

Rolnummer 4702
Arrest nr. 199/2009 van 17 december 2009

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 2 van de wet van 24 juli 2008 « ter bekrachtiging van de vestiging van sommige aanvullende gemeentebelastingen en de aanvullende agglomeratiebelasting op de personenbelasting voor elk van de aanslagjaren 2001 tot 2007 en tot wijziging, met ingang van aanslagjaar 2009, van artikel 468 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 », gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Luik.

Het Grondwettelijk Hof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij vonnis van 5 mei 2009 in zake Marie Thonnard en André Fraikin tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 11 mei 2009, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Luik de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 2 van de wet van 24 juli 2008 (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 8 augustus 2008) ter bekrachtiging van de vestiging van sommige aanvullende gemeentebelastingen en de aanvullende agglomeratiebelasting op de personenbelasting voor elk van de aanslagjaren 2001 tot 2007 en tot wijziging, met ingang van aanslagjaar 2009, van artikel 468 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het beginsel van rechtszekerheid en het beginsel van het recht op een goede rechtsbedeling, zoals gewaarborgd bij artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens alsook bij de artikelen 13, 144, 146 en 159 van de Grondwet, en de bescherming van het eigendomsrecht, zoals gewaarborgd bij artikel 16 van de Grondwet alsook bij artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre die wet :

- de rechtszekerheid van de belastingplichtigen in het gedrang brengt, die ervan konden uitgaan dat de aanvullende gemeentebelastingen op de personenbelasting, die bindend zijn geworden bij een reglement dat niet tijdig is goedgekeurd, namelijk na 31 december van het jaar dat overeenstemt met het belastbare tijdperk, onwettig waren, rekening houdend met de vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof inzake retroactiviteit (zie met name het arrest nr. 109/2004 van 23 juni 2004) en met het arrest van het Hof van Cassatie van 14 maart 2008, zonder dat uitzonderlijke omstandigheden die het retroactieve karakter van de wet verantwoorden, door de wetgever kunnen worden aangevoerd;

- het recht op een goede rechtsbedeling en het eigendomsrecht in het gedrang brengt doordat aan de rechtzoekenden die, op het ogenblik van de aanneming van de wet van 24 juli 2008, reeds een procedure tegen de Staat hadden ingesteld die nog niet was beslecht bij een in kracht van gewijsde gegane beslissing, een jurisdictionele waarborg wordt ontzegd aangezien het wetgevend optreden tot gevolg heeft dat de afloop van de ingestelde procedures wordt beïnvloed ten voordele van de Staat of dat het rechtscollege wordt verhinderd zich uit te spreken over de rechtsvraag met betrekking tot de wettigheid van het belastingreglement, zonder dat uitzonderlijke omstandigheden die het retroactieve karakter van de wet verantwoorden, te dezen kunnen worden aangevoerd;

- een ongelijke behandeling invoert die niet redelijk is verantwoord tussen een belastingplichtige die voor een rechtbank de wettigheid van een niet tijdig goedgekeurd gemeentelijk reglement heeft betwist en in het gelijk is gesteld en daarbij de aanvullende gemeentebelastingen terugbetaald heeft gekregen, en een belastingplichtige die, voor hetzelfde belastbare tijdperk, namelijk tussen de aanslagjaren 2001 tot 2007, voortaan, ingevolge de nieuwe wet, via gerechtelijke weg geen uitvoerbare titel tot terugbetaling van aanvullende gemeentebelastingen meer kan verkrijgen ? ».

De Waalse Regering en de Ministerraad hebben memories ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 12 november 2009 :

- hebben de rechters-verslaggevers R. Henneuse en E. Derycke verslag uitgebracht;
- is de zaak in beraad genomen.

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

II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil*

Marie Thonnard en André Fraikin hebben voor de gewestelijke directeur der directe belastingen te Luik de aanvullende gemeentebelastingen betwist die hun op grond van een door de gemeente Herstal aangenomen reglement dat het percentage van de aanvullende gemeentebelastingen op de personenbelasting vaststelt, zijn opgelegd; de betwiste aanslag betreft het aanslagjaar 2007, dat betrekking heeft op de inkomsten van 2006.

Volgens de prejudiciële vraag hebben de verzoekende partijen de niet-tijdige goedkeuring van dat belastingreglement, dat is aangenomen op 1 februari 2007 – na het einde van het belastbare tijdperk –, alsook het beginsel van annualiteit dat uit artikel 171 van de Grondwet voortvloeit, aangevoerd.

Aangezien hun bezwaarschrift door de gewestelijke directeur is verworpen, brengen de verzoekende partijen hun geschil voor de verwijzende rechter.

Die wijst op het aannemen van artikel 2 van de wet van 24 juli 2008 en op de vragen waartoe die bepaling aanleiding kan geven. Hij merkt eveneens op dat tegen dat artikel 2 een beroep tot vernietiging is ingesteld, dat het Hof nog niet heeft beslecht, en stelt de voormelde drievoudige prejudiciële vraag aan het Hof.

III. *In rechte*

- A -

A.1.1. Vóór de bespreking van de grond van de zaak beschrijven de Waalse Regering en de Ministerraad de context waarin artikel 2 van de wet van 24 juli 2008 is aangenomen.

Met betrekking tot de aanvullende belasting op de personenbelasting bestaat er een verschil tussen de datum van het verstrijken van het belastbare tijdperk (31 december van het jaar N) en de datum van het verstrijken van het aanslagjaar (31 december van het jaar N + 1).

Volgens een vroegere rechtspraak van het Hof van Cassatie bestond er, inzake directe belastingen, geen onherroepelijk vastgestelde toestand vóór het afsluiten van het aanslagjaar (Cass., 29 juni 1998, *Arr. Cass.*, 1998, nr. 349). Op grond van die rechtspraak hebben tal van Belgische gemeenten hun belastingreglementen met betrekking tot het tarief van de aanvullende belasting op de personenbelasting in werking doen treden tijdens de eerste maanden van het aanslagjaar, en niet tijdens de inningsperiode van de inkomsten; dat is het geval dat aan de verwijzende rechter is voorgelegd.

A.1.2. Het beroep van de verzoekende partijen is, volgens de Waalse Regering, duidelijk geïnspireerd op een zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest van het Hof van Cassatie van 14 maart 2008. Dat arrest is gewezen na afloop van een procedure waarmee een belastingplichtige de kwestie van de wettigheid van een dergelijk belastingreglement voor de justitiële gerechten heeft gebracht door met name te steunen op de rechtspraak van het Hof (arrest nr. 111/2004), die volgt op de hiervoor in herinnering gebrachte rechtspraak van het Hof van Cassatie.

Bij het voormelde arrest van 14 maart 2008 bevestigt het Hof van Cassatie het standpunt van het Hof van beroep, volgens hetwelk een belastingreglement dat twee maanden na het belastbare tijdperk tot stand is gekomen, een retroactieve werking had, wat niet kon worden aangenomen.

A.1.3. Dat arrest vormt een ommekeer in de klassieke rechtspraak van het Hof van Cassatie. Die ommekeer heeft, volgens de Waalse Regering, meer dan 200 gemeenten in grote juridische en financiële onzekerheid gestort, aangezien tal van burgers beroepen hebben ingesteld om de aanvullende belasting op de personenbelasting op grond van de nieuwe rechtspraak van het Hof van Cassatie terug te vorderen.

A.1.4. De enige manier om de financiële toestand van de betrokken gemeenten niet in gevaar te brengen en om de continuïteit van hun werking te verzekeren, was dat een norm met wettelijke waarde, gelijkwaardig aan artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek, de in het geding zijnde aanvullende belastingen zou bekrachtigen.

Rekening houdend met het feit dat artikel 170, § 4, tweede lid, van de Grondwet de grondslag van de in artikel 465 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) bedoelde aanvullende belasting op de personenbelasting is en dat die grondwetsbepaling aan de federale wetgever de bevoegdheid voorbehoudt om de fiscale bevoegdheid van de gemeenten te wijzigen, stond het aan hem om de aanvullende belastingen op de personenbelasting die kunnen worden betwist, te bekrachtigen. Dat is net het voorwerp van artikel 2 van de wet van 24 juli 2008.

A.2. Daarenboven is de Waalse Regering van mening dat de artikelen 13, 144, 146 en 159 van de Grondwet uit het debat moeten worden geweerd – aangezien de prejudiciële vraag niet doet « blijken in welk opzicht die bijzondere bepalingen zouden zijn geschonden, en terecht, in zoverre zij duidelijk los lijken te staan van het onderhavige debat ».

Ten aanzien van het eerste onderdeel van de prejudiciële vraag

A.3. De Waalse Regering brengt in herinnering dat het voormelde arrest van het Hof van Cassatie van 14 maart 2008 een ommekeer in de normale rechtspraak van dat rechtscollege is.

Tot 14 maart 2008 vermochten de gemeenten – en met name de in het geding zijnde gemeente voor de verwijzende rechter – legitiem te oordelen, rekening houdend met de vaste rechtspraak van het Hof van Cassatie, dat, inzake aanvullende belastingen op de personenbelasting, de in de loop van het aanslagjaar (en niet tijdens het belastbare tijdperk) goedgekeurde belastingreglementen geen retroactieve werking hadden, en niet konden worden bekritiseerd. Volgens de Waalse Regering « zou het beweren van het tegenovergestelde de gemeenten in grote juridische en financiële onzekerheid storten ».

Het is enkel voor de inkomsten met betrekking tot het belastbare tijdperk 2008, aanslagjaar 2009, dat de gemeenten in staat waren te reageren op de ommekeer in de rechtspraak van het Hof van Cassatie.

A.4.1. Met betrekking tot het retroactieve karakter van de in het geding zijnde bepaling beklemtoont de Waalse Regering dat, in fiscale aangelegenheden, noch de Grondwet, noch de internationale verdragen zoals het Europees Verdrag voor de rechten van de mens in beginsel de retroactiviteit van wetten verbieden; artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek heeft geen absoluut karakter en is geen grondwettelijk beginsel. In de memorie wordt de rechtspraak van het Hof in herinnering gebracht: de niet-retroactiviteit van wetten is een waarborg ter voorkoming van rechtsonzekerheid; die waarborg vereist dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat de rechtzoekende in redelijke mate de gevolgen van een bepaalde handeling kan voorzien, op het tijdstip dat ze wordt verricht; het Hof aanvaardt nochtans dat van dat beginsel kan worden afgeweken wanneer de retroactiviteit onontbeerlijk is voor de goede werking of de continuïteit van de openbare dienst.

Indien bovendien blijkt dat de terugwerkende kracht van de wetskrachtige norm tot gevolg heeft dat de afloop van een of meer gerechtelijke procedures in een welbepaalde zin wordt beïnvloed of dat rechtscolleges worden verhinderd zich uit te spreken over een rechtsvraag, vergt de aard van het in het geding zijnde beginsel dat uitzonderlijke omstandigheden een verantwoording bieden voor dat optreden van de wetgever, dat ten nadele van een categorie van burgers inbreuk maakt op de grondwettelijke waarborgen die aan allen worden geboden. Een dergelijke wet kan geen enkel gevolg hebben voor de afgesloten rechtsgedingen, maar zij kan gevolgen hebben voor hangende rechtsgedingen en afbreuk doen aan jurisdictionele waarborgen ten nadele van de categorie van burgers die dergelijke rechtsgedingen heeft ingesteld. De Waalse Regering beklemtoont in dat verband dat de wet van 24 juli 2008 in werking is getreden vooraleer de verzoekende partijen hun beroep voor de

Rechtbank van eerste aanleg te Luik hebben ingesteld, waarbij het inleidende verzoekschrift op 15 september 2008 is ingediend.

A.4.2. De retroactiviteit van de belastingwet zou, volgens de Waalse Regering, enerzijds, onontbeerlijk zijn voor de goede werking of de continuïteit van de openbare dienst en, anderzijds, door uitzonderlijke omstandigheden worden verantwoord. Ze merkt in de eerste plaats op dat de op 14 maart 2008 door het Hof van Cassatie gemaakte ommekeer gebiedt dat aan de gemeenten de tijd wordt gelaten om zich aan te passen aan de nieuwe regels, met vrijwaring van de ontvangsten uit het verleden. Zij merkt in dat verband op dat enkel drieëndertig van de tweehonderdvijfenzestig gemeenten van het Waalse Gewest hun reglement tot vaststelling van het tarief van de aanvullende belasting op de personenbelasting hebben aangenomen met inachtneming van de nieuwe rechtspraak van het Hof van Cassatie, terwijl de andere gemeenten te goeder trouw hun reglement hebben aangenomen tijdens het aanslagjaar, overeenkomstig het vroegere vaste standpunt van dat rechtscollege. Met verwijzing naar het arrest nr. 177/2005 van 7 december 2005 merkt de Waalse Regering op dat de retroactiviteit van de in het geding zijnde bepaling, enerzijds, wordt verklaard door de wil om de retroactieve werking te neutraliseren van deze gewijzigde rechtspraak die een feitelijk gezag heeft over de andere gewone rechtscolleges en, anderzijds, door de ontstentenis van mogelijkheid voor het Hof van Cassatie om de gevolgen van de principiële standpunten die het inneemt te beperken in de tijd. De Waalse Regering doet in de tweede plaats opmerken dat in de parlementaire voorbereiding bij de bestreden bepaling uitvoerig wordt uiteengezet waarom de omstandigheden uitzonderlijk zijn. Zij stelt dat in 2007 de opbrengst van de aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting ongeveer zestien procent vertegenwoordigt van de totale ontvangsten van de Waalse gemeenten en dat meer dan vijfentachtig procent van de opbrengst van die belasting werd geïnd met toepassing van reglementen die werden aangenomen op een wijze die niet verenigbaar is met de nieuwe rechtspraak van het Hof van Cassatie. De Waalse Regering merkt eveneens op dat de rechtszekerheid niet enkel betrekking heeft op de financiële belangen van een belastingplichtige afzonderlijk beschouwd maar ook de overheid het recht verleent op een coherente reglementering; bijgevolg zou de rechtszekerheid waarop de belastingplichtigen aanspraak kunnen maken, beperkt zijn door de noodzaak om de overheid voldoende armslag te garanderen teneinde haar in staat te stellen haar opdracht van openbare dienstverlening te vervullen.

De Waalse Regering voert de arresten nrs. 159/2001 van 19 december 2001, 49/2002 van 13 maart 2002 en 40/2003 van 9 april 2003 aan en voegt daaraan toe dat de in het geding zijnde bepaling de belastingplichtigen niet verrast, vermits ze ermee volstaat de fiscale bepalingen te bevestigen die zijn vervat in de reeds gekende gemeentereglementen.

A.4.3. In verband met artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens leidt de Waalse Regering uit de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens af dat het te dezen niet van toepassing is, vermits de in het geding zijnde bepaling betrekking heeft op hangende geschillen inzake vestiging van de belasting en niet op betwistingen over rechten en verplichtingen van burgerlijke aard of een strafrechtelijke vervolging. Daarenboven voegt zij daaraan toe dat, zelfs indien die bepaling te dezen van toepassing zou zijn, niet valt in te zien in welk opzicht de waarborgen die zij biedt, zouden zijn geschonden : er wordt in herinnering gebracht dat het gerechtelijk beroep na de bekendmaking van de bestreden bepaling in het *Belgisch Staatsblad* is ingesteld, zodat de wetgever, in geen enkel geval, is opgetreden toen het geding aan de gang was. Ten slotte, nog steeds in de veronderstelling – *quod non* – dat het voormelde artikel 6 van toepassing is, zou de inmenging van de wetgever in lopende rechtsgedingen kunnen worden verantwoord door de « dwingende motieven van algemeen belang » waarop reeds werd gewezen om de terugwerkende kracht van de in het geding zijnde bepaling ten aanzien van de Belgische regels hieromtrent te verantwoorden.

A.5.1. Voor de Ministerraad betekent het beginsel van rechtszekerheid dat het voor de belastingadministratie niet opportuun is om ontijdig terug te komen op een vastgestelde en bekende regel, maar dat recht is daarom niet absoluut : dat wordt bevestigd door het aan artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek toegekende louter wetgevende karakter, alsook door de rechtspraak van het Hof van Cassatie en van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens. Dat laatste Hof heeft, in een arrest van 23 oktober 1997, het optreden van de wetgever in hangende jurisdictionele procedures aanvaard, niet alleen om redenen van algemeen belang, maar ook wanneer het erop aankwam een einde te maken aan een afwijking in de wetgeving. In die zin is het dus wel degelijk de rechtszekerheid in de ruime zin die, naast het algemeen belang, het optreden van de wetgever zou rechtvaardigen.

A.5.2. Tot de ommekeer in de rechtspraak door het arrest van het Hof van Cassatie van 14 maart 2008 stond het echter ruimschoots vast, zo brengt ook de Ministerraad in herinnering, dat er, inzake directe belastingen, geen onherroepelijk vastgestelde toestand bestond vóór het afsluiten van het aanslagjaar; de heffing van de opdecimen, die vandaag sedert het voormelde arrest door bepaalde belastingplichtigen als niet-tijdig

wordt beschouwd, was eveneens ruim verspreid en werd ruim toegepast, zodat de belastingplichtigen volledig op de hoogte waren van die praktijk.

Naar aanleiding van het grote juridische en financiële nadeel waaraan de gemeenten waren blootgesteld, heeft de snelle reactie van de wetgever - slechts enkele maanden na het arrest van 14 maart 2008 - het de belastingplichtigen mogelijk gemaakt een blijvend karakter te geven aan een belastingpraktijk die sedert meer dan tien jaar aan de gang was.

Daaruit volgt dat artikel 2 van de wet van 24 juli 2008, volgens de Ministerraad, die praktijk van gemeentebelasting enkel op wetgevende wijze heeft bevestigd, en bijgevolg de rechtszekerheid heeft versterkt.

Ten aanzien van het tweede onderdeel van de prejudiciële vraag

A.6. De Waalse Regering betwist in de eerste plaats het nut van dat onderdeel van de prejudiciële vraag. Het heeft immers erg duidelijk betrekking op het geval van een optreden van de wetgever in lopende gerechtelijke procedures, hetgeen, zoals die partij reeds heeft aangevoerd, niet het geval zou zijn. Het tweede onderdeel van de prejudiciële vraag zou bijgevolg geen antwoord behoeven.

A.7.1. De Waalse Regering die, in ondergeschikte orde, op de grond van de zaak ingaat, merkt op dat de inmenging in het recht op het ongestoord genot van de eigendom, zijnde de belasting, volgens het Europees Hof voor de Rechten van de Mens niet het billijke evenwicht mag raken tussen de vereisten van het algemeen belang en de imperatieven van de bescherming van de fundamentele rechten van het individu. Zij merkt op dat de wetgever in dat verband over een ruime marge beschikt om een economisch en sociaal beleid te voeren en is van oordeel dat de in het geding zijnde bepaling geen afbreuk doet aan het voormelde recht, aangezien de wijze waarop de wetgever de imperatieven van openbaar nut opvat, klaarblijkelijk op een redelijke basis berust. Zij is van mening dat de nalatigheid van de wetgever onredelijk zou zijn geweest : zij zou aanleiding hebben gegeven tot « rechtsonzekerheid en ernstige budgettaire problemen voor de gemeenten en, door de weerslag op de overheidsfinanciën van de Gewesten, discriminaties met zich mee hebben gebracht voor zowel de belastingplichtigen als de gemeenten onderling ». Artikel 2 van de wet van 24 juli 2008 kan bijgevolg niet worden beschouwd als een bepaling die klaarblijkelijk geen redelijke basis heeft in de door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens in aanmerking genomen zin.

A.7.2. Daarenboven, hoewel het Europees Hof voor de Rechten van de Mens erkent dat de wetgever van een Verdragsstaat het recht heeft om de wetten van kracht te laten worden die hij noodzakelijk acht om de betaling van de belastingen te verzekeren, erkent het eveneens dat die wetten retroactief kunnen zijn, zonder daarom artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol te schenden. Aldus heeft het Europees Hof, in een arrest van 23 oktober 1997, waarin een vergelijkbare zaak werd beslecht, geoordeeld « dat de door de verwerende Staat genomen maatregelen geen afbreuk hadden gedaan aan het evenwicht dat tot stand moet worden gebracht tussen de bescherming van het recht van de verzoekende partijen op teruggave van hun geld en het algemeen belang dat vereist dat de betaling van de belastingen wordt verzekerd. Een evident en dwingend algemeen belang vereist immers dat erover wordt gewaakt dat de private instellingen geen onverhoopt voordeel zouden genieten indien de belastinginningsregeling verandert en aan de fiscus geen inkomsten zouden ontzeggen wegens eenvoudige fouten die te wijten zijn aan de onachtzaamheid in de belastingwetgeving ». In het geval dat hier aan het Hof is voorgelegd, vereiste het evenwicht tussen de bescherming van de goederen van de verzoekende partijen en het algemeen belang eveneens een optreden van de wetgever.

A.8.1. De Ministerraad brengt in herinnering dat de niet-retroactiviteit van een fiscale bepaling geen beginsel is dat in een hogere wetskrachtige norm zoals de Grondwet is vervat, en beklemtoont daarnaast in de eerste plaats dat de in het geding zijnde bepaling geen gevolgen heeft voor de afgesloten rechtsgedingen; dat wordt trouwens bevestigd in de parlementaire voorbereiding van artikel 2 van de wet van 24 juli 2008, waarin uitdrukkelijk wordt verduidelijkt dat « natuurlijk [...] niet [wordt] geraakt aan de gerechtelijke beslissingen die in kracht van gewijsde zijn gegaan ».

A.8.2. Dezelfde partij merkt vervolgens op dat de retroactiviteit van de wetskrachtige norm een invloed kan hebben op de afloop van een of meer gerechtelijke procedures of de rechtscolleges kan verhinderen zich uit te spreken over een rechtsvraag : in dat geval vereist de aard van het in het geding zijnde beginsel, volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, dat uitzonderlijke omstandigheden een verantwoording bieden voor dat optreden van de wetgever dat, ten nadele van een categorie van burgers, afbreuk doet aan de grondwettelijke waarborgen die aan allen worden geboden ten nadele van de categorie van burgers die dergelijke rechtsgedingen

heeft ingesteld. In de memorie wordt bijgevolg nagegaan of uitzonderlijke omstandigheden het retroactieve karakter van de bestreden bepaling verantwoorden.

De Ministerraad brengt de argumentatie in herinnering die met betrekking tot het eerste onderdeel is uiteengezet, en zet daarnaast uiteen dat het aannemen van de in het geding zijnde bepaling absoluut noodzakelijk was om de gemeenten de tijd te laten om zich aan de nieuwe vereisten aan te passen, en daarbij tevens de inkomsten uit het verleden veilig te stellen. Volgens diezelfde partij was het noodzakelijk, « teneinde de retroactieve werking van de door het Hof van Cassatie vastgestelde jurisprudentiële regel van het arrest van 14 maart 2008 te neutraliseren, dat de wetgever zelf een retroactieve bepaling aannam ».

Daarenboven zou de parlementaire voorbereiding van de wet van 24 juli 2008 zelf gewag maken van uitzonderlijke omstandigheden die aan het aannemen van de in het geding zijnde bepaling zijn voorafgegaan, door te verwijzen naar het algemeen belang en naar de betreuenswaardige financiële gevolgen voor de gemeenten aangezien, volgens de door de Ministerraad aangehaalde passage, « het [...] voor zich [spreekt] dat voor sommige gemeenten het feit dat zij de aanvullende belastingen op de personenbelasting moeten terugbetalen, van die aard is dat hun financiële toestand in gevaar wordt gebracht en dat afbreuk wordt gedaan aan hun vermogen om de continuïteit van hun werking te verzekeren ».

Kortom, het aannemen van artikel 2 van de wet van 24 juli 2008 heeft, volgens de Ministerraad, die praktijk van gemeentebelasting enkel op wetgevende wijze bevestigd, en bijgevolg de rechtszekerheid versterkt; het erg uitzonderlijke optreden van de federale wetgever maakt het mogelijk een wettelijk kader te bieden voor de inkomsten van de gemeenten en de continuïteit van de betrokken gemeentediensten te verzekeren.

Het nastreven van een doelstelling van algemeen belang, ingegeven door uitzonderlijke omstandigheden, zou dan ook evident zijn.

Ten aanzien van het derde onderdeel van de prejudiciële vraag

A.9. De Waalse Regering en de Ministerraad doen opmerken dat het, zoals wordt aangegeven in de parlementaire voorbereiding, de afzijdigheid van de federale wetgever is die een discriminatie zou hebben teweeggebracht tussen burgers van eenzelfde gemeente naargelang zij al dan niet de terugbetaling van de aanvullende belasting op de personenbelasting hebben verkregen : de gemeenten die worden gedwongen om hun aanvullende belastingen terug te betalen, zouden immers de noodzakelijke financiële middelen hebben moeten vinden om die onvoorziene « uitgave » te dekken, en zouden bijgevolg geen andere keuze hebben gehad dan hun toevlucht te zoeken in een verhoging van de toekomstige belastingen. In dat geval zouden de burgers die geen terugbetaling van de belasting zouden hebben verkregen, worden bestraft : zij zouden niet alleen de belasting waarvan anderen de terugbetaling hebben verkregen, maar ook de verhoging van de door de gemeente goedgekeurde toekomstige belastingen moeten dragen.

In werkelijkheid, zo besluiten dezelfde partijen, blijkt de retroactiviteit gunstig voor de belastingplichtige : zij maakt het mogelijk om niet alleen de rechtszekerheid maar ook de gelijkheid voor de belastingwet te herstellen.

A.10. In de uiteenzettingen die aan het derde onderdeel van de prejudiciële vraag zijn gewijd, betwist de Ministerraad de schending van het eigendomsrecht zoals het bij artikel 16 van de Grondwet en bij artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens is gewaarborgd; de uiteengezette argumentatie kan, in hoofdzaak, worden vergeleken met die welke ter zake door de Waalse Regering is uiteengezet. De Ministerraad besluit dat het optreden van de wetgever het mogelijk heeft gemaakt het noodzakelijke evenwicht tussen de bescherming van het eigendomsrecht van de belastingplichtigen en het algemeen belang veilig te stellen; het heeft het eveneens mogelijk gemaakt dat « de wettekst beter overeenstemt met de feitelijke werkelijkheid ervan en beantwoordt aan een grotere transparantie van het fiscale beleid, maar eveneens de visie van de wetgever in dat verband uitdrukkelijk weerspiegelt ».

Bijgevolg is er geen sprake van discriminatie, en nog minder van onevenredigheid ten opzichte van het door de wetgever nagestreefde doel.

- B -

B.1. Aan het Hof wordt een vraag gesteld over de grondwettigheid van artikel 2 van de wet van 24 juli 2008 «ter bekrachtiging van de vestiging van sommige aanvullende gemeentebelastingen en de aanvullende agglomeratiebelasting op de personenbelasting voor elk van de aanslagjaren 2001 tot 2007 en tot wijziging, met ingang van het aanslagjaar 2009, van artikel 468 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 ».

Dat artikel bepaalt :

« Voor de toepassing van artikel 465 en volgende van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, wordt, vanaf de datum van inwerkingtreding van deze wet, bij de vestiging van de personenbelasting voor elk van de aanslagjaren 2001 tot 2007, rekening gehouden met de aanvullende gemeentebelasting en de aanvullende agglomeratiebelasting die ten laatste op 31 december van het jaar waarnaar het voornoemde aanslagjaar, zoals bepaald in artikel 359 van hetzelfde Wetboek, wordt genoemd, bindend zijn geworden.

De aanvullende gemeentebelastingen en de aanvullende agglomeratiebelasting die zijn opgenomen in aanslagen in de personenbelasting die voor de inwerkingtreding van deze wet zijn gevestigd voor elk van de aanslagjaren 2001 tot 2007 en die rekening hebben gehouden met de aanvullende gemeentebelasting en de aanvullende agglomeratiebelasting die bindend zijn geworden in de loop van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, worden bekrachtigd, voor zover die aanvullende belastingen het voorwerp uitmaken of nog kunnen uitmaken van een geschil dat steunt op de grief die de terugwerkende kracht aanvoert van de genoemde belastingen omwille van het feit dat zij bindend zijn geworden in de loop van het jaar waarnaar het voornoemde aanslagjaar wordt genoemd.

Onder aanvullende gemeentebelasting en aanvullende agglomeratiebelasting wordt verstaan de belastingen waarvan het tarief dat van toepassing is voor elk van de aanslagjaren 2001 tot 2007, is opgenomen in de tabellen per gewest die de bijlage bij deze wet vormen, tegenover de naam van de gemeente of de agglomeratie ».

B.2.1. De verwijzende rechter vraagt het Hof de grondwettigheid van artikel 2 te onderzoeken op drie punten :

(a) Is de bekrachtiging, door de wetgever, van aanvullende gemeentebelastingen die zijn geïnd op grond van te laat goedgekeurde reglementen een ongerechtvaardigde aantasting, wegens de terugwerkende kracht ervan, van het recht op rechtszekerheid van de belastingplichtigen, die erop konden rekenen dat die aanvullende belastingen onwettig werden bevonden op grond van de rechtspraak van het Hof en van het arrest van het Hof van Cassatie van 14 maart 2008 ?

b) Is diezelfde bekrachtiging een ongerechtvaardigde aantasting van het recht op een goede rechtsbedeling en van het eigendomsrecht van de belastingplichtigen die de genoemde aanvullende belastingen gerechtelijk hebben bestreden, doordat het in het geding zijnde artikel 2 de rechter verhindert zich uit te spreken over de wettigheid van die aanvullende belastingen ?

c) Is er een onverantwoord verschil in behandeling tussen de belastingplichtigen die, doordat zij de wettigheid van aanvullende belastingen die op grond van een te laat goedgekeurd belastingreglement zijn geïnd gerechtelijk hebben aangevochten, die aanvullende belastingen terugbetaald hebben gekregen, en de belastingplichtigen die dat recht verliezen, als gevolg van artikel 2 van de wet van 24 juli 2008 ?

De normen ten aanzien waarvan het Hof door de verwijzende rechter wordt verzocht zijn toetsing uit te voeren, zijn « de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het beginsel van rechtszekerheid en het beginsel van het recht op een goede rechtsbedeling, zoals gewaarborgd bij artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, alsook bij de artikelen 13, 144, 146 en 159 van de Grondwet, en de bescherming van het eigendomsrecht, zoals gewaarborgd bij artikel 16 van de Grondwet en bij artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens ».

B.2.2. Uit de prejudiciële vraag blijkt dat alleen het tweede lid van artikel 2 in het geding is.

Wat de exceptie betreft die door de Waalse Regering is opgeworpen

B.3.1. De Waalse Regering betwist het nut van het tweede onderdeel van de prejudiciële vraag. Volgens die partij beoogt het onderdeel de hypothese van een optreden van de wetgever in lopende gerechtelijke procedures, wat niet het geval zou zijn : de wet van 24 juli 2008 zou in werking zijn getreden voordat de verzoekende partijen hun beroep instelden bij de Rechtbank van eerste aanleg te Luik, op 15 september 2008. Het tweede onderdeel van de prejudiciële vraag zou dan ook geen antwoord behoeven.

B.3.2. Het staat aan de rechter die een prejudiciële vraag stelt, na te gaan of het antwoord op die vraag dienend is om het hem voorgelegde geschil te beslechten. Slechts wanneer dit klaarblijkelijk niet het geval is, vermag het Hof te beslissen dat de vraag geen antwoord behoeft.

Artikel 2 van de wet van 24 juli 2008 heeft tot gevolg dat het aan de aanvullende gemeentebelasting die wordt betwist door de belastingplichtigen die de verwijzende rechter hebben aangezocht, een wetgevende waarde verleent; het dekt de onwettigheid van de belasting en maakt dus « de grief inzake de terugwerkende kracht zonder voorwerp », die wordt aangevoerd door de tegen die onwettige belasting ingeleide voorzieningen (*Parl. St.*, Kamer, 2007-2008, DOC 52-1276/001, pp. 6 en 8). Door de retroactieve draagwijdte ervan verhindert de in het geding zijnde bepaling de verwijzende rechter dus de onwettigheid van de bestreden belasting vast te stellen. Het antwoord op de vraag die door de verwijzende rechter is gesteld, is niet klaarblijkelijk zonder nut voor de oplossing van het geschil dat hem is voorgelegd.

Het Hof wijst daarnaast erop dat uit de prejudiciële vraag blijkt dat de verzoekende partijen voor de verwijzende rechter hun bezwaarschrift voor de gewestelijke directeur der belastingen hebben ingediend - procedure die moet worden gevolgd voordat de justitiële rechter kan worden aangezocht - op 18 april 2008, dus voordat de wet van 24 juli 2008 werd aangenomen.

B.3.3. De exceptie wordt verworpen.

Ten aanzien van de eerste twee onderdelen van de prejudiciële vraag

B.4. Naar aanleiding van een beroep tot vernietiging van de in het geding zijnde bepaling, heeft het Hof in zijn arrest nr. 186/2009 van 26 november 2009 geoordeeld :

« B.8. [...] De bij de bestreden bepaling doorgevoerde bekrachtiging heeft tot gevolg dat ze aan de aanvullende gemeentebelasting, die door de belastingplichtigen van de eerste categorie wordt betwist, een wetgevende waarde verleent op de datum van de inwerkingtreding ervan. Ze dekt de onwettigheid van de belasting en maakt dus ‘ de grief

inzake de terugwerkende kracht zonder voorwerp' in de tegen die onwettige belasting ingeleide voorzieningen (*Parl. St.*, Kamer, 2007-2008, DOC 52-1276/001, pp. 6 en 8).

Door de retroactieve draagwijdte ervan verhindert de bestreden bepaling de belastingplichtigen van de eerste categorie dus om van de beroepsinstantie waarbij zij de zaak aanhangig hebben gemaakt een vaststelling van ongrondwettigheid van de bestreden belasting te verkrijgen.

B.9.1. De terugwerkende kracht van een wetsbepaling kan enkel worden verantwoord wanneer zij onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.

Indien bovendien blijkt dat de terugwerkende kracht tot doel heeft de afloop van een of meer gerechtelijke procedures in een bepaalde zin te beïnvloeden of de rechtscolleges te verhinderen zich uit te spreken over een rechtsvraag, vergt de aard van het in het geding zijnde beginsel dat uitzonderlijke omstandigheden of dwingende motieven van algemeen belang een verantwoording bieden voor het optreden van de wetgever, dat ten nadele van een categorie van burgers inbreuk maakt op de jurisdictionele waarborgen die aan allen worden geboden.

B.9.2.1. Artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek bepaalt :

‘ De wet beschikt alleen voor het toekomstige; zij heeft geen terugwerkende kracht ’.

Die bepaling verzet zich tegen de aanneming, op grond van artikel 465 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 van een gemeentereglement dat een terugwerkende kracht zou hebben.

B.9.2.2. De rechtspraak van het Hof van Cassatie vermocht de gemeenten lange tijd te laten denken dat een reglement dat voor een welbepaald aanslagjaar het tarief van de aanvullende belasting op de personenbelasting vaststelt in werking kon treden, zonder daarom afbreuk te doen aan het verbod om een retroactief gemeentereglement aan te nemen, terwijl de belastbare periode die met dat aanslagjaar overeenstemt - dit wil zeggen de periode tijdens welke de inkomsten werden verkregen die de belastbare grondslag van die belasting vormen - reeds was voltooid (Cass., 29 juni 1998, *Pas.*, 1998, I., nr. 349; Cass., 8 juni 2006, A.R. nr. F.03.0054.N).

Talrijke gemeenten hebben bijgevolg voor de aanslagjaren 2001 tot 2007 een reglement aangenomen dat het tarief van de genoemde belasting vaststelt, terwijl de overeenstemmende belastbare periode reeds was beëindigd (*Parl. St.*, Kamer, 2007-2008, DOC 52-1276/001, p. 4). Zulks is met name het geval voor de belastingen waarvan de wettigheid door de verzoekende partijen wordt betwist.

Het Hof van Cassatie heeft hieromtrent een ommekeer in zijn rechtspraak gemaakt door te stellen dat de belastingschuld in verband met een aanvullende belasting op de personenbelasting definitief ontstaat wanneer de belastbare periode met betrekking tot die belasting is voltooid (Cass., 14 maart 2008, *Pas.*, 2008, nr. 184; Cass., 14 maart 2008, A.R. nr. F.07.0068.F; zie ook het arrest van het Hof nr. 115/2000 van 16 november 2000, B.7.1). Daaruit vloeit voort dat het voormelde artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek de gemeentereglementen onwettig maakt waarbij het tarief van een dergelijke belasting wordt

vastgelegd voor een welbepaald aanslagjaar en die in werking zijn getreden toen de met dat aanslagjaar overeenstemmende belastbare periode reeds was voltooid.

B.9.2.3. In die omstandigheden heeft de bestreden bepaling tot doel te vermijden dat talrijke gemeenten zich ‘ in een delicate financiële situatie ‘ bevinden waarbij ‘ hun financiële toestand in gevaar wordt gebracht en [...] hun vermogen om de continuïteit van hun werking te verzekeren ’, om reden van de verplichting de onwettige aanvullende belastingen op de personenbelasting terug te betalen (*Parl. St.*, Kamer, 2007-2008, DOC 52-1276/001, pp. 4-5).

De bestreden bepaling strekt ook ertoe te verhinderen dat in de betrokken gemeenten discriminerende situaties ontstaan die nadelig zijn voor de belastingplichtigen die niet de nodige stappen hebben gezet of hebben kunnen zetten teneinde de vernietiging van hun aanslag betreffende een dergelijke aanvullende gemeentebelasting te verkrijgen, maar die, zoals de belastingplichtigen die de terugbetaling van die aanslag hebben kunnen genieten of zullen kunnen genieten naar aanleiding van de vernietiging ervan, ook ertoe gehouden zullen zijn de last van een eventuele latere stijging van die belasting te dragen, die bestemd is om het verlies aan ontvangsten te compenseren dat te wijten is aan de genoemde terugbetaling, en zelfs de gevolgen van een vermindering van de overheidsuitgaven van de gemeente. Met de aanneming van de bestreden bepaling wenst de wetgever meer in het bijzonder te vermijden dat ‘ een zeer klein aantal van betrokken belastingplichtigen - de meest geïnformeerde of best bijgestane - die nog de terugbetaling van hun aanvullende gemeentebelasting zouden kunnen bekomen ’, worden bevoordeeld (*ibid.*, DOC 52-1276/001, p. 6; *ibid.*, DOC 52-1276/002, p. 6; *I.V.*, Kamer, 10 juli 2008, pp. 5, 8 en 9).

B.9.2.4. De bestreden bepaling wijzigt niet het tarief van de erin bekrachtigde aanvullende belastingen.

B.9.3. Uit wat voorafgaat blijkt dat de bestreden retroactieve bepaling onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang en dat zij op uitzonderlijke omstandigheden berust en beantwoordt aan dwingende motieven van algemeen belang ».

B.5. Wat betreft een eventuele aantasting van het eigendomsrecht dat is gewaarborgd bij artikel 16 van de Grondwet en bij artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, heeft het Hof in hetzelfde arrest nr. 186/2009 geoordeeld :

« B.10.2. Artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens bepaalt :

‘ Alle natuurlijke of rechtspersonen hebben recht op het ongestoord genot van hun eigendom. Niemand zal van zijn eigendom worden beroofd behalve in het algemeen belang en met inachtneming van de voorwaarden neergelegd in de wet en in de algemene beginselen van het internationaal recht.

De voorgaande bepalingen zullen echter op geen enkele wijze het recht aantasten dat een Staat heeft om die wetten toe te passen welke hij noodzakelijk oordeelt om toezicht uit te

oefenen op het gebruik van eigendom in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen en boeten te verzekeren '.

B.10.3. In de veronderstelling dat de bedragen van de teruggevorderde belastingen voor de verzoekende partijen schuldvorderingen zouden zijn die overeenkomen met het begrip 'eigendom' in de zin van artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, zou de inmenging van de wetgever in die schuldvorderingen gerechtvaardigd zijn door de in B.9.3 uiteengezette omstandigheden en motieven ».

B.6. Uit hetgeen voorafgaat volgt dat de eerste twee onderdelen van de prejudiciële vraag ontkennend dienen te worden beantwoord.

Ten aanzien van het derde onderdeel van de prejudiciële vraag

B.7. Aan het Hof wordt gevraagd of er een onverantwoord verschil in behandeling wordt doorgevoerd tussen de belastingplichtigen die, doordat zij de wettigheid van aanvullende belastingen die waren gegrond op een te laat aangenomen belastingreglement gerechtelijk hebben betwist, de terugbetaling van die aanvullende belastingen hebben verkregen, en de belastingplichtigen die dat recht verliezen als gevolg van artikel 2 van de wet van 24 juli 2008.

B.8. Zelfs wanneer hij met terugwerkende kracht optreedt en die terugwerkende kracht gerechtvaardigd is, komt het de wetgever niet toe, op straffe van schending van een van de essentiële beginselen van de rechtsstaat, definitief geworden rechterlijke beslissingen opnieuw in het geding te brengen. Hij vermocht dus niet de in het geding zijnde bepaling toepasselijk te maken op diegenen die ter uitvoering van een rechterlijke beslissing de terugbetaling van de aanvullende belastingen hebben verkregen.

B.9. Vermits het in B.7 omschreven verschil in behandeling is verantwoord, dient het derde onderdeel van de prejudiciële vraag ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 2 van de wet van 24 juli 2008 « ter bekrachtiging van de vestiging van sommige aanvullende gemeentebelastingen en de aanvullende agglomeratiebelasting op de personenbelasting voor elk van de aanslagjaren 2001 tot 2007 en tot wijziging, met ingang van aanslagjaar 2009, van artikel 468 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 » schendt niet de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 13, 144, 146 en 159 van de Grondwet, met het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met het Eerste Aanvullend Protocol bij dat Verdrag.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, op de openbare terechtzitting van 17 december 2009.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

P. Martens