

Rolnummer 6779
Arrest nr. 18/2019 van 7 februari 2019

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, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Luik, afdeling Luik.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters F. Daoût en A. Alen, en de rechters L. Lavrysen, J.-P. Snappe, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, R. Leysen en M. Pâques, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter F. Daoût,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging

Bij vonnis van 16 november 2017 in zake A.I. en M.B. tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 23 november 2017, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Luik, afdeling Luik, de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« Schendt artikel 356 van het WIB 1992, zoals ingevoerd bij artikel 2 van de wet van 22 december 2009 houdende fiscale bepalingen (*B.S.* 31 december 2009), zoals door het Hof van Cassatie in zijn op 13 februari 2015 (A.R. nr. F.13.0150.N) en op 26 november 2015 (A.R. nr. F.14.0014.N (lees : F.14.0077.N)) gewezen [arresten] in die zin geïnterpreteerd dat het de belastingadministratie toestaat aan de rechtbank een subsidiaire aanslag voor te stellen door binnen een termijn van zes maanden na een vonnis van nietigverklaring louter een conclusie ter griffie neer te leggen zonder aan het annulatiegebrek een einde te moeten maken, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet en beperkt het op onevenredige wijze de rechten van de belastingplichtige, in zoverre het de belastingadministratie het recht verleent procedurefouten te begaan zonder enig gevolg voor haar, terwijl zij de adressaten van haar opdracht, die nochtans van algemeen belang is, fundamentele waarborgen ontzegt, en doet het geen verschil in behandeling ontstaan tussen twee categorieën van belastingplichtigen naar gelang van de door een van de partijen begane fouten, waarbij de enen het voordeel genieten van de mogelijkheden tot tegenspraak ten aanzien van de wettigheid van de komende aanslag en van procedurele waarborgen *a priori*, vóór de vestiging van de aanslag, wanneer de belastingadministratie hem [lees : hun] een bericht van wijziging of een kennisgeving van aanslag van ambtswege toezendt, terwijl de anderen dezelfde procedurele waarborgen worden ontzegd, die verbonden zijn met de aan de komende rechtzetting voorafgaande concrete en cijfermatige gegevens, aangezien zij nooit één keer een bericht van wijziging of een bericht van aanslag van ambtswege zullen hebben ontvangen, ongeacht of het gaat om de aanvankelijke procedure dan wel om de procedure van subsidiaire aanslagen, en zij niet de minste opmerking zullen hebben kunnen doen gelden, waarbij men een gerechtelijk debat over de wettigheid van subsidiaire aanslagen gevoerd laat worden op basis van de in het gerechtelijke stadium uitgewisselde proceduregeschriften alleen ? »;

« Schendt artikel 356 van het WIB 1992, zoals ingevoerd bij artikel 2 van de wet van 22 december 2009 houdende fiscale bepalingen (*B.S.* 31 december 2009), de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre het het fiscaal proces van subsidiaire aanslag zijn karakter van burgerlijk proces, beheerst door het gemeen gerechtelijk recht, ontnemt, en in zoverre het de belastingadministratie de mogelijkheid biedt een nochtans vervallen rechtsgeding te doen herleven, niet alleen de debatten voort te zetten voor een rechterlijke instantie die de vordering van de belastingplichtige nochtans heeft ingewilligd, hetgeen het rechtsgeding zou moeten doen vervallen en het definitief aan de rechterlijke instantie zou moeten onttrekken met toepassing van artikel 19 van het Gerechtelijk Wetboek, maar voorts het onderwerp van het voortgezette rechtsgeding te veranderen en van procedurele rol te veranderen, waarbij de fiscus in het raam van eenzelfde rechtsgeding een veroordeling tot het betalen van sommen op naam van de belastingplichtige vordert nadat zijn titel langs gerechtelijke weg nietig verklaard werd, terwijl de beginselen van het gerechtelijk recht vereisen dat indien de rechterlijke instantie de nietigverklaring heeft uitgesproken, het geschil aan haar wordt onttrokken en terwijl de onttrekking van openbare orde is, hetgeen belet dat de vordering tot geldigverklaring van een subsidiaire aanslag nog kan worden voorgelegd aan de ‘ geadierde ’ rechterlijke instantie ? ».

Memories zijn ingediend door :

- A.I. en M.B., bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J.-P. Douny en Mr. R. Douny, advocaten bij de balie te Luik;
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J. Fekenne, advocaat bij de balie te Luik.

De Ministerraad heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 14 november 2018 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers P. Nihoul en T. Merckx-Van Goey te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij 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 5 december 2018 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 5 december 2018 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

Bij een vonnis van 24 maart 2015 verklaart de Rechtbank van eerste aanleg Luik de aanslagen die ten laste van de eisers, A.I. en zijn echtgenote M.B., zijn ingekohierd voor de aanslagjaren 1997 en 1998, nietig wegens schending van de artikelen 346 en 351 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992).

De nietigverklaring is gegrond op de vaststelling van onwettigheid van de kennisgeving van het bericht van wijziging en van de kennisgeving van aanslag van ambtswege van 31 augustus 1999. Het bericht van wijziging (aanslagjaar 1997) en de kennisgeving van aanslag van ambtswege (aanslagjaar 1998) zijn immers enkel gericht aan A.I. en niet aan zijn echtgenote, terwijl het om een gemeenschappelijke aanslag ging.

Bijgevolg vernietigt de belastingadministratie de voormelde aanslagen.

Op 16 september 2015 onderwerpt de belastingadministratie, door middel van conclusies, de subsidiaire aanslagen die zij, bij twee beslissingen tot taxatie van 8 juli 2015, op naam van dezelfde belastingplichtigen heeft gevestigd, aan het oordeel van de Rechtbank van eerste aanleg Luik.

Bij vonnis van 16 november 2017 houdt de Rechtbank van eerste aanleg Luik de uitspraak aan om aan het Hof de twee hiervoor weergegeven prejudiciële vragen te stellen.

III. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag

A.1.1. A.I. en M.B. voeren de arresten van het Hof van Cassatie van 13 februari 2015 en van 26 november 2015 aan, waaruit volgt dat wanneer de belastingadministratie een subsidiaire aanslag aan de rechter voorlegt, zij niet ertoe gehouden is de tijdens de taxatieprocedure begane onregelmatigheid vooraf recht te zetten, zelfs indien die onregelmatigheid de nietigverklaring van de initiële aanslag heeft verantwoord. Volgens A.I. en M.B., stelt die rechtspraak de administratie in staat een bericht van wijziging of een kennisgeving van aanslag van ambtswege te vermijden. De belastingplichtige wordt dan nooit nauwkeurig op de hoogte gebracht van de wijziging waarvan hij het voorwerp uitmaakt.

A.I. en M.B. stellen zich dan ook vragen over het nut van de voorafgaande administratieve procedure en van de artikelen 346 en 351 van het WIB 1992, indien de administratie *in fine* niet gehouden is tot de inachtneming van die bepalingen, wanneer zij later een subsidiaire aanslag aan de rechter voorlegt. De door het Hof van Cassatie aan artikel 356 van het WIB 1992 gegeven interpretatie opent bijgevolg de deur voor alle vormen van misbruik.

A.1.2. Volgens A.I. en M.B. is de interpretatie van artikel 356 van het WIB 1992 door het Hof van Cassatie een bron van discriminatie tussen belastingplichtigen.

Terwijl een categorie van belastingplichtigen het voordeel van de door het WIB 1992 geboden waarborgen niet geniet omdat de belastingadministratie de regels van dat Wetboek niet in acht neemt en niet ertoe gehouden is de begane vergissing te herstellen, geniet de categorie van belastingplichtigen ten aanzien van wie de procedureregels in acht worden genomen vóór de vestiging van de belasting, harerzijds het voordeel van de in dat Wetboek bepaalde procedurele waarborgen.

Dat verschil in behandeling kan zelfs de belastingplichtigen schaden ten aanzien van wie de procedureregels in acht worden genomen. Die belastingplichtigen zijn daadwerkelijk gehouden tot de inachtneming van wettelijke verplichtingen (bijvoorbeeld binnen een termijn van een maand antwoorden op het bericht van wijziging) die de belastingplichtigen ten aanzien van wie de regels van het WIB 1992 niet in acht worden genomen, paradoxaal genoeg niet kennen.

De echte discriminatie wordt echter geleden door de belastingplichtige ten aanzien van wie de regels van het WIB 1992 niet in acht worden genomen en, meer in het bijzonder, ten aanzien van diegene aan wie nooit een bericht van wijziging wordt gestuurd. Die heeft, in het administratieve stadium, niet de mogelijkheid om de grondslag van de aanslag en de redenen waarom hij is ingekohierd, te betwisten. Daarentegen kunnen de belastingplichtigen die een bericht van wijziging ontvangen, het standpunt van de administratie betwisten.

A.1.3. A.I. en M.B. preciseren vervolgens dat uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 22 december 2009 volgt dat de wetgever de belastingadministratie niet heeft willen vrijstellen van de inachtneming van de procedureregels. De rechtspraak die dateert van vóór de voormelde arresten van het Hof van Cassatie gaat trouwens in dezelfde zin.

A.1.4. Tot slot begrijpen A.I. en M.B. niet dat de fase van de vestiging van de belasting, afgesloten met de inkohiering, kan verlopen met schending van de procedureregels van het WIB 1992. Bovendien voorziet artikel 356 van het WIB 1992 niet in enige uitzondering op het voorrecht van de belastingadministratie om de belasting te vestigen, zodat die de onregelmatigheid moet herstellen die is begaan in de procedure van vestiging van de belasting, aangezien artikel 356 van het WIB 1992 haar niet daarvan vrijstelt en aangezien die verplichting in de parlementaire voorbereiding wordt bevestigd.

Artikel 356 van het WIB 1992 kan dus niet ertoe leiden dat een rechter een subsidiaire aanslag geldig verklaart, wanneer artikel 346 van hetzelfde Wetboek nooit in acht is genomen, aangezien de belastingplichtige nooit een bericht van wijziging heeft ontvangen.

A.2.1. De Ministerraad schetst allereerst de historiek van de artikelen 355 en 356 van het WIB 1992 om aan te tonen dat indien de aan de administratie toegekende bevoegdheid om een « nieuwe » aanslag te vestigen op grond van artikel 355 van het WIB 1992 beperkt is tot een in het administratieve stadium en niet in het gerechtelijke stadium uitgesproken nietigverklaring, dat is met het doel een verlenging van de duur van de fiscale geschillen te vermijden. En het door de wetgever nagestreefde doel, dat zowel in de parlementaire voorbereiding van de wet van 15 maart 1999 als in die van de wet van 22 december 2009 is uitgedrukt, precies erin bestaat de procedure te versnellen.

A.2.2. De Ministerraad baseert zich vervolgens op de arresten nrs. 53/2005, 211/2004 en 82/2011 van het Hof om aan te tonen dat reeds is geoordeeld dat de maatregel van de « nieuwe » aanslag, waarin is voorzien in artikel 355 van het WIB 1992, en de maatregel van de « subsidiaire » aanslag, waarin is voorzien in artikel 356 van het WIB 1992, niet zonder redelijke verantwoording zijn.

De vaststelling van de verwijzende rechter dat de belastingplichtige het gevaar loopt nooit een bericht van wijziging of een bericht van aanslag van ambtswege te krijgen, is, volgens de Ministerraad, bijgevolg in tegenspraak met de principes van artikel 356 van het WIB 1992 die het Hof gewettigd en evenredig ten opzichte van de in het geding zijnde belangen heeft geacht.

A.2.3. De Ministerraad voegt eraan toe dat de belastingplichtige meester is van het geschil en kan beslissen een grief op te werpen die de nietigheid van de aanslag in het administratieve stadium kan veroorzaken. Indien de administratie de initiële aanslag dan vernietigt om de reden dat daarbij de procedures van wijziging of van aanslag van ambtswege waarin is voorzien in de artikelen 346 en 351 van het WIB 1992 in acht hadden moeten worden genomen, biedt artikel 355 van het WIB 1992 haar de mogelijkheid een nieuwe aanslag te vestigen, maar alleen na vooraf aan de belastingplichtige een bericht van wijziging te hebben toegezonden.

Daaruit volgt dat het gebrek waarop de verwijzende rechter wijst, noodzakelijkerwijs pas aan het licht komt in een later stadium van de geschillenprocedure. Indien de wetgever aldus in het geval van een subsidiaire aanslag het niet nuttig heeft geacht terug te keren naar het eerste stadium van de aanslag, is dat omdat de belastingplichtige zijn argumenten reeds vroeger in de procedure kon doen gelden.

A.2.4. Vervolgens preciseert de Ministerraad dat het onjuist is dat de administratie het recht zou hebben procedurefouten te begaan zonder enig gevolg voor haar.

De ontstentenis van een directoriale beslissing en het verval maken het immers onmogelijk artikel 356 van het WIB 1992 toe te passen. Vervolgens moet de subsidiaire aanslag gegrond zijn op dezelfde belastingelementen als de initiële aanslag. Wanneer de initiële aanslag nietig is verklaard wegens willekeur, is een subsidiaire aanslag bijgevolg niet mogelijk indien de willekeur het bestaan van de belastbare grondslag of de belastingelementen betreft. Tot slot is de subsidiaire aanslag slechts invorderbaar of terugbetaalbaar ter uitvoering van de rechterlijke beslissing, zodat de nalatigheidsintresten ten laste van de belastingplichtige pas lopen vanaf het vonnis waarbij uitspraak wordt gedaan over de subsidiaire aanslag.

A.3. In de memorie van antwoord voegt de Ministerraad eraan toe dat de rechter weigert artikel 356 van het WIB 1992 toe te passen wanneer de fiscus opzettelijk een procedurefout begaat met het doel dat artikel later te kunnen aanvoeren. Het is dus onjuist te betogen dat de rechtspraak van het Hof van Cassatie tot gevolg heeft dat de fiscus ertoe zal worden aangezet de procedureregels voor de vestiging van de belasting niet in acht te nemen. In elk geval is de administratie ertoe gehouden de regels die haar zijn opgelegd, in acht te nemen.

Vervolgens maakt het niet uit of artikel 356 van het WIB 1992 al dan niet de verplichting oplegt het ontbrekende bericht aan de belastingplichtige te bezorgen vóór de neerlegging van de conclusies die ertoe strekken de subsidiaire aanslag geldig te doen verklaren, aangezien dat niets verandert aan het feit dat het onmogelijk is terug te keren naar het initiële stadium van de vestiging van de belasting. Dat mechanisme is door het Hof trouwens geldig verklaard in zijn arrest nr. 82/2011 van 18 mei 2011.

Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag

A.4.1. A.I. en M.B. preciseren dat hoewel sinds 1999 de op het belastingcontentieux van toepassing zijnde regels in beginsel dezelfde zijn als die van het gemeen recht, artikel 356 van het WIB 1992, zoals het werd gewijzigd bij de wet van 22 december 2009, in twee opzichten van die regels afwijkt.

Eenzijds, biedt artikel 356 van het WIB 1992 een partij de mogelijkheid de debatten voort te zetten nadat de rechter de nietigverklaring van de aanslag heeft uitgesproken, terwijl dat vonnis, overeenkomstig artikel 19 van het Gerechtelijk Wetboek, het geschil definitief aan de rechter zou moeten onttrekken.

Anderzijds, wordt de verweerder in de loop van hetzelfde rechtsgeding eiser en *vice versa*. Paradoxaal genoeg volgt daaruit dat geen enkele rechtsplegingsvergoeding aan de belastingplichtige wordt toegekend, terwijl die de nietigverklaring van de initiële aanslag heeft verkregen.

In werkelijkheid begint de administratie een nieuw rechtsgeding om de geldigverklaring van de subsidiaire aanslag te verkrijgen, hetgeen in strijd lijkt met het arrest van het Grondwettelijk Hof nr. 158/2009, waaruit volgt dat artikel 356 van het WIB 1992, aldus geïnterpreteerd dat het de fiscale administratie toelaat de subsidiaire aanslag aan de beoordeling van de rechter voor te leggen in een nieuw geding, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt.

A.4.2. A.I. en M.B. onderstrepen voorts dat het wetsontwerp van 2009 tot wijziging van artikel 356 van het WIB 1992 aanvankelijk in een heropening van de debatten voorzag om de administratie de mogelijkheid te bieden een subsidiaire aanslag aan het oordeel van de rechter te onderwerpen. Ingevolge de indiening van een amendement is het artikel 356 van het WIB 1992 dat uiteindelijk bepaalt dat een subsidiaire aanslag kan worden voorgelegd zonder heropening van de debatten. De afdeling wetgeving van de Raad van State, uitspraak doende bij dringende noodzakelijkheid, heeft echter geoordeeld dat na de nietigverklaring van de aanslag en de heropening van de debatten, alle opties van het gemeen recht voor de partijen openblijven, bijvoorbeeld de optie om alle bezwaren te doen gelden of tegenvorderingen in te stellen.

Tot slot maakt, volgens A.I. en M.B., de verwijzing naar artikel 1675/14 van het Gerechtelijk Wetboek met betrekking tot de collectieve schuldenregeling om een verwijzing van de zaak naar de rol na het vonnis waarbij de initiële aanslag nietig wordt verklaard te verantwoorden, het niet mogelijk de afwijking van het fundamentele principe van artikel 19 van het Gerechtelijk Wetboek te verantwoorden. In geval van collectieve schuldenregeling put de magistraat zijn rechtsmacht immers niet uit met het vonnis waarbij de aanzuiveringsregeling wordt opgesteld. Alleen de beëindiging of de herroeping van de regeling bij rechterlijke beslissing heeft tot gevolg zijn rechtsmacht uit te putten.

Artikel 356 van het WIB 1992 is derhalve problematisch ten aanzien van de regels van het Gerechtelijk Wetboek. Het organiseert een bijzonder en onuitgegeven rechtsmiddel, alleen ten gunste van de belastingadministratie. Zo beschikt, krachtens artikel 356 van het WIB 1992, de belastingplichtige die in het gelijk wordt gesteld niet over dezelfde waarborgen als de rechtzoekende die in een andere aangelegenheid in het gelijk wordt gesteld en bij wie het rechtsgeding wordt afgesloten met een definitief vonnis.

A.I. en M.B. besluiten tot de ongrondwettigheid van artikel 356 van het WIB 1992.

A.5.1. De Ministerraad betoogt dat artikel 356 van het WIB 1992 niet afwijkt van artikel 19 van het Gerechtelijk Wetboek. De beslissing tot nietigverklaring van de betwiste aanslag is definitief en bindt de administratie door het gezag van gewijsde. Alleen hoger beroep maakt het mogelijk de beslissing te vernietigen. Daarenboven, door de administratie de mogelijkheid te bieden een subsidiaire aanslag voor te leggen nadat de rechterlijke instantie zich heeft uitgesproken over de nietigheid van de initiële aanslag, en daarbij de verplichting op te leggen dat het rechtsgeding wordt gehandhaafd, wijkt artikel 356 van het WIB 1992 niet fundamenteel af van de principes van een gemeenrechtelijke procedure waarbij tussenvorderingen en de heropening van de debatten zijn toegestaan.

A.5.2. De Ministerraad preciseert vervolgens dat uit artikel 2 van het Gerechtelijk Wetboek in elk geval volgt dat het mogelijk is af te wijken van de erin vervatte regels.

A.5.3. Daarenboven is het bestaan van een verschil in behandeling tussen categorieën van personen, naargelang deze of gene procedureregels op hen van toepassing zijn, op zich niet discriminerend. Zich baserend op de rechtspraak van het Hof, preciseert de Ministerraad dat er slechts discriminatie is indien de rechten van de betrokken personen onevenredig worden beperkt. Zulks is te dezen echter niet het geval. Artikel 356 van het WIB 1992 beoogt de fiscale procedure te versnellen, hetgeen verantwoordt dat de subsidiaire aanslag tijdens hetzelfde rechtsgeding wordt voorgelegd. De rechten van de verdediging worden overigens in acht genomen in zoverre de heropening van de debatten de belastingplichtige de mogelijkheid biedt zijn argumenten te doen gelden.

A.6. In zijn memorie van antwoord preciseert de Ministerraad dat hoewel de fiscale procedure waarin is voorzien in artikel 356 van het WIB 1992 en de burgerlijke procedure waarin is voorzien in artikel 1675/14 van het Gerechtelijk Wetboek verschillend zijn, dat niet wegneemt dat zij allebei voorzien in een handhaving van de saisine van de rechter in de tijd. Artikel 1675/14 van het Gerechtelijk Wetboek gaat zelfs verder dan artikel 356 van het WIB 1992, in die zin dat een schuldeiser hetgeen is beslist ten aanzien van het initiële verzoekschrift kan betwisten, terwijl de belastingadministratie ertoe gehouden is, bij de geldigverklaring van de subsidiaire aanslag, rekening te houden met hetgeen is geoordeeld met betrekking tot de materiële werkelijkheid van de belastingelementen. Artikel 356 van het WIB 1992 wijkt dus niet af van artikel 19 van het Gerechtelijk Wetboek.

De Ministerraad besluit tot de ontstentenis van discriminatie ten aanzien van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

- B -

Ten aanzien van de in het geding zijnde bepaling en de context ervan

B.1. Zoals het in de zaak voor de verwijzende rechter van toepassing is, bepaalt artikel 356 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (hierna : WIB 1992) :

« Wanneer tegen een beslissing van de adviseur-generaal van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen 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 ».

Die bepaling bevindt zich onder titel VII (« Vestiging en invordering van de belastingen »), hoofdstuk VI (« Aanslag »), afdeling I (« Aanslagtermijnen »), van het WIB 1992.

B.2.1. 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 » (hierna : de wet van 20 augustus 1947). 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.

B.2.2. Uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 20 augustus 1947 blijkt dat de wetgever de bedoeling had « te voorkomen dat de Staat verstoken blijft van rechtmatig verschuldigde belastingen waarvan de vestigingstitel ingevolge reclamatiën en beroepen gansch of gedeeltelijk te niet werd gedaan door beslissingen welke slechts definitief werden getroffen na het verstrijken van den voor het vestigen van deze belastingen gestelden wettelijken termijn » (*Parl. St.*, Kamer, 1946-1947, nr. 59, p. 24).

Bijgevolg, « wanneer de Administratie in de toepassing der wetten een vergissing heeft begaan, moet de billijke verdeling van de fiscale lasten daardoor niet worden beïnvloed, behalve wanneer de belastingplichtige het voordeel van het rechtsverval heeft verkregen » (*Parl. St.*, Kamer, 1946-1947, nr. 59, pp. 24-25). Het zou immers onrechtvaardig 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 », met andere woorden « 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).

B.3.1. Sedert de hervorming van de fiscale procedure die onder meer bij de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen (hierna : de wet van 15 maart

1999) is ingevoerd, kan de belastingadministratie enkel in de gevallen waarin het een rechtscollège is dat de initiële aanslag om een andere reden dan verjaring nietig heeft verklaard, een subsidiaire aanslag voorleggen (artikel 356 van het WIB 1992). De mogelijkheid om een nieuwe aanslag te vestigen wordt harerzijds voorbehouden aan de gevallen waarin de initiële aanslag door de administratie zelf nietig werd verklaard (artikel 355 van het WIB 1992).

B.3.2. Tijdens de parlementaire voorbereiding van de wet van 15 maart 1999 heeft de minister in de commissie verklaard :

« de administratie [mag] haar aanpak [...] afstemmen op de evolutie van de debatten, overeenkomstig artikel 356 van het WIB 1992. Veeleer dan de aanslag gewoon te vernietigen en de administratieve procedure volledig te herbeginnen (taxatie, eventueel beroep bij de directeur der belastingen), vraagt de administratie aan de rechtbank waarbij de zaak aanhangig is gemaakt, te oordelen over een subsidiaire aanslag ten laste van dezelfde belastingplichtige. Die aanslag is gebaseerd op correcte elementen in feite en in rechte, die de instemming van beide partijen kunnen wegdragen.

Die procedure is geenszins nadelig voor de belastingplichtige. Integendeel, het geschil kan er alleen maar sneller door worden opgelost, of het nu door de rechtbank van eerste aanleg of door het hof van beroep in behandeling is.

[...]

Dat artikel bepaalt dat de subsidiaire aanslag die aan de beoordeling van de rechter onderworpen is, wordt opgesteld ten name van dezelfde belastingschuldige en alleen betrekking kan hebben op alle of een deel van dezelfde belastingelementen als de oorspronkelijke aanslag. Die nieuwe aanslag moet vanzelfsprekend gepaard gaan met een verantwoording waarmee de rechter kan instemmen » (*Parl. St.*, Kamer, 1997-1998, nr. 1341/17, pp. 52-53).

B.3.3. De ontworpen tekst van artikel 356 van het WIB 1992 werd uiteindelijk vervangen bij wege van een amendement van de Regering werd verantwoord als volgt :

« het [is] nodig artikel 356, WIB 92, dermate aan te passen dat duidelijk tot uiting komt dat het gerecht zich moet uitspreken over de subsidiaire aanslag die de administratie haar ter beoordeling kan voorleggen.

Het is inderdaad gepast de eerbiediging van het beginsel van de gelijkheid van de burgers ten overstaan van de openbare lasten te waarborgen » (*Parl. St.*, Senaat, 1998-1999, nr. 1-966/7, p. 3).

Over dat amendement heeft de minister in de commissie voor de Financiën en de Economische Aangelegenheden verklaard :

« [men wil] de procedure [...] 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.

[...]

De bedoeling van deze amendementen is dat een onomkeerbare stap vooruit wordt gezet. Als het rechtscollege de belasting nietig verklaart, moet de administratie een subsidiaire aanslag voorleggen die het rechtscollege beoordeelt. Met deze binnenweg wordt de procedure versneld en wordt de beslissing definitief, in het voordeel of in het nadeel van de administratie.

[...] de rechter [moet] krachtens de nieuwe bepaling een tussentijds vonnis [...] wijzen wanneer hij oordeelt dat de aanslag nietig is. Hij spoort de administratie ertoe aan haar werk te verbeteren door een subsidiaire aanslag voor te leggen die de rechter beoordeelt en die in tegenstelling tot de oorspronkelijke aanslag, niet vatbaar is voor nietigverklaring. Met dit 'hekjessysteem' komt men altijd sneller dan voorheen tot een definitieve beslissing. De subsidiaire aanslag zorgt er in feite voor dat de oorspronkelijke aanslag van de nietigheidsgrond wordt ontdaan » (*Parl. St.*, Senaat, 1998-1999, nr. 1-966/11, pp. 161-162).

B.4.1. Artikel 356 van het WIB 1992 werd opnieuw vervangen bij artikel 2 van de wet van 22 december 2009 houdende fiscale bepalingen (hierna : de wet van 22 december 2009). Sindsdien voorziet de in het geding zijnde bepaling in een termijn van zes maanden vanaf de rechterlijke beslissing waarbij de nietigverklaring van de initiële aanslag is uitgesproken, waarin de belastingadministratie een subsidiaire aanslag aan het oordeel van de rechter kan onderwerpen.

B.4.2. De wet van 22 december 2009 volgt op het arrest nr. 158/2009 van 20 oktober 2009 van het Hof, waarbij het heeft geoordeeld :

« B.6.2. In de interpretatie waarin de subsidiaire aanslag buiten elke termijn in een nieuwe procedure kan worden voorgelegd aan de rechter die de initiële aanslag nietig heeft verklaard, schendt de in het geding zijnde bepaling [...] het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, zodat de prejudiciële vraag bevestigend dient te worden beantwoord.

B.7.1. De in het geding zijnde bepaling is evenwel nog voor een andere interpretatie vatbaar. Zoals in B.4.1 werd vastgesteld, kan de fiscale administratie de subsidiaire aanslag bedoeld in de in het geding zijnde bepaling ook aan de rechter voorleggen tijdens het geding waarin uitspraak wordt gedaan over de nietigheid van de initiële aanslag. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat het die interpretatie was die de wetgever in 1999 voor ogen had :

[...]

B.7.2. Indien de fiscale administratie gebruik maakt van de mogelijkheid om een subsidiaire aanslag te vestigen tijdens de initiële betwisting, moet zij dat doen binnen een bepaalde termijn, namelijk vóór het sluiten van de debatten. Aangezien de zaak in die hypothese aanhangig blijft voor de rechter, die het algemeen rechtsbeginsel krachtens hetwelk een eindbeslissing moet worden uitgesproken binnen een redelijke termijn, in acht dient te nemen, is het gerechtvaardigd dat de in het geding zijnde bepaling geen vervaltermijn voor de fiscale administratie bepaalt.

B.7.3. In die interpretatie wordt het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie niet geschonden, zodat de prejudiciële vraag ontkennend dient te worden beantwoord ».

B.4.3. Uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 22 december 2009 blijkt dat sedert de aanneming van de wet van 20 augustus 1947 het nagestreefde doel erin bestaat « ‘ te voorkomen dat de Staat verstoken blijft van rechtmatig verschuldigde belastingen waarvan de vestigingstitel ingevolge bezwaren en beroepen geheel of gedeeltelijk te niet werd gedaan door beslissingen die slechts definitief werden getroffen na het verstrijken van de voor het vestigen van deze belastingen gestelde wettelijke termijn ’ [...]. Daarom wordt de Staat toegelaten ‘ de belastingplichtige rechtsgeldig aan te slaan, naar rato van het bedrag der door hem rechtmatig verschuldigde belastingen, en dit in alle omstandigheden, met uitzondering van rechtsverval. [...] ’ » (*Parl. St., Kamer, 2009-2010, DOC 52-2310/001 en DOC 52-2311/001, p. 29*).

Er werd eveneens gepreciseerd :

« Conform de uitspraak van het Grondwettelijk Hof, wordt expliciet in artikel 356, WIB 92 vastgelegd dat wanneer de rechtbank van eerste aanleg of het hof van beroep een aanslag nietig verklaart, de rechtbank of het hof een tussenvonnissen of tussenarrest wijst. Op dat ogenblik kan de Administratie, veeleer dan de procedure van nul te herbeginnen, een subsidiaire aanslag voorstellen die ze ter beoordeling aan dezelfde rechtbank of hetzelfde hof voorlegt. Op deze wijze wordt ook proces-economisch gewerkt in die zin dat de aanslag sneller definitief wordt.

Het voorgaande impliceert dat in het geval het hof van beroep een aanslag nietig verklaart, alle feitelijke betwistingen en rechtsmiddelen onmiddellijk moeten worden aangevoerd. Mocht het hof van beroep de subsidiaire aanslag afwijzen, dan heeft de administratie immers geen mogelijkheid meer om haar aanslag te verdedigen. Cassatievoorziening blijft evenwel mogelijk.

Een termijn van zes maanden na de heropening van de debatten wordt toegekend aan de administratie die, ingeval de taxatieprocedure gepaard ging met een schending van een procedurevorm, de fout vastgesteld door de rechter en die aanleiding heeft gegeven tot de nietigheid van de aanslag, moet herstellen.

Het Hof van Cassatie heeft reeds vroeger benadrukt dat wanneer de subsidiaire aanslagen steunen op dezelfde bestanddelen als de vernietigde aanslagen en wanneer deze laatste werden ingekohierd na het verzenden van een regelmatig bericht van wijziging, het geldig verklaren van de subsidiaire aanslagen niet ondergeschikt is aan de verzending van een nieuw bericht van wijziging (Cass., 18.6.1959, Cambier, Bull. 360, blz. 118), met als gevolg dat als het bericht van wijziging (of het bericht van een aanslag van ambtswege) niet regelmatig in kennis werd gebracht aan de belastingplichtige, de administratie de onwettigheid vastgesteld door de rechter moet rechtzetten.

[...]

Een termijn van zes maanden is dus noodzakelijk opdat de administratie deze verschillende taken zou kunnen uitvoeren en opdat de rechten van verdediging van de belastingplichtige in de taxatieprocedure die aan de inkohiering voorafgaat, gerespecteerd zouden worden. De belastingplichtige of een gelijkgestelde belastingschuldige die niet meer over een bezwaarrecht beschikken, zullen hun bezwaren en opmerkingen kunnen inbrengen in het kader van hun conclusies voor de rechter waarvoor de zaak aanhangig is gemaakt » (*ibid.*, pp. 31-32).

B.4.4. De tekst van het destijds ontworpen artikel 356 van het WIB 1992 werd uiteindelijk vervangen bij wege van een amendement, dat als volgt is verantwoord :

« de voorkeur [werd] gegeven aan de toepassing van een techniek die reeds bestaat in het gerechtelijk wetboek inzake ‘ schuldbemiddeling ’ (artikel 1675/14, § 2, Ger. W.), te weten dat na het vonnis dat de vernietiging uitspreekt van de betwiste aanslag om een andere reden dan verjaring, de zaak op de rol ingeschreven blijft gedurende zes maanden. Tijdens die periode kan de administratie haar procedurefout, die door de rechter werd vastgesteld, rechtzetten en een subsidiaire aanslag inkohieren waarvan de invordering wordt uitgesteld tot de beslissing van de rechter, die moet oordelen over de geldigheid van die nieuwe aanslag, die moet gevestigd worden op basis van dezelfde belastingelementen als deze van de voorheen vernietigde aanslag.

[...]

Indien de administratie geen subsidiaire aanslag voorlegt binnen die termijn van zes maanden, spreekt het vanzelf dat zij het recht verliest een aanslag overeenkomstig artikel 356, WIB 92 voor te leggen. Wanneer daarentegen binnen die termijn toch een aanslag wordt voorgelegd, moet men wachten tot de rechter zich heeft uitgesproken over de subsidiaire aanslag, om na betekening, hoger beroep in te stellen tegen beide vonnissen.

[...]

Wanneer de administratie binnen de termijn van zes maanden een aanslag moet overleggen, komt zij eenvoudig terug door de neerlegging van conclusies (die trouwens als betekening gelden), zonder ander formalisme. Het spreekt vanzelf dat er een nieuw tegensprekelijk debat zal plaatsvinden voor de rechter die zich zal moeten uitspreken over de geldigheid van die nieuwe aanslag. [...] » (*Parl. St.*, Kamer, 2009-2010, DOC 52-2311/002, pp. 2-3; *Parl. St.*, Kamer, 2009-2010, DOC 52-2310/003, p. 13).

B.5. In antwoord op een parlementaire vraag heeft de bevoegde minister nog gepreciseerd :

« In een instructie van 14 januari 2010 werd een commentaar op die nieuwe wet onder de belastingdiensten verspreid.

De nadruk wordt erop gelegd dat vooraleer de zaak in te leiden de procedurefout die aan de oorsprong ligt van de vernietiging van de aanslag moet worden hersteld overeenkomstig de voorschriften van de artikelen 346, 351 en 352*bis*, WIB 92 » (Parlementaire vraag nr. 204 van 28 december 2009, *Vr. en Antw.*, Kamer, 2009-2010, QRVA 52-94, 15 februari 2010, p. 357).

B.6. Ten slotte heeft het Hof van Cassatie, bij zijn twee arresten die in de eerste prejudiciële vraag worden beoogd, in verband met artikel 356 van het WIB 1992 geoordeeld :

« Uit die bepalingen die ertoe strekken het voeren van een geheel nieuwe procedure te vermijden en door middel van een versnelde procedure een uitspraak te verkrijgen over de verschuldigdheid van de belasting, volgt dat de bevoegdheid van de administratie beperkt is tot het vestigen van de subsidiaire aanslag zonder dat zij zich mag uitspreken over de uitvoerbaarverklaring ervan en het de rechter is die oordeelt over de wettigheid en de gegrondheid van de aanslag.

Daaruit volgt dat in afwijking van de artikelen 298, § 1, en 304, § 1, derde lid, WIB 92 en artikel 133, eerste lid, KBWIB 92, de administratie de onregelmatigheid niet dient te herstellen, noch de subsidiaire aanslag dient in te kohieren, maar ermee kan volstaan overeenkomstig artikel 356 WIB 92 deze aanslag aan de rechter ter beoordeling voor te leggen.

Het middel dat ervan uitgaat dat het aan de belastingschuldige betekend verzoekschrift moet worden voorafgegaan door het herstel van de procedurefout die aanleiding heeft gegeven tot de rechterlijke nietigverklaring van de oorspronkelijke aanslag en dat het moet worden voorafgegaan door het inkohieren van de subsidiaire aanslag, faalt naar recht » (Cass., 13 februari 2015, F.13.0150.N).

« Uit die bepalingen die ertoe strekken het voeren van een geheel nieuwe procedure te vermijden en door een versnelde procedure een uitspraak te verkrijgen over de verschuldigheid van de belasting, volgt dat de bevoegdheid van de administratie beperkt is tot het vestigen van de subsidiaire aanslag zonder dat zij zich mag uitspreken over de uitvoerbaarverklaring ervan en het de rechter is die oordeelt over de wettigheid en de gegrondheid van de aanslag.

Daaruit volgt tevens dat, in afwijking van de artikelen 298, § 1, en 304, § 1, derde lid, WIB 92 en artikel 133, eerste lid, KBWIB 92 de administratie niet verplicht is deze aanslag in te kohieren of de taxatieprocedure te hernemen, maar zich ertoe mag beperken om overeenkomstig artikel 356 WIB 92 de subsidiaire aanslag aan de rechter ter beoordeling voor te leggen.

De voorlegging van de subsidiaire aanslag aan de rechter, met de mogelijkheid voor de belastingplichtige om zich te verdedigen in een tegensprekelijke gerechtelijke procedure, biedt een voldoende waarborg voor het recht van verdediging van de belastingplichtige.

Anders dan het middel aanvoert, volgt uit het te dezen toepasselijke artikel 356, eerste lid, WIB92 niet dat wanneer de oorspronkelijke aanslag door de rechter werd vernietigd omwille van onvoldoende motivering van het bericht van wijziging, de administratie verplicht is de taxatieprocedure te hernemen en de onregelmatigheid recht te zetten door de subsidiaire aanslag te laten voorafgaan door een nieuw bericht van wijziging binnen de hiervoor vermelde termijn van zes maanden.

Het middel dat uitgaat van het tegendeel, faalt naar recht » (Cass., 26 november 2015, F.140077.N).

Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag

B.7.1. Met de eerste prejudiciële vraag wordt het Hof verzocht zich uit te spreken over de bestaanbaarheid van artikel 356 van het WIB 1992 met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in de interpretatie volgens welke die bepaling geen verplichting voor de belastingadministratie inhoudt om het gebrek dat de nietigverklaring van de initiële aanslag door de rechter heeft verantwoord, te herstellen alvorens laatstgenoemde een subsidiaire aanslag voor te leggen.

De prejudiciële vraag heeft meer in het bijzonder betrekking op het verschil in behandeling tussen, enerzijds, de belastingplichtigen die een bericht van wijziging of een kennisgeving van aanslag van ambtswege hebben ontvangen, hetgeen hun de mogelijkheid biedt om, vóór de vestiging van de aanslag, een debat op tegenspraak ten aanzien van de wettigheid van de aanslag en van procedurele waarborgen te genieten, en, anderzijds, de belastingplichtigen die dat bericht of die kennisgeving noch tijdens de administratieve procedure, noch tijdens de gerechtelijke procedure hebben ontvangen, of die ze evenwel op onregelmatige wijze hebben ontvangen, hetgeen erop neerkomt dat hun diezelfde waarborgen worden onttrokken. Die tweede categorie van belastingplichtigen kan haar argumenten enkel doen gelden tijdens een gerechtelijk debat over de wettigheid van de subsidiaire aanslag, enkel op basis van de voor de rechter uitgewisselde proceduregeschriften en zonder over concrete en cijfermatige gegevens over de aanslag vóór de rechtzetting te beschikken.

B.7.2. Aangezien het gebrek dat de nietigverklaring van de initiële aanslag in de hangende zaak voor de verwijzende rechter heeft verantwoord, een gebrek is dat de aanslagprocedure aantast, in het onderhavige geval de onwettigheid van de kennisgeving van het bericht van wijziging en van de kennisgeving van de aanslag van ambtswege, beperkt het Hof zijn onderzoek tot dat geval.

B.8. Het verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen dat voortvloeit uit de toepassing van verschillende procedureregels in verschillende omstandigheden houdt op zich geen discriminatie in. Van discriminatie zou slechts sprake zijn indien het verschil in behandeling dat voortvloeit uit de toepassing van die procedureregels een onevenredige beperking van de rechten van de daarbij betrokken personen met zich zou meebrengen.

B.9. Uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 20 augustus 1947, van de wet van 15 maart 1999 en van de wet van 22 december 2009, die respectievelijk in B.2.2, B.3.2 en B.4.3 is uiteengezet, blijkt dat de wetgever, door de belastingadministratie niet langer toe te staan een nieuwe aanslag in te kohieren, wanneer de initiële aanslag bij een rechterlijke beslissing nietig is verklaard, maar door haar in dat geval ertoe te verplichten een subsidiaire aanslag rechtsreeks voor te leggen aan de rechter die de nietigverklaring heeft uitgesproken, een dubbel doel heeft nagestreefd.

Hij heeft eerst gezorgd voor het vrijwaren van de belangen van de Schatkist en voor het waarborgen van de gelijkheid van de burgers voor de belastingwet, door te vermijden dat een belastingplichtige, enkel wegens een procedurefout die zich tijdens de aanslagprocedure heeft voorgedaan, aan de wettelijk verschuldigde belasting kan ontsnappen. Wanneer de belasting krachtens de wet verschuldigd is, vormt het vestigen van een aanslag immers een verplichting voor de administratie waardoor de gelijkheid van de burger voor de fiscale wet kan worden gewaarborgd.

Vervolgens heeft de wetgever, sedert de hervorming van de fiscale procedure in 1999, ervoor gezorgd om de fiscale procedure zoveel mogelijk te versnellen zodat de aanslag zo snel mogelijk definitief wordt, hetzij in het voordeel, hetzij in het nadeel van de administratie.

Dergelijke doelstellingen zijn legitiem.

B.10. Bij zijn arrest nr. 82/2011 van 18 mei 2011 heeft het Hof, dat werd verzocht zich uit te spreken over het bij de wet van 15 maart 1999 in het leven geroepen verschil in behandeling tussen de gevallen waarin de administratie een nieuwe aanslag kan vestigen en de gevallen waarin zij een subsidiaire aanslag aan de rechter kan voorleggen, geoordeeld :

«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.11. Uit de rechtspraak van het Hof van Cassatie blijkt dat artikel 356 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 niet vereist dat de administratie de onregelmatigheid herstelt of de subsidiaire aanslag inkohiert, maar dat het voor haar volstaat om die aanslag ter beoordeling aan de rechter voor te leggen en dat het neerleggen van de conclusies noch door het herstel van de procedurefout die aanleiding heeft gegeven tot de rechterlijke nietigverklaring van de oorspronkelijke aanslag, noch door de inkohiering van de subsidiaire aanslag moet worden voorafgegaan.

B.12.1. In de in B.4.3 en B.4.4 vermelde parlementaire voorbereiding in verband met de in het geding zijnde bepaling wordt weliswaar aangegeven dat de administratie de door de rechter vastgestelde onregelmatigheid zou moeten herstellen, alvorens aan laatstgenoemde de subsidiaire aanslag voor te leggen.

B.12.2. Uit de tekst zelf van artikel 356 van het WIB 1992 kan evenwel niet worden afgeleid dat de administratie, alvorens een subsidiaire aanslag te vestigen, ertoe is gehouden de begane onregelmatigheid te herstellen. Uit de tekst van dat artikel blijkt evenmin dat de aanslagprocedure zou moeten worden overgedaan vanaf het ogenblik waarop de onregelmatigheid die tot de oorspronkelijke nietigheid heeft geleid, door de administratie is begaan, en dat artikel voorziet evenmin erin dat de subsidiaire aanslag door de administratie moet worden ingekohierd. Artikel 356 legt de administratie enkel de verplichting op een subsidiaire aanslag ter beoordeling aan de rechtbank voor te leggen door middel van conclusies.

B.12.3. Daarenboven zou het opleggen, aan de belastingadministratie, van de verplichting om de begane onregelmatigheid te herstellen vóór het voorleggen van de subsidiaire aanslag, indruisen tegen de door de wetgever nagestreefde doelstellingen, zoals zij in B.9 zijn vermeld.

B.12.4. Zoals het Hof bij zijn arrest nr. 82/2011 van 18 mei 2011 heeft geoordeeld, beperkt de maatregel niet op onevenredige wijze de rechten van de belastingplichtige, nu de vestiging van een subsidiaire aanslag is uitgesloten in de gevallen waarin de schending van de wettelijke regel betrekking heeft op de verjaringstermijn en de aanslag dient te worden gevestigd ten name van dezelfde belastingplichtige en op grond van dezelfde belastingelementen of op een gedeelte ervan.

Zoals het Hof bij datzelfde arrest heeft geoordeeld, heeft daarenboven, wanneer het geschil voor de fiscale rechter wordt gebracht, de initiële aanslag 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 waarbij de zaak aanhangig is gemaakt. 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. In dat verband komt het de administratie toe, naar aanleiding van het debat op tegenspraak dat plaatsvindt voor de rechter ingevolge het neerleggen van de conclusies met betrekking tot de subsidiaire aanslag, de verantwoording te verstrekken die noodzakelijk is voor de geldigverklaring, door de rechter, van de subsidiaire aanslag, met inbegrip van de cijfergegevens die in het bericht van wijziging of in het bericht van aanslag van ambtswege voorkomen. De betrokken belastingplichtige kan zijn grieven tegen de subsidiaire aanslag aldus rechtstreeks doen gelden voor een rechter die zijn situatie reeds kent.

B.13. De eerste prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag

B.14. Met de tweede prejudiciële vraag wordt het Hof verzocht zich uit te spreken over de bestaanbaarheid van artikel 356 van het WIB 1992 met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre die bepaling het karakter van burgerlijk proces, beheerst door het

gemeen gerechtelijk recht, ontnemt aan de procedure tot geldigverklaring van de subsidiaire aanslag, en in zoverre zij het de belastingadministratie mogelijk maakt om een rechtsgeding te doen herleven dat nochtans is vervallen bij een definitief vonnis, om het onderwerp van het rechtsgeding te veranderen en om de procedurele rol van de belastingadministratie om te wisselen, aangezien haar titel langs gerechtelijke weg werd nietig verklaard.

B.15. Een van de algemene doelstellingen van de hervorming van de fiscale procedure bij de wet van 15 maart 1999 bestond erin de justitiële rechter te bekleden met de bevoegdheid om kennis te nemen van de fiscale geschillen, « waarbij in beginsel het gemeen procesrecht, dat is het Gerechtelijk Wetboek, zal worden toegepast, tenzij, omwille van de aard van de geschillen en/of omwille van de bezorgdheid om de procedureregels te vereenvoudigen, in bijzondere regelingen kan worden voorzien » (*Parl. St.*, Kamer, 1997-1998, nr. 1341/1 en nr. 1342/1, p. 2).

B.16. Bij artikel 356 van het WIB 1992 wordt een specifieke procedure ingesteld om het de belastingadministratie mogelijk te maken een subsidiaire aanslag, met het oog op de geldigverklaring ervan, ter beoordeling aan de rechter voor te leggen door de loutere neerlegging van conclusies ingevolge de nietigverklaring van de oorspronkelijke aanslag door dezelfde rechter. Daartoe blijft de zaak « gedurende een termijn van zes maanden te rekenen vanaf de rechterlijke beslissing ingeschreven op de rol ». Tijdens die periode worden de termijnen om verzet of hoger beroep aan te tekenen of om cassatieberoep in te stellen geschorst.

B.17. Die specifieke procedure, die afwijkt van de gemeenrechtelijke procedure, is op zich niet discriminerend. De in de in het geding zijnde bepaling bedoelde specifieke procedure, die gebiedt dat eerst uitspraak wordt gedaan over de initiële aanslag op verzoek van de belastingplichtige en, vervolgens, over de subsidiaire aanslag op verzoek van de administratie, wordt verantwoord door de wil van de wetgever om de inning en de invordering van de rechtmatig verschuldigde belastingen te verzekeren, zelfs indien een vergissing zich heeft voorgedaan tijdens de aanslagprocedure, en om de snelheid van de aanslagprocedure te waarborgen.

De wetgever vermocht redelijkerwijs een dergelijke van het gemeen recht afwijkende procedure in te stellen om die doelstellingen te bereiken.

B.18. 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, zoals vervangen bij artikel 2 van de wet van 22 december 2009 houdende fiscale bepalingen, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 7 februari 2019.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

F. Daoût