke aanslagtermijnen niet verstreken zijn.*

*2. Het opheffen van het laatste lid van artikel 354 van het WIB 1992 is bijzonder belangrijk indien men ervan afziet het bezwaarschrift te beschouwen als een voorafgaande voorwaarde om een rechtsvordering te kunnen instellen. Dat is wat wij voorstellen in de amendementen op het wetsontwerp nr. 967.*

*Zoals de verantwoording van het amendement op artikel 8 van wetsontwerp nr. 967 opmerkt, zal de belastingplichtige in dat geval in de regel immers verkiezen een bezwaarschrift in te dienen veeleer dan onmiddellijk naar de rechtbank te stappen, voor zover hij daar niets bij te verliezen heeft. Nu is het zo dat het laatste lid van artikel 354 de belastingplichtige die een bezwaarschrift indient, op een willekeurige manier straft. Dit amendement wil dat verhinderen.*

De indiener voegt eraan toe dat hij het eens kan zijn met het nieuw voorstel van de minister inzake de procedure omdat hij zijn amendement heeft teruggenomen over het verzet tegen de verplichte voorafgaande administratieve procedure.

Ook al verklaart de indiener het eens te zijn met het beginsel van de verplichte administratieve procedure, toch verklaart hij niet te kunnen aanvaarden dat de aanslagtermijn met 12 maanden wordt verlengd alleen door het indienen van een bezwaarschrift. Volgens hem vormt dat een onverantwoorde sanctie.

De minister verklaart het niet eens te zijn met dit amendement.

De regering dient dan amendement nr. 70 in, luidende :

*« De in artikel 354 aangebrachte wijzigingen aanvullen met een 3<sup>o</sup>, luidende :*

*« 3<sup>o</sup> in het vierde lid, worden de woorden « Wanneer de belastingplichtige binnen de in het eerste lid bedoelde termijn van 3 jaar, overeenkomstig de artikelen 366 tot 373 een bezwaarschrift heeft*

*l'imposition est mise en recouvrement, a introduit une réclamation conformément aux articles 366 et 371. »*

#### Justification

*Le présent amendement vise à assurer la concordance avec la terminologie utilisée dans d'autres dispositions en projet (voir notamment l'article 366, CIR 92), ainsi que l'adaptation des références internes.*

Le ministre précise que cet amendement est purement technique.

M. Jonckheer dépose l'amendement n° 126 suivant :

*« À cet article, insérer un 1°bis, libellé comme suit :*

*« 1°bis. À l'alinéa 1<sup>er</sup>, les mots « trois ans » sont remplacés par les mots « cinq ans. »*

#### Justification

*L'allongement des délais d'imposition n'est pas en lui-même une chose souhaitable car celui-ci entraîne à la fois des effets négatifs en termes de sécurité du contribuable et en même temps n'est pas un indicateur positif des performances de l'administration fiscale. Toutefois l'appréciation d'un délai « raisonnable » doit être rapportée d'une part aux ressources dont dispose l'administration elle-même et d'autre part à sa capacité d'accès directe à l'information et à sa capacité directe de vérification indépendamment de celles fournies par le contribuable. Dans la mesure où des dispositions législatives nouvelles rencontrant ces objectifs ne trouvent pas de majorité au Parlement, l'allongement des délais apparaît comme un « second best ». En outre ce délai de 5 ans correspond à celui en vigueur en matière de TVA (article 81 du Code sur la TVA) que le gouvernement propose quant à lui de ramener à 3 ans (article 50 du projet instaurant un nouvel article 81bis).*

L'auteur fait valoir que même si l'amendement ne porte pas sur le cœur du projet, il reste pas moins qu'à l'occasion de ce projet, le gouvernement modifie l'article 81 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée en réduisant le délai de prescription de 5 à 3 ans, alignant ainsi ce délai sur le délai d'imposition en vigueur pour les impôts sur les revenus, tel que défini à l'article 354. L'amendement n° 126 vise à inverser la démarche, c'est à dire à aligner le délai d'impôt en vigueur pour

*ingediend» vervangen door de woorden « Wanneer de belastingplichtige of de echtgenoot op wiens goederen de aanslag wordt ingevorderd, binnen de in het eerste lid bedoelde termijn van 3 jaar, overeenkomstig de artikelen 366 tot 371 een bezwaarschrift heeft ingediend. »*

#### Verantwoording

*Dit amendement strekt ertoe de overeenstemming te verzekeren met de terminologie die in andere bepalingen, in ontwerp, gebruikt is (zie inzonderheid het artikel 366, WIB 92) en ook de interne verwijzingen aan te passen.*

De minister wijst erop dat het om een louter technisch amendement gaat.

De heer Jonckheer dient amendement nr. 126, luidend :

*« In dit artikel een 1°bis invoegen, luidende :*

*« 1°bis. In het eerste lid worden de woorden « drie jaar » vervangen door de woorden « vijf jaar. »*

#### Verantwoording

*De verlenging van de aanslagtermijnen is op zich niet wenselijk want dat heeft negatieve gevolgen voor de rechtszekerheid van de belastingplichtige en is ook geen aanwijzing dat de belastingdiensten goed werk leveren. De beoordeling van wat een « redelijke » termijn is, is echter afhankelijk, enerzijds van de middelen waarover de belastingdiensten zelf beschikken en anderzijds van hun mogelijkheden om — afgezien van de informatie die de belastingplichtige verstrekt — zelf onmiddellijk over die informatie te kunnen beschikken en die ook onmiddellijk te kunnen controleren. Mocht er in het Parlement geen meerderheid zijn om nieuwe wetbepalingen goed te keuren waarmee die doelstellingen bereikt kunnen worden, dan lijkt de verlenging van de termijnen een « second best ». Bovendien is de termijn inzake BTW eveneens 5 jaar (artikel 81 van het BTW-Wetboek), hoewel de regering voorstelt om die termijn tot 3 jaar te verminderen (artikel 50 van dit ontwerp, waarbij een nieuw artikel 81bis in het BTW-Wetboek wordt ingevoegd).*

De indiener merkt op dat de regering, ook al raakt het amendement de kern van het ontwerp niet, in het kader van dit ontwerp artikel 81 van het BTW-Wetboek wijzigt door de verjaringstermijn van 5 op 3 jaar te brengen. Zo doet ze die samenvallen met de thans geldende aanslagtermijn inzake inkomstenbelastingen bepaald in artikel 354. Amendement nr. 126 wil net het tegengestelde doen, te weten de aanslagtermijn inzake inkomstenbelastingen gelijkschakelen

les impôts sur les revenus sur celui de la prescription en matière de TVA et donc de porter le premier délai de 3 ans à 5 ans.

L'intervenant se réfère à la justification de son amendement. Il peut comprendre l'argumentation du ministre pour défendre la réduction des délais. Toutefois, tant que l'on reste dans le dispositif actuel et notamment dans le cadre évoqué dans l'amendement n° 112 de M. Hotyat, à savoir des dispositions particulièrement restrictives qui régissent la capacité qu'a l'administration de demander des informations au secteur bancaire, un allongement de délai peut se justifier.

À la question de savoir s'il entre dans les intentions de l'auteur de maintenir l'article 354, deuxième alinéa, il répond par l'affirmative.

Le président fait observer que cela implique que le délai d'imposition deviendrait 5 ans plus 2 ans, au lieu de 3 ans plus 2 ans.

Un membre estime que ces délais sont trop longs et vont donc à l'encontre de la sécurité juridique à laquelle doit tendre le présent projet de loi.

Le ministre expose la nécessité d'harmoniser le mode de computation des délais au delà de la simple durée des délais d'imposition et de prescription. On part de logiques différentes: en matière de TVA, le calcul se fait sur 5 ans, mais de jour à jour. Le délai commence au jour où la déclaration mensuelle ou trimestrielle doit être déposée et s'étend alors sur 5 ans. Du côté de l'impôt sur les revenus, le délai, en principe, est de 3 ans, à compter du premier jour de l'exercice d'imposition.

La différence entre 3 ans et 5 ans, avec le dol exprimé ou l'intention frauduleuse, tient à l'alignement du délai de 5 ans sur le délai de prescription en matière pénale qui est lui aussi de 5 ans.

Le ministre déclare que l'intention a été de différencier les délais suivant qu'il y a ou non intention frauduleuse. S'il y a intention frauduleuse, il y a infraction à la loi pénale et il fallait aligner les délais sur la procédure pénale. Par ailleurs, l'article 358, CIR 92, permet, lorsque le jugement est devenu définitif, de procéder à l'imposition quel que soit le laps de temps qui s'est écoulé avant que le juge ne statue.

Le ministre conclut que l'amendement n° 126 de M. Jonckheer est conforme au principe d'harmonisation quant à la durée des délais mais pas quant au point de départ. Et le ministre d'ajouter que faire la distinction suivant qu'il y a ou non intention frauduleuse, et donc entre un délai d'imposition de 3 ans et de 5 ans, lui paraît être de bonne pratique.

L'auteur explique que son attention a été attirée sur le fait que dans une situation, même en l'absence de

met de verjaringstermijn inzake de BTW en dus de eerste termijn van 3 op 5 jaar brengen.

Spreker verwijst naar de verantwoording van zijn amendement. Hij verklaart te begrijpen waarom de minister de termijnen wil bekorten. Een verlenging van de termijnen lijkt echter te verantwoorden zolang men het houdt bij de thans geldende bepalingen, meer bepaald in het kader van amendement nr. 112 van de heer Hotyat, te weten de bijzonder beperkende bepalingen inzake de mogelijkheid van de administratie om informatie te vragen aan de banksector.

De indiener antwoordt bevestigend op de vraag of hij artikel 354, tweede lid, wil behouden.

De voorzitter merkt op dat zulks meebrengt dat de aanslagtermijn 5 jaar plus 2 jaar bedraagt in plaats van 3 jaar plus 2 jaar.

Een commissielid is van oordeel dat deze termijnen te lang zijn en bijgevolg indruisen tegen de rechtszekerheid die dit wetsontwerp nastreeft.

De minister deelt mee dat het nodig is de berekeningswijze van de termijnen te harmoniseren en dan niet alleen wat de loutere duur van de aanslag- en de verjaringstermijnen betreft. Men hanteert twee verschillende uitgangspunten: voor de BTW verloopt de berekening over 5 jaar doch per dag. De termijn gaat in op de dag waarop de maandelijkse of driemaandelijke verklaring ingediend moet worden en loopt dan gedurende 5 jaar. Voor de inkomstenbelastingen bedraagt de termijn theoretisch 3 jaar, vanaf de eerste dag van het aanslagjaar.

Het verschil tussen 3 jaar en 5 jaar met kennelijk bedrog of bedrieglijk opzet houdt verband met het afstemmen van de termijn van 5 jaar op de verjaringstermijn in strafzaken, die ook 5 jaar bedraagt.

De minister deelt mee dat het in de bedoeling ligt verschillende termijnen in te voeren naargelang er al dan niet sprake is van bedrieglijk opzet. Is dat wel het geval, dan wordt de strafwet overtreden en behoort men de termijnen af te stemmen op de strafvordering. Wanneer het vonnis in kracht van gewijsde is gegaan, staat artikel 358 van het WIB 92 overigens toe de aanslag te vestigen ongeacht hoeveel tijd er verlopen is vóór de rechterlijke uitspraak.

Hieruit leidt de minister af dat amendement nr. 126 van de heer Jonckheer weliswaar overeenstemt met het beginsel dat de duur van de termijnen geharmoniseerd moeten worden doch niet het tijdstip waarop ze ingaan. De minister voegt eraan toe dat het onderscheid naargelang er al dan niet sprake is van bedrieglijk opzet en dus tussen aanslagtermijn van 3 jaar en 5 jaar, in de praktijk aanvaardbaar is.

De indiener wijst erop dat hij zijn aandacht heeft toegespitst op het geval, zelfs bij het ontbreken van

fraude, où les dossiers (surtout à l'impôt des sociétés) nécessitent une communication entre les administrations fiscales de deux ou de plusieurs états, le délai de 3 ans dont dispose l'administration pour imposer, paraît trop court.

Le ministre, pour ce cas de figure, se réfère à l'article 358, § 2, 2°, CIR 92, où l'on donne 12 mois pour enrôler dès que les éléments d'information ont été communiqués.

Le préopinant demande si le fait que les revenus n'ont pas été déclarés n'est pas assimilable à une situation de fraude.

Le ministre répète que l'administration, à partir du moment où elle a connaissance des faits, dispose de 12 mois pour enrôler. Elle peut pour ce faire remonter 5 années en arrière. De plus, l'année de revenu précède encore l'exercice d'imposition. Par conséquent, l'année des revenus plus les 5 ans, plus les 12 mois pour enrôler font 7 ans au total. C'est ainsi que l'on a calculé le délai de prescription en matière de TVA pour la même situation, lequel a été introduit par le présent projet et qui prévoit 7 ans.

\*  
\* \*

M. Hatry rappelle que son amendement n° 63 vise à empêcher que l'administration puisse retaxer immédiatement le contribuable qui bénéficie d'une détaxation.

Le ministre n'est pas favorable à cet amendement. Il estime que l'amendement n° 70 du gouvernement permettra d'arriver au même résultat.

Suite à cette explication, M. Hatry retire son amendement n° 63.

L'amendement n° 126 de M. Jonckheer est rejeté par 10 voix contre 1.

L'amendement n° 70 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 11 membres présents.

L'amendement n° 127 de MM. Delcroix et Weyts est adopté à l'unanimité des 11 membres présents.

#### Article 19

M. Coene retire son amendement n° 3 (voir doc. Sénat, n° 966/4). Le président rappelle que M. Delcroix a déjà retiré son amendement n° 19 (voir doc. Sénat, n° 966/5, p. 11).

L'amendement n° 71 du gouvernement tend à :

« Remplacer l'article 355 proposé par la disposition suivante :

« Art. 355. — Lorsqu'une imposition a été annulée pour n'avoir pas été établie conformément à une règle

fraude, waarin er voor dossiers (vooral dan inzake vennootschapsbelasting) informatie moet worden uitgewisseld tussen de belastingadministraties van twee of meer landen en waar de termijn van 3 jaar waarin de administratie de aanslag kan vestigen, te kort lijkt.

Voor dat bijzonder geval verwijst de minister naar artikel 358, § 2, 2°, van het WIB 92, dat zodra de informatie wordt meegedeeld, een termijn van 12 maanden toekent om de aanslag te vestigen.

De vorige spreker vraagt of het geval waarin belastbare inkomsten niet worden aangegeven, gelijk te stellen is met ontduiking.

De minister herhaalt dat de administratie over 12 maanden beschikt om de aanslag te vestigen zodra zij van de feiten op de hoogte is. Zij kan daartoe 5 jaar teruggaan. Daar komt nog bij dat het jaar van de inkomsten het aanslagjaar voorafgaat. Bijgevolg heeft men het inkomensjaar plus 5 jaar, plus 12 maanden om de aanslag te vestigen. Dat geeft in totaal 7 jaar. Zo berekent men de verjaringstermijn voor de BTW in dezelfde situatie, die door dit ontwerp is ingevoerd en die 7 jaar telt.

\*  
\* \*

De heer Hatry herinnert eraan dat hij met zijn amendement nr. 63 wil voorkomen dat de administratie de belastingplichtige die van belasting is vrijgesteld, onmiddellijk opnieuw kan belasten.

De minister verklaart geen voorstander te zijn van dit amendement. Hij gaat ervan uit dat amendement nr. 70 van de regering het beoogde doel kan halen.

Als gevolg hiervan neemt de heer Hatry zijn amendement nr. 63 terug.

Amendement nr. 126 van de heer Jonckheer wordt verworpen met 10 stemmen tegen 1 stem.

Amendement nr. 70 van de regering wordt eenparig aangenomen door de 11 aanwezige leden.

Amendement nr. 127 van de heren Delcroix en Weyts wordt eenparig aangenomen door de 11 aanwezige leden.

#### Artikel 19

De heer Coene trekt zijn amendement nr. 3 in (zie Stuk Senaat, nr. 966/4). De voorzitter herinnert eraan dat de heer Delcroix zijn amendement nr. 19 al heeft ingetrokken (zie Stuk Senaat, nr. 966/5, blz. 5).

De regering dient amendement nr. 71 in :

« Het voorgestelde artikel 355 vervangen door de volgende bepaling :

« Art. 355. — Wanneer een aanslag nietig verklaard is omdat hij niet werd gevestigd overeenkom-

*légale autre qu'une règle relative à la prescription, l'administration peut, même si le délai fixé pour l'établissement de la cotisation est alors écoulé, établir à charge du même redevable, une nouvelle cotisation en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition, dans les trois mois de la date à laquelle la décision du directeur des contributions ou du fonctionnaire délégué par lui n'est plus susceptible de recours en justice.*

*Lorsque l'imposition annulée a donné lieu à la restitution d'un précompte ou d'un versement anticipé, il est tenu compte de cette restitution lors de l'établissement de la nouvelle cotisation de remplacement.»*

#### Justification

*Quoiqu'il se bornait à adapter au contexte de la nouvelle procédure la règle actuellement applicable, le texte initialement proposé a fait l'objet de vives critiques dans le cadre des travaux préparatoires.*

*Le gouvernement propose dès lors de modifier ce texte, de manière à ce qu'une réimposition par l'administration ne puisse désormais plus intervenir qu'après la décision directoriale.*

Le président demande en quoi l'article 355 proposé diffère de l'actuelle disposition.

Le ministre répond que l'actuel article 355 vise le cas d'annulation d'une cotisation prononcée par le directeur des contributions ou les cours et tribunaux. Jusqu'à présent, l'annulation de la cotisation permettait à l'administration de réenrôler, que ce soit au niveau du directeur des contributions ou au niveau de l'instance judiciaire. Dorénavant, ce pouvoir sera limité au seul niveau du directeur des contributions. Cette limitation vise à éviter des impositions en chaîne dès que le contribuable invoque un grief qui implique la nullité de la cotisation.

Le ministre déclare que l'amendement n° 71 du gouvernement forme un ensemble avec l'amendement n° 72 à l'article 20.

L'amendement n° 71 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 10 membres présents.

#### Article 20

À cet article, l'amendement n° 72 du gouvernement vise à:

*« Remplacer l'article 356 proposé par la disposition suivante :*

*« Art. 356. — Lorsqu'une décision du directeur des contributions ou du fonctionnaire délégué par lui fait*

*stige une wettelijke regel, met uitzondering van een regel betreffende de verjaring, kan de administratie, zelfs wanneer de voor het vestigen van de aanslag gestelde termijn reeds is verlopen, ten name van dezelfde belastingschuldige, op grond van dezelfde belastingelementen of op een gedeelte ervan, een nieuwe aanslag vestigen binnen drie maanden vanaf de datum waarop de beslissing van de directeur van de belastingen of van de door hem gedelegeerde ambtenaar niet meer voor de rechter kan worden aangevochten.*

*Wanneer de vernietigde aanslag tot een teruggave van een voorheffing of voorafbetaling aanleiding heeft gegeven, wordt bij de vestiging van de nieuwe vervangende aanslag rekening gehouden met deze teruggave.»*

#### Verantwoording

*Hoewel de thans toegepaste regel enkel werd aangepast aan de nieuwe procedure, werd de oorspronkelijk voorgestelde tekst sterk bekritiseerd tijdens de voorbereidende werkzaamheden.*

*De regering stelt bijgevolg voor de tekst dermate te wijzigen dat een herbelasting door de administratie voortaan enkel nog na de directoriale beslissing mogelijk is.*

De voorzitter vraagt waarin het voorgestelde artikel 355 verschilt van de huidige bepaling.

De minister verklaart dat het huidige artikel 355 slaat op de nietigverklaring van de aanslag door de belastingdirecteur of de hoven en rechtbanken. Tot nu toe stond de nietigverklaring van de aanslag een herbelasting toe door de belastingdirecteur of door de gerechtelijke instantie. Voortaan zal alleen de belastingdirecteur kunnen herbelasten. Zo wil men voorkomen dat er telkens een nieuwe aanslag vastgesteld moet worden wanneer de belastingplichtige een bezwaar indient dat de nietigheid van de aanslag meebrengt.

De minister verklaart dat het amendement nr. 71 van de regering een geheel vormt met amendement nr. 72 op artikel 20.

Amendement nr. 71 van de regering wordt eenparig aangenomen door de 10 aanwezige leden.

#### Artikel 20

Op dit artikel dient de regering amendement nr. 72 in:

*« Het voorgestelde artikel 356 vervangen door de volgende bepaling :*

*« Art. 356. — Wanneer tegen een beslissing van de directeur van de belastingen of van de door hem gede-*



*l'objet d'un recours en justice, et que la juridiction saisie prononce la nullité totale ou partielle de l'imposition pour une cause autre que la prescription, l'administration peut même en dehors des délais prévus aux articles 353 et 354, soumettre à l'appréciation de la juridiction saisie qui statue sur cette demande, une cotisation subsidiaire à charge du même redevable et en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition que la cotisation initiale.*

*Lorsque l'imposition dont la nullité est prononcée par la juridiction, a donné lieu à la restitution d'un précompte ou d'un versement anticipé, il est tenu compte de cette restitution lors du calcul de la cotisation subsidiaire soumise à l'appréciation de la juridiction.*

*La cotisation subsidiaire n'est recouvrable ou remboursable qu'en exécution de la décision de la juridiction saisie.*

*Cette cotisation subsidiaire est soumise à la juridiction par requête signifiée au redevable; la requête est signifiée avec assignation à comparaître, lorsqu'il s'agit d'un redevable assimilé en vertu de l'article 357.»*

#### Justification

*Compte tenu de la limitation qu'il est proposé d'apporter au champ d'application de l'actuel article 355, CIR 92 (voir à ce propos l'amendement du gouvernement relatif à l'article 19 du projet), il y a lieu d'adapter le texte de l'article 356, CIR 92, de manière à faire clairement apparaître que la juridiction saisie est tenue de statuer sur la cotisation subsidiaire que l'administration peut soumettre à son appréciation.*

*Il convient en effet d'assurer le respect du principe de l'égalité des citoyens devant les charges publiques.*

*Dans la mesure où l'établissement d'une cotisation subsidiaire pourra désormais intervenir tant au stade du tribunal de première instance qu'à celui de la cour d'appel, il va par ailleurs de soi que la règle énoncée à l'alinéa 3 de la disposition en projet, ne vaut que pour un jugement ou arrêt, non susceptible d'opposition ou de recours.*

Le ministre explique que le but poursuivi par cet amendement est d'accélérer la procédure. Que l'on soit devant le tribunal de première instance ou devant la cour d'appel, si le tribunal ou la cour considère que la cotisation est nulle, il ou elle rend un jugement interlocutoire. À ce moment-là, l'administration, plutôt que de recommencer la procédure à zéro en enrôlant une nouvelle cotisation, soumettra une cotisation subsidiaire à l'appréciation du tribunal. Le fil

*legerde ambtenaar beroep is aangetekend, en het gerecht de aanslag geheel of ten dele nietig verklaart om een andere reden dan verjaring, kan de administratie zelfs buiten de termijnen bepaald in de artikelen 353 en 354, een subsidiaire aanslag op naam van dezelfde belastingschuldige en op grond van alle of een deel van dezelfde belastingelementen als de oorspronkelijke aanslag, ter beoordeling voorleggen aan het gerecht, dat uitspraak doet over dat verzoek.*

*Wanneer de aanslag waarvan de nietigheid door het gerecht wordt uitgesproken, aanleiding heeft gegeven tot een teruggave van een voorheffing of voorafbetaling, wordt bij de berekening van de aan het oordeel van het gerecht onderworpen subsidiaire aanslag rekening gehouden met deze teruggave.*

*De subsidiaire aanslag is slechts invorderbaar of terugbetaalbaar ter uitvoering van de beslissing van het gerecht.*

*Die subsidiaire aanslag wordt aan het gerecht onderworpen door een aan de belastingschuldige betekend verzoekschrift; het verzoekschrift wordt ter kennis gebracht met dagvaarding om te verschijnen, wanneer het een overeenkomstig artikel 357 gelijkgestelde belastingschuldige betreft.»*

#### Verantwoording

*Rekening houdend met de beperking welke wordt voorgesteld bij de toepassing van het huidig artikel 355, WIB 92 (zie dienaangaande het amendement van de regering met betrekking tot artikel 19 van het ontwerp), is het nodig artikel 356, WIB 92, dermate aan te passen dat duidelijk tot uiting komt dat het gerecht zich moet uitspreken over de subsidiaire aanslag die de administratie haar ter beoordeling kan voorleggen.*

*Het is inderdaad gepast de eerbiediging van het beginsel van de gelijkheid van de burgers ten overstaan van de openbare lasten te waarborgen.*

*Aangezien de vestiging van een subsidiaire aanslag voortaan zowel voor de rechtbank van eerste aanleg als voor het hof van beroep kan voorkomen, is het evenwel vanzelfsprekend dat de regel opgenomen in het derde lid van de bepaling in ontwerp, enkel geldt voor een vonnis of arrest dat niet vatbaar is voor verzet of voorziening.*

De minister verklaart dat hij met dit amendement de procedure wil versnellen. Wanneer de rechtbank van eerste aanleg of het hof van beroep een aanslag nietig verklaart, wijzen ze een tussentijds vonnis. Op dat ogenblik kan de administratie, veeleer dan de procedure van nul te herbeginnen door te herbelasten, een subsidiaire aanslag voorstellen die ze de rechtbank ter beoordeling voorlegt. De rode draad in alle regeringsamendementen is het streven om de proce-

rouge de tous les amendements déposés par le gouvernement et provoquer une accélération maximale de la procédure de manière à ce que la cotisation devienne définitive le plus rapidement possible.

Un membre veut savoir si cette réimposition ne peut avoir lieu que si, étant dans les délais, le contribuable a épuisé tous les recours.

Le ministre répond que suivant les actuels articles 355 et 356 du CIR 92, le droit de réimposer une cotisation nulle vaut aussi bien au niveau de la décision directoriale que suite à un jugement. Si la cour déclare une cotisation nulle, l'administration peut réenrôler et si elle le fait le contribuable se retrouve au point de départ. Il doit alors réintroduire une réclamation et ensuite, s'il n'est pas d'accord avec la décision directoriale, introduire à nouveau un recours devant la cour d'appel. L'idée présente derrière les amendements est d'avancer de manière irréversible. Lorsque la juridiction saisie prononce la nullité de l'imposition, l'administration doit soumettre une cotisation subsidiaire à l'appréciation de la juridiction saisie du litige. L'idée est de créer vraiment un court-circuit pour accélérer la procédure et faire en sorte que la décision devienne définitive, soit pour, soit contre l'administration.

À la question du préopinant de savoir si le libellé des articles proposés n'est pas susceptible d'interprétations multiples, le ministre estime que ce n'est pas le cas. Il ajoute qu'il faut pour appliquer la nouvelle disposition que le juge considère que la cotisation est nulle en rendant un jugement interlocutoire. À ce moment, il invite l'administration à corriger son travail en introduisant une cotisation subsidiaire à son appréciation, ainsi il aura fait éliminer la nullité qui affecte la cotisation initiale. Finalement, ce système de « cliquets » permet d'aboutir à une décision qui est toujours plus rapidement définitive qu'avant. Par la cotisation subsidiaire, la nullité qui affectait la cotisation initiale est en quelque sorte purgée.

Le commissaire ajoute que cela n'empêche que la décision du juge est encore susceptible de recours.

Le ministre acquiesce, un appel ou un pourvoi en cassation reste ouvert.

Le président rappelle que M. Delcroix a retiré son amendement n° 20 (voir doc. Sénat, n° 966/5, p. 11).

L'amendement n° 72 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 10 membres présents.

Articles 23 à 26

Les amendements n°s 11 à 14 de M. Delcroix sont retirés.

deure zoveel mogelijk te versnellen zodat de aanslag zo snel mogelijk definitief wordt.

Een lid wil weten of de herbelasting alleen mogelijk is als de belastingplichtige binnen de termijnen alle rechtsmiddelen heeft uitgeput.

De minister antwoordt dat krachtens de huidige artikelen 355 en 356 WIB 92, na de nietigverklaring van een aanslag steeds opnieuw kan worden belast, ongeacht of het gaat om een beslissing van de belastingdirecteur of om een rechterlijke beslissing. Wanneer het hof een aanslag nietig verklaart, kan de administratie herbelasten en dan moet de belastingplichtige opnieuw van nul beginnen. Hij moet dus terug een bezwaarschrift indienen en als hij niet akkoord gaat met de beslissing van de directeur, opnieuw beroep instellen voor het hof van beroep. De bedoeling van deze amendementen is dat een onomkeerbare stap vooruit wordt gezet. Als het rechtscollege de belasting nietig verklaart, moet de administratie een subsidiaire aanslag voorleggen die het rechtscollege beoordeelt. Met deze binnenweg wordt de procedure versneld en wordt de beslissing definitief, in het voordeel of in het nadeel van de administratie.

Op de vraag van de vorige spreker of de voorgestelde artikelen niet dubbelzinnig zijn, antwoordt de minister ontkennend. Hij voegt eraan toe dat de rechter krachtens de nieuwe bepaling een tussentijds vonnis moet wijzen wanneer hij oordeelt dat de aanslag nietig is. Hij spoort de administratie ertoe aan haar werk te verbeteren door een subsidiaire aanslag voor te leggen die de rechter beoordeelt en die in tegenstelling tot de oorspronkelijke aanslag, niet vatbaar is voor nietigverklaring. Met dit « hekkessysteem » komt men altijd sneller dan voorheen tot een definitieve beslissing. De subsidiaire aanslag zorgt er in feite voor dat de oorspronkelijke aanslag van de nietigheidsgrond wordt ontdaan.

Het commissielid antwoordt dat dit niet belet dat nog steeds hoger beroep kan worden ingesteld tegen de beslissing van de rechter.

De minister bevestigt dit: hoger beroep of voorziening in cassatie blijft mogelijk.

De voorzitter herinnert eraan dat de heer Delcroix zijn amendement heeft ingetrokken (zie Stuk Senaat, nr. 966/5, blz. 11).

Amendement nr. 72 van de regering wordt eenparig aangenomen door de 10 aanwezige leden.

Artikelen 23 tot 26

De amendementen nrs. 11 tot 14 van de heer Delcroix worden ingetrokken.

## Article 27

L'amendement n° 15 de M. Delcroix (voir doc. Sénat, n° 966/5, p. 9) est retiré.

M. Delcroix dépose un amendement subsidiaire n° 26 à son amendement n° 15, qui est rédigé comme suit :

« À l'article 371 proposé, CIR 92, supprimer les mots « par lettre recommandée à la poste ou contre accusé de réception. »

## Justification

*L'article 27, remplaçant l'article 371 du CIR 92, tend à faire dépendre la recevabilité de la réclamation de son introduction par lettre recommandée à la poste ou contre accusé de réception.*

*Cette exigence n'a aucun sens, si ce n'est d'inscrire dans la loi une formalité superflue. Aujourd'hui déjà, le contribuable lui-même doit prouver qu'il a introduit la réclamation à temps. Un contribuable prudent et bien informé recourra donc toujours à la lettre recommandée ou avec accusé de réception.*

*Il est toutefois parfaitement superflu d'inscrire cela dans la loi. Cette obligation ne fera que sanctionner ceux qui, introduisant certes une réclamation en temps voulu, mais moins bien informés, oublient de le faire par lettre recommandée. Dans l'état du texte actuel, le directeur régional serait obligé de déclarer la déclaration irrecevable.*

*L'amendement a dès lors pour but de laisser au contribuable le loisir de s'organiser pour que sa réclamation soit reçue dans les délais, de la manière qu'il juge la meilleure. Il doit donc être possible que le contribuable dépose sa déclaration, qu'il l'expédie comme envoi ordinaire, qu'il la notifie par voie de huissier, qu'il l'expédie par un service de courrier, etc.*

M. Delcroix explique que son amendement n° 26 tend à prévoir que les réclamations qui n'auraient pas été introduites par lettre recommandée à la poste ou contre accusé de réception ne seraient pas frappées d'irrecevabilité.

Selon l'auteur, un certain nombre de contribuables envoient leur réclamation par courrier ordinaire. Jusqu'à ce jour, l'administration admet la recevabilité des réclamations introduites par pli ordinaire à la poste. Or, la loi en projet oblige le fonctionnaire à rejeter pour cause d'irrecevabilité toute réclamation qui ne serait pas introduite par recommandé, ce qui serait préjudiciable surtout pour le contribuable mal informé ou mal conseillé.

## Artikel 27

Het amendement nr. 15 van de heer Delcroix (zie Stuk Senaat, nr. 966/5, blz. 9) wordt ingetrokken.

De heer Delcroix dient een subsidiair amendement nr. 26 op zijn amendement nr. 15 in. Het luidt als volgt:

« In het voorgestelde artikel 371, WIB 92, de woorden « bij ter post aangetekende brief of tegen ontvangstbewijs worden » doen vervallen. »

## Verantwoording

*Artikel 27 van het wetsontwerp, dat artikel 371 van het WIB 1992 vervangt, wil de ontvankelijkheid van het bezwaarschrift laten afhangen van het feit of het bij ter post aangetekende brief of tegen ontvangstbewijs werd ingediend.*

*Deze vereiste heeft geen enkele zin dan een overbodige formaliteit in de wet in te schrijven. Ook nu is het zo dat de belastingplichtige zelf moet bewijzen dat het bezwaarschrift tijdig is ingediend. Een voorzichtige en goed geïnformeerde belastingplichtige zal derhalve steeds met een aangetekend schrijven of met een ontvangstbewijs werken.*

*Het is echter volkomen overbodig om dit in de wet in te schrijven. Deze verplichting sanctioneert alleen diegenen die weliswaar tijdig een bezwaarschrift indienen, doch die, niet zo goed geïnformeerd zijnde, vergeten dit bij aangetekend schrijven te doen. De gewestelijke directeur is verplicht, volgens de huidige tekst, om het bezwaarschrift onontvankelijk te verklaren.*

*Het amendement heeft derhalve tot doel de belastingplichtige vrij te laten om zich te organiseren opdat zijn bezwaarschrift binnen de termijn ontvangen wordt, op de manier die hem het best lijkt. Zo moet het bijvoorbeeld mogelijk zijn dat de belastingplichtige zijn bezwaarschrift neerlegt, met gewone post verstuurt, via gerechtsdeurwaarder ter kennis brengt, toezendt per koerierdienst, enz.*

De heer Delcroix legt uit dat zijn amendement nr. 26 ertoe strekt te voorzien dat bezwaarschriften niet onontvankelijk zouden worden voor het geval ze niet bij ter post aangetekende brief of tegen ontvangstbewijs zouden zijn ingediend.

De auteur meent dat een aantal belastingplichtigen hun bezwaar bij gewone brief versturen. Tot hiertoe heeft de administratie bezwaarschriften verstuurd met gewone post, als ontvankelijk beschouwd. Het voorliggend wetsontwerp zal evenwel tot gevolg hebben dat de ambtenaar verplicht wordt op straffe van onontvankelijkheid om een bezwaar dat niet aangetekend is verstuurd, te weigeren. Dit zou vooral nadelig zijn voor de niet goed ingelichte of slecht geadviseerde belastingplichtige.

Le ministre estime aussi que la sanction risque d'être trop grave et indique pouvoir souscrire à l'amendement n° 26.

L'amendement n° 26 de M. Delcroix est adopté à l'unanimité des 10 membres présents.

À cet article, le gouvernement introduit l'amendement n° 73 suivant :

« Dans l'article 371 proposé, remplacer les mots « six mois » par les mots « trois mois. »

#### Justification

*Le présent amendement vise à réduire de six à trois mois le délai dans lequel les réclamations peuvent être introduites.*

Le ministre explique que cet amendement fait partie de la philosophie même du projet puisque l'on y réduit un des délais.

L'amendement n° 73 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 10 membres présents.

#### Article 28

Les amendements n<sup>os</sup> 4 et 16, respectivement de M. Coene et de M. Delcroix, étant retirés, il ne subsiste plus que l'amendement n° 74 du gouvernement. Il vise à

« Remplacer l'article 372 proposé par la disposition suivante :

« Art. 372. — Aussi longtemps qu'une décision n'est pas intervenue, le redevable ou son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement, peut compléter sa réclamation initiale par des griefs nouveaux, libellés par écrit, même présentés en dehors des délais prévus à l'article 371. »

Cet amendement ne donne plus lieu à discussion. Il est adopté à l'unanimité des 10 membres présents.

#### Article 29

M. Delcroix a retiré son amendement n° 17 à cet article.

L'amendement n° 75 du gouvernement est libellé comme suit :

« Dans l'article 373 proposé, remplacer les mots « six mois » par les mots « trois mois. »

Ook de minister meent dat de sanctie te zwaar dreigt te worden en kan akkoord gaan met amendement nr. 26.

Het amendement nr. 26 van de heer Delcroix wordt eenparig aangenomen door de 10 aanwezige leden.

De regering dient amendement nr. 73 op dit artikel in. Het luidt als volgt :

« In de voorgestelde tekst van artikel 371 de woorden « zes maanden » vervangen door de woorden « drie maanden. »

#### Verantwoording

*Dit amendement strekt ertoe de termijn van zes maanden waarbinnen bezwaarschriften kunnen worden ingediend terug te brengen tot drie maanden.*

De minister legt uit dat dit amendement past in de filosofie die in het ontwerp gehanteerd wordt aangezien men een van de termijnen beperkt.

Amendement nr. 73 van de regering wordt door de 10 aanwezige leden eenparig aangenomen.

#### Artikel 28

De amendementen nrs. 4 en 16 van respectievelijk de heer Coene en de heer Delcroix werden ingetrokken. Derhalve blijft alleen amendement nr. 74 van de regering over dat luidt als volgt :

« Het voorgestelde artikel 372 vervangen door de volgende bepaling :

« Art. 372. — Zolang geen beslissing is gevallen mag de belastingschuldige of zijn echtgenoot op wiens goederen de aanslag wordt ingevorderd, zijn oorspronkelijk bezwaarschrift aanvullen met nieuwe, schriftelijk geformuleerde bezwaren, zelfs als deze buiten de in artikel 371 gestelde termijn worden ingediend. »

Dit amendement geeft geen aanleiding tot verdere bespreking. Het wordt door de 10 aanwezige leden eenparig aangenomen.

#### Artikel 29

De heer Delcroix heeft zijn amendement nr. 17 op dit artikel ingetrokken.

Amendement nr. 75 van de regering luidt als volgt :

« In het voorgestelde artikel 373 de woorden « zes maanden » te vervangen door de woorden « drie maanden. »

## Justification

*Même justification que pour l'amendement n° 73 relatif à l'article 27 du projet.*

Cet amendement n° 75 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 10 membres présents.

## Article 30

M. Delcroix a aussi retiré son amendement n° 18 à cet article.

*« M. Hatry introduit un amendement n° 104, qui vise à supprimer la 3<sup>o</sup> modification proposée. »*

## Justification

*L'amendement du gouvernement est en retrait par rapport à la situation actuelle. En effet, dans le 3<sup>e</sup> alinéa de l'article 374 CIR actuel, le réclamant peut demander à être entendu et à obtenir communication des pièces du dossier à n'importe quel moment pendant l'instruction de la réclamation. L'amendement est moins favorable au contribuable puisqu'il exige que la demande soit faite dans la réclamation même. En outre, ledit amendement ne mentionne plus expressément la possibilité de prendre communication des pièces du dossier.*

Le ministre précise que le contribuable conserve le droit de consulter son dossier fiscal auprès du service de taxation, droit qui lui est garanti par la loi sur la publicité des actes administratifs et dans les limites de celle-ci. C'est le droit commun qui s'applique en l'espèce.

Le ministre ajoute que la restriction que contient l'article 374, alinéa 3, proposé, s'inscrit dans la logique de la rapidité. Il ne peut cependant pas s'agir d'une audition «bidon». À compter de l'audition, il reste 5 mois aux fonctionnaires pour se prononcer. Si l'on avait pas prévu que l'audition devait être demandé à l'introduction de la réclamation, les fonctionnaires auraient pu affirmer à ne pas s'être prononcés parce que l'audition avait été demandée trop tard par le contribuable.

L'auteur cite le cas d'un contribuable administrateur gérant d'une SPRL qui, n'ayant pas signé les annexes à la déclaration d'impôt, a été invité par l'administration à venir les signer dans un délai de 3 jours après le dépôt de la déclaration le 30 juillet, faute de quoi l'administration taxerait sur indices. Or, l'invitation est arrivée en pleine période de vacances d'été. Personnellement, pour faire pièce à ce genre de comportement abusif de l'administration, il trouve

## Verantwoording

*Hier geldt dezelfde verantwoording als die bij het amendement nr. 73 met betrekking tot artikel 27 van het ontwerp.*

Dit amendement nr. 75 van de regering wordt door de 10 aanwezige leden eenparig aangenomen.

## Artikel 30

De heer Delcroix heeft zijn amendement nr. 18 op dit artikel ook ingetrokken.

*« De heer Hatry dient een amendement nr. 104 in, dat ertoe strekt het voorgestelde derde lid te doen vervallen. »*

## Verantwoording

*Het regeringsamendement is achterhaald. Het derde lid van het huidige artikel 374 WIB bepaalt immers nu al dat de indiener van het bezwaar kan vragen om gehoord te worden en inzage te krijgen van de stukken van het dossier op ongeacht welk ogenblik tijdens het onderzoek van het bezwaarschrift. Het amendement is voor de belastingplichtige nadeliger aangezien het eist dat de aanvraag in het bezwaarschrift zelf geformuleerd wordt. Daarenboven voorziet dat amendement niet langer uitdrukkelijk in de mogelijkheid om inzage te krijgen van de stukken van het dossier.*

De minister merkt op dat de belastingplichtige het recht behoudt om zijn dossier in te zien bij de belastingdienst, een recht dat hem gewaarborgd wordt door de wet op de openbaarheid van de bestuurshandelingen en binnen de perken van die wet. Hier is het gemene recht van toepassing.

De minister voegt eraan toe dat de beperking waarin artikel 374, derde lid, voorziet, past in het streven naar snelheid. Het mag echter niet gaan om een schijnvertoning. Nadat de belastingplichtige gehoord is, beschikken de ambtenaren nog over vijf maanden om zich uit te spreken. Indien niet bepaald wordt dat de belastingplichtige het verhoor in zijn bezwaar moet aanvragen, dan zouden de ambtenaren kunnen aanvoeren dat ze zich niet kunnen uitspreken omdat het verhoor te laat aangevraagd is.

De indiener van het amendement haalt het geval aan van een belastingplichtige, bestuurder-beheerder van een BVBA, die de bijlagen bij de belastingaangifte niet ondertekend had, en die door de administratie verzocht werd ze te komen ondertekenen binnen een termijn van drie dagen na de indiening van de aangifte op 30 juli, zoniet zou de administratie volgens indiënen belastingen. Het verzoek is echter aangekomen in volle zomervakantie. Om dergelijke misbruiken

qu'il faudrait ajouter les mots «au moins» après les mots «dans un délai de trente jours». Le membre estime que l'on ne peut pas laisser à l'arbitraire ce délai. Le réclamant doit avoir le temps de préparer son dossier. Si le réclamant est invité à être entendu, par exemple, dans les 5 jours, il n'aura pas eu l'occasion de préparer son dossier, de faire appel à son avocat, à un expert-comptable, etc.

Un commissaire fait remarquer que ce raisonnement ne correspond pas à l'idée derrière le sous-amendement n° 104.

L'auteur explique que, parce qu'il comprend l'argument du ministre, il cherche maintenant une alternative à son amendement. Il pense pouvoir se rallier à la disposition que propose le gouvernement pour l'article 374, troisième alinéa, à condition que l'on y ajoute in fine les mots «au moins».

Le ministre reconnaît que l'expérience mentionnée ci-dessus est contrariante. Si l'on ajoute les mots «au moins», il faut faire attention à la situation où l'audition deviendrait une pure formalité ayant lieu quelques heures avant que l'administration ne prenne décision. Dans les termes de l'amendement du gouvernement, le réclamant, au moment où il rédige sa réclamation par laquelle il demande à être entendu, sait qu'il devra être présent dans les 30 jours qui suivent. Entretemps, il aura préparé l'ensemble des moyens de défense. Le ministre donnera des instructions précises à l'administration pour que cette audition ne soit pas une simple formalité. Le ministre craint que si l'on ajoute les mots «au moins», l'administration tardera à inviter le réclamant jusqu'à la dernière minute. Par contre, si l'on garde les mots «dans un délai de trente jours», le service contentieux n'a pas encore fait sa religion au moment où il entend le réclamant. Et donc, l'administration entend quelqu'un en temps utile qui lui donne une série d'arguments avant décision.

Le ministre estime que, par conséquent, il y a des avantages et des inconvénients aux deux propositions. Des abus peuvent se produire dans les deux cas. Le ministre pense cependant que l'amendement du gouvernement présente les meilleures garanties pour la sécurité juridique du contribuable.

Le préopinant réplique que cette sécurité est inexistante étant donné que l'administration peut, après avoir reçu la demande d'audition, inviter par exemple dans un délai de 3 jours, le réclamant.

Un membre se demande si l'on ne pourrait pas s'inspirer des délais définis dans le Code judiciaire.

vanwege de administratie tegen te gaan, vindt de indiener persoonlijk dat men de woorden «minstens» voor de woorden «dertig dagen» zou moeten invoegen. Volgens het lid kan men deze termijn niet overlaten aan de willekeur. De indiener van het bezwaar moet de tijd hebben om zijn dossier voor te bereiden. Indien hij bij voorbeeld uitgenodigd wordt op een verhoor dat binnen vijf dagen plaatsvindt, dan heeft hij geen gelegenheid gehad om zijn dossier voor te bereiden, een beroep te doen op zijn advocaat, op een accountant, enz.

Een commissielid merkt op dat deze redenering niet overeenstemt met het idee achter subamendement nr. 104.

De indiener van het amendement verklaart dat hij begrip heeft voor het argument van de minister en dat hij nu dus een alternatief zoekt voor zijn amendement. Hij denkt dat hij zich bij het regeringsamendement op artikel 374, derde lid, kan aansluiten op voorwaarde dat men er de woorden «minstens» aan toevoegt.

De minister erkent dat de bovengenoemde ervaring tegen de borst stuit. Als men de woorden «minstens» toevoegt, moet men ervoor opletten dat het verhoor van de belastingplichtige geen formaliteit wordt die enkele uren vóór de beslissing van de administratie plaatsvindt. Volgens het regeringsamendement weet de persoon die een bezwaar indient, wanneer hij zijn bezwaar opstelt waarin hij dit verzoek formuleert, dat hij binnen een termijn van 30 dagen zal worden gehoord. Ondertussen heeft hij alle middelen voor zijn verdediging voorbereid. De minister zou willen dat de administratie van dit verhoor geen pure formaliteit maakt en zal daartoe duidelijke instructies geven. De minister vreest dat wanneer men het woord «minstens» toevoegt, de administratie tot de laatste minuut zal treuzelen om de belastingplichtige uit te nodigen. Indien men daarentegen de woorden «binnen een termijn van dertig dagen» behoudt, heeft de dienst voor de geschillenbehandeling zijn geloofsartikelen nog niet opgemaakt wanneer hij de belastingplichtige hoort. De persoon oppert dus een reeks argumenten en wordt te zijner tijd en vóór de beslissing gehoord.

Volgens de minister zijn er bijgevolg voordelen en nadelen verbonden aan de twee voorstellen. In de twee gevallen kunnen er misbruiken voorkomen. De minister denkt echter dat het regeringsamendement aan de belastingplichtige de beste waarborgen biedt op het stuk van de rechtszekerheid.

De vorige spreker antwoordt dat er geen sprake is van rechtszekerheid aangezien de administratie, nadat ze het verzoek om gehoord te worden heeft ontvangen, de persoon binnen een termijn van bij voorbeeld drie dagen kan uitnodigen.

Een lid vraagt zich af of men zich niet kan spiegelen aan de termijnen zoals voorzien in het Gerechtelijk

Les délais sont prorogés durant les vacances judiciaires. Il serait préférable de ne pas fixer d'audition des réclamants durant les mois de juillet et d'août.

Le ministre craint qu'un système pareil n'allonge trop les délais.

Un autre commissaire précise qu'il craint surtout qu'endéans le délai de trente jours, l'administration a le droit d'inviter le réclamant, par exemple, après deux jours. Le réclamant ne pourrait alors se préparer convenablement.

Le ministre s'engage à donner instruction que la convocation qu'adressera l'administration accorde un délai suffisant au contribuable pour se présenter et d'emblée lui propose le choix entre plusieurs dates à sa meilleure convenance.

Le gouvernement dépose un amendement n° 76 qui vise à :

*« Remplacer cet article par la disposition suivante :*

*« Art. 30. — À l'article 374 du même Code, sont apportées les modifications suivantes :*

*A. à l'alinéa 1<sup>er</sup>, les mots « les articles 315 à 318, 322 à 330, 333 à 336, 339 à 343 et 346 à 350 » sont remplacés par les mots « les articles 315 à 319, 322 à 330, 333 à 336, 339 à 343 et 346 »;*

*B. à l'alinéa 2, les mots « établissements ou organismes de crédit et de l'Office des Chèques postaux » sont remplacés par les mots « établissements de crédit soumis à la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit »;*

*C. l'alinéa 3 est remplacé par la disposition suivante :*

*« Si le réclamant en a fait la demande dans sa réclamation, il sera entendu. À cet effet, il sera invité à se présenter dans un délai de trente jours. »*

#### Justification

*Le présent amendement vise à distraire du Code des impôts sur les revenus une règle aujourd'hui contenue dans la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration. Il précise par ailleurs que lorsque le réclamant désire être entendu, il lui appartient de le demander dans sa réclamation.*

*Outre les adaptations de référence déjà apportées dans le projet initial, il est proposé de désormais aussi reprendre l'article 319, CIR 92, dans la liste des articles énumérés à l'article 374, alinéa 1<sup>er</sup>, CIR 92, et d'adapter la terminologie utilisée dans l'article à l'évolution de la législation.*

Wetboek. Het gerechtelijk verlof verlengt de termijnen. Het zou beter zijn in de maanden juli en augustus geen hoorzittingen met bezwaarindieners te plannen.

De minister vreest dat een dergelijk systeem de termijnen zal rekken.

Een ander commissielid zegt vooral te vrezen dat de administratie binnen een termijn van dertig dagen het recht heeft om de belastingplichtige uit te nodigen, bijvoorbeeld na twee dagen. Dan kan de persoon zich niet voorbereiden.

De minister zegt toe de instructie te zullen geven dat de door de administratie gestuurde oproep de belastingplichtige voldoende tijd moet laten om zich aan te dienen en hem meteen de keuze laat tussen verschillende data die hem het best passen.

De regering dient amendement nr. 76 in met de volgende strekking :

*« Dit artikel vervangen door de volgende bepaling :*

*« Art. 30. — In artikel 374 van hetzelfde Wetboek worden de volgende wijzigingen aangebracht :*

*A. in het eerste lid worden de woorden « de artikelen 315 tot 318, 322 tot 330, 333 tot 336, 339 tot 343 en 346 tot 350 » vervangen door de woorden « de artikelen 315 tot 319, 322 tot 330, 333 tot 336, 339 tot 343 en 346 »;*

*B. in het tweede lid worden de woorden « kredietinstellingen of -inrichtingen en van het Bestuur der postchecks » vervangen door de woorden « kredietinstellingen onderworpen aan de wet van 22 maart 1993 op het statuut van en het toezicht op de kredietinstellingen »;*

*C. het derde lid wordt vervangen door het volgende lid :*

*« Wanneer de bezwaarindiener zulks in zijn bezwaarschrift heeft gevraagd, zal hij worden gehoord. Te dien einde zal hij worden uitgenodigd zich binnen een termijn van dertig dagen aan te melden. »*

#### Verantwoording

*Dit amendement strekt ertoe aan het Wetboek van de inkomstenbelastingen een regel te onttrekken die thans al is opgenomen in de wet van 11 april 1994 betreffende de openbaarheid van bestuur. Het verduidelijkt anderzijds dat wanneer de bezwaarindiener wenst te worden gehoord, hij zulks kan vragen in zijn bezwaarschrift.*

*Naast de aanpassingen van de verwijzingen die reeds zijn aangebracht in het oorspronkelijk ontwerp, wordt voorgesteld om voortaan ook artikel 319, WIB 92, op te nemen in de lijst van de artikelen die zijn opgesomd in artikel 374, eerste lid, WIB 92, en de in het artikel gebruikte terminologie aan te passen aan de evolutie van de wetgeving.*

M. Hatry rappelle que son amendement n° 104 traite de la communication des pièces du dossier et du fait d'être entendu. L'amendement n° 76 du gouvernement est moins favorable au contribuable que le texte initial et cet amendement vise à rétablir le texte du projet en supprimant la troisième modification à l'article 374, CIR 92.

Le ministre reste attaché à l'amendement n° 76 parce qu'il pense qu'en termes d'organisation, c'est la meilleure garantie pour le contribuable d'être entendu dans un délai utile avant que l'administration n'arrête sa position.

L'amendement n° 104 de M. Hatry est rejeté par 8 voix contre 2.

L'amendement n° 76 du gouvernement est adopté par 8 voix contre 2.

#### Article 31

Les amendements nos 27 et 37 de M. Delcroix, ainsi que les amendements nos 64 et 65 de M. Hatry, sont retirés.

L'amendement n° 57 de M. D'Hooghe est également retiré.

À cet article, il ne reste donc plus que l'amendement n° 77 du gouvernement, libellé comme suit :

« Remplacer l'article 375 proposé par la disposition suivante :

« Art. 375. — § 1<sup>er</sup>. Le directeur des contributions ou le fonctionnaire délégué par lui, statue, en tant qu'autorité administrative, par décision motivée sur les griefs formulés par le redevable ou par son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement.

La décision est notifiée par lettre recommandée à la poste. Cette décision est irrévocable à défaut d'intentement d'une action auprès du tribunal de première instance, dans le délai fixé par l'article 1385undecies du Code judiciaire.

§ 2. Il ne lui est pas permis d'établir, par sa décision, un supplément d'imposition ou de réaliser la compensation entre un dégrèvement reconnu justifié et une insuffisance d'imposition qui aurait été constatée. »

#### Justification

Comme la décision prise par le directeur régional ne présente plus un caractère juridictionnel, elle n'a bien sûr plus autorité de chose jugée.

De heer Hatry merkt op dat zijn amendement nr. 104 handelt over de mededeling van de stukken van het dossier en over de vraag om gehoord te worden. Amendement nr. 76 van de regering is minder gunstig voor de belastingplichtige dan de aanvankelijke tekst en dit amendement beoogt dan ook de tekst van het ontwerp te herstellen door de derde wijziging in artikel 374, WIB 92, ongedaan te maken.

De minister blijft voorstander van amendement nr. 76 omdat hij, wat de organisatie betreft, denkt dat dit de beste waarborg is opdat de belastingplichtige binnen een dienstige termijn gehoord wordt voordat de administratie haar standpunt bepaalt.

Amendement nr. 104 van de heer Hatry wordt verworpen met 8 tegen 2 stemmen.

Amendement nr. 76 van de regering wordt aangenomen met 8 tegen 2 stemmen.

#### Artikel 31

De amendementen nrs. 27 en 37 van de heer Delcroix, alsook de amendementen nrs. 64 en 65 van de heer Hatry, zijn ingetrokken.

Amendement nr. 57 van de heer D'Hooghe is ook ingetrokken.

Op dit artikel blijft dus alleen amendement nr. 77 van de regering over, luidende :

« Het voorgestelde artikel 375 vervangen door de volgende bepaling :

« Art. 375. — § 1. De directeur der belastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar doet, als administratieve overheid, uitspraak bij met redenen omklede beslissing nopens de bezwaren aangevoerd door de belastingsschuldige of door zijn echtgenoot op wiens goederen de aanslag wordt ingevorderd.

De kennisgeving van de beslissing geschiedt bij ter post aangetekende brief. Deze beslissing is onherroepelijk wanneer geen vordering is ingesteld bij de rechtbank van eerste aanleg binnen de in artikel 1385undecies van het Gerechtelijk Wetboek vermelde termijn.

§ 2. Het is hem niet toegelaten bij zijn beslissing een aanvullende aanslag te vestigen, noch de compensatie te verwezenlijken tussen een rechtmatig bevonden ontheffing en een ontoereikendheid van aanslag die zou zijn vastgesteld. »

#### Verantwoording

Daar de door de gewestelijke directeur genomen beslissing geen jurisdictioneel karakter meer heeft, heeft die beslissing geen kracht van (rechterlijk) gewijsde meer.



*S'agissant d'une décision administrative, elle acquiert force de chose décidée et devient irrévocable, à défaut d'introduction d'un recours en justice ou en cas de rejet d'un tel recours.*

*Le présent amendement vise à le préciser.*

Le ministre explique que l'amendement n° 77 tire les conséquences de l'arrêt R. Walgraffe sur le caractère nécessairement administratif de la décision directoriale.

Il n'y a pas de commentaires à cet amendement.

L'amendement n° 77 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 10 membres présents.

#### Article 32

M. Delcroix retire ses amendements n<sup>os</sup> 21 et 28.

En ce qui concerne son amendement n° 21, M. Delcroix fait observer que suivant le projet, le directeur des contributions ne dispose plus d'aucune compétence juridictionnelle. Il n'est dès lors plus réputé avoir épuisé sa compétence en décidant sur le fond. L'auteur considère par conséquent que son amendement n° 30 se justifie encore. Il souhaite connaître l'avis du ministre à ce sujet.

Suivant le ministre, l'objet de l'article consiste à dire pour droit que la décision directoriale a une portée administrative, et, comme acte administratif, elle devient définitive à défaut de recours. Donner au directeur une possibilité de revenir sur sa décision revient à créer l'insécurité juridique. Seul le juge peut réformer la décision du directeur.

Le ministre estime important de bien marquer, c'est d'ailleurs un principe de droit administratif, qu'un acte administratif (comme le rôle) ne peut être retiré alors qu'un recours a été introduit qui désaïssit l'administration en tant qu'autorité administrative. Si le directeur veut «changer» sa décision, il doit le signaler au juge et c'est au juge de réformer la décision initiale. À personne d'autre. Mais rien n'empêche les parties de déposer des conclusions d'accord.

Un commissaire fait remarquer que l'amendement n° 78 du gouvernement n'exclut pas la formule préconisée par l'amendement n° 30. En d'autres mots, l'amendement n° 30 n'est pas absolument nécessaire.

Le ministre explique que, si le contribuable n'est pas d'accord avec la décision directoriale, il doit porter le litige qui l'oppose à l'administration devant le judiciaire et non pas introduire une demande de reconsidération sous forme d'une demande de dégrèvement.

*Daar het hier gaat om een administratieve beslissing, verkrijgt zij kracht van (administratief) gewijsde en wordt zij onherroepelijk, wanneer geen rechtsvordering wordt ingesteld of wanneer dergelijke vordering wordt afgewezen.*

*Dit amendement beoogt dit te verduidelijken.*

De minister verklaart dat amendement nr. 77 besluiten trekt uit het arrest-R. Walgraffe over de administratieve aard van de beslissing van de belastingdirecteur.

Dit amendement geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

Amendement nr. 77 van de regering wordt eenparig aangenomen door de 10 aanwezige leden.

#### Artikel 32

De heer Delcroix trekt zijn amendementen nrs. 21 en 28 in.

Wat zijn amendement nr. 21 betreft, merkt de heer Delcroix op dat ingevolge de geest van het ontwerp de directeur der belastingen geen rechtsbevoegdheid meer heeft. Hij wordt dan ook niet meer geacht zijn bevoegdheid ter herziening van de aanslag te hebben uitgeput bij het nemen van een beslissing ten gronde. De auteur meent bijgevolg dat zijn amendement nr. 30 nog zinvol is. Hij wenst hierover de mening van de minister te kennen.

Volgens de minister strekt dit artikel ertoe in rechte vast te stellen dat de beslissing van de directeur een administratieve draagwijdte heeft en dat ze net als andere bestuurshandelingen definitief wordt als er geen beroep wordt ingesteld. Door de directeur de mogelijkheid te geven om op zijn beslissing terug te komen, scheidt men rechtsonzekerheid. Alleen de rechter kan een beslissing van de directeur herzien.

De minister wil benadrukken — en dat is trouwens een principe uit het bestuursrecht — dat een bestuurshandeling (zoals de inkohiering) niet kan worden ingetrokken wanneer beroep is ingesteld waardoor de zaak aan de administratie als bestuursoverheid is onttrokken en alleen de rechter de oorspronkelijke beslissing kan herzien. Niets belet de partijen om een akkoord te treffen. Als de directeur zijn beslissing wil «wijzigen», moet hij dat aan de rechter mededelen.

Een commissielid wijst erop dat amendement nr. 78 van de regering de formule voorgesteld in amendement nr. 30 niet uitsluit. Amendement nr. 30 is met andere woorden niet strikt noodzakelijk.

De minister verklaart dat als de belastingplichtige het niet eens is met de beslissing van de directeur, hij het geschil voor de rechtbank moet brengen in plaats van een verzoek tot herziening in te dienen in de vorm van een verzoek om ontheffing.

C'est ce que signifie les termes « chose décidée », il faut aller devant le juge et non pas retourner devant la même personne. Le directeur peut cependant admettre devant le juge que sa décision n'était pas justifiée en droit ou en fait.

Un membre en conclut que la procédure est univoque et ne peut pas être parallèle.

Suite à cette explication, M. Delcroix retire son amendement n° 30.

M. Hatry retire son amendement n° 66.

### Article 33

Les amendements n°s 22 de M. Delcroix (voir doc. Sénat, n° 1-966/5) et 67 de M. Hatry (voir doc. Sénat, n° 1-966/6) sont retirés.

À cet article, le gouvernement a déposé son amendement n° 78 visant à :

*« Compléter la section II, proposée, par un article 378, nouveau, rédigé comme suit :*

*« Art. 378. — Le pourvoi en cassation est introduit par requête contenant, à peine de nullité, un exposé sommaire des moyens et l'indication des lois violées. La requête peut être signée et déposée pour le demandeur par un avocat. »*

### Justification

*Le présent amendement prévoit que la procédure de pourvoi en cassation peut, comme c'est déjà actuellement le cas en matière d'impôts sur les revenus, être initiée sans l'intervention directe d'un avocat à la Cour de cassation.*

Le ministre admet qu'il y a parmi les avocats à la Cour de cassation de très grands avocats fiscalistes mais rappelle qu'il y a pour tout le pays seulement 20 avocats de cassation.

Un membre fait valoir que faute de cet amendement, l'on créerait un supermonopole.

Le ministre ajoute que c'est cela l'objet de l'amendement n° 78.

L'amendement n° 78 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 10 membres présents.

### Article 35

L'amendement n° 23 de M. Delcroix (voir doc. Sénat, n° 1-966/5) est retiré.

Dat is de betekenis van het concept « kracht van gewijsde »: men moet voor de rechter verschijnen en niet opnieuw voor dezelfde persoon. De directeur kan voor de rechter ook toegeven dat zijn beslissing ongegrond was in rechte of in feite.

Een lid besluit daaruit dat er geen parallelle procedures mogelijk zijn.

Na deze verklaring trekt de heer Delcroix zijn amendement nr. 30 in.

De heer Hatry trekt zijn amendement nr. 66 in.

### Artikel 33

De amendementen nrs. 22 van de heer Delcroix (zie Stuk Senaat, nr. 1-966/5) en 67 van de heer Hatry (zie Stuk Senaat, nr. 1-966/6) zijn ingetrokken.

Op dit artikel dient de regering amendement nr. 78 in:

*« De voorgestelde afdeling II aanvullen met een artikel 378 (nieuw), luidende :*

*« Art. 378. — De voorziening in cassatie wordt ingesteld bij verzoekschrift dat, op straffe van nietigheid, een bondige uiteenzetting van de middelen en de aanduiding van de geschonden wetten bevat. Het verzoekschrift mag voor de eiser door een advocaat ondertekend en neergelegd worden. »*

### Verantwoording

*Dit amendement voorziet dat de procedure van voorziening in cassatie, zoals dat thans reeds het geval is inzake de inkomstenbelastingen, mag worden ingeleid zonder rechtstreekse tussenkomst van een advocaat bij het Hof van Cassatie.*

De minister geeft toe dat sommige advocaten bij het Hof van Cassatie grote fiscalisten zijn, maar hij herinnert eraan dat er voor het hele land slechts 20 cassatieadvocaten zijn.

Een lid wijst erop dat men zonder dit amendement een supermonopolie zou creëren.

De minister voegt eraan toe dat de bedoeling is van amendement nr. 78.

Amendement nr. 78 van de regering wordt eenparig aangenomen door de 10 aanwezige leden.

### Artikel 35

Amendement nr. 23 van de heer Delcroix (zie Stuk Senaat, nr. 1-966/5) wordt ingetrokken.

M. Hatry dépose un amendement n° 105, libellé comme suit :

« À l'article 409 proposé apporter les modifications suivantes :

« A) Supprimer les mots « de voies d'exécution »;

« B) Compléter l'article par un second alinéa, libellé comme suit :

« Pour l'application du présent article et de l'article suivant, l'action en justice s'étend à la première instance, à l'instance d'appel et à l'instance en cassation. Le délai d'appel et le délai d'introduction d'un pourvoi en cassation sont suspensifs. »

#### Justification

L'article 409 du CIR vise, à l'évidence, les saisies conservatoires. La référence faite aux voies d'exécution ne s'indique donc pas puisque cette dernière n'est pas une mesure « destinée à garantir le recouvrement » mais une mesure tendant au recouvrement pur et simple.

L'article 409, combiné avec l'article 410, reconnaît un certain effet suspensif à la réclamation et à l'action en justice : en dépit du fait que l'État dispose d'un titre exécutoire, le rôle, il ne peut exiger le paiement dans la mesure où l'impôt est contesté, mais tout au plus procéder à des mesures conservatoires. Il convient dès lors de préciser que cet effet suspensif de l'action en justice s'étend à l'instance d'appel, à l'instance en cassation éventuelle, et même aux délais d'appel et de cassation, comme le prévoit l'article 33 du projet en matière de pourvoi en cassation.

L'auteur renvoie à la faillite Van Coillie d'Ostende qui est un des précédents qui l'amènent à suggérer que l'on essaie au moins de suivre l'idée derrière son amendement.

Le ministre rappelle que l'article 377 du CIR 92, dans sa nouvelle rédaction, (voir l'article 33 du projet) prévoit que « les délais d'opposition, d'appel et de cassation, ainsi que l'opposition, l'appel et le pourvoi en cassation sont suspensifs de l'exécution de la décision de justice ».

Il explique ensuite que les articles 409 et 411 proposés, tendent à bien répartir les mesures dans leur ordre naturel avec d'abord les mesures conservatoires (article 409). Le ministre pense qu'elles sont indispensables, dans certains cas, pour éviter les risques de « disparition » des garanties dont l'État peut disposer pour assurer le paiement de sa créance. Il convient à ce propos de ne pas traiter plus mal l'État que les autres

De heer Hatry dient amendement nr. 105 in, luidende als volgt :

« In het voorgestelde artikel 409 de volgende wijzigingen aanbrengen :

« A) De woorden « van middelen tot tenuitvoerlegging » doen vervallen;

« B) Het artikel aanvullen met een tweede lid, luidende :

« Voor de toepassing van dit artikel en van het volgend artikel kan de vordering in rechte worden ingesteld in eerste aanleg, in hoger beroep en in cassatie. De termijn van hoger beroep en de termijn van voorziening in cassatie hebben schorsende werking. »

#### Verantwoording

Artikel 409 van het WIB beoogt duidelijk het bewarend beslag. De verwijzing naar de middelen tot tenuitvoerlegging is hier dus niet wenselijk aangezien die tenuitvoerlegging geen maatregel is die ertoe strekt de invordering te waarborgen maar wel een maatregel die louter de invordering beoogt.

Artikel 409 en artikel 410 hebben voor het bezwaar en de vordering in rechte een enigszins schorsende werking: hoewel de Staat beschikt over een uitvoerbare titel, namelijk het aanslagbiljet, kan hij de betaling niet eisen wanneer de belasting betwist wordt. Hij kan ten hoogste bewarende maatregelen nemen. Het is derhalve wenselijk te bepalen dat de schorsing van de vordering in rechte ook geldt in hoger beroep en bij eventueel cassatieberoep. Zelfs de termijnen van hoger beroep en cassatie schorsen de tenuitvoerlegging van de gerechtelijke beslissing, zoals artikel 33 van het ontwerp bepaalt.

De indiener verwijst naar het faillissement van de firma Van Coillie in Oostende dat een van de precedenten is die hem ertoe bewegen voor te stellen dat men op z'n minst zou pogen de idee achter zijn amendement te begrijpen.

De minister herinnert eraan dat artikel 377 van het WIB 92, in de nieuwe versie, (zie artikel 33 van het ontwerp) nu al bepaalt dat de termijnen van verzet, hoger beroep en cassatie, alsmede het verzet, het hoger beroep en de voorziening in cassatie, die tenuitvoerlegging van de gerechtelijke beslissing schorsen.

Hij legt uit dat de voorgestelde artikelen 409 tot 411 ertoe strekken de maatregelen in hun natuurlijke volgorde op te splitsen, waarbij de bewarende maatregelen (art. 409) het eerst aan bod komen. De minister is van mening dat in sommige gevallen bewarend beslag noodzakelijk is om te voorkomen dat de waarborgen « verdwijnen » waarover de Staat beschikt om de voldoening van zijn schuldvordering te verzeke-

créanciers. L'article 410 vise l'incontestablement dû, puisqu'à ce moment, il ne s'agit plus d'une saisie conservatoire mais d'une saisie exécution, limitée à concurrence de ce qui est incontestablement dû. L'article 411, deuxième alinéa, stipule que toutes les actions en justice sont suspensives tant en première instance qu'en appel et en cassation et que sont concernés tant le titre exécutoire que les mesures conservatoires et les mesures d'exécution.

Le ministre estime en conséquence que les préoccupations que formule l'amendement n° 105 sont déjà rencontrées par les articles 35 à 37 du projet; lesquels tendent à clarifier les dispositions concernées du CIR 92.

Le préopinant constate que le texte de l'article 409 CIR 92, tel que proposé par l'article 35 du projet, vise non seulement des mesures conservatoires mais aussi «de voies d'exécution ou de toutes autres mesures destinées à en garantir le recouvrement».

Le ministre signale que l'article 410 nouveau limite l'exécution en stipulant: «Toutefois, en cas de réclamation, ..., est considérée comme une dette liquide et certaine (et donc pouvant permettre une voie d'exécution autre que conservatoire) ... le montant de l'impôt dû sur les revenus déclarés...».

Le même membre part de l'hypothèse suivante: une contestation portant, par exemple, sur 80% de l'imposition, ne donnera pas droit à l'exécution de ces 80%, mais uniquement à des mesures conservatoires sur 80% de l'imposition.

Le ministre confirme que tel est le cas. Si la cotisation est de 100 et si le contribuable a introduit une réclamation où il conteste 80, les 20 correspondant à ce qu'il a déclaré, des mesures d'exécution peuvent être prises sur les 20 et les 80 ne peuvent faire l'objet que de mesures conservatoires. Mais, il n'y a qu'une seule cotisation pour couvrir les 100 (article 411). L'article 377 prévoit qu'à la fois, l'action en justice, l'introduction en justice ou la décision judiciaire sont suspensifs dans les conditions prévues à cet article. Les effets varient suivant le droit commun selon que l'on est en appel ou en cassation. L'article 377 parce qu'il vise tout, rend toute démarche en justice suspensive de l'exécution (mais pas des mesures conservatoires!).

À la lumière de ces explications, M. Hatry retire son amendement n° 105.

ren. Het is wenselijk de Staat in dit opzicht niet slechter te behandelen dan de andere schuldeisers. Artikel 410 beoogt datgene wat onbetwistbaar verschuldigd is aangezien het op dat ogenblik niet langer gaat om een bewarend beslag maar om een uitvoerend beslag dat evenwel beperkt is tot het bedrag van wat onbetwistbaar verschuldigd is. Volgens artikel 411, tweede lid, hebben alle rechtsvorderingen schorsende werking: zowel in eerste aanleg, als in hoger beroep en cassatie. Dit geldt zowel voor de uitvoerbare titel als voor de bewarende maatregelen en de maatregelen tot tenuitvoerlegging.

De minister denkt dus dat in de artikelen 35 tot 37 van het ontwerp al rekening gehouden wordt met wat in amendement nr. 105 beoogd wordt. Die artikelen strekken ertoe de betrokken bepalingen van het WIB 92 te verduidelijken.

De vorige spreker stelt vast dat de tekst van artikel 409 WIB 92, zoals voorgesteld door artikel 35 van het ontwerp, niet enkel de bewarende maatregelen vermeldt maar ook «de middelen tot tenuitvoerlegging» en ook «alle andere maatregelen welke ertoe strekken de invordering te waarborgen».

De minister merkt op dat het nieuwe artikel 410 de tenuitvoerlegging beperkt door te stellen dat, in geval van bezwaar, het bedrag van de belasting verschuldigd op aangegeven inkomsten beschouwd wordt als zekere en vaststaande schuld en door andere dan bewarende middelen van tenuitvoerlegging kan worden ingevorderd.

Hetzelfde lid vertrekt van de volgende hypothese: een betwisting die bijvoorbeeld betrekking heeft op 80% van de aanslag, geeft geen recht op een tenuitvoerlegging van die 80% doch slechts op bewarende maatregelen met betrekking tot die 80% van de aanslag.

De minister bevestigt deze interpretatie. Indien de belasting 100 bedraagt en de belastingplichtige heeft een bezwaar ingediend waarin hij 80 betwist en 20 aangeeft, dan kunnen maatregelen tot tenuitvoerlegging worden genomen met betrekking tot de 20 en voor de 80 kunnen bewarende maatregelen worden genomen. Er is slechts één enkele aanslag om de 100 te dekken (artikel 411). Artikel 377 bepaalt dat de termijn van verzet, hoger beroep en cassatie, alsmede het verzet, het hoger beroep en de voorziening in cassatie de tenuitvoerlegging van de gerechtelijke beslissing schorsen. Volgens het gemeenrecht variëren de gevolgen naargelang men in beroep of in cassatie is gegaan. Aangezien artikel 377 op alles betrekking heeft, schorst elke gerechtelijke stap dus de tenuitvoerlegging (maar niet de bewarende maatregelen!).

In het licht van die uitleg trekt de heer Hatry zijn amendement nr. 105 in.

## Article 36

L'amendement n° 24 de M. Delcroix (voir Doc. Sénat, n° 966/5, p. 12) est retiré.

## Article 41

Les amendements n° 2 de M. Weyts, n° 5 de M. Coene, n°s 25 et 29 de M. Delcroix sont retirés.

Le gouvernement retire son amendement n° 79 (doc. Sénat, n° 1-966/7) en faveur de son amendement n° 111, libellé comme suit:

« Remplacer le 2° par la disposition suivante :

« 2° le § 2 est remplacé par la disposition suivante :

« § 2. À défaut de notification de la décision visée à l'article 375, § 1<sup>er</sup>, dans les six mois de la date de la réception de la réclamation, l'intérêt de retard prévu au § 1<sup>er</sup> n'est pas dû sur la partie de la cotisation qui excède le montant déterminé conformément à l'article 410, pendant la période commençant au premier du mois qui suit celui de l'expiration du délai de six mois et allant jusqu'à la fin du mois de l'introduction de la demande conformément à l'article 1385undecies du Code judiciaire et, en l'absence d'une telle demande, jusqu'à la fin du mois au cours duquel la décision précitée a été notifiée. »

## Justification

*La suspension de l'intérêt de retard sur la partie de la cotisation considérée, en vertu de l'article 410, comme une dette certaine et liquide a pour objet de ne pas pénaliser le contribuable du fait que l'administration n'a pas pris de décision.*

*La date de départ de la suspension est ainsi ramenée du premier jour du 19<sup>e</sup> mois qui suit l'introduction de la réclamation au premier jour du 7<sup>e</sup> mois qui suit la date de réception de la réclamation.*

*La justification de la suspension disparaît aussitôt que l'autorité administrative a notifié une décision ou dès que le contribuable, avant la date de la notification de la décision, a introduit une demande conformément à l'article 1385undecies du Code judiciaire.*

Le ministre explique que l'amendement n° 111 impose à l'administration de prendre une décision pour que des intérêts de retard soient dûs par le contribuable.

## Artikel 36

Amendement nr. 24 van de heer Delcroix (zie Stuk Senaat, nr. 966/5, blz. 12) wordt ingetrokken.

## Artikel 41

Amendementen nr. 2 van de heer Weyts, nr. 5 van de heer Coene, nrs. 25 en 29 van de heer Delcroix worden ingetrokken.

De regering trekt haar amendement nr. 79 (Stuk Senaat, nr. 1-966/7) in ten gunste van haar amendement nr. 111, dat luidt als volgt:

« Het 2° vervangen door de volgende bepaling :

« 2° § 2 wordt vervangen door de volgende bepaling :

« § 2. Geschiedt de kennisgeving van de in artikel 375, § 1, bedoelde beslissing niet binnen zes maanden na de datum van de ontvangst van het bezwaarschrift, dan is de in § 1 bedoelde nalatigheidsinterest niet verschuldigd voor het gedeelte van de aanslag dat hoger is dan het overeenkomstig artikel 410 vastgesteld bedrag, gedurende het tijdperk dat begint op de eerste van de maand die volgt op die waarin de termijn van zes maanden verstrijkt en afloopt op het einde van de maand waarin een vordering overeenkomstig artikel 1385undecies van het Gerechtelijk Wetboek wordt ingesteld en, bij ontstentenis van een dergelijke vordering, op het einde van de maand waarin de voormelde beslissing ter kennis is gebracht. »

## Verantwoording

*De opschorting van de nalatigheidsinterest op het gedeelte van de aanslag dat overeenkomstig artikel 410 als een zekere en vaststaande schuld wordt beschouwd heeft tot doel de belastingschuldige niet te bestraffen voor het feit dat de administratie geen beslissing neemt.*

*De begindatum voor de opschorting wordt evenwel teruggebracht van de eerste van de 19<sup>e</sup> maand na de indiening van het bezwaarschrift tot de eerste van de 7<sup>e</sup> maand na de datum van ontvangst van het bezwaarschrift.*

*De rechtvaardiging van de opschorting verdwijnt van zodra de administratieve overheid een beslissing ter kennis heeft gebracht of indien de belastingschuldige vóór de datum van kennisgeving van de beslissing overeenkomstig artikel 1385undecies van het Gerechtelijk Wetboek een vordering heeft ingesteld.*

De minister verklaart dat amendement nr. 111 de administratie ertoe verplicht een beslissing te nemen opdat de belastingplichtige nalatigheidsinterest verschuldigd wordt.

M. Hatry retire son amendement n° 106 en faveur de l'amendement n° 111 du gouvernement. Ce dernier amendement est adopté à l'unanimité des 10 membres présents.

#### Article 43

À cet article, le gouvernement propose l'amendement n° 80, libellé comme suit :

« À l'article 419, alinéa 1<sup>er</sup>, proposé, sont apportées les modifications suivantes :

A) remplacer le 2<sup>o</sup>, proposé, par la disposition suivante :

« 2<sup>o</sup> lorsque le remboursement résulte de la remise ou de la modération d'une amende ou d'un accroissement, accordée à titre de mesure de grâce; »

B) dans le 3<sup>o</sup>, proposé, insérer les mots « ou à l'article 353 », entre les mots « à l'article 359 » et les mots « a expiré »;

C) compléter l'alinéa proposé par un 5<sup>o</sup>, rédigé comme suit :

« 5<sup>o</sup> en cas de remboursement de versements anticipés, en application de l'article 376, § 4. »

#### Justification

Contrairement à ce qui avait été envisagé dans un premier temps (voir doc. Chambre, n° 1341-1/1, 97/98, p. 10), il n'entre plus dans les intentions du gouvernement de proposer l'abrogation partielle du texte de l'article 9 de l'arrêté du régent du 18 mars 1831.

Il convient dès lors d'adapter le texte de l'article 419, en projet, du Code des impôts sur les revenus 1992, de manière à faire clairement apparaître qu'aucun intérêt moratoire n'est alloué lorsqu'un remboursement résulte de la remise ou de la modération d'une amende ou d'un accroissement, à titre de mesure de grâce.

Le présent amendement précise par ailleurs certaines références et prévoit expressément qu'aucun intérêt moratoire n'est alloué lorsqu'un contribuable obtient la restitution d'un versement anticipé non encore imputé sur l'impôt dû.

Pour un commissaire, cet amendement paraît assez logique.

De heer Hatry trekt zijn amendement nr. 106 in ten gunste van amendement nr. 111 van de regering. Dit laatste amendement wordt eenparig aangenomen door de 10 aanwezige leden.

#### Artikel 43

De regering dient op dit artikel amendement nr. 80 in, luidende :

« In het voorgestelde artikel 419, eerste lid, worden de volgende wijzigingen aangebracht :

A) het voorgestelde 2<sup>o</sup> vervangen door de volgende bepaling :

« 2<sup>o</sup> wanneer de terugbetaling voortvloeit uit de kwijtschelding of de vermindering van een boete of een belastingverhoging, toegekend als genademaatregel; »

B) in het voorgestelde 3<sup>o</sup>, de woorden « of in artikel 353 » invoegen tussen de woorden « in artikel 359 » en de woorden « is verstreken »;

C) het voorgestelde lid aanvullen met een 5<sup>o</sup>, luidende :

« 5<sup>o</sup> in geval van terugbetaling van voorafbetalingen, met toepassing van artikel 376, § 4. »

#### Verantwoording

In tegenstelling met wat in eerste instantie werd overwogen (zie Stuk Kamer, nr. 1341-1/1, 97/98, blz. 10) ligt het niet meer in de bedoeling van de regering om de gedeeltelijke afschaffing van de tekst van artikel 9 van het besluit van de regent van 18 maart 1831 voor te stellen.

Het is bijgevolg aangewezen de tekst van het ontworpen artikel 419, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 aan te passen om aldus duidelijk tot uiting te brengen dat geen enkele moratoriuminterest wordt verleend wanneer een terugbetaling voortvloeit uit de kwijtschelding of de vermindering van een boete of een belastingverhoging uit hoofde van een genademaatregel.

Dit amendement verduidelijkt anderzijds een aantal verwijzingen en voorziet uitdrukkelijk dat geen moratoriuminterest wordt toegekend wanneer een belastingplichtige de teruggave bekomt van een nog niet met de verschuldigde belasting verrekende voorafbetaling.

Voor een commissielid lijkt dit amendement vrij logisch.

L'amendement n° 107 de M. Hatry tend à modifier l'article 419, alinéa 1<sup>er</sup>, proposé, encore sur un autre point :

« Dans l'article 419 proposé, au premier alinéa, remplacer le 4<sup>o</sup> par la disposition suivante :

« 4<sup>o</sup> en cas de remboursement de précompte mobilier indu au redevable visé à l'article 261 ou de précompte professionnel indu au redevable visé à l'article 270, au plus tard à l'expiration du mois de l'introduction de la réclamation tendant au remboursement ou, à défaut de réclamation, de l'action en justice. »

#### Justification

*Le projet réforme de manière excellente la matière des intérêts moratoires dus par l'État en cas de remboursement de sommes payées indûment.*

*En matière de précompte mobilier et de précompte professionnel, on comprend mal cependant la distinction faite par le texte proposé de l'article 419 du CIR 1992 entre les hypothèses suivantes :*

— *un excédent de précompte professionnel ou de précompte mobilier est remboursé au bénéficiaire des revenus après l'expiration du délai ordinaire d'imposition: en ce cas, d'après le projet, l'État doit des intérêts moratoires (article 419, 3<sup>o</sup>);*

— *des sommes versées à titre de précompte mobilier ou de précompte professionnel sont remboursées au redevable de ces précomptes: en ce cas, d'après le projet, il n'est dû aucun intérêt moratoire (article 419, 4<sup>o</sup>).*

*L'exposé des motifs ne fournit aucune justification de cette distinction.*

*D'après le dernier état de la jurisprudence de la Cour de cassation, des intérêts de retard sont dus par l'État en cas de remboursement au redevable d'un précompte dans le cas où celui-ci a été enrôlé (Cass., 19 janvier 1996, Bull. Cass., n° 43), mais non lorsqu'il a été payé spontanément.*

*Que le précompte mobilier ou professionnel indu ait été enrôlé ou payé spontanément, l'amendement propose que des intérêts de retard soient dus en cas de restitution au redevable à partir de l'expiration du mois de l'introduction de la réclamation de celui-ci ou, à défaut de réclamation, à partir de l'expiration du mois de l'introduction de l'action en justice.*

Amendement nr. 107 van de heer Hatry strekt ertoe het voorgestelde artikel 419, eerste lid, nog op een ander punt te wijzigen :

« In het voorgestelde artikel 419, eerste lid, het 4<sup>o</sup> vervangen door de volgende bepaling :

« 4<sup>o</sup> in geval van terugbetaling van onverschuldigde roerende voorheffing aan de schuldenaar bedoeld in artikel 261 of van onverschuldigde bedrijfsvoorheffing aan de schuldenaar bedoeld in artikel 270, uiterlijk op het einde van de maand waarin het bezwaarschrift is ingediend waarbij de terugbetaling wordt gevorderd of waarin, bij gebrek aan bezwaarschrift, de rechtsvordering is ingesteld. »

#### Verantwoording

*Dit ontwerp hervormt op uitstekende wijze de aan gelegenheid van de door de Staat verschuldigde moratoriumintresten bij de terugbetaling van gestorte onverschuldigde bedragen.*

*Wat de roerende voorheffing en de bedrijfsvoorheffing betreft, is ons evenwel niet duidelijk op grond waarvan de voorgestelde tekst van artikel 419 van het WIB 1992 een onderscheid maakt tussen de volgende gevallen :*

— *een overschot van bedrijfsvoorheffing of van roerende voorheffing wordt terugbetaald aan de verkrijger van de inkomsten na verloop van de gewone aanslagtermijn: in dat geval is de Staat volgens het ontwerp moratoriumintresten verschuldigd (artikel 419, 3<sup>o</sup>);*

— *bedragen die werden gestort als roerende voorheffing of als bedrijfsvoorheffing worden terugbetaald aan de schuldenaars van die voorheffingen: in dat geval is volgens het ontwerp geen enkele moratoriumintrest verschuldigd (artikel 419, 4<sup>o</sup>).*

*De memorie van toelichting geeft geen enkele verantwoording voor dat onderscheid.*

*Volgens de laatste stand van de rechtspraak van het Hof van Cassatie is de Staat slechts nalatigheidsintresten verschuldigd bij de terugbetaling van een voorheffing aan de schuldenaar wanneer die voorheffing ten kohiere werd gebracht (Cass., 19 januari 1996, Bull. Cass., nr. 43), en niet wanneer die voorheffing spontaan werd betaald.*

*Ongeacht het feit of de onverschuldigde roerende voorheffing of bedrijfsvoorheffing ten kohiere werd gebracht of spontaan werd betaald, stelt het amendement voor dat nalatigheidsintresten verschuldigd zouden zijn in geval van teruggaaf aan de schuldenaar na afloop van de maand waarin het bezwaarschrift waarbij de terugbetaling wordt gevorderd, werd ingediend of waarin, bij gebrek aan bezwaarschrift, de rechtsvordering werd ingesteld.*

L'auteur se réfère aux hypothèses développées dans la justification.

Dans le cas du premier tiret, il s'agit d'une erreur dans le chef de l'administration. Dans le second cas, il s'agit d'un contribuable qui a payé trop de versements anticipés. Le contribuable peut payer un précompte mobilier et puis introduire une réclamation parce qu'il estimait ne pas être débiteur du précompte mobilier qu'il a payé sur les revenus. C'est par exemple un résident étranger qui subit une retenue de précompte mobilier sur des titres belges et ensuite, via le débiteur, fait introduire une demande de restitution. Le membre suppose que, dans un tel cas, il n'y aura pas d'intérêt moratoire.

Le ministre souligne qu'il n'y a même pas d'enrôlement.

L'auteur de l'amendement répète qu'il est important d'établir clairement la distinction entre la situation où l'État doit des intérêts moratoires (article 419, 3<sup>o</sup>) et les cas où il n'est dû aucun intérêt moratoire (article 419, 4<sup>o</sup>).

Le ministre explique qu'en principe, lorsque le paiement est spontané, et qu'il y a ensuite une restitution, il n'y a pas matière à intérêts. De même, en cas de remise d'amendes ou d'accroissement d'impôt.

M. Hatry retire son amendement n<sup>o</sup> 107.

L'amendement n<sup>o</sup> 80 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 10 membres présents.

#### Article 45

M. Delcroix déclare qu'il retire ses amendements n<sup>o</sup> 38 et suivants (voir doc. Sénat, n<sup>o</sup> 1-966/5).

Il souhaite cependant poser encore une question. Il croit savoir que, dans la pratique actuelle, l'administration accorde fréquemment des remises ou des modérations des amendes qu'elle a infligées.

Si cette possibilité devait maintenant disparaître, n'y a-t-il pas un risque que beaucoup plus de contribuables s'adressent au tribunal ?

Le ministre explique qu'il importe de distinguer les deux procédures. Lorsque l'on conteste la légalité de l'impôt et donc des amendes qui sont infligées parce que l'infraction ne correspond pas à la graduation prévue dans l'arrêté d'exécution du CIR 92, par exemple, il n'y a pas de fraude, ou, autre exemple, c'est la première infraction et non la seconde, etc., il s'agit d'un problème de légalité de l'amende qui a été infligée.

De indiener van het amendement verwijst naar de hypothesen die in de verantwoording uiteengezet worden.

In het eerste gedachtestreepje betreft het een fout begaan door de administratie. In het tweede geval gaat het om een belastingplichtige die te grote voorafbetalingen heeft gedaan. De belastingplichtige kan een roerende voorheffing betalen en daarna een bezwaarschrift indienen omdat hij van oordeel was dat hij geen roerende voorheffing verschuldigd was op zijn inkomsten. Dat is het voorbeeld van een hier wonende buitenlander, die Belgische effecten bezit waarop een roerende voorheffing wordt geheven en die vervolgens een aanvraag tot terugbetaling indient. Het lid veronderstelt dat er in dat geval geen moratoriumintrest wordt terugbetaald.

De minister merkt op dat er zelfs geen belasting ten kohiere wordt gebracht.

De indiener van het amendement herhaalt dat het belangrijk is een duidelijk onderscheid te maken tussen de gevallen waarin de Staat moratoriumintresten verschuldigd is (artikel 419, 3<sup>o</sup>) en de gevallen waarin er geen enkele moratoriumintrest verschuldigd is (artikel 419, 4<sup>o</sup>).

De minister verklaart dat wanneer de betaling spontaan geschiedt en daarna belasting wordt terugbetaald, er in principe geen aanleiding is tot moratoriumintresten. Hetzelfde geldt voor kwijtschelding van boeten en belastingverhogingen.

De heer Hatry trekt zijn amendement nr. 107 in.

Amendement nr. 80 van de regering wordt eenparig aangenomen door de 10 aanwezige leden.

#### Artikel 45

De heer Delcroix geeft aan dat hij zijn amendementen nr. 38 en volgende (zie Stuk Senaat, nr. 1-966/5) intrekt.

Toch wenst hij nog een vraag te stellen. Hij meent dat in de huidige praktijk een groot deel van de opgelegde boetes wordt kwijtgescholden of verminderd door de administratie.

Als deze mogelijkheid nu zal wegvallen, bestaat dan niet het risico dat veel meer belastingplichtigen naar de rechtbank zullen stappen ?

De minister legt uit dat men een duidelijk onderscheid moet maken tussen de twee procedures. Er is enerzijds de procedure waarbij men de wettigheid van de belasting en dus van de opgelegde boetes betwist omdat het misdrijf niet overeenstemt met de in het uitvoeringsbesluit van het WIB 1992 vastgestelde schaal. Dat is bijvoorbeeld het geval wanneer er geen fraude is, of wanneer het gaat om het eerste en niet om het tweede misdrijf, enz. Het gaat dus om de wettigheid van de opgelegde boete.



Ensuite, il y a les recours gracieux auxquels le commissaire a fait allusion. Là, ce n'est pas la légalité de l'amende qui est contestée, mais bien son opportunité, soit objective, soit subjective. Si l'on était en matière pénale, le droit de grâce appartiendrait constitutionnellement au Roi. En matière fiscale, c'est le ministre des Finances qui, à titre gracieux, peut remettre (fixer) l'amende à zéro ou la modérer (la diminuer).

En matière d'impôts sur les revenus, ce pouvoir est exercé par le ministre d'après les propositions qui lui sont formulées par l'administration. En ce qui concerne les impôts indirects, le ministre a traditionnellement délégué sa compétence au directeur général de l'administration de la TVA, de l'enregistrement et des domaines qui, lui-même, sous-délègue. La délégation peut descendre jusqu'au directeur régional.

En pratique, le recours gracieux n'est traité qu'à partir du moment où la décision est définitive en ce qui concerne la légalité de l'amende, ce qui est normal puisqu'il s'agit d'un droit de grâce.

#### Article 45bis

L'amendement n° 39 de M. Delcroix (voir doc. Sénat, 1-966/5, p. 22) est retiré.

À cet article, le gouvernement introduit un amendement n° 81, qui vise à :

« Insérer un article 45bis (nouveau), rédigé comme suit :

« Art. 45bis. — L'article 462, alinéa unique, du même Code, est abrogé. »

#### Justification

*Le présent projet tend à renforcer l'application des règles du droit commun en matière fiscale.*

*Dans cette optique, il est proposé d'en revenir à une application pure et simple du principe selon lequel « le pénal tient le civil en état ».*

Le ministre précise que cet amendement exprime la volonté d'aligner le droit fiscal sur les règles du droit commun.

La suppression de l'article 462, CIR 92, signifie que le principe général que « le pénal tient le civil en état » devient applicable aussi en matière fiscale. Ceci permet au juge de trancher d'abord et de régler une des difficultés auxquelles l'on se heurte régulièrement et notamment que le juge pénal ne prend pas de décision en argumentant qu'il attend qu'il soit statué au fiscal. Or, la décision directoriale a beaucoup plus de

Vervolgens heeft het commissielid het gehad over het « willig beroep » waarbij het niet gaat om een betwisting over de wettigheid van de boete, maar wel om de objectieve of subjectieve opportuniteit ervan. In strafrechtelijke zaken is deze bevoegdheid door de Grondwet toegekend aan de Koning die vrij kan beslissen de boete op nul te brengen of te verminderen.

Wat de inkomstenbelastingen betreft, oefent de minister deze bevoegdheid uit op grond van voorstellen gedaan door de bevoegde diensten. Voor de indirecte belastingen heeft hij die bevoegdheid steeds overgedragen aan de directeur-generaal van de administratie van de BTW, de registratie en de domeinen, die haar op zijn beurt meestal verder overdraagt. Soms is het uiteindelijk de gewestelijke directeur die deze bevoegdheid uitoefent.

In de praktijk is een dergelijke regeling pas mogelijk na een definitieve beslissing over de wettigheid van de boete. Dat is volkomen normaal aangezien het hier om een genaderecht gaat.

#### Artikel 45bis

Amendement nr. 39 van de heer Delcroix (zie stuk Senaat, 1-966/5, blz. 22) wordt ingetrokken.

Op dit artikel dient de regering amendement nr. 81 in, luidende :

« Een artikel 45bis (nieuw) invoegen, luidende :

« Art. 45bis. — Artikel 462, enig lid, van hetzelfde Wetboek, wordt opgeheven. »

#### Verantwoording

*Het huidig ontwerp heeft tot doel de toepassing van de regels van het gemeen recht op het fiscaal recht te versterken.*

*In die optiek wordt voorgesteld terug te keren naar een gewone toepassing van het principe volgens hetwelk « le pénal tient le civil en état ».*

De minister preciseert dat dit amendement de regels van het gemeen recht op het fiscaal recht wil toepassen.

De opheffing van artikel 462 WIB 92 betekent dat het algemeen principe volgens hetwelk de strafvervolgving de burgerlijke zaak schorst, ook toepassing vindt in fiscale aangelegenheden. Dit stelt de rechter in staat eerst een beslissing te nemen en een van de moeilijkheden waarmee men regelmatig geconfronteerd wordt, te regelen, namelijk het feit dat de strafrechter geen beslissing neemt zolang er geen uitspraak is op fiscaal

force lorsqu'elle peut s'appuyer sur le jugement au pénal qui aurait déclaré la fraude établie.

À la question de M. Delcroix de savoir si cela peut signifier que le juge pénal doit malgré tout se prononcer sur les litiges fiscaux, le ministre répond par l'affirmative. Le membre demande si le juge pénal est à même de le faire.

Le préopinant désire encore savoir si le contribuable qui conclut une transaction avec le fisc, par exemple à propos d'un impôt antérieur non payé, qui se voit infliger une amende, etc., peut encore être poursuivi au pénal.

Un autre membre pense que oui sauf en cas de prescription.

Le préopinant note toutefois que, dans certains jugements, le juge a indiqué que, bien qu'il y ait eu un délit pénal, il ne désirait plus statuer, dès lors qu'un accord avait déjà été conclu avec l'administration fiscale.

Le ministre confirme que l'État ne peut pas se constituer partie civile puisqu'il a été indemnisé. Toutefois, il peut dénoncer l'infraction pénale qu'il a constaté.

Un membre souhaite savoir si le juge au pénal peut poser une question préjudicielle au juge fiscal.

Le ministre répond qu'il ne s'agit pas alors d'une question préjudicielle. Dans le cas précité, il y a suspension de la procédure pénale lorsqu'il faut préalablement trancher une question de droit civil, et, ici, plus particulièrement de droit fiscal qui se révèle indispensable pour pouvoir se prononcer au pénal.

Le préopinant conclut que la mise en question de terminologie mise à part, le juge pénal peut poser une question au juge fiscal.

Le ministre confirme que c'est possible lorsque l'infraction est un élément dont l'appréciation appartient au juge civil.

Le commissaire estime que cette procédure pourrait s'appliquer aussi aux procédures qui ont une composante fiscale.

Le ministre répond par l'affirmative tout en ajoutant qu'il connaît peu de cas d'application d'une situation pareille.

Un autre membre revient sur le jugement du tribunal d'Ypres dans lequel le juge fait référence à l'accord passé avec l'administration fiscale pour clôturer le dossier. Dans le dossier de la KB Lux aussi, le fisc tente de conclure avec plusieurs intéressés une transaction prévoyant le paiement d'une amende en échange de l'abandon des poursuites pénales. Le fisc peut-il agir de la sorte?

gebied. De beslissing van de directeur heeft evenwel veel meer macht wanneer ze kan steunen op een vonnis dat door de strafrechter is uitgesproken en dat de ontduiking bewezen acht.

Op de vraag van de heer Delcroix of dit kan beteken dat de strafrechter over fiscale geschillen toch een uitspraak moet doen, antwoordt de minister bevestigend. Het lid vraagt of de strafrechter daartoe wel in staat is.

Vorige spreker wenst nog te weten of in het geval dat een belastingplichtige met de fiscus een regeling treft rond bijvoorbeeld een vroeger niet betaalde belasting, hij een boete krijgt, enz., hij dan nadien ook nog strafrechtelijk kan worden vervolgd.

Een ander lid meent van wel behalve in geval van verjaring.

Het vorige commissielid meent evenwel dat er vonnissen bestaan waarin de rechter, hoewel het een strafrechtelijk feit was, heeft aangegeven zich niet meer te willen uitspreken aangezien er met de fiscale administratie reeds een regeling was getroffen.

De minister bevestigt dat de Staat zich geen burgerlijke partij kan stellen aangezien hij schadeloos werd gesteld. Indien hij een onder het strafrecht vallend misdrijf heeft vastgesteld, moet hij dat aangeven.

Een lid wenst te weten of de strafrechter een prejudiciële vraag kan stellen aan de fiscale rechter.

De minister antwoordt dat het dan niet gaat om een prejudiciële vraag. In het bovenvermelde geval wordt de strafrechtspleging geschorst wanneer vooraf uitspraak moet worden gedaan over een burgerrechtelijke kwestie en hier meer bepaald over een fiscaalrechtelijke kwestie die moet worden geregeld vóór de strafrechter zich kan uitspreken.

De vorige spreker besluit dat, terminologische problemen buiten beschouwing gelaten, de strafrechter een vraag kan stellen aan de fiscale rechter.

De minister bevestigt dat dit mogelijk is wanneer de overtreding een gegeven is waarvan de beoordeling toekomt aan de burgerlijke rechter.

Het commissielid is van mening dat die procedure ook van toepassing zou kunnen zijn op de procedures met een fiscaal aspect.

De minister bevestigt dit doch voegt eraan toe dat hij weinig dergelijke gevallen kent.

Een ander lid komt terug op het vonnis van de rechtbank van Ieper, waarin de rechter verwijst naar de regeling met de belastingadministratie om de zaak af te sluiten. Ook in de zaak KB Lux tracht de fiscus met een aantal betrokkenen regelingen te treffen waarbij men een boete laat betalen en niet verder laat vervolgen. Mag de fiscus wel op die manier handelen?

Le ministre estime que dans le cas cité par l'intervenant, la logique est différente. Le juge pénal n'est pas tenu par le règlement intervenu au niveau fiscal puisqu'il s'agit d'une infraction instantanée qui est consommée.

M. Hotyat introduit un amendement n° 116, qui vise également à

« Insérer un article 45bis (nouveau), rédigé comme suit :

« Art. 45bis. — À l'article 462 du même Code, les mots « le juge saisi de l'action publique doit » sont remplacés par les mots « le juge saisi de l'action publique peut. »

#### Justification

Dans le cadre du projet de loi portant réforme des impôts (doc. parl. Chambre, 61/62, n° 264/1), on pouvait consulter en annexe II les rapports de la commission d'étude de la répression pénale de la fraude fiscale et l'appréciation à laquelle celle-ci était arrivée pour ce qui concerne les relations entre procédure fiscale et procédure pénale. Déjà à l'époque, la problématique de la lutte contre la fraude fiscale était aiguë et il fut décidé, pour des raisons relatives à l'efficacité et à la rapidité de la réponse à donner à un tel phénomène, d'offrir la faculté au juge pénal de surseoir à statuer sur l'action publique dont il était saisi lorsqu'à son estime une solution à un litige fiscal devait lui permettre de se prononcer sur la prévention dont il avait l'examen.

Lors de l'adoption de la loi du 4 août 1986, dite charte du contribuable, il fut décidé, pour des motifs tirés d'une nécessaire cohérence des décisions fiscales et pénales, ainsi que pour assurer la sécurité juridique du contribuable, de remplacer le terme « peut » par le terme « doit » (doc. 310, Chambre, 85/86, n° 1). Ce changement de vocable a eu un effet pratique immédiat, la suspension systématique des procès pénaux menés dans le domaine de la fraude fiscale, ainsi qu'une interprétation extensive de la nature des contestations fiscales emportant la surséance à statuer.

Si certains soutiennent que cette modification a eu pour effet de sécuriser le contribuable, on peut lui reprocher diverses conséquences :

1. l'usage à effet dilatoire de cette exception de surséance.
2. compte tenu de la longueur des délais pour clôturer la procédure fiscale, mais aussi les instructions en matière financières (exemple : appel aux experts),

De minister is van mening dat in het geval dat door spreker wordt aangehaald, de logica enigszins anders ligt. De strafrechter is niet gebonden door de regeling die op fiscaal niveau getroffen werd aangezien het gaat om een ogenblikkelijk misdrijf.

De heer Hotyat dient een amendement nr. 116 in dat het volgende tot doel heeft :

« Een artikel 45bis (nieuw) invoegen, luidende :

« Art. 45bis. — In artikel 462 van hetzelfde Wetboek worden de woorden « moet de rechter bij wie de strafvordering aanhangig is » vervangen door de woorden « kan de rechter bij wie de strafvordering aanhangig is. »

#### Verantwoording

Als bijlage bij het wetsontwerp houdende hervorming van de inkomstenbelastingen (Stuk Kamer, 61/62, nr. 264/1) gingen de verslagen van de « Commissie voor de studie van de strafrechtelijke beteugeling van de belastingontduiking », waarin deze onder andere haar oordeel gaf over de relatie tussen de fiscale en de strafrechtelijke procedure. Toen al werd een felle strijd geleverd tegen belastingontduiking en omwille van de efficiëntie en de snelle bestraffing van dit fenomeen werd besloten om de strafrechter bij wie de strafvordering aanhangig is toe te staan zijn uitspraak uit te stellen indien hij van oordeel was dat de oplossing van een fiscaal geschil zijn uitspraak kon beïnvloeden.

Bij de goedkeuring van de wet van 4 augustus 1986, het zogenaamde handvest van de belastingplichtige, werd met het oog op de noodzakelijke samenhang tussen de fiscale en de strafbeslissingen en omwille van de rechtszekerheid van de belastingplichtige, besloten het woord « kan » te vervangen door het woord « moet » (stuk Kamer, 310, 85/86, nr. 1). Deze wijziging had in de praktijk onmiddellijk tot gevolg dat strafprocedures op het vlak van belastingontduiking systematisch werden opgeschort en dat een zeer ruime opvatting werd gehanteerd over de fiscale geschillen die aanleiding konden geven tot die opschorting.

Hoewel sommigen beweren dat deze wijziging de belastingplichtige meer rechtszekerheid biedt, moet toch worden gewezen op de negatieve gevolgen ervan :

1. het gebruik van deze mogelijkheid tot opschorting als verdragingsmanoeuvre;
2. de termijnen om een fiscale procedure af te sluiten zijn lang en het onderzoek in financiële aangelegenheden kan ook aanslepen (bijvoorbeeld door het

*la condamnation pénale éventuelle intervient de nombreuses années après les faits et, dans ce cas, peut être inopportune.*

*3. la tentation, légitime, d'arriver à un accord au niveau de l'administration fiscale empêche la poursuite de l'action pénale, faute de vider la contestation.*

*Bref, un ensemble de conséquences qui rend inopportun, caduque, l'impact dissuasif qu'une condamnation pénale comporte.*

*On remarque que ces conséquences ne sont présentes que dans les mécanismes de fraude de grande envergure, ou associés dans des mécanismes complexes liés au grand banditisme. Ce sont évidemment ces phénomènes qu'il convient d'appréhender en remplaçant le terme « doit » par le terme « peut ».*

*Cette modification augmentera le pouvoir d'appréciation du juge pénal et, en ce qui concerne la politique criminelle à mener par les parquets, pourrait faire l'objet d'une directive du collège des procureurs généraux.*

Le ministre souligne que le projet de loi va beaucoup plus loin que cet amendement. Par conséquent, il considère que l'amendement n° 116 est inutile. Le changement du mot « doit » par le mot « peut » a eu pour effet la suspension systématique des procès pénaux menés en matière de fraude fiscale. L'amendement n° 81 prévoit par contre la suppression complète de l'article 462, CIR 92, ce qui implique que normalement, sauf exception, le juge répressif doit statuer. Les actions publiques seront menées à leur fin. C'est lié à l'article 358 puisque, de toute façon, lorsque le jugement a été rendu, le ministère des Finances peut encore enrôler l'impôt sur la base de ce qui a été découvert dans le cadre de l'action répressive. Par analogie, ce commentaire vaut aussi pour les amendements n°s 117, 119 et 122 de M. Hotyat, qui portent sur les autres codes fiscaux.

Compte tenu de la portée de l'amendement n° 81 du gouvernement et des commentaires du ministre, M. Hotyat retire ses amendements n°s 116, 117, 119 et 122.

Un commissaire rappelle que le ministre de la Justice va nommer 28 juges spécialisés en matière fiscale aux tribunaux civils parce que la compétence fiscale n'y est pas aujourd'hui adéquatement représentée. Est-ce qu'il n'y a pas un risque que les juges pénaux demandent systématiquement des avis aux juges spécialisés en matière fiscale pour la qualification des actes qui se trouvent portés devant le juge pénal? Est-ce qu'il n'est donc pas un peu illusoire d'installer ici la primauté du pénal alors que là, il n'y aura pas de juges spécialisés en matière fiscale? La

*inschakelen van deskundigen); daardoor kan de strafrechtelijke veroordeling jaren na de feiten worden uitgesproken, wat niet opportuun is;*

*3. het terechte streven naar een akkoord met de belastingdiensten maakt het voortzetten van de strafvordering onmogelijk omdat het geschil daardoor de facto ophoudt te bestaan.*

*Kortom, dat zijn gevolgen die het ontradende effect van een strafrechtelijke veroordeling afzwakken of zelfs teniet doen.*

*Deze gevolgen gelden alleen bij grootscheepse fraudeconstructies of ingewikkelde constructies die verband houden met zware criminaliteit. Uiteraard zijn dát de fenomenen die moeten worden bestreden door het woord « moet » te vervangen door het woord « kan ».*

*Deze wijziging geeft de strafrechter een ruimere beoordelingsbevoegdheid en het college van procureurs-generaal kan een richtlijn opstellen over het crimineel beleid dat de parketten in dat verband moeten voeren.*

De minister onderstreept dat het wetsontwerp veel verder gaat dan dit amendement. Hij is bijgevolg van mening dat amendement nr. 116 overbodig is. De vervanging van het woord « moet » door het woord « kan » heeft de systematische schorsing van de strafprocessen inzake belastingontduiking tot gevolg gehad. Amendement nr. 81 voorziet daarentegen in de volledige opheffing van artikel 462 WIB 92, wat impliceert dat, enkele uitzonderingen niet te na gesproken, de strafrechter normaal een uitspraak moet doen. De strafvorderingen worden tot op het einde voortgezet. Dat houdt verband met artikel 358 aangezien de minister van Financiën zodra het vonnis is gewezen, in ieder geval de belasting nog kan inkohieren op grond van wat ontdekt werd in het kader van de strafvervolging. Die commentaar geldt ook voor de amendementen nrs. 117, 119 en 122 van de heer Hotyat die betrekking hebben op de andere fiscale wetboeken.

Gelet op de strekking van amendement nr. 81 van de regering en op de toelichting van de minister trekt de heer Hotyat zijn amendementen nrs. 116, 117, 119 en 122 in.

Een commissielid herinnert eraan dat de minister van Justitie 28 rechters die gespecialiseerd zijn in fiscale aangelegenheden zal benoemen bij de burgerlijke rechtbanken omdat fiscale deskundigen daar tot op heden ondervertegenwoordigd zijn. Bestaat het risico niet dat de strafrechters systematisch adviezen zullen vragen aan de rechters die gespecialiseerd zijn in fiscale aangelegenheden voor de kwalificatie van de feiten die voor de strafrechter worden gebracht? Is het derhalve niet een beetje denkbeeldig voorrang te geven aan de strafvervolging wanneer er onvoldoende

«demande préjudicielle» risque d'être la règle plutôt que l'exception.

Le ministre ne le croit pas. En ce qui concerne les tribunaux de première instance, l'on est sur le point de nommer 28 juges spécialisés. On ne se limitera pas nécessairement à ce nombre. De plus, au niveau des parquets, on commence à voir apparaître des sections «Ecofin», où une formation spéciale est donnée. Il y a maintenant des juges d'instruction spécialisés en la matière. Le ministre espère que l'on disposera de juges du fond qui maîtrisent correctement des notions fiscales dans l'application du droit pénal. Il y a donc une évolution qualitative au niveau des magistrats. Le ministre déclare qu'il y a de très gros progrès et des formations importantes qui sont données en la matière.

De plus, la question préjudicielle n'est jamais qu'une notion extrêmement restreinte. En matière civile, par exemple, c'est très rare. Un exemple peut être la bigamie ou la violation du domicile lorsqu'il y a une contestation sur la propriété. Il est alors impossible pour le juge pénal de trancher avant de recevoir la réponse à sa question préjudicielle.

L'amendement n° 81 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 10 membres présents.

#### Article 45ter

L'amendement n° 40 de M. Delcroix (voir doc. Sénat, n° 966/5, p. 22) est retiré.

#### Article 47

Le ministre déclare que l'amendement n° 82 du gouvernement est d'ordre purement technique. Il vise à :

*« Remplacer cet article par la disposition suivante :*

*« À l'article 2, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, coordonné par l'arrêté royal du 23 novembre 1965, et remplacé par l'article 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 29 mars 1994, les mots « les articles 297 et 298, 300 à 302, 337, 354 à 359, 365 à 367, 370 à 392 » sont remplacés par les mots « les articles 298, 300 à 302, 307, 337, 354 à 359, 365 à 378. »*

#### Justification

*Les références que le projet proposé fait aux dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992 sont adaptées en fonction des amendements déposés.*

rechters zijn die gespecialiseerd zijn in fiscale aangelegenheden? De «prejudiciële vraag» dreigt eerder regel dan uitzondering te worden.

De minister denkt van niet. Men zal eerlang bij de rechtbanken van eerste aanleg 28 gespecialiseerde rechters benoemen. Men hoeft het bij dat aantal niet te laten. Bovendien ziet men bij de parketten Ecofin-afdelingen verschijnen waar een speciale opleiding wordt gegeven. Er zijn nu onderzoeksrechters die terzake gespecialiseerd zijn. De minister hoopt dat er binnenkort feitenrechters zullen zijn die fiscaal voldoende onderlegd zijn bij de toepassing van het strafrecht. Er treedt dus een kwalitatieve verbetering op op het niveau van de magistraten. De minister verklaart dat er zeer grote vooruitgang wordt geboekt en dat er terzake opleidingen worden gegeven.

Per slot van rekening is de prejudiciële vraag slechts een uiterst beperkt begrip. In burgerlijke zaken bijvoorbeeld is dit zeer zeldzaam. Voorbeeld is bigamie of een overtreding van de onschendbaarheid van de woning bij een betwisting over de eigendom. Het is dan voor de strafrechter onmogelijk om een uitspraak te doen alvorens hij een antwoord heeft op zijn prejudiciële vraag.

Amendement nr. 81 van de regering wordt door de 10 aanwezige leden eenparig aangenomen.

#### Artikel 45ter

Amendement nr. 40 van de heer Delcroix (zie Stuk Senaat, nr. 966/5, blz. 22) wordt ingetrokken.

#### Artikel 47

De minister deelt mee dat amendement nr. 82 van de regering van louter technische aard is. Het luidt als volgt:

*« Dit artikel vervangen door de volgende bepaling :*

*« In artikel 2, eerste lid, van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, gecoördineerd bij het koninklijk besluit van 23 november 1995, en vervangen bij artikel 1 van het koninklijk besluit van 29 maart 1994, worden de woorden « de artikelen 297 en 298, 300 tot 302, 337, 354 tot 359, 365 tot 367, 370 tot 392 » vervangen door de woorden « de artikelen 298, 300 tot 302, 307, 337, 354 tot 359, 365 tot 378. »*

#### Verantwoording

*Gelet op de ingediende amendementen worden de in het ontwerp voorgestelde verwijzingen naar de artikelen uit het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 aangepast.*

*Il est par ailleurs proposé de ne plus se référer à l'article 297, tel que modifié par l'article 5 du projet, et à l'article 304, parce que ces dispositions ne présentent pas d'intérêt en matière de taxes assimilées aux impôts sur les revenus.*

*Il est par contre proposé d'ajouter à la liste l'article 307, tel que modifié par l'article 8 du projet, car cet article peut également s'appliquer en matière de taxes assimilées aux impôts sur les revenus.*

L'amendement n° 82 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 10 membres présents.

#### Article 48bis

M. Coene dépose un amendement n° 6 (doc. Sénat, n° 966/4), rédigé comme suit :

« Insérer un article 48bis (nouveau), libellé comme suit :

« Art. 48bis. — Un article 65bis, libellé comme suit, est inséré dans le Code de la taxe sur la valeur ajoutée :

« Art. 65bis. — Les dispositions des articles 346 à 350 du Code des impôts sur les revenus 1992, relatives à la rectification de la déclaration, s'appliquent à la taxe sur la valeur ajoutée. »

#### Justification

*L'article 346 du Code des impôts sur les revenus 1992 dispose que lorsque l'administration estime devoir rectifier les revenus et les autres éléments que le contribuable a mentionnés dans sa déclaration, elle fait connaître à celui-ci, par lettre recommandée à la poste, les revenus et les autres éléments qu'elle se propose de substituer à ceux qui ont été déclarés ou admis par écrit, en indiquant les motifs qui lui paraissent justifier la rectification.*

*Cette procédure d'envoi d'un avis de rectification n'existe pas en matière de TVA. C'est pourquoi il est proposé d'instaurer une procédure analogue pour cette taxe.*

L'auteur renvoie à la justification de son amendement.

Le ministre est d'avis que la préoccupation que poursuit cet amendement est tout à fait légitime et louable. Effectivement, il est souhaitable que l'on organise par la loi un recours administratif pour les cinq impôts dont l'application dépend de l'administration de la TVA, de l'enregistrement et des domaines, à savoir, la TVA, les droits d'enregistrement, les droits de succession, les droits

*Bovendien wordt voorgesteld niet meer te verwijzen naar artikel 297, als gewijzigd door artikel 5 van het ontwerp, en naar artikel 304, omdat die bepalingen geen nut meer hebben inzake de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen.*

*Daarentegen wordt voorgesteld artikel 307 aan de lijst van de artikelen toe te voegen omdat dat artikel, als gewijzigd door artikel 8 van het ontwerp, ook op de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen kan worden toegepast.*

Amendement nr. 82 van de regering wordt eenparig aangenomen door de 10 aanwezige leden.

#### Artikel 48bis

De heer Coene dient een amendement nr. 6 in (Stuk Senaat, nr. 966/4) :

« Een artikel 48bis (nieuw) invoegen, luidende :

« Art. 48bis. — In het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wordt een artikel 65bis ingevoegd, luidende als volgt :

« Art. 65bis. — De bepalingen van de artikelen 346 tot en met 350 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 met betrekking tot de wijziging van de aangifte zijn mutadis mutandis van toepassing op de belasting over de toegevoegde waarde. »

#### Verantwoording

*Op het vlak van de directe belastingen stelt artikel 346 van het WIB 92 dat de administratie, indien ze meent de inkomsten en andere gegevens te moeten wijzigen welke de belastingplichtige heeft vermeld in zijn aangifte, hem bij een ter post aangetekende brief in kennis stelt van de inkomens en andere gegevens die zij voornemens is in de plaats te stellen van die welke zijn aangegeven of schriftelijk erkend en de redenen aangeeft die naar haar oordeel de wijziging rechtvaardigen.*

*Deze procedure van het versturen van een bericht van wijziging bestaat niet op het vlak van de BTW. Er wordt dan ook voorgesteld een gelijkaardige procedure in te voeren voor deze belasting.*

De auteur verwijst naar de verantwoording bij zijn amendement.

Volgens de minister streeft dit amendement een volstrekt gewettigd en lovenswaardig doel na. Het is immers wenselijk dat men bij wet de mogelijkheid van een administratief beroep invoert voor de vijf soorten belastingen waarvan de administratie van de BTW, de registratie en de domeinen op de uitvoering toeziet. Het gaat om de BTW, de registratierechten, de successierechten, de zegelrechten en de met het

de timbres et les taxes assimilées aux timbres. Bien entendu, le système préconisé par l'amendement n° 6 est un procédé expéditif qui a l'avantage de la simplicité. Il n'empêche qu'une partie des problèmes ne sont pas résolus pour autant, étant donné que l'amendement devrait aussi toucher à l'ensemble des règles liées au contentieux généré suite à un contrôle.

Le ministre est en conséquence partisan de la formalisation d'un recours administratif pour ces cinq impôts. Le Conseil des ministres a chargé l'administration de rédiger un projet de loi qui introduit un recours administratif pour lesdits impôts. Par ailleurs, en ce qui concerne les impôts dont l'application est confiée à l'administration des douanes et accises, il existe déjà un projet de loi approuvé au Conseil des ministres et sur lequel l'avis du Conseil d'État est attendu dans les prochains jours.

Le président constate que l'on prépare un projet de loi pour chaque catégorie d'impôts indirects. Cela risque d'être un travail de longue haleine.

Le ministre indique que c'est techniquement inévitable parce que les règles de procédure varient par groupe d'impôts. Il y en a trois. D'abord, celui qui comprend les impôts dont l'application est confiée à l'administration. Puis, il y a le groupe TVA qui dépend de l'Administration de l'enregistrement et des domaines. Enfin, il y a le groupe douanes et accises.

Dans la première catégorie, le droit d'imposer est lié à un système de forclusion. Cela implique que l'imposition doit être établie avant l'expiration des délais dit d'imposition et la dette d'impôt n'existe que s'il y a eu enrôlement dans les délais. En matière de TVA, il y a un système de prescription et la dette d'impôt naît de plein droit, mais un recouvrement forcé ne peut être mis en œuvre s'il y a prescription. En matière de douanes et d'accises, il y a un système mixte qui est à la fois un système de forclusion et un système de prescription. Par conséquent, les dispositions doivent chaque fois être adaptées en fonction de l'économie de l'impôt. Il y aura donc trois projets de loi distincts.

Il est impossible d'uniformiser entièrement la procédure applicable pour les trois groupes d'impôts.

Le ministre fait valoir que le Conseil d'État a conclu dans un avis relatif au Code de procédure fiscale qu'une harmonisation complète de la procédure en matière d'impôts est impossible parce qu'il y a des éléments propres à chaque impôt qui font que les diversités qui existent actuellement ne sont pas le fruit d'une volonté de diverger, ne sont pas une complication véritable mais bien une contrainte liée à la nature de chaque impôt. La diversité est essentiellement liée

zegel gelijkgestelde taksen. De bij amendement nr. 6 voorgestelde regeling is uiteraard een spoedprocedure die het voordeel biedt eenvoudig te zijn. Dat neemt niet weg dat een deel van de problemen niet opgelost raken omdat het amendement ook zou moeten handelen over alle regels inzake de geschillen die als gevolg van een controle ontstaan.

Bijgevolg verklaart de minister er voorstander van te zijn dat het administratief beroep voor die vijf vormen van belastingen formeel in een wet wordt geregeld. De Ministerraad heeft de administratie opgedragen een wetsontwerp op te stellen dat de mogelijkheid van administratief beroep invoert voor die belastingen. Wat nu de belastingen betreft waarvan de uitvoering wordt opgedragen aan de administratie van douane en accijnzen, bestaat er overigens reeds een wetsontwerp dat de goedkeuring van de Ministerraad heeft weggedragen en waarover men het advies van de Raad van State eerlang verwacht.

De voorzitter stelt vast dat men een wetsontwerp voorbereidt voor elk soort indirecte belasting. Dat zal heel wat tijd vergen.

De minister wijst erop dat zulks om technische redenen niet te vermijden is omdat de procedureregels verschillen volgens de groep belastingen. Er bestaan drie groepen. In de eerste plaats zijn er de belastingen, waarvoor de administratie van de directe belastingen bevoegd is. Vervolgens is er de groep van de BTW, waarvoor de administratie van registratie en domeinen verantwoordelijk is en ten slotte is er de groep van douane en accijnzen.

Voor de eerste categorie geldt er voor het recht om belasting te heffen een regeling van verval. Dat betekent dat de belasting gevestigd moet worden vóór de aanslagtermijnen verstrijken en dat de belastingsschuld eerst bestaat nadat de aanslag binnen de termijnen is gevestigd. Voor de BTW geldt een verjarringsregeling en bestaat er een belastingschuld van rechtswege doch er kan geen gedwongen invordering plaatshebben bij verjaring. Voor de douane en accijnzen geldt een gemengde regeling, die zowel op verval als verjaring is gebaseerd. Bijgevolg moeten de bepalingen telkens worden aangepast volgens de eisen van de fiscaliteit. Er komen dus drie afzonderlijke wetsontwerpen.

Het is onmogelijk om voor de drie groepen belastingen de toe te passen procedure volledig gelijk te schakelen.

De minister merkt op dat de Raad van State in een advies over het Wetboek van fiscale procedure heeft opgemerkt dat een algehele harmonisatie van de procedure inzake belastingen niet haalbaar is omdat elke vorm van belasting zijn eigen kenmerken bezit zodat de huidige verschillen niet gewild zijn maar wel het noodzakelijke gevolg van de uiteenlopende aard van elke vorm van belasting. Het verschil is in hoofdzaak toe te schrijven aan het feit dat de belasting doet ont-

au fait générateur de l'impôt. En matière d'impôts directs, pour qu'il y ait une créance, un enrôlement est requis. Le fait générateur de l'impôt dans les impôts indirects est en général un fait à partir duquel la dette d'impôt naît spontanément sans intervention de l'administration alors qu'en impôts directs, il faut qu'elle forme un titre qui est le rôle. En matière de douanes, la situation est encore un peu plus complexe puisque là, c'est la contrainte qui permet le recouvrement forcé de l'impôt laquelle doit être formée à l'intérieur d'un délai de forclusion.

L'auteur de l'amendement n° 6 ne comprend pas bien le lien entre cette explication et sa demande visant à instaurer un avis de rectification en matière de TVA. Pourquoi cela ne serait-il pas possible ?

Le ministre explique que l'amendement introduit par l'intervenant a une portée limitée à une phase seulement de la procédure contentieuse, laquelle est initiée en impôts sur les revenus par un avis de rectification. En matière de TVA, l'on emploie les termes de relevé de régularisation sans que le code de TVA n'organise légalement la procédure d'envoi de ce relevé ni le délai dans lequel l'assujetti doit répondre (il est en pratique fixé à 20 jours). Quant à la question de savoir si c'est une bonne chose de formaliser légalement ce relevé de régularisation, le ministre estime que ce n'est pas toujours évident car toute faute de procédure permet au contribuable de demander d'annuler la cotisation. En effet, si l'on prévoit dans une disposition légale que le délai est d'un mois, et si ce délai n'est pas respecté parce que l'on n'a pas envoyé un avis de rectification préalablement à une correction de la situation imposable du contribuable, c'est une cause de nullité de la procédure.

L'amendement n° 117 de M. Hotyat (voir doc. Sénat, n° 966/8, p. 11) a été retiré.

M. Delcroix retire son amendement n° 42 en faveur de l'amendement n° 83 du gouvernement, libellé comme suit :

« Insérer un article 48bis (nouveau), rédigé comme suit :

« Art. 48bis. — L'article 74, § 4, du même Code est abrogé. »

#### Justification

Voir la justification à l'amendement proposant l'insertion d'un article 45bis (nouveau).

L'amendement n° 6 de M. Coene est rejeté par 8 voix contre 2.

M. Delcroix redemande au ministre son avis sur l'amendement n° 42. L'auteur continue à s'interroger sur le rapport entre l'action pénale et l'amende admi-

staan. Om bij de directe belastingen een schuldvorde- ring te hebben, moet men eerst de belasting inkohieren. Bij de indirecte belastingen gaat het in de regel om een feit waarmee de belastingschuld vanzelf ontstaat zonder dat de administratie optreedt terwijl er bij de directe belastingen een titel moet zijn, te weten het kohier. Bij de douane liggen de zaken nog ingewikkelder omdat de gedwongen invordering binnen een vervaltermijn moet plaatshebben.

De auteur van amendement nr. 6 begrijpt niet goed het verband tussen deze uitleg en zijn verzoek om op het vlak van de BTW een bericht van wijziging in te voeren. Waarom zou dit hier niet kunnen ?

De minister wijst erop dat het amendement van spreker beperkt blijft tot één stadium van de beslechtsproedure van geschillen die bij de inkomstenbelastingen begint met het bericht van rechtzetting. Bij de BTW spreekt men van een regularisatieopgave zonder dat het BTW-Wetboek de procedure van de verzending van die opgave, noch de termijn waarbinnen de BTW-plichtige moet antwoorden, bepaalt. In de praktijk gaat het om 20 dagen. Op de vraag of het nuttig is die regularisatieopgave een wettelijke grondslag te geven, antwoordt de minister dat dit niet in alle gevallen vanzelf spreekt omdat elke procedurefout de belastingplichtige de kans aanreikt de schraping van de aanslag aan te vragen. Immers, indien een wetsbepaling zegt dat de termijn één maand bedraagt, en gesteld dat die termijn niet wordt nageleefd omdat men het bericht niet heeft verstuurd vóór de aanslag wordt rechtgezet, dan is dit een oorzaak van nietigheidsgrond in de procedure.

Amendement nr. 117 van de heer Hotyat (cf. Stuk Senaat, nr. 966/8, blz. 11) wordt ingetrokken.

De heer Delcroix trekt zijn amendement nr. 42 in om plaats te ruimen voor amendement nr. 83 van de regering, dat luidt als volgt :

« Een artikel 48bis (nieuw) invoegen, luidende :

« Art. 48bis. — Artikel 74, § 4, van hetzelfde Wetboek wordt opgeheven. »

#### Verantwoording

Zie de verantwoording van het amendement waarbij de invoeging van een artikel 45bis (nieuw) wordt voorgesteld.

Amendement nr. 6 van de heer Coene wordt verworpen met 8 tegen 2 stemmen.

De heer Delcroix vraagt de minister nogmaals om zijn mening omtrent zijn amendement nr. 42. De auteur blijft vragen hebben over de verhouding straf-



nistrative. Selon l'intervenant, ce problème est également lié au principe du « *non bis in idem* » qui peut se traduire par des jugements dans lesquels le juge considérera que l'on ne peut en fait être sanctionné deux fois pour les mêmes faits.

Le ministre est disposé à réexaminer ce problème, mais dans une perspective plus large. Il demande que l'on n'adopte pas cet amendement.

M. Delcroix retire son amendement n° 42 en demandant expressément au ministre de se pencher sur cette problématique afin d'assurer une plus grande sécurité juridique.

L'amendement n° 83 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 10 membres présents.

#### Article 48ter

M. Delcroix maintient son amendement n° 43, qui est libellé comme suit :

« *Insérer un article 48ter (nouveau), libellé comme suit :*

« *Art. 48ter. — À l'article 73bis du même Code est ajouté, avant l'actuel premier alinéa, un premier alinéa nouveau, libellé comme suit :*

« *Est punie d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 10 000 à 500 000 francs ou d'une de ces peines seulement, la personne qui, dans une intention frauduleuse ou dans le but de nuire, enfreint les dispositions du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci. »*

#### Justification

*Voir la justification donnée à l'amendement n° 38.*

Le ministre rappelle son explication sur le recours gracieux.

M. Delcroix retire dès lors son amendement n° 43.

#### Articles 49 et 50

M. Delcroix dépose un amendement n° 31 à l'article 49, qui tend à supprimer cet article.

#### Justification

*Les articles 49 à 53 du projet n° 966/1 s'efforcent d'aligner les délais de prescription en matière de TVA sur les délais d'imposition en matière de contributions directes. Le délai de prescription ordinaire de cinq ans applicable en matière de TVA est supprimé et remplacé par les délais de trois, cinq et sept ans.*

vordering/administratieve boete. Volgens spreker hangt dit probleem ook samen met het principe « *non bis in idem* ». Dit kan aanleiding geven tot vonnissen waarin de rechters aangeven dat men eigenlijk geen tweemaal kan gestraft worden voor dezelfde feiten.

De minister wil dit probleem herbekijken maar dan in een breder perspectief. Hij vraagt dit amendement niet aan te nemen.

De heer Delcroix trekt zijn amendement nr. 42 in mits het uitdrukkelijk verzoek aan de minister om deze problematiek te laten onderzoeken teneinde meer rechtszekerheid te waarborgen.

Amendement nr. 83 van de regering wordt eenparig aangenomen door de 10 aanwezige leden.

#### Artikel 48ter

De heer Delcroix handhaaft zijn amendement nr. 43, dat luidt als volgt :

« *Een artikel 48ter (nieuw) invoegen, luidende :*

« *Art. 48ter. — Aan artikel 73bis van hetzelfde Wetboek wordt voor het huidige eerste lid een nieuw eerste lid toegevoegd, luidende :*

« *Hij die met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, de bepalingen van dit Wetboek of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten overtreedt, wordt gestraft met gevangenisstraf van acht dagen tot twee jaar en met geldboete van 10 000 tot 500 000 frank of met één van die straffen alleen. »*

#### Verantwoording

*Zie verantwoording bij amendement nr. 38.*

De minister verwijst naar zijn betoog over het willig beroep.

De heer Delcroix trekt dientengevolge zijn amendement nr. 43 terug.

#### Artikelen 49 en 50

Bij artikel 49 dient de heer Delcroix amendement nr. 31 in, dat ertoe strekt dit artikel te doen vervallen.

#### Verantwoording

*In de artikelen 49 tot 53 van het ontwerp nr. 966/1 wordt gepoogd de verjaringstermijnen inzake BTW af te stemmen op de aanslagtermijnen inzake directe belastingen. De gewone verjaringstermijn inzake BTW van vijf jaar wordt afgeschaft en vervangen door termijnen van drie, vijf en zeven jaar.*

*Ce soi-disant alignement des délais de prescription est vivement et unanimement critiqué par tous les fiscalistes consultés.*

*Ces critiques concernent notamment :*

— *le fait que le délai de prescription peut être interrompu, alors qu'un délai d'imposition en matière de contributions directes ne le peut pas; il s'en suit que si la prescription est interrompue en matière de TVA, les délais ne seront jamais parallèles;*

— *le fait que le délai de sept ans en matière de TVA équivaut de facto à un délai perpétuel, puisque le délai d'investigation en matière de TVA reste en principe illimité, contrairement à ce qui se passe en matière de contributions directes;*

— *le fait que l'on introduit en matière de TVA une disposition (avertissement préalable de l'emploi du délai de prescription prorogé) qui annonce en matière de contributions directes la prorogation du délai d'investigation et n'a rien à faire avec la prorogation des délais d'imposition.*

L'auteur fait référence ici aux auditions au cours desquelles les experts fiscaux ont assez fortement critiqué l'alignement des délais de prescription pour le contribuable sur ceux auxquels est soumise l'administration, car il n'y aura pas d'alignement dans les faits.

M. Hatry estime que cet amendement va de pair avec son amendement n° 108, libellé comme suit :

« *Au § 1<sup>er</sup> de l'article 81bis proposé, supprimer la troisième alinéa.* »

#### Justification

*Une prescription de 7 ans est exorbitante. Pour s'en convaincre, il suffit de voir que la première hypothèse envisagée, à laquelle le délai de 7 ans serait applicable, n'implique même pas une quelconque intention frauduleuse. Or, pour les taxes éludées avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, la prescription n'est que de 5 années en vertu de l'alinéa 2 de l'article 81bis.*

*Il y a donc lieu de supprimer cette prescription exorbitante de 7 années.*

Le ministre explique qu'en réalité, au niveau des impôts sur les revenus, le passage d'un délai de forclusion de 5 à 7 ans, ne vaut que pour des cas très particuliers où l'action judiciaire fait apparaître que des opérations imposables n'ont pas été déclarées ou que les déductions de la taxe ont été opérées en violation de dispositions légales et réglementaires sur base de renseignements tiré d'un contrôle effectué dans un autre État membre de l'Union européenne. C'est dans

*Deze zogenaamde gelijkschakeling van de verjaringstermijnen is aan hevige en unanieme kritiek onderhevig van alle daarover geconsulteerde fiscalisten.*

*Deze kritieken hebben onder meer betrekking op :*

— *het feit dat een verjaringstermijn kan worden gestuit, een aanslagtermijn inzake directe belastingen niet; wat tot gevolg heeft dat wanneer inzake BTW de verjaring wordt gestuit, de termijnen nooit gelijklopend zullen zijn;*

— *het feit dat de zevenjarige termijn inzake BTW de facto neerkomt op een eeuwigdurende termijn, aangezien de onderzoekstermijn inzake BTW in principe onbeperkt blijft, in tegenstelling tot wat geldt inzake directe belastingen;*

— *het feit dat er inzake BTW een bepaling wordt ingevoerd (voorafgaande verwittiging van het gebruik van de verlengde verjaringstermijn), die inzake directe belastingen de verlenging van de onderzoekstermijn aankondigt, en niets te maken heeft met de verlenging van de aanslagtermijnen.*

De auteur verwijst hier naar de hoorzittingen waar de fiscale experts nogal wat problemen hadden met de zogenaamde gelijkschakeling van de belastingplichtige met de administratie die er de facto geen zal zijn.

De heer Hatry vindt dat dit amendement aansluit bij zijn amendement nr. 108, dat luidt :

« *In § 1 van het voorgestelde artikel 81bis het derde lid doen vervallen.* »

#### Verantwoording

*Een verjaringstermijn van 7 jaar is overdreven. Om daarvan overtuigd te raken is het voldoende vast te stellen dat het eerste beoogde geval waarop de verjaringstermijn van 7 jaar van toepassing zou zijn, niet eens bedrieglijk opzet impliceert. Voor belastingen die ontweken worden met bedrieglijk opzet of met het oogmerk te schaden, geldt krachtens het tweede lid van artikel 81bis een verjaringstermijn van slechts 5 jaar.*

*Die overdreven verjaringstermijn van 7 jaar moet dus vervallen.*

De minister verklaart dat de verlenging van de vervaltermijn van 5 tot 7 jaar inzake inkomstenbelastingen alleen plaatsvindt in zeer specifieke gevallen waar uit de gerechtelijke procedure of uit een controle uitgevoerd in een andere lidstaat van de Europese Unie blijkt dat bepaalde belastbare operaties niet zijn aangegeven, of dat belastingaftrek heeft plaatsgevonden in strijd met de wet- en regelgeving. Alleen in deze vrij uitzonderlijke gevallen, die meer diepgaande controle

ces cas assez exceptionnels, qui demandent un alourdissement important des opérations de contrôle que l'on demande la prolongation. Par identité à ce que l'on a fait au niveau du CIR 92, le ministre demande que l'on maintienne le délai.

M. Delcroix déclare que, dans ces circonstances, il retirera également ses amendements n<sup>os</sup> 31 et 32 à l'article 50.

M. Hatry déclare maintenir son amendement n<sup>o</sup> 108. Il est rejeté par 8 voix contre 2.

#### Articles 51 à 53

Étant donné que ses amendements n<sup>os</sup> 33 à 35 ont la même portée que son amendement n<sup>o</sup> 31, M. Delcroix les retire également.

#### Article 54

M. Delcroix retire son amendement n<sup>o</sup> 41 (voir doc. Sénat, n<sup>o</sup> 966/5, p. 23).

#### Article 55

M. D'Hooghe dépose un amendement n<sup>o</sup> 125, rédigé comme suit :

« À l'article 55 proposé, supprimer les mots « et de manière précise. »

#### Justification

*Le présent amendement tend à mettre les règles applicables aux investigations dans les affaires de TVA en concordance avec celles que l'amendement à l'article 10bis (sous-amendement à l'amendement n<sup>o</sup> 69 du gouvernement) prévoit pour les investigations en matière d'impôts sur les revenus. La disposition qu'envisage d'insérer le projet est en effet rédigée dans l'optique d'un parallélisme entre les deux délais et procédures.*

L'auteur souligne que l'objectif de cet amendement concernant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée est identique à celui de son amendement n<sup>o</sup> 124 à l'article 10bis, qui concerne le Code des impôts sur les revenus 1992.

M. D'Hooghe retire son amendement n<sup>o</sup> 125.

#### Article 58

L'amendement 7 de M. Coene est rédigé comme suit :

« Remplacer cet article par le texte suivant :

« Art. 58. — L'article 92 du même code est abrogé. »

vereisen, vraagt men een verlenging van de verjaringstermijn. De minister vraagt dat men de termijn zou behouden in overeenstemming met wat gebeurd is in het WIB 92.

De heer Delcroix verklaart onder deze omstandigheden zijn amendement nr. 31 alsook nr. 32 op artikel 50 in te trekken.

De heer Hatry verklaart dat hij zijn amendement nr. 108 handhaaft. Het wordt verworpen met 8 stemmen tegen 2.

#### Artikelen 51 tot 53

Aangezien zijn amendementen nrs. 33 tot 35 dezelfde strekking hebben als zijn amendement nr. 31, trekt de heer Delcroix ze eveneens in.

#### Artikel 54

De heer Delcroix had zijn amendement nr. 41 eerder ingetrokken (zie Stuk Senaat, nr. 966/5, blz. 23).

#### Artikel 55

De heer D'Hooghe heeft hier een amendement nr. 125 ingediend. Het luidt als volgt :

« In het voorgestelde artikel 55 de woorden « en nauwkeurig » doen vervallen. »

#### Verantwoording

*Dit amendement beoogt voor de onderzoeken in BTW-zaken hetzelfde als wat het amendement op artikel 10bis (subamendement op amendement nr. 69 van de regering) tot doel heeft in de inkomstenbelastingen. De door het ontwerp ingevoegde bepaling is immers opgesteld met het oog op de gelijkschakeling van de beide termijnen en procedures.*

De auteur wijst erop dat dit amendement hetzelfde beoogt voor het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde als zijn amendement nr. 124 op artikel 10bis dat van toepassing is op het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

De heer D'Hooghe trekt zijn amendement nr. 125 in.

#### Artikel 58

Amendement nr. 7 van de heer Coene beoogt het volgende :

« Dit artikel vervangen als volgt :

« Art. 58. — Artikel 92 van hetzelfde wetboek wordt opgeheven. »

## Justification

*L'article 92 du Code de la TVA dispose qu'en cas d'opposition à la contrainte, le redevable peut, sur la poursuite de l'administration qui a la taxe sur la valeur ajoutée dans ses attributions, être condamné, selon la procédure de référé, à fournir soit un versement provisionnel, soit un cautionnement.*

*Dans le cas où l'opposition à contrainte a été rejetée, aucun recours contre la décision judiciaire ne peut être valablement introduit, si le montant des sommes dues n'est pas consigné dans les deux mois de la demande que le fonctionnaire compétent notifie au redevable sous pli recommandé à la poste.*

*En vertu de la disposition proposée, le receveur ne pourra plus exiger la consignation de la taxe contestée que s'il le juge nécessaire eu égard aux données concrètes du dossier, en ce compris la situation financière du débiteur.*

*Il est toutefois indiqué de supprimer cette possibilité de consignation, étant donné que celle-ci n'existe pas en matière de contributions directes.*

Le ministre explique que dans la nouvelle rédaction du texte de l'article 92, tel que proposé par le projet, il a été tenu compte de la jurisprudence qui s'est développée en la matière et d'un arrêt de la Cour d'arbitrage. L'article 92, actuellement en vigueur, est lié au fait que les garanties pour le receveur des contributions, d'une part, et pour le receveur de la TVA, d'autre part, sont assez différentes. En matière d'impôts directs, il y a un titre qui est exécutoire et son exécution n'est suspendue que par la partie de la cotisation qui excède l'incontestablement dû. En matière de TVA, l'opposition à la contrainte empêche l'exécution forcée de la dette d'impôt pour laquelle un titre exécutoire a été formé. Par conséquent, le receveur ne peut, en principe, que prendre des mesures purement conservatoires. L'article 92 prévu à l'article 58 du projet est une manière de garantir, dans l'hypothèse où l'on fait appel, le paiement de la dette d'impôt contestée par le moyen d'une consignation.

Initialement, le projet envisageait d'aligner les règles en TVA sur celles des contributions directes. Finalement, cette idée a été abandonnée. Il a été décidé de maintenir un article 92 pour tenir compte des moindres garanties dont dispose le ministère des Finances pour le recouvrement de la TVA. Cette consignation n'a toutefois pas été imposée dès la première instance, parce qu'à ce stade, une telle obligation aurait constitué un frein important à l'accès au judiciaire, ce qui sur le plan des principes de droit n'est pas admissible.

## Verantwoording

*Artikel 92 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde bepaalt dat belastingsschuldigen die tegen een dwangbevel verzet doen op de vervolging ingesteld door de administratie die bevoegd is voor de belasting over de toegevoegde waarde, volgens de rechtspleging in kort geding veroordeeld kunnen worden om een provisionele storting te verrichten of een borgtocht te verlenen.*

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

*In de nieuwe regeling zal de ontvanger de consignatie van de betwiste belasting nog slechts kunnen eisen als hij dat nodig oordeelt gelet op de concrete gegevens van het dossier, met inbegrip van de financiële toestand van de schuldenaar.*

*Het is echter aangewezen deze consignatiemogelijkheid te schrappen aangezien deze niet bestaat op het vlak van de directe belastingen.*

De minister verklaart dat de nieuwe tekst van artikel 92, voorgesteld in het ontwerp, rekening houdt met de jurisprudentie over deze aangelegenheid en met een arrest van het Arbitragehof. Het huidige artikel 92 houdt verband met het feit dat de belastingontvanger andere waarborgen heeft dan de ontvanger van de BTW. Bij de directe belastingen is er een uitvoerbare titel die alleen wordt opgeschort voor het gedeelte van de belasting dat hoger ligt dan het onbetwistbaar verschuldigde bedrag. Als het echter gaat om BTW, stuit het verzet tegen het dwangbevel de gedwongen uitvoering van de belastingsschuld waarvoor een uitvoerbare titel is verkregen. De ontvanger kan dus in principe alleen zuiver bewarende maatregelen treffen. Artikel 92, opgenomen in artikel 58 van het ontwerp, staat in geval van hoger beroep borg voor de betaling van de betwiste belastingsschuld via een consignatie.

Oorspronkelijk was het de bedoeling van dit ontwerp om de regels inzake BTW gelijk te schakelen met die van de rechtstreekse belastingen. Dat idee is echter opgegeven. Er is besloten artikel 92 te behouden omdat de minister van Financiën nu eenmaal minder waarborgen heeft voor de inning van de BTW. De consignatie wordt evenwel nog niet opgelegd in eerste aanleg, omdat deze verplichting een hoge drempel zou vormen voor de toegang tot de rechtscolleges, wat in strijd is met de rechtsbeginselen.

En dépit de cette explication, l'auteur de l'amendement n° 7 maintient sa proposition de réaliser l'alignement.

L'amendement n° 7 de M. Coene est rejeté par 8 voix contre 2.

#### Article 59

À cet article, le gouvernement dépose un amendement n° 84, qui vise à :

« Remplacer cet article par la disposition suivante :

« Art. 59. — Un article 92bis, rédigé comme suit, est inséré dans le même Code :

« Art. 92bis. — Les délais d'opposition, d'appel et de cassation, ainsi que l'opposition, l'appel et le pouvoir en cassation sont suspensifs de l'exécution de la décision de justice. »

#### Justification

La numérotation nouvelle à laquelle l'amendement procède dans le Code répond à l'introduction d'une disposition supplémentaire par déplacement à l'article 92bis de la disposition prévue à l'article 93 tel que déjà modifié par le projet de loi.

Le ministre explique qu'il s'agit de la transposition en TVA de la disposition déjà prévue en matière d'impôts sur les revenus.

Un membre estime que l'amendement est en faveur du contribuable.

L'amendement n° 84 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 10 membres présents.

#### Article 59bis

Le gouvernement introduit un amendement n° 85 qui, d'après le ministre, vise la même chose que l'amendement n° 78 à l'article 33. Il est libellé comme suit :

« L'article 93 du même Code est remplacé par la disposition suivante :

« Art. 93. — Le pourvoi en cassation est introduit par requête contenant, à peine de nullité, un exposé sommaire des moyens et l'indication des lois violées. La requête peut être signée et déposée, pour le demandeur, par un avocat. »

#### Justification

L'amendement tend à mettre le Code de la TVA en concordance avec le Code des impôts sur les revenus 1992. La disposition nouvelle prévoit notamment la

Na deze uitleg blijft de auteur van het amendement nr. 7 bij zijn voorstel om toch tot de gelijkstelling over te gaan.

Amendement nr. 7 van de heer Coene wordt verworpen met 8 stemmen tegen 2.

#### Artikel 59

De regering dient op dit artikel amendement nr. 84 in :

« Dit artikel vervangen door de volgende bepaling :

« Art. 59. — In hetzelfde Wetboek wordt een artikel 92bis ingevoegd, luidende :

« Art. 92bis. — De termijnen van verzet, hoger beroep en cassatie, alsmede het verzet, het hoger beroep en voorziening in cassatie schorsen de tenuitvoerlegging van de gerechtelijke beslissing. »

#### Verantwoording

De nieuwe nummering die het amendement in het Wetboek doorvoert, beantwoordt aan de invoering van een aanvullende bepaling door verplaatsing naar artikel 92bis van de bepaling vermeld in artikel 93 zoals reeds gewijzigd door het wetsontwerp.

De minister wijst erop dat het gaat om een omzetting in de BTW-regeling van een bepaling die reeds geldt voor de inkomstenbelastingen.

Volgens een lid strekt dit amendement ten voordele van de belastingplichtige.

Amendement nr. 84 van de regering wordt eenparig aangenomen door de 10 aanwezige leden.

#### Artikel 59bis

De regering dient amendement nr. 85 in, dat volgens de minister hetzelfde doel nastreeft als amendement nr. 78 op artikel 33. Het luidt als volgt :

« Artikel 93 van hetzelfde Wetboek wordt vervangen door de volgende bepaling :

« Art. 93. — De voorziening in cassatie wordt bij verzoekschrift ingediend dat, op straffe van nietigheid, een bondige uiteenzetting van de middelen en de aanduiding van de geschonden wetten bevat. Het verzoekschrift mag voor de eiser en door een advocaat ondertekend en neergelegd worden. »

#### Verantwoording

Het amendement strekt ertoe het BTW-Wetboek in overeenstemming te brengen met het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. De nieuwe bepaling

*faculté que la procédure devant la Cour de cassation puisse être initiée sans intervention directe d'un avocat près cette Cour.*

M. Hotyat dépose son amendement n° 118 :

*« Insérer un article 59bis (nouveau), rédigé comme suit :*

*« Art. 59bis. — À l'article 93quaterdecies, du même Code, il est inséré un § 4, rédigé comme suit :*

*« § 4. Les officiers du ministère public près les cours et tribunaux qui sont saisis d'une affaire pénale dont l'examen fait apparaître des indices sérieux de fraude en matière de taxe sur la valeur ajoutée, en informeront le ministre des Finances, après avoir obtenu l'autorisation expresse du procureur général ou de l'auditeur général. »*

#### Justification

*Ce § 4 est le pendant de l'article 327, § 4, CIR 1992, qui prévoit une procédure d'information similaire dans le domaine des impôts directs.*

*Le domaine de la TVA n'étant pas exempt de la mise en place de mécanismes frauduleux(1), il s'indique d'introduire dans le Code de la TVA une disposition identique à celle applicable en impôts directs.*

*Cette disposition permet d'assurer la cohérence au niveau fiscal des démarches et actions menées au niveau judiciaire.*

*L'auteur explique que par analogie avec l'article 327, § 4, CIR 92, cet amendement prévoit ici une procédure d'information en matière de TVA identique à celle existant dans le domaine des impôts directs.*

*Le ministre pense que cet amendement est inutile. Dans la mesure où, lors de la discussion du projet portant des dispositions fiscales et d'autres (doc. Chambre n° 1608/8 — 97/98, p. 57), le ministre a précisé que, pour tous les impôts, et pas seulement pour les impôts sur les revenus, le ministère public est tenu de l'informer des infractions pénalement répréhensibles au regard des lois fiscales et aux arrêtés pris en leur exécution qu'il a constaté dans des affaires pénales dont l'examen fait apparaître des indices sérieux de fraude fiscale. Par conséquent, l'obligation que vise à introduire l'amendement n° 118, existe déjà.*

*À la suite de cette explication, M. Hotyat retire son amendement n° 118.*

(1) Voir articles 305 et suivants, 315 et suivants, 44 et suivants, CIR/1992.

*bepaalt inzonderheid de mogelijkheid dat de procedure voor het Hof van Cassatie kan worden ingeleid zonder rechtstreekse tussenkomst van een advocaat bij dit Hof.*

De heer Hotyat dient amendement nr. 118 in :

*« Een artikel 59bis (nieuw) invoegen, luidende :*

*« Art. 59bis. — In artikel 93quaterdecies van hetzelfde Wetboek wordt een § 4 ingevoegd, luidende :*

*« § 4. De ambtenaren van het openbaar ministerie bij de hoven en rechtbanken waarbij een strafzaak aanhangig is, waarvan het onderzoek ernstige aanwijzingen van ontduiking inzake BTW aan het licht brengt, moeten de minister van Financiën hierover inlichten, nadat zij van de procureur-generaal of van de auditeur-generaal uitdrukkelijk verlof daartoe hebben gekregen. »*

#### Verantwoording

*Deze § 4 is de tegenhanger van artikel 327, § 4, WIB 1992, dat voorziet in een soortgelijke informatieplicht op het gebied van de directe belastingen.*

*Daar er ook in de BTW-sector vaak fraudegevallen zijn(1), is het wenselijk in het BTW-wetboek dezelfde bepaling in te voegen als die welke van toepassing is voor de directe belastingen.*

*Die bepaling zorgt ervoor dat de stappen en acties die het gerecht onderneemt, op fiscaal gebied coherent zijn.*

*De indiener deelt mee dat dit amendement naar analogie van artikel 327, § 4, van het WIB 92 voorziet in een soortgelijke informatieplicht op het gebied van de indirecte belastingen.*

*Volgens de minister is dit amendement overbodig. Bij de behandeling van het wetsontwerp houdende fiscale en andere bepalingen (stuk Kamer, nr. 1608/8, 97/98, blz. 57) in de Kamer, heeft de minister er immers op gewezen dat voor alle belastingen en niet uitsluitend voor de inkomstenbelastingen het openbaar ministerie hem op de hoogte moet brengen van strafbare overtredingen van de belastingwetten en van de ter uitvoering daarvan genomen besluiten die hij in strafzaken heeft vastgesteld, waarvan het onderzoek ernstige aanwijzingen van fiscale fraude aan het licht brengt. De informatieplicht die amendement nr. 118 wil invoeren, geldt bijgevolg reeds.*

*Wegens die toelichting trekt de heer Hotyat zijn amendement nr. 118 in.*

(1) Zie de artikelen 305 en volgende, 315 en volgende, 44 en volgende van het WIB 1992.

L'amendement n° 85 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 10 membres présents.

#### Article 60

M. Delcroix retire son amendement n° 44 (voir le doc. Sénat n° 966/5, p. 24), qui s'inscrit dans la ligne de son amendement n° 38, précédemment retiré.

#### Article 60bis

Le gouvernement dépose un amendement n° 86 visant à :

« Insérer un article 60bis (nouveau), rédigé comme suit :

« Art. 60bis. — L'article 207septies, § 4, du même Code est abrogé. »

#### Justification

Voir la justification à l'amendement n° 81 proposant l'insertion d'un article 45bis (nouveau).

Étant donné que l'amendement n° 86 du gouvernement lui donne satisfaction, M. Hotyat retire son amendement n° 119 (voir doc. Sénat, n° 966/8, p. 12).

L'amendement n° 86 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 10 membres présents.

#### Article 61

Pour les mêmes raisons que celles évoquées pour l'amendement n° 44, M. Delcroix retire son amendement n° 45 (voir doc. Sénat, n° 966/5, p. 24).

#### Article 65

Le gouvernement dépose l'amendement n° 87 suivant :

« Remplacer le texte de l'article 65 comme suit :

« Art. 65. — Un article 225bis, rédigé comme suit, est inséré dans le même Code :

« Art. 225bis. — Les délais d'opposition, d'appel et de cassation, ainsi que l'opposition, l'appel et le pourvoi en cassation sont suspensifs de l'exécution de la décision de justice. »

#### Justification

Cette disposition a été insérée dans le projet à la Chambre des représentants, par l'amendement n° 93

Amendement nr. 85 van de regering wordt eenparig aangenomen door de 10 aanwezige leden.

#### Artikel 60

De heer Delcroix trekt zijn amendement nr. 44 in (zie Stuk Senaat nr. 966/5, blz. 24), dat eveneens verband houdt met zijn eerder ingetrokken amendement nr. 38.

#### Artikel 60bis

De regering stelt bij amendement nr. 86 voor om :

« Een artikel 60bis (nieuw) invoegen, luidende :

« Art. 60bis. — Artikel 207septies, § 4, van hetzelfde Wetboek wordt opgeheven. »

#### Verantwoording

Zie de verantwoording van het amendement nr. 81 waarbij de invoeging van een artikel 45bis (nieuw) wordt voorgesteld.

De heer Hotyat trekt zijn amendement nr. 119 (zie Stuk Senaat, nr. 966/8, blz. 12) in omdat hij genoeg kan nemen met amendement nr. 86 van de regering.

Amendement nr. 86 van de regering wordt eenparig aangenomen door de 10 aanwezige leden.

#### Artikel 61

Om dezelfde redenen als bij amendement nr. 44, trekt de heer Delcroix ook zijn amendement nr. 45 (zie Stuk Senaat, nr. 966/5, blz. 24) in.

#### Artikel 65

De regering dient amendement nr. 87 in :

« De tekst van artikel 65 vervangen als volgt :

« Art. 65. — In hetzelfde Wetboek wordt een artikel 225bis ingevoegd, luidende :

« Art. 225bis. — De termijnen van verzet, hoger beroep en cassatie, alsmede het verzet, het hoger beroep en de voorziening in cassatie schorsen de tenuitvoerlegging van de gerechtelijke beslissing. »

#### Verantwoording

Deze bepaling werd in de Kamer van volksvertegenwoordigers in het ontwerp ingevoegd bij amende-

du gouvernement (doc. Chambre, n° 1341/15, 97/98). Dans le texte adopté en séance plénière de la Chambre et transmis au Sénat, cet amendement est devenu l'article 65. La disposition concernée a cependant été inscrite par erreur dans l'article 225, alinéa 2, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, étant donné que cet article ne traite que des voies de recours offertes aux notaires et aux huissiers de justice qui ont fait, pour les parties, l'avance des droits et des amendes. Cet article doit subsister dans sa forme actuelle. La disposition concernant la suspension de l'exécution de la décision de justice est par conséquent inscrite dans un nouvel article 225bis du Code précité.

Le ministre explique que l'amendement vise à introduire dans le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe une disposition analogue à celle proposée par l'amendement n° 84 pour le Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

L'amendement n° 87 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 10 membres présents.

#### Article 65bis

L'amendement n° 46 de M. Delcroix est retiré.

Le gouvernement introduit un amendement n° 88, libellé comme suit :

« Un article 225ter, rédigé comme suit, est inséré dans le même Code.

« Art. 225ter. — Le pourvoi en cassation est introduit par requête contenant, à peine de nullité, un exposé sommaire des moyens et l'indication des lois violées. La requête peut être signée et déposée, pour le demandeur, par un avocat. »

#### Justification

L'amendement tend à mettre le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe en concordance avec le Code des impôts sur les revenus 1992. La disposition nouvelle prévoit notamment la faculté que la procédure devant la Cour de cassation puisse être initiée sans intervention directe d'un avocat près cette Cour.

Le président fait valoir que cet amendement a la même portée que les amendements n°s 33 et 85.

Pour l'explication du retrait de son amendement n° 120 (voir doc. Sénat, n° 966/8), M. Hotyat renvoie

ment nr. 93 van de regering (Stuk Kamer, nr. 1341/15, 97/98). In de tekst aangenomen in plenaire vergadering van de Kamer en overgezonden aan de Senaat is dit amendement artikel 65 geworden. De desbetreffende bepaling werd echter bij vergissing in artikel 225, tweede lid, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten ingeschreven, vermits dat artikel enkel handelt over de bijzondere verhaalmogelijkheid voor notarissen en gerechtsdeurwaarders die rechten en boeten aan de partijen hebben voorgeschoten. Dat artikel moet in zijn huidige vorm blijven bestaan. De bepaling betreffende de schorsing van de tenuitvoerlegging van de gerechtelijke beslissing wordt bijgevolg opgenomen in een nieuw artikel 225bis van voornoemd Wetboek.

De minister verklaart dat dit amendement in het Wetboek van registratie-, hypotheek- en griffierechten een bepaling wil invoegen die analoog is met die welke door amendement nr. 84 voorgesteld wordt voor het BTW-Wetboek.

Amendement nr. 87 van de regering wordt eenparig aangenomen door de 10 aanwezige leden.

#### Artikel 65bis

Amendement nr. 46 van de heer Lacroix wordt ingetrokken.

De regering dient amendement nr. 88 in, luidende :

« In hetzelfde Wetboek een artikel 225ter invoegen, luidende :

« Art. 225ter. — De voorziening in cassatie wordt ingesteld bij verzoekschrift dat, op straffe van nietigheid, een bondige uiteenzetting van de middelen en de aanduiding van de geschonden wetten bevat. Het verzoekschrift mag voor de eiser door een advocaat ondertekend en neergelegd worden. »

#### Verantwoording

Het amendement strekt ertoe het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten in overeenstemming te brengen met het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. De nieuwe bepaling voorziet inzonderheid in de mogelijkheid dat de procedure voor het Hof van cassatie kan worden ingeleid zonder rechtstreekse tussenkomst van een advocaat bij dit Hof.

De voorzitter merkt op dat dit amendement dezelfde draagwijdte heeft als de amendementen nrs. 33 en 85.

Voor een verklaring waarom hij zijn amendement nr. 120 (zie Stuk Senaat, nr. 966/8) ingetrokken heeft,



à la discussion sur son amendement n° 118 à l'article 59bis.

L'amendement n° 88 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 10 membres présents.

#### Article 65ter

M. Delcroix retire son amendement n° 47 (voir doc. Sénat, n° 1-966/5).

Le gouvernement introduit l'amendement n° 89, qui vise à :

« Insérer un article 65ter (nouveau), rédigé comme suit :

« Art. 65ter. — L'article 133nonies, § 4, du Code des droits de succession est abrogé. »

#### Justification

*Voir la justification à l'amendement proposant l'insertion d'un article 45bis (nouveau).*

Un commissaire fait remarquer que cet amendement introduit pour les droits de succession le principe selon lequel « le pénal tient le civil en état ».

Le président demande si les régions ont marqué leur accord sur cette disposition.

Le ministre explique que dans le domaine de la procédure leur accord n'est pas requis.

L'amendement n° 89 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 10 membres présents.

#### Articles 66, 66bis et 66ter

Les amendements n°s 48 à 50 de M. Delcroix sont retirés.

#### Article 67bis

L'amendement n° 123 du gouvernement est libellé comme suit :

« Un article 142<sup>4</sup>, rédigé comme suit, est inséré dans le même Code :

« Art. 142<sup>4</sup>. — Le pourvoi en cassation est introduit par requête contenant, à peine de nullité, un exposé sommaire des moyens et l'indication des lois violées. La requête peut-être signée et déposée, pour le demandeur, par un avocat. »

verwijst de heer Hotyat naar de bespreking van zijn amendement nr. 118 op artikel 59bis.

Amendement nr. 88 van de regering wordt eenparig aangenomen door de 10 aanwezige leden.

#### Artikel 65ter

De heer Delcroix trekt zijn amendement nr. 47 in (zie Stuk Senaat, nr. 1-966/5).

De regering dient amendement nr. 89 in dat de volgende strekking heeft :

« Een artikel 65ter (nieuw) invoegen, luidende :

« Art. 65ter. — Artikel 133nonies, § 4, van het Wetboek der successierechten wordt opgeheven. »

#### Verantwoording

*Zie de verantwoording van het amendement waarbij de invoeging van een artikel 45bis (nieuw) wordt voorgesteld.*

Een commissielid merkt op dat dit amendement voor de successierechten het beginsel invoert volgens hetwelk de strafvordering de burgerlijke rechtsvordering schorst (« le pénal tient le civil en état »).

De voorzitter vraagt of de gewesten hun instemming hebben gegeven met deze bepaling.

De minister verklaart dat hun instemming niet vereist is wat de procedure aangaat.

Amendement nr. 89 van de regering wordt eenparig aangenomen door de 10 aanwezige leden.

#### Artikelen 66, 66bis en 66ter

De amendementen nrs. 48 tot 50 van de heer Delcroix worden ingetrokken.

#### Artikel 67bis

Amendement nr. 123 van de regering luidt als volgt :

« In hetzelfde Wetboek wordt een artikel artikel 142<sup>4</sup> ingevoegd, luidende :

« Art. 142<sup>4</sup>. — De voorziening in cassatie wordt ingesteld bij verzoekschrift dat, op straffe van nietigheid, een bondige uiteenzetting van de middelen en de aanduiding van de geschonden wetten bevat. Het verzoekschrift mag voor de eiser door een advocaat ondertekend en neergelegd worden. »

## Justification

*L'amendement tend à mettre le Code des droits de succession en concordance avec le Code des impôts sur les revenus 1992. La disposition nouvelle prévoit notamment la faculté que la procédure devant la Cour de cassation puisse être initiée sans intervention directe d'un avocat près cette Cour.*

M. Hotyat retire son amendement n° 121 en renvoyant à la discussion sur son amendement n° 118 à l'article 59bis.

L'amendement n° 123 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 10 membres présents.

## Article 67ter

Le gouvernement introduit un amendement n° 90 suivant:

*« Insérer un article 67ter (nouveau), rédigé comme suit :*

*« Art. 67ter. — L'article 67nonies, § 4, du Code des droits de timbre est abrogé. »*

## Justification

*Voir la justification à l'amendement proposant l'insertion d'un article 45bis (nouveau).*

L'amendement n° 90 du gouvernement est également adopté à l'unanimité des 10 membres présents.

## Articles 68, 68bis et 68ter

Les amendements n°s 51 à 53 (voir doc. n° 966/5, pp. 27 et 28) de M. Delcroix sont retirés.

## Article 71bis

L'amendement n° 91 du gouvernement a la même portée que ses amendements n°s 33, 35 et 88:

*« Un article 79bis (nouveau), rédigé comme suit, est inséré dans le même Code.*

*« Art. 79bis. — Le pourvoi en cassation est introduit par requête contenant, à peine de nullité, un exposé sommaire des moyens et l'indication des lois violées. La requête peut être signée et déposée, pour le demandeur, par un avocat. »*

## Verantwoording

*Het amendement strekt ertoe het Wetboek der successierechten in overeenstemming te brengen met het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. De nieuwe bepaling voorziet inzonderheid in de mogelijkheid dat de procedure voor het Hof van Cassatie kan worden ingeleid zonder rechtstreekse tussenkomst van een advocaat bij dit Hof.*

De heer Hotyat trekt zijn amendement nr. 121 in en verwijst hiervoor naar de bespreking van zijn amendement nr. 118 op artikel 59bis.

Amendement nr. 123 van de regering wordt eenparig aangenomen door de 10 aanwezige leden.

## Artikel 67ter

De regering dient amendement nr. 90 in, luidende:

*« Een artikel 67ter (nieuw) invoegen, luidende :*

*« Art. 67ter. — Artikel 67nonies, § 4, van het Wetboek der zegelrechten wordt opgeheven. »*

## Verantwoording

*Zie de verantwoording van het amendement waarbij de invoeging van een artikel 45bis (nieuw) wordt voorgesteld.*

Amendement nr. 90 van de regering wordt eenparig aangenomen door de 10 aanwezige leden.

## Artikelen 68, 68bis en 68ter

De amendementen nrs. 51 tot 53 (zie Stuk Senaat, nr. 966/5, blz. 27 en 28) van de heer Delcroix worden ingetrokken.

## Artikel 71bis

Amendement nr. 91 van de regering heeft dezelfde draagwijdte als haar amendementen nrs. 33, 85 en 88:

*« Een artikel 79bis (nieuw) invoegen, luidende :*

*« Art. 79bis. — De voorziening in cassatie wordt ingesteld bij verzoekschrift dat, op straffe van nietigheid, een bondige uiteenzetting van de middelen en de aanduiding van de geschonden wetten bevat. Het verzoekschrift mag voor de eiser door een advocaat ondertekend en neergelegd worden. »*

## Justification

*L'amendement tend à mettre le Code des droits de timbre en concordance avec le Code des impôts sur les revenus 1992. La disposition nouvelle prévoit notamment la faculté que la procédure devant la Cour de cassation puisse être initiée dans interruption directe d'un avocat près cette Cour.*

L'amendement n° 91 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 10 membres présents.

## Article 73

M. Delcroix retire son amendement n° 54, étant donné qu'il est toujours dans la même logique que l'amendement n° 38 à l'article 45, amendement déjà retiré.

## Article 73bis

À cet article, M. Delcroix retire également son amendement n° 55.

## Article 73ter

L'amendement n° 56 de M. Delcroix est retiré.

## Article 75bis

L'amendement n° 92 du gouvernement tend à introduire le principe selon lequel «le pénal tient le civil en état» dans le Code des taxes assimilées au timbre. Il est libellé comme suit:

*« Insérer un article 75bis (nouveau), rédigé comme suit :*

*« Art. 75bis. — L'article 207nonies, § 4, du même Code est abrogé. »*

## Justification

*Voir la justification à l'amendement proposant l'insertion d'un article 45bis (nouveau).*

Pour les mêmes raisons que pour son amendement n° 116 à l'article 45bis, son amendement n° 117 à l'article 48bis et son amendement n° 119 à l'article 60bis, M. Hotyat retire son amendement n° 122 à l'article 75bis.

L'amendement n° 92 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 10 membres présents.

## Verantwoording

*Het amendement strekt ertoe het Wetboek der zegelrechten in overeenstemming te brengen met het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. De nieuwe bepaling voorziet met name in de mogelijkheid dat de procedure voor het Hof van cassatie kan worden ingeleid zonder rechtstreekse tussenkomst van een advocaat bij dit Hof.*

Amendement nr. 91 van de regering wordt eenparig aangenomen door de 10 aanwezige leden.

## Artikel 73

De heer Delcroix trekt zijn amendement nr. 54 in aangezien dit logisch aansluit op de intrekking van amendement nr. 38 op artikel 45.

## Artikel 73bis

De heer Delcroix trekt eveneens zijn amendement nr. 55 op dit artikel in.

## Artikel 73ter

Amendement nr. 56 van de heer Delcroix wordt ingetrokken.

## Artikel 75bis

Amendement nr. 92 van de regering wil voor het Wetboek van de met het zegel gelijkgestelde taksen het beginsel invoeren volgens hetwelk de strafvordering de burgerlijke rechtsvordering schorst («le pénal tient le civil en état»). Het luidt als volgt:

*« Een artikel 75bis (nieuw) invoegen, luidende :*

*« Art. 75bis. — Artikel 207nonies, § 4, van hetzelfde Wetboek wordt opgeheven. »*

## Verantwoording

*Zie de verantwoording van het amendement waarbij de invoeging van een artikel 45bis (nieuw) wordt voorgesteld.*

Om dezelfde redenen als voor zijn amendement nr. 116 op artikel 45bis, zijn amendement nr. 117 op artikel 48bis en zijn amendement nr. 119 op artikel 60bis, trekt de heer Hotyat zijn amendement nr. 122 op artikel 75bis in.

Amendement nr. 92 van de regering wordt eenparig aangenomen door de 10 aanwezige leden.

## Article 76bis

L'amendement n° 93 du gouvernement constitue l'équivalent des amendements n°s 33, 85, 88 et 91 et ce pour le Code des taxes assimilées au timbre.

« *Un article 210bis (nouveau), rédigé comme suit, est inséré dans le même Code :*

« *Art. 210bis. — Le pourvoi en cassation est introduit par requête contenant, à peine de nullité, un exposé sommaire des moyens et l'indication des lois violées. La requête peut être signée et déposée, pour le demandeur, par un avocat. »*

## Justification

*L'amendement tend à mettre le Code des taxes assimilées au timbre en concordance avec le Code des impôts sur les revenus 1992. La disposition nouvelle prévoit notamment la faculté que la procédure devant la Cour de cassation puisse être initiée sans interruption directe d'un avocat près cette Cour.*

L'amendement n° 93 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 10 membres présents.

## Articles 77 à 79

Le gouvernement introduit les amendements n°s 94 à 96 visant :

« *Supprimer le chapitre II, section 7, du projet. »*

## Justification

*Un avant-projet de loi modifiant la procédure en matière de douane et d'accises est actuellement soumis à l'examen de la section de législation du Conseil d'État.*

*Il est dès lors proposé de ne pas procéder à ce stade à la modification initialement envisagée.*

Le ministre ajoute qu'en principe, le Conseil d'État dispose d'un mois pour se prononcer. Le problème n'est pas le principe de l'introduction d'un recours administratif préalable en matière de douane et d'accises, mais que le texte tel qu'il est rédigé ne couvre qu'une partie des litiges. C'est l'objet d'un avant-projet de loi actuellement soumis pour avis au Conseil d'État. Pour éviter qu'il y ait des entrées en vigueur différentes, le Conseil d'État a jugé qu'il serait préférable de régler le tout dans un seul projet de loi et pas aussi dans le projet de loi n° 1-967. Il n'empêche

## Artikel 76bis

Amendement nr. 93 van de regering is de tegenhanger van de amendementen nrs. 33, 85, 88 en 91 voor het Wetboek van de met het zegel gelijkgestelde taksen.

« *In hetzelfde Wetboek een artikel 210bis (nieuw) invoegen, luidende :*

« *Art. 210bis. — De voorziening in cassatie wordt ingesteld bij verzoekschrift dat, op straffe van nietigheid, een bondige uiteenzetting van de middelen en de aanduiding van de geschonden wetten bevat. Het verzoekschrift mag voor de eiser door een advocaat ondertekend en neergelegd worden. »*

## Verantwoording

*Het amendement strekt ertoe het Wetboek van de met het zegel gelijkgestelde taksen in overeenstemming te brengen met het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. De nieuwe bepaling voorziet met name in de mogelijkheid dat de procedure voor het Hof van Cassatie kan worden ingeleid zonder rechtstreekse tussenkomst van een advocaat bij dit Hof.*

Amendement nr. 93 van de regering wordt eenparig aangenomen door de 10 aanwezige leden.

## Artikelen 77 tot 79

De regering dient de amendementen nrs. 94 tot 96 in die ertoe strekken :

« *Hoofdstuk II, afdeling 7, van het ontwerp doen vervallen. ».*

## Verantwoording

*Een voorontwerp van wet tot wijziging van de procedure inzake douane en accijnzen is voor onderzoek voorgelegd aan de afdeling wetgeving van de Raad van State.*

*Er wordt dan ook voorgesteld op dit ogenblik niet over te gaan tot de oorspronkelijk voorgestelde wijziging.*

De minister voegt eraan toe dat de Raad van State in principe over een maand beschikt om zich uit te spreken. Het probleem is niet dat er een voorafgaand administratief beroep wordt ingevoerd voor de douane en accijnzen maar wel dat dit beroep slechts een gedeelte van de geschillen zou dekken. Aan de Raad van State werd daarover een voorontwerp van wet voorgelegd. Om te voorkomen dat de wetten op verschillende tijdstippen in werking treden, heeft de Raad van State het wenselijk geacht alles te regelen in een enkel wetsontwerp in plaats van ook in wetsont-

que le projet de loi n° 1-967 s'appliquera aussi en matière de droits de douanes et d'accises.

L'amendement n° 94 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 10 membres présents.

Le gouvernement retire son amendement n° 95 à l'article 78.

Le ministre justifie ce retrait au motif que les articles 215 et 216 de la loi générale en matière de douanes et d'accises renvoie les recours directement devant la cour d'appel sans passer d'abord par le tribunal de première instance. Or, par le projet n° 1-967/1, compétence est donnée en premier degré d'instance au tribunal de première instance. Il est donc impératif d'abroger lesdits articles 215 et 216 pour éviter qu'il y ait une contradiction entre les deux dispositions par renvoi simultané au tribunal de première instance et à la cour d'appel. Il est dès lors bien nécessaire de maintenir l'abrogation des articles 215 et 216.

L'amendement n° 96 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 10 membres présents.

Le ministre fait valoir que l'article 78 du projet abroge les articles 215 et 216 de la loi générale sur les douanes et accises. Or, vérification faite, il conviendrait d'également abroger l'article 213, alinéa 3, de cette loi qui se réfère encore à la possibilité d'introduire un recours auprès de la Cour d'appel.

M. Hatry et consorts déposent alors l'amendement n° 129 suivant :

« Insérer les mots « 213, alinéa 3, » entre les mots « Les articles » et les mots « 215 et 216 ».

#### Justification

*Le présent amendement vise à assurer la cohérence des abrogations prévues.*

Cet amendement est adopté à l'unanimité des 8 membres présents.

#### Articles 81 et 81quater

Le gouvernement introduit les amendements n°s 99 à 102 visant à :

« Remplacer cet article par la disposition suivante :

« Art. 81. — L'article 9 de la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et commerciales est rétabli dans la rédaction suivante :

« Art. 9. — Le redevable peut introduire une réclamation contre une taxe provinciale ou communale

werp nr. 1-967. Niettemin zal de in wetsontwerp nr. 1-967 bepaalde regeling ook van toepassing zijn inzake douane en accijnzen.

Amendement nr. 94 van de regering wordt eenparig aangenomen door de 10 aanwezige leden.

De regering trekt haar amendement nr. 95 op artikel 78 in.

Dit kan volgens de minister verantwoord worden door het feit dat de artikelen 215 en 216 van de algemene wet inzake douane en accijnzen de bezwaren rechtstreeks verwijst naar het hof van beroep zonder dat deze zaken eerst voor de rechtbank van eerste aanleg verschijnen. Door wetsontwerp nr. 1-967/1 wordt echter in eerste aanleg bevoegdheid verleend aan de rechtbank van eerste aanleg. Het is dus noodzakelijk de genoemde artikelen 215 en 216 op te heffen om tegenstrijdigheid tussen de twee regelingen door gelijktijdige verwijzing naar de rechtbank van eerste aanleg en het hof van beroep te voorkomen. De artikelen 215 en 216 moeten dan wel degelijk opgeheven blijven.

Amendement nr. 96 van de regering wordt eenparig aangenomen door de 10 aanwezige leden.

De minister merkt op dat artikel 78 van het ontwerp de artikelen 215 en 216 van de algemene wet betreffende de douane en accijnzen opheft. Na onderzoek blijkt dat het wenselijk zou zijn ook artikel 213, derde lid, van die wet op te heffen dat nog verwijst naar de mogelijkheid om een beroep in te stellen bij het hof van beroep.

De heer Hatry c.s. dienen vervolgens amendement nr. 129 in, luidende :

« Tussen de woorden « De artikelen » en de woorden « 215 en 216 » invoegen de woorden « 213, derde lid, ».

#### Verantwoording

*Dit amendement beoogt de samenhang tussen de geplande opheffingen.*

Dit amendement wordt door de 8 aanwezige leden eenparig goedgekeurd.

#### Artikelen 81 tot 81quater

De regering dient amendementen nrs. 99 tot 102 in :

« Dit artikel vervangen als volgt :

« Art. 81. — Artikel 9 van de wet van 24 december 1996 betreffende de vestiging en de invordering van de provincie- en gemeentebelastingen wordt opnieuw opgenomen in de volgende lezing :

« Art. 9. — De belastingplichtige kan een bezwaar tegen een provincie- of gemeentebelasting indienen

*respectivement auprès du gouverneur ou du collègue des bourgmestres et échevins, qui agissent en tant qu'autorité administrative.*

*Le Roi détermine la procédure applicable à cette réclamation. »*

#### Justification

*Dans le souci de créer un parallélisme entre les réclamations introduites contre les impôts d'État et celles afférentes aux taxes provinciales et communales, l'amendement vise à instituer un recours administratif auprès de l'instance qui a rendu le rôle exécutoire lorsque la réclamation est dirigée contre une imposition provinciale ou communale.*

*« Insérer un article 81bis (nouveau), libellé comme suit :*

*« Art. 81bis. — L'article 10 de la même loi est rétabli dans la rédaction suivante :*

*« Art. 10. — La décision prise par une des autorités visées à l'article 9 peut faire l'objet d'un recours devant le tribunal de première instance dans le ressort duquel la taxe a été établie.*

*À défaut de décision, la réclamation est réputée fondée. Les articles 1385decies et 1385undecies du Code judiciaire sont applicables.*

*Le jugement du tribunal de première instance est susceptible d'opposition ou d'appel.*

*L'arrêt de la cour d'appel peut faire l'objet d'un pourvoi en cassation. »*

#### Justification

*Créer, en matière de recours juridictionnels, un parallélisme entre les règles applicables aux impôts d'État et celles qui concernent les taxes provinciales et communales.*

*« Insérer un article 81ter (nouveau), libellé comme suit :*

*« Art. 81ter. — L'article 11 de la même loi est rétabli dans la rédaction suivante :*

*« Art. 11. — Les formes, délais ainsi que la procédure applicables aux recours visés à l'article 10 sont réglés comme en matière d'impôts d'État sur le revenu et sont valables pour toutes les parties en cause. »*

#### Justification

*Cf. article 81bis.*

*respectievelijk bij de gouverneur of bij het college van burgemeester en schepenen, die als bestuursoverheid handelen.*

*De Koning bepaalt de op dit bezwaar toepasselijke procedure. »*

#### Verantwoording

*Ter wille van de oprichting van een parallélisme tussen de bezwaren ingediend tegen belastingen van de Staat en die met betrekking tot de provincie- en gemeentebelastingen, wil het amendement een administratief beroep instellen bij de instantie die het kohier uitvoerbaar heeft verklaard, als het bezwaar gericht is tegen een provincie- of gemeentebelasting.*

*« Een artikel 81bis (nieuw) invoegen, luidend als volgt :*

*« Art. 81bis. — Artikel 10 van dezelfde wet wordt opnieuw opgenomen in de volgende lezing :*

*« Art. 10. — Tegen de beslissing genomen door de bij artikel 9 bedoelde overheden kan een beroep ingesteld worden bij de rechtbank van eerste aanleg van het rechtsgebied waarin de belasting gevestigd werd.*

*Bij ontstentenis van beslissing wordt het bezwaar geacht gegrond te zijn. De artikelen 1385decies en 1385undecies van het Gerechtelijk Wetboek zijn van toepassing.*

*Tegen het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg kan verzet of beroep ingesteld worden.*

*Tegen het arrest van het hof van beroep kan voorziening in cassatie ingesteld worden. »*

#### Verantwoording

*Op het vlak van de gerechtelijke beroepen een parallélisme in het leven roepen tussen de regels die toepasselijk zijn op de Rijksbelastingen en die welke van toepassing zijn op de provincie- en gemeentebelastingen.*

*« Een artikel 81ter (nieuw) invoegen, luidend als volgt :*

*« Art. 81ter. — Artikel 11 van dezelfde wet wordt opnieuw opgenomen in de volgende lezing :*

*« Art. 11. — De vormen, de termijnen evenals de rechtspleging die toepasselijk zijn op de in artikel 10 bedoelde beroepen worden geregeld zoals inzake Rijksinkomstenbelastingen en gelden voor alle betrokken partijen. »*

#### Verantwoording

*Zie artikel 81bis.*

Le ministre fait valoir que, par ces amendements, le gouvernement a voulu établir le parallélisme entre les réclamations introduites contre les impôts d'État, et donc, une réclamation qui est traitée par le contribuable, et, la situation au niveau des impôts communaux et provinciaux en choisissant, d'un côté, le gouverneur pour les taxes provinciales, et de l'autre, le collège des bourgmestre et échevins agissant en tant qu'autorité administrative parce que chaque fois il s'agit de l'autorité qui enrôle les dites taxes.

L'amendement n° 1 de M. Vandenberghe tend à confier les réclamations sur les taxes communales et provinciales à la députation permanente. Or, la députation permanente exerce un contrôle de tutelle.

D'après le ministre, cet amendement constitue une rupture intellectuelle par rapport à l'idée qu'il appartient au contribuable de gérer son contentieux administratif.

Les amendements suivants (n°s 100 à 102) amènent alors un parallélisme absolu entre les impôts d'État et les taxes communales et provinciales pour ce qui concerne la phase juridictionnelle en assurant deux degrés de juridiction.

L'amendement n° 1 de M. Vandenberghe est libellé comme suit :

*« Apporter les modifications suivantes à l'article 81 :*

*« A. Remplacer le 1° par la disposition suivante :*

*« 1° L'article 9, annulé par la Cour d'arbitrage dans son arrêt n° 30/98 du 18 mars 1998, est rétabli dans la version suivante :*

*« Le redevable peut introduire une réclamation auprès de la députation permanente qui agit en tant qu'autorité administrative.*

*La réclamation est introduite et examinée en appliquant par analogie les dispositions du titre VII, chapitre VII, du Code des impôts sur les revenus 1992. »*

*« B. Remplacer le 2° par la disposition suivante :*

*« 2° L'article 14, 6°, annulé par la Cour d'arbitrage dans son arrêt n° 30/98 du 18 mars 1998, sortit à nouveau ses effets. »*

#### Justification

*L'arrêt de la Cour d'arbitrage du 18 mars 1998, publié au Moniteur belge, du 1<sup>er</sup> avril 1998, annule les articles 9, 10, 11, 13 et 14, 5° et (partiellement) 6°, de la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provin-*

De minister wijst erop dat de regering met deze amendementen streeft naar de harmonisatie van de behandeling van bezwaren inzake rijksbelastingen, dat wil zeggen een bezwaar dat behandeld wordt door de belastende overheid, en van de bezwaren inzake gemeente- en provinciebelastingen, door voor de provinciebelastingen de gouverneur aan te wijzen en voor de gemeentebelastingen het college van burgemeester en schepenen (dat als bestuursoverheid handelt) zodat het telkens gaat om de overheid die de belasting in kwestie ingekohierd heeft.

Amendement nr. 1 van de heer Vandenberghe heeft tot doel dat de belastingplichtige bezwaar kan indienen inzake provincie- en gemeentebelastingen bij de bestendige deputatie, terwijl dat een toezichhoudende overheid is.

Volgens de minister druipt dit in tegen het idee dat de belastende overheid haar administratief contentieux zelf moet beheren.

De volgende amendementen (nrs. 100 tot 102) zorgen voor een volledige gelijkstelling van de rijksbelastingen en de provincie- en gemeentebelastingen, wat de gerechtelijke fase betreft door te voorzien in een dubbele aanleg.

Amendement nr. 1 van de heer Vandenberghe luidt als volgt :

*« In artikel 81 de volgende wijzigingen aanbrengen :*

*« A. Het 1° vervangen door de volgende bepaling :*

*« 1° Het artikel 9, vernietigd door het Arbitragehof in zijn arrest 30/98 van 18 maart 1998, wordt opnieuw opgenomen in de volgende lezing :*

*« De belastingplichtige kan schriftelijk bezwaar indienen bij de bestendige deputatie die handelt als administratieve overheid.*

*Dit bezwaar wordt ingediend en behandeld met overeenkomstige toepassing van de bepalingen van titel VII, hoofdstuk VII, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. »*

*« B. Het 2° vervangen door de volgende bepaling :*

*« 2° Het artikel 14, 6°, vernietigd door het Arbitragehof in zijn arrest 30/98 van 18 maart 1998, krijgt opnieuw uitwerking. »*

#### Verantwoording

*Het arrest van het Arbitragehof van 18 maart 1998, gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad van 1 april 1998, vernietigt de artikelen 9, 10, 11, 13 en 14, 5° en (gedeeltelijk) 6° van de wet van 24 december 1996 betreffende de vestiging en de invordering van de*

*ciales et communales. Il en résulte, d'une part, que le recours administratif contre les taxes provinciales et communales doit à nouveau être confié à la députation permanente, ce qui signifie, dans le cas de la Région de Bruxelles-Capitale, que ce recours est confié, en vertu des dispositions de la loi relative aux institutions bruxelloises, à l'organe compétent au sein des institutions bruxelloises. Du fait que l'on n'a plus prévu d'exceptions pour Bruxelles, le gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale devra exercer ses prérogatives, comme il le fait pour les autres missions de cogestion qui, ailleurs, relèvent des députations permanentes, comme cela a été prévu en 1993 au deuxième alinéa du § 3 de l'article 83quinquies de la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions bruxelloises. Après la décision administrative de la députation permanente ou du gouvernement bruxellois (ou de l'organe institué par celui-ci), l'on pourra s'adresser, en application du droit commun, au tribunal de première instance. L'on tient ainsi compte, dans le cadre de la loi spéciale relative à Bruxelles, de la pierre d'achoppement que constituait pour la Cour d'arbitrage l'exception insérée par la Chambre.*

*Il en résulte, d'autre part, qu'il faut remplacer les dispositions qui figurent dans les projets de loi précités et qui ne sont plus pertinentes à la suite de l'arrêt de la Cour d'arbitrage. L'objectif est ainsi, non seulement de remplacer, dans l'article 81 du projet de loi relative au contentieux en matière fiscale, les suppressions devenues superflues dans la loi de 1996, en rétablissant la disposition qui désigne la députation permanente comme l'autorité administrative au sens du nouvel article 1385decies du Code judiciaire, mais aussi d'abroger définitivement — on l'espère — la loi du 23 décembre 1986 relative au recouvrement et au contentieux en matière de taxes provinciales et locales. L'article 609, 5°, rétabli, du Code judiciaire, figurera lui aussi parmi les dispositions «à supprimer», mais ce sera dans le projet de loi relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale.*

*De plus, on harmonisera la procédure de réclamation contre les impôts communaux et provinciaux avec les nouvelles règles en matière de réclamation qui seront insérées dans le CIR 1992, étant entendu que la députation permanente assume le rôle de directeur des contributions. Cela est tout à fait conforme à l'objectif des projets visant à harmoniser autant que possible le traitement des différends portant sur l'application d'une loi fiscale.*

L'auteur signale que son amendement fait suite à l'arrêt de la Cour d'arbitrage du 18 mars 1998. Il vise à maintenir la réglementation existante. L'intervenant ne voit pas pourquoi il faudrait passer de la députation permanente au collègue des bourgmestre et éche-

*provincie- en gemeentebelastingen. Dit betekent langs de ene kant dat het administratieve beroep tegen provincie- en gemeentebelastingen opnieuw moet toegewezen worden aan de bestendige deputatie, wat voor het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest betekent dat de bepalingen van de Brusselwet dit in handen geven van het bevoegde orgaan in de Brusselse instellingen. Door in geen Brusselse uitzondering meer te voorzien, zal de Brusselse Hoofdstedelijke Regering haar prerogatieven moeten uitoefenen, net als voor de andere medebewindstaken die elders aan de bestendige deputaties toekomen, zoals sinds 1993 is vastgelegd in het tweede lid van § 3 van artikel 83quinquies van de bijzondere Brusselwet van 1989. Na de administratieve beslissing van de bestendige deputatie of van (het orgaan ingesteld door) de Brusselse regering zal men zich dan met toepassing van het gemeen recht tot de rechtbank van eerste aanleg kunnen wenden. Op deze manier wordt, binnen het kader van de bijzondere Brusselwet, rekenschap gegeven van het struikelblok dat de door de Kamer ingevoegde uitzondering voor het Arbitragehof was.*

*Langs de andere kant moeten de bepalingen die in de voorliggende wetsontwerpen zijn opgenomen en niet meer relevant zijn door de uitspraak van het Arbitragehof, worden vervangen. Zo is het de bedoeling dat in artikel 81 van het wetsontwerp betreffende de beslechting van fiscale geschillen de overbodig geworden schrappingen in de wet van 1996 niet alleen vervangen worden door het herinvoeren van de bepaling die de bestendige deputatie aanduidt als administratieve overheid in de zin van het nieuwe artikel 1385decies van het Gerechtelijk Wetboek, maar ook dat nu hopelijk definitief de wet van 23 december 1986 betreffende de invordering en de geschillen terzake van provinciale en plaatselijke heffingen opgeheven wordt. Ook het herboren artikel 609, 5°, van het Gerechtelijk Wetboek zal opgenomen worden in de «te schrappen» bepalingen, maar dan in het wetsontwerp betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken.*

*Bovendien wordt de procedure aangaande het bezwaar tegen gemeente- en provinciebelastingen geharmoniseerd met de nieuwe regels inzake bezwaar die in het WIB 1992 zullen worden opgenomen, met dien verstande dat de bestendige deputatie de rol van de directeur der belastingen op zich neemt. Dit past volledig in de bedoeling van de ontwerpen om de behandeling van geschillen in verband met de toepassing van een belastingwet zo veel mogelijk te harmoniseren.*

De auteur meldt dat zijn amendement voortspuit uit het arrest van het Arbitragehof van 18 maart 1998. Het strekt ertoe de bestaande regeling te behouden. Spreker ziet niet in waarom van de bestendige deputatie naar het college van burgemeester en schepenen



vins. Il considère que cette dernière instance est trop proche de ses administrés pour se prononcer sur des réclamations relatives aux taxes communales.

En faveur de l'amendement n° 1, un autre membre fait remarquer au ministre que, même avec un préalable administratif obligatoire pendant six mois, tel que prévu par le gouvernement, le réclamant ne retourne pas devant l'agent taxateur mais devant le directeur des contributions. Il ne s'agit donc pas de la même personne même si, toutes les deux, font partie de la même administration. Par conséquent, un recours administratif devant la députation permanente en matière de taxes communales, n'est pas tellement différent de ce que le gouvernement veut introduire pour les impôts fédéraux.

La question reste cependant ouverte en ce qui concerne les taxes communales levées sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale à défaut d'appartenance territoriale des 19 communes bruxelloises à une province.

L'auteur estime que, dans ces cas, la réclamation administrative doit être introduite auprès de l'organe compétent des institutions bruxelloises.

Le ministre rappelle que le collège juridictionnel de la Région de Bruxelles-Capitale est une juridiction, les contribuables bruxellois disposeraient dans ce cas de trois degrés juridictionnels.

Le préopinant déclare qu'il lui est toutefois impossible d'accepter que dans la Région de Bruxelles-Capitale, le collège des bourgmestre et échevins se prononce sur des recours administratifs, puisqu'aucune représentation garantie des Flamands n'est prévue en son sein.

Il rappelle qu'à la suite des accords dits de la Saint-Michel, les compétences ont été redistribuées en faveur des provinces, y compris celles du Brabant flamand et du Brabant wallon. À cette occasion, certaines compétences ont été transférées par analogie au gouvernement bruxellois. L'accessoire suit donc le principal. *Mutatis mutandis*, il faut chercher en l'espèce la même solution que dans la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions Bruxelloises.

Pour un commissaire, le parallélisme n'est pas indispensable. Dans son arrêt, la Cour d'arbitrage a modifié la loi provinciale pour revenir à la situation antérieure, à savoir qu'on ait des députations permanentes statuant comme instance juridictionnelle avec leur pendant bruxellois qui est le collège juridictionnel. Depuis la réforme de 1993, ce collège a fait preuve de son bon fonctionnement et a d'ailleurs évité aux

zou moeten worden overgestapt. Hij is van oordeel dat dit laatste niveau te dicht bij zijn inwoners staat om zich over bezwaren inzake gemeentebelastingen uit te spreken.

Ter verdediging van amendement nr. 1 wijst een ander lid de minister erop dat ook in de verplichte administratieve fase van zes maanden waarin de regering voorziet, de klager niet opnieuw met de belastingbeambte wordt geconfronteerd, maar met de directeur der belastingen. Het gaat dus niet om dezelfde persoon, ook al horen ze tot dezelfde administratie. Het administratieve beroep inzake gemeentebelastingen voor de bestendige deputatie brengen, wijkt dus niet zoveel af van wat de regering wil doen voor de federale belastingen.

Er blijft evenwel een probleem met betrekking tot gemeentebelastingen op het grondgebied van het Brusselse Hoofdstedelijk Gewest, dat niet tot een provincie behoort.

De auteur is van oordeel dat in die gevallen het administratief bezwaar moet worden ingediend bij het bevoegde orgaan in de Brusselse instellingen.

De minister herinnert eraan dat het rechtsprekend college van het Brusselse Hoofdstedelijk Gewest een rechtscollege is, waardoor de Brusselse belastingplichtingen uiteindelijk over een driedubbele aanleg zouden beschikken.

De voorgaande spreker stelt dat hij evenwel onmogelijk kan aanvaarden dat in het Brusselse Hoofdstedelijk Gewest het college van burgemeester en schepenen over administratieve beroepen zou oordelen, aangezien er in het college geen enkele gewaarborgde vertegenwoordiging van de Vlamingen voorzien is.

Het lid herinnert eraan dat naar aanleiding van de zogenaamde Sint-Michelsakkoorden de bevoegdheden zijn herverdeeld naar de provincies inclusief die van Vlaams- en die van Waals-Brabant. Daarbij zijn op vergelijkbare wijze bepaalde bevoegdheden overgedragen aan de Brusselse regering. De bijzaak volgt dus de hoofdzaak. *Mutatis mutandis* moet hier dezelfde oplossing gezocht worden als in de bijzondere wet van 12 januari 1989 met betrekking tot de Brusselse instellingen.

Een commissielid vindt de harmonisatie niet onontbeerlijk. Het Arbitragehof heeft in zijn arrest de provinciewet gewijzigd om de vroegere situatie te herstellen, met rechtsprekende bestendige deputaties en het rechtsprekend college als Brusselse tegenhanger. Dit college heeft sinds de hervorming van 1993 goede diensten bewezen en de rechtbanken veel werk bespaard, aangezien de meeste geschillen door het

tribunaux de se trouver noyés sous une multitude de recours puisque finalement l'essentiel du contentieux s'est traitée au niveau du collège juridictionnel et que peu de litiges sont portés devant les cours et tribunaux.

Le commissaire ne trouve d'ailleurs pas non plus, dans l'arrêt de la Cour d'arbitrage, de raisons fondamentales de changer cette situation. Il se demande s'il ne serait finalement pas plus simple d'en rester à la situation telle qu'elle est réglée aujourd'hui puisqu'elle n'est pas contestée par la Cour d'arbitrage.

L'auteur de l'amendement n° 1 lit dans l'arrêt de la Cour d'arbitrage du 18 mars 1998 que la «différence de structure ne peut justifier que, dans les Régions flamande et wallonne, les redevables soient privés des garanties juridictionnelles dont bénéficient les redevables dans la Région de Bruxelles-Capitale». À ses yeux, c'est là un raisonnement fondamental. À Bruxelles, le contribuable dispose d'une garantie juridictionnelle qui n'existe pas en Flandre et en Wallonie. Il faut donc prévoir une garantie juridictionnelle en Flandre et en Wallonie.

Il propose alors de maintenir que: «Dans la Région de Bruxelles-Capitale, la réclamation est introduite auprès du collège juridictionnel.» Cette disposition n'a été annulée par la Cour d'arbitrage que parce que la garantie juridictionnelle n'existe pas en Flandre et en Wallonie. Si l'on instaure également un collège juridictionnel dans ces deux régions, l'objection de la Cour d'arbitrage devient sans objet.

Théoriquement, deux solutions sont donc possibles. Il faut ou bien généraliser le système du collège juridictionnel tel qu'il existe dans la Région de Bruxelles-Capitale, et donc l'introduire dans les Régions flamande et wallonne, ou bien maintenir le système de la députation permanente et charger l'organe qui exerce, dans la Région de Bruxelles-Capitale, les «compétences de députation» de se prononcer administrativement sur les réclamations relatives aux impôts locaux.

Un membre constate que le problème vient de la Cour d'arbitrage et de la non-discrimination exigée entre la Région de Bruxelles-Capitale, d'une part, et les Régions flamande et wallonne, d'autre part.

Le commissaire estime que la première objection vis-à-vis de l'amendement n° 99 du gouvernement est qu'en attribuant le pouvoir de statuer sur une réclamation au collège des bourgmestre et échevins, on donne un pouvoir à une autorité administrative très proche des citoyens. Toutefois, le ministre répond que c'est auprès du pouvoir taxateur que les réclamations doivent être introduites. Pour le membre, cela est plus difficile dans les communes parce que l'administration est plus petite que dans l'administra-

rechtsprekend college worden afgehandeld en nog maar weinig geschillen voor de rechtbank komen.

Het commissielid vindt in het arrest van het Arbitragehof geen fundamentele redenen om deze situatie te wijzigen. Hij vraagt zich af of het niet oneindig veel eenvoudiger zou zijn om de situatie gewoon te laten zoals ze is, aangezien het Arbitragehof er geen problemen mee heeft.

De auteur van amendement nr. 1 leest in het arrest van het Arbitragehof van 18 maart 1998 het volgende: «Het structureel verschil kan niet verantwoorden dat in het Vlaamse Gewest en in het Waalse Gewest de belastingplichtigen verstoken zijn van de juridictionele waarborgen die de belastingplichtigen in het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest genieten.» Voor hem is dat de fundamentele redenering. Er bestaat een jurisdictionele waarborg in Brussel. Die is er niet in Vlaanderen en in Wallonië. Bijgevolg moet men een jurisdictionele waarborg in Vlaanderen en in Wallonië invoeren.

Er wordt voorgesteld de volgende regel te behouden: «In het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest wordt het bezwaar bij het rechtsprekend college ingediend.» Die bepaling is alleen vernietigd door het Arbitragehof omdat de jurisdictionele waarborg niet bestaat in Vlaanderen en in Wallonië. Wanneer men ook daar een rechtsprekend college zou invoeren, dan valt het bezwaar van het Arbitragehof weg.

Theoretisch zijn er dus twee oplossingen mogelijk. Ofwel moet men het systeem van het rechtsprekend college, zoals het bestaat in het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, veralgemenen en dus invoeren in het Vlaamse en in het Waalse Gewest, ofwel moet men het systeem van de bestendige deputatie behouden en dan het orgaan dat in het Brusselse Hoofdstedelijk Gewest de «deputatie-bevoegdheden» uitoefent, een administratieve uitspraak laten doen over het bezwaar inzake lokale belastingen.

Een lid stelt vast dat het probleem komt van het Arbitragehof en het feit dat men geen discriminatie wil tussen het Brussels Hoofdstedelijk Gewest enerzijds en het Vlaamse en het Waalse Gewest anderzijds.

Een eerste bezwaar dat het commissielid heeft tegen amendement nr. 99 van de regering is dat het de bevoegdheid om te beslissen over de bezwaren toekent aan het college van burgemeester en schepenen, een administratieve overheid die heel dicht bij de bevolking staat. De minister antwoordt daarop dat de bezwaren moeten worden ingediend bij de belastende overheid. Volgens het lid zal dat in de gemeenten voor problemen zorgen: de administratie is er kleiner dan de federale fiscale administratie die uit verschillende

tion fiscale fédérale où il existe une hiérarchie, ou que dans les provinces où il y a à la fois une députation permanente et un gouverneur. Par conséquent, pour les provinces l'on peut trouver une solution interne pour autant que ce soit le gouverneur, étant donné qu'il y en a partout, tandis que les députations permanentes ne couvrent pas territorialement la Région de Bruxelles-Capitale.

Bien que l'on puisse dire que le collège des bourgmestre et échevins soit trop proche de la taxation communale, il ne faut pas perdre de vue qu'il y a toujours après le tribunal de première instance.

D'après le ministre, la position du gouvernement est simple. Elle revient à dire d'abord que toutes les communes, pour les taxes communales, et toutes les provinces, pour les taxes provinciales, sont soumises aux mêmes règles que pour les impôts d'État.

De plus, il n'est plus envisageable de confier à nouveau aux députations permanentes, des prérogatives juridictionnelles. Cela ne correspond pas à la vocation de la députation permanente qui n'est d'ailleurs pas armée pour ce faire. Dans une série de matières, l'on a voulu recentrer la députation permanente sur son rôle premier, elle est notamment un organe politique et de tutelle et non une instance juridictionnelle. Enfin, l'on instaure, et c'est là que le parallélisme trouve son expression, la même procédure pour tous les impôts. En ce qui concerne les impôts communaux, le collège des bourgmestre et échevins sera saisi des recours administratifs et statuera sur les réclamations introduites par le contribuable et puis sera, le cas échéant, amené à soutenir, ultérieurement, devant les tribunaux, la position qu'il aura prise en accueillant ou pas le recours du contribuable. Le ministre estime qu'il n'existe donc pas de système parfait. Toutefois, le gouvernement établit sur ce plan un système à trois degrés. Premier degré: recours administratif auprès du taxateur qui est responsabilisé, puisqu'il sait bien que s'il écarte du droit, il sera rappelé à l'ordre par le juge fiscal et puis par la cour d'appel, jouant à plein leur rôle d'instance juridictionnelle. Ce système est logique et permet vraiment de traiter toutes les communes, les 19 communes bruxelloises et les autres, de la même façon. C'est la réponse à l'arrêt de la Cour d'arbitrage.

Le ministre est bien conscient du fait que certains craignent que le collège des bourgmestre et échevins soit peu enclin à traiter un recours administratif. Sur ce plan, sa responsabilité est toutefois réelle puisque le rapport annuel de la commune devra faire état des cotisations qui auront été dégrévées pour cause de

échelons bestaat en dan de provinciale, waar zowel een bestendige deputatie als een gouverneur aanwezig zijn. Voor de provinciebelastingen kan men dus een systeem uitwerken binnen de provincies zelf, op voorwaarde dat men de gouverneur aanwijst en niet de bestendige deputatie, want er is wel overal een gouverneur, maar niet noodzakelijk een bestendige deputatie. Zo is er geen bestendige deputatie die bevoegd is voor het Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

Hoewel het college van burgemeester en schepenen misschien inderdaad te nauw betrokken is bij de gemeentebelasting, mag men niet uit het oog verliezen dat de rechtbank van eerste aanleg steeds een mogelijkheid blijft.

De minister meent dat de regering een eenvoudig standpunt inneemt. Zij zegt ten eerste dat alle gemeenten voor de gemeentebelastingen en alle provincies voor de provinciebelastingen aan dezelfde regels onderworpen zijn als die welke gelden voor de rijksbelastingen.

Het is bovendien niet meer denkbaar om de bestendige deputatie opnieuw gerechtelijke prerogatieven te verlenen. Dat behoort niet tot de taken van de bestendige deputatie, die daar trouwens niet voor is uitgerust. Voor een hele reeks aangelegenheden is het de bedoeling de bestendige deputatie te laten wat ze nu is, een politiek en toezichhoudend orgaan en geen gerechtelijke instantie. Ten derde wordt, en daarin komt dan het parallelisme tot uiting, hetzelfde systeem ingevoerd voor alle belastingen. Voor de gemeentebelastingen vormt het college van burgemeester en schepenen de belastende overheid en daarom moet het in administratief beroep kennis nemen van de bezwaren van de belastingplichtigen, daarover een beslissing nemen en daarna eventueel voor de rechtbank het standpunt verdedigen, dat het definitief heeft ingenomen door het bezwaar van de belastingplichtige te verwerpen of te aanvaarden. De minister meent dat er geen perfect systeem bestaat. De regering stelt op dit vlak een systeem met drie niveaus voor. Eerste niveau: administratief beroep bij de belastende overheid die haar verantwoordelijkheid moet opnemen, omdat ze goed weet dat ze bij inbreuken tegen het recht tot de orde zal worden geroepen door de fiscale rechter en vervolgens door het hof van beroep, die hun rol als gerechtelijke instanties ten volle zullen spelen. Dit systeem is logisch en maakt het mogelijk alle gemeenten, de 19 Brusselse gemeenten en de andere, op gelijke voet te behandelen. Dit komt tegemoet aan het arrest van het Arbitragehof.

De minister beseft wel dat sommigen vrezen dat het college van burgemeester en schepenen weinig zal geneigd zijn om een administratief beroep te behandelen. Zijn verantwoordelijkheid op dat vlak is nochtans reëel, aangezien het jaarverslag van de gemeente melding zal moeten maken van de belastingen waar-

non-décision, la non-décision équivalant pour les taxes communales à un accueil.

L'auteur de l'amendement n° 1 rappelle que la décision de la commune est exécutoire même s'il s'agit ici d'un recours administratif. Les décisions dudit collègue n'offrent pas de garanties sur le plan judiciaire. Il y a contradiction entre les arguments du ministre. Il dit qu'il ne faut pas faire d'amalgame entre la tâche juridictionnelle de la députation permanente et sa fonction administrative. Alors, le même argument est valable pour le collègue des bourgmestre et échevins.

Un autre membre souligne que le système qui sera applicable pour les impôts d'État implique aussi que le recours soit introduit d'abord auprès de l'agent taxateur qui procèdera à l'instruction de la réclamation. Il faudra énormément de courage au directeur des contributions pour contredire la proposition de décision de son agent. Pour les taxes communales, dans l'immense majorité des cas, la position du collègue des bourgmestre et échevins sera celle du receveur communal.

Le commissaire croit qu'à ce stade, la formule préconisée par le gouvernement avec ses amendements n<sup>os</sup> 99 à 102, est la transposition tout à fait précise du régime envisagé pour les impôts fédéraux. Cela revient à dire que l'instance qui est amenée à se prononcer administrativement, doit rendre sa décision dans un délai de six mois. Après cela, un double degré juridictionnel est ouvert au contribuable. Par conséquent, ce système, même dans le cas des taxes communales et provinciales, constitue un progrès par rapport à la situation actuelle.

Le ministre rappelle que, suivant les informations dont il dispose, la députation permanente de la province de Brabant wallon, n'a pas encore pris la moindre décision sur les réclamations introduites auprès d'elle pour des taxes communales. De plus, l'amendement n° 101 prévoit que la procédure applicable aux recours contre des impositions levées par les communes et les provinces est réglée, comme en matière d'impôts d'État sur le revenu, de telle sorte que le contribuable pourra demander la fixation de l'incontestablement dû ou la surséance au paiement (article 410, CIR 92).

Le fait que la décision du collègue des bourgmestre et échevins est exécutoire de par l'enrôlement même, en cas de contestation est ainsi corrigé par les amendements du gouvernement.

Un commissaire se demande comment les communes de petite taille vont s'organiser en instance de recours administratif. Il craint que des situations ingérables pourraient naître. Il s'agit tout de même d'une nouvelle mission qui est imposée aux collèges des bourgmestre et échevins. Quelle est l'opinion de l'Union des villes et des communes en la matière?

voor ontheffing is verleend wegens het uitblijven van een beslissing, wat voor de gemeentebelastingen betekent dat het bezwaar gegrond wordt geacht.

De indiener van amendement nr. 1 herinnert eraan dat de beslissing van de gemeente uitvoerbaar is, ook al gaat het om een administratief beroep. De beslissingen van het college bieden geen enkele waarborg op gerechtelijk vlak. De argumenten van de minister zijn tegenstrijdig. Hij zegt dat geen verwarring mag ontstaan tussen de gerechtelijke en de administratieve taak van de bestendige deputatie. Hetzelfde geldt toch ook voor het college van burgemeester en schepenen.

Een ander lid benadrukt dat het systeem dat zal gelden voor de rijksbelastingen ook inhoudt dat in de eerste plaats beroep wordt ingesteld bij de belastingbeambte, die vervolgens het bezwaarschrift onderzoekt. De directeur der belastingen moet al veel moed hebben om tegen het voorstel van beslissing van zijn beambten in te gaan. Ook voor de gemeentebelastingen zal het college van burgemeester en schepenen in de overgrote meerderheid van de gevallen het standpunt van de gemeenteontvanger volgen.

Het commissielid meent dat de formule die de regering voorstelt in haar amendementen nrs. 99 tot 102 een nauwkeurige omzetting vormt van het stelsel dat ze voor de federale belastingen wil invoeren. Dat betekent dat de instantie die zich in de administratieve fase moet uitspreken, dat binnen zes maanden moet doen. Daarna is een dubbele gerechtelijke aanleg mogelijk voor de belastingplichtige. Daarom vormt dit systeem, ook voor de provincie- en gemeentebelastingen, een vooruitgang tegenover de huidige situatie.

De minister herinnert eraan dat volgens zijn informatie de bestendige deputatie van de provincie Waals-Brabant nog geen enkele beslissing heeft genomen met betrekking tot de bezwaren die bij haar zijn ingediend over de gemeentebelastingen. Amendement nr. 101 bepaalt bovendien dat de beroepsprocedure inzake gemeente- en provinciebelastingen op dezelfde wijze wordt geregeld als voor de rijksinkomstenbelastingen, zodat de belastingplichtige kan vragen om de vaststelling van het onbetwistbaar verschuldigde bedrag of het uitstel van de invordering (artikel 410, WIB 92).

Het feit dat de beslissing van het college van burgemeester en schepenen uitvoerbaar is op basis van de inkohiering zelfs in geval van betwisting, wordt dus bijgestuurd door de regeringsamendementen.

Een commissielid vraagt zich af hoe de kleine gemeenten zich zullen organiseren als instantie voor administratief beroep inzake belastingen. Hij vreest dat dit op bepaalde plaatsen uit de hand zal lopen. Het is immers weer een nieuwe taak die het college van burgemeester en schepenen wordt opgelegd. Wat denkt de Vereniging van steden en gemeenten hierover?

Le ministre déclare qu'elle est tout à fait favorable au système préconisé. Les villes et les communes sont en effet responsabilisées par ce système.

Le préopinant, de par son expérience personnelle comme échevin, reste sceptique sur la manière dont certaines villes et communes vont s'organiser en la matière. Entre les principes et la réalité, il y a souvent une marge. Il n'y a pas d'instruction administrative aujourd'hui. Le risque est grand qu'on laisse simplement passer les neuf mois et que les tribunaux soient noyés.

Un autre membre estime que la situation actuelle n'est pas bonne non plus.

Le préopinant fait remarquer que pour la Région de Bruxelles-Capitale, le collège juridictionnel fonctionne bien. Il évite que des milliers de litiges aboutissent devant les tribunaux. L'avantage du collège juridictionnel est qu'il écrème. La procédure devant ce collège est contradictoire. Le commissaire ne voit pas procéder les collèges des bourgmestre et échevins dans les communes de la même manière. Le membre annonce d'ailleurs qu'il soulignera par son vote le bon travail effectué depuis quelques années par le collège juridictionnel.

Un commissaire fait observer que la procédure au niveau des impôts d'État, et notamment le recours devant le directeur des contributions n'est pas si bien organisé non plus. Le directeur n'est pas obligé d'entendre le réclamant.

Un autre commissaire renvoie la législation flamande pour les permis de bâtir, les permis d'exploitation, etc. C'est le collège des bourgmestre et échevins qui donne le permis. Le recours se fait devant la députation permanente.

Le ministre réplique qu'il s'agit là d'un contrôle de tutelle. Le système proposé par l'amendement n° 99 n'implique pas un contrôle de tutelle.

Le préopinant reconnaît qu'il ne s'agit pas en matière fiscale d'un contrôle de tutelle. Il n'empêche que le recours se fait devant l'instance qui lève les taxes.

Un commissaire fait observer que la façon dont le Sénat a « dû » voter une espèce de « diktat » de l'Union des villes et communes, qui est devenu la loi du 24 décembre 1996, a donné lieu à énormément de mécontentement parce que, pratiquement, l'enrôlement en matière de taxes communales, alors que l'on ne les traite pas aussi correctement juridiquement que les impôts fédéraux, est souvent sujet de réclamations, plaintes, etc.

De plus, la loi du 24 décembre 1996 a méconnu les droits de la défense.

De minister verklaart dat de vereniging voorstander is van het voorgestelde systeem. De steden en gemeenten krijgen op die manier verantwoordelijkheid.

Zijn persoonlijke ervaring als schepen maakt dat de vorige spreker sceptisch blijft over de manier waarop bepaalde steden en gemeenten hun nieuwe opdracht zullen aanpakken. Tussen de theorie en de praktijk is er vaak een groot verschil. Er is momenteel geen administratief onderzoek. Het risico is groot dat men de termijn van negen maanden gewoon zal laten verlopen en dat de rechtbanken toch nog worden overspoeld met zaken.

Een ander lid werpt op dat de huidige situatie ook niet gezond is.

De vorige spreker wijst erop dat het rechtsprekend college in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest goed werk levert. Het bespaart de rechtscolleges duizenden geschillen. Het voordeel van het rechtsprekend college is dat het filtert. De procedure voor het college gebeurt op tegenspraak, enz. Het commissielid gelooft niet dat de steden en gemeenten op dezelfde manier zullen werken als dit college. Het lid kondigt trouwens aan dat zijn waardering voor het goede werk dat het rechtsprekend college sedert enkele jaren levert, uit zijn stemgedrag zal blijken.

Een commissielid wijst erop dat de procedure inzake rijksbelastingen en met name het beroep voor de directeur der belastingen ook niet zo goed georganiseerd is. De directeur is zelfs niet verplicht om de bezwaarindiener te horen.

Een ander commissielid verwijst naar de Vlaamse regelgeving inzake bouwvergunningen en exploitatievergunningen, die ook worden afgeleverd door het college van burgemeester en schepenen en waarvoor beroep mogelijk is bij de bestendige deputatie.

De minister antwoordt dat dat een controle is door de toezichthoudende overheid, wat het systeem voorgesteld in amendement nr. 99 juist niet is.

De vorige spreker geeft dat toe, maar dat belet niet dat het beroep wordt ingesteld voor de instantie die de belastingen int.

Een commissielid herinnert eraan dat de Senaat al een keer gebogen heeft voor de eisen van de Vereniging van steden en gemeenten door de wet van 24 december 1996 goed te keuren, wat tot enorme ontevredenheid leidde omdat de inkohiering van de gemeentebelastingen in de praktijk juridisch niet zo correct verloopt als voor de federale belastingen, wat aanleiding geeft tot veel bezwaren en klachten.

Bovendien miskent de wet van 24 december 1996 de rechten van de verdediging.

Le ministre explique que la logique est de créer ici un parallélisme absolu entre les impôts communaux et provinciaux, d'une part, et les impôts d'État, d'autre part, en instituant un recours administratif auprès de l'instance qui a rendu le rôle exécutoire avant de déclencher la procédure judiciaire. Il s'agit donc d'un alignement au point de vue de la procédure.

Le préopinant fait remarquer qu'étant donné que le ministère des Finances compte 28 000 agents, cela implique que le recours administratif ne s'adresse pas automatiquement à la même personne que celle qui a établi l'impôt. Par contre, au niveau communal, il n'y a au mieux que quelques dizaines de personnes dans «l'administration fiscale». Comment peut-on justifier l'organisation d'un recours administratif dans de petites administrations, a priori peu favorables à la mise en cause de leur autorité hiérarchique ?

Le ministre fait valoir qu'il est difficile d'organiser un recours administratif à un degré supérieur. Sinon, il ne serait plus question d'un recours administratif de la même nature que celui prévu pour les impôts fédéraux. Un recours administratif à un niveau supérieur serait un acte de tutelle administrative et non plus un acte de recours administratif.

Le ministre ajoute que l'amendement correspond à la volonté plus générale du ministre de l'Intérieur de supprimer le rôle de la députation permanente comme instance juridictionnelle. L'idée développée ici est de confier l'instruction de la réclamation au service de la recette communale qui a provoqué l'enrôlement de l'impôt, mais c'est au collègue des bourgemestre et échevins de décider, puisque c'est lui qui a rendu exécutoire le rôle de la taxe contestée par le contribuable.

Par ailleurs est maintenu le système prévu par la loi du 24 décembre 1996 étant donné qu'un délai de 9 mois est imparti pour traiter la réclamation et que, contrairement à ce qui a été prévu en matière d'impôts fédéraux, si la réclamation ne fait pas l'objet d'une décision, la non-décision est réputée être une décision d'accueil de la réclamation.

Ce processus de décision est celui proposé par le ministre de l'Intérieur. Les taxes communales sont relativement simples voire simplistes au niveau technique par rapport aux impôts de l'État. N'empêche que souvent, il n'y a pas de structure administrative *ad hoc* qui traite les réclamations. De l'avis du ministre de l'Intérieur, il convient donc de maintenir un délai qui soit plus long en cas de non-décision et qui a un effet différent de celui du niveau fédéral.

Le commissaire conclut qu'une non-décision équivaut présentement à un accueil du recours introduit contre une taxe communale.

De minister verklaart dat het de bedoeling is het stelsel van de gemeente- en provinciebelastingen en dat van de rijksbelastingen gelijk te schakelen door een administratief beroep mogelijk te maken bij de instantie die het kohier uitvoerbaar heeft gemaakt, alvorens de gerechtelijke procedure wordt gestart. Het gaat dus om een harmonisatie op het vlak van de procedure.

De vorige spreker wijst erop dat het ministerie van Financiën 28 000 ambtenaren telt, waardoor het administratief beroep niet noodzakelijk gericht is tot de persoon die de belasting heeft vastgesteld. Op gemeentelijk niveau daarentegen telt de «fiscale administratie» hoogstens een tiental personen. Hoe kan men een administratief beroep organiseren in zo'n kleine administratie, die het sowieso al niet prettig zal vinden dat haar hiërarchische autoriteit in twijfel wordt getrokken ?

De minister wijst erop dat het administratief beroep moeilijk op een hoger niveau kan plaatsvinden. Dan heeft het administratief beroep immers niet meer dezelfde kenmerken als dat inzake federale belastingen. Een administratief beroep op een hoger niveau zou een handeling van administratief toezicht vormen en geen handeling van administratief beroep.

De minister voegt eraan toe dat het amendement past in het meer algemene streven van de minister van Binnenlandse Zaken om de rol van de bestendige deputatie als gerechtelijke instantie af te bouwen. De bedoeling is dat de dienst van de gemeentelijke ontvangsten, die het initiatief heeft genomen voor de inkohiering van de belasting, het bezwaarschrift onderzoekt, maar dat de beslissing wordt genomen door het college van burgemeester en schepenen, aangezien dat het kohier van de door de belastingplichtige betwiste belasting uitvoerbaar heeft verklaard.

Voor de rest blijft het systeem van de wet van 24 december 1996 behouden: het bezwaarschrift moet binnen 9 maanden worden behandeld en wanneer dat niet gebeurt, wordt het bezwaar, in tegenstelling tot de regels die gelden voor de federale belasting, geacht gegrond te zijn als er binnen die termijn geen beslissing is genomen.

Dit besluitvormingsproces is voorgesteld door de minister van Binnenlandse Zaken. In vergelijking met de rijksbelastingen zijn de gemeentebelastingen technisch gezien relatief tot zeer eenvoudig. Toch is er vaak geen administratieve *ad hoc*-structuur voorhanden om bezwaren te behandelen. Volgens de minister van Binnenlandse Zaken moet een langere termijn behouden blijven en moet het uitblijven van een beslissing een ander gevolg hebben dan op het federale niveau.

Een commissielid besluit dat het uitblijven van een beslissing momenteel betekent dat het bezwaar tegen de gemeentebelasting gegrond wordt geacht.

Le ministre confirme cette conclusion en soulignant que tel est déjà le cas actuellement.

Le préopinant persiste à croire que supprimer comme échelon intermédiaire la députation permanente et confier la décision au collège des bourgmestre et échevins, constitue une très mauvaise mesure.

Le ministre explique que la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions bruxelloises en son article 83<sup>quinquies</sup> a prévu que les litiges qui étaient confiés antérieurement à la députation permanente de la province du Brabant, sauf dispositions spéciales, pour les 19 communes de Bruxelles le sont maintenant au collège juridictionnel. La Cour d'arbitrage a considéré que ce collège est une instance juridictionnelle, ce qui implique qu'il y avait un degré d'instance de plus selon qu'on se trouvait face à une taxe communale contestée qui était levée par une des 19 communes de la Région bruxelloise ou par une commune située en Région wallonne ou en Région flamande.

Si l'on veut modifier, rien que pour les taxes communales levées à Bruxelles, la loi spéciale du 12 janvier 1989, cela suppose une majorité spéciale. Par conséquent, le mieux était de supprimer, pour toutes les taxes communales, l'intervention de la députation permanente, d'autant plus qu'en principe la députation permanente agit en une autre qualité dans le cadre de l'exercice de la tutelle par rapport à la région. C'est pourquoi il est proposé, par un raisonnement similaire à celui suivi pour les impôts fédéraux, de confier à l'administration qui a levé l'impôt, la tâche d'instruire les réclamations. Pratiquement, il n'y a pas d'autre solution.

Un commissaire se demande si une solution alternative ne consisterait pas à confier aux gouvernements des trois régions les réclamations sur les impôts locaux et provinciaux. Au-delà de la tutelle régionale, les régions généreraient également les réclamations relatives aux taxes communales et provinciales. Elles le font déjà pour des questions d'opportunité, administratives, etc.

Pour le membre, étant donné que ce niveau est un peu éloigné de la décision d'imposer, il constitue une meilleure solution que de laisser l'instance de recours au niveau communal.

L'amendement n° 1 de M. Vandenberghe est rejeté par 6 voix contre 3.

Les amendements n°s 99 à 102 du gouvernement sont adoptés par 6 voix et 3 abstentions.

#### Article 82bis

Pour la discussion de son amendement n° 109, M. Delcroix renvoie à son amendement n° 103 à l'article 9.

De minister bevestigt dit en benadrukt dat dat nu reeds het geval is.

De vorige spreker blijft erbij dat het een zeer slecht idee is om de bestendige deputatie als tussenstap af te schaffen en de beslissing over te laten aan het college van burgemeester en schepenen.

De minister verklaart dat artikel 83<sup>quinquies</sup> van de bijzondere wet van 12 januari 1989 betreffende de Brusselse instellingen bepaalt dat de betwistingen die voordien werden behandeld door de bestendige deputatie van de provincie Brabant, behoudens bijzondere bepalingen, voor de 19 Brusselse gemeenten worden overgedragen aan het rechtsprekend college. Het Arbitragehof beschouwt dit college als een instantie met rechterlijke bevoegdheid, waardoor men in de 19 gemeenten van het Brusselse Gewest voor een betwisting inzake gemeentebelastingen in vergelijking met het Waalse of het Vlaamse Gewest over een bijkomende beroepsmogelijkheid beschikt.

Om de bijzondere wet van 12 januari 1989 te wijzigen, alleen voor de gemeentebelastingen in Brussel, is er een bijzondere meerderheid nodig. Het is daarom beter de tussenkomst van de bestendige deputatie inzake gemeentebelastingen gewoon af te schaffen, vooral ook omdat zij bij de uitoefening van het toezicht in een andere hoedanigheid optreedt dan het gewest. Daarom stelt men voor hetzelfde systeem toe te passen als voor de federale belastingen, namelijk dat de administratie die de belasting heft de bezwaren onderzoekt. In de praktijk is er in feite geen andere oplossing.

Een commissielid vraagt of de zaak niet kan worden opgelost door de regering van de drie gewestregeringen te belasten met de bezwaren inzake gemeenten- en provinciebelastingen. De gewesten zouden niet alleen toezicht houden maar ook de bezwaren inzake gemeente- en provinciebelastingen beheren. Zij staan nu al in voor bijvoorbeeld opportuniteits- en administratieve kwesties.

Het lid vindt deze oplossing beter dan het beroep op gemeentelijk niveau te organiseren, aangezien de gewesten niet betrokken zijn bij de beslissing om te belasten.

Amendement nr. 1 van de heer Vandenberghe wordt verworpen met 6 stemmen tegen 3.

De amendementen nrs. 99 tot 102 van de regering worden aangenomen met 6 stemmen bij 3 onthoudingen.

#### Artikel 82bis

Voor de bespreking van zijn amendement nr. 109 verwijst de heer Delcroix naar zijn amendement nr. 103 op artikel 9.

L'amendement n° 109 de M. Delcroix et consorts est adopté par 7 voix et 2 abstentions.

#### Article 83

M. Delcroix demande l'avis du ministre sur son amendement n° 36 :

*« Entre les troisième et quatrième alinéas proposés, insérer un alinéa nouveau, libellé comme suit :*

*« Cependant, les réclamations pendantes devant l'administration sur lesquelles il n'aura pas été statué le 31 décembre 2000 seront censées accueillies à cette date. »*

#### Justification

*Le contentieux actuel est important et le délai de 18 mois désormais imparti pour statuer sur les réclamations introduites à partir du 1<sup>er</sup> juillet 1998 entraînera un retard supplémentaire du contentieux ancien si un délai n'est pas également mis pour statuer sur celui-ci.*

*Il est proposé de laisser jusqu'au 31 décembre 2000, soit deux ans et demi, aux directeurs régionaux pour liquider l'arriéré.*

Le ministre déclare que pour l'administration, il est matériellement impossible de statuer sur les réclamations pendantes avant le 31 décembre 2000.

L'auteur suggère alors de postposer ce délai d'un an. Il voudrait maintenir une certaine pression.

Le ministre se déclare d'accord sur le principe. Toutefois, il est aussi de sa responsabilité de se prononcer sur la faisabilité. L'amendement pose problème pour l'administration dans le cadre du traitement de l'ancien contentieux. Le ministre est prêt à trouver une voie moyenne qui pourrait être de choisir une date à partir de laquelle l'on donne la possibilité aux contribuables de s'adresser à un juge. Il répète que ce qui sera applicable immédiatement pour l'ancien contentieux, c'est le recours juridictionnel au tribunal de première instance. Cela revient à donner « un permis de citer » y compris pour les anciens dossiers.

L'amendement n° 68 de M. Hatry ressemble fortement à l'amendement précédent :

*« Compléter l'alinéa 3 par la disposition suivante :*

*« Cependant, les réclamations pendantes devant l'administration sur lesquelles il n'aura pas été statué le 31 décembre 2000 seront censées accueillies à cette date. »*

Amendement nr. 109 van de heer Delcroix c.s. wordt aangenomen met 7 stemmen bij 2 onthoudingen.

#### Artikel 83

De heer Delcroix vraagt de minister om zijn mening over amendement nr. 36 :

*« Tussen het voorgestelde derde en vierde lid van dit artikel een nieuw lid invoegen, luidende :*

*« Niettemin zullen de bezwaarschriften die nog bij de administratie hangende zijn en waarover op 31 december 2000 geen beslissing werd genomen, worden geacht op die datum te zijn ingewilligd. »*

#### Verantwoording

*Het aantal huidige geschillen is aanzienlijk en de termijn van 18 maanden die voortaan geldt om te beslissen over de bezwaarschriften die vanaf 1 juli 1998 worden ingediend, zal een bijkomende achterstand van de geschillen veroorzaken indien er ook geen termijn wordt vastgesteld om hierover te beslissen.*

*Er wordt voorgesteld om aan de gewestelijke directeurs tot 31 december 2000, zijnde 2,5 jaar, de tijd te laten om de oude achterstand in te halen.*

De minister verklaart dat het voor de administratie materieel onmogelijk is vóór 31 december 2000 een uitspraak te doen over de hangende bezwaarschriften.

De indiener van het amendement stelt dan voor deze termijn met een jaar te verlengen. Hij zou toch enige druk op de ketel willen houden.

De minister verklaart principieel akkoord te gaan met het beginsel. Het is echter ook zijn taak na te gaan wat mogelijk is. Het amendement brengt de administratie in moeilijkheden wat betreft de behandeling van het oude contentieux. De minister is bereid een tussenoplossing te vinden, bijvoorbeeld door een datum te kiezen vanaf wanneer de belastingplichtige de mogelijkheid heeft om de zaak aan een rechter voor te leggen. Wat onmiddellijk van toepassing zal zijn op het oude contentieux, is het instellen van een rechtsvordering voor de rechtbank van eerste aanleg, zo herhaalt hij. Dit brengt mee dat men ook voor de oude dossiers een « toestemming om te dagvaarden » verleent.

Amendement nr. 68 van de heer Hatry lijkt sterk op het vorige amendement :

*« Het derde lid van dit artikel aanvullen als volgt :*

*« De bezwaarschriften die bij de belastingdiensten nog hangende zijn en waarover op 31 december 2000 geen uitspraak is gedaan, worden geacht op die datum te zijn ingewilligd. »*



## Justification

*Le contentieux actuel est important et le délai de 18 mois désormais imparti pour statuer sur les réclamations introduites à partir du 1<sup>er</sup> juillet 1998 entraînera un retard supplémentaire du contentieux ancien si un délai n'est pas également mis pour statuer sur celui-ci.*

*Il est proposé de laisser jusqu'au 31 décembre 2000, soit 2 ans et demi, aux directeurs régionaux pour liquider l'arriéré.*

M. Hatry déclare retirer son amendement n<sup>o</sup> 68 en faveur de l'amendement n<sup>o</sup> 36.

L'amendement n<sup>o</sup> 97 du gouvernement porte surtout sur l'entrée en vigueur de la présente loi. Il est libellé comme suit :

« Apporter les modifications suivantes à l'article 83, proposé :

« A) remplacer l'alinéa 1<sup>er</sup>, par la disposition suivante :

« En ce qu'ils modifient les règles de procédure :

— les articles 10bis, 19 à 31, 41 à 43, et 47, de la présente loi produisent leurs effets à partir de l'exercice d'imposition 1999;

— les articles 53 et 55 à 59, de la présente loi s'appliquent aux taxes, intérêts et amendes fiscales lorsque leur cause d'exibilité est intervenue au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 1999. »;

« B) dans l'alinéa 2, proposé, remplacer les mots « articles 23 et 31 » par les mots « articles 23 et 32 »;

C) compléter l'article proposé par les alinéas suivants :

« L'article 33 de la présente loi, en ce qu'il abroge les articles 377 à 392 du Code des impôts sur les revenus 1992, sort ses effets le 1<sup>er</sup> mars 1999. Les articles 377 à 392 du Code des impôts sur les revenus 1992, tels qu'ils existaient avant leur abrogation par l'article 33 de la présente loi, demeurent toutefois applicables aux recours introduits avant cette date.

Les articles 462 du Code des impôts sur les revenus 1992, 74, § 4, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, 207septies, § 4, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, 133nonies, § 4, du Code des droits de succession, 67nonies, § 4, du Code des droits de timbre et 207nonies, § 4 du Code des taxes assimilées au timbre, tels qu'ils existaient avant d'être respectivement abrogés par les articles 45bis, 48bis, 60bis, 65ter, 67ter et 75bis, de la présente loi, restent applicables chaque fois qu'un juge saisi de l'action

## Verantwoording

*Er zijn thans heel wat geschillen hangende. Door de termijn om uitspraak te doen over bezwaarschriften ingediend vanaf 1 juli 1998 voortaan op 18 maanden vast te stellen, zullen de bestaande geschillen nog meer vertraging oplopen tenzij ook voor de behandeling van deze geschillen een termijn wordt gesteld.*

*Voorgesteld wordt de gewestelijk directeurs de tijd te geven tot 31 december 2000, dus twee en een half jaar om de achterstand in te lopen.*

De heer Hatry verklaart dat hij zijn amendement nr. 68 intrekt ten gunste van amendement nr. 36.

Amendement nr. 97 van de regering heeft vooral betrekking op de inwerkingtreding van deze wet. Het luidt als volgt :

« Volgende wijzigingen aanbrengen in het voorgestelde artikel 83 :

« A) het voorgestelde eerste lid vervangen door de volgende bepaling :

« Voor zover zij de procedureregels wijzigen :

— treden de artikelen 10bis, 19 tot 31, 41 tot 43 en 47 van deze wet in werking vanaf het aanslagjaar 1999;

— zijn de artikelen 53 en 55 tot 59 van deze wet van toepassing op de belastingen, interesten en fiscale boeten wanneer de oorzaak van eisbaarheid zich heeft voorgedaan ten vroegste op 1 januari 1999 »;

« B) in het voorgestelde tweede lid, de woorden « artikelen 23 en 31 » vervangen door de woorden « artikelen 23 en 32 »;

C) het voorgestelde artikel aanvullen met de volgende leden :

« Artikel 33 van deze wet, voor zover het de artikelen 377 tot 392 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 opheft, treedt in werking op 1 maart 1999. De artikelen 377 tot 392 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals ze bestonden vóór hun opheffing door artikel 33 van deze wet, blijven evenwel van toepassing op de beroepen die vóór deze datum zijn ingeleid.

De artikelen 462 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, 74, § 4, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, 207septies, § 4, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, 133nonies, § 4, van het Wetboek der successierechten, 67nonies, § 4, van het Wetboek der zegelrechten en 207nonies, § 4, van het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen, zoals ze bestonden voor hun opheffing bij respectievelijk de artikelen 45bis, 48bis, 60bis, 65ter, 67ter en 75bis van deze

*publique a, en application de l'une de ces dispositions, décidé de sursoir à statuer sur des préventions. »*

#### Justification

*Le présent amendement vise :*

*1<sup>o</sup> à fixer l'entrée en vigueur de l'article 10bis (nouveau), dont l'insertion a été proposée;*

*2<sup>o</sup> à corriger une erreur de numérotation qui s'est glissée à l'alinéa 2;*

*3<sup>o</sup> à permettre que les décisions rendues par les directeurs des contributions, contre lesquelles un recours en justice n'a pas encore été introduit à la date du 1<sup>er</sup> mars 1999, puissent faire l'objet du nouveau recours auprès du tribunal de première instance, qu'organise le projet de loi relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale;*

*4<sup>o</sup> à insérer la disposition transitoire que nécessite l'abrogation proposée de l'article 462, CIR 92, et des dispositions identiques contenues dans plusieurs autres codes fiscaux.*

L'amendement n<sup>o</sup> 36 de MM. Delcroix et Weyts est retiré.

L'amendement n<sup>o</sup> 97 du gouvernement est adopté par 7 voix contre 2.

#### Article 84

Le gouvernement introduit l'amendement n<sup>o</sup> 98 suivant:

*« Insérer un article 84 (nouveau), qui est rédigé comme suit :*

*« Art. 84. — Le directeur des contributions ou le fonctionnaire délégué par lui statue sur les réclamations en tant qu'autorité administrative. »*

#### Justification

*À la suite à l'arrêt n<sup>o</sup> 67/98 que la Cour d'arbitrage a rendu le 10 juin 1998, le présent amendement vise à consacrer l'interprétation selon laquelle la procédure de réclamation existante constituait, déjà avant l'adoption de la présente loi, un recours administratif devant une autorité administrative.*

Le ministre précise qu'il s'agit de tirer les renseignements de l'arrêt R. Walgraffe: la disposition proposée stipule que le directeur statue en tant qu'autorité

*wet, blijven van toepassing, in geval een rechter bij wie de strafvordering aanhangig is beslist heeft, bij toepassing van één van die bepalingen, de uitspraak over een of meerdere tenlasteleggingen uit te stellen. »*

#### Verantwoording

*Het voormeld amendement beoogt :*

*1<sup>o</sup> het vaststellen van de inwerkingtreding van artikel 10bis (nieuw), waarvan de invoeging werd voorgesteld;*

*2<sup>o</sup> het verbeteren van een vergissing inzake de nummering die in het tweede lid is geslopen;*

*3<sup>o</sup> het toelaten dat de door de directeur der belastingen genomen beslissingen, waartegen op 1 maart 1999 nog geen gerechtelijk beroep is ingediend, het voorwerp kunnen uitmaken van het nieuw beroep bij de rechtbank van eerste aanleg, dat het wetsontwerp betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken regelt;*

*4<sup>o</sup> het invoegen van een overgangsbepaling die de voorgestelde opheffing van artikel 462, WIB 92, nodig maakt en van gelijkaardige bepalingen opgenomen in verschillende andere fiscale wetboeken.*

Amendement nr. 36 van de heren Delcroix en Weyts wordt ingetrokken.

Amendement nr. 97 van de regering wordt aangenomen met 7 tegen 2 stemmen.

#### Artikel 84

De regering dient amendement nr. 98 in:

*« Een artikel 84 (nieuw) invoegen, luidende :*

*« Art. 84. — De directeur van de belastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar beslist over de bezwaarschriften in zijn hoedanigheid van administratieve overheid. »*

#### Verantwoording

*Ingevolge het op 10 juni 1998 verleende arrest nr. 67/98 van het Arbitragehof, strekt dit amendement ertoe de interpretatie te bevestigen volgens welke de thans bestaande procedure van bezwaarschriften reeds vóór de goedkeuring van deze wet, een administratief beroep vormde bij een administratieve overheid.*

De minister merkt op dat hier lessen worden getrokken uit het arrest-R. Walgraffe aangezien de voorgestelde bepaling vermeldt dat de directeur in

administrative. Il est clair qu'il ne s'agit donc plus d'un recours juridictionnel.

L'amendement n° 98 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 9 membres présents.

#### Article 85

Le gouvernement dépose un amendement n° 110, qui vise à :

«Ajouter un article 85 (nouveau), libellé comme suit :

«Art. 85. — *Le Roi est habilité à modifier la législation fiscale fédérale, par arrêté délibéré en Conseil des ministres aux fins de modifier les références que fait cette législation aux dénominations des administrations fiscales, des fonctions et des grades de certains agents du ministère des Finances.*

*Les arrêtés royaux pris en vertu de l'alinéa 1<sup>er</sup> feront l'objet d'un projet de loi de confirmation qui sera soumis immédiatement aux Chambres législatives et déposé à la Chambre des représentants.»*

#### Justification

*Le présent amendement vise à habiliter le Roi à procéder aux adaptations terminologiques que nécessitent la restructuration des administrations fiscales et la modification de l'intitulé de certains grades, intervenue dans le cadre de la simplification de la carrière de certains agents du ministère des Finances (voir les arrêtés royaux du 6 juillet 1997, publiés au Moniteur belge du 31 juillet 1997, 2<sup>e</sup> édition).*

Le ministre explique que tous les textes légaux actuels se réfèrent encore aux contributions directes, à la TVA, etc. L'amendement habilite le Roi à modifier la législation fiscale fédérale par arrêté délibéré en Conseil des ministres, aux fins de modifier les références que fait cette législation aux dénominations des administrations fiscales, les fonctions et les grades de certains agents du ministère des Finances.

D'après le ministre, l'habilitation demandée est extrêmement limitée. Elle est destinée à mettre en concordance les textes légaux par rapport à la restructuration des administrations fiscales, actuellement en phase de finalisation, les arrêtés royaux devant être publiés pour la fin de cette année.

M. Hatry trouve quand même cette habilitation importante surtout en ce que, bien qu'il existe des procédures syndicales, que l'accord de la Fonction

zijn hoedanigheid van administratieve overheid beslist. Het is duidelijk dat het dus niet om een gerechtelijke vordering gaat.

Amendement nr. 98 van de regering wordt eenparig aangenomen door de 9 aanwezige leden.

#### Artikel 85

De regering dient amendement nr. 110 in, dat de volgende strekking heeft :

«Een artikel 85 (nieuw) toevoegen, luidende :

«Art. 85. — *De Koning is bij een in Ministerraad overlegd besluit gemachtigd de federale fiscale wetgevingen te wijzigen teneinde de verwijzingen die deze wetgeving maakt naar de benamingen van de fiscale administraties, de functies en de graden van bepaalde ambtenaren van het ministerie van Financiën, te wijzigen.*

*De krachtens het eerste lid genomen koninklijke besluiten, zullen in de vorm van een ontwerp van bekrachtigingswet onmiddellijk aan de wetgevende Kamers worden voorgelegd en worden ingediend bij de Kamer van volksvertegenwoordigers.»*

#### Verantwoording

*Dit amendement strekt ertoe de Koning te machtigen de terminologische aanpassingen te doen die noodzakelijk zijn ingevolge de herstructurering van de fiscale administraties en de wijzigingen van de benamingen van bepaalde graden, in het kader van de vereenvoudiging van de loopbaan van sommige ambtenaren van het ministerie van Financiën (zie de koninklijke besluiten van 6 juli 1997, gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad van 31 juli 1997, tweede uitgave).*

De minister verklaart dat de huidige teksten allemaal nog spreken over directe belastingen, BTW, enz. Het amendement verleent de Koning een machtiging om de federale belastingwetgeving te wijzigen bij een in Ministerraad overlegd koninklijk besluit, teneinde in deze wetgeving de verwijzingen te veranderen naar de benamingen van de belastingdiensten, de functies en de graden van bepaalde ambtenaren van het ministerie van Financiën.

Volgens de minister is de gevraagde machtiging zeer beperkt. Het is de bedoeling de wetteksten te doen overeenstemmen met de herstructurering van de belastingdiensten die nu in een eindfase getreden is, want de koninklijke besluiten zullen tegen het einde van het jaar worden bekendgemaakt.

De heer Hatry vindt deze machtiging toch omvangrijk vooral omdat er procedures met de vakbonden bestaan, de instemming van het departement van

publique est nécessaire, etc., elle touche aussi aux fonctions et grades de nombreux agents du ministère des Finances.

De plus, le commissaire voudrait savoir ce que le ministre entend par «immédiatement». Il apprécie modérément les mots «déposé à la Chambre des représentants».

Le ministre répond qu'il remplacera ces mots par les «Chambres législatives».

L'amendement n° 110 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 9 membres présents.

Ambtenarenzaken vereist is, enzovoort, en ook omdat geraakt wordt aan de functies en graden van een groot aantal ambtenaren van het ministerie van Financiën.

Verder zou het commissielid willen vernemen wat de minister verstaat onder «onmiddellijk». De bewoordingen «worden ingediend bij de Kamer van volksvertegenwoordigers» kan hij evenmin erg appreciëren.

De minister antwoordt dat hij deze bewoordingen zal vervangen door «worden ingediend bij de wetgevende kamers».

Amendement nr. 110 van de regering wordt eenparig aangenomen door de 9 aanwezige leden.

**V. DISCUSSION DES ARTICLES DU PROJET DE LOI RELATIVE À L'ORGANISATION JUDICIAIRE EN MATIÈRE FISCALE (1-967/1)**

Articles 1<sup>er</sup> à 3

Pas d'amendements.

Ces articles sont adoptés à l'unanimité des 9 membres présents.

Article 4

M. Delcroix introduit un amendement n<sup>o</sup> 10, libellé comme suit :

*« À cet article, remplacer l'article 569, premier alinéa, 32<sup>o</sup>, proposé du Code judiciaire, par la disposition suivante :*

*« 32<sup>o</sup> des contestations relatives à l'application d'une loi fiscale ou à l'opportunité d'une sanction administrative fiscale. »*

Justification

*Voir la justification de l'amendement n<sup>o</sup> 38 (doc. Sénat, n<sup>o</sup> 1-966/5).*

L'auteur déclare que cet amendement tend à ce que le juge statue également sur la sanction administrative.

Le ministre déclare que, sur le fond, il est entièrement d'accord avec cet amendement. Il pense toutefois que l'amendement est inutile parce que par les mots « des contestations relatives à l'application d'une loi fiscale », on vise la totalité des lois touchant à l'impôt y compris les amendes, les sanctions administratives, les décisions sur recours « gracieux », etc.

D'après le ministre, cette explication devrait permettre de ne pas retenir l'amendement.

Après l'explication du ministre, M. Delcroix retire son amendement.

L'article 4 est adopté à l'unanimité des 9 membres présents.

**V. BESPREKING VAN DE ARTIKELEN VAN HET WETSONTWERP BETREFFENDE DE RECHTERLIJKE INRICHTING IN FISCALE ZAKEN (1-967/1)**

Artikelen 1 tot 3

Geen amendementen.

De artikelen worden eenparig aangenomen door de 9 aanwezige leden.

Artikel 4

De heer Delcroix dient een amendement nr. 10 in dat luidt als volgt :

*« In dit artikel, het voorgestelde artikel 569, eerste lid, 32<sup>o</sup>, van het Gerechtelijk Wetboek, vervangen als volgt :*

*« 32<sup>o</sup> van geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet of de opportuniteit van een fiscale administratieve sanctie. »*

Verantwoording

*Zie algemene verantwoording bij amendement nr. 38 (Stuk Senaat, nr. 1-966/5).*

De auteur verklaart dat dit amendement ertoe strekt dat de rechter ook zou oordelen over de administratieve sanctie.

De minister is het ten gronde volledig eens met dit amendement, maar vindt het toch overbodig: wanneer men spreekt over « geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet », heeft men het eigenlijk over de belastingwetgeving in haar geheel, met inbegrip van boetes, administratieve sancties, beslissingen na « willig » beroep, enz.

De minister meent dat deze uitleg volstaat om het amendement weg te laten.

Na deze uitleg van de minister trekt de heer Delcroix zijn amendement in.

Artikel 4 wordt eenparig aangenomen door de 9 aanwezige leden.

## Article 5

M. Vandenberghe introduit un amendement n° 1, visant à :

« Compléter cet article par la disposition suivante :  
« À l'article 609 du même Code, le 5<sup>o</sup>, ce point ayant été abrogé par l'article 14, 5<sup>o</sup>, de la loi du 24 décembre 1996, lui-même annulé par l'arrêt n° 30/98 du 18 mars 1998 de la Cour d'arbitrage, est abrogé. »

## Justification

Voir la justification de l'amendement n° 1 au projet de loi relative au contentieux en matière fiscale (doc. Sénat n° 1-966/2).

L'amendement est rejeté par 6 voix contre 3 et 2 abstentions.

L'article 5 est adopté par 7 voix et 2 abstentions.

## Article 5bis

Le gouvernement dépose d'abord un amendement n° 22, libellé comme suit :

« Insérer un article 5bis (nouveau) rédigé comme suit :

« Art. 5bis. — L'article 617 du même Code, modifié par la loi du 29 novembre 1979 et par la loi du 11 juillet 1994, est complété par l'alinéa suivant :

« Les jugements rendus par le tribunal de première instance dans des contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt sont toujours susceptibles d'appel. Le requérant peut soumettre à la cour d'appel des griefs qui n'ont été ni formulés dans la requête auprès du tribunal de première instance, ni examinés d'office par lui, pour autant qu'ils invoquent une contravention à la loi ou une violation des formes de procédure prescrites à peine de nullité. »

## Justification

L'article 617, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code judiciaire dispose que les jugements du tribunal de première instance qui statuent sur une demande dont le montant ne dépasse pas 75 000 francs, sont rendus en dernier ressort.

L'article 557 du Code judiciaire précise que le montant de la demande s'entend du « montant réclamé dans l'acte introductif d'instance ».

## Artikel 5

De heer Vandenberghe dient een amendement nr. 1 in dat het volgende beoogt :

« In dit artikel tussen het woord « 3<sup>o</sup> » en de woorden « van hetzelfde Wetboek » de bepaling « en artikel 609, 5<sup>o</sup>, » toevoegen en voor de woorden « worden opgeheven » de woorden « het artikel 609, 5<sup>o</sup>, opgeheven bij de wet van 24 december 1996, op dit stuk evenwel vernietigd door het arrest 30/98 van 18 maart 1998 van het Arbitragehof » invoegen. »

## Verantwoording

Zie verantwoording bij amendement nr. 1 op het wetsontwerp betreffende de beslechting van fiscale geschillen (St. Senaat, nr. 1-966/2).

Het amendement wordt verworpen met 6 tegen 3 stemmen bij 2 onthoudingen.

Artikel 5 wordt aangenomen met 7 stemmen bij 2 onthoudingen.

## Artikel 5bis

De regering dient eerst een amendement nr. 22 in dat luidt als volgt :

« Een artikel 5bis (nieuw) invoegen, luidende :

« Art. 5bis. — Artikel 617 van hetzelfde Wetboek gewijzigd bij de wet van 29 november 1979 en bij de wet van 11 juli 1994, wordt aangevuld met het volgende lid :

« De door de rechtbank van eerste aanleg uitgesproken vonnissen over geschillen met betrekking tot de toepassing van een belastingwet, zijn steeds vatbaar voor hoger beroep. De eiser mag aan het hof van beroep bezwaren onderwerpen die noch in het verzoekschrift bij de rechtbank van eerste aanleg werden geformuleerd, noch ambtshalve door haar werden onderzocht, voor zover zij een overtreding van de wet of een schending van de op straf van nietigheid voorgeschreven procedurevormen aanvoeren. »

## Verantwoording

Artikel 617, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek, stelt dat de vonnissen van de rechtbank van eerste aanleg, waarbij uitspraak wordt gedaan over een vordering waarvan het bedrag 75 000 frank niet overschrijdt, worden gewezen in laatste aanleg.

Artikel 557 van voormeld Gerechtelijk Wetboek verduidelijkt dat onder het bedrag van de vordering wordt verstaan « de som die in de inleidende akte wordt geëist ».

*L'application de cette règle pose bien sûr problème en matière d'impôts sur les revenus, dans la mesure où ni le montant enrôlé ni le montant de l'impôt avant imputation ne constitue un indicateur valable de l'importance réelle du litige fiscal.*

*Il est dès lors proposé de prévoir une dérogation à l'article 617 du Code judiciaire, en ce qui concerne les contestations visées à l'article 569, alinéa 1<sup>er</sup>, 32<sup>o</sup>, du Code précité.*

*L'article 617, alinéa 2, du Code judiciaire prévoit déjà une telle dérogation pour les jugements rendus par le tribunal du travail.*

*Compte tenu de la suppression de la limitation originellement prévue des griefs pouvant être invoqués par le contribuable devant le tribunal de première instance (voir à ce propos l'amendement du gouvernement relatif à l'article 8 du projet), il est par ailleurs proposé de prévoir cette limitation au niveau du recours en appel.*

Le ministre déclare retirer en partie cet amendement. Il explique qu'il était inspiré de la volonté de rompre avec le passé puisque l'idée initiale était qu'on ne pouvait faire valoir ses griefs qu'une seule fois. Le ministre a fait examiner les raisons pour lesquelles on avait introduit cette règle en matière fiscale. À l'origine (avant 1893), le contentieux des impôts directs avait essentiellement un caractère politique, puisqu'il était lié au droit de vote et au droit d'être élu (vote censitaire). Les contribuables du XIX<sup>e</sup> siècle protestaient contre une insuffisance d'imposition qui les excluait du droit de vote et du droit d'éligibilité et non pour cause de surtaxe.

Par conséquent, à l'époque, ce contentieux était lié au contentieux politique comme les litiges en matière électorale. C'est la raison pour laquelle il fallait une décision rapide. L'origine de l'interdiction de faire valoir des griefs nouveaux se trouve là.

Toutefois, une limitation du droit d'invoquer des griefs nouveaux est surannée, de plus, l'on s'est rendu compte que le mot «grief» dans une procédure judiciaire est un mot mal adapté puisqu'il relève davantage du contentieux administratif. Au niveau judiciaire, par contre, on fait valoir des moyens, des arguments, mais pas des griefs. De plus, le droit commun (le Code judiciaire) permet déjà une analyse très souple de la manière dont on peut faire valoir pour la première fois des arguments en degré d'appel.

Par conséquent, si l'on applique le droit commun, c'est-à-dire le Code judiciaire, la seule chose importante est l'identification de l'objet du litige.

*De toepassing van die regel stelt inzake inkomstenbelastingen evenwel problemen daar, noch het ingekohierd bedrag, noch het bedrag van de belasting vóór verrekening, enige volwaardige aanwijzing geeft over het werkelijk belang van het belastinggeschil.*

*Er wordt bijgevolg voorgesteld in artikel 617 van het Gerechtelijk Wetboek een afwijking in te schrijven wat de geschillen betreft vermeld in artikel 569, eerste lid, 32<sup>o</sup>, van voormeld Wetboek.*

*In artikel 617, tweede lid, van het Gerechtelijk Wetboek wordt reeds een dergelijke afwijking voor vonnissen van de arbeidsrechtbank voorgeschreven.*

*Rekening houdend met de opheffing van de oorspronkelijk bepaalde begrenzing van de grieven die door de belastingplichtige voor de rechtbank van eerste aanleg kunnen ingeroepen worden (zie dienaangaande het amendement van de regering met betrekking tot artikel 8 van het ontwerp), is er bovendien voorgesteld deze begrenzing te voorzien op het vlak van het hof van beroep.*

De minister verklaart dat hij dit amendement deels terugtrekt en legt uit waarom. Oorspronkelijk mocht men in fiscale geschillen slechts één keer grieven doen gelden en het was de bedoeling hierin verandering te brengen. Uit onderzoek naar het ontstaan van deze regel is immers gebleken dat de geschillen inzake directe belastingen oorspronkelijk (vóór de grondwetsherziening van 1893) vooral een politiek karakter hadden. In het cijnskiesstelsel kon men het actief en het passief kiesrecht maar uitoefenen wanneer men voldoende directe belastingen betaalde. Het protest van de 19e-eeuwse belastingplichtige was dan ook niet tegen te hoge, maar integendeel te lage belastingen gericht: wanneer hij onvoldoende belast werd, kon hij immers zijn kiesrechten niet uitoefenen.

In die tijd waren fiscale geschillen dus vaak politiek geïnspireerd (bijvoorbeeld geschillen inzake verkiezingen) en dat was dan ook de reden waarom men aandrong op een snelle beslissing. Het verbod om nieuwe grieven aan te voeren heeft dus een historische grondslag.

Deze beperking van het recht om nieuwe grieven aan te voeren is echter achterhaald. Bovendien is men tot het besef gekomen dat het woord «grief» niet echt op zijn plaats is in een gerechtelijke procedure, omdat het eerder gehanteerd wordt in administratieve geschillen. Op gerechtelijk niveau worden middelen en argumenten aangevoerd, maar geen grieven. Het gemeen recht (het Gerechtelijk Wetboek) gaat bovendien erg soepel om met het hanteren van nieuwe argumenten op het niveau van het hof van beroep.

Wanneer men het gemeen recht, dat wil zeggen het Gerechtelijk Wetboek, toepast, komt het er alleen op aan dat het onderwerp van het geschil duidelijk is omschreven.

L'article 807 du Code judiciaire permet ensuite que l'on étende la demande, qu'on la modifie quant à son objet et que l'on fasse valoir des arguments différents.

En conclusion, le ministre propose que l'on s'attienne au droit commun et notamment à l'article 807 du Code judiciaire sans limiter au niveau de l'appel le droit d'invoquer de nouveaux griefs.

Un commissaire demande si, dans la pratique, cela implique que ce que le ministre voulait réaliser par l'insertion de cet article *5bis*, est déjà possible.

Le ministre répond par l'affirmative. Le préopinant suppose que l'amendement n° 22 devient donc super-fétatoire.

Le ministre indique toutefois que tel n'est pas le cas pour la première phrase de la disposition proposée. Il faut évidemment que l'on permette qu'il y ait appel dans tous les cas et pas seulement lorsque le litige dépasse en montant 75 000 francs.

À cet effet, le gouvernement dépose un sous-amendement n° 33 à son amendement principal n° 22 :

*« À l'article 617, nouvel alinéa, proposé du Code judiciaire, supprimer la deuxième phrase. »*

M. Hatry avait également déposé un sous-amendement à l'amendement n° 22 du gouvernement, portant le numéro 29. Il est libellé comme suit :

*« Dans l'alinéa proposé, supprimer les mots « pour autant qu'ils invoquent une contravention à la loi ou une violation des formes de procédure prescrites à peine de nullité. »*

#### Justification

*L'économie générale de la réforme est de permettre au contribuable de faire valoir des griefs nouveaux aussi bien devant le directeur des contributions que devant les juridictions de l'ordre judiciaire. L'esprit de la réforme est de faire en sorte que le débat devant ces juridictions soit total et puisse porter sur tous les éléments de la taxation. Dans ces conditions, il n'y a pas lieu de limiter la nature des griefs qui peuvent être invoqués devant les tribunaux.*

M. Hatry explique que le gouvernement, dans son sous-amendement n° 33, propose de supprimer l'entière phrase de la deuxième phrase, et va donc encore plus loin, et, tenant compte de l'explication du ministre, il retire son amendement n° 29.

L'amendement n° 22 du gouvernement, ainsi que le sous-amendement n° 33 du gouvernement à

Artikel 807 van het Gerechtelijk Wetboek laat vervolgens toe dat men de vordering uitbreidt, dat men ze wijzigt wat het onderwerp van het geschil betreft en dat men nieuwe argumenten aanvoert.

De minister stelt dan ook voor dat men het zou houden bij het gemeen recht, meer bepaald bij artikel 807 van het Gerechtelijk Wetboek, en dat men het recht om nieuwe grieven aan te voeren niet zou beperken tot het niveau van het hof van beroep.

Is het dan niet zo, vraagt een commissielid zich af, dat het doel dat de minister wilde bereiken met de invoeging van artikel *5bis* eigenlijk reeds mogelijk is.

De minister antwoordt bevestigend op deze vraag, wat volgens het commissielid betekent dat amendement nr. 22 overbodig wordt.

De minister wijst erop dat de eerste zin van de voorgestelde bepaling wel degelijk overeind blijft. Er moet immers altijd beroep mogelijk zijn, en niet alleen voor geschillen over een bedrag van meer dan 75 000 frank.

Daarom dient de regering een subamendement nr. 33 in op het hoofdamendement nr. 22.

*« In het voorgestelde nieuwe lid van artikel 617 van het Gerechtelijk Wetboek de tweede zin doen vervallen. »*

De heer Hatry dient ook een subamendement in op amendement nr. 22 van de regering. Dit subamendement draagt het nr. 29 en luidt als volgt :

*« In het voorgestelde lid de woorden « voor zover zij een overtreding van de wet of een schending van de op straf van nietigheid voorgeschreven procedurevormen aanvoeren » doen vervallen. »*

#### Verantwoording

*Het doel van de hervorming is de belastingplichtige de mogelijkheid te geven om nieuwe bezwaren te doen gelden zowel voor de directeur van de belastingen als voor de gewone rechtbanken. In de geest van de hervorming moet het debat voor deze rechtbanken ten volle worden gevoerd en moet het betrekking kunnen hebben op alle elementen van de aanslag. Derhalve mogen geen beperkingen worden aangebracht in het soort bezwaren dat voor de rechtbanken opgeworpen kan worden.*

De heer Hatry legt uit dat de regering met haar subamendement nr. 33 nog verder gaat omdat de tweede zin nu volledig vervalt. Rekening houdend met de uitleg van de minister trekt hij zijn amendement nr. 29 in.

Amendement nr. 22 van de regering en het subamendement nr. 33 van de regering op amendement



l'amendement n° 22, sont adoptés à l'unanimité des 9 membres présents.

Un article 5bis est donc inséré dans le projet.

#### Article 6

À cet article, le gouvernement dépose l'amendement n° 23, libellé comme suit :

« Dans le texte français de l'article 632, proposé, remplacer les mots « le litige » par les mots « la contestation. »

#### Justification

*Le présent amendement vise à harmoniser la terminologie utilisée dans le projet.*

Le ministre précise que cet amendement est de pure forme.

M. Coene dépose l'amendement n° 4, qui est rédigé comme suit :

« À cet article, 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 opportun 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.*

L'auteur fait remarquer que son amendement vise à résoudre un problème organisationnel. Il estime qu'une certaine décentralisation pourrait également être utile à une meilleure répartition du travail. Voilà ce qui justifie son amendement.

Le ministre ne partage pas cette crainte; la logique de la réforme de l'organisation judiciaire en matière fiscale suppose que les nouveaux magistrats soient nommés à la dimension du ressort de la cour d'appel,

nr. 22 worden eenparig aangenomen door de 9 aanwezige leden.

Er wordt dus een artikel 5bis ingevoegd in het ontwerp.

#### Artikel 6

Op dit artikel dient de regering amendement nr. 23 in dat luidt als volgt :

« In de Franse tekst van het voorgestelde artikel 632 de woorden « le litige » vervangen door de woorden « la contestation. »

#### Verantwoording

*Dit amendement strekt ertoe de gebruikte terminologie in dit ontwerp éénvormig te maken.*

De minister verduidelijkt dat dit amendement puur vormelijk is.

De heer Coene dient het volgende amendement nr. 4 in :

« In dit artikel de woorden « het Hof van Beroep » vervangen door de woorden « van de Rechtbanken 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 gerechtelijke arrondissement in plaats van per hof van beroep.*

De auteur merkt op dat zijn amendement dus een organisatorisch probleem wenst aan te pakken. Hij meent dat een zekere decentralisatie ook nuttig zou kunnen zijn om tot een betere werkverdeling te komen. Vandaar zijn amendement.

De minister ziet de zaken anders: de hervorming van het gerecht in fiscale zaken is zo opgevat dat de nieuwe magistraten benoemd en verdeeld worden naar gelang van de grootte van het rechtsgebied van

mais ne siègent pas seulement au siège de la cour d'appel.

Ainsi, il est parfaitement possible que, tout en posant le principe de la compétence exclusive du juge qui siège au siège de la cour d'appel, l'on puisse organiser les séances par section et que les juges siègent de façon itinérante là où les besoins sont les plus importants.

Le ministre estime qu'un tel besoin existe certainement pour le ressort de la cour d'appel d'Anvers, pour laquelle il y aura sans doute très vite une section fiscale à Hasselt. En ce qui concerne le ressort de la cour d'appel du Hainaut, il pourrait y avoir une section à Charleroi. Pour la province de Luxembourg, l'éloignement de Liège va sans doute amener la création d'une section à Arlon ou à Neufchâteau.

Le ministre invite à tenter d'abord l'expérience, que l'on constate les besoins et, vraisemblablement, l'on arrivera alors à une organisation par section. Ceci permettrait un fonctionnement souple et efficace puisque c'est le même juge qui se déplace plutôt que le contribuable. Ce système permettrait également d'éviter de nommer des juges dans chaque arrondissement judiciaire avec un risque inhérent de déspecialisation pour les petits arrondissements. D'un autre côté, il n'est pas bon non plus d'avoir un seul juge, parce que si celui-ci a établi une jurisprudence (d'airain), il n'y a plus moyen de la changer, tandis qu'en ayant une centralisation par ressort de cour d'appel et des sections, l'on résout les deux problèmes en même temps.

À la suite de l'explication du ministre, qu'il estime satisfaisante, M. Coene retire son amendement n° 4.

L'amendement n° 23 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 9 membres présents.

L'article 6, tel que modifié, est adopté à l'unanimité des 9 membres présents.

#### Article 7

L'amendement n° 24 du gouvernement propose de supprimer cet article.

#### Justification

*Lors de leur audition par la commission des Finances, les représentants du Barreau de Bruxelles ont montré que la modification que l'article 7 du projet proposait d'apporter à l'article 728 du Code judiciaire, était en fait sans objet.*

*Conformément aux règles de droit, confirmées par la doctrine et la Cour de cassation, tout fonctionnaire*

het hof van beroep maar niet alleen zitting houden op de zetel van het hof van beroep.

Zo is het perfect mogelijk te stellen dat de geschillen uitsluitend ter kennis staan van de rechter die zitting houdt ter zetel van het hof van beroep, en terzelfder tijd de zittingen per afdeling te regelen, zodat de rechters zich naar gelang van de behoeften van de ene plaats naar de andere kunnen begeven.

De minister meent dat deze behoefte zeker bestaat voor het rechtsgebied van het hof van beroep van Antwerpen, dat ongetwijfeld zeer snel een fiscale afdeling zal hebben in Hasselt. Wat het rechtsgebied van het hof van beroep van Henegouwen betreft, zou er snel een afdeling kunnen komen in Charleroi. Ook in de provincie Luxemburg kan een afdeling worden opgericht in Aarlen en in Neufchâteau, aangezien het hof van beroep in Luik moeilijk bereikbaar is.

De minister stelt voor dat men deze regeling eerst uitprobeert om te zien waar de behoeften liggen; daarna zal het werk ongetwijfeld per afdeling worden georganiseerd. In dit soepele en efficiënte systeem is het bovendien de rechter zelf die zich verplaatst, en niet de belastingplichtige. Zo vermijdt men bovendien dat er in elk gerechtelijk arrondissement een rechter wordt benoemd; met dat systeem dreigt immers een gebrek aan specialisatie in kleine arrondissementen. Anderzijds is het ongunstig dat er slechts één enkele rechter zou zijn: als hij of zij een (streng) rechtspraak aanhoudt, kan men die niet meer veranderen. Een gemengde regeling, die centralisatie per rechtsgebied van het hof van beroep en lokale afdelingen combineert, biedt een oplossing voor beide problemen.

In het licht van deze uitleg van de minister trekt de heer Coene zijn amendement nr. 4 in. Hij is van oordeel dat deze uitleg voldoening geeft.

Amendement nr. 23 van de regering wordt door de 9 aanwezige leden eenparig aangenomen.

Het aldus gewijzigde artikel 6 wordt eenparig aangenomen door de 9 aanwezige leden.

#### Artikel 7

Amendement nr. 24 van de regering beoogt het schrappen van dit artikel.

#### Verantwoording

*Tijdens de hoorzitting voor de commissie van Financiën, hebben de vertegenwoordigers van de balie van Brussel aangetoond dat de door artikel 7 van het ontwerp voorgestelde wijziging om artikel 728 van het Gerechtelijk Wetboek aan te passen, niet nodig is.*

*Overeenkomstig de rechtsregels bekrachtigd door de rechtsleer en het Hof van Cassatie treedt elke*

*dûment habilité par l'autorité compétente à représenter l'État est en réalité organe de l'État. C'est l'État qui s'exprime par son intermédiaire.*

*Il s'indique dès lors de supprimer l'article 7 du projet.*

Le ministre explique qu'il s'agit d'une application classique de la théorie de l'organe. L'on n'est pas ici devant la désignation d'un mandataire. Il rappelle que la disposition prévue à l'article 7 du projet stipulait que le ministre des Finances peut se faire représenter par le fonctionnaire qu'il désigne. Or, l'État ne se fait pas représenter par ses fonctionnaires. Il n'est pas le mandant de ses fonctionnaires. En réalité, c'est l'État qui est à la barre par la voix de ses fonctionnaires et le ministre peut désigner, de façon interne, le fonctionnaire qui est chargé de le représenter. Il n'a pas besoin d'une habilitation légale pour ce faire. Le gouvernement estime en conséquence que l'article 7 du projet est sans utilité.

Un membre estime que le texte de l'article 7 tel que prévu par le projet était extrêmement limité puisqu'il se bornait aux contestations visées à l'article 569, alinéa 1<sup>er</sup>, 32<sup>o</sup>. Par l'amendement n<sup>o</sup> 24, le gouvernement tombe dans l'autre extrême puisque, maintenant, l'État peut être présent partout par ses fonctionnaires et par les représentants du contribuable.

M. Hatry dépose l'amendement n<sup>o</sup> 14 suivant :

*« Compléter l'article 728, § 2bis, proposé du Code judiciaire par un second alinéa, libellé comme suit :*

*« À la demande expresse du contribuable ou de son avocat, formée par voie de conclusions, le juge peut entendre en ses explications écrites ou verbales à l'audience l'expert comptable ou le réviseur d'entreprise choisi par le contribuable. L'assistance de l'expert comptable ou du réviseur d'entreprise est soumise à l'appréciation du juge qui apprécie l'opportunité de procéder à semblable consultation qui ne peut porter que sur des éléments de fait ou sur des questions relatives à l'application du droit comptable. »*

#### Justification

*Le présent amendement vise à garantir l'égalité des parties au cours de la procédure juridictionnelle devant les tribunaux de première instance. Comme l'a indiqué la jurisprudence de Strasbourg, « l'élément fondamental du droit à un procès équitable est l'exigence que chacune des parties, c'est-à-dire tant le demandeur que le défendeur, dispose de possibilités suffisantes, équivalentes et adéquates de prendre posi-*

*ambtenaar die door de bevoegde overheid is aangesteld om de Staat te vertegenwoordigen, in feite als orgaan op. Het is door zijn bemiddeling dat de Staat optreedt.*

*Het is bijgevolg aangewezen artikel 7 van het ontwerp te schrappen.*

De minister legt uit dat het gaat om een klassieke toepassing van de theorie dat de door de bevoegde overheid aangestelde ambtenaar in feite optreedt als orgaan van de Staat. Het gaat hier niet om het aanwijzen van een gemachtigde. Hij herinnert eraan dat artikel 7 van het ontwerp bepaalde dat de minister van Financiën zich kan laten vertegenwoordigen door de door hem aangewezen ambtenaar. De Staat is echter niet de lastgever van zijn ambtenaren en laat zich dan ook niet door hen vertegenwoordigen. In werkelijkheid is het de Staat die voor de rechter verschijnt in de persoon van zijn ambtenaren. De minister kan intern de ambtenaar aanwijzen die hem zal vertegenwoordigen. Hiervoor is geen specifieke wetsbepaling nodig en de regering meent dan ook dat artikel 7 van het ontwerp overbodig is.

Een lid meent dat de tekst van artikel 7, die enkel van toepassing is op geschillen als bedoeld in artikel 569, eerste paragraaf, 32<sup>o</sup>, erg beperkt was opgesteld. Met amendement nr. 24 valt de regering in het andere uiterste: nu is de Staat immers overal aanwezig door zijn ambtenaren en niet de vertegenwoordigers van de belastingplichtige.

De heer Hatry dient amendement nr. 14 in dat luidt als volgt :

*« Het voorgestelde artikel 728, § 2bis, aanvullen met een tweede lid, luidende :*

*« Op uitdrukkelijk verzoek van de belastingplichtige of van zijn advocaat, ingediend bij conclusie, kan de rechter de door de belastingplichtige gekozen accountant of bedrijfsrevisor horen in zijn schriftelijke of mondelinge toelichting ter terechtzitting. De bijstand van de accountant of bedrijfsrevisor staat ter beoordeling van de rechter, die onderzoekt of het opportuun is in deze zaak raad in te winnen over elementen die slechts betrekking kunnen hebben op feiten of op rechtsvragen in verband met de toepassing van het boekhoudrecht. »*

#### Verantwoording

*Dit amendement wil zorgen voor de gelijkheid van de partijen in het verloop van de rechtsprocedure voor de rechtbanken van eerste aanleg. Zoals in de jurisprudentie van het Hof van Straatsburg wordt vermeld, is het recht op een eerlijk proces gegrond op de vereiste dat elk van de partijen, dat wil zeggen zowel de eiser als de verweerder, over voldoende, gelijkwaardige en aangepaste middelen beschikken om een*

*tion sur les points de droit et de fait, et que l'une des parties ne soit pas défavorisée par rapport à l'autre ».*

*Principe de base de la justice, ce principe de l'égalité des armes n'est, en l'occurrence, pas respecté. Devant la commission des Finances de la Chambre (doc. n° 1341/17, 97/98, p. 118), le ministre des Finances a indiqué que « l'État pourra se faire représenter soit par un avocat, comme le prévoit le droit commun, soit par un fonctionnaire (juriste) de l'administration fiscale, choisi en fonction de critères d'efficacité. Tout naturellement, l'administration désignera le fonctionnaire qui apparaît comme le mieux à même de défendre les intérêts du Trésor. Dans la plupart des cas, il s'agira donc du fonctionnaire qui aura établi la taxation dans le dossier considéré ». À moins qu'il ne désire comparaître en personne, le contribuable n'aura, quant à lui, pas d'autre alternative que de recourir aux services d'un avocat.*

*Sans vouloir faire obstacle aux dispositions de l'article 440 du Code judiciaire, (l'amendement prévoit d'ailleurs que l'avocat doit lui-même décider si l'assistance d'un expert-comptable est opportune ou non!), il convient d'être attentif au fait que le juge fiscal sera généralement appelé à trancher le litige en présence du fonctionnaire qui a traité le dossier et dont les connaissances pointues en technique fiscale et comptable ne sont plus à démontrer.*

*Dès lors, même si le respect des règles formelles est un élément essentiel de la procédure devant les tribunaux, il ne peut être contesté que la juste défense des intérêts du contribuable passe également par un argumentaire précis, technique et correct qui, dans la grande majorité des cas, reposera nécessairement sur des connaissances pointues en matière comptable.*

*Cette assistance du contribuable par son expert-comptable ou son réviseur d'entreprise est manifestement d'importance. Mais c'est au juge chargé du règlement du litige qu'il appartiendra d'apprécier si le litige porte à suffisance sur des éléments de fait et sur des questions relatives au droit comptable pour permettre l'assistance souhaitée.*

*Qu'elle intervienne au cours de la procédure écrite ou lors de la comparution devant les chambres fiscales des tribunaux de première instance, cette assistance s'avérera précieuse au contribuable, sachant que son expert-comptable est, dans les faits, le gestionnaire habituel du dossier (objet du litige), qui en assure la défense au cours de la phase administrative. Elle le sera d'autant plus lorsque les tribunaux de première instance constitueront le premier niveau de pleine jurisprudence devant lequel il sera possible*

*standpunt in te nemen over de rechtsvragen en de feitelijke vragen en dat geen van de partijen benadeeld wordt ten opzichte van de andere.*

*Dit grondbeginsel van het recht, dat de partijen over gelijke wapens moeten beschikken, wordt in het voorliggende geval niet nageleefd. Voor de Kamercommissie voor de Financiën (Stuk Kamer, nr. 1341/17, 97/98, blz. 118) verklaarde de minister van Financiën dat de « Staat zich kan laten vertegenwoordigen door een advocaat, zoals door het gemene recht bepaald, dan wel een op grond van criteria inzake de efficiëntie uitgekozen ambtenaar (-jurist) van de belastingadministratie. Het spreekt voor zich dat de administratie die ambtenaar zal aanwijzen die het meest geschikt lijkt om de belangen van de Schatkist te behartigen. In het merendeel van de gevallen zal het dus gaan om de ambtenaar die in het bedoelde dossier de belasting heeft vastgesteld. » Tenzij hij persoonlijk wil verschijnen, heeft de belastingplichtige geen andere mogelijkheid dan gebruik te maken van de diensten van een advocaat.*

*Zonder afbreuk te willen doen aan het bepaalde in artikel 440 van het Gerechtelijk Wetboek (het amendement bepaalt overigens dat de advocaat zelf moet beslissen of de bijstand van een accountant opportuun is of niet!), mag men niet uit het oog verliezen dat de rechter in belastingzaken over het algemeen uitspraak zal moeten doen ten overstaan van de ambtenaar die het dossier behandeld heeft en die — dit staat onomstotelijk vast — een uiterst verfijnde kennis van belasting- en boekhoudtechnische problemen bezit.*

*Al is de naleving van de vormvoorschriften een zeer belangrijk aspect van de rechtspleging voor de rechtbanken, toch kan men niet betwisten dat men de belangen van de rechtzoekende pas billijk kan verdedigen door eveneens te beschikken over nauwkeurige, technische en correcte argumenten die men in de meeste gevallen alleen maar kan putten uit een zeer grondige kennis van boekhoudkundige problemen.*

*Het is wel degelijk belangrijk dat een belastingplichtige wordt bijgestaan door zijn accountant of zijn bedrijfsrevisor. Maar het staat ter beoordeling van de rechter die de zaak moet beslechten, of het geschil in voldoende mate betrekking heeft op feitelijke gegevens en op rechtsvragen in verband met het boekhoudrecht zodat hij de gewenste bijstand kan toestaan.*

*De belastingplichtige zal deze bijstand erg op prijs stellen, zowel tijdens de schriftelijke procedure als tijdens de verschijning voor de fiscale kamers van de rechtbank van eerste aanleg, aangezien zijn accountant in werkelijkheid de persoon is die het dossier (onderwerp van het geschil) gewoonlijk beheert en die het verdedigt tijdens de administratieve fase. Het verlenen van bijstand zal nog belangrijker worden wanneer de rechtbank van eerste aanleg het eerste niveau wordt waar de volle rechtsmacht wordt uit-*

*d'introduire l'ensemble des griefs nouveaux, même non invoqués antérieurement dans la réclamation, et de mener un débat contradictoire (voir amendement distinct sur ce dernier point).*

L'auteur estime que malgré le retrait par le gouvernement du texte de l'article 7 du projet initial, cet amendement reste valable et pourrait devenir un nouvel article 7.

Un membre déclare n'avoir aucune objection de principe à l'instauration d'un droit de se faire assister par un spécialiste. Il estime toutefois qu'en pratique, l'amendement n° 14 est superflu. Tout d'abord, les juges seront spécialisés dans les questions fiscales et maîtriseront donc mieux la matière. Ensuite, chaque partie se fait déjà assister par un expert et il est impossible que cet expert vienne contredire son propre rapport écrit, joint au dossier, s'il doit comparaître à l'audience devant le juge pour se défendre verbalement. De plus, en cas de doute sérieux, le juge ne manquera pas de désigner d'office un autre expert, neutre, qui contrôlera les pièces des experts des parties. Pour toutes ces raisons, l'amendement n° 14 paraît superflu.

Un autre commissaire considère pour sa part que si cet amendement est superflu, il ne peut par conséquent pas faire de mal. L'intervenant estime qu'un des principaux problèmes provoqué par la législation fiscale belge, et qui est la cause d'un certain manque de civisme fiscal, tient au sentiment qu'a le citoyen de ne pas être traité sur pied d'égalité avec l'administration tout au long de la procédure. Il est dès lors essentiel de prévoir vis-à-vis du contribuable des structures et des procédures lui donnant le sentiment d'avoir les mêmes droits de la défense que l'administration. Si donc le ministre des Finances peut se faire représenter devant le tribunal par un expert, fut-il fonctionnaire, l'intervenant ne voit pas pourquoi on refuserait ce même droit au contribuable. Les amendements n<sup>os</sup> 14 et 15 de M. Hatry proposent à cet égard une excellente solution. C'est en fin de compte le juge qui apprécie l'opportunité d'entendre l'expert. La formulation des amendements est suffisamment prudente pour éviter les abus.

Un autre membre ne peut se rallier entièrement au raisonnement qui vient d'être tenu. Si l'on affirme que le contribuable doit être traité sur pied d'égalité avec l'administration fiscale pour ce qui est du droit de se faire représenter par un expert, il faut savoir que le fonctionnaire en question doit être considéré non pas comme un expert, mais bien comme un organe de l'État. Au tribunal, le fonctionnaire fait face au

*geoeffend en wanneer men hier alle nieuwe gegevens kan aanvoeren, ook de grieven die niet eerder in het bezwaar zijn opgeworpen, en hierover een debat op tegenspraak kan voeren (zie apart amendement daarover).*

De regering heeft de tekst van artikel 7 van het oorspronkelijk ontwerp ingetrokken, maar de auteur meent dat zijn amendement toch behouden kan blijven in de vorm van een nieuw artikel 7.

Een lid verklaart niet principieel gekant te zijn tegen het recht om zich te laten bijstaan door deskundigen. Hij meent evenwel dat het amendement nr. 14 in de praktijk overbodig is. Vooreerst zullen de rechters gespecialiseerd zijn in fiscale aangelegenheden en dus beter de materie begrijpen. Daarnaast is het nu reeds zo dat iedere partij zich reeds laat bijstaan door een deskundige. Het is onwaarschijnlijk dat deze deskundige zijn eigen schriftelijk verslag, dat aan het dossier is toegevoegd, zal tegenspreken wanneer hij op de zitting voor de rechter zou verschijnen om zich mondeling te verdedigen. Bovendien is het zo dat wanneer een rechter ernstige twijfels heeft, hij ambts-halve een andere, neutrale deskundige zal aanduiden die de stukken van de experten van de partijen zal controleren. Om al deze redenen lijkt het amendement nr. 14 overbodig.

Een ander commissielid daarentegen meent dat als het amendement overbodig zou zijn, het bijgevolg ook niet schaadt. Spreker meent dat één van de belangrijke problemen met betrekking tot de Belgische fiscale wetgeving, de oorzaak van een zeker gebrek aan fiscaal civisme die de burgers hebben, bestaat in de perceptie die zij hebben dat zij in het hele proces niet op een gelijkwaardige manier als de administratie worden behandeld. Het lid stelt dat het bijgevolg van groot belang is om naar de burger toe structuren en procedures te voorzien waarbij de belastingplichtige het gevoel krijgt dat hij dezelfde rechten op verdediging heeft als de administratie. Als de minister van Financiën zich dan blijkbaar door een deskundige, zijnde een ambtenaar, kan laten vertegenwoordigen voor een rechtbank, dan ziet spreker niet goed in waarom men datzelfde recht gaat ontzeggen aan een belastingplichtige. De amendementen met nrs. 14 en 15 van de heer Hatry bieden daartoe een heel goede oplossing. Uiteindelijk is het toch de rechter die beslist of het opportuun is voor de zaak om de deskundige te horen. De amendementen zijn voldoende voorzichtig geformuleerd om misbruiken te vermijden.

Een volgend lid kan voornoemde redenering niet volledig aanvaarden. Indien wordt gesteld dat de belastingplichtige op dezelfde manier als de fiscale administratie moet worden behandeld wat betreft het recht om zich te laten vertegenwoordigen door een deskundige, dient men te weten dat de ambtenaar in kwestie niet als een deskundige maar als een orgaan van de Staat zelf moet worden aanzien. Op de recht-

contribuable. Le fonctionnaire peut, à l'instar du contribuable, prendre la parole en personne, mais il peut aussi, à l'instar du contribuable, se faire représenter par un avocat.

Le préopinant reconnaît que l'intervenant précédent a raison sur le plan juridique formel. L'important ici est toutefois la perception qu'en a le citoyen. Et celle-ci se heurte au principe qui veut que le fonctionnaire agit au nom du ministre. Le citoyen a, à tout le moins, l'impression de ne pas être traité sur un pied d'égalité. Les amendements n<sup>os</sup> 14 et 15 permettent de remédier à ce problème sans remettre en question le fondement du système.

Un autre membre estime aussi, ayant entendu les arguments du préopinant ainsi que ceux des conseils fiscaux lors des auditions, qu'il serait indiqué du point de vue psychologique qu'une disposition de ce genre soit insérée dans le Code de procédure fiscale. Effectivement, le contribuable a un peu trop le sentiment qu'il a affaire à un Goliath. Tenant compte de toutes les précautions prévues à l'amendement, personne ne peut vraiment objecter quant à la procédure, quant aux droits acquis, quant au monopole de la plaidoirie, etc.

Le ministre déclare qu'à en croire ses fonctionnaires, le David des contribuables est le Goliath pour l'administration surtout face à des avocats réputés.

Le ministre explique que sa position est la suivante. D'abord, il croit évidemment que pour toute règle de procédure, son objet est d'établir l'égalité entre les parties. Il faut assurer l'égalité des armes, la procédure est la béquille du faible face au fort.

Deuxièmement, bien que l'amendement n<sup>o</sup> 14 fasse preuve de beaucoup de précautions, beaucoup de prudence et de beaucoup de restrictions, il n'en reste pas moins que l'on touche ici à un problème qui dépasse de très loin l'égalité entre l'État et le contribuable, et, atteint, dans le monde judiciaire, le principe du monopole de plaidoirie des avocats.

Troisièmement, l'amendement risque d'allumer une guerre entre les diverses professions de conseil fiscal. De plus, le ministre estime que l'on ne peut pas admettre que le réviseur d'entreprise intervienne comme conseil de l'entreprise puisque le rôle même du réviseur d'entreprise et l'indépendance dont il doit témoigner, l'exclut du rôle de défenseur d'une cause particulière. D'après le ministre, défendre une cause revient à plaider une cause, à s'engager, et donc à ne pas être un expert objectif. De plus, à l'intérieur de ces professions, le réviseur d'entreprise ne pouvant pas représenter le contribuable, l'amendement n<sup>o</sup> 14 ne vise que l'expert comptable. Cela implique que l'on va favoriser les experts comptables au détriment des conseils fiscaux et des comptables agréés.

bank staat de ambtenaar tegenover de belastingplichtige. De ambtenaar kan, net zoals de belastingplichtige, zelf het woord nemen, maar tevens, net zoals de belastingplichtige, zich ook door een advocaat laten vertegenwoordigen.

Het voorgaand lid geeft toe dat formeel-juridisch gezien, de vorige spreker gelijk heeft. Het belangrijkste hier is evenwel hoe de burger dit ervaart. Zijn perceptie botst met het principe dat de ambtenaar als minister optreedt. De burger krijgt minstens de indruk niet op gelijkwaardige manier te worden behandeld. De amendementen nrs. 14 en 15 kunnen dit probleem verhelpen zonder de fundamenteën van het systeem in vraag te stellen.

De argumenten van de vorige spreker en de uiteenzettingen van de fiscale deskundigen tijdens de hoorzittingen ontlokken een ander lid de opmerking dat het psychologisch gezien erg nuttig zou zijn een dergelijke bepaling op te nemen in het Wetboek voor de fiscale procedure. De belastingplichtige heeft immers al te vaak het gevoel als een nieuwe David tegenover Goliath te staan. Het amendement is bijzonder omzichtig geformuleerd en er kunnen dan ook geen bezwaren zijn aangaande de procedure, de verworven rechten, het pleitmonopolie, enz.

De minister weet niet precies wie in dit hele verhaal nu David en Goliath zijn. Zijn ambtenaren luiden in ieder geval een heel andere klok: tegenover sommige vermaarde advocaten hebben ze alvast de indruk dat zij het zijn die naar Goliath opkijken.

De minister licht zijn standpunt toe. Eerst en vooral is het duidelijk dat een procedurereguleerend er steeds op gericht is de gelijkheid tussen de partijen te waarborgen; de procedure is het schild van de zwakkere tegenover de sterkere.

Ten tweede: dat amendement nr. 14 erg voorzichtig en beperkend is opgesteld, neemt niet weg dat men hier een probleem aansnijdt dat veel verder gaat dan de gelijkheid tussen de Staat en de belastingplichtige; het gaat hier om niets minder dan het pleitmonopolie van advocaten in rechtszaken.

Ten derde kan het amendement een ware oorlog ontketenen tussen de diverse beroepsgroepen die zich bezighouden met fiscale raadgeving. Bovendien vindt de minister het onaanvaardbaar dat een bedrijfsrevisor zou optreden als raadsman van een onderneming. De specifieke rol van de bedrijfsrevisor, die de nodige onafhankelijkheid veronderstelt, is per definitie onverenigbaar met de verdediging van een bepaalde zaak. Voor de minister staat verdedigen gelijk met pleiten, en dat hoort niet tot de opdracht van een objectief deskundige. Bovendien rijst er een probleem binnen de beroepsgroep zelf: aangezien de bedrijfsrevisor de belastingplichtige niet mag vertegenwoordigen, is er in amendement nr. 14 enkel sprake van de accountant, maar niet van belastingconsulenten en erkende boekhouders, die dus benadeeld zijn.

Quatrièmement, dans la pratique, par exemple dans un procès concernant des vices de construction d'un immeuble, un expert judiciaire peut-être désigné, et puis, chacune des parties a son propre conseil technique. L'affaire vient devant le tribunal et les parties demandent que l'on entende soit l'expert soit les conseils techniques des parties. Le juge les entend à titre d'information. Et le ministre d'ajouter qu'il est favorable à ce que l'on encourage ce système en matière fiscale.

Le juge, à titre de renseignements, peut autoriser chaque partie d'être, non pas assistée, mais accompagnée de son conseil fiscal, de son expert comptable, etc. et qu'ils puissent s'exprimer. D'après le ministre, ce système serait d'ailleurs intéressant dans l'intérêt du contribuable. Lorsque l'expert comptable sera interrogé par le juge sur la manière dont il a tenu la comptabilité de son client, sur la manière dont il a rédigé les différentes déclarations, il va se sentir obligé de donner un certain nombre d'éléments qu'il n'aurait pas nécessairement expliqué à son client.

Le ministre conclut que, par conséquent, ce débat est plus théorique que pratique. Dans la pratique, lorsqu'il n'y aura pas d'avocat parce que le contribuable fait l'économie des frais d'avocats, l'on va aboutir à ce que le contribuable vienne accompagné de son (expert-)comptable, et, à un certain moment, il demandera au juge si celui-ci peut donner des explications ou répliquer. Le ministre pense qu'un rejet par le juge d'une telle demande sera tout à fait exceptionnel.

Le ministre craint qu'en touchant au monopole de plaidoirie des avocats, l'on provoque des conflits importants entre avocats et titulaires d'une profession comptable, d'une part, et entre les professions comptables, d'autre part.

M. Hatry estime être en mesure de rencontrer toutes les objections que vient de relever le ministre. D'abord, pour le commissaire, il n'y a pas lieu d'exclure les réviseurs d'entreprise. Il souligne que d'après son amendement n° 14, la consultation «ne peut porter que sur des éléments de fait (or, c'est le rôle du réviseur d'enregistrer des faits) ou sur des questions relatives à l'application du droit comptable», ce qui correspond précisément au rôle du réviseur d'entreprise. Ce serait donc une erreur d'exclure les réviseurs d'entreprise. La limitation prévue in fine de l'amendement n° 14 a précisément pour but de permettre aux réviseurs d'entreprise d'être entendus.

En ce qui concerne les querelles que l'amendement pourrait provoquer entre les professionnels de la comptabilité, il est inexact que l'amendement exclut les conseillers fiscaux et les fiscalistes agréés. Les conseillers fiscaux font partie du groupe des experts comptables et, d'autre part, les fiscalistes agréés font partie des comptables professionnels. Les deux caté-

Ten vierde is het in de praktijk, bijvoorbeeld in een proces over constructiefouten in een gebouw, mogelijk dat men een gerechtelijk expert aanwijst en dat daarna elk van de partijen een eigen technisch raadsman naar voor schuift. De zaak komt voor de rechtbank en de partijen vragen dat ofwel de expert ofwel hun technische raadsman worden gehoord. De rechter hoort hen om informatie in te winnen. De minister meent dat dit systeem ook in fiscale zaken aanmoediging verdient.

Om inlichtingen in te winnen kan de rechter toestaan dat de partijen worden vergezeld — maar niet bijgestaan — door hun belastingconsulent, hun accountant, enz. en dat deze personen het woord nemen. Dit systeem heeft bovendien een aantal voordelen voor de belastingplichtige. Wanneer de rechter de accountant ondervraagt over de manier waarop hij de boekhouding heeft gedaan of de verschillende aangiftes heeft opgesteld, zal de accountant zich verplicht voelen een aantal elementen vrij te geven die hij niet noodzakelijk heeft uitgelegd aan zijn cliënt.

Dit debat is volgens de minister dan ook eerder theoretisch. In de praktijk zal het er waarschijnlijk op neerkomen dat de belastingplichtige die geen geld wil besteden aan een advocaat, zich zal laten vergezellen door zijn boekhouder of zijn accountant; op een bepaald moment zal hij de rechter vragen of deze persoon uitleg mag verstrekken of repliceren. De minister meent dat de rechter dit slechts bij hoge uitzondering zal weigeren.

Als men aan het pleitmonopolie van de advocaten raakt, vreest de minister dat men afstevent op belangrijke conflicten tussen diegenen die de beroepstitel van boekhouder voeren en de advocaten enerzijds, en de diverse groepen boekhoudkundigen onderling anderzijds.

De heer Hatry meent dat hij alle bezwaren van de minister kan weerleggen. Eerst en vooral meent het commissielid dat de bedrijfsrevisoren niet moeten worden geweerd. Hij onderstreept dat de tekst van zijn amendement nr. 14 bepaalt dat men raad kan inwinnen «over elementen die slechts betrekking kunnen hebben op feiten (de rol van de bedrijfsrevisor bestaat er precies in feiten te registreren) of op rechtsvragen in verband met de toepassing van het boekhoudrecht», en dat is precies de opdracht van de bedrijfsrevisor. Het zou derhalve fout zijn bedrijfsrevisoren uit te sluiten; de beperking die het amendement nr. 14 *in fine* bevat, is precies bedoeld om hen te kunnen horen.

Wat de conflicten betreft onder boekhoudkundigen die de beroepstitel voeren, doet men het amendement geweld aan wanneer men stelt dat belastingconsulenten en erkende fiscalisten ervan uitgesloten zijn. De belastingconsulenten horen bij de accountants, de erkende fiscalisten bij de beroepsboekhouders. Deze twee groepen fiscalisten zijn ondergebracht enerzijds

gories de fiscalistes sont insérées dans l'Institut des experts-comptables, d'une part, et dans l'Institut professionnel des comptables, d'autre part.

Il est exact toutefois que l'énumération des professions à l'amendement n° 14 est incomplète. Il convient d'ajouter «le comptable professionnel».

D'un autre côté, l'amendement n° 14 ne porte pas atteinte au monopole de la plaidoirie puisque c'est «à la demande expresse du contribuable ou de son avocat» que le juge peut entendre les spécialistes concernés. Par conséquent, l'avocat lui-même peut évaluer s'il a besoin de la présence de l'expert comptable, du comptable professionnel ou du réviseur d'entreprise. De plus, le juge a l'occasion d'entendre des experts, il peut toutefois juger que ce n'est pas utile, ni nécessaire, ni opportun, etc.

En outre, l'auteur de l'amendement trouve que dans un état où le citoyen a de plus en plus peur de l'intervention publique, l'amendement constitue un moyen de lui faire comprendre qu'après tout l'on légifère aussi en sa faveur dans une matière qui est importante pour tout le monde.

Le ministre estime que l'expression nuancée que le préopinant vient d'utiliser correspond à la pratique existante. Le texte de l'amendement est d'ailleurs plus restrictif que dans la pratique puisqu'il prévoit les mots «formée par voie de conclusions». Or, actuellement le juge peut entendre n'importe quelle personne à titre de renseignement et sur simple demande verbale.

D'un autre côté, les mots «l'assistance de» posent un gros problème. La notion d'assistance s'écarte de l'audition à titre de renseignement. Le ministre reste d'avis que le réviseur d'entreprise n'assiste pas l'entreprise. La loi lui confie une mission de contrôle dans l'intérêt général et au nom de l'assemblée générale des actionnaires.

Par conséquent, le mot «assistance» glisse vers des moyens de défense qui n'ont plus rien à voir avec l'égalité des armes entre les citoyens et l'État. Cette notion risque de modifier une des données essentielles de notre système judiciaire et à savoir, ou bien l'on plaide soi-même, ou bien par l'intermédiaire d'un avocat.

Suite à cet échange de vues, M. Hatry dépose un sous-amendement n° 34 à son amendement n° 14. Il est libellé comme suit:

*«Dans le texte de l'article 728, § 2bis, second alinéa, proposé, apporter les modifications suivantes:*

*A) Entre les mots «l'expert comptable» et les mots «ou le réviseur d'entreprise», insérer les mots «le comptable professionnel»;*

bij het Instituut van de accountants en anderzijds bij het Beroepsinstituut voor boekhouders.

Het klopt echter wel dat de lijst van beroepen die in amendement nr. 14 wordt opgesomd, pas volledig is wanneer men er de «beroepsboekhouders» aan toevoegt.

Het pleitmonopolie blijft in amendement nr. 14 buiten schot; de rechter kan de betrokken specialisten immers slechts horen «op uitdrukkelijk verzoek van de belastingplichtige of van zijn advocaat». De advocaat oordeelt dus zelf of de aanwezigheid van de accountant, van de beroepsboekhouder of van de bedrijfsrevisor vereist is. Bovendien staat het de rechter vrij de gelegenheid om de deskundigen te horen al dan niet te benutten: hij kan ook oordelen dat dit niet nuttig, of niet noodzakelijk, of niet wenselijk is, enz.

De auteur van het amendement vindt zijn tekst ook om andere redenen zinvol: in een land waar de burgers het ingrijpen van de overheid steeds vaker vrezen, kan een amendement als dit hen doen begrijpen dat de wetgeving inzake belastingen — een materie die per slot van rekening iedereen aanbelangt — in hun voordeel wordt opgesteld.

Volgens de minister stemt de genuanceerde stellingname van de vorige spreker overeen met de praktijk. De woorden «ingediend bij conclusie» wijzen er trouwens op dat het amendement minder ver gaat dan wat nu reeds mogelijk is: de rechter kan ongeacht welke persoon horen, hetzij om inlichtingen in te winnen, hetzij op eenvoudig mondeling verzoek.

Het begrip «bijstand» daarentegen, dat weinig te maken heeft met het horen van iemand om inlichtingen in te winnen, ligt bijzonder moeilijk. De minister blijft erbij dat de bedrijfsrevisor de onderneming geen bijstand verleent; de wet geeft hem integendeel de opdracht, in het algemeen belang en in naam van de algemene vergadering van de aandeelhouders, de onderneming te controleren.

Het begrip «bijstand» doet eerder denken aan de verdediging en heeft dan ook niets meer uit te staan met een gelijke strijd tussen burgers en Staat. Een van de belangrijkste elementen van ons rechtssysteem — men pleit ofwel zelf ofwel bij monde van een advocaat — wordt hier op de helling gezet.

Na deze gedachtewisseling dient de heer Hatry een subamendement nr. 34 in op zijn amendement nr. 14. Het subamendement luidt als volgt:

*«In het voorgestelde artikel 728, § 2bis, tweede lid, de volgende wijzigingen aanbrengen:*

*A) Tussen de woorden «accountant» en de woorden «of bedrijfsrevisor» de woorden «beroepsboekhouder» invoegen.*



B) Remplacer les mots « L'assistance de » par les mots « Le recours à. »

#### Justification

A) Afin de ne pas créer de discrimination « par oubli » entre les diverses professions comptables auxquelles un contribuable peut faire appel, il s'indique de rajouter la catégorie des comptables professionnels.

B) En remplaçant le mot « assistance » par un mot plus neutre, le sous-amendement entend renforcer l'idée que la suggestion émise par l'amendement n'a nullement pour but de porter atteinte au monopole de plaidoirie de l'avocat qui reste le seul à pouvoir « assister » judiciairement le contribuable.

L'auteur pense que par ce sous-amendement, la dernière objection du ministre tombe.

Un membre considère que ces amendements sont un bel exemple de l'inflation réglementaire qui est universellement condamnée. Il répète que la pratique permet déjà de faire ce que visent ces amendements.

M. Hatry dépose également un amendement subsidiaire n° 15 à son amendement n° 14.

« Compléter l'article 728, § 2bis, proposé du Code judiciaire par un second alinéa, libellé comme suit :

« Dans ce cas, à la demande expresse du contribuable ou de son avocat, formée par voie de conclusions, le juge peut entendre en ses explications écrites ou verbales à l'audience l'expert comptable ou le réviseur d'entreprise choisi par le contribuable. L'assistance de ce conseil technique est soumise à l'appréciation du juge qui vérifiera, en l'espèce, si le ministre des Finances se fait représenter par un fonctionnaire et si l'assistance porte, en tout ou en partie sur les éléments de fait ou sur des questions relatives à l'application du droit comptable. »

#### Justification

Idem que pour l'amendement principal, si ce n'est que le conseil technique du contribuable ne peut intervenir que dans les seuls cas où le ministre des Finances est représenté en justice par un fonctionnaire de son département.

L'auteur fait valoir que cet amendement constitue une restriction supplémentaire par rapport à l'amendement principal. Si l'État ne juge pas opportun d'être représenté par un fonctionnaire, le contribuable aussi se contentera de son seul avocat.

B) De woorden « De bijstand van » vervangen door de woorden « Het oproepen van. »

#### Verantwoording

A) Om te voorkomen dat sommige deskundigen in boekhoudrecht gediscrimineerd worden ten gevolge van een verzuim, is het raadzaam de boekhouders die de beroepstitel voeren, toe te voegen aan de genoemde beroepscategorieën.

B) Door het woord « bijstand » te vervangen door een neutraler woord, wil het subamendement in de verf zetten dat het amendement helemaal niet de bedoeling had afbreuk te doen aan het pleitmonopolie van de advocaat, de enige persoon die het recht heeft om « rechtsbijstand » te bieden.

De auteur meent dat dit subamendement het laatste bezwaar van de minister wegneemt.

Een lid ziet in deze amendementen een schoolvoorbeeld van de wetgevingsinflatie die algemeen wordt bekritiseerd. Hij herhaalt dat de doelstellingen van deze amendementen in de praktijk nu reeds mogelijk zijn.

De heer Hatry dient ook een subsidiair amendement nr. 15 in op zijn amendement nr. 14.

« Het voorgestelde artikel 728, § 2bis, aanvullen met een tweede lid, luidende :

« In dat geval kan de rechter op uitdrukkelijk verzoek van de belastingplichtige of van zijn advocaat, ingediend bij de conclusie, de door de belastingplichtige gekozen accountant of bedrijfsrevisor horen in zijn schriftelijke of mondelinge toelichting ter terechtzitting. De bijstand van deze technische raadsman staat ter beoordeling van de rechter, die in dit geval onderzoekt of de minister van Financiën zich laat vertegenwoordigen door een ambtenaar en of de bijstand geheel of gedeeltelijk betrekking heeft op de feiten of op rechtsvragen in verband met de toepassing van het boekhoudrecht. »

#### Verantwoording

Zelfde verantwoording als voor het hoofdamendement, met dit verschil dat de technische raadsman van de belastingplichtige alleen maar kan optreden indien de minister van Financiën in rechte vertegenwoordigd wordt door een ambtenaar van zijn departement.

De auteur argumenteert dat dit amendement een bijkomende beperking bevat ten opzichte van het hoofdamendement. Wanneer de Staat het niet opportuun acht zich door een ambtenaar te laten vertegenwoordigen, zal de belastingplichtige zich ook alleen laten bijstaan door zijn advocaat.

Au vu de l'amendement n° 14 de M. Hatry, M. Coene retire son amendement n° 5 (voir doc. Sénat, n° 1-967/4).

M. Hatry dépose un deuxième sous-amendement (n° 35) à son amendement principal n° 14 :

*« Le texte de l'amendement n° 14 est complété par un second alinéa, libellé comme suit :*

*« L'expert comptable, le comptable professionnel ou le réviseur d'entreprise visé à l'alinéa précédent s'entend de la personne qui s'occupe habituellement de la comptabilité du contribuable, ou qui a contribué à l'élaboration de la déclaration fiscale litigieuse, ou qui est intervenue aux côtés du contribuable dans la procédure de réclamation administrative. »*

#### Justification

*L'amendement n° 14 n'a pas pour but de faire entendre par le tribunal — pour autant que celui-ci estime cette audition opportune et conforme aux conditions précisées dans l'amendement — un spécialiste de la comptabilité choisi par le contribuable aux seule(s) fins du litige judiciaire. En réalité, ce qui intéressera généralement le tribunal, c'est d'entendre la ou les personnes qui ont participé activement aux écritures comptables ou à l'élaboration de la déclaration fiscale litigieuse et qui, seules, sont susceptibles d'expliquer au tribunal le pourquoi de ces opérations ou écritures.*

*Le recours à l'expert ne doit donc pas s'apparenter à une consultation d'un « jurisconsulte comptable » spécialement appelé par le contribuable pour les besoins de la cause judiciaire. Il s'agit d'autoriser à s'expliquer ceux qui sont réellement impliqués dans le processus de taxation pour y avoir participé à un moment quelconque précédant l'intentement de l'action judiciaire.*

*C'est ce que tend à expliciter et préciser le présent sous-amendement en interprétant restrictivement la notion de « conseil technique » du contribuable.*

L'auteur souligne que cet amendement vise à lever les dernières réserves que le ministre avait formulées vis-à-vis de son amendement n° 14.

Le ministre reconnaît que l'amendement n° 35 répond maintenant à toutes les objections qu'il avait formulées. La seule question qui reste ouverte est de savoir si les conditions précises de cette disposition ne sont pas finalement plus restrictives par rapport aux pouvoirs que le Code judiciaire reconnaît aujourd'hui au juge d'entendre, à titre de renseignement, qui il veut.

In het licht van het amendement nr. 14 van de heer Hatry trekt de heer Coene zijn amendement nr. 5 (zie Stuk Senaat, nr. 1-967/4) terug.

De heer Hatry dient een tweede subamendement (nr. 35) in op zijn hoofdamendement nr. 14 :

*« De tekst van amendement nr. 14 aanvullen met een tweede lid, luidende :*

*« Onder de in het vorige lid bedoelde accountant, beroepsboekhouder of bedrijfsrevisor wordt verstaan de persoon die zich gewoonlijk bezighoudt met de boekhouding van de belastingplichtige of die heeft meegewerkt aan het opstellen van de betwiste belastingaangifte of die de belastingplichtige heeft bijgestaan in de administratieve bezwaarprocedure. »*

#### Verantwoording

*Amendement nr. 14 heeft niet tot doel de rechtbank, voor zover zij dat wenselijk acht en in overeenstemming met de voorwaarden bepaald in het amendement, in staat te stellen een specialist boekhouden te horen die door de belastingplichtige gekozen wordt enkel en alleen met het oog op het door de rechtbank behandelde geschil. Voor de rechtbank is het in feite vooral belangrijk dat ze de persoon of de personen kan horen die actief hebben meegewerkt aan de boekhouding of aan het opstellen van de betwiste belastingaangifte en die als enigen in staat zijn de rechtbank toelichting te verschaffen bij die operaties of geschriften.*

*Het inschakelen van een deskundige mag dus niet neerkomen op raadpleging van een « boekhoudkundig jurist » die door de belastingplichtige enkel met het oog op zijn door de rechter te behandelen zaak wordt opgeroepen. Het is de bedoeling dat toelichting wordt verstrekt door degenen die werkelijk betrokken zijn bij de aanslagprocedure omdat zij aan het opstellen van de aangifte hebben meegewerkt op een tijdstip dat voorafgaat aan het ogenblik waarop de rechtsvordering wordt ingesteld.*

*Dat is de reden van dit subamendement, dat een restrictieve interpretatie geeft van het begrip « technisch raadsman » van de belastingplichtige.*

De auteur onderstreept dat hij met dit amendement de laatste bezwaren van de minister tegen zijn amendement nr. 14 wil wegnemen.

De minister geeft toe dat amendement nr. 35 tegemoetkomt aan alle bezwaren die hij had geformuleerd. Blijft de vraag of deze bepaling uiteindelijk niet restrictiever is dan het Gerechtelijk Wetboek: momenteel kan de rechter om inlichtingen in te winnen om het even wie horen.

L'auteur ajoute que son amendement évite au moins l'élargissement de la procédure à des tiers. Si le juge souhaite entendre encore un quelconque expert, rien dans l'amendement ne l'empêche de le faire.

Le ministre confirme que le sous-amendement n° 35 de M. Hatry à son amendement n° 14 rend acceptable cet amendement pour le gouvernement. Il s'agit de la possibilité pour le juge d'entendre à titre de renseignement l'expert comptable, le comptable professionnel ou le réviseur d'entreprise, dans le cadre de la procédure judiciaire mais non pas à titre de plaideur ou en qualité d'avocat.

Puisque le gouvernement accepte son amendement n° 14 tel que sous-amendé par les amendements n°s 34 et 35, M. Hatry retire son amendement n° 15, amendement subsidiaire à son amendement n° 14.

Les sous-amendements n°s 34 et 35, ainsi que l'amendement principal n° 14, sont adoptés à l'unanimité des 9 membres présents.

L'amendement n° 24 du gouvernement est adopté à l'unanimité des 9 membres présents.

L'article 7, ainsi modifié, est adopté à l'unanimité des 9 membres présents.

#### Article 8

Le président fait remarquer que bon nombre d'amendements à cet article ont été retirés.

M. Coene dépose un amendement n° 6 qui est rédigé comme suit :

*« Remplacer cet article par le texte suivant :*

*« Art. 8. — Au livre IV de la quatrième partie du même Code, il est inséré un chapitre XXIV contenant l'article 1385decies, et rédigé comme suit :*

*« Chapitre XXIV. — Des litiges concernant l'application d'une loi d'impôt.*

*Art. 1385decies. — Contre l'administration fiscale, et dans les contestations visées à l'article 569, alinéa 1<sup>er</sup>, 32<sup>o</sup>, la demande est introduite par requête contradictoire.*

*Le titre Vbis du livre II de la quatrième partie est d'application, à l'exception des articles 1034ter, 3<sup>o</sup>, et 1034quater.*

*Une copie de la décision contestée doit être jointe à chaque exemplaire de la requête ou de la citation, à peine de nullité. »*

#### Justification

*En matière d'impôts sur les revenus, le contribuable ne peut introduire une demande devant le tribunal qu'une fois les procédures administratives épuisées.*

Volgens de auteur biedt zijn amendement op zijn minst het voordeel dat de procedure niet tot derden wordt uitgebreid. Het belet ook geenszins dat de rechter toch nog een of andere deskundige hoort.

De minister stelt dat het subamendement nr. 35 van de heer Hatry op zijn amendement nr. 14, dit amendement voor de regering aanvaardbaar maakt. Het komt erop neer dat de rechter, om inlichtingen in te winnen, de accountant, de beroepsboekhouder of de bedrijfsrevisor kan horen in het kader van de gerechtelijke procedure; deze personen treden echter niet op als pleiter of als advocaat.

Omdat de regering het met de amendementen nrs. 34 en 35 gesubamendeerde amendement nr. 14 aanvaardt, trekt de heer Hatry zijn subsidiair amendement nr. 15 op amendement nr. 14 in.

De subamendementen nrs. 34 en 35 alsook het hoofdamendement nr. 14 worden eenparig aangenomen door de 9 aanwezige leden.

Amendement nr. 24 van de regering wordt eenparig aangenomen door de 9 aanwezige leden.

Het aldus gewijzigde artikel 7 wordt eenparig aangenomen door de 9 aanwezige leden.

#### Artikel 8

De voorzitter merkt op dat reeds heel wat amendementen op dit artikel zijn ingetrokken.

De heer Coene dient een amendement nr. 6 in, luidende :

*« Dit artikel vervangen als volgt :*

*« Art. 8. — In boek IV van het vierde deel van hetzelfde wetboek wordt een hoofdstuk XXIV met het artikel 1385decies ingevoegd, luidend als volgt :*

*« Hoofdstuk XXIV. — Geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet.*

*Art. 1385decies. — Tegen de belastingadministratie wordt de vordering inzake de geschillen bedoeld in artikel 569, eerste lid, 32<sup>o</sup>, ingesteld bij verzoekschrift op tegenspraak.*

*Titel Vbis van boek II van het vierde deel, met uitzondering van artikel 1034ter, 3<sup>o</sup>, en artikel 1034quater, is van toepassing.*

*Op straffe van nietigheid wordt bij elk exemplaar van het verzoekschrift of de dagvaarding een afschrift van de bestreden beslissing gevoegd. »*

#### Verantwoording

*Op het vlak van de inkomstenbelastingen kan de belastingplichtige slechts een vordering bij de rechtbank inleiden als hij eerst de administratieve procedu-*

*La demande ne sera en effet admissible que si le demandeur a introduit le recours administratif organisé par ou en vertu de la loi et qu'il a été statué sur ce recours. En ce qui concerne les impôts sur les revenus, cela signifie que le contribuable doit avoir introduit une réclamation et que le directeur régional ou que l'agent qu'il a délégué a statué sur cette réclamation. Le directeur régional dispose en tout état de cause d'un délai de vingt-quatre mois au moins pour prendre une décision.*

*En ce qui concerne la TVA également, une action ne pourra être introduite qu'après épuisement de toute la procédure administrative. Quant à savoir si cette disposition pourra se concilier avec les règles spécifiques régissant la TVA, c'est une autre histoire. En matière de TVA, l'assujetti ne dispose en effet pas formellement de voies de recours, dès lors qu'il n'est pas possible d'introduire de réclamation. Après signification de la contrainte, l'assujetti doit saisir le tribunal.*

*Étant donné que l'objectif est de permettre des contrôles communs, on peut se demander si le tribunal attendra la décision du directeur régional des contributions directes pour statuer sur le litige portant sur la TVA. Le but était pourtant de ne pas alimenter l'arrière judiciaire.*

*Le présent amendement tend à permettre au contribuable d'opter soit pour la procédure judiciaire soit pour le recours administratif.*

*Les contestations opposant le contribuable à l'administration qui résultent, par exemple, de l'introduction d'une déclaration erronée ou d'une erreur de calcul commise par l'administration peuvent en effet être facilement réglées par le biais de la procédure administrative.*

*On peut par ailleurs généralement s'attendre à ce que l'administration campe sur ses positions lorsqu'elle impose une cotisation spéciale au contribuable à la suite d'un contrôle approfondi le concernant. Aussi est-il préférable, dans ce cas, que ce dernier s'adresse immédiatement au tribunal.*

*Pourquoi ne pas laisser dès lors le contribuable choisir dès le départ entre les deux procédures, ce qui lui fera, en définitive, gagner beaucoup de temps ?*

L'auteur renvoie à la discussion qui a eu lieu sur ce point au cours de la discussion générale. Les arguments du ministre concernant le passage obligé par l'administration, par le biais de la réclamation, ne l'ont toujours pas convaincu. Selon le membre, il est clair qu'en cas de litige portant sur des éléments de fait tels que des erreurs dans les chiffres ou des omissions, le contribuable ne s'adressera pas automatiquement au tribunal mais saisira plutôt l'administration concernée pour qu'elle fasse le nécessaire pour recti-

*res heeft uitgeput. De vordering zal immers slechts toelaatbaar zijn indien de eiser het door of krachtens de wet georganiseerde administratieve beroep heeft ingesteld en daarover uitspraak is gedaan. Inzake inkomstenbelastingen betekent dit dat de belastingplichtige bezwaar moet hebben ingediend en dat de gewestelijke directeur of de door hem gedelegeerde ambtenaar over dit bezwaarschrift uitspraak heeft gedaan. De termijn waarover de gewestelijke directeur beschikt om een beslissing te nemen, bedraagt in ieder geval ten minste vierentwintig maanden.*

*Ook inzake BTW zal gelden dat een rechtsvordering slechts kan worden ingeleid nadat heel de administratieve procedure is uitgeput, maar hoe dit te rijmen valt met de specifieke regels die inzake BTW van toepassing zijn, is nog onduidelijk. Inzake BTW beschikt de belastingplichtige immers niet over formele bezwaarmiddelen aangezien er geen bezwaar mogelijk is. Na betekening van het dwangbevel moet de belastingplichtige zich tot de rechtbank wenden.*

*Aangezien het de bedoeling is gezamenlijke controles mogelijk te maken, kan dan ook de vraag worden gesteld of de rechtbank op de uitspraak van de gewestelijke directeur van de directe belastingen zal wachten alvorens een uitspraak te doen over het geding inzake de BTW. Het was nochtans de bedoeling gerechtelijke achterstand te vermijden.*

*Voorliggend voorstel bestaat erin de belastingplichtige de keuze te laten tussen de gerechtelijke procedure en het administratief bezwaar.*

*Betwistingen tussen de belastingplichtige en de administratie die bijvoorbeeld het gevolg zijn van het indienen van een foutieve aangifte of een verkeerde berekening door de administratie, kunnen immers gemakkelijk worden rechtgezet langs de administratieve procedure.*

*Anderzijds kan meestal bij voorbaat verwacht worden dat de administratie bij haar standpunt zal blijven wanneer zij een bijzondere aanslag oplegt aan de belastingplichtige ingevolge een diepgaande controle te zijnen laste en kan de belastingplichtige zich beter onmiddellijk tot de rechtbank wenden.*

*Waarom de keuze tussen beide procedures dan ook van in den beginne niet overlaten aan de belastingplichtige, wat hem uiteindelijk veel tijd zal besparen.*

De indiener verwijst naar de discussie over dit punt tijdens de algemene bespreking. Hij geeft aan nog altijd niet overtuigd te zijn van de argumenten van de minister voor de verplichte passage bij de administratie via het bezwaarschrift. Voor het lid is het duidelijk dat wanneer de betwisting om feitelijke elementen zoals verkeerde cijfers of vergetelheden in de aangifte gaat, de belastingplichtige zich niet automatisch tot de rechtbank zal wenden maar zich tot de betrokken administratie zal richten om de zaak zo te regelen dat

fier la déclaration ou la cotisation. Par contre, le membre ne perçoit pas clairement l'avantage du passage obligé par l'administration en cas de litige quant au fond concernant l'interprétation de la législation. De plus, ce système est désavantageux pour le contribuable, en ce sens qu'il le force à attendre six mois avant de pouvoir ester en justice, chose qu'il devra pourtant faire en tout cas. Il perd donc six mois.

Le commissaire ne voit dès lors pas très bien quels sont les avantages de ce système, hormis le fait qu'à défaut de procédure administrative, l'administration n'aura pas connaissance des réclamations du contribuable concerné et ne saura donc pas quels problèmes se posent dans le dossier. Il est pourtant facile d'y remédier en prévoyant que lorsque le contribuable engage une action en justice sans passer par l'administration fiscale concernée celle-ci doit recevoir copie des pièces du dossier. En ne suivant pas cette proposition l'on risque de retomber dans la situation où le contentieux prend des proportions énormes. Si l'on maintient le passage obligé par l'administration, tous les contribuables qui auront le moindre doute sur la manière dont la législation fiscale aura été appliquée à sa déclaration, introduira automatiquement une réclamation auprès de l'administration, dans le seul but de préserver leur droit de saisir ultérieurement le tribunal de première instance.

L'intervenant insiste une nouvelle fois pour que le ministre accepte de réexaminer ce point. La procédure prévue à l'article 8 du projet risque en effet de soulever davantage de problèmes qu'elle ne permettra d'en résoudre et ne servira en définitive à rien sinon à informer l'administration de l'existence d'un problème dans un dossier précis. De plus, l'amendement n° 6 permet de décharger l'administration des réclamations dans lesquelles la décision sur le fond appartient en définitive au tribunal. Les frais importants, qu'occasionne une procédure en justice pour le contribuable, constituent un frein permettant d'éviter que le nombre de recours formés devant ces tribunaux ne devienne excessif.

En ce qui concerne l'amendement n° 6 de M. Coene, le ministre entend répondre sur le plan du principe et sur le plan de la réalité. Sur le plan du principe, le ministre rappelle que la plupart des pays occidentaux connaissent un préalable administratif obligatoire parce que, dans la relation entre le contribuable et l'administration, il est bon que le dialogue ne s'arrête pas au moment de l'enrôlement. Dans la plupart des pays, ce point est réglé en deux stades successifs: d'abord, le «précontentieux», et puis le «contentieux administratif» qui permet d'introduire un recours auprès de l'administration. Le ministre souligne que, suite à l'arrêt R. Walgraffe, le recours

de aangifte of de aanslag kunnen worden gecorrigeerd. Wanneer het evenwel gaat over een fundamenteel geschil over de interpretatie van de wetgeving, dan is het voor het lid onduidelijk wat de administratie wint met een verplichte passage via haar. Daarnaast is dit systeem nadelig voor de belastingplichtige die verplicht wordt om zes maanden te wachten vooraleer hij naar de rechtbank kan trekken, iets wat hij in deze hypothese sowieso moet doen. Er gaan dus zes maanden verloren.

Het commissielid ziet bijgevolg niet goed in wat de voordelen zijn van dit systeem behoudens het feit dat de administratie zonder de administratieve procedure niet op de hoogte zou zijn van de bezwaren van de betrokken belastingplichtige en dus niet weet welke problemen er zich in het dossier stellen. Dit probleem kan echter gemakkelijk worden verholpen door ergens te bepalen dat in het geval waarin de belastingplichtige rechtstreeks naar de rechtbank trekt, een kopie naar de betrokken belastingadministratie moet worden gestuurd. Past men dit voorstel niet toe, dan dreigt men opnieuw te vervallen in de bestaande toestand waarin het contentieux enorme proporties aanneemt. Handhaaft men de verplichte passage via de administratie, dan zal elke belastingplichtige die ook maar enige twijfel heeft over de correctheid van de toepassing van de fiscale wetgeving op zijn aangifte, automatisch bij de administratie bezwaar indienen enkel en alleen om de mogelijkheid open te houden om nadien naar de rechtbank van eerste aanleg te kunnen stappen.

Spreker pleit er nogmaals voor dat de minister deze zaak zou willen herbekijken. De procedure vastgesteld in artikel 8 van het ontwerp dreigt immers meer problemen te creëren dan op te lossen en heeft uiteindelijk geen ander nut dan de administratie op de hoogte te brengen van het feit dat er een probleem bestaat in verband met een bepaald dossier. Bovendien laat het amendement nr. 6 toe de administratie te ontlasten van bezwaarschriften waarover ten slotte toch de rechtbank een uitspraak ten gronde zal moeten doen. Aangezien een procedure voor de rechtbank voor de belastingplichtige vaak een aanzienlijke kost uitmaakt, vormt dit een rem op een mogelijk overmatig beroep op deze rechtbanken.

Wat amendement nr. 6 van de heer Coene betreft, wenst de minister te antwoorden vanuit principieel oogpunt en vanuit het oogpunt van de realiteit. De minister herinnert eraan dat de meeste Westerse landen in beginsel een verplichte voorafgaande administratieve procedure hebben ingevoerd omdat het voor de relatie tussen de belastingplichtige en de administratie goed is dat de dialoog niet ophoudt op het ogenblik van de aanslag. In de meeste landen is dit punt geregeld in twee opeenvolgende fasen. Eerst is er de fase die voorafgaat aan het geschil en vervolgens de fase van het administratief geschil waarin een beroep kan worden ingesteld bij de administratie. De minis-

auprès de l'administration ne peut plus être considéré comme un recours juridictionnel. Ce dialogue obligatoire avec l'administration n'est pas aussi inutile qu'il y paraît, puisque les statistiques montrent qu'il y a environ 180 000 réclamations par an et qu'il n'y a que 2 000 procédures judiciaires qui sont engagées. De là, l'on peut conclure que l'immense majorité des litiges est réglée au stade administratif. L'administration joue donc bien son rôle de filtre et à ce stade, le contribuable peut désigner comme mandataire un expert comptable, un comptable ou un réviseur d'entreprises.

La seule critique relative au contentieux au stade administratif est sa durée, qui était totalement entre les mains de l'administration. Cela permet à l'administration d'user du temps pour contraindre un accord. Dans l'esprit du ministre, cet élément de pression rompt l'équilibre. La nouvelle logique est celle du « permis de citer ». Le contribuable est obligé d'introduire un recours administratif qui constitue une espèce de conciliation obligatoire que l'on retrouve aussi dans d'autres matières judiciaires. Puis, à l'expiration du premier terme, le contribuable est seul maître de la décision. Pour le ministre, ce système n'aboutit pas à une perte de temps. Par contre, permettre au contribuable d'intenter tout de suite une procédure juridictionnelle, c'est se priver d'un premier temps de discussion où les parties échangent leurs arguments et moyens de preuve et qui font avancer les solutions.

Où M. Coene a raison, c'est sur des questions de droit, où il est évident que l'on va aboutir à la phase judiciaire. Le ministre se demande toutefois si c'est vraiment une perte de temps que de consacrer six mois à affiner ses arguments dans un dialogue préalable. De ce point de vue, les six mois constituent un délai raisonnable. Le ministre estime donc que la philosophie du système que propose le gouvernement, bien que différente de celle que propose M. Coene, rencontre les objections importantes qui ont été formulées par la commission. Il devrait permettre de solutionner la majorité des litiges au stade administratif.

L'auteur revient sur les statistiques selon lesquelles le nombre de réclamations introduites chaque année s'élève à 180 000 alors que seulement 2 000 dossiers aboutissent devant un juge. L'intervenant estime que ces chiffres donnent une bonne indication de la surcharge de travail qu'entraînera le passage obligé par l'administration. Il se demande quelle est la part de ces 180 000 réclamations qui sont introduites, seulement par mesure de précaution, et qui entraînent

ter onderstreept dat ingevolge het arrest-R. Walgraffe het beroep dat bij de administratie wordt ingesteld, niet langer beschouwd kan worden als een beroep dat voor de rechter wordt ingesteld. Die verplichte dialoog met de administratie is niet zo overbodig als hij lijkt aangezien de statistieken aantonen dat er ongeveer 180 000 bezwaarschriften per jaar zijn en er slechts 2 000 rechtsvorderingen worden ingesteld. Hieruit kan men dus besluiten dat de overgrote meerderheid van de geschillen geregeld wordt in het administratieve stadium. De administratie vervult dus wel degelijk de rol van filter en in dit stadium kan de belastingplichtige een accountant, een boekhouder of een bedrijfsrevisor aanwijzen als gevolmachtigde.

De enige kritiek die men op die administratieve fase kan hebben is de duur ervan, waarvoor de administratie volledig verantwoordelijk is. De administratie kan op de factor tijd spelen om een overeenkomst af te dwingen. Volgens de minister leidt dit uitoefenen van druk tot een verstoring van het evenwicht. De nieuwe logica is die van het « recht om te dagvaarden ». De belastingplichtige is verplicht een administratief beroep in te stellen dat een soort verplichte verzoeningspoging is die men ook in andere gerechtelijke materies aantreft. Na het verstrijken van de eerste termijn beslist enkel de belastingplichtige welke stappen hij verder onderneemt. Voor de minister leidt dit systeem niet tot tijdverlies. Integendeel, wanneer men de belastingplichtige in staat stelt onmiddellijk een rechtsvordering in te stellen, ziet men af van een eerste discussie waarin partijen hun argumenten en bewijsmiddelen kunnen uitwisselen en een oplossing kan worden uitgewerkt.

De heer Coene heeft evenwel gelijk wat de fundamentele geschillen over de interpretatie van de wetgeving betreft. Daar is het duidelijk dat men zal belanden in de gerechtelijke fase. De minister vraagt zich evenwel af of het tijdverlies is, wanneer zes maanden worden uitgetrokken om de argumenten te verfijnen in een voorafgaande dialoog. Vanuit dit oogpunt vormen die zes maanden een redelijke termijn. De minister is dus van mening dat de filosofie die schuilt achter de regeling die de regering voorstelt, misschien wel verschilt van die van het verstel van de heer Coene, maar toch beantwoordt aan de belangrijke bezwaren die in de commissie werden geformuleerd. Het regeringsvoorstel moet ervoor zorgen dat de meeste geschillen geregeld worden in de administratieve fase.

De auteur komt terug op de statistieken die aangeven dat jaarlijks 180 000 bezwaarschriften worden ingediend terwijl « slechts » 2 000 gevallen tot een proces worden gebracht. Spreker is van oordeel dat deze cijfers een goede indicatie geven van de werkoverlast die de verplichte passage via de administratie meebrengt. Hij vraagt zich af welk gedeelte van die 180 000 bezwaarschriften puur uit voorzorg worden ingediend en dus de administratie veel werk bezorgt

une charge de travail considérable pour l'administration, empêchant celle-ci de consacrer le temps qu'il faudrait au contrôle effectif des dossiers. Le ministre ne pourrait-il pas faire calculer le pourcentage de réclamations purement factuelles, le pourcentage de réclamations portant sur une question de fond, qui semblent n'être introduites que pour la forme et qui restent sans suite et, enfin le pourcentage de dossiers qui débouchent effectivement sur une saisine du tribunal? L'intervenant doute que le filtrage grâce auquel seulement quelque 2 000 dossiers sont soumis aux tribunaux soit l'oeuvre de l'administration.

Le président fait valoir que cette discussion de principe a aussi eu lieu à la Chambre. Entretemps, le gouvernement a déposé l'amendement n° 25 (voir doc. n° 1-967/7, 1998-1999, pp. 3 et 4), ce qui explique pourquoi toute une série d'auteurs d'amendements ont retiré le leur.

M. Coene retire d'ailleurs son amendement n° 7 (voir doc. Sénat n° 1-967/4, 1998-1999, p. 3) pour le même motif.

Subsiste encore l'amendement n° 20 de M. Hatry libellé comme suit:

*«Le texte de l'article 1385undecies, alinéa 3, proposé, est remplacé par ce qui suit:*

*«Par dérogation à l'alinéa 1<sup>er</sup>, la demande dont le juge est saisi peut être modifiée ou étendue à toute imposition nouvelle ultérieure basée sur les mêmes éléments contestés que ceux qui ont fait l'objet de la demande initiale.*

*Cette modification ou extension de la demande est formée par voie de conclusions nouvelles déposées aux greffes et communiquées aux autres parties, ainsi qu'il est dit aux articles 742 à 746.»*

#### Justification

*Cet amendement est subsidiaire à l'amendement principal qui vise à supprimer l'alinéa 3 de l'articles 1385undecies.*

*Dès le moment où l'ensemble de la procédure en matière fiscale est soumis aux tribunaux de l'ordre judiciaire, il va de soi que ce sont les règles du Code judiciaire qui doivent s'appliquer dans la manière de mener les débats (sections 2 et 3 du Titre II du Chapitre II du Code judiciaire).*

En ce qui concerne l'amendement n° 20, le ministre indique que le gouvernement veut en revenir au droit commun (articles 1042 et 807 du Code judiciaire).

L'article 807 du Code judiciaire stipule que «La demande dont le juge est saisi peut être étendue ou

waardoor minder tijd overblijft voor de effectieve controle van dossiers. Kan de minister niet laten nagaan welk percentage van de bezwaarschriften puur factueel zijn, welke fundamenteel lijken maar pro forma zijn en niet verder worden doorgedreven en ten slotte de dossiers die werkelijk voor de rechtbank komen? Spreker betwijfelt dat de administratie de filter is die ervoor zorgt dat slechts 2 000 dossiers voor de rechtbank komen.

De voorzitter merkt op dat deze theoretische discussie ook in de Kamer heeft plaatsgehad. Ondertussen heeft de regering echter amendement nr. 25 ingediend (cf. Stuk Senaat nr. 1-967/7, 1998-1999, blz. 3 en 4). Dat verklaart waarom een hele reeks indieners hun amendement hebben teruggenomen.

De heer Coene trekt overigens om dezelfde reden zijn amendement nr. 7 (zie Stuk Senaat, nr. 1-967/4, 1998-1999, blz. 3) in.

Rest nog amendement nr. 20 van de heer Hatry, luidende:

*«Het derde lid van het voorgestelde artikel 1385undecies vervangen als volgt:*

*«In afwijking van het eerste lid kan de vordering die voor de rechter aanhangig is, gewijzigd of uitgebreid worden tot elke nieuwe aanslag die later geheven wordt op grond van dezelfde elementen als die welke in de aanvankelijke vordering bestreden worden.*

*De gewijzigde of uitgebreide vordering wordt ingesteld bij nieuwe conclusie neergelegd ter griffie en overgelegd aan de andere partijen als bepaald is in de artikelen 742 tot 746.»*

#### Verantwoording

*Dit amendement is een subsidiair amendement op het amendement dat ertoe strekt het derde lid van artikel 1385undecies te doen vervallen.*

*Als het gehele fiscale procesrecht wordt voorgesteld aan de gewone rechtbanken, ligt het voor de hand dat de regels van het Gerechtelijk Wetboek gelden voor de wijze waarop de debatten worden gevoerd (afdelingen 2 en 3 van titel II van hoofdstuk II van het Gerechtelijk Wetboek).*

Over amendement nr. 20 merkt de minister op dat de regering wil teruggrijpen naar het gemeen recht (artikelen 1042 en 807 van het Gerechtelijk Wetboek).

Artikel 807 van het Gerechtelijk Wetboek luidt: «Een vordering die voor de rechter aanhangig is, kan

modifiée, si les conclusions nouvelles, contrairement prises, sont fondées sur un fait ou un acte invoqué dans la citation, même si leur qualification juridique est différentes».

La jurisprudence qui s'est développée et qui aboutit à une application extrêmement large et souple de cet article, de l'avis du ministre répond clairement à l'essentiel de l'amendement n° 20 puisque celui-ci prévoit que la demande puisse «être modifiée ou étendue à toute imposition nouvelle ultérieure basée sur les mêmes éléments contestés que ceux qui ont fait l'objet de la demande initiale». Or, selon le ministre, la partie de phrase «basée sur les mêmes éléments contestés que ceux qui font l'objet de la demande (initiale)» est exactement la traduction de l'article 807 du code judiciaire puisque le fait générateur de l'action est le même fait dont un certain nombre d'éléments sont déduits. Quant à la question de savoir si l'on peut modifier ou étendre »à toute imposition nouvelle ultérieure», le ministre déclare que cela pose une autre question que la jurisprudence devra régler. L'article 807 du Code judiciaire n'exclut pas que l'on procède de cette façon. Le ministre se demande toutefois si le déroulement normal de la procédure va permettre que l'on s'écarte du principe de l'annalité de l'impôt. Par contre, pour les impôts indirects, et par exemple, en matière de TVA, l'on pourrait très bien arriver, en appliquant l'article 807, à soumettre la même question de principe, même relative à plusieurs opérations successives.

C'est certainement un problème en matière d'impôts directs. Il reste cette difficulté qu'alors on ne termine jamais le procès. Bien entendu, gagner le procès sur le point de principe pour une année, permet d'en tirer les conséquences pour les années ultérieures.

M. Hatry dépose un sous-amendement n° 30 à l'amendement n° 25 du gouvernement. Il est libellé comme suit :

*« Compléter l'article 1385undecies proposé par un nouvel alinéa, rédigé comme suit :*

*« Le requérant peut soumettre au tribunal des griefs qui n'ont pas été formulés dans le cadre du recours administratif. »*

#### Justification

*L'article 5bis (nouveau) résultant de l'amendement n° 22 du gouvernement mentionne expressément la possibilité pour le requérant d'introduire pour la première fois devant la cour d'appel des griefs nouveaux dont le tribunal de première instance n'aurait pas été saisi.*

uitgebreid of gewijzigd worden, indien de nieuwe, op tegenspraak genomen conclusies berusten op een feit of akte in de dagvaarding aangevoerd, zelfs indien hun juridische omschrijving verschillend is».

De daaruit ontstane jurisprudentie die leidt tot een uiterst ruime en soepele toepassing van dit artikel, beantwoordt volgens de minister duidelijk aan de krachtlijnen van amendement nr. 20 volgens welk «de vordering gewijzigd of uitgebreid kan worden tot elke nieuwe aanslag die later geheven wordt op grond van dezelfde elementen als die welke in de aanvankelijke vordering bestreden worden». Nu is het volgens de minister zo dat het zinsdeel «op grond van dezelfde elementen als die welke in de aanvankelijke vordering bestreden worden» de woordelijke omzetting is van artikel 807 van het Gerechtelijk Wetboek omdat het feit waaruit de vordering ontstaat, hetzelfde is als het feit waaruit een aantal elementen worden afgeleid. Op de vraag of men tot elke nieuwe aanslag kan wijzigen of uitbreiden, antwoordt de minister dat de jurisprudentie dat probleem zal moeten opruimen. Artikel 807 van het Gerechtelijk Wetboek sluit niet uit dat men zo tewerk gaat. Voor de minister is het evenwel de vraag of het normaal verloop van de procedure de kans biedt af te wijken van het beginsel van de jaarlijkse aanslag. Voor de directe belastingen roept dat ongetwijfeld een probleem op. Wat daarentegen de indirecte belastingen betreft, bijvoorbeeld BTW, zou men via de toepassing van artikel 807 wel degelijk dezelfde theoretische vraag kunnen voorleggen ook wanneer die over verschillende opeenvolgende verrichtingen handelt.

Als die moeilijkheid blijft bestaan, komt er nooit een einde aan het proces. Uiteraard is het zo dat wanneer men een proces wint op een principieel punt voor een bepaald jaar, men daaruit de nodige conclusies kan trekken voor de volgende jaren.

De heer Hatry dient subamendement nr. 30 in op amendement nr. 25 van de regering. Het luidt als volgt :

*« Het voorgestelde artikel 1385undecies aanvullen met een nieuw lid, luidende :*

*« De eiser mag aan de rechtbank bezwaren voorleggen die bij zijn administratief beroep niet werden geformuleerd. »*

#### Verantwoording

*In het nieuwe artikel 5bis, ingevoegd bij amendement nr. 22 van de regering, wordt uitdrukkelijk vermeld dat de eiser de mogelijkheid heeft om voor het hof van beroep voor de eerste maal nieuwe bezwaren op te werpen die niet aan de rechtbank van eerste aanleg voorgelegd zijn.*



*Il s'indique dès lors de faire en sorte que cette possibilité d'invoquer des griefs nouveaux soit expressément consacré devant le tribunal de première instance, ce que ne fait pas expressément le texte de l'article 8 en projet.*

Le ministre répète qu'il n'y a plus de limitation pour l'invocation de griefs nouveaux. Le principe général de droit permet que, devant son juge, le demandeur puisse utiliser des griefs qu'il n'a pas invoqués au stade de la réclamation. Le texte proposé par l'amendement n° 25 ne déroge pas au droit commun et permet que les griefs qui n'ont pas été invoqués au stade du contentieux administratif le soient devant le tribunal de première instance.

Le ministre déclare qu'il n'est pas aussi pessimiste que l'auteur de l'amendement n° 6. Dans sa réponse, le ministre a utilisé deux termes qui ont une portée réelle en droit. Il s'agit, d'une part, du préalable de conciliation, et, d'autre part, du permis de citer sur lequel repose la procédure telle qu'il l'a proposée. Le préalable de conciliation, et donc le contentieux administratif, constitue une obligation pour le contribuable et l'administration de se parler. Même dans certains cas où le contribuable est une grande entreprise, il est parfois nécessaire de se parler et d'échanger les éléments de fait qui les séparent et même des éléments de droit. D'après le ministre, par ce préalable de conciliation, on peut arriver à limiter vraiment et même dans des dossiers importants, la phase contentieuse judiciaire à ce qui est le cœur du problème.

L'autre notion est celle du permis de citer. Le ministre est persuadé que, dans la pratique, même dans des litiges avec de grandes entreprises, le contribuable va préférer poursuivre la période de négociation au-delà des six mois parce qu'il a l'impression que l'on avance vraiment.

Un commissaire estime que, même si le régime proposé par le gouvernement tient compte de l'intérêt des deux parties, il appelle cependant quelques observations. Lorsque le ministre affirme qu'il faut trouver de nouvelles techniques administratives pour résoudre les problèmes et les intégrer dans une procédure, l'on peut se demander si l'administration fiscale est mentalement prête à passer d'un modèle plutôt conflictuel à un modèle de négociation.

Le contribuable pourra ester en justice au bout de six mois. L'administration, qui reçoit actuellement quelque 180 000 réclamations par an, devra donc prendre attitude dans les six mois sur environ 90 000 réclamations. Elle devra donc réussir à faire en six

*Het is dan ook raadzaam ervoor te zorgen dat deze mogelijkheid om nieuwe bezwaren op te werpen uitdrukkelijk bevestigd wordt voor de rechtbank van eerste aanleg. Dit staat niet uitdrukkelijk vermeld in de tekst van het ontworpen artikel 8.*

De minister herhaalt dat het recht om nieuwe bezwaren voor te leggen, niet meer wordt beperkt. Het algemene rechtsprincipe is dat de eiser voor de rechter bezwaren mag aanvoeren die hij niet geoperd heeft in het stadium van het administratief beroep. De tekst die in amendement nr. 25 wordt voorgesteld, wijkt niet af van het gemeen recht en maakt het mogelijk dat de bezwaren die niet werden geformuleerd in het stadium van het administratief beroep, wel kunnen worden voorgelegd aan de rechtbank van eerste aanleg.

De minister verklaart dat hij niet zo pessimistisch is als de indiener van amendement nr. 6. In zijn antwoord heeft de minister twee begrippen gebruikt die een reële draagwijdte hebben in het recht. Het gaat enerzijds om de voorafgaande verzoeningsprocedure en anderzijds om de «toelating tot dagvaardiging» waarop de procedure die wordt voorgesteld, berust. De voorafgaande verzoening en dus de administratieve bezwaarprocedure, houdt voor de belastingplichtige en de administratie de verplichting in met elkaar te discussiëren. Zelfs in de gevallen waarin de belastingplichtige een grote onderneming is, is het soms noodzakelijk dat er gediscussieerd wordt over feitelijke meningsverschillen en zelfs over juridische meningsverschillen. Volgens de minister kan men door deze voorafgaande verzoeningsprocedure erin slagen het gerechtelijk contentieux te beperken, zelfs in belangrijke dossiers en dat is waar het om draait.

Het andere begrip is dat van de toelating tot dagvaarden. De minister is ervan overtuigd dat de belastingplichtige er in de praktijk, zelfs wanneer het gaat om geschillen met grote ondernemingen, de voorkeur zal aan geven de onderhandelingen ook na het verstrijken van zes maanden voort te zetten omdat hij de indruk heeft dat er werkelijk vooruitgang wordt geboekt.

Een commissielid meent dat de regeling die de regering voorstelt oog heeft voor beide partijen. Toch heeft dit lid nog enige bedenkingen. Wanneer de minister stelt dat er nieuwe administratieve technieken moeten worden gezocht om problemen op te lossen en die in het kader van een procedure te plaatsen, roept dit de vraag op of de fiscale administratie er mentaal klaar voor is om van een conflictueel model over te stappen naar een model van onderhandelen.

De belastingplichtige zal na zes maanden naar de rechtbank kunnen stappen. De administratie, die momenteel jaarlijks 180 000 bezwaarschriften binnenkrijgt, zou dus binnen die zes maanden haar standpunt moeten bepalen over zo'n 90 000 bezwaar-

mois ce qu'elle n'a jamais réussi à faire par le passé, puisque 180 000 litiges sont pendants.

Le membre ne voit pas comment l'on pourra résoudre ce problème sans que les tribunaux de première instance ne soient saisis de dizaines de milliers de litiges au bout de 6, 9 ou 12 mois. Un afflux aussi massif risque de bouleverser toute l'organisation de ces tribunaux, dès lors que cela reviendrait ni plus ni moins à déplacer les problèmes de l'administration fiscale vers les tribunaux.

À propos de l'affirmation du ministre que le contribuable pourra avancer des éléments nouveaux devant le tribunal de première instance, l'intervenant formule deux réflexions. Si tel est effectivement le but poursuivi, il serait plus simple de faire référence à l'article correspondant du Code judiciaire plutôt que d'opter pour une disposition distincte prévoyant la même chose. La jurisprudence actuelle est telle que l'on ne peut invoquer, devant le juge, que des éléments nouveaux dont l'existence est liée à la demande. L'administration fiscale ne risque-t-elle pas, en cas de procédure devant un tribunal, d'abandonner les éléments contenus dans la réclamation pour invoquer des éléments nouveaux en vue de procéder à une imposition sur la base des signes et d'indices? Cela risquerait d'engendrer un chantage permanent dans des milliers de dossiers. Comment le ministre compte-t-il parer à ce danger qui menacerait la réalisation de l'objectif du projet qui est de remplacer le modèle conflictuel par celui de la négociation, pour ce qui est de la recherche d'une solution.

En ce qui concerne la question de savoir si l'administration est capable d'intégrer une nouvelle logique, qui n'est plus une logique conflictuelle mais une logique de droit et de respect des droits, le ministre explique que la clé du système proposé est la responsabilisation des fonctionnaires. En raccourcissant les délais, ils seront responsabilisés davantage. Une des difficultés actuelles en matière de procédure fiscale est que trop souvent le fonctionnaire taxateur ne se trouve plus dans le même service au moment où la réclamation est analysée par le service du contentieux administratif.

En raccourcissant les délais et en rendant responsables les administrations de la suite de leurs dossiers au contentieux, le taxateur devient responsable de ce contentieux et des conséquences judiciaires qui en résultent. De cette façon, la mentalité dans l'administration fiscale sera profondément modifiée. Le taxateur va intégrer dans sa démarche les éléments de fait et de droit et sera beaucoup plus prudent.

schriften. Dit houdt in dat de administratie binnen zes maanden zou moeten slagen waarin ze vroeger nooit is geslaagd aangezien nog altijd 180 000 betwistingen hangende zijn.

Het lid begrijpt niet goed hoe men dat probleem zal kunnen oplossen zonder dat men dan na 6, 9 of 12 maanden met tienduizenden betwistingen voor de rechtbanken van eerste aanleg zou komen. Dit dreigt de organisatie van deze rechtbanken compleet overhoop te halen doordat de problemen gewoon van de fiscale administratie naar de rechtbanken worden doorgeschoven.

Wanneer de minister stelt dat de belastingplichtige voor de rechtbank van eerste aanleg nieuwe elementen naar voor zal kunnen brengen, roept dit bij spreker twee bedenkingen op. Als dit werkelijk de bedoeling is, dan is het eenvoudiger om te verwijzen naar het betreffende artikel van het Gerechtelijk Wetboek en niet een aparte bepaling in te voeren om daarin te voorzien. Nu is de rechtspraak zo dat nieuwe elementen alleen voor de rechter kunnen worden gebracht, als het bestaan van die elementen met de vordering verband hield. Riskeert de fiscale administratie nu niet bij een procedure voor de rechtbank af te stappen van de elementen vervat in het bezwaarschrift om over te gaan op nieuwe elementen om te belasten op basis van tekenen en aanwijzingen? Dit kan leiden tot doorlopende chantage in duizenden dossiers. Hoe zal de minister dit gevaar tegengaan dat indruist tegen de bedoeling van het ontwerp om op basis van onderhandelingen en niet langer op een conflictuele manier tot een oplossing te komen?

Met betrekking tot de vraag of de administratie in staat zal zijn van een conflictueel model over te stappen naar een model met eerbied voor het recht en de rechtsbeginselen, antwoordt de minister dat de sleutel tot het voorgestelde systeem erin bestaat dat de ambtenaren een zekere verantwoordelijkheid krijgen. Doordat de termijnen worden ingekort, krijgen zij een grotere verantwoordelijkheid. Een van de problemen waarmee we momenteel worden geconfronteerd in de fiscale procedure is dat de belastingambtenaren vaak niet meer in dezelfde dienst werken op het moment dat de dienst voor het administratief contentieux het bezwaar onderzoekt.

Door de termijnen te verkorten en de administratie verantwoordelijk te maken voor eventuele betwistingen rond hun dossiers, wordt de belastingbeambte verantwoordelijk voor dit contentieux en de eventuele gerechtelijke gevolgen ervan. Dit zou voor een diepgaande mentaliteitswijziging moeten zorgen in de fiscale administratie. De belastingbeambte zal voortaan rekening moeten houden met alle feitelijke en rechtelijke elementen en veel voorzichtiger optreden.

De plus, le ministre est convaincu que, comme l'organisation des administrations fiscales est très décentralisée, il sera possible de procéder à des comparaisons de résultats. Le ministre pense que, dans une logique d'évaluation, capitale dans le processus de responsabilisation, il faudra appliquer le «benchmarking», en comparant par exemple le pourcentage de litiges réglés dans les six mois, le taux de réussite dans la phase judiciaire, etc. Le ministre croit qu'à travers ces comparaisons, il sera possible de modifier les mentalités au niveau des services de taxation.

Cette logique de «benchmarking», en tenant compte du fait que les contraintes ne sont pas les mêmes pour chaque service de taxation, va permettre que toute la chaîne de taxation jusqu'à la phase judiciaire, soit responsabilisée par la mise en comparaison des résultats respectifs de chaque centre de contrôle. Or, il est impossible actuellement de faire des comparaisons lorsqu'il se passe un délai de plusieurs années entre le moment de la taxation et le moment où la taxation devient définitive.

Quant à la question de savoir comment l'administration fiscale va traiter la phase contentieuse administrative, les comparaisons vont jouer aussi un rôle important. Il serait inacceptable que l'administration, dès qu'elle trouve qu'un dossier est trop compliqué, laisse passer les six mois sans bouger. Un système sera mis en place par lequel il sera demandé l'administration de traiter les réclamations au fur et à mesure des entrées. Il ne faut pas oublier que le délai devient mobile. Ce ne sera plus le 30 avril de l'année qui suit. Il y aura maintenant des introductions de réclamations réparties sur toute l'année.

Par conséquent, il s'agira d'une véritable gestion de flux. Le but n'est pas de punir les fonctionnaires. Toutefois, le service qui sera systématiquement en retard et qui aura un taux de décisions directoriales endéans les 6 mois qui est nettement plus faible que les autres, devra se justifier. Ce système devrait amener une amélioration dans la qualité des prestations des administrations fiscales.

De plus, le rôle des juges spécialisés sera important. Le ministère de la Justice a pris les mesures nécessaires pour procéder à la nomination de 28 juges de première instance spécialisés, regroupés au siège des cinq cours d'appel pour fin mars 1999. Des calculs ont été faits qui indiquent que, même si l'on double le nombre de dossiers contentieux par rapport à la situation actuelle, en supposant que chaque juge traite environ 200 dossiers par an, il ne devrait y avoir aucun arriéré en matière fiscale. Pour le ministre, ce nombre de 200 paraît parfaitement gérable. Par comparaison, un juge civil traite entre 250 et 300 dossiers par an. Les greffes seront eux aussi adaptés.

Enfin, le ministre déclare qu'il ne veut pas priver l'administration, dans le cadre de l'égalité devant le

Aangezien de fiscale administratie sterk gedecentraliseerd is, is de minister ervan overtuigd dat de resultaten vergeleken kunnen worden. De minister vindt evaluatie van essentieel belang om verantwoordelijkheidszin op te wekken en wil daarom de techniek van «benchmarking» toepassen door bijvoorbeeld vergelijkingen te maken van het percentage geschillen dat binnen zes maanden wordt afgehandeld, van de succesratio in de gerechtelijke fase, enz. Met deze vergelijkingen meent de minister de mentaliteit bij de belastingdiensten te kunnen wijzigen.

Door de vergelijking van de respectieve resultaten van elk controlecentrum — waarbij uiteraard rekening wordt gehouden met het feit dat niet alle diensten even zwaar belast zijn — dwingt men alle schakels van het belastingstelsel, tot in de gerechtelijke fase, om hun verantwoordelijkheid op te nemen. Momenteel kunnen zo'n vergelijkingen niet worden gemaakt omdat meerdere jaren kunnen verstrijken tussen het ogenblik waarop belast wordt en het ogenblik waarop de belasting definitief wordt.

Ook met betrekking tot de vraag hoe de fiscale administratie zal optreden in de administratieve geschilfase, spelen vergelijkingen een belangrijke rol. We kunnen niet aanvaarden dat de administratie telkens als ze een dossier te moeilijk vindt zes maanden laat voorbijgaan zonder iets te doen. Een systeem zal worden ingevoerd waarbij de administratie wordt gevraagd bezwaren te behandelen naargelang ze binnenkomen. Men mag niet vergeten dat de termijn variabel wordt: het is niet langer steeds de 30e april van het volgende jaar. De bezwaarschriften zullen voortaan het hele jaar door worden ingediend.

De stroom van binnekomende bezwaren moet dus efficiënt worden beheerd. Het is niet de bedoeling om de ambtenaren te straffen, maar een dienst die systematisch vertraging heeft en veel minder zaken binnen 6 maanden afhandelt dan de andere, zal zich wel moeten verantwoorden. Met dit systeem zou de dienstverlening van de fiscale administraties moeten verbeteren.

Ook de gespecialiseerde rechters zullen een belangrijke rol spelen. De minister van Justitie heeft de nodige maatregelen genomen om 28 rechters te benoemen vóór eind maart 1999. Berekeningen tonen aan dat zelfs met een verdubbeling van het huidige aantal dossiers geen achterstand meer zou mogen ontstaan inzake fiscale geschillen, in de veronderstelling dat elk rechter ongeveer 200 dossiers per jaar behandelt. Tweehonderd dossiers lijkt de minister een perfect redelijk aantal. Een rechter in burgerlijke zaken behandelt zo'n 250 tot 300 dossiers per jaar. Ook de griffies zullen worden aangepast.

Ten slotte verklaart de minister dat hij met het oog op de gelijkheid voor de rechter (art. 807 van het

juge (art. 807 du Code judiciaire), de faire valoir des arguments et des moyens qui n'ont pas été utilisés dans la phase administrative parce que, dans la phase judiciaire, chacune des parties découvre de nouveaux arguments. Le ministre pense que le risque de voir l'administration se réserver une série d'arguments pour les sortir en cas de procédure judiciaire, est assez limité parce que, selon lui, ce sera tout à fait exceptionnel, dans la mesure où le principe de base de tous les actes administratifs posés par les administrations, y compris par l'administration fiscale, est la motivation. Par conséquent, l'article 346, alinéa 1<sup>er</sup>, CIR 92, prévoit que l'administration doit indiquer «les motifs qui lui paraissent justifier la rectification». Le juge pourra apprécier et donc réfuter un argument qui était connu du taxateur et qui était un élément majeur dans la décision et n'a pas été notifié. Dans tel cas, il y aurait matière à nullité et à annulation de la taxation. Cette obligation de motivation peut donc répondre à la crainte exprimée à l'égard de l'attitude de l'administration devant les tribunaux de première instance. C'est également une sauvegarde pour les taxations d'office.

Le ministre signale qu'a l'amendement n° 25 du gouvernement, dans le texte néerlandais de l'article 1385*undies*, deuxième alinéa, proposé, il convient de remplacer le mot «betekening» par le mot «kennisgeving».

l'amendement n° 6 de M. Coene est rejeté par 7 voix contre 2.

Les amendements n°s 20 et 30 de M. Hatry sont rejetés par 7 voix contre 2.

L'amendement n° 25 du gouvernement, moyennant la correction de texte dans le texte néerlandais, est adopté par 7 voix contre 2.

L'article 8, ainsi modifié, est adopté par 8 voix et 1 abstention.

#### Articles 9 et 10

Le président fait valoir que les amendements n°s 26 et 27 du gouvernement (voir doc. Sénat, n° 1-967/7, 1998-1999, p. 4) visent à retirer ces articles, l'adaptation du cadre organique de la justice faisant déjà l'objet de la loi du 20 juillet 1998.

Le ministre confirme que les vacances ouvertes par cette loi correspondent aux chiffres repris dans les articles 9 et 10 du projet de loi relatif à l'organisation judiciaire en matière fiscale.

Les amendements n°s 26 et 27 du gouvernement sont adoptés par 7 voix et 2 abstentions. Par conséquent, les articles 9 et 10 tombent.

Gerechtigd Wetboek) de administratie niet wil verbieden argumenten en middelen aan te voeren die zij niet in de administratieve fase heeft gebruikt, aangezien alle partijen in de gerechtelijke fase nieuwe argumenten ontdekken. Het risico dat de administratie argumenten zal achterhouden om er pas in de gerechtelijke fase mee voor de dag te komen, acht de minister niet groot omdat voor alle administratieve handelingen, ook die van de fiscale administratie, als basisbeginsel geldt dat ze gemotiveerd moeten zijn. Zo bepaalt artikel 346, eerste lid, WIB 92 dat de administratie de redenen moet vermelden «die naar haar oordeel de wijziging rechtvaardigen». De rechter kan dus oordelen over argumenten die de belastingdienst kende en die een belangrijk element vormden in haar beslissing maar die zij niet heeft meegedeeld, en deze eventueel verworpen. In dat geval is er een grond voor de nietigverklaring van de belasting. De motiveeringsplicht kan dus elke vrees aangaande de houding van de administratie voor de rechtbanken van eerste aanleg wegnemen. Het is ook een waarborg tegen aanslag van ambtswege.

De minister wijst erop dat in amendement nr. 25 van de regering in de Nederlandse versie van artikel 1385*undecies*, tweede lid, het woord «betekening» moet worden vervangen door het woord «kennisgeving».

Amendement nr. 6 van de heer Coene wordt verworpen met 7 stemmen tegen 2.

De amendementen nrs. 20 en 30 van de heer Hatry worden verworpen met 7 stemmen tegen 2.

Amendement nr. 25 van de regering, met de verbetering in de Nederlandse tekst, wordt aangenomen met 7 stemmen tegen 2.

Het aldus gewijzigde artikel 8, wordt aangenomen met 8 stemmen bij 1 onthouding.

#### Artikelen 9 en 10

De voorzitter merkt op dat de amendementen nrs. 26 en 27 van de regering (zie Stuk Senaat, nr. 1-967/7, 1998-1999, blz. 4) de artikelen 9 en 10 doen vervallen; de personeelsformatie in de rechtbanken wordt immers reeds gewijzigd bij de wet van 20 juli 1998.

De minister bevestigt dat de cijfers voor de vacatures waarin die wet voorziet, overeenstemmen met de cijfers in de artikelen 9 en 10 van het wetsontwerp betreffende de rechterlijke indeling in fiscale zaken.

De amendementen nrs. 26 en 27 van de regering worden aangenomen met 7 stemmen bij 2 onthoudingen. Derhalve vervallen de artikelen 9 en 10.

## Article 11

Cet article ne donne pas lieu à discussion.

L'article 11 est adopté à l'unanimité des 9 membres présents.

## Article 12

L'amendement n° 28 du gouvernement vise à :

« Remplacer l'article 12 proposé par la disposition suivante :

« Art. 12. — Les procédures pendantes devant les cours, les tribunaux et les autres instances, y compris les voies de recours qui peuvent être introduites contre leurs décisions, seront poursuivies et clôturées conformément aux règles en vigueur avant le 1<sup>er</sup> mars 1999.

Par dérogation à l'article 1385undecies du Code judiciaire, inséré par l'article 8 de la présente loi, la possibilité d'introduire une action au plus tôt six mois ou neuf mois après la date de réception du recours administratif au cas où ce recours n'a pas fait l'objet d'une décision, n'est pas applicable lorsque ce recours porte sur une imposition afférente à l'exercice d'imposition 1998 ou à un exercice d'imposition antérieur, en ce qui concerne les impôts sur les revenus et les taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

Lorsque le délai de recours visé à l'article 379 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il existait avant d'être abrogé par l'article 33 de la loi du ... relative au contentieux en matière fiscale, n'est pas expiré à la date du 1<sup>er</sup> mars 1999, le recours visé à l'article 1385decies du Code judiciaire peut être introduit dans un délai de trois mois à partir de la notification de la décision relative au recours administratif. »

## Justification

Afin de ne pas provoquer un engorgement des tribunaux de première instance, il est proposé de limiter la possibilité d'introduire un recours en justice à défaut de décision administrative rendue dans les six mois (ou neuf mois, selon le cas), aux seuls recours portant sur des contestations (en matière d'impôts sur les revenus et de taxes assimilées aux impôts sur les revenus) afférentes à un exercice postérieur à l'exercice d'imposition 1998.

Il est par ailleurs prévu que le nouveau délai d'introduction d'un recours auprès du tribunal de

## Artikel 11

Over dit artikel worden geen opmerkingen gemaakt.

Artikel 11 wordt eenparig aangenomen door de 9 aanwezige leden.

## Artikel 12

Amendement nr. 28 van de regering beoogt het volgende:

« Het voorgestelde artikel 12 vervangen door de volgende bepaling :

« Art. 12. — De gedingen die hangende zijn bij de hoven, de rechtbanken en andere instanties, met inbegrip van de rechtsmiddelen die tegen hun beslissingen kunnen worden aangewend, worden vervolgd en afgehandeld met toepassing van de vóór 1 maart 1999 geldende regels.

In afwijking van artikel 1385undecies van het Gerechtelijk Wetboek, ingevoegd door artikel 8 van deze wet, is de mogelijkheid om ten vroegste zes maanden of negen maanden na de datum van ontvangst van het administratief verhaal een vordering in te leiden zo over dat verhaal geen uitspraak is gedaan, niet van toepassing wanneer dat verhaal betrekking heeft op een aanslag betreffende het aanslagjaar 1998 of een vorig aanslagjaar, voor wat de inkomstenbelastingen en de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen betreft.

Wanneer de in artikel 379 van het Wetboek van inkomstenbelastingen 1992 bedoelde verhaaltermijn, zoals die bestond voor de afschaffing door artikel 33 van de wet van ... betreffende de beslechting van fiscale geschillen, niet verstreken is op de datum van 1 maart 1999, kan het in artikel 1385decies van het Gerechtelijk Wetboek bedoelde verhaal worden ingeleid binnen een termijn van drie maanden vanaf de betekening van de beslissing met betrekking tot het administratief verhaal. »

## Verantwoording

Teneinde geen overbelasting van de rechtbanken van eerste aanleg te veroorzaken, wordt voorgesteld om de mogelijkheid om een gerechtelijke beroepsprocedure te starten bij gebrek aan een administratieve beslissing binnen de zes maanden (of negen maanden, afhankelijk van de zaak) te beperken tot slechts die verhalen inzake betwistingen (inzake inkomstenbelasting en met inkomstenbelasting gelijkgestelde belastingen) betreffende een jaar volgend op het aanslagjaar 1998.

Er werd bovendien voorzien dat de nieuwe termijn voor het indienen van een verhaal bij de rechtbank

*première instance (3 mois) s'appliquera pour autant que ne soit pas expiré l'ancien délai de recours devant la cour d'appel (40 jours).*

Le ministre explique que l'amendement entre dans le cadre de la philosophie du « permis de citer » après 6 mois, étendu à 9 mois en ce qui concerne les taxations d'office puisque, dans ce cas de figure, il y a effectivement une série d'éléments neufs qui sont mis sur la table par le contribuable et il faut donner un peu plus de temps à l'administration pour les examiner.

Un premier sous-amendement à l'amendement n° 28 du gouvernement est l'amendement n° 32 de MM. Delcroix et Weyts. Il est libellé comme suit :

*« À l'article 12, alinéa 2, proposé, ajouter une phrase rédigée comme suit :*

*« La présente disposition n'est pas applicable aux réclamations qui sont toujours pendantes à l'administration et qui n'auront fait l'objet d'aucune décision au 31 mars 2001. »*

#### Justification

*La disposition transitoire prévue au deuxième alinéa ne peut servir de prétexte pour abandonner à son sort la kyrielle de procédures pendantes au moment de l'entrée en vigueur de la loi. Cet amendement vise donc à permettre au contribuable d'entamer une procédure judiciaire au plus tard le 31 mars 2001, au cas où à cette date le fisc n'aurait toujours pas pris de décision sur sa réclamation, qui, soit dit en passant, aura alors été en souffrance pendant plus de trois années.*

Un deuxième sous-amendement à l'amendement n° 28 du gouvernement est l'amendement n° 31 de M. Hatry :

*« Entre le deuxième et le troisième alinéa de l'article 12 proposé, insérer un nouvel alinéa, libellé comme suit :*

*« Toutefois, pour les recours portant sur une imposition afférente à l'exercice d'imposition 1998 ou à un exercice d'imposition antérieur sur lesquels il n'aurait pas été statué le 31 décembre 2000, le contribuable pourra introduire, à partir de cette date, l'action judiciaire visée par l'article 1385undecies du Code judiciaire. »*

#### Justification

*Même justification que pour l'amendement n° 68 au projet de loi 966 relatif au contentieux en matière fiscale.*

*van eerste aanleg (3 maanden) van toepassing is voor zover de oude termijn voor het indienen van een verhaal voor het hof van beroep (40 dagen) niet reeds zou verstreken zijn.*

De minister legt uit dat dit amendement betrekking heeft op het « recht om te dagvaarden » na 6 maanden, dat voor de aanslagen van ambtswege wordt uitgebreid tot 9 maanden. In dat geval brengt de belastingplichtige een hele reeks nieuwe elementen naar voren en hebben de belastingdiensten wat tijd nodig om deze elementen te onderzoeken.

Amendement nr. 28 van de regering wordt een eerste maal gesubamendeerd door de heren Delcroix en Weyts. Subamendement nr. 32 luidt als volgt :

*« Het voorgestelde artikel 12, tweede lid, aanvullen met een zin, luidende :*

*« Voor de bezwaarschriften die nog bij de administratie hangende zijn en waarover op 31 maart 2001 geen beslissing is genomen, vervalt deze bepaling. »*

#### Verantwoording

*De overgangsbepaling in het tweede lid mag geen voorwendsel zijn om de karrenvracht aan hangende gedingen op het moment van inwerkingtreding van de wet, aan hun lot over te laten. Daarom is het de bedoeling om met dit amendement uiterlijk op 31 maart 2001 de belastingplichtige de mogelijkheid te geven eindelijk naar de rechter te stappen, indien de fiscus op dat moment nog steeds geen beslissing genomen heeft over zijn bezwaar, dat op dat moment notabene al meer dan drie jaar zal liggen wachten.*

Een tweede subamendement op het amendement nr. 28 van de regering is het amendement nr. 31 van de heer Hatry :

*« Tussen het tweede en het derde lid van het voorgestelde artikel een nieuw lid invoegen, luidende :*

*« Heeft het beroep betrekking op een aanslag betreffende het aanslagjaar 1998 of een vorig aanslagjaar waarover op 31 december 2000 nog geen beslissing is genomen, dan kan de belastingplichtige de vordering bedoeld in artikel 1385undecies van het Gerechtelijk Wetboek vanaf die datum instellen. »*

#### Verantwoording

*Zelfde verantwoording als voor amendement nr. 68 op wetsontwerp nr. 966 betreffende de beslechting van fiscale geschillen.*

L'auteur souligne que la seule différence entre son sous-amendement et le sous-amendement n° 32 est une différence de 3 mois dans le délai accordé à l'administration pour statuer sur les recours pendants.

Le ministre répète que, sur le plan des principes, ces sous-amendements sont acceptables puisqu'ils réduisent la différence de traitement entre le contentieux ancien et le contentieux nouveau.

Le ministre pense toutefois que le contentieux administratif actuel est un contentieux dont la résorption ne sera pas aisée. N'empêche que l'on pourrait donner un signal à l'administration qui peut alors programmer la réduction du contentieux sur la période suffisante avec, comme seule sanction à l'expiration de celle-ci, la possibilité pour le contribuable de s'adresser au tribunal de première instance.

Le ministre préfère la date du 31 mars 2001 à celle du 31 décembre 2000 parce qu'entretemps, les tribunaux tourneront «à plein régime». Le ministre ne voudrait pas qu'au début, les tribunaux soient débordés par un afflux d'actions.

Étant donné que le ministre accepte le sous-amendement n° 32, M. Hatry retire son sous-amendement n° 31 en faveur du n° 32, qui a pratiquement la même portée.

En réponse à la question d'un membre, le ministre déclare que, si l'administration statue dans des dossiers pendants après l'entrée en vigueur de la présente loi, le contribuable mécontent pourra saisir directement le tribunal de première instance au lieu de la Cour d'appel.

Le ministre réplique que quand la procédure judiciaire est déjà intentée, les anciennes règles de procédure restent d'application. Par contre, pour toutes les actions introduites après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, ce sont les règles de procédure qu'elle contient qui seront d'application.

Le président fait remarquer que, d'après le service linguistique du Sénat, à l'amendement n° 28 du gouvernement, dans le texte néerlandais, le mot «verhaal» doit être remplacé par le mot «beroep». (voir aussi art. 8 dans le doc. Chambre 1342/17.)

L'amendement n° 32 de MM. Delcroix et Weyts est adopté à l'unanimité des 9 membres présents.

L'amendement n° 28 du gouvernement est adopté par 7 voix contre 2.

L'article 12, ainsi modifié, est adopté à l'unanimité des 9 membres présents.

De auteur onderstreept dat zijn subamendement en subamendement nr. 32 identiek zijn op één punt na: er zit een verschil van 3 maanden in de termijn die de belastingdiensten krijgen om uitspraak te doen over de nog hangende beroepsprocedures.

De minister herhaalt dat hij deze subamendementen, die erop gericht zijn de behandeling van oude en nieuwe geschillen zoveel mogelijk op elkaar af te stemmen, in principe aanvaardbaar vindt.

De minister meent echter dat het heel wat voeten in de aarde zal hebben om de berg bestaande administratieve geschillen weg te werken. Toch zou men een signaal kunnen geven aan de belastingdiensten, die dan een programma kunnen opstellen om het aantal geschillen in de periode te doen slinken; de enige sanctie bestaat erin dat de belastingplichtige zich na afloop van deze periode kan wenden tot de rechtbank van eerste aanleg.

De minister verkiest 31 maart 2001 boven 31 maart 2000 omdat de rechtbanken op dat ogenblik «op volle toeren» zullen draaien. Men moet voorkomen dat de rechtbanken in het begin zouden verdrinken in de vloedgolf van rechtsgedingen.

Omdat de minister subamendement nr. 32 aanvaardt, trekt de heer Hatry zijn subamendement nr. 31 in ten voordele van subamendement nr. 32 dat nagenoeg dezelfde strekking heeft.

Op vraag van een lid stelt de minister dat voor de hangende dossiers waarin de administratie een uitspraak doet na de inwerkingtreding van deze wet, waarmee de belastingplichtige niet akkoord gaat, deze laatste zich rechtstreeks tot de rechtbank van eerste aanleg kan wenden in plaats van tot het hof van beroep.

De minister antwoordt dat de oude procedureregels van toepassing blijven wanneer de gerechtelijke procedure reeds is ingesteld. Voor de gedingen die worden ingevoerd na de inwerkingtreding van de nieuwe wet, gelden de procedureregels van deze nieuwe wet.

De voorzitter merkt op dat de Taaldienst van de Senaat van oordeel is dat in de Nederlandse tekst van amendement nr. 28 van de regering het woord «verhaal» moet worden vervangen door het woord «beroep» (zie ook artikel 8 van het Stuk Kamer, nr. 1342/17).

Amendement nr. 32 van de heren Delcroix en Weyts wordt door de 9 aanwezige leden eenparig aangenomen.

Amendement nr. 28 van de regering wordt aangenomen met 7 tegen 2 stemmen.

Het aldus gewijzigde artikel 12 wordt eenparig aangenomen door de 9 aanwezige leden.

**VI. VOTES FINALS**

L'ensemble du projet de loi relative au contentieux en matière fiscale, ainsi que l'ensemble du projet de loi relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale sont adoptés à l'unanimité des 9 membres présents.

Le présent rapport a été approuvé à l'unanimité des 9 membres présents.

*Les rapporteurs,*  
Luc COENE.  
Jacques SANTKIN.

*Le président,*  
Paul HATRY.

\*  
\* \*

**TEXTE ADOPTÉ  
PAR LA COMMISSION DES FINANCES  
ET DES AFFAIRES ÉCONOMIQUES**

\_\_\_\_\_  
Voir le doc. 1-966/12 et 1-967/11

**VI. EINDSTEMMINGEN**

Het wetsontwerp betreffende de beslechting van fiscale geschillen alsook het wetsontwerp betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken worden in hun geheel eenparig aangenomen door de 9 aanwezige leden.

Dit verslag wordt eenparig goedgekeurd door de 9 aanwezige leden.

*De rapporteurs,*  
Luc COENE.  
Jacques SANTKIN.

*De voorzitter,*  
Paul HATRY.

\*  
\* \*

**TEKST AANGENOMEN  
DOOR DE COMMISSIE VOOR DE FINANCIËN  
ENDE ECONOMISCHE AANGELEGENHEDEN**

\_\_\_\_\_  
Zie Stukken 1-966/12 en 1-967/11



**ANNEXE 1 — BIJLAGE 1**

---

REPRÉSENTATION PERMANENTE DE LA BELGIQUE AUPRÈS DE L'UNION EUROPÉENNE

1040 Bruxelles

rue Belliard 62

Monsieur le Ministre,

Concerne : Obligation d'information — V/référence : PG/JB/980423/1.

J'ai l'honneur de vous transmettre en annexe la réponse des services de la Commission à la lettre que je leur ai adressée sur la base de votre demande d'information.

Veillez agréer, Monsieur le Ministre, l'assurance de ma plus haute considération.

Le Représentant permanent,

F. VAN DAELE.

**COMMISSION EUROPÉENNE**

Bruxelles, le

Monsieur l'Ambassadeur,

Objet: Votre lettre en date du 6 mai 1998. Réf.: P.11-5411-66.665

Par votre lettre en date du 6 mai 1998, vous demandez l'avis de mes services quant à la compatibilité avec les directives bancaires d'une modification du Code belge des impôts sur les revenus prévue dans un projet de loi en cours de discussion.

La modification (à l'article 327, § 5, du Code des impôts sur les revenus) dont question, exigerait en effet que «la Commission bancaire et financière (ci-après CBF)» autorité compétente au sens des directives bancaires, «informe immédiatement le ministre des Finances lorsqu'elle constate qu'un organisme dont elle assure le contrôle, a mis en place un mécanisme particulier qui a pour but ou pour effet d'encourager la fraude fiscale dans le chef de tiers». Ce libellé serait repris de l'article 57, § 3, de la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit.

La question sur la compatibilité de cette modification avec les directives bancaires s'inscrit dans le cadre du principe du secret professionnel établi par l'article 12 de la première directive bancaire (ci-après PDB) qui prévoit que «toute personne exerçant ou ayant exercé une activité pour les autorités compétentes... sont tenues au secret professionnel. Ce secret implique que les informations confidentielles qu'elles reçoivent à titre professionnel ne peuvent être divulguées à quelque personne ou autorité que ce soit... sans préjudice des cas relevant du droit pénal.»

Afin de déterminer la compatibilité avec l'article 12 de la PDB de l'obligation dans le chef de la CBF d'informer le ministre des Finances de l'existence de mécanismes particuliers, tels que le veut la proposition de modification de l'article 327, § 5, du Code des impôts sur les revenus, il convient donc d'examiner si l'établissement d'un «mécanisme particulier qui a pour but ou pour effet d'encourager la fraude fiscale dans le chef de tiers» au sens de l'article 57, § 3, de la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit, est un acte qui relève du droit pénal belge. Mes services ne disposent pas des éléments leur permettant d'effectuer un tel examen.

Dans le cas où l'établissement de tels mécanismes relève du droit pénal, l'obligation dans le chef de la CBF d'informer le ministre des Finances pourrait, le cas échéant, être compatible avec la PDB.

Il convient bien sûr de souligner que rien dans la première ou la seconde directive bancaire n'empêche la CBF dans son rôle d'autorité compétente d'imposer aux établissements sous son contrôle le respect de mesures qu'elle estime appropriées afin d'éviter la fraude fiscale.

Veillez agréer, monsieur l'ambassadeur, l'assurance de ma plus haute considération.

John F. MOGG

**LE VICE-PREMIER MINISTRE DES FINANCES ET DU COMMERCE EXTÉRIEUR**

1000 Bruxelles, le 27 avril 1998

Rue de la Loi 12

Monsieur le représentant permanent de la Belgique auprès de l'Union européenne

Rue Belliard, 62

1040 BRUXELLES

Monsieur l'ambassadeur,

Concerne : obligation d'information.

J'ai l'honneur de vous exposer ce qui suit.

Le code des impôts sur les revenus prévoit, en son article 327, § 5, une obligation d'information pour la Commission bancaire et financière. Celle-ci doit m'informer immédiatement « lorsqu'elle constate qu'un organisme dont elle assure le contrôle a contribué à mettre en place un mécanisme qui a pour but ou pour effet d'organiser des infractions à la loi fiscale et qui implique une complicité de l'établissement et du client dans un but de fraude ».

À l'occasion de la discussion du projet de loi réformant la procédure fiscale, la Commission des Finances de la Chambre a approuvé la modification suivante :

« Art. 327, § 5 — La Commission bancaire et financière informe immédiatement le ministre des Finances lorsqu'elle constate qu'un organisme dont elle assure le contrôle a mis en place un mécanisme particulier qui a pour but ou pour effet d'encourager la fraude fiscale dans le chef de tiers ».

Le libellé nouveau est repris du libellé de l'article 57, § 3, de la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit. Une copie dudit article est jointe en annexe.

En séance plénière, certains députés ont exprimé le désir que la Commission européenne soit consultée sur la conformité du nouveau libellé avec le droit européen.

C'est ce que je vous demande de faire par la présente. Compte tenu du fait que l'examen du projet doit se poursuivre prochainement au Sénat, il me serait agréable que l'avis de la Commission me parvienne dans un délai rapproché.

Veillez agréer, Monsieur l'ambassadeur, l'assurance de ma haute considération.

Ph. MAYSTADT.

**ANNEXE 2**

---

**BIJLAGE 2**

---

Cette annexe p. 244 à 248 est uniquement disponible sur support papier.

Deze bijlage blz. 244 tot en met 248 is uitsluitend gedrukt beschikbaar.







