

Rolnummer 5709
Arrest nr. 115/2014 van 17 juli 2014

A R R E S T

In zake : het beroep tot vernietiging van artikel 6, 3°, van de wet van 11 juli 2013 tot wijziging van het systeem van fiscale regularisatie en tot invoering van een sociale regularisatie (wijziging van artikel 124, vierde lid, van de programmawet van 27 december 2005), ingesteld door de bvba « Enjoy ».

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters A. Alen en J. Spreutels, en de rechters J.-P. Snappe, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul en R. Leysen, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Alen,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van het beroep en rechtspleging*

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 28 augustus 2013 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 29 augustus 2013, heeft de bvba « Enjoy », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. M. Maus, advocaat bij de balie te Gent, beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 6, 3°, van de wet van 11 juli 2013 tot wijziging van het systeem van fiscale regularisatie en tot invoering van een sociale regularisatie (wijziging van artikel 124, vierde lid, van de programmawet van 27 december 2005), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 12 juli 2013, derde editie.

De Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door J. De Vleeschouwer, adviseur bij de FOD Financiën, heeft een memorie ingediend.

Bij beschikking van 27 mei 2014 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers E. Derycke en P. Nihoul te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een van de partijen binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 18 juni 2014 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 18 juni 2014 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. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van het belang van de verzoekende partij

A.1. De verzoekende partij is van oordeel dat zij belang heeft bij haar beroep, vermits zij door de bestreden bepaling rechtstreeks en ongunstig wordt geraakt doordat de regularisatieheffing, na betaling ervan, definitief door de Schatkist is verworven en bijgevolg niet langer aanvechtbaar is. Aangezien de verzoekende partij, vóór de bestreden wetwijziging, een procedure bij de rechtbank heeft ingeleid, waarbij de door haar betaalde regularisatieheffing wordt aangevochten, wordt zij rechtstreeks door de bestreden bepaling getroffen, die precies tot doel heeft dergelijke procedures te verhinderen.

A.2. De Ministerraad betoogt dat de verzoekende partij niet over het vereiste belang bij haar beroep beschikt. Haar regularisatieaangifte werd op 6 oktober 2009 ingediend en haar regularisatie werd op 24 december 2009 afgesloten, terwijl de bestreden bepaling van toepassing is op regularisatieaangiften die vanaf 15 juli 2013 worden ingediend. De regularisatieaangifte van de verzoekende partij blijft volledig onderworpen aan de vroegere regeling, zodat de bestreden maatregel geen weerslag heeft op de procedure die voor de fiscale rechtbank hangende is.

Ten gronde

Wat het eerste middel betreft

A.3. Het eerste middel is afgeleid uit de schending, door artikel 6, 3°, van de wet van 11 juli 2013, van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

Door te bepalen dat de betaling van de regularisatieheffing definitief door de Schatkist is verworven, impliceert de bestreden wetswijziging dat die heffing, na betaling, een definitief karakter krijgt en derhalve onaanvechtbaar is. Weliswaar laat de memorie van toelichting uitschijnen dat, indien bij de betaling van de heffing een materiële vergissing is gebeurd, zoals bijvoorbeeld de storting van een te hoog bedrag, zulks met toepassing van de geldende gemeenrechtelijke regels kan worden rechtgezet, doch die mogelijkheid werd als dusdanig niet in de wettekst zelf opgenomen. In zijn advies heeft de Raad van State erop gewezen dat dient te worden voorzien in een rechtsmiddel om de regularisatieheffing aan te vechten.

Allereerst wijst de verzoekende partij erop dat de bestreden maatregel het recht uitsluit om, na de betaling van de regularisatieheffing, nog op de eigen aangifte terug te komen. Sinds het cassatiearrest van 22 maart 1949 wordt algemeen aanvaard dat de belastingplichtige een aanslag die is gebaseerd op de elementen die in zijn aangifte zijn vervat, kan betwisten, indien zou blijken dat zijn aangifte niet waarheidsgetrouw was. De belastingplichtige moet dan bewijzen dat zijn aangifte door een vergissing in rechte of in feite is aangetast. In een dergelijk geval is er van een regelmatige aangifte geen sprake meer. De belastingplichtige mag met alle middelen van recht, de eed uitgezonderd, een vergissing in zijn aangifte bewijzen en aldus aantonen dat de feitelijke en juridische inhoud van de aangifte niet met de werkelijkheid overeenstemt. Door dat recht, wat de regularisatieheffing betreft, uit te sluiten, schendt de bestreden maatregel de voormelde referentienormen. Voor dat verschil in behandeling bestaat geen objectieve en redelijke verantwoording.

Vervolgens is de verzoekende partij van oordeel dat de bestreden maatregel ook het recht uitsluit om, na de betaling van de regularisatieheffing, die heffing te betwisten, wat ingaat tegen het recht van de belastingplichtige om zich tegen die heffing te verzetten, indien na de betaling ervan, zou blijken dat die heffing *contra legem* is. Het recht om een fiscale aanslag te betwisten, bestaat voor alle federale belastingen, maar wordt door de bestreden maatregel uitgesloten, wat de regularisatieheffing betreft. Voor dat verschil in behandeling bestaat evenmin een objectieve en redelijke verantwoording.

A.4. De Ministerraad betoogt dat er een wezenlijk verschil bestaat tussen, enerzijds, personen die een gewone belastingaangifte indienen en, anderzijds, personen die een regularisatieaangifte indienen. In het laatste geval betreft het geen verplichting, maar een mogelijkheid voor de aangever, die bovendien niet aan een periodieke aangifte is onderworpen. De verplichte periodieke aangifte wordt bij de bevoegde controledienst ingediend, die onderzoekt of de verplichte aangifte met de werkelijkheid overeenstemt en die tot een correcte taxatie overgaat. De regularisatieaangifte daarentegen wordt bij het « Contactpunt regularisaties » ingediend, dat enkel beslist of de regularisatieaangifte ontvankelijk is en dat het te betalen bedrag vastlegt op basis van de aangegeven sommen, waarden en inkomsten, zonder die aangegeven bedragen verder te onderzoeken.

De door de bestreden bepaling ingevoegde zinsnede « en is definitief door de Schatkist verworven » dient te worden gelezen in samenhang met de andere wijzigingen die de wet van 11 juli 2013 heeft ingevoerd. De Ministerraad wijst erop dat de wetgever heeft voorzien in twee categorieën van regularisaties, meer bepaald de regularisatie voor « kleine belastingontduikers » en de regularisatie voor « grote belastingontduikers ». Het komt aan de betrokken belastingplichtige toe om op eigen verantwoordelijkheid een keuze tussen beide types van regularisatie te maken. De wetgever heeft de voormelde zinsnede in artikel 124, vijfde lid, van de programmawet van 27 december 2005 ingevoegd om te voorkomen dat aangevers om opportuiniteitsredenen zouden terugkomen op definitief afgesloten regularisaties.

Uit de parlementaire voorbereiding leidt de Ministerraad af dat de aangever de regularisatieheffing bij de rechter kan aanvechten, niet alleen op grond van wilsgebreken, van onbekwaamheid van de aangever en van verkeerde berekening van het verschuldigde bedrag, maar ook wanneer er materiële vergissingen in de aangifte of de in regularisatieheffing zouden zijn geslopen. Bovendien is de regularisatie pas definitief na betaling, zodat de aangever vóór de betaling steeds op zijn beslissing om te regulariseren kan terugkomen.

Uit het bericht dat door de FOD Financiën op 11 juli 2013 werd gepubliceerd, blijkt dat het nog steeds mogelijk is om voor hangende regularisatieaangiften zowel materiële vergissingen als verkeerde rechtsopvattingen recht te zetten. In dat bericht wordt uitdrukkelijk gesteld dat zulke rechtzettingen geen nieuwe aangifte vormen.

De Ministerraad herinnert eraan dat de regularisatieaanvraag van de verzoekende partij op 24 december 2009 definitief werd afgesloten door het uitreiken van een regularisatieattest, zodat de regularisatieaangifte en de bijbehorende betaling onder het toepassingsgebied vallen van de vroegere bepalingen van de programmawet van 27 december 2005. Overigens beletten die vroegere bepalingen evenmin dat de verzoekende partij de regularisatieheffing kan betwisten indien er materiële vergissingen of verkeerde rechtsopvattingen in haar regularisatieaangifte van 6 oktober 2009 zijn geslopen.

Wat het tweede middel betreft

A.5. Het tweede middel is afgeleid uit de schending, door artikel 6, 3°, van de wet van 11 juli 2013, van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en in samenhang gelezen met het algemene rechtsbeginsel van een behoorlijke rechtsbedeling.

De bestreden maatregel grijpt rechtstreeks in op de door de verzoekende partij aanhangig gemaakte procedures. Dat heeft, wat de hangende rechtsgedingen betreft, tot gevolg dat ten aanzien van een categorie van rechtsonderhorigen afbreuk wordt gedaan aan essentiële beginselen van de rechterlijke organisatie en, daarmee samenhangend, aan de jurisdictionele waarborgen die aan allen worden geboden. Met verwijzing naar de rechtspraak van het Hof, betoogt de verzoekende partij dat de terugwerkende kracht van een wet enkel kan worden verantwoord wanneer zij onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang en dat, wanneer de wetgever retroactief in hangende rechtsgedingen ingrijpt, bovendien sprake moet zijn van uitzonderlijke omstandigheden of dwingende motieven van algemeen belang. Te dezen heeft de wetgever geen concrete elementen aangehaald waaruit de onontbeerlijkheid van de terugwerkende kracht zou blijken.

A.6. De Ministerraad is van oordeel dat de verzoekende partij niet kan worden gevolgd wanneer zij stelt dat de wet van 11 juli 2013 terugwerkende kracht heeft. Immers, krachtens artikel 19 van die wet worden de regularisatieaangiften ingediend vóór 15 juli 2013 behandeld volgens de bepalingen van de programmawet van 27 december 2005 zoals die luidden alvorens te zijn gewijzigd of opgeheven door de wet van 11 juli 2013. De regularisatieaangiften ingediend vanaf 15 juli 2013 vallen onder de nieuwe regularisatieregeling. Van enig retroactief optreden van de wetgever is geen sprake.

De regularisatieprocedure waarbij de verzoekende partij was betrokken, speelde zich af meer dan drie jaar vóór de inwerkingtreding van de wet van 11 juli 2013. Er valt dan ook niet in te zien hoe de regularisatieaangifte en de bijbehorende betaling onder het toepassingsgebied van de nieuwe wet zouden kunnen vallen. De bestreden bepaling heeft volgens de Ministerraad geen weerslag op de hangende procedure voor de fiscale rechtbank.

- B -

B.1. De verzoekende partij vordert de vernietiging van artikel 6, 3°, van de wet van 11 juli 2013 tot wijziging van het systeem van fiscale regularisatie en tot invoering van een sociale regularisatie (hierna : de wet van 11 juli 2013), dat bepaalt :

« In artikel 124 [van de programmawet van 27 december 2005] worden de volgende wijzigingen aangebracht :

[...]

3° het vierde lid wordt aangevuld met de woorden ‘ en is definitief door de Schatkist verworven. ’ ».

Na de wijziging bij het bestreden artikel 6, 3°, van de wet van 11 juli 2013, bepaalt artikel 124, vierde lid, van de programmawet van 27 december 2005 :

« De betaling van de heffing moet verricht worden binnen 15 dagen volgend op de verzendingsdatum van die brief en is definitief door de Schatkist verworven ».

B.2.1. Artikel 124 van de programmawet van 27 december 2005 is opgenomen in titel VII, hoofdstuk VI (« De fiscale regularisatie »), van die wet.

Bij die programmawet werd een fiscale regularisatieprocedure ingevoerd die, in tegenstelling tot de bij de wet van 31 december 2003 ingevoerde procedure betreffende de « eenmalige bevrijdende aangifte », niet in de tijd was beperkt.

Volgens de memorie van toelichting bij het ontwerp van de programmawet van 27 december 2005 wenste « het systeem van de fiscale regularisatie [...] op een blijvende wijze aan belastingplichtigen en btw-plichtigen een mogelijkheid te bieden om hun fiscale toestand te regulariseren » (*Parl. St.*, Kamer, 2005-2006, DOC 51-2097/001, p. 71). Hiertoe werd aan particulieren en aan rechtspersonen de mogelijkheid gegeven « om hun fiscale toestand te regulariseren door spontaan de niet bij de fiscale administratie aangegeven inkomsten overeenkomstig de bestaande wettelijke bepalingen aan te geven, ten einde zowel fiscale als strafrechtelijke immunititeit te bekomen » (*ibid.*, p. 71).

B.2.2. Met de wet van 11 juli 2013 wordt een einde gemaakt aan het permanente karakter van de bij de programmawet van 27 december 2005 ingevoerde regularisatieprocedure en wordt de einddatum voor het indienen van regularisatieaangiften vastgesteld op 31 december 2013 (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2874/001, p. 3).

De wet van 11 juli 2013 wijzigt ook de regularisatievoorwaarden. Die wijzigingen gelden voor de aangiften die worden ingediend vanaf 15 juli 2013 en ten laatste op 31 december 2013.

B.2.3. In de nieuwe regularisatieprocedure wordt een onderscheid gemaakt tussen fiscaal niet verjaarde inkomsten, enerzijds, en fiscaal verjaarde kapitalen, anderzijds.

Voor de categorie van de fiscaal niet verjaarde inkomsten wordt in twee types van regularisatie voorzien. De memorie van toelichting bij het ontwerp dat tot de wet van 11 juli 2013 heeft geleid, vermeldt dienaangaande :

« Aangaande de inkomsten die mogelijk kunnen worden geregulariseerd, heeft de Regering beslist om twee types van regularisatie voor te stellen.

Een eerste type van regularisatie betreft de ‘ kleine belastingontduikers ’ die bijvoorbeeld inkomsten willen regulariseren zoals bijvoorbeeld de ontwijking van roerende voorheffing door geldsommen in het buitenland te beleggen. Deze zullen onderworpen worden aan het normale belastingtarief verhoogd met een boete van 15 procentpunten.

Een tweede type van regularisatie zal bestemd zijn voor de ‘ grote belastingontduikers ’ die zich schuldig hebben gemaakt aan ernstige en georganiseerde fiscale fraude en aanverwante misdrijven (misbruik van vennootschapsgoederen, misbruik van vertrouwen). Deze zullen onderworpen worden aan een hoger tarief » (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2874/001, pp. 3-4).

Het eerste type van regularisatie wordt geregeld in artikel 122 van de programmawet van 27 december 2005, zoals gewijzigd bij artikel 3 van de wet van 11 juli 2013, het tweede type in artikel 122/1, § 2, van de voormelde programmawet, zoals ingevoegd bij artikel 4 van de wet van 11 juli 2013.

B.3.1. De verzoekende partij betoogt dat zij door de bestreden bepaling rechtstreeks en ongunstig zou worden geraakt, doordat de regularisatieheffing, na betaling ervan, definitief door de Schatkist zou zijn verworven en bijgevolg niet langer aanvechtbaar zou zijn, terwijl de verzoekende partij, vóór de bestreden wetswijziging, een procedure bij de rechtbank heeft ingeleid, waarbij de door haar betaalde regularisatieheffing wordt betwist.

B.3.2. Volgens de Ministerraad zou de verzoekende partij niet over het vereiste belang bij haar beroep beschikken. Haar regularisatieaangifte werd op 6 oktober 2009 ingediend en haar regularisatie werd op 24 december 2009 afgesloten, terwijl de bestreden bepaling van toepassing zou zijn op regularisatieaangiften die vanaf 15 juli 2013 worden ingediend. De regularisatieaangifte van de verzoekende partij zou volledig aan de vroegere regeling onderworpen blijven, zodat de bestreden maatregel geen weerslag zou hebben op de procedure die door de verzoekende partij, vóór de bestreden wetswijziging, bij de rechtbank aanhangig werd gemaakt.

B.4. Uit het verzoekschrift blijkt dat de verzoekende partij op 6 oktober 2009 een regularisatieaangifte heeft ingediend en de desbetreffende heffing vóór de inwerkingtreding van de wet van 11 juli 2013 heeft betaald. Vermits de verzoekende partij van oordeel was dat zij, ingevolge een vergissing, te veel had aangegeven en dus ook te veel had betaald, heeft zij op 8 mei 2013 een fiscaal verzoekschrift op tegenspraak bij de rechtbank van eerste aanleg ingediend. In de loop van die procedure werd bij de wet van 11 juli 2013 met ingang van 15 juli 2013 de regelgeving inzake fiscale regularisatie gewijzigd. Op grond van het bestreden artikel 6, 3°, van die wet voert de verzoekende partij aan dat haar het recht zou worden ontzegd om op haar regularisatieaangifte terug te komen en om de regularisatieheffing te betwisten.

B.5.1. Artikel 19 van de wet van 11 juli 2013 bepaalt :

« Deze wet treedt in werking op 15 juli 2013 behalve artikel 7 dat in werking treedt op 1 januari 2014.

De regularisatieaangiften ingediend voor 15 juli 2013 zullen behandeld worden volgens de bepalingen van de programmawet van 27 december 2005 zoals die luiden alvorens te zijn gewijzigd of opgeheven door de huidige wet ».

B.5.2. Om uit te maken of de oude dan wel de nieuwe regularisatieregeling van toepassing is, dient krachtens het voormelde artikel 19 rekening te worden gehouden met de datum waarop de regularisatieaangifte wordt ingediend : de aangiften ingediend vóór 15 juli 2013 worden behandeld volgens de oude regeling, de aangiften ingediend vanaf 15 juli 2013 volgens de nieuwe regeling.

In tegenstelling tot hetgeen de verzoekende partij beweert, heeft artikel 19 geen terugwerkende kracht. Overigens werd de regularisatieprocedure van de verzoekende partij op 24 december 2009 volledig afgesloten ingevolge het uitreiken van een regularisatieattest. Bijgevolg vallen de regularisatieaangifte en de betaling van de heffing door de verzoekende partij niet onder het toepassingsgebied van de nieuwe regelgeving, zodat de bestreden bepaling geen weerslag kan hebben op de hangende procedure voor de rechtbank van eerste aanleg.

B.6. Het beroep is derhalve niet ontvankelijk bij gebrek aan belang.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt het beroep.

Aldus gewezen in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 17 juli 2014.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen