

Rolnummer 4972
Arrest nr. 82/2011 van 18 mei 2011

## A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vragen betreffende artikel 356 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals vervangen bij artikel 2 van de wet van 22 december 2009 houdende fiscale bepalingen, en betreffende artikel 3 van voormelde wet van 22 december 2009, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Luik.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters R. Henneuse en M. Bossuyt, en de rechters E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey en P. Nihoul, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter R. Henneuse,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\* \*

### I. *Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging*

Bij vonnis van 24 juni 2010 in zake de Belgische Staat tegen Hai Long Nguyen en Ngoc Nguyen, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 28 juni 2010, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Luik de volgende prejudiciële vragen gesteld :

1. « Schendt artikel 356 van het WIB 1992, ingevoerd bij artikel 2 en artikel 3 van de wet van 22 december 2009 houdende fiscale bepalingen, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet en het algemene beginsel van de rechten van de verdediging doordat het, voor de belastingplichtige van wie de aanslag door de fiscale rechter nietig wordt verklaard, niet voorziet in het recht om bezwaar in te dienen in de zin van artikel 366 van het WIB 1992 tegen de subsidiaire aanslag die rechtstreeks aan de genoemde rechter wordt voorgelegd, terwijl de belastingplichtige van wie de aanslag nietig wordt verklaard door de gewestelijke directeur der directe belastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar, wel het recht heeft om tegen de hertaxatie met toepassing van artikel 355 van het WIB, bezwaar in te dienen ? »;

2. « Schendt de overgangsbepaling van artikel 3 van de wet van 22 december 2009 houdende fiscale bepalingen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, het algemene beginsel van de rechten van de verdediging en van de rechtszekerheid, doordat zij de termijn van zes maanden om bij de rechtbank een procedure aanhangig te maken tegen een subsidiaire aanslag doet lopen vanaf het ogenblik waarop de rechterlijke beslissing van gehele of gedeeltelijke nietigverklaring in kracht van gewijsde is gegaan en doordat die kracht van gewijsde op discretionaire wijze enkel wordt verworven door de goede wil van de belastingadministratie om in die beslissing te berusten of ze uit te voeren, wat de belastingplichtige afhankelijk maakt van de handelwijze van de administratie en hem in de onzekerheid laat gedurende een termijn die onredelijk kan blijken, terwijl, wanneer de aanslag nietig wordt verklaard door de gewestelijke directeur der directe belastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar, de administratie krachtens artikel 355 van het WIB 1992 over het recht beschikt om te hertaxeren binnen een termijn van drie maanden vanaf de datum waarop de beslissing van de directeur niet meer voor de rechter kan worden gebracht, wat afhangt van het objectief verstrijken van de termijn van artikel 1385*undecies* van het Gerechtelijk Wetboek ? ».

Memories zijn ingediend door :

- Hai Long Nguyen en Ngoc Nguyen, wonende te 4000 Luik, chaussée de Tongres 296/11;

- de Ministerraad;

- de Vlaamse Regering.

Hai Long Nguyen en Ngoc Nguyen hebben een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 16 maart 2011 :

- zijn verschenen :
  - . Me J. Pirotte *loco* Mr. J.-P. Douny, advocaten bij de balie te Luik, voor Hai Long Nguyen en Ngoc Nguyen;
  - . Mr. I. Tasset, advocaat bij de balie te Luik, voor de Ministerraad;
  - . Mr. W. Defoor, advocaat bij de balie te Brussel, voor de Vlaamse Regering;
- hebben de rechters-verslaggevers P. Nihoul en T. Merckx-Van Goey 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 Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

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

De Rechtbank van eerste aanleg te Luik heeft, bij vonnis van 9 januari 2007, de aanslagen met betrekking tot de aanslagjaren 2003 en 2004 die werden ingekohierd ten aanzien van H.L. Nguyen en N. Nguyen nietig verklaard wegens een verkeerde toepassing van de bewijsregels. Als gevolg van die nietigverklaring heeft de belastingheffende overheid, bij een bericht van wijziging van de aangifte voor de aanslagjaren 2002 en 2003, daterend van 20 juni 2008, aangekondigd dat zij zou overgaan tot de vestiging van een subsidiaire aanslag. De aangekondigde wijziging werd door de consorten Nguyen betwist. Bij een kennisgeving van de beslissing tot taxatie van 29 oktober 2008 antwoordt de taxatieambtenaar op de opmerkingen van de consorten Nguyen en handhaaft hij de belastbare grondslag. Bij de Rechtbank wordt dientengevolge door de Belgische Staat een verzoekschrift ingediend tot geldigverklaring van de subsidiaire aanslag, op grond van artikel 356 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992).

De Rechtbank wijst erop dat artikel 356 van het WIB 1992 werd vervangen bij artikel 2 van de wet van 22 december 2009, dat onmiddellijk van toepassing werd gemaakt, ongeacht het aanslagjaar, bij artikel 3 van dezelfde wet, dat te dezen van toepassing is. De Rechtbank stelt eveneens vast dat die bepaling, in afwijking van de nieuwe bepaling van artikel 2 die de fiscale rechter bij wie een verzoekschrift tot geldigverklaring van een subsidiaire aanslag is ingediend, verplicht de debatten te heropenen, onder bepaalde voorwaarden toelaat een subsidiaire aanslag te redden die bij afzonderlijk verzoekschrift aan de fiscale rechter is voorgelegd in het kader van een nieuw geding, na een rechterlijke nietigverklaring voorafgaand aan de inwerkingtreding ervan, terwijl dat procedé werd veroordeeld bij het arrest nr. 158/2009 van het Hof. Zij wijst ten slotte erop dat de belastingplichtige afhankelijk is van de handelwijze en de willekeur van de taxatieambtenaar die op discretionaire wijze kan beslissen over het tijdstip waarop het vonnis tot nietigverklaring van de aanslag in kracht van gewijsde gaat. Vanuit die vaststellingen stelt zij het Hof de voormelde vragen.

### III. *In rechte*

- A -

A.1.1. H.L. en N. Nguyen herinneren eraan dat het Hof reeds kennis heeft moeten nemen van de methode die door de belastingadministratie werd gebruikt om de subsidiaire aanslag te vestigen na nietigverklaring van de aanslag, met toepassing van artikel 356 van het WIB 1992, en die inhield dat de administratie, na het eindvonnis tot nietigverklaring, een subsidiaire aanslag aan dezelfde rechter voorlegde in een nieuw geding, wat de administratie in staat stelde op discretionaire wijze te beslissen over de daartoe toepasbare termijn. Bij het arrest nr. 158/2009 van 20 oktober 2009 heeft het Hof geoordeeld dat het vroegere artikel 356 van het WIB 1992, geïnterpreteerd in die zin dat het de administratie toeliet de subsidiaire aanslag aan de beoordeling van de rechter voor te leggen in het kader van een nieuw geding, niet bestaanbaar was met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. De wetgever heeft dan ook, bij een wet van 22 december 2009, artikel 356 van het WIB 1992 vervangen.

A.1.2. H.L. en N. Nguyen doen gelden dat een belastingplichtige die, na nietigverklaring van de aanslag door de rechter, te maken krijgt met een subsidiaire aanslag gevestigd overeenkomstig artikel 356 van het WIB 1992, zich in dezelfde situatie bevindt als de belastingplichtige die, na nietigverklaring van de aanslag door de gewestelijke directeur, te maken krijgt met een nieuwe aanslag gevestigd overeenkomstig artikel 355 van het WIB 1992, omdat in beide gevallen de eerste aanslag nietig wordt verklaard wegens een procedurefout en het initiatiefrecht bij de belastingadministratie ligt. Zij wijzen erop dat, bij toepassing van artikel 355, enerzijds, de belastingplichtige de mogelijkheid van een administratief geschil geniet omdat hij bezwaar kan indienen tegen die nieuwe aanslag en, anderzijds, de administratie het recht heeft om te herbelasten binnen een termijn van drie maanden vanaf de datum waarop de beslissing van de directeur niet meer voor de rechter kan worden gebracht, wat afhangt van het verstrijken van een objectieve termijn die is bepaald bij artikel 1385*undecies* van het Gerechtelijk Wetboek. Wanneer daarentegen artikel 356 van het WIB 1992 wordt toegepast, kan de belastingplichtige geen bezwaar indienen tegen de subsidiaire aanslag en kan de administratie, wanneer de initiële aanslag nietig is verklaard vóór de inwerkingtreding van de wet van 22 december 2009 en wanneer artikel 3 van die wet wordt toegepast, een subsidiaire aanslag voorstellen binnen een termijn van zes maanden vanaf het ogenblik waarop de rechterlijke beslissing tot nietigverklaring in kracht van gewijsde is gegaan, wat de belastingplichtige afhankelijk maakt van de handelwijze van de taxatieambtenaar. Het vonnis tot nietigverklaring kan immers pas in kracht van gewijsde gaan wanneer de administratie in dat vonnis berust, en de termijn van zes maanden gaat slechts in vanaf die berusting.

A.1.3. H.L. en N. Nguyen zijn van mening dat het verschil in behandeling tussen belastingplichtigen dat door artikel 3 van de wet van 22 december 2009 wordt ingevoerd, niet kan worden verantwoord. Wat artikel 356 van het WIB 1992 betreft, oordelen zij dat het proceseconomische doel niet het verlies van een niveau van betwisting, debat en onderhandeling, in het administratief stadium, kan verantwoorden.

A.2.1. Wat de eerste prejudiciële vraag betreft, zet de Ministerraad uiteen dat de aangevoerde discriminatie geenszins te wijten is aan artikel 356 van het WIB 1992, dat betrekking heeft op het recht van de administratie om een subsidiaire aanslag te vestigen, maar wel aan artikel 20 van de wet van 15 maart 1999 dat het recht, voor de administratie, om een nieuwe aanslag te vestigen in de zin van artikel 355 van het WIB 1992, heeft afgeschaft. Hij voegt eraan toe dat, in elk geval, het onderscheid tussen de twee in de prejudiciële vraag beoogde categorieën van belastingplichtigen objectief en redelijk verantwoord is. Hij geeft aan dat de verplichting om een administratief beroep in te stellen voordat de zaak bij de rechter aanhangig wordt gemaakt, opgelegd bij artikel 1385*undecies* van het Gerechtelijk Wetboek, ertoe strekt te vermijden dat een gerechtelijke procedure, die noodzakelijkerwijs langer duurt, wordt ingesteld en voortgezet, teneinde bij te dragen tot het doel van versnelling van de procedure dat werd beoogd door de hervorming van de fiscale procedure bij de wetten van 15 en 23 maart 1999.

De in de eerste prejudiciële vraag beoogde maatregel, die erin bestaat de techniek van de subsidiaire aanslag te veralgemenen in geval van nietigverklaring van de aanslag door een gerechtelijke instantie, draagt eveneens bij tot de verwezenlijking van dat doel van versnelling van de fiscale procedure, door te vermijden dat de hele procedure moet worden hervat in geval van nietigverklaring, door een rechter, van de initiële aanslag. De Ministerraad is van mening dat die techniek, wegens de proceseconomische aard ervan, niet discriminerend is, en verwijst in dat verband naar het arrest nr. 158/2009 van het Hof.

A.2.2. Wat de tweede prejudiciële vraag betreft, doet de Ministerraad opmerken dat geen enkele bepaling van het Gerechtelijk Wetboek of van het Wetboek van de inkomstenbelastingen de belastingplichtige verhindert een voor hem voordelig vonnis tot nietigverklaring te laten betekenen, dat die betekening de beroepstermijnen doet ingaan en dat zij bijgevolg toelaat het tijdstip te bepalen waarop het vonnis in kracht van gewijsde gaat. Hij besluit eruit dat de vraag uitgaat van de verkeerde premisse volgens welke een rechterlijke beslissing tot nietigverklaring van een aanslag enkel in kracht van gewijsde zou gaan door de goede wil van de belastingadministratie om erin te berusten of ze uit te voeren.

A.2.3. Subsidiar doet de Ministerraad gelden dat krachtens artikel 172 van de Grondwet, noch de administratie, noch de rechterlijke macht een vrijstelling of een vermindering van belasting kan toekennen, zodat de vestiging van een aanslag ter vervanging van een aanslag die nietig is verklaard om een andere reden dan de verjaring, verplicht is voor de administratie. Hij is van mening dat dit evenzeer geldt voor de belastingvrijstellingen of –verminderingen die zouden voortvloeiën uit het feit dat de hoven en rechtbanken, bij de toepassing van artikel 356 van het WIB 1992 in de versie voorafgaand aan de wijziging ervan bij de wet van 22 december 2009, hebben verzuimd een tussenvonnis of tussenarrest te wijzen toen zij tot de nietigheid van een aanslag besloten.

Hij wijst overigens erop dat de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens leert dat noch artikel 6.1 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, noch artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij dat Verdrag het recht waarborgen om zich te beroepen op een recht dat technisch onvolmaakt of gebrekkig is. Hij leidt uit die vaststellingen af dat artikel 3, tweede lid, van de wet van 22 december 2009 is verantwoord door de noodzaak om de rechten van de Schatkist te vrijwaren en door de noodzaak om het onverwachte voordeel dat het arrest nr. 158/2009 voor bepaalde belastingplichtigen zou hebben kunnen opbrengen, uit te sluiten. Hij voegt eraan toe dat in geen enkel opzicht afbreuk wordt gedaan aan de rechten van de verdediging, noch aan de rechtszekerheid van de belastingplichtige, aangezien deze heeft nagelaten de nodige maatregelen te nemen om de beslissing tot nietigverklaring definitief te maken en hij niet op rechtmatige wijze het voordeel van een belastingvrijstelling of –vermindering vermocht te verwachten enkel omdat een onwettigheid is begaan door de administratie of door de hoven en rechtbanken in de loop van de procedure.

A.3.1. Met betrekking tot de eerste prejudiciële vraag herinnert de Vlaamse Regering eraan dat het doel van artikel 356 van het WIB 1992 een versnelling van de fiscale procedure is en dat het Hof reeds bij het arrest nr. 53/2005 heeft geoordeeld dat een dergelijke maatregel redelijk verantwoord is. Zij is van mening dat die bepaling zowel de belangen van de Schatkist als de gelijkheid van de burgers voor de belastingwet vrijwaart. Zij voegt eraan toe dat het feit dat de subsidiaire aanslag onmiddellijk wordt voorgelegd aan de rechter die de initiële aanslag nietig heeft verklaard - zodat de administratieve procedure in dat geval niet plaatsvindt -, beantwoordt aan de proceseconomische doelstelling, wat overigens wordt bevestigd door het arrest nr. 158/2009 van het Hof. Zij doet gelden dat de belastingplichtige op verschillende tijdstippen in de loop van de procedure de gelegenheid heeft om zijn argumenten en verweermiddelen uiteen te zetten, zowel met betrekking tot de initiële aanslag als met betrekking tot de subsidiaire aanslag.

A.3.2. De Vlaamse Regering is van mening dat de tweede vraag uitgaat van de verkeerde premisse volgens welke het aanvangspunt van de termijn bedoeld in artikel 3, tweede lid, van de wet van 22 december 2009 afhangt van de handelwijze van de administratie. Zij doet gelden dat de belastingplichtige de rechterlijke beslissing waarbij de initiële aanslag nietig wordt verklaard aan de administratie kan laten betekenen, zodat de termijn om hoger beroep of verzet aan te tekenen begint te lopen.

A.4.1. H.L. en N. Nguyen antwoorden dat de situatie van een belastingplichtige wiens aanslag nietig is verklaard door de gewestelijke directeur en die van een belastingplichtige wiens aanslag nietig is verklaard door een rechtcollege, volkomen vergelijkbaar zijn. Zij voegen eraan toe dat het bij de vestiging van de subsidiaire aanslag niet is vereist dat de belastbare inkomsten op dezelfde manier worden gekwalificeerd, en wijzen erop dat de administratie andere bewijsmiddelen kan aanwenden dan die welke werden gebruikt bij het vaststellen van de nietig verklaarde aanslag, zodat het onjuist is te beweren dat de belastingplichtige niet verrast zou kunnen zijn door een subsidiaire aanslag omdat die niet fundamenteel zou kunnen verschillen van de initiële aanslag.

Zij zijn voorts van mening dat het doel van versnelling van de procedure niet evenredig is met de gevolgen van het verlies van een niveau van betwisting.

A.4.2. Wat de tweede prejudiciële vraag betreft, doen H.L. en N. Nguyen gelden dat, indien het de belastingplichtige is die zelf een einde moet maken aan de onzekerheid door de taxatieambtenaar te dwingen een

standpunt in te nemen door zelf en op eigen kosten het vonnis tot nietigverklaring te laten betekenen teneinde de termijn van zes maanden te doen ingaan, de verklaarde proceseconomische doelstelling verre van bereikt is. Zij citeren het arrest *Zielinski, Pradal, Gonzalez en anderen* tegen Frankrijk dat op 28 oktober 1999 door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens werd gewezen, om aan te tonen dat het beginsel van voorrang van het recht en het begrip « eerlijk proces » die zijn verankerd in artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, zich verzetten tegen een inmenging van de wetgevende macht in de rechtsbedeling die tot doel zou hebben de gerechtelijke ontknoping van een geschil te beïnvloeden. Zij citeren eveneens het arrest *Joubert* tegen Frankrijk van 23 juli 2009, waarbij is beslist dat het financiële belang van de Staat en de toename van een aanzienlijk contentieux, op zich niet de retroactieve werking van een validatiewet kunnen verantwoorden.

- B -

### *Ten aanzien van de in het geding zijnde bepalingen*

B.1.1. De twee prejudiciële vragen hebben betrekking op artikel 356 van het WIB 1992, dat werd vervangen bij artikel 2 van de wet van 22 december 2009 houdende fiscale bepalingen, en op artikel 3 van die wet.

Artikel 356 van het WIB 1992 bepaalt :

« Wanneer tegen een beslissing van de directeur van de belastingen of van de door hem gedelegeerde ambtenaar een vordering in rechte is ingesteld en de rechter de aanslag geheel of ten dele nietig verklaart, om een andere reden dan verjaring, blijft de zaak gedurende een termijn van zes maanden te rekenen vanaf de rechterlijke beslissing ingeschreven op de rol. Gedurende die termijn van zes maanden die de termijnen om verzet of hoger beroep aan te tekenen of om een voorziening in cassatie in te dienen schorst, kan de administratie een subsidiaire aanslag door middel van conclusies aan het oordeel van de rechter onderwerpen op naam van dezelfde belastingschuldige en op grond van alle of een deel van dezelfde belastingelementen als de initiële aanslag.

Als de administratie een subsidiaire aanslag binnen de voornoemde termijn van zes maanden aan de rechter voorlegt, beginnen, in afwijking van het eerste lid, de termijnen om verzet of hoger beroep aan te tekenen of om een voorziening in cassatie in te dienen te lopen vanaf de betekening van de rechterlijke beslissing betreffende de subsidiaire aanslag.

Wanneer de aanslag waarvan de nietigheid door de rechter wordt uitgesproken, aanleiding heeft gegeven tot een teruggave van een voorheffing of voorafbetaling, wordt bij de berekening van de aan het oordeel van de rechter onderworpen subsidiaire aanslag rekening gehouden met die teruggave.

De subsidiaire aanslag is slechts invorderbaar of terugbetaalbaar ter uitvoering van de rechterlijke beslissing.

Wanneer de subsidiaire aanslag gevestigd wordt in hoofde van een overeenkomstig artikel 357 gelijkgestelde belastingschuldige, wordt die aanslag aan de rechter onderworpen door een aan de gelijkgestelde belastingschuldige betekend verzoekschrift met dagvaarding om te verschijnen ».

Artikel 3 van de wet van 22 december 2009 houdende fiscale bepalingen bepaalt :

« Artikel 2 is onmiddellijk van toepassing ongeacht het aanslagjaar.

In afwijking van artikel 2 en voor de aanslagen die de rechter vóór de inwerkingtreding van deze wet geheel of ten dele nietig heeft verklaard, om een andere reden dan verjaring, worden de subsidiaire aanslagen die voorgelegd worden na de sluiting van de debatten door een aan de belastingschuldige betekend verzoekschrift overeenkomstig artikel 356 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 zoals het bestond voor het is gewijzigd door artikel 2 van deze wet of artikel 261 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, geldig aan het oordeel van de rechter onderworpen op voorwaarde dat de procedures zijn ingeleid binnen zes maanden vanaf de rechterlijke uitspraak die in kracht van gewijsde is gegaan. Deze bepaling is onmiddellijk van toepassing ».

B.1.2. Artikel 356 van het WIB 1992 vindt zijn oorsprong in artikel 32 van de wet van 20 augustus 1947 « waarbij wijzigingen worden gebracht : a) aan de wetten en besluiten betreffende de inkomstenbelastingen en de nationale crisisbelasting; b) aan de wetten en besluiten betreffende de met de directe belastingen gelijkgestelde taxes ». Die bepaling werd later overgenomen in de artikelen 260 en 261 van het WIB 1964, thans de artikelen 355 en 356 van het WIB 1992.

In de parlementaire voorbereiding van artikel 32 van de voormelde wet van 20 augustus 1974 wordt aangegeven dat de wetgever van oordeel was dat het onrechtvaardig zou zijn geweest tegenover de gemeenschap indien de Staat zou worden beroofd van de aanslagen die hem rechtmatig verschuldigd zijn, « ten gevolge van de verkeerde, hoewel begrijpelijke, interpretatie van de ambtenaar-aanslager », en dat het « ontoelaatbaar [was] dat een belastingplichtige, dankzij een verkeerde beoordeling, de door hem rechtmatig verschuldigde belasting zou kunnen ontduiken » (*Parl. St.*, Kamer, 1946-1947, nr. 407, p. 58). Hij heeft het de belastingadministratie dan ook mogelijk gemaakt haar vergissingen recht te zetten, binnen een bepaalde termijn na de beslissing waarbij zij zijn vastgesteld, zelfs wanneer de oorspronkelijke aanslagtermijn is verstreken.

### *Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag*

B.2. Met de eerste prejudiciële vraag wordt het Hof verzocht de situatie van de belastingplichtige van wie de aanslag door een rechtscollege nietig wordt verklaard, te vergelijken met die van de belastingplichtige van wie die aanslag nietig wordt verklaard door de gewestelijke directeur der directe belastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar. In het eerste geval legt de administratie, met toepassing van artikel 356 van het WIB 1992, een subsidiaire aanslag voor aan het oordeel van de rechter die de initiële aanslag nietig heeft verklaard, en wordt de belastingplichtige de mogelijkheid ontzegd om vóór de gerechtelijke betwisting een administratief beroep in te stellen tegen die subsidiaire aanslag. Wanneer daarentegen de initiële aanslag nietig wordt verklaard door de gewestelijke directeur der directe belastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar, kan de administratie, met toepassing van artikel 355 van het WIB 1992, een nieuwe aanslag vestigen binnen drie maanden vanaf de datum waarop de beslissing van de belastingdirecteur of van de gedelegeerde ambtenaar niet meer voor de rechter kan worden gebracht. In dat geval kan de belastingplichtige, tegen die nieuwe aanslag, wel een administratief beroep instellen.

B.3.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op het ontbreken van de mogelijkheid van een aan de gerechtelijke procedure voorafgaand administratief beroep wanneer artikel 356 van het WIB 1992 wordt toegepast, aangezien de administratie, wanneer de initiële aanslag bij een rechterlijke beslissing nietig wordt verklaard, geen andere keuze heeft dan een subsidiaire aanslag voor te leggen aan de rechter die de nietigverklaring heeft uitgesproken, binnen zes maanden vanaf die nietigverklaring.

B.3.2. Dat verschil in behandeling tussen belastingplichtigen naargelang de nietigverklaring van de initiële aanslag is uitgesproken door een administratieve overheid of door een gewoon rechtscollege, werd ingevoerd bij de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, waarvan artikel 20 artikel 355 van het WIB 1992 wijzigt door het recht af te schaffen, voor de administratie, om een nieuwe aanslag in de zin van die bepaling te vestigen wanneer de initiële aanslag nietig wordt verklaard bij een rechterlijke beslissing. Als logisch gevolg daarvan wijzigt artikel 21 van dezelfde wet artikel 356 van het WIB 1992 in die zin dat « duidelijk tot uiting komt dat het gerecht zich moet uitspreken over de subsidiaire aanslag die de administratie haar ter beoordeling kan voorleggen » (*Parl. St., Senaat, 1998-1999, 1-966/7, p. 3*).



De minister gaf de volgende toelichting tijdens de voorbereiding in de commissie :

« Tot nu toe stond de nietigverklaring van de aanslag een herbelasting toe door de belastingdirecteur of door de gerechtelijke instantie. Voortaan zal alleen de belastingdirecteur kunnen herbelasten. Zo wil men voorkomen dat er telkens een nieuwe aanslag vastgesteld moet worden wanneer de belastingplichtige een bezwaar indient dat de nietigheid van de aanslag meebrengt,

[...] dat hij met dit amendement de procedure wil versnellen. Wanneer de rechtbank van eerste aanleg of het hof van beroep een aanslag nietig verklaart, wijzen ze een tussentijds vonnis. Op dat ogenblik kan de administratie, veeleer dan de procedure van nul te herbeginnen door te herbelasten, een subsidiaire aanslag voorstellen die ze de rechtbank ter beoordeling voorlegt. De rode draad in alle regeringsamendementen is het streven om de procedure zoveel mogelijk te versnellen zodat de aanslag zo snel mogelijk definitief wordt » (*Parl. St.*, Senaat, 1998-1999, 1-966/11, pp. 160-162).

Het doel dat met die wijzigingen werd nagestreefd, bestond dus erin de procedure op « onomkeerbare » wijze te doen vooruitgaan, en « met deze binnenweg [...] de procedure [te versnellen, zodat] de beslissing definitief [wordt], in het voordeel of in het nadeel van de administratie » (*ibid.*, p. 162).

B.4.1. Artikel 356 van het WIB 1992, doordat het de administratie niet toestaat, wanneer de initiële aanslag bij een rechterlijke beslissing nietig wordt verklaard, een nieuwe aanslag te vestigen, maar haar ertoe verplicht de subsidiaire aanslag rechtstreeks aan het oordeel van de rechter te onderwerpen, is in overeenstemming met het doel van versnelling van de fiscale procedure.

Ten opzichte van dat doel is het criterium van onderscheid dat afhangt van het stadium van de procedure waarin de belastingplichtige zich bevindt op het ogenblik van de nietigverklaring van de initiële aanslag, pertinent. Wanneer het geschil voor de fiscale rechter wordt gebracht, heeft de initiële aanslag immers voordien het voorwerp uitgemaakt van een administratief bezwaar, zodat de belastingplichtige reeds de gelegenheid heeft gehad om zijn argumenten te doen gelden, in eerste instantie voor de belastingdirecteur, en vervolgens voor

het rechtscollege. Dat laatste heeft kennis genomen van het dossier en van de argumenten van de partijen, en heeft de initiële aanslag nietig verklaard. Het is verantwoord te bepalen, met het oog op een versnelling en rationalisatie van de procedure, dat hetzelfde rechtscollege zich ook snel uitspreekt over de subsidiaire aanslag, zonder dat opnieuw een administratieve fase moet worden doorlopen.

B.4.2. De in het geding zijnde bepaling beperkt overigens niet op onevenredige wijze de rechten van de belastingplichtige die zijn bezwaren tegen de subsidiaire aanslag meteen kan doen gelden voor het rechtscollege dat reeds kennis heeft van zijn situatie. Bovendien is de vestiging van een nieuwe aanslag uitgesloten in de gevallen waarin de schending van de wettelijke regel betrekking heeft op de verjaringstermijn. Ten slotte dient de aanslag te worden gevestigd ten name van dezelfde belastingplichtige en op grond van dezelfde belastingelementen of op een gedeelte ervan.

B.5. De eerste prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

*Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag*

B.6. De tweede prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 3 van de wet van 22 december 2009. Het verwijzende rechtscollege verzoekt het Hof de situatie te vergelijken van de belastingplichtige voor wie die overgangsbepaling geldt, en die afhankelijk zou zijn van de handelwijze van de belastingadministratie die zelf zou kunnen beslissen over het tijdstip waarop de termijn van zes maanden ingaat om aan de rechter een subsidiaire aanslag voor te leggen, met de situatie van de belastingplichtige op wie artikel 355 van het WIB 1992 van toepassing is, en die de waarborg heeft dat de administratie hem enkel kan herbelasten binnen een termijn van drie maanden vanaf de datum waarop de beslissing van de belastingdirecteur niet meer voor de rechter kan worden gebracht, namelijk bij het verstrijken van de termijn bepaald in artikel 1385*undecies* van het Gerechtelijk Wetboek.

B.7.1. De aanneming van de wet van 22 december 2009 werd gemotiveerd door het feit dat, sinds de wijziging van artikel 356 van het WIB 1992 bij de wet van 15 maart 1999, de hoven en rechtbanken die bepaling niet op uniforme wijze toepasten. Een deel van de rechtscolleges was van mening dat de administratie het vonnis of het arrest waarbij de

nietigheid van de initiële aanslag werd uitgesproken, moest afwachten alvorens een subsidiaire aanslag aan dezelfde rechter voor te leggen, door het inleiden van een nieuwe gerechtelijke procedure. In dat geval was de administratie aan geen enkele termijn gebonden om de subsidiaire aanslag aan het rechtscollege voor te leggen. De andere rechtscolleges waren daarentegen van mening dat zij eerst een tussenvonnissen moesten wijzen waarbij zij de initiële aanslag nietig verklaren, en vervolgens de debatten heropenen om de administratie toe te laten een subsidiaire aanslag voor te leggen, en de partijen om conclusie te nemen.

B.7.2. Naar aanleiding van een prejudiciële vraag heeft het Hof, bij zijn arrest nr. 158/2009 van 20 oktober 2009, voor recht gezegd :

« - Aldus geïnterpreteerd dat het de fiscale administratie toelaat de subsidiaire aanslag aan de beoordeling van de rechter voor te leggen in een nieuw geding, schendt artikel 356 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

- Aldus geïnterpreteerd dat het de fiscale administratie enkel toelaat de subsidiaire aanslag aan de beoordeling van de rechter voor te leggen tijdens het geding waarin uitspraak wordt gedaan over de nietigheid van de initiële aanslag, schendt artikel 356 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet ».

B.7.3. Met de wet van 22 december 2009 wordt aan dat arrest gevolg gegeven : artikel 356 van het WIB 1992 bepaalt voortaan dat gedurende een termijn van zes maanden na de rechterlijke nietigverklaring van de initiële aanslag, de zaak op de rol ingeschreven blijft opdat de administratie de subsidiaire aanslag door middel van conclusies aan het oordeel van de rechter zou kunnen onderwerpen.

B.8. De wetgever heeft geoordeeld dat het nieuwe artikel 356 van het WIB 1992 onmiddellijk in werking moest treden, « gelet op de draagwijdte van het arrest van het Grondwettelijk Hof en gelet op de verschillen in praktische toepassing van artikel 356 WIB 92 door hoven en rechtbanken », aangezien « [...] het gevaar op verjaring van aanslagen reëel [was] indien de gewijzigde bepaling niet onmiddellijk in werking [zou treden] » (*Parl. St.*, Kamer, 2009-2010, DOC 52-2310/001, p. 32).

Bovendien achtte hij het noodzakelijk, « teneinde de rechten van de Schatkist te vrijwaren[,] om te voorzien in een overgangsmaatregel » (*ibid.*). Die bepaling voorziet erin dat, in afwijking van de nieuwe bepaling die onmiddellijk van toepassing is, « de subsidiaire

aanslagen die voorgelegd worden na de sluiting van de debatten door een aan de belastingschuldige betekend verzoekschrift overeenkomstig artikel 356, WIB 92 oud, geldig ter beoordeling aan de rechter waarvoor de zaak aanhangig is gemaakt, [worden] voorgelegd op voorwaarde dat de procedures zijn ingeleid binnen zes maanden vanaf de rechterlijke uitspraak die in kracht van gewijsde is gegaan » (*ibid.*, p. 33).

B.9. De wetgever kon bepalen dat het nieuwe artikel 356 van het WIB 1992 onmiddellijk in werking zou treden, des te meer daar het erom ging een door het Hof vastgestelde ongrondwettigheid weg te werken. Hij vermocht voorts te vermijden dat belastingplichtigen, ten aanzien van wie de vorige versie van artikel 356 van het WIB 1992 was toegepast in de interpretatie die achteraf ongrondwettig werd verklaard, aan de belasting die zij wettelijk verschuldigd waren zouden ontkomen, wegens de onmiddellijke inwerkingtreding van de nieuwe bepaling.

B.10. In tegenstelling tot wat de prejudiciële vraag laat veronderstellen, maakt de wetgever, door het aanvangspunt van de termijn van zes maanden die aan de belastingadministratie wordt toegekend om aan het rechtscollege een subsidiaire aanslag voor te leggen, vast te stellen op de datum waarop de rechterlijke beslissing tot gehele of gedeeltelijke nietigverklaring in kracht van gewijsde gaat, de belastingplichtige niet volledig afhankelijk van de handelwijze van de administratie.

De belastingplichtige kan immers zelf, door de voor hem gunstige rechterlijke beslissing tot nietigverklaring te laten betekenen, de beroepstermijnen tegen die beslissing doen ingaan en aldus die beslissing in kracht van gewijsde laten gaan. Hij is dus niet zonder actiemogelijkheid tegen de belastingadministratie, indien deze niet binnen een redelijke termijn zou reageren op de beslissing tot nietigverklaring. Als hij in dat geval de kosten verbonden aan de betekening van de beslissing zou moeten betalen, zou dat nadeel op zich niet strijdig kunnen worden geacht met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het algemeen beginsel van de rechten van de verdediging en dat van rechtszekerheid.

B.11. De tweede prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 356 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en artikel 3 van de wet van 22 december 2009 houdende fiscale bepalingen schenden 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 Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 18 mei 2011.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

R. Henneuse