

Rolnummer 2889
Arrest nr. 53/2005 van 8 maart 2005

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 356 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Luik.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en A. Arts, en de rechters P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke en J. Spreutels, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij vonnis van 8 januari 2004 in zake de b.v.b.a. Cabinet immobilier Marengo tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 19 januari 2004, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Luik de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 356 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat, op naam van de belastingplichtige die onderworpen is aan de inkomstenbelasting en die met toepassing van artikel 1385*decies* van het Gerechtelijk Wetboek voor een rechtbank beroep heeft ingesteld tegen een beslissing van de directeur van de belastingen, een subsidiaire aanslag kan worden gevestigd na de vernietiging van de betwiste aanslag door de rechtbank, terwijl zulk een subsidiaire aanslag, na de vernietiging van de betwiste aanslag door de rechtbank, niet kan worden gevestigd op naam van de belastingplichtige die onderworpen is aan de inkomstenbelasting wanneer hij voor de rechtbank beroep heeft ingesteld krachtens artikel 1385*undecies* van het Gerechtelijk Wetboek bij ontstentenis van een beslissing, binnen de termijn, van de directeur van de belastingen ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de b.v.b.a. Cabinet immobilier Marengo, waarvan de maatschappelijke zetel is gevestigd te 4000 Luik, Quai Saint-Léonard 14;

- de Ministerraad.

De b.v.b.a. Cabinet immobilier Marengo heeft een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 18 januari 2005 :

- zijn verschenen :

- . Mr. J. Picavet *loco* Mr. O. D'Aout, advocaten bij de balie te Luik, voor de b.v.b.a. Cabinet immobilier Marengo;

- . Mr. N. Martens, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. J.-F. Jeunehomme, advocaat bij de balie te Luik, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers J.-P. Moerman en E. De Groot verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

De b.v.b.a. Cabinet immobilier Marengo (C.I.M.) dient op 10 juni 2002 bij de Rechtbank van eerste aanleg te Luik een verzoekschrift in tot vernietiging van de aanslag in de vennootschapsbelasting die op haar naam, voor het aanslagjaar 1999, van ambtswege door de Belgische Staat is gevestigd. Die laatstgenoemde verzet zich niet tegen die vernietiging, maar vraagt een heropening van de debatten om, met toepassing van artikel 356 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, de Rechtbank een subsidiaire aanslag ter beoordeling voor te leggen.

De verzoekende partij voor de verwijzende rechter verzet zich tegen dat verzoek om reden dat zou moeten worden beslist tot ontheffing van de aanslag. Zij voert eveneens aan dat het vermelde artikel 356 discriminerend zou zijn omdat, na de vernietiging van de betwiste aanslag door de rechtbank, geen subsidiaire aanslag kan worden gevestigd op naam van de belastingplichtige die onderworpen is aan de inkomstenbelasting wanneer hij voor de rechtbank beroep heeft ingesteld krachtens artikel 1385*undecies* van het Gerechtelijk Wetboek bij ontstentenis van een beslissing, binnen de termijn, van de directeur van de belastingen. Op naam van de belastingplichtige die met toepassing van artikel 1385*decies* van het Gerechtelijk Wetboek voor de rechtbank beroep heeft ingesteld tegen een beslissing van de directeur van de belastingen, kan daarentegen wel zulk een subsidiaire aanslag worden gevestigd na de vernietiging van de betwiste aanslag door de rechtbank.

III. In rechte

- A -

Memorie van de verzoekende partij voor de verwijzende rechter

A.1.1. De b.v.b.a. Cabinet immobilier Marengo citeert uit de rechtsleer en uit de parlementaire voorbereiding die voorafging aan de goedkeuring van artikel 21 van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, waarbij artikel 356 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992) gewijzigd is, om het bestaan van de aangeklaagde discriminatie aan te tonen. Zij onderstreept dat het niet mogelijk is artikel 356 van het W.I.B. 1992, in het licht van het doel dat de wetgever nastreeft, te interpreteren in die zin dat de Belgische Staat kan verzoeken om de toepassing van een subsidiaire aanslag bij ontstentenis van een beslissing van de directeur van de belastingen. Het ontbreken van een beslissing van de directeur zou immers niet kunnen worden beschouwd als een beslissing in de zin van het voormelde artikel 356.

A.1.2. De verzoekende vennootschap voor de verwijzende rechter houdt eveneens staande dat het recht om te herbelasten op zich een buitensporig recht is dat overigens alleen bestaat in het kader van de directe belastingen, zodat het niet om een absoluut beginsel gaat. Bij de goedkeuring van de wetten van 15 en 23 maart 1999 zou men trouwens hebben overwogen die bevoegdheid tot herbelasting, die als discriminerend zou zijn beschouwd tegenover een categorie van burgers, af te schaffen.

Memorie van de Ministerraad

A.2.1. Volgens de Ministerraad wordt de verschillende behandeling van die categorieën van belastingplichtigen in de parlementaire voorbereiding van de in het geding zijnde bepaling verantwoord door het moeilijke evenwicht dat de wetgever heeft proberen te bereiken tussen, enerzijds, het feit dat de materie van de belastingen van openbare orde is waardoor de belastingadministratie verplicht is hetgeen haar verschuldigd is te innen en, anderzijds, de fundamentele rechtsregels, met name de beginselen van behoorlijk bestuur en rechtszekerheid.

A.2.2. Een eventuele vrijstelling die het gevolg zou zijn van de vernietiging van de betwiste aanslag en van de onmogelijkheid de rechtbank van eerste aanleg een subsidiaire aanslag voor te leggen, zou een sanctie zijn wegens het niet optreden van de administratie, net zoals het verval van het recht de aanslag te vestigen indien de aanslagtermijnen niet zijn nageleefd, of het verval van het recht de aanslag in te vorderen in geval van niet-naleving van de invorderingstermijnen.

A.2.3. De wetgever zou zorgvuldig gestreefd hebben naar een evenwichtspunt tussen, enerzijds, het recht van de belastingplichtige om zo vlug mogelijk of ten minste binnen een redelijke termijn zijn belastingschuld en bijgevolg het antwoord op zijn bezwaarschrift te kennen en, anderzijds, het recht van de belastingadministratie om de verschuldigde belasting te innen met inachtneming van de termijnen voor het inkohieren van de belastingen of voor de uitspraak over de bezwaarschriften die naar aanleiding van die inkohiering zijn ingediend. Het « voordeel » dat zou worden verkregen door een belastingplichtige die voor de rechtbank een geding heeft aangespannen bij ontstentenis van een tijdige beslissing van de directeur van de belastingen en wiens betwiste aanslag vernietigd is zonder dat op zijn naam een subsidiaire aanslag geldig kon worden verklaard, vloeit voort uit de schending van zijn meest elementaire rechten door de administratie die niet alleen op zijn naam een onwettige belasting heeft gevestigd, maar bovendien heeft nagelaten ze recht te zetten door geen uitspraak te doen over het bezwaarschrift binnen de redelijke termijn van zes of negen maanden.

De Ministerraad besluit dat daaruit geen enkele verboden discriminatie voortvloeit omdat het gaat om een vergelijking van categorieën van belastingplichtigen die zich niet in dezelfde situatie bevinden : enerzijds, diegenen wier recht op een spoedig en nauwgezet onderzoek van de betwisting – met inachtneming van de beginselen van behoorlijk bestuur en rechtszekerheid – is nageleefd en, anderzijds, de personen van wie datzelfde recht is geschonden.

Memorie van antwoord van de verzoekende partij voor de verwijzende rechter

A.3.1. De b.v.b.a. Cabinet immobilier Marengo beklemtoont de dubbelzinnigheid van het standpunt dat wordt verdedigd door de Ministerraad die, om de pertinentie van een discriminatie te verantwoorden, volgens haar de grond zelf van artikel 356 van het W.I.B. 1992 zou vergeten. Dat artikel zou op zich aanleiding geven tot rechtsonzekerheid omdat een belasting kan worden geïnd vele jaren na het eventuele belastbare feit, en zelfs meer dan dertig jaar later omdat artikel 356 van het W.I.B. 1992 in geen enkele termijn voorziet waarbinnen de herbelasting dient te gebeuren.

A.3.2. Zij legt eveneens de nadruk op het feit dat sinds de hervorming die is doorgevoerd bij de wetten van 15 en 23 maart 1999, in geval van een fiscaal geschil, de aanslag zelf en niet langer, zoals voordien, de beslissing van de directeur van de belastingen, rechtstreeks aanhangig wordt gemaakt bij de rechtbank. Het al dan niet voorhanden zijn van een beslissing van de directeur van de belastingen zou bijgevolg niet langer een doorslaggevend criterium zijn in het kader van de fiscale geschillenprocedure, voor zover het de grond van de schuldvordering van de Staat zelf is die in het geding is.

Het differentiatiecriterium dat verband houdt met het al dan niet voorhanden zijn van een beslissing van de directeur om te beoordelen of de Belgische Staat al dan niet het recht heeft een subsidiaire aanslag te vestigen, zou dus in geen enkel opzicht objectief noch redelijk zijn.

A.3.3. De Belgische Staat ertoe machtigen om, dankzij een geldigverklaring door de rechtbank, over te gaan tot de inkohiering van een nieuwe aanslag binnen termijnen die in geen geval redelijk zullen zijn omdat de herbelasting noodzakelijkerwijs vele jaren na de feiten zal plaatsvinden, zou klaarblijkelijk discriminerend zijn en niet objectief noch redelijk kunnen worden verantwoord, omdat de wetgever zelf heeft geoordeeld dat die inkohiering verboden was wanneer die vernietiging was uitgesproken bij ontstentenis van een beslissing, binnen de termijn, van de directeur van de belastingen.

- B -

B.1. De verwijzende rechter verzoekt het Hof zich uit te spreken over een eventuele schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet door artikel 356 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992) doordat het aanleiding zou geven tot een verschil in behandeling tussen twee categorieën van belastingplichtigen, aangezien, op naam van de belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de inkomstenbelasting en die met

toepassing van artikel 1385*decies* van het Gerechtelijk Wetboek voor de rechtbank beroep hebben ingesteld tegen een beslissing van de directeur van de belastingen, een subsidiaire aanslag kan worden gevestigd na de vernietiging van de betwiste aanslag door de rechtbank, terwijl zulk een subsidiaire aanslag, na de vernietiging van de betwiste aanslag door de rechtbank, niet zou kunnen worden gevestigd op naam van de belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de inkomstenbelasting en die voor de rechtbank beroep hebben ingesteld krachtens artikel 1385*undecies* van het Gerechtelijk Wetboek bij ontstentenis van een beslissing, binnen de termijn, van de directeur van de belastingen.

B.2. Artikel 356 van het W.I.B. 1992 bepaalt, sinds de wijziging ervan bij artikel 21 van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen :

« Wanneer tegen een beslissing van de directeur van de belastingen of van de door hem gedelegeerde 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 betekend met dagvaarding om te verschijnen, wanneer het een overeenkomstig artikel 357 gelijkgestelde belastingschuldige betreft ».

B.3. Het door de verwijzende rechter aangeklaagde verschil in behandeling vloeit voort uit de tekst zelf van artikel 356 van het W.I.B. 1992 waarvan de draagwijdte werd bevestigd door de Minister van Financiën in antwoord op een parlementaire vraag :

« De tekst van het nieuwe artikel 356 van het W.I.B. 1992, in de huidige formulering ervan, kan alleen worden toegepast wanneer de directeur van de belastingen effectief een beslissing heeft genomen. Indien de belastingplichtige een vordering instelt wegens het ontbreken van een beslissing van de directeur, overeenkomstig artikel 1385*undecies*, tweede lid, van het Gerechtelijk Wetboek, kan de administratie geen subsidiaire aanslag vestigen. Dat betekent dat

de administratie er dus belang bij heeft dat, in geval van aanslag van ambtswege, de beslissingen binnen de termijn van 6 of 9 maanden worden genomen » (*Parl. St.*, Kamer, CRIV 50 COM 452, 24 april 2001, p. 5) (eigen vertaling).

B.4.1. Naar aanleiding van de parlementaire bespreking die voorafging aan de goedkeuring van de wet van 15 maart 1999, heeft de Minister van Financiën verklaard :

« De administratie [mocht] haar aanpak [...] afstemmen op de evolutie van de debatten, overeenkomstig artikel 356 van het WIB 1992. Veeleer dan de aanslag gewoon te vernietigen en de administratieve procedure volledig te herbeginnen (taxatie, eventueel beroep bij de directeur der belastingen), vraagt de administratie aan de rechtbank waarbij de zaak aanhangig is gemaakt, te oordelen over een subsidiaire aanslag ten laste van dezelfde belastingplichtige. Die aanslag is gebaseerd op correcte elementen in feite en in rechte, die de instemming van beide partijen kunnen wegdragen » (*Parl. St.*, Kamer, 1997-1998, nr. 1341/17, pp. 52-53).

De bedoeling van de wetgever werd als volgt uitgedrukt :

« Met deze binnenweg wordt de procedure versneld en wordt de beslissing definitief, in het voordeel of in het nadeel van de administratie. [...] Met dit 'hekjessysteem' 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 » (*Parl. St.*, Senaat, 1998-1999, nr. 1-996/11, p. 162).

Wat het beginsel van vestiging van een nieuwe aanslag betreft, werd gewezen op het volgende :

« overeenkomstig het grondwettelijk beginsel dat alle burgers gelijk zijn inzake belastingen, [...] het [...] niet wenselijk [is] dat een belastingplichtige aan elke belasting zou kunnen ontkomen alleen maar omdat een procedurefout zou zijn gemaakt » (*Parl. St.*, Kamer, 1997-1998, 1341/23, p. 17).

B.4.2. De maatregel is niet zonder redelijke verantwoording. De wetgever heeft ter vrijwaring van de belangen van de Schatkist en van de gelijkheid van de burgers voor de belastingwet, met het oog op een efficiënte invordering van de wettelijk verschuldigde inkomstenbelasting, kunnen oordelen dat een aanslag die nietig is verklaard omdat hij niet werd gevestigd overeenkomstig een wettelijke regel, met uitzondering van een regel betreffende de verjaring, door de administratie opnieuw moest kunnen worden gevestigd. Het vestigen van een aanslag in de gevallen waarin de belasting krachtens de wet is verschuldigd, vormt immers een verplichting voor de administratie waardoor de gelijkheid van de burger voor de fiscale wet kan worden gewaarborgd.

De maatregel beperkt bovendien niet op onevenredige wijze de rechten van de belastingplichtige in de inkomstenbelastingen nu de vestiging van een nieuwe aanslag uitgesloten is in de gevallen waarin de schending van de wettelijke regel betrekking heeft op de verjaringstermijn en de aanslag dient te worden gevestigd ten name van dezelfde belastingplichtige en op grond van dezelfde belastingelementen of op een gedeelte ervan.

B.5.1. De verwijzende rechter vraagt het Hof of artikel 356 van het W.I.B. 1992 niet discriminerend is, in zoverre het niet van toepassing is op de belastingplichtige die het beroep waarin artikel 1385*undecies* van het Gerechtelijk Wetboek voorziet, heeft ingesteld bij ontstentenis van een beslissing van de directeur van de belastingen.

B.5.2. De ongelijke behandeling van die twee categorieën van belastingplichtigen kan onverantwoord lijken. Daaruit kan echter niet worden afgeleid dat artikel 356, dat vanwege de hierboven aangegeven redenen verantwoord is, discriminerend zou zijn. Het komt de wetgever toe te beslissen of de maatregel waarin is voorzien wanneer een belastingplichtige op grond van artikel 1385*decies* van het Gerechtelijk Wetboek beroep instelt, moet worden uitgebreid tot de belastingplichtige die op grond van artikel 1385*undecies* beroep aantekent.

B.6. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 356 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 8 maart 2005.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior