

Rolnummers 2949 en 2950
Arrest nr. 54/2005 van 8 maart 2005

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende de artikelen 371 en 376, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Bergen.

Het Arbitragehof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging

Bij twee vonnissen van 29 januari 2004 in zake respectievelijk T. Booz en H. Chamizo tegen de Belgische Staat en M. Noschese tegen de Belgische Staat, waarvan de expedities ter griffie van het Arbitragehof zijn ingekomen op 17 maart 2004, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Bergen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de artikelen 371 en 376, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, indien zij samen in die zin worden geïnterpreteerd dat zij elke mogelijkheid uitsluiten om ambtshalve ontheffing te verlenen van de overbelastingen die voortvloeien uit afdoende bevonden nieuwe bescheiden of feiten - in het bijzonder een arrest van het Arbitragehof waarbij een bepaling van de fiscale wet, op prejudiciële vraag, ongrondwettig is verklaard -, wanneer de belastingschuldige van die bescheiden of feiten kennis heeft genomen vóór het verstrijken van de gewone bezwaartermijn waarin het voormelde artikel 371 voorziet, maar ze pas na het verstrijken van die termijn en vóór het verstrijken van de termijn van drie maanden bedoeld in artikel 376 van het W.I.B. 1992 heeft overgelegd of aangevoerd ? ».

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 2949 en 2950 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

Memories zijn ingediend door :

- T. Booz en H. Chamizo, wonende te 6224 Fleurus, rue Trieu d'Alvaux 64, en M. Noschese, wonende te 6200 Châtelineau, rue Maréchal Foch 29;

- de Ministerraad;

- de Waalse Regering.

T. Booz, H. Chamizo en M. Noschese hebben een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 18 januari 2005 :

- zijn verschenen :

. Mr. F.-X. Choffray *loco* Mr. J.-M. Gyselinx, advocaten bij de balie te Namen, voor T. Booz en anderen;

. Mr. J.-F. Dizier, advocaat bij de balie te Brussel, voor de Ministerraad;

. Mr. R. Ghods *loco* Mr. M. Eloy, advocaten bij de balie te Brussel, voor de Waalse Regering;

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

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- zijn de zaken 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*

Bij de Rechtbank van eerste aanleg te Bergen zijn twee verzoekschriften aanhangig gemaakt tot vernietiging van aanslagen in de personenbelasting.

De verzoekende partijen eisen de vrijstelling van vergoedingen geïnd wegens blijvende ongeschiktheid als gevolg van een arbeidsongeval of een beroepsziekte op grond van de rechtspraak van het Arbitragehof (arrest nr. 132/98 van 9 december 1998). Voor het aanslagjaar 1999 hebben de verzoekende partijen op administratief vlak voldoening gekregen, daar een ontheffing via het kohier ambtshalve heeft plaatsgehad op grond van artikel 4, § 2, van de wet van 19 juli 2000. Voor de aanslagjaren 1997 en 1998 blijft een geschil bestaan.

De Rechtbank merkt in de eerste plaats op dat de Belgische Staat met recht heeft verklaard dat het administratieve bezwaarschrift op grond van artikel 371 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992) te laat is ingediend.

In verband met de ontheffing van aanslagen ambtshalve voert de Belgische Staat een grond van niet-ontvankelijkheid aan en doet hij gelden dat de bekendmaking van het voormelde arrest van het Hof op 19 maart 1999, een nieuw feit vormt dat ambtshalve een ontheffing toestaat, mits is voldaan aan de voorwaarden bepaald in artikel 376, § 1, van het W.I.B. 1992. Volgens de rechtspraak van het Hof van Cassatie sluit die bepaling de ontheffing ambtshalve uit wanneer het nieuwe feit dat de belastingvrijstelling verantwoordt, door de belastingschuldige feitelijk kon worden aangevoerd binnen de gewone bezwaartermijn waarin artikel 371 van het W.I.B. 1992 voorziet en zulks niet is gebeurd.

De Rechtbank is van mening dat een dergelijke stelling, wanneer het nieuwe feit een arrest van het Arbitragehof is dat, per definitie, is bekendgemaakt op de laatste dag van de gewone bezwaartermijn, leidt tot de situatie waarbij de beslastingschuldige de dag zelf, met andere woorden binnen een termijn van slechts enkele uren, kennis moet nemen van het arrest, oordelen over het belang ervan voor zijn fiscale situatie, zijn administratief bezwaarschrift opstellen en het doen toekomen aan de Belgische Staat. Het lot van de belastingschuldige hangt dus af van onzekere elementen, de datum waarop het arrest is bekendgemaakt en de datum van de uiterste termijn voor het gewone bezwaarschrift, waarop hij geen enkele vat heeft. Die interpretatie van de wet zou leiden tot een ongelijke behandeling van de belastingplichtigen. De inkohiering, voorwaardelijke handeling waarvan het doel erin bestaat de belastingwet op een bepaalde belastingschuldige toe te passen, zal immers, wanneer die onwettig is, nu eens het voorwerp kunnen uitmaken van een administratief beroep gedurende een termijn van zes maanden wanneer de onwettigheid is gepleegd door de Belgische Staat bij de toepassing van de belastingwet, dan weer vereisen dat een administratief beroep binnen een kortere termijn wordt ingesteld, wanneer de wettelijke grondslag van de ingekohierde aanslag ongeldig wordt verklaard door een arrest van het Arbitragehof dat op prejudiciële vraag uitspraak doet. De Rechtbank stelt derhalve de hiervoor geformuleerde prejudiciële vraag.

III. *In rechte*

- A -

Standpunt van de verzoekende partijen voor de verwijzende rechter

A.1. De verzoekende partijen voor de verwijzende rechter voeren aan dat uit de rechtsleer en de administratieve rechtspraak blijkt dat een arrest van het Arbitragehof gewezen op prejudiciële vraag, een nieuw feit vormt in de zin van de belastingwet. Zij herinneren aan de gezamenlijke interpretatie van de artikelen 371 en 376 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992) die voortvloeit uit de rechtspraak van het Hof van Cassatie. Zij zijn van mening dat die interpretatie onvermijdelijk leidt tot een schending van het

beginsel van de gelijkheid van de burgers voor de belastingwet, aangezien de belastingplichtige zijn verweer niet op dezelfde wijze zal kunnen regelen wanneer hij slechts enkele dagen vóór het verstrijken van de beroepstermijn kennis neemt van een arrest van het Arbitragehof. Dat vormt een schending van de rechten van de verdediging. De aan het Hof voorgelegde gezamenlijke interpretatie schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, aangezien zij het sommige belastingplichtigen mogelijk maakt hun verdediging te verzekeren wanneer het arrest van het Arbitragehof wordt gewezen in de loop van de gewone bezwaartermijn, terwijl zij andere belastingplichtigen belet dat recht op doeltreffende wijze te doen gelden, wanneer het arrest van het Arbitragehof wordt gewezen op het einde van de gewone bezwaarperiode.

Standpunt van de Waalse Regering

A.2. De Waalse Regering werpt in de eerste plaats op dat de bij de onderhavige zaken betrokken belastingplichtigen respectievelijk drie maanden en veertig dagen tijd hebben gehad om van het arrest nr. 132/98 kennis te nemen en het in een behoorlijke vorm opgesteld bezwaarschrift aan te voeren. Zij hebben dat niet gedaan, maar hebben het arrest daarna aangevoerd als een nieuw feit buiten de bezwaartermijn.

A.3. De Waalse Regering is vervolgens van mening dat het Hof *ratione materiae* onbevoegd is om de prejudiciële vragen te beantwoorden. Zij voert aan dat het grondwettigheidsprobleem niet voortvloeit uit de in het geding zijnde bepalingen, maar uit de wijze waarop zij worden geïnterpreteerd door een administratief rondschriven, dat van nature geen enkele bindende kracht heeft en door de Belgische Staat wordt toegepast in de voor de verwijzende rechter hangende zaken. De werkelijke rechtsvraag is of de voorwaarde voor de verantwoording van de vertraging door gewettigde redenen, zoals bepaald in artikel 376, § 1, van het W.I.B. 1992, het mogelijk maakt de binnen de bezwaartermijn bekendgemaakte arresten van het Arbitragehof uit te sluiten. Aangezien het vermeende verschil in behandeling niet voortvloeit uit de in het geding zijnde bepalingen is het Arbitragehof niet bevoegd om kennis ervan te nemen. Daar het administratieve rondschriven ten aanzien van de rechter geen enkele bindende kracht heeft, ressorteert de kwestie in werkelijkheid onder de soevereine beoordeling van de feiten door het verwijzende rechtscollege. Het staat aan hem te oordelen of, gelet op de concrete omstandigheden van de aan hem voorgelegde zaak, de belastingplichtige al dan niet gewettigde redenen aanvoert.

A.4. In ondergeschikte orde is de Waalse Regering van mening dat de in het geding zijnde bepalingen de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet schenden. Het criterium van onderscheid is volkomen objectief, vermits het gaat om termijnen van openbare orde. De in het geding zijnde fiscale norm is relevant ten aanzien van het nagestreefde doel. De verplichting om de gewettigde redenen van de vertraging te verantwoorden teneinde in het kader van de procedure inzake de ontheffing van ambtswege een nieuw feit te kunnen aanvoeren, is ingegeven door de zorg om de rechtszekerheid van de aanslag te waarborgen, waarvoor de gewone betwistingsprocedure bestaat in het bezwaarschrift waaraan een termijn van drie maanden is verbonden. De ontheffingsprocedure is opgevat als een soort van « vangnet » en kan niet in concurrentie treden met de bezwaarprocedure. Het gaat om een subsidiaire procedure. De vereiste kan dus worden verantwoord, ook al worden de « gewettigde redenen » in die zin geïnterpreteerd dat zij elke mogelijkheid van ambtshalve ontheffing van de overbelastingen uitsluiten die voortvloeit uit een arrest van het Arbitragehof dat op prejudiciële vraag een bepaling van de belastingwet ongrondwettig verklaart, wanneer de mogelijkheid om van het arrest kennis te nemen en het aan te voeren op wettelijke wijze aan de belastingplichtige is geboden vóór het verstrijken van de bezwaartermijn.

Er is evenmin sprake van een schending van het evenredigheidsbeginsel, aangezien het verwijzingsvonnis niet aantoonde hoe die vereiste, op algemene wijze, gevolgen zou hebben die onevenredig zijn ten aanzien van het nagestreefde doel. Het is reeds door een ruime interpretatie van het begrip « nieuw feit » in het rondschriven dat de belastingplichtige een op prejudiciële vraag gewezen arrest kan aanvoeren in het kader van de procedure inzake de ontheffing van ambtswege. De rekbare bewoordingen « gewettigde redenen » maken het de gewestelijk directeur der directe belastingen en het rechtscollege waarvoor een gerechtelijk beroep aanhangig is gemaakt, overigens mogelijk te oordelen of de belastingplichtige daadwerkelijk de mogelijkheid is geboden om de aanslag te betwisten door middel van eerst een administratieve en vervolgens een jurisdictionele procedure met alle waarborgen inzake de bescherming van zijn gewettigde rechten.

A.5. Volgens de Waalse Regering zou, indien het Hof tot een schending zou besluiten, gebruik moeten worden gemaakt van de theorie van de verzoenende interpretatie om de bepaling eventueel alleen ongrondwettig te verklaren in de interpretatie dat zij het aanvoeren, als een nieuw feit, van een arrest van het Arbitragehof bekendgemaakt in de loop van de bezwaartermijn, op algemene wijze zou uitsluiten.

Standpunt van de Ministerraad

A.6. De Ministerraad herinnert aan de inhoud van artikel 371 van het W.I.B. 1992 zoals het te dezen van toepassing was. Die bepaling schrijft voor dat het bezwaarschrift op straffe van verval binnen de vastgestelde termijn moet worden ingediend. Op de regel bestaan slechts twee uitzonderingen: de uitspraak van een vernietigingsarrest door het Arbitragehof en het geval van overmacht. De eerste uitzondering vloeit voort uit artikel 18 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof. De nieuwe termijn geldt echter alleen in geval van een vernietigingsarrest en niet in geval van een op prejudiciële vraag gewezen arrest. De administratie heeft zich overigens altijd er tegen verzet dat de uitspraak van een arrest op prejudiciële vraag dat in de loop van de bezwaartermijn zou zijn bekendgemaakt, een geval van overmacht zou kunnen vormen, zelfs indien die bekendmaking plaatsheeft op de laatste dag van de bezwaartermijn. Dat standpunt steunt op het feit dat artikel 74 van de bijzondere wet op het Arbitragehof bepaalt dat in het *Belgisch Staatsblad* een bericht moet worden bekendgemaakt waarin de indiener en het onderwerp van elke prejudiciële vraag worden aangegeven. Het steunt ook op de verschillende publicaties in de vakpers die aan het arrest van het Hof ruchtbaarheid geven vóór de bekendmaking ervan in het Staatsblad.

Betreffende artikel 376, § 1, van het W.I.B. 1992 herinnert de Ministerraad aan de inhoud van het rondschrijven van 4 mei 2001. Hij verantwoordt de strengheid die voortvloeit uit dat rondschrijven en uit de interpretatie van de wet die ter toetsing aan het Hof is voorgelegd, door het feit dat de bekendmaking van een arrest in het *Belgisch Staatsblad* een wezenlijk element van de rechtszekerheid is dat de gelijkheid van alle burgers bevordert. Net als het niet kennen van de wet zou het niet kennen van een arrest van het Arbitragehof, bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad*, niet kunnen worden verheven tot een beginsel dat een gewettigde reden bevestigt. Wanneer de belastingsschuldigen voldoende tijd hebben gehad om na de bekendmaking van een arrest van het Arbitragehof in het *Belgisch Staatsblad* een bezwaarschrift in te dienen, is het onverantwoord hen de mogelijkheid te bieden een belastingonthefing te vragen. Die beoordeling zal *in fine* gebeuren onder het toezicht van de rechter.

A.7. De aan het Hof gestelde prejudiciële vragen stellen een theoretische situatie in het licht waarbij een door het Arbitragehof gewezen arrest zou worden bekendgemaakt op de laatste dag van de gewone bezwaartermijn. De Ministerraad erkent dat, in dat geval, van de persoon niet zou kunnen worden geëist dat hij de dag zelf reageert. De Ministerraad is van mening dat de procedure zoals die is geregeld, het mogelijk maakt voor die hypothese een oplossing te vinden, aangezien de belastingplichtige zich op de ontheffingsprocedure kan beroepen op grond van een objectief en redelijk element, namelijk het opduiken van een nieuw feit, waarbij het te laat aanvoeren ervan door gewettigde redenen wordt verantwoord. Hoewel het begrip « gewettigde redenen » relatief blijft en de toepassing ervan een zekere subjectiviteit kan inhouden, blijft het niettemin een objectief criterium dat zijn essentie en belang zou verliezen, indien een gedetailleerde lijst van de aanvaardbare gewettigde redenen zou moeten worden opgemaakt. In die interpretatie blijft de beoordeling van de gewettigde redenen, die *in fine* is onderworpen aan het soevereine toezicht van de rechter, een objectief en redelijk criterium van onderscheid, vrij van elke willekeur. De aangeklaagde eventuele discriminatie is meer schijnbaar dan werkelijk.

De Ministerraad voert ook de rechtspraak van het Arbitragehof aan betreffende de grondwettelijke regels van gelijkheid en niet-discriminatie, alsook de rechtspraak in fiscale aangelegenheden die het de wetgever mogelijk maakt de verscheidenheid aan situaties te vatten door gebruik te maken van categorieën die slechts op vereenvoudigende en benaderende wijze met de werkelijkheid overeenstemmen, of nog de rechtspraak betreffende de beoordelingsbevoegdheid van de wetgever.

A.8. De Ministerraad maakt ten slotte gewag van een andere interpretatie van artikel 376 van het W.I.B. 1992 volgens welke wordt geweigerd om het door het Arbitragehof op prejudiciële vraag gewezen arrest gelijk te stellen met een nieuw feit. Hoewel de administratie heeft aanvaard dat een arrest van het Arbitragehof een nieuw feit kon vormen en hoewel sommige rechtscolleges dat standpunt hebben gevolgd, delen andere rechters die zienswijze niet. Zij zijn van mening dat het nieuwe bescheid of feit in de zin van artikel 376 van het W.I.B. 1992 van dien aard is dat het bewijskracht heeft en niet een nieuw rechtsmiddel is, ook al steunt het op nieuwe beslissingen in de rechtspraak, hoe relevant zij ook zijn en hoe eminent het rechtscollege is dat die heeft uitgesproken. In die interpretatie zal een arrest van het Arbitragehof op prejudiciële vraag nooit kunnen worden aangevoerd buiten de eigenlijke bezwaarprocedure. In dat geval verliest de gezamenlijke lezing of interpretatie van de in het geding zijnde bepalingen elk belang en is er geen sprake van enige discriminatie.

De Ministerraad besluit in elk geval dat de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet zijn geschonden.

Antwoord van de verzoekende partijen voor de verwijzende rechter

A.9. De verzoekende partijen voor de verwijzende rechter antwoorden aan de Ministerraad dat de *in fine* van zijn memorie aangevoerde interpretatie slechts voortvloeit uit enkele marginale beslissingen en in elk geval niet kan worden gevolgd.

Betreffende de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet voeren de verzoekende partijen aan dat geen enkele wettelijke grondslag de belastingplichtige die kort voor het verstrijken van de gewone termijn kennis neemt van een arrest van het Arbitragehof, in staat stelt zijn rechten op doeltreffende wijze te doen gelden, terwijl hij dat had kunnen doen indien het arrest na het verstrijken van die termijn was bekendgemaakt. De soepelheid die de Ministerraad aanvoert, maakt het niet mogelijk het strikte karakter van de beginselen op te vangen. Het verschil in behandeling is dus onverantwoord.

- B -

B.1. De artikelen 371 en 376, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna W.I.B. 1992), zoals zij van toepassing zijn op de voor de verwijzende rechter hangende geschillen en bijgevolg vóór de wijziging ervan bij de wet van 15 maart 1999, bepaalden :

« Art. 371. De bezwaarschriften moeten worden gemotiveerd en op straffe van verval ingediend uiterlijk op 30 april van het jaar na dat waarin de belasting is gevestigd, zonder dat de termijn evenwel minder dan zes maanden mag bedragen vanaf de datum van het aanslagbiljet of van de kennisgeving van de aanslag of vanaf de datum van de inning van de belastingen op een andere wijze dan per kohier ».

« Art. 376. § 1. De directeur der belastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar, verleent ambtshalve ontheffing van de overbelastingen die voortvloeien uit materiële vergissingen, uit dubbele belasting, alsmede van die welke zouden blijken uit afdoende bevonden nieuwe bescheiden of feiten waarvan het laattijdig overleggen of inroepen door de belastingschuldige wordt verantwoord door wettige redenen en op voorwaarde dat :

1° die overbelastingen door de administratie werden vastgesteld of door de belastingschuldige aan de administratie werden bekendgemaakt binnen drie jaar vanaf 1 januari van het jaar waarin de belasting is gevestigd;

2° de aanslag niet reeds het voorwerp is geweest van een bezwaarschrift, dat aanleiding heeft gegeven tot een definitieve beslissing nopens de grond.

§ 2. Als nieuw gegeven wordt niet beschouwd een nieuw rechtsmiddel of een wijziging van de administratieve of rechterlijke jurisprudentie.

[...] ».

Die artikelen vormen de betwiste bepalingen.

Artikel 28 van de wet van 15 maart 1999 heeft het voormelde artikel 371 gewijzigd, dat voortaan bepaalt :

« De bezwaarschriften moeten worden gemotiveerd en op straffe van verval worden ingediend binnen een termijn van drie maanden vanaf de datum van verzending van het aanslagbiljet waarop de bezwaartermijn vermeld staat of van de kennisgeving van de aanslag of vanaf de datum van de inning van de belastingen op een andere wijze dan per kohier ».

Die wijziging is op 1 januari 1999 in werking getreden.

B.2.1. Zoals zij door de verwijzende rechter worden geïnterpreteerd, maken de betwiste bepalingen het een belastingschuldige mogelijk ambtshalve ontheffing van overbelastingen te verkrijgen op grond van afdoende bevonden nieuwe bescheiden of feiten, in het bijzonder het arrest nr. 132/98 van 9 december 1998 van het Arbitragehof waarin een bepaling van de belastingwet op prejudiciële vraag ongrondwettig werd verklaard, wanneer van die bescheiden of feiten kennis is genomen na het verstrijken van de gewone bezwaartermijn waarin het voormelde artikel 371 voorziet, maar sluiten zij die mogelijkheid uit wanneer van die bescheiden of feiten kennis is genomen vóór het verstrijken van die termijn en binnen de termijn van drie jaar bedoeld in het voormelde artikel 376. Omdat de gewone bezwaartermijn in dat laatste geval nog niet verstreken was op het ogenblik van de uitspraak van het Hof op prejudiciële vraag, moet de belastingplichtige bezwaar aantekenen en kan hij nadien geen ontheffing van ambtswege meer vragen.

B.2.2. De Waalse Regering is van mening dat het Hof niet bevoegd is om de prejudiciële vragen te beantwoorden, omdat het grondwettigheidsprobleem niet voortvloeit uit de in het geding zijnde bepalingen, maar uit de interpretatie die een administratief rondschrijven aan die bepalingen geeft.

In beginsel staat het aan de verwijzende rechter de normen te interpreteren die op het aan hem voorgelegde geschil van toepassing zijn. Het Hof dient in zijn antwoord op de prejudiciële vragen met die interpretatie rekening te houden.

Het heeft in dat opzicht weinig belang dat de door de rechter gevolgde interpretatie wordt gedeeld door de belastingadministratie, zoals blijkt uit het rondschrĳven van 4 mei 2001.

Aangezien het grondwettigheidsprobleem verbonden is met de interpretatie die de rechter aan de betwiste bepalingen geeft, wordt de exceptie van onbevoegdheid verworpen.

B.2.3. Vermits het in beginsel aan de verwijzende rechter staat de op het geschil van toepassing zijnde wet te interpreteren, dient het Hof geen rekening te houden met de interpretatie van artikel 376 van het W.I.B. 1992 waarvan de Ministerraad gewag maakt en volgens welke een arrest van het Arbitragehof in geen geval als een nieuw feit kan worden beschouwd.

B.2.4. Uit de motieven van de verwijzingsbeslissing blijkt dat door de verzoekende partijen voor de verwijzende rechter ambtshalve ontheffing wordt gevraagd op grond van het arrest nr. 132/98 van 9 december 1998 van het Arbitragehof dat een bepaling van de belastingwet op prejudiciële vraag ongrondwettig heeft verklaard.

B.3. Zoals zij door de verwijzende rechter worden geïnterpreteerd, voeren de betwiste bepalingen een verschil in behandeling in onder de belastingschuldigen die ambtshalve ontheffing van overbelastingen kunnen verkrijgen op grond van een arrest van het Arbitragehof dat een bepaling van de belastingwet op prejudiciële vraag ongrondwettig heeft verklaard. Wanneer die belastingschuldigen van het arrest kennis hebben genomen vóór het verstrijken van de gewone bezwaartermijn waarin artikel 371 van het W.I.B. 1992 voorziet, kunnen zij ambtshalve geen ontheffing van overbelastingen verkrijgen, ook al bevinden zij zich nog binnen de termijn bepaald in artikel 376 van het W.I.B. 1992, die drie jaar bedraagt vanaf 1 januari van het jaar waarin de belasting is gevestigd. Daarentegen, wanneer de belastingschuldigen van het arrest van het Hof kennis hebben genomen na het verstrijken van de gewone bezwaartermijn, kunnen zij die ontheffing van ambtswege verkrijgen binnen drie jaar vanaf 1 januari van het jaar waarin de belasting is gevestigd.

B.4. Artikel 190 van de Grondwet bepaalt :

« Geen wet, geen besluit of verordening van algemeen, provinciaal of gemeentelijk bestuur is verbindend dan na te zijn bekendgemaakt in de vorm bij de wet bepaald ».

De bekendmaking is een noodzakelijke voorwaarde om officiële teksten verbindend te maken. Met toepassing van dat beginsel heeft de wetgever de verplichting opgelegd om de wetten en verordeningen, alsook de decreten en ordonnances in het *Belgisch Staatsblad* bekend te maken. De wetgevende akten zijn verbindend vanaf de tiende dag die volgt op die bekendmaking, tenzij zij een andere termijn bepalen. Aangezien de arresten van het Arbitragehof betrekking hebben op wetten, decreten en ordonnances, heeft de wetgever voorzien in eenzelfde wijze van bekendmaking. Artikel 9, § 1, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 bepaalt aldus dat de door het Hof gewezen vernietigingsarresten een absoluut gezag van gewijsde hebben vanaf de bekendmaking ervan in het *Belgisch Staatsblad*. Artikel 114 van die bijzondere wet bepaalt overigens :

« De arresten, gewezen op beroepen tot vernietiging en op prejudiciële vragen, worden in hun geheel of bij uittreksel in het *Belgisch Staatsblad* bekendgemaakt door toedoen van de griffier. Het uittreksel bevat de overwegingen en het beschikkende gedeelte. Het Hof draagt zorg voor de bekendmaking ervan in een officiële verzameling. Het deelt een afschrift mee aan de rechtscolleges die erom verzoeken ».

De bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad* is het officiële middel waarmee de wetgever de daadwerkelijke toegang waarborgt tot de wettelijke normen en de arresten van het Arbitragehof waarin de geldigheid van die normen wordt getoetst. De datum van bekendmaking van een arrest in het *Belgisch Staatsblad* is bijgevolg de datum waarop de burgers worden geacht van dat arrest kennis te hebben genomen. Hij vormt een relevant aanvangspunt om de beroepstermijn te doen ingaan. Het is in dat opzicht van weinig belang dat een persoon vóór die datum kon worden geïnformeerd over de eventuele ongrondwettigheid van een wet door het lezen van een bericht in het *Belgisch Staatsblad* betreffende een voor het Hof hangende rechtspleging of door bekendmakingen die niet officieel zijn.

B.5. De Ministerraad en de Waalse Regering tonen niet aan en het Hof ziet niet in wat de omvang van het in B.3 vastgestelde verschil in behandeling objectief en redelijk kan verantwoorden. Hoewel kan worden verantwoord dat, om een belastingherziening te verkrijgen, wordt voorzien in een termijn vanaf de bekendmaking van een ongrondwettigheidsarrest van het Arbitragehof in het *Belgisch Staatsblad* en hoewel eveneens kan worden verantwoord dat een belastingschuldige geen termijnen mag cumuleren waarin

onderscheiden bepalingen voorzien, kan niet objectief en redelijk worden verantwoord dat de combinatie van onderscheiden bepalingen ertoe leidt dat belastingschuldigen die op officiële wijze kennis nemen van een ongrondwettigheidsarrest van het Arbitragehof, aanzienlijk verschillend worden behandeld.

B.6. In de interpretatie die de verwijzende rechter geeft aan de artikelen 371 en 376, § 1, van het W.I.B. 1992, zijn zij niet bestaanbaar met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

B.7. Het Hof stelt evenwel vast dat die bepalingen in die zin kunnen worden geïnterpreteerd dat ambtshalve ontheffing kan worden toegekend op grond van artikel 376, § 1, van het W.I.B. 1992 wanneer de belastingschuldige zijn verzoek indient binnen de termijn van drie jaar vanaf 1 januari van het jaar waarin de belasting is gevestigd, ook al heeft hij geen bezwaar ingediend binnen de termijn bepaald in artikel 371 van het W.I.B. 1992. In die interpretatie bestaat het in B.5 vermelde verschil in behandeling niet.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

- In die zin geïnterpreteerd dat zij het een belastingschuldige niet mogelijk maken ambtshalve ontheffing van overbelastingen te verkrijgen op grond van een arrest van het Arbitragehof waarin een bepaling van de belastingwet op prejudiciële vraag ongrondwettig is verklaard, wanneer die belastingschuldige officieel kennis neemt van dat arrest vóór het verstrijken van de gewone bezwaartermijn, schenden de artikelen 371 en 376, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

- In die zin geïnterpreteerd dat zij het een belastingschuldige mogelijk maken ambtshalve ontheffing van overbelastingen te verkrijgen op grond van een arrest van het Arbitragehof waarin een bepaling van de belastingwet op prejudiciële vraag ongrondwettig is verklaard, wanneer die belastingschuldige officieel kennis neemt van dat arrest vóór het verstrijken van de gewone bezwaartermijn, schenden de artikelen 371 en 376, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de artikelen 10, 11 en 172 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