

SÉNAT DE BELGIQUE

SESSION DE 1998-1999

20 JANVIER 1999

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

Procédure d'évocation

AMENDEMENTS
déposés après l'approbation du rapport

N° 36 DU GOUVERNEMENT

Art. 3

**Remplacer la dernière phrase du paragraphe 2bis
de l'article 191 du Code judiciaire comme suit :**

*« Ces titres et expérience sont examinés par la
commission de nomination et de désignation visée à
l'article 259bis - 8. »*

Justification

L'amendement vise uniquement à mettre le texte du présent
projet en concordance avec le texte de la loi du 22 décembre 1998
modifiant certaines dispositions de la deuxième partie du Code

*Voir:***Documents du Sénat:****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 9: Amendements.

N° 10: Rapport.

N° 11: Texte adopté par la commission.

BELGISCHE SENAAAT

ZITTING 1998-1999

20 JANUARI 1999

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

Evocatieprocedure

AMENDEMENTEN
ingediend na de goedkeuring van het verslag

Nr. 36 VAN DE REGERING

Art. 3

**De laatste zin van paragraaf 2bis van artikel 191
van het Gerechtelijk Wetboek vervangen als volgt :**

*« Deze titels en verdiensten worden onderzocht
door de benoemings- en aanwijzingscommissie be-
doeld in artikel 259bis - 8. »*

Verantwoording

Dit amendement heeft als enig doel de tekst van het wetsont-
werp in overeenstemming te brengen met de tekst van de wet van
22 december 1998 tot wijziging van sommige bepalingen van deel

*Zie:***Gedr. St. van de Senaat:****1-967 - 1997/1998:**Nr. 1: Ontwerp overgezonden door de Kamer van volksvertegenwoor-
digers.

Nrs. 2 tot 5: Amendementen.

1-967 - 1998/1999:

Nrs. 6 tot 9: Amendementen.

Nr. 10: Verslag.

Nr. 11: Tekst aangenomen door de commissie.

judiciaire concernant le Conseil supérieur de la Justice, la nomination et la désignation de magistrats et instaurant un système d'évaluation pour les magistrats.

Les comités d'avis sont en effet remplacés par des commissions de nomination et de désignation, comme prévu à l'article 45 de la loi du 22 décembre 1998 introduisant un article 259bis - 8 nouveau dans le Code judiciaire. Ces commissions reprendront notamment les tâches des comités d'avis, tels que prévus à l'article 259ter actuel du Code.

N° 37 DU GOUVERNEMENT

Art. 11

Ajouter un quatrième alinéa, rédigé comme suit :

« Jusqu'à l'entrée en vigueur de l'ensemble des dispositions des articles 45 et 46 de la loi du 22 décembre 1998 modifiant certaines dispositions de la deuxième partie du Code judiciaire concernant le Conseil supérieur de la Justice, la nomination et la désignation de magistrats et instaurant un système d'évaluation pour les magistrats, les comités d'avis précédemment institués en vertu de l'article 259ter ancien du Code judiciaire rendent les avis prévus au § 2bis nouveau de l'article 191 du Code judiciaire sur les titres et l'expérience des candidats. »

Justification

La loi du 22 décembre 1998 modifiant certaines dispositions de la deuxième partie du Code judiciaire concernant le Conseil supérieur de la Justice, la nomination et la désignation de magistrats et instaurant un système d'évaluation pour les magistrats remplace, en son article 45, l'article 259ter du Code judiciaire. Or, certaines dispositions de l'article 45, qui institue les commissions de nomination et de désignation, voient leur entrée en vigueur retardée par l'effet de l'article 109 de la même loi.

La présente disposition transitoire prévoit donc que les comités d'avis, institués sur la base de l'article 259ter actuel, restent compétents afin de donner leur avis sur les titres et expérience des candidats jusqu'à l'entrée en vigueur de l'ensemble des dispositions de l'article 45.

En outre, jusqu'à l'entrée en vigueur de l'article 46 de la loi précitée, la procédure de nomination sera poursuivie conformément aux dispositions en vigueur.

Le ministre des Finances,

Jean-Jacques VISEUR.

N° 38 DE M. LOONES

Art. 8

Remplacer l'article 728, § 2bis, proposé, comme suit :

« § 2bis. *Le ministre des Finances peut se faire représenter devant le tribunal de première instance,*

II van het Gerechtelijk Wetboek met betrekking tot de Hoge Raad voor de Justitie, de benoeming en aanwijzing van magistraten en tot invoering van een evaluatiesysteem voor magistraten.

De adviescomités worden immers vervangen door de benoemings- en aanwijzingscommissies, zoals bepaald in artikel 45 van de wet van 22 december 1998 dat een nieuw artikel 259bis - 8 invoegt in het Gerechtelijk Wetboek. Deze commissies zullen, onder meer, de taken overnemen van de adviescomités, bedoeld in het bestaande artikel 259ter van het Gerechtelijk Wetboek.

Nr. 37 VAN DE REGERING

Art. 11

Een vierde lid toevoegen, luidend als volgt :

« Tot op het ogenblik van de inwerkingtreding van alle bepalingen van de artikelen 45 en 46 van de wet van 22 december 1998 tot wijziging van sommige bepalingen van deel II van het Gerechtelijk Wetboek met betrekking tot de Hoge Raad voor de Justitie, de benoeming en aanwijzing van magistraten en tot invoering van een evaluatiesysteem voor magistraten, worden de adviezen over de titels en verdiensten, bedoeld in het nieuwe artikel 191, § 2bis, van het Gerechtelijk Wetboek, uitgebracht door de adviescomités die eerder zijn ingesteld krachtens het bestaande artikel 259ter van het Gerechtelijk Wetboek. »

Verantwoording

Artikel 45 van de wet van 22 december 1998 tot wijziging van sommige bepalingen van deel II van het Gerechtelijk Wetboek met betrekking tot de Hoge Raad voor de Justitie, de benoeming en aanwijzing van magistraten en tot invoering van een evaluatiesysteem voor magistraten voorziet in de vervanging van artikel 259ter van het Gerechtelijk Wetboek. De inwerkingtreding van sommige bepalingen van artikel 45, naar luid waarvan de benoemings- en aanwijzingscommissies worden opgericht, wordt evenwel vertraagd door de gevolgen van artikel 109 van dezelfde wet.

Deze overgangsbepaling voorziet derhalve erin dat de adviescomités ingericht op grond van het bestaande artikel 259ter tot de inwerkingtreding van alle bepalingen van artikel 45 bevoegd blijven om van advies te dienen omtrent de titels en verdiensten van de kandidaten.

Bovendien wordt tot de inwerkingtreding van artikel 46 van voornoemde wet de benoemingsprocedure gevoerd overeenkomstig de geldende bepalingen.

De minister van Financiën,

Nr. 38 VAN DE HEER LOONES

Art. 8

Het voorgestelde artikel 728, § 2bis, vervangen als volgt :

« § 2bis. *Voor de rechtbank van eerste aanleg kan de minister van Financiën zich in de geschillen,*

pour ce qui est des contestations visées à l'article 569, premier alinéa, 32°, par un fonctionnaire désigné par lui. Dans ce cas, le contribuable et son avocat peuvent se faire assister par un expert-comptable. L'assistance du comptable est soumise à l'appréciation du juge qui vérifiera si, le cas échéant, le ministre des Finances se fait représenter par un fonctionnaire et si la contestation porte en tout ou en partie sur des éléments de fait ou des questions relatives à l'application du droit comptable.»

Justification

Le présent amendement vise à assurer l'égalité de traitement entre les parties tout au long de la procédure judiciaire devant le tribunal de première instance, égalité dont la Cour de Strasbourg consacre le principe dans sa jurisprudence en posant en substance que «la condition, que chacune des parties, c'est-à-dire tant le demandeur que le défendeur, dispose de moyens suffisants, équivalents et adaptés, pour pouvoir prendre position sur les points de droit et les faits qu'aucune des parties ne soit lésée vis-à-vis de l'autre, (...) est l'un des principes essentiels qui fondent le droit à un procès équitable».

Le principe de base de la jurisprudence, à savoir celui de l'égalité de moyens, ne semble pas être garanti en l'occurrence. Devant la commission des Finances de la Chambre (doc. Chambre, n° 1341/17, 97/98, p. 118), le ministre des Finances a souligné 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 que le contribuable ne souhaite comparaître en personne, il n'aura d'autre recours que de louer les services d'un avocat.

Sans préjudice des dispositions de l'article 440 du Code judiciaire (l'amendement prévoit de surcroît que c'est l'avocat lui-même qui doit décider si l'assistance d'un expert-comptable est ou non opportune), il convient d'accorder une attention particulière au fait qu'en général, le juge fiscal devra trancher le différend en présence du fonctionnaire qui a traité le dossier et dont on sait qu'il connaît à fond les techniques fiscales et comptables ainsi que d'un avocat qui, en ce qui le concerne, aura une connaissance approfondie de la procédure et sera le plus souvent moins au fait des subtilités de la législation comptable et fiscale, qui ne peuvent s'acquérir que par la pratique quotidienne.

Il semble dès lors logique que celui-ci puisse être impressionné par la technicité de l'argumentation de l'administration et soit tenté d'accepter ni plus ni moins les faits tels qu'ils sont exposés par le fonctionnaire qui suit le dossier depuis le début, et ce, contrairement au contribuable qui doit se faire assister par un spécialiste de la procédure qui n'a pas suivi personnellement l'acheminement administratif du dossier.

Cette préoccupation est d'autant plus fondée que les nominations des juges fiscaux suivront la procédure habituelle. Autrement dit, rien ne garantit que les juges fiscaux soient des spécialistes du droit fiscal et encore moins du droit comptable. Il est pourtant indéniable que ces deux législations sont étroitement liées. Outre la dérogation prévue expressément dans la législation fiscale, les bénéficiaires professionnels imposables sont en effet déter-

bedoeld in artikel 569, eerste lid, 32°, laten vertegenwoordigen door een door hem aangewezen ambtenaar. In dit geval kunnen de belastingplichtige en zijn advocaat zich laten bijstaan door een accountant. De bijstand door de accountant is onderworpen aan de beoordeling van de rechter die zal nagaan of, in voorkomend geval, de minister van Financiën zich laat vertegenwoordigen door een ambtenaar en of de betwisting geheel of ten dele betrekking heeft op feitelijke elementen of op vragen met betrekking tot de toepassing van het boekhoudrecht.»

Verantwoording

Onderhavig amendement beoogt de gelijke behandeling van de partijen gedurende de gerechtelijke procedure voor de rechtbank van eerste aanleg, zoals de rechtspraak van het hof van Straatsburg bevestigt: «de vereiste dat elk van de partijen, met andere woorden zowel de eiser als de verweerder, beschikt over voldoende, gelijkwaardige en passende middelen om een standpunt in te nemen over de rechtspunten en feiten, en geen van de partijen wordt benadeeld ten opzichte van de andere, (...) een essentieel bestanddeel van het recht op een eerlijke proces».

Het basisprincipe van de rechtspraak, namelijk de gelijkheid der middelen, lijkt in dit geval niet gegarandeerd. Voor de commissie van Financiën van de Kamer (Stuk Kamer, nr. 1341/17, 97/98, blz. 118) beklemtoonde de minister van Financiën dat «de Staat zich kan laten vertegenwoordigen door een advocaat, zoals het gemene recht voorziet, dan wel door een op grond van criteria inzake 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 de belastingplichtige wenst in persoon te verschijnen, blijft hem enkel de mogelijkheid om beroep te doen op de diensten van een advocaat.

Zonder afbreuk te doen aan de bepalingen van artikel 440 van het Gerechtelijk Wetboek (het amendement voorziet bovendien dat het de advocaat zelf is die moet beslissen of de bijstand van een accountant al dan niet opportuun is) moet bijzonder de aandacht worden gevestigd op het feit dat de fiscale rechter in het algemeen het geschil zal moeten beslechten in de aanwezigheid van de ambtenaar die het dossier behandeld heeft en waarvan het alomgekend is dat deze over een doorgedreven kennis beschikt in fiscale en boekhoudkundige technieken en van een advocaat, die wat hem betreft eerder beschikt over een grondige procedurekennis en meestal minder op de hoogte is van de subtiliteiten van de boekhoud- en fiscale wetgeving, die de dagelijkse praktijk toelaat te verwerven.

Het lijkt dan ook logisch dat deze onder de indruk kan geraken van de techniciteit die aangebracht wordt in de argumentatie van de administratie en de neiging zou kunnen hebben om de feiten zonder meer te aanvaarden zoals die door de ambtenaar, die trouwens het dossier volgt van in het begin, worden beschreven. Dit in tegenstelling tot de belastingplichtige die zich dient te laten bijstaan door een specialist inzake procedure, die zelf het administratief verloop van het dossier niet heeft gevolgd.

Terecht, deze bezorgdheid blijkt des ter meer gegrond vermits de benoemingen van de fiscale rechters volgens de gebruikelijke procedure zullen verlopen. Met andere woorden, niets garandeert dat de fiscale rechters specialisten in fiscaal recht en nog minder in boekhoudrecht zullen zijn. Nochtans zijn deze twee wetgevingen onbetwistbaar nauw met elkaar verbonden. Behoudens uitdrukkelijk in de fiscale wetgeving voorziene afwijking, worden de

minés conformément aux règles du droit comptable. Tout le monde s'accorde à dire que cette règle trouve sa source dans un extrait du Rapport au Roi qui introduisait l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises et qui était rédigé comme suit: «les règles en matière d'évaluations, d'amortissements, de réductions de valeur et de provisions pour risques déposées dans le présent arrêté seront acceptées par l'administration fiscale pour la détermination de l'assiette taxable, sauf dans la mesure où il y serait dérogé explicitement par la législation fiscale».

Indépendamment du fait que le respect des règles formelles constitue un élément essentiel de la procédure judiciaire, l'on ne peut pas nier que la défense correcte des intérêts du contribuable passe par une argumentation précise, complète et technique, qui suppose souvent une connaissance approfondie de la comptabilité. Les provisions pour risques et charges, les amortissements, les évaluations de créances dans le cadre du régime de fusion-scission et de l'apport général, voire le contrôle des mouvements des réserves en début d'exercice ou encore le régime intercommunautaire en matière de TVA ne sont que quelques-uns des points à propos desquels le droit comptable commande le traitement fiscal et qui peuvent soulever des polémiques. Néanmoins, la mission quotidienne des juges qui siègeront au tribunal de première instance sera de trouver une solution à ces dossiers difficiles. Dans le prolongement du raisonnement qu'a suivi le Cour de cassation dans son arrêt du 20 février 1997, le juge sera tenu, le cas échéant, de vérifier si les traitements comptables du demandeur ont été réalisés conformément à la législation comptable et, de surcroît, s'il existe une règle fiscale expresse qui déroge à la règle comptable.

Il est clair que l'assistance que l'expert-comptable fournit à son client, le contribuable, est capitale et qu'elle peut prendre deux formes:

— Le contribuable qui tient à éviter d'avoir à supporter un surcroît de charges au cours de la procédure judiciaire, devrait pouvoir se faire assister par un expert-comptable. Dans ce cas, il serait souhaitable de recourir à la procédure écrite définie à l'article 755 du Code judiciaire, qui permet d'éviter que les tribunaux ne soient surchargés.

— Lorsque le contribuable choisit l'aide d'un avocat pour sa défense, il faudrait que cet avocat puisse se faire assister, devant le juge, par l'expert-comptable de son client.

Dans l'hypothèse où l'expert-comptable intervient, non plus en tant que témoin, mais en tant qu'expert-comptable, il appartient au juge de première instance d'apprécier si les contestations portent suffisamment sur des éléments de faits ou des questions relatives au droit comptable pour qu'il puisse autoriser l'assistance de l'expert-comptable [praticien qui, en vertu de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises, doit avoir le même niveau de compétence et de formation que le réviseur d'entreprises et être soumis aux mêmes conditions de diplôme (niveau universitaire) que celui-ci].

L'assistance de l'expert-comptable au contribuable serait tout aussi utile dans le cadre de la procédure écrite qu'au moment de la comparution devant les chambres fiscales des tribunaux de première instance, car c'est, en fait, lui qui a géré le dossier contesté et qui s'est chargé de le défendre au cours de la phase administrative. L'on se rend d'autant mieux compte que cette assistance est précieuse, quand on sait que les tribunaux de première instance seront le premier niveau de pleine jurisprudence auquel il sera possible, pour autant que l'on adopte l'amendement déposé par le gouvernement, d'introduire tous les griefs nouveaux, même s'ils ne sont plus repris par la suite dans la requête, et de mener un débat contradictoire.

belastbare bedrijfswinsten immers vastgesteld overeenkomstig de regels van het boekhoudrecht. Het is algemeen aanvaard dat deze regel zijn oorsprong vindt in een passage van het Verslag aan de Koning voorafgaand aan het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 betreffende de jaarrekening van de ondernemingen die stelt dat: «de fiscale administratie de regels van dit besluit met betrekking tot de waarderings-, de afschrijvings-, de waardeverminderingen en de voorzieningen, zal aannemen voor het bepalen van de belastbare basis, tenzij in die mate waarin de fiscale wetgeving er uitdrukkelijk zou van afwijken».

Ongeacht het feit dat de formele regels een essentieel element zijn in de procedure voor de rechtbanken kan niet betwist worden dat de correcte verdediging van de belangen van de belastingplichtige een precieze, volledige en technische argumentatie vereist die meestal een grondige kennis veronderstelt op het vlak van boekhouding. De voorzieningen voor risico's en kosten, afschrijvingen, waarderings van vorderingen met regime van fusies-splitting en algemene inbreng, zelfs het nazicht van de bewegingen van de reserves bij aanvang van het boekjaar alsook de intracommunautaire regeling inzake BTW zijn enkele voorbeelden van polemiek waar de fiscale behandeling bepaald wordt door het boekhoudrecht. Niettemin zal het de dagelijkse opdracht worden van de rechters die zullen zetelen bij de rechtbank van eerste aanleg om voor deze moeilijke dossiers een oplossing te vinden. In navolging van de redenering van het Hof van Cassatie in zijn arrest van 20 februari 1997, zal de rechter er desgevallend toe gehouden zijn na te gaan of de boekhoudkundige verwerkingen van de verzoeker verliepen overeenkomstig de boekhoudwetgeving en bovendien te onderzoeken of er desbetreffend uitdrukkelijk een fiscale regel is voorzien waarbij kan afgeweken worden van de boekhoudregel.

Het staat vast dat de bijstand van de accountant aan zijn cliënt, de belastingplichtige, zeer belangrijk is en op twee manieren kan verlopen:

— Wanneer de belastingplichtige wil vermijden dat de lasten die hij tijdens de gerechtelijke procedure moet dragen nog groter worden, zou hij zich moeten kunnen laten bijstaan door een accountant. In dergelijk geval zou het wenselijk zijn gebruik te maken van de schriftelijke procedure, vastgelegd in artikel 755 van het Gerechtelijk Wetboek waardoor overbelasting van de rechtbanken zou kunnen worden vermeden.

— Als hij ervoor kiest zich te verdedigen met de medewerking van een advocaat, zou die advocaat moeten kunnen beslissen zich voor de rechter te laten bijstaan door de accountant van zijn cliënt.

Wanneer de accountant niet meer als getuige maar als deskundige-assistent optreedt, is het aan de rechter van eerste aanleg om te beoordelen of de geschillen in voldoende mate betrekking hebben op feitelijke elementen en op aangelegenheden die tot het boekhoudkundige recht behoren om de bijstand toe te laten van de accountant [beroepsbeoefenaar die sinds de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat moet beantwoorden aan eenzelfde bekwaamheids- en opleidingsniveau als de bedrijfsrevisor en die aan dezelfde diplomaveristen (universitair niveau) is onderworpen als deze laatste].

Ongeacht of ze wordt ingeroepen tijdens de schriftelijke procedure of op het ogenblik van de verschijning voor de fiscale kamers van de rechtbanken van eerste aanleg, zal de bijstand van zijn accountant voor de belastingplichtige bijzonder nuttig blijken te zijn omdat de accountant in werkelijkheid diegene is die het dossier waarop het geschil betrekking heeft, beheert en die de verdediging ervan tijdens de administratieve fase op zich heeft genomen. Die bijstand wordt des te kostbaarder wanneer men weet dat de rechtbanken van eerste aanleg het eerste niveau van volle rechtspraak zullen zijn waar het mogelijk zal zijn, als het door de regering ingediende amendement wordt aangenomen, om alle nieuwe bezwaren in te dienen, ook al worden die later niet in het bezwaarschrift ingeroepen, en een tegensprekelijk debat te voeren.

En prévoyant l'intervention ponctuelle de l'expert-comptable, l'on donne au contribuable la possibilité de louer les services d'un spécialiste dans les cas où l'administration a elle aussi la possibilité de le faire.

N° 39 DE M. LOONES

Art. 9

A. Supprimer l'article 1385*decies*.

B. Remplacer l'article 1385*undecies* proposé par la disposition suivante :

« Art. 1385*undecies*. — Contre l'administration fiscale, et dans les contestations visées à l'article 569, alinéa 1^{er}, 32^o, l'action est admise même si le demandeur n'a pas introduit préalablement le recours administratif organisé par ou en vertu de la loi. »

Door de punctuele tussenkomst van de accountant wordt de belastingplichtige de mogelijkheid geboden beroep te doen op de diensten van een specialist daar waar de administratie over dezelfde mogelijkheden beschikt.

Nr. 39 VAN DE HEER LOONES

Art. 9

A. Het voorgestelde artikel 1385*decies* doen vervallen.

B. Het voorgestelde artikel 1385*undecies*, vervangen als volgt :

« Art. 1385*undecies*. — Tegen de belastingadministratie wordt de vordering inzake de geschillen bedoeld in artikel 569, eerste lid, 32^o, toegelaten zelfs indien de eiser het door of krachtens de wet georganiseerde administratief beroep niet voorafgaandelijk heeft ingesteld. »

Jan LOONES.