

Rolnummer 5215
Arrest nr. 85/2012 van 28 juni 2012

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 251 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, gesteld door het Hof van Beroep te Antwerpen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters M. Bossuyt en R. Henneuse, en de rechters A. Alen, J.-P. Snappe, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey en F. Daoût, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter M. Bossuyt,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij arrest van 20 september 2011 in zake de nv « Torfs, L. » tegen (1) de Belgische Staat, in de persoon van de minister van Financiën, en (2) de Belgische Staat, vertegenwoordigd door de Gewestelijk Directeur te Antwerpen I, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 28 september 2011, heeft het Hof van Beroep te Antwerpen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 251 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 / artikel 346 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing op het geding de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in de interpretatie dat het de administratie zou toelaten om lastens een belastingplichtige die wel antwoordde binnen de termijn van een maand na verzending van het bericht van wijziging van aangifte, of met de wijziging van zijn aangifte heeft ingestemd of indien de rechten van de Schatkist in gevaar verkeren wegens een andere oorzaak dan het verstrijken van de aanslagtermijn, een aanslag te vestigen na de termijn van een maand na de verzending, maar vóór het verstrijken van de termijn van een maand vanaf de derde werkdag volgend op de verzending van het bericht van wijziging van aangifte, terwijl dergelijke aanslag niet geldig zou kunnen gevestigd worden ten aanzien van de belastingplichtige die antwoordde na de termijn van een maand na verzending van het bericht van wijziging van aangifte, maar binnen de termijn van een maand ingaand vanaf de derde werkdag volgend op de dag van verzending van het bericht van wijziging van aangifte ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de nv « Torfs, L. », met maatschappelijke zetel te 9100 Sint-Niklaas, Industriepark West 50;

- de Ministerraad.

De nv « Torfs, L. » heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 23 mei 2012 :

- zijn verschenen :

- . Mr. B. Van Vlierden, advocaat bij de balie te Antwerpen, voor de nv « Torfs, L. »;

- . Mr. A. van Lidth de Jeude, advocaat bij de balie te Antwerpen, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers A. Alen en F. Daoût 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

In 1989 koopt en verkoopt de nv « Torfs, L. » Italiaanse schatkijscertificaten. Blijkens de boekhouding leidt de nv op die verrichtingen een gecumuleerd verlies van 2 846 273 frank en verrekenet zij een forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting ten bedrage van 5 749 610 frank. Ze doet hiervan aangifte in haar belastingaangifte voor het aanslagjaar 1990.

Op 27 november 1992 zendt de belastingadministratie een bericht van wijziging waarin ze het voornemen uitdrukt om het aangegeven verlies (2 846 273 frank) te verwerpen en om het te verrekenen forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting (5 749 610 frank) niet met de uiteindelijk te betalen belasting te verrekenen. De belastingadministratie is van oordeel dat het zou gaan om een weloverwogen verlies waarvan het doel enkel zou zijn geweest te ontsnappen aan de vennootschapsbelasting.

Bij schrijven van 23 december 1992 laat de nv « Torfs, L. » weten niet in te stemmen met de voorgenomen wijziging van haar aangifte.

Op 30 december 1992 vestigt de belastingadministratie overeenkomstig het bericht van wijziging een bijkomende aanslag met een te betalen belasting van 4 138 216 frank als gevolg. Op 9 februari 1993 dient de nv « Torfs, L. » bij de belastingadministratie een bezwaarschrift in tegen die aanslag. Dat bezwaar wordt op 16 oktober 2007 ongegrond verklaard.

Daarop dient de nv « Torfs, L. » een vordering in bij de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen. Bij vonnis van 16 oktober 2009 verklaart de Rechtbank de vordering ongegrond.

Bij verzoekschrift van 5 januari 2010 tekent de nv « Torfs, L. » beroep aan tegen dat vonnis bij het Hof van Beroep te Antwerpen. In het kader van die procedure stelt het verwijzende rechtscollege voormelde prejudiciële vraag.

III. In rechte

- A -

A.1.1. De appellante voor het verwijzende rechtscollege herinnert eraan dat het Hof in zijn arrest nr. 66/2010 met betrekking tot artikel 346 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) heeft geoordeeld dat het feit dat de termijn om te antwoorden op een bericht van wijziging ingaat de dag na de verzending ervan, strijdig is met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Zij wijst erop dat de wetgever bij de wet van 19 mei 2010 het voormelde artikel 346 in die zin heeft gewijzigd dat de antwoordtermijn aanvangt de derde werkdag die volgt op de verzending van het bericht van wijziging. Te dezen rijst evenwel de vraag wat dient te geschieden met de berichten van wijziging die dateren van vóór de inwerkingtreding van de wet van 19 mei 2010, op 7 juni 2010, waarbij aan de belastingplichtige slechts een antwoordtermijn van één maand volgend op de verzending van het bericht werd gegund. Volgens haar moet de door het Hof vastgestelde ongrondwettigheid worden geacht steeds te hebben bestaan. Zij wijst erop dat de minister van Financiën in antwoord op een parlementaire vraag heeft erkend dat het arrest van het Hof van toepassing is op hangende geschillen.

A.1.2. De appellante voor het verwijzende rechtscollege voert aan dat de interpretatie van artikel 251, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 volgens welke zij zich niet op de schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie kan beroepen aangezien zij tijdig heeft geantwoord op het bericht van wijziging, aanleiding geeft tot een nieuwe discriminatie omdat indien de huidige, grondwetsconforme termijnberekening wordt toegepast op het geschil, de belastingadministratie onmogelijk nog een tijdige aanslag kon vestigen.

A.1.3. De appellante voor het verwijzende rechtscollege is tevens van mening dat de in de prejudiciële vraag voorgestelde interpretatie van artikel 251, derde lid, van het WIB 1964 niet verenigbaar is met de in het geding zijnde bepaling. Volgens haar is die bepaling niet vatbaar voor interpretatie, vermits ze duidelijk stelt dat de termijn van één maand aanvangt na verzending van het bericht van wijziging. Het gevolg hiervan is, volgens

die partij, dat in het licht van de eerdere rechtspraak van het Hof geen grondwetsconforme interpretatie van artikel 251, derde lid, van het WIB 1994 mogelijk is en dat die bepaling de Grondwet zonder meer schendt.

A.1.4. Indien het Hof van mening zou zijn dat de voorgestelde interpretatie bestaanbaar is met de tekst van de in het geding zijnde bepaling, dan leidt dat, volgens de appellante voor het verwijzende rechtscollege, tot een situatie waarbij twee belastingplichtigen die zich in een vergelijkbare situatie bevinden, ongelijk worden behandeld : enerzijds, de belastingplichtigen die binnen de termijn van één maand volgend op de verzending van het bericht van wijziging antwoorden en, anderzijds, de belastingplichtigen die niet of laattijdig antwoorden. De appellante zet uiteen dat de eerste categorie van belastingplichtigen zich niet kan verzetten tegen een aanslag die plaatsvindt na de termijn van één maand vanaf de verzending van het bericht van wijziging, maar vóór de termijn van één maand vanaf de derde werkdag volgend op de verzending van dat bericht, terwijl de tweede categorie zich wel kan verzetten tegen een dergelijke aanslag. Volgens die partij is dat verschil in behandeling om verschillende redenen niet redelijk verantwoord. Ze voert allereerst aan dat de schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie niet kan afhangen van de houding van de belastingplichtige, namelijk of deze al dan niet antwoordt binnen een termijn van één maand vanaf de verzending van het bericht van wijziging van aangifte. Vervolgens wijst ze erop dat de wet van 3 november 1976 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, dat de in het geding zijnde bepaling heeft ingevoerd, beoogde de belastingplichtige een langere termijn te geven om zijn antwoord op het bericht van wijziging aan de belastingadministratie over te zenden. Zij voert aan dat de wetgever de administratie duidelijk heeft gemaakt dat zij geen aanslagen op de valreep mag vestigen door te bepalen dat het gevaar dat een aanslagtermijn vervalt geen reden is om binnen de voor de belastingplichtige voorgeschreven antwoordtermijn een aanslag te vestigen. Volgens haar heeft de belastingplichtige die tijdig antwoordt het recht op een volledige antwoordtermijn, ook al zou daardoor de aanslagtermijn vervallen, alsook het recht om de aanslag te betwisten indien die is gevestigd binnen de antwoordtermijn.

A.1.5. Indien het Hof zou vaststellen dat de in de prejudiciële vraag voorgestelde interpretatie niet bestaanbaar is met de tekst van de in het geding zijnde bepaling, dan rijst, volgens de appellante voor het verwijzende rechtscollege, de vraag wat met oude berichten van wijziging dient te worden aangevallen. Dienaangaande merkt die partij op dat definitieve aanslagen niet meer kunnen worden betwist en dat het feit dat een aanslag wordt vernietigd omdat hij gevestigd is vóór het verstrijken van de antwoordtermijn van de belastingplichtige, niet noodzakelijk het eindpunt van de procedure is, vermits de administratie alsnog een nieuwe of subsidiaire aanslag kan vestigen. Zij besluit dat het gevolg van de vastgestelde ongrondwettigheid beperkt is tot die gevallen waarbij het vestigen van een nieuwe of subsidiaire aanslag uitgesloten is vanwege de verjaring. Indien het Hof oordeelt dat de in het geding zijnde bepaling, in de voorgestelde interpretatie, het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie schendt, houdt dat volgens de appellante voor het verwijzende rechtscollege in dat de wet van 19 mei 2010 van toepassing wordt op alle hangende rechtsgedingen.

A.2. De Ministerraad voert allereerst aan dat het arrest nr. 66/2010 van het Hof in het voorliggende geval niet van toepassing is vermits te dezen geen gebruik werd gemaakt van de procedure van aanslag van ambtswege en bijgevolg de bewijslast niet werd omgekeerd ten nadele van de belastingplichtige.

A.3.1. De Ministerraad voert vervolgens aan dat de situaties van een belastingplichtige die tijdig antwoordt en die van een belastingplichtige die laattijdig antwoordt, niet vergelijkbaar zijn, vermits in het eerste geval geen aanslag van ambtswege mogelijk is, en in het tweede wel.

A.3.2. De nv « Torfs, L. » ontkent dat er sprake zou zijn van situaties die niet vergelijkbaar zijn. Volgens haar is het feit of al dan niet een aanslag van ambtswege is gevestigd niet relevant, maar wel de vraag of er nog een aanslag kan worden gevestigd door de administratie, en zo ja na welke termijn : de belastingplichtige die tijdig reageert, zou de aanslag niet kunnen betwisten, terwijl de belastingplichtige die niet of laattijdig antwoordt, dat wel zou kunnen.

A.4.1. De Ministerraad is ook van oordeel dat een vergelijking wordt gemaakt tussen twee opvolgende wetgevingen in zoverre de situatie wordt vergeleken van een belastingplichtige die tijdig antwoordt volgens het oude artikel 251 van het WIB 1964 en een belastingplichtige die tijdig antwoordt volgens het nieuwe artikel 346 van het WIB 1992.

A.4.2. De nv « Torfs, L. » antwoordt dat de prejudiciële vraag er niet op is gericht situaties die vallen onder verschillende wetgevingen te vergelijken. Zij voert aan dat de prejudiciële vraag is gericht op de termijn waarna een aanslag kan worden gevestigd. Meer bepaald is, volgens die partij, in het geding of een aanslag nog geldig kan worden gevestigd vanaf het verstrijken van de termijn van één maand na de dag van verzending van

het bericht van wijziging of vanaf het verstrijken van de termijn van één maand na de derde werkdag na verzending van dat bericht, en dit terwijl de wet bij die termijn binnen welke geen aanslag kan worden gevestigd geen onderscheid maakt naargelang de belastingplichtige al dan niet tijdig heeft geantwoord op het bericht van wijziging. De nv « Torfs, L. » erkent dat de prejudiciële vraag te uitgebreid is in zoverre wordt gevraagd of er een ongelijkheid zou bestaan wanneer de aanslag geldig wordt gevestigd vóór het verstrijken van de termijn van één maand volgend op de derde werkdag na de verzending van het bericht van wijziging ten aanzien van de belastingplichtige die instemt met de wijzigingen of wanneer de rechten van de Schatkist in gevaar zijn. Ze herinnert er evenwel aan dat het geschil te dezen niet gaat over een belastingplichtige die akkoord gaat met de wijziging of over een situatie waarbij de rechten van de Schatkist in gevaar zijn.

A.4.3. Nog volgens de nv « Torfs, L. » geeft de Ministerraad impliciet toe dat de in de prejudiciële vraag voorgestelde interpretatie onbestaanbaar is met de tekst van de in het geding zijnde bepaling, door aan te geven dat de vraag eigenlijk twee opeenvolgende wetgevingen betreft.

A.5.1. De Ministerraad is van oordeel dat, rekening houdend met het arrest nr. 66/2010, een grondwetsconforme oplossing ervoor zorgt dat beide categorieën gelijk worden behandeld door geen aanslag van ambtswege te heffen.

A.5.2. De nv « Torfs, L. » antwoordt dat zodra een aanslag van ambtswege is gevestigd, hij moet worden vernietigd of minstens geheel moet worden ontheven, vooraleer een nieuwe of subsidiaire aanslag kan worden gevestigd. Volgens haar heeft dit tot gevolg dat de problematiek van de verjaring in elk geval zal spelen vermits een nieuwe aanslag uitgesloten is wanneer de vernietigde aanslag niet meer rechtsgeldig kan worden gevestigd. Zij voegt hieraan toe dat de door de Ministerraad voorgestelde oplossing naast de kwestie is, vermits het te dezen niet gaat om de vraag of de aanslag al dan niet ambtshalve wordt gevestigd, maar om de termijn vanaf welke de aanslag kan worden gevestigd.

A.6. In zoverre er toch sprake zou zijn van vergelijkbare categorieën, voert de Ministerraad aan dat vermits een prejudicieel arrest slechts een relatief gezag van gewijsde heeft en de ongrondwettig verklaarde norm, te dezen artikel 346 van het WIB 1992, niet met terugwerkende kracht uit de rechtsorde verdwijnt, de hoven en rechtbanken slechts de toepassing van die bepaling mogen weigeren wanneer die toepassing aanleiding zou geven tot een beslissing die zou afwijken van het door het Hof gegeven antwoord. Hij wijst erop dat de door het Hof in het arrest nr. 66/2010 vastgestelde ongrondwettigheid erin bestaat dat de rechten van verdediging van de belastingplichtige worden aangetast bij een eventueel later beroep, door de omkering van de bewijslast, en dat het Hof slechts de sanctie bij een laattijdig antwoord, namelijk de aanslag van ambtswege, als niet grondwetsconform beschouwt. Volgens de Ministerraad reiken de gevolgen van het arrest nr. 66/2010 niet verder dan dat in hangende geschillen de aanslag van ambtswege buiten toepassing dient te worden gelaten wanneer laattijdig wordt geantwoord overeenkomstig de oude berekeningswijze van artikel 346 van het WIB 1992, doch tijdig overeenkomstig de nieuwe, grondwetsconforme berekeningswijze van diezelfde bepaling.

A.7.1. De Ministerraad vraagt de gevolgen van de bepaling waarvan het Hof in het arrest nr. 66/2010 de ongrondwettigheid heeft vastgesteld, in de tijd te handhaven gelet op de rechtsonzekerheid die een vaststelling van ongrondwettigheid in tal van hangende en toekomstige zaken met zich zou meebrengen. De Ministerraad voert dienaangaande aan dat de rechten van de Schatkist op onevenredige wijze in gevaar worden gebracht door de verjaring van de aanslag.

A.7.2. De nv « Torfs, L. » voert aan dat het arrest nr. 66/2010 niet in enige handhaving van de gevolgen voorziet en dat het beschikkend gedeelte van dat arrest bijgevolg met terugwerkende kracht moet worden toegepast. Volgens haar worden in de praktijk onterecht ambtshalve gevestigde aanslagen en te vroeg gevestigde gewone aanslagen vernietigd, zonder dat er sprake zou zijn van onevenredige gevolgen voor de Schatkist. Zij verwondert er zich dan ook over dat de Ministerraad aanvoert dat er sprake zou zijn van een aanzienlijke rechtsonzekerheid. Zij herinnert eraan dat de minister van Financiën in antwoord op een parlementaire vraag bevestigde dat het arrest nr. 66/2010 zou worden toegepast op alle hangende rechtsgedingen. Ook is het aantal gevallen waarin een hertaxatie middels een nieuwe of subsidiaire aanslag is uitgesloten, volgens haar, zeer beperkt. Zij herinnert er ook aan dat de vastgestelde ongrondwettigheid inmiddels is verholpen door de wetgever.

A.7.3. De nv « Torfs, L. » voert tevens aan dat het argument van de rechtszekerheid en van de rechten van de Schatkist niet dienstig is, vermits in de in de prejudiciële vraag voorgestelde interpretatie de aanslagen van ambtswege die werden gevestigd zonder dat de grondwetsconforme antwoordtermijn werd nageleefd, wel vernietigbaar zijn.

A.7.4. Nog volgens de nv « Torfs, L. » kan de werking in de tijd van het arrest nr. 66/2010 niet worden beperkt, vermits dat niet het onderwerp is van het hangende rechtsgeding. Bovendien is er, volgens die partij, in de bijzondere wet van 6 januari 1989 geen rechtsgrond om de werking in de tijd van prejudiciële arresten te beperken. Ook is er, volgens haar, een fundamenteel verschil met het arrest nr. 125/2011, dat het onderscheid tussen arbeiders en bedienden betreft. De nv « Torfs, L. » voert aan dat rekening moet worden gehouden met de concrete feiten en met de handelingen van de partijen in het geding. Aangezien zij te dezen de aanslag van ambtswege onmiddellijk heeft betwist, is er, volgens haar, nooit sprake geweest van zekere rechten voor de Schatkist. Volgens de nv « Torfs, L. » kan het feit dat de administratie vijftien jaar heeft gewacht om een beslissing te nemen niet tot gevolg hebben dat zij de werking van een bepaling dient te ondergaan waarvan het Hof de ongrondwettigheid heeft vastgesteld. Zij erkent dat de situatie anders zou zijn indien belastingplichtigen door het arrest nr. 66/2010 de mogelijkheid zouden hebben om definitieve aanslagen alsnog te betwisten. Vermits door het verstrijken van de bezwaartermijnen nietige aanslagen niet meer kunnen worden bestreden, is het, volgens haar, niet zo dat een niet-gemoduleerde vaststelling van ongrondwettigheid in tal van hangende en toekomstige zaken tot een aanzienlijke rechtsonzekerheid zou leiden.

- B -

B.1.1. Artikel 251 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (hierna WIB 1964), zoals vervangen bij artikel 41 van de wet van 3 november 1976 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen en gewijzigd bij artikel 53 van de wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen, bepaalde :

« Indien ze meent de inkomsten en andere gegevens te moeten wijzigen welke de belastingplichtige heeft vermeld in een aangifte die voldoet aan de vorm- en termijnvereisten van de artikelen 214 tot 218 of van ter uitvoering van artikel 220 genomen bepalingen, dan wel schriftelijk heeft erkend, stelt de administratie hem bij een ter post aangetekende brief in kennis van de inkomsten en andere gegevens die zij voornemens is in de plaats te stellen van die welke zijn aangegeven of schriftelijk erkend, en vermeldt zij de redenen die naar haar oordeel de wijziging rechtvaardigen.

Wanneer de administratie gebruik maakt van het bewijsmiddel bedoeld in artikel 248, § 1, eerste lid, deelt zij op dezelfde wijze het bedrag mede van de winsten of baten van drie soortgelijke belastingplichtigen, alsmede de gegevens die nodig zijn voor [het] verhoudingsgewijs bepalen van de winsten of baten van de betrokken belastingplichtige.

Binnen de termijn van een maand na de verzending van dat bericht, welke termijn wegens wettige redenen kan worden verlengd, kan de belastingplichtige schriftelijk zijn opmerkingen inbrengen; de aanslag mag niet worden gevestigd voor die, eventueel verlengde, termijn verstreken is, behoudens indien de belastingplichtige met de wijziging van zijn aangifte schriftelijk instemt of indien de rechten van de Schatkist in gevaar verkeren wegens een andere oorzaak dan het verstrijken van de aanslagtermijn ».

B.1.2. Die bepaling werd overgenomen in artikel 346 van het bij het koninklijk besluit van 10 april 1992 gecoördineerde Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

B.2. Het verwijzende rechtcollege vraagt of artikel 251 van het WIB 1964 bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in de interpretatie dat, wanneer een belastingplichtige antwoordt binnen de termijn van één maand na de verzending van het bericht van wijziging van aangifte, een aanslag mag worden gevestigd na het verstrijken van die termijn, maar vóór het verstrijken van een termijn van één maand vanaf de derde werkdag volgend op de verzending van dat bericht.

B.3.1. Uit de prejudiciële vraag blijkt dat het Hof wordt ondervraagd over het verschil in behandeling dat bestaat tussen twee categorieën van belastingplichtigen die een bericht van wijziging ontvangen : enerzijds, de belastingplichtigen die antwoorden binnen de termijn van één maand na de verzending van het bericht van wijziging van aangifte en, anderzijds, de belastingplichtigen die niet antwoorden binnen die termijn. Terwijl ten aanzien van de eerste categorie van belastingplichtigen een aanslag zou mogen worden gevestigd na het verstrijken van die termijn, maar vóór het verstrijken van een termijn van één maand vanaf de derde werkdag volgend op de verzending van dat bericht, zou, in de interpretatie van het verwijzende rechtcollege, ten aanzien van de tweede categorie van belastingplichtigen een aanslag pas mogen worden gevestigd na het verstrijken van een termijn van één maand vanaf de derde werkdag volgend op de verzending van het bericht van wijziging.

B.3.2.1. De Ministerraad voert aan dat de situaties van de twee voormelde categorieën van belastingplichtigen niet vergelijkbaar zijn, vermits in het eerste geval de administratie niet, met toepassing van artikel 256 van het WIB 1964 (thans artikel 351 van het WIB 1992), de aanslag ambtshalve kan vestigen, en in het tweede geval wel.

B.3.2.2. Het feit dat de administratie al dan niet de aanslag ambtshalve kan vestigen, heeft niet tot gevolg dat de voormelde categorieën van belastingplichtigen niet vergelijkbaar zijn.

B.4. Bij zijn arrest nr. 66/2010 van 2 juni 2010 heeft het Hof met betrekking tot artikel 346 van het WIB 1992, dat de in het geding zijnde bepaling overneemt, het volgende geoordeeld :

« B.6.1. Het Hof heeft reeds herhaalde malen geoordeeld dat een bepaling luidens welke de termijn waarover een persoon beschikt om een jurisdictioneel (arrest nr. 170/2003 van

17 december 2003; arrest nr. 166/2005 van 16 november 2005; arrest nr. 34/2006 van 1 maart 2006; arrest nr. 43/2006 van 15 maart 2006; arrest nr. 48/2006 van 29 maart 2006) of een administratief beroep (arrest nr. 85/2007 van 7 juni 2007; arrest nr. 123/2007 van 26 september 2007; arrest nr. 162/2007 van 19 december 2007; arrest nr. 178/2009 van 12 november 2009) in te stellen tegen een beslissing aanvangt op het ogenblik van de verzending van die beslissing, niet bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in zoverre het recht van verdediging van de geadresseerde op onevenredige wijze wordt beperkt.

B.6.2. De in het geding zijnde bepaling dient evenwel te worden onderscheiden van de bepalingen waarover het Hof zich in voormelde arresten heeft uitgesproken. Het bericht van wijziging houdt immers geen beslissing van de administratie in, maar vormt het uitgangspunt van tussen de administratie en de belastingplichtige ingezette onderhandelingen met het oog op de latere vaststelling van het belastbaar inkomen. Wanneer de belastingplichtige niet binnen de in de in het geding zijnde bepaling vastgestelde termijn zijn opmerkingen inbrengt tegen een bericht van wijziging, verliest hij geen enkele beroepsmogelijkheid.

B.7. Bovendien is, in tegenstelling tot de bezwaartermijn van het voormelde artikel 371 van het WIB 1992, de termijn van één maand na de verzending van het bericht van wijziging binnen welke de belastingplichtige zijn opmerkingen schriftelijk kan inbrengen, niet ‘ op straffe van verval ’ vastgelegd. Hij kan door de administratie wegens ‘ wettige redenen ’ worden verlengd. Ten slotte dient de in het geding zijnde bepaling aldus te worden geïnterpreteerd dat het verzoek van de belastingplichtige om een verlenging van de termijn waarbinnen hij schriftelijke opmerkingen kan inbrengen tevens inhoudt dat hij niet akkoord gaat met het bericht van wijziging, zodat geen aanslag van ambtswege kan worden gevestigd, ook al zouden de door hem aangevoerde redenen niet worden aangenomen.

B.8. Uit het voorgaande volgt dat de belastingplichtige die een bezwaarschrift indient tegen een aanslagbiljet en diegene die antwoordt op een bericht van wijziging, zich niet in dezelfde situatie bevinden : de eerstgenoemde moet zich aan een termijn onderwerpen om zijn recht van verdediging te vrijwaren, omdat hem anders een jurisdictioneel beroep wordt ontnomen; de laatstgenoemde moet antwoorden op een bericht van wijziging dat geen definitieve beslissing van de administratie inhoudt, maar enkel het uitgangspunt vormt van onderhandelingen met de belastingplichtige met het oog op het vaststellen van het belastbaar inkomen. Dat verschil kan in de regel verantwoord worden dat de door het Hof in het arrest nr. 162/2007 aangenomen oplossing niet wordt omgezet naar termijnen die toepasbaar zijn in bestuurszaken.

B.9. Niettemin bepaalt artikel 346, eerste lid, van het WIB 1992 dat het bericht van wijziging ‘ bij een ter post aangetekende brief ’ wordt verzonden, en artikel 351 van hetzelfde Wetboek legt specifieke gevolgen vast wanneer de belastingplichtige niet binnen de termijn van één maand heeft geantwoord.

B.10. Artikel 351 van het WIB 1992 bepaalt :

‘ De administratie kan de aanslag ambtshalve vestigen op het bedrag van de belastbare inkomsten die zij kan vermoeden op grond van de gegevens waarover zij beschikt, in de gevallen waarin de belastingplichtige nagelaten heeft :

- ofwel een aangifte te doen binnen de termijnen bedoeld in de artikelen 307 tot 311 of in de bepalingen genomen ter uitvoering van artikel 312;

- ofwel aan de vormgebreken waarmee de aangifte is aangetast binnen de daarvoor toegestane termijn, te verhelpen;

- ofwel de in artikel 315 vermelde boeken, bescheiden en registers of de in artikel 315*bis* bedoelde dossiers, dragers of gegevens over te leggen;

- ofwel de op grond van artikel 316 gevraagde inlichtingen binnen de termijn te verstrekken;

- ofwel binnen de in artikel 346 gestelde termijn te antwoorden op het erin bedoelde bericht.

Voor de aanslag ambtshalve wordt gevestigd, geeft de administratie bij ter post aangetekende brief aan de belastingplichtige kennis van de redenen waarom zij van die procedure gebruik maakt, van het bedrag van de inkomsten en andere gegevens waarop de aanslag zal steunen, alsmede van de wijze waarop die inkomsten en gegevens zijn vastgesteld.

Behalve in de laatste eventualiteit bedoeld in het eerste lid of indien de rechten van de Schatkist in gevaar verkeren ingevolge een andere oorzaak dan het verstrijken van de aanslagtermijnen of nog indien het gaat om roerende voorheffing of bedrijfsvoorheffing, wordt aan de belastingplichtige een termijn van een maand vanaf de verzending van die kennisgeving toegestaan om zijn opmerkingen schriftelijk in te brengen en mag de aanslag niet vóór het verstrijken van die termijn worden gevestigd '.

B.11. Krachtens die bepaling beschikt de belastingplichtige, in alle gevallen waarin de administratie de aanslag ambtshalve kan vestigen, over een termijn van één maand vanaf de verzending van de kennisgeving van de redenen waarom zij van die aanslag gebruik maakt, om zijn opmerkingen schriftelijk in te brengen, behalve in het geval dat hij niet heeft geantwoord binnen de in artikel 346 vastgestelde termijn. Daaruit volgt dat de belastingplichtige die, doordat hij de termijn van één maand waarin artikel 346, derde lid, voorziet, verkeerd heeft berekend, zijn opmerkingen inbrengt met ook maar één dag vertraging - wat het geval is in de geschillen die zijn voorgelegd aan de twee verwijzende rechtscolleges - ambtshalve kan worden belast waardoor, krachtens artikel 352 van hetzelfde Wetboek, de bewijslast wordt omgekeerd, waarbij de belastingplichtige slechts aan die sanctie ontsnapt indien ' wettige redenen ' hem hebben belet binnen de termijn van één maand te antwoorden.

B.12. Door van de administratie te eisen dat zij de belastingplichtige in kennis stelt ' bij een ter post aangetekende brief [...] van de inkomsten en andere gegevens die zij voornemens is in de plaats te stellen van die welke zijn aangegeven ', wat een substantieel vormvoorschrift is van de procedure van wijziging, heeft de wetgever een maatregel genomen die de administratie in staat stelt om met zekerheid het aanvangspunt te berekenen van de termijn van één maand vermeld in artikel 346, derde lid, van het WIB 1992. Hij maakt het echter mogelijk dat, op een ogenblik dat de belastingplichtige geen kennis kan hebben van het bericht van wijziging, een termijn begint te lopen die diens rechten van verdediging kan aantasten bij een eventueel later beroep, omdat de bewijslast zal worden omgekeerd.

B.13. De rechten van de Schatkist zouden evenzeer zijn gevrijwaard, die van de belastingplichtige zouden beter zijn gewaarborgd en de rechtszekerheid zou ten volle zijn verzekerd indien de termijn van één maand zou ingaan op de derde dag volgend op die waarop het bericht van wijziging aan de postdiensten werd overhandigd, tenzij de geadresseerde het tegendeel bewijst.

B.14. Daaruit volgt dat, in het geval dat in artikel 346 van het WIB 1992 wordt beoogd, wegens de specifieke gevolgen die verbonden zijn aan het verstrijken van de termijn die is bepaald door het derde lid van dat artikel, die bepaling onevenredige gevolgen heeft ».

B.5. Wanneer een belastingplichtige antwoordt binnen de termijn van één maand na de verzending van het bericht van wijziging, kunnen de specifieke gevolgen die artikel 256 van het WIB 1964 (thans artikel 351 van het WIB 1992) vastlegde wanneer de belastingplichtige niet binnen die termijn heeft geantwoord, zich niet voordoen. De belastingadministratie kan niet de aanslag ambtshalve vestigen op het bedrag van de belastbare inkomsten die zij kan vermoeden op grond van de gegevens waarover zij beschikt. Bijgevolg is ook artikel 257, eerste lid, van het WIB 1964 (thans artikel 352 van het WIB 1992), dat bepaalde dat indien hij ambtshalve is aangeslagen het aan de belastingplichtige behoort het bewijs te leveren van het juiste bedrag van de belastbare inkomsten en van de andere te zijnen name in aanmerking komende gegevens, niet van toepassing. Hieruit vloeit voort dat de rechten van de verdediging van de belastingplichtige niet worden aangetast.

B.6. Daar staat tegenover dat de rechten van de Schatkist in het gedrang kunnen komen wanneer, ten aanzien van de belastingplichtige die antwoordt binnen de termijn van één maand na de verzending van het bericht van wijziging, een aanslag pas zou kunnen worden gevestigd na het verstrijken van een termijn van één maand vanaf de derde werkdag volgend op de verzending van het bericht van wijziging. Los van het feit dat een te vroeg gevestigde aanslag nietig kan worden verklaard, kunnen de aanslagtermijnen bepaald in de artikelen 258 tot 263 van het WIB 1964 verstreken zijn, waardoor het niet langer mogelijk zou zijn enige aanslag te vestigen.

B.7. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 251 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet in de interpretatie dat, wanneer een belastingplichtige antwoordt binnen de termijn van één maand na de verzending van het bericht van wijziging van aangifte, een aanslag mag worden gevestigd na het verstrijken van die termijn, maar vóór het verstrijken van een termijn van één maand vanaf de derde werkdag volgend op de verzending van dat bericht.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 28 juni 2012.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

M. Bossuyt