

| |
|--|
| Rolnummer 6913 |
| Arrest nr. 95/2020 van 25 juni 2020 |

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 346 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Namen, afdeling Namen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters F. Daoût en A. Alen, en de rechters J.-P. Moerman, T. Giet, R. Leysen, M. Pâques en Y. Kherbache, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter F. Daoût,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 19 april 2018, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 30 april 2018, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Namen, afdeling Namen, de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 346 van het WIB 1992, geïnterpreteerd in die zin dat het de opmerkingen die door de belastingplichtige zijn geformuleerd, ter staving van zijn niet-instemming met het bericht van wijziging, bij een aangetekende brief die aan de postdiensten werd overhandigd vóór het verstrijken van de termijn van een maand te rekenen vanaf de derde werkdag die volgt op de dag van verzending van dat bericht maar die pas na het verstrijken van die termijn bij de belastingdiensten is ingekomen, als niet tijdig beschouwt, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de algemene beginselen van rechtszekerheid en inachtneming van de rechten van de verdediging en artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en, in voorkomend geval, artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, wanneer de wijziging betrekking heeft op belastingverhogingen ? ».

De Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. B. Dewit, advocaat bij de balie te Brussel, heeft een memorie ingediend.

Bij beschikking van 6 mei 2020 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers M. Pâques en Y. Kherbache te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij de Ministerraad 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 20 mei 2020 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 20 mei 2020 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*

Het geschil betreft een aanslag in de personenbelasting voor het aanslagjaar 2010.

Op 14 november 2012 stuurt de belastingadministratie aan de eisers voor de verwijzende rechter een bericht van wijziging van de belastingaangifte in de personenbelasting die zij hebben ingediend voor het aanslagjaar 2010. De belastingadministratie deelt haar intentie mee om, als beroepskosten van de zelfstandigenactiviteit van de eerste eiser, slechts het bedrag van [...]euro aan te nemen in plaats van het bedrag van [...]euro en een belastingverhoging van 10 % toe te passen krachtens de artikelen 226 en 444 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992).

Bij aangetekende brief van 18 december 2012 maken de eisers voor de verwijzende rechter ervan gewag dat zij gedeeltelijk niet instemmen met de voorgenomen wijziging.

Op 20 december 2012 kohiert de belastingadministratie de aanslag in met als gevolg een te betalen bedrag van [...] euro. Op 15 maart 2013 dienen de eisers voor de verwijzende rechter via hun fiduciaire een bezwaarschrift in tegen die beslissing. Op 20 juni 2013 wordt dat bezwaarschrift onontvankelijk verklaard om reden dat de gemachtigde van de eisers voor de verwijzende rechter niet over een geldige volmacht beschikte.

Bij verzoekschrift van 9 september 2013 stellen de eisers voor de verwijzende rechter een vordering in voor de Rechtbank van eerste aanleg Namen, afdeling Namen. Zij vorderen de ontheffing of de nietigverklaring van de aanslag om reden dat de administratie hun geen beslissing tot taxatie heeft toegestuurd die beantwoordt aan de argumenten die zij hebben aangevoerd in hun antwoord van 18 december 2012 op het bericht van wijziging, overeenkomstig artikel 346, vijfde lid, van het WIB 1992.

Volgens de eisers voor de verwijzende rechter, die van mening zijn dat de administratie haar bericht van wijziging zou hebben verzonden op woensdag 14 november 2012, is hun antwoord binnen de wettelijke termijn van één maand verzonden, termijn die inging op de derde werkdag die volgt op de verzending van dat bericht, op maandag 19 november 2012, en die verstreek op 19 december 2012.

Voor de verwijzende rechter betoogt de Belgische Staat dat de termijn van één maand bedoeld in artikel 346, derde lid, van het WIB 1992 inging op 19 november 2012 en verstreek op 18 december 2012. Het op 18 december 2012 verzonden antwoord dat bij de belastingadministratie is ingekomen op 20 december 2012 is niet tijdig. Bijgevolg was de administratie niet ertoe gehouden aan de belastingplichtigen een beslissing tot taxatie te sturen overeenkomstig artikel 346, vijfde lid, van het WIB 1992.

De verwijzende rechter gaat over tot de berekening van de termijnen. Hij is van oordeel dat de laatste nuttige dag 18 december 2012 was en stelt vast dat de eisers hun antwoord op die datum aan de postdiensten hebben overhandigd maar dat dat antwoord bij de administratie is ingekomen na het verstrijken van de wettelijke termijn, op 20 december 2012. Met verwijzing naar artikel 371 van het WIB 1992, naar de arresten van het Hof nrs. 66/2010 van 2 juni 2010 en 138/2017 van 30 november 2017, naar de rechtspraak van het Hof van Cassatie en naar de rechtsleer stelt hij aan het Hof de hiervoor weergegeven prejudiciële vraag.

III. *In rechte*

- A -

A.1. In hoofdorde betoogt de Ministerraad dat de prejudiciële vraag ontkennend moet worden beantwoord aangezien daarin niet de categorieën van personen worden geïdentificeerd die met elkaar moeten worden vergeleken.

A.2. In ondergeschikte orde is de Ministerraad van mening dat de vermeende discriminatie redelijk verantwoord is. In de eerste plaats moet de administratie op precieze wijze het einde van de termijn kunnen bepalen die wordt bedoeld in artikel 346, derde lid, van het WIB 1992, dat samenvalt met het verstrijken van de wachtermijn die haar in staat stelt de aanslag te vestigen. Vervolgens is de analogie met de regeling bedoeld in artikel 371 van het WIB 1992, luidens hetwelk de datum van de poststempel op het verzendingsbewijs geldt als datum van indiening indien het bezwaarschrift wordt ingediend bij aangetekende brief, niet relevant. De belastingplichtige die een bezwaarschrift indient en diegene die moet antwoorden op een bericht van wijziging bevinden zich niet in vergelijkbare situaties. Het is niet verantwoord dat het recht van de belastingadministratie om een aanslag te vestigen, afhangt van een omstandigheid waarvan zij geen kennis kan hebben, daar anders de rechten van de Schatkist in gevaar worden gebracht, rekening houdend met de in de artikelen 353 tot 358 van het WIB 1992 vastgestelde aanslagtermijnen. Ten slotte beschikt de belastingplichtige over de mogelijkheid om persoonlijk zijn opmerkingen neer te leggen bij de administratie of om die te verzenden per e-mail. Hij kan ook een verlenging van de termijn aanvragen.

- B -

B.1. Artikel 346 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), zoals het van toepassing was tijdens het aanslagjaar 2010 en na wijziging ervan bij artikel 7 van de wet van 19 mei 2010 « houdende fiscale en diverse bepalingen » luidt :

« 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 307 tot 311 of van ter uitvoering van artikel 312 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 342, § 1, eerste lid, deelt zij op dezelfde wijze het bedrag mede van de winst of baten van drie soortgelijke belastingplichtigen, alsmede de gegevens die nodig zijn voor het verhoudingsgewijs bepalen van de winst of baten van de betrokken belastingplichtige.

Binnen de termijn van een maand te rekenen van de derde werkdag volgend op 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.

[...]

Ten laatste de dag van de vestiging van de aanslag, stelt de administratie de belastingplichtige bij ter post aangetekende brief in kennis van de opmerkingen die hij heeft gemaakt overeenkomstig het derde lid van dit artikel, en waarmee zij geen rekening heeft gehouden, met vermelding van de motieven die haar beslissing rechtvaardigen ».

B.2.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op de bestaanbaarheid van het voormelde artikel 346, derde lid, van het WIB 1992 met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de algemene beginselen van rechtszekerheid en van de rechten van verdediging, met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en, in voorkomend geval, met artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in de interpretatie volgens welke de opmerkingen die door de belastingplichtige werden geformuleerd ter staving van zijn niet-instemming met een bericht van wijziging van zijn belastingaangifte door middel van een aangetekende brief die bij de post werd overhandigd vóór het verstrijken van de termijn van één maand, maar die bij de belastingadministratie is ingekomen na het verstrijken van die termijn, als niet tijdig worden beschouwd.

B.2.2. Uit de motivering van de verwijzingsbeslissing en uit de aan de verwijzende rechter voorgelegde feiten blijkt dat de prejudiciële vraag bovendien betrekking heeft op de bestaanbaarheid van artikel 346, vijfde lid, van het WIB 1992 met de voormelde referentienormen, in die zin geïnterpreteerd dat, in de in B.2.1 beoogde hypothese, de belastingadministratie, indien zij de opmerkingen van de belastingplichtige niet heeft ontvangen binnen de wettelijke termijn, niet verplicht is hem een gemotiveerde beslissing tot taxatie te richten.

Het Hof onderzoekt de prejudiciële vraag in die zin.

B.3. Artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens is, wat het burgerrechtelijke aspect ervan betreft, niet van toepassing op de fiscale procedures (EHRM, 12 juli 2001, *Ferrazzini t. Italië*; 23 februari 2006, *Stere e.a. t. Roemenië*; 3 augustus 2006, *Stîngaciu en Tudor t. Roemenië*; 14 april 2009, *S.C. Ghepardul S.R.L. t. Roemenië*; 23 juli 2009, *Joubert t. Frankrijk*; 6 oktober 2009, *Poniatowski t. Frankrijk*).

B.4.1. Hoewel in de prejudiciële vraag niet expliciet wordt gepreciseerd welke categorieën van personen met elkaar moeten worden vergeleken, blijkt uit de motivering van de verwijzingsbeslissing dat het Hof wordt verzocht de situatie te vergelijken van de belastingplichtige die zijn opmerkingen betreffende het bericht van wijziging van zijn belastingaangifte bij aangetekende brief doet gelden krachtens artikel 346 van het WIB 1992, met de situatie van de belastingplichtige die een bezwaarschrift indient tegen een aanslagbiljet bij aangetekende brief krachtens artikel 371 van het WIB 1992.

B.4.2. Artikel 371 van het WIB 1992 bepaalt :

« De bezwaarschriften moeten worden gemotiveerd en op straffe van verval worden ingediend binnen een termijn van zes maanden te rekenen van de derde werkdag volgend op de datum van verzending van het aanslagbiljet waarop de bezwaartermijn vermeld staat, en die voorkomt op voormeld aanslagbiljet, dan wel de datum van de kennisgeving van de aanslag of van de inning van de belastingen op een andere wijze dan per kohier.

In het in artikel 302, tweede lid, bedoelde geval vangt de termijn aan vanaf de datum waarop het aanslagbiljet door middel van een procedure waarbij informaticatechnieken worden gebruikt aan de belastingplichtige is aangeboden.

Indien het bezwaarschrift wordt ingediend bij aangetekende brief, geldt de datum van de poststempel op het verzendingsbewijs als datum van de indiening ».

B.4.3. Terwijl, in de door de verwijzende rechter aan artikel 346, derde lid, van het WIB 1992 gegeven interpretatie, de belastingplichtige die zijn opmerkingen over het bericht van wijziging van zijn aangifte doet gelden bij aangetekende brief, die opmerkingen bij de administratie moet doen toekomen binnen de termijn van één maand bedoeld in die bepaling, moet de belastingplichtige die een bezwaarschrift tegen een aanslagbiljet indient bij aangetekende brief krachtens artikel 371, derde lid, van het WIB 1992, dat bezwaarschrift verzenden binnen de termijn van zes maanden bedoeld in artikel 371, eerste lid, van het WIB 1992, waarbij de datum van de poststempel op het verzendingsbewijs geldt als datum van indiening.

B.4.4. Het derde lid van artikel 371 van het WIB 1992 is ingevoerd bij artikel 16 van de wet van 25 april 2014 « ter verbetering van verschillende wetten die een aangelegenheid regelen als bedoeld in artikel 78 van de Grondwet ».

De parlementaire voorbereiding vermeldt :

« Artikel 371 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB92) kent de belastingplichtige een termijn van zes maanden toe om een bezwaarschrift inzake personenbelasting in te dienen. In de huidige interpretatie van de administratie van dit artikel moet het bezwaarschrift de fiscus binnen die termijn daadwerkelijk bereiken. Daardoor beschikt de belastingplichtige die het bezwaarschrift indient bij gewone of aangetekende brief mogelijk niet over de volledige termijn. De belastingplichtige kan immers niet met zekerheid voorzien wanneer de postdiensten het bezwaarschrift zullen bezorgen. Nu is een bezwaarschrift dat binnen de termijn al of niet aangetekend wordt verstuurd maar pas na het verstrijken van de termijn de fiscus bereikt, laattijdig, zodat de belastingplichtige een veiligheidsmarge moet inbouwen waardoor de termijn van zes maanden *de facto* wordt ingekort.

Uit de klachten die het College van federale ombudsmannen in dit verband ontving blijkt dat een aanzienlijk aantal belastingplichtigen het bezwaarschrift op de laatste dag van de termijn aangetekend versturen. Daarbij gaan zij er ten onrechte vanuit dat zij het bezwaarschrift op die manier tijdig indienen, onder meer omdat dit volgens andere systemen van termijnberekening wel het geval is.

Daarom stelt het College van federale ombudsmannen voor om artikel 371 WIB92 aan te vullen zodat de verzendingsdatum van het bezwaarschrift geldt als datum van de indiening, en niet de dag waarop de fiscus daadwerkelijk kennis neemt van het bezwaarschrift. Deze aanbeveling werd voor het eerst voorgesteld in 2003 en nadien herhaald in 2007.

Voorliggend technisch voorstel zorgt ervoor dat de belastingplichtige het bezwaarschrift bij aangetekende zending kan indienen met zekerheid over de datum van de indiening. De datum van de poststempel op het verzendingsbewijs zou in dat geval als datum van de indiening gelden.

Het voorstel laat de andere wijzen van indiening, zoals de afgifte in persoon aan de gewestelijke directeur ongemoeid. Voorts heeft het voorstel enkel betrekking op de klassieke aangetekende zending en niet op elektronische vormen van verzending » (*Parl. St.*, Kamer, 2013-2014, DOC 53-3098/001, pp. 7-8).

B.5. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Dat beginsel verzet er zich overigens tegen dat categorieën van personen, die zich ten aanzien van de betwiste maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer vaststaat dat geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.6. Artikel 172, eerste lid, van de Grondwet vormt, in fiscale aangelegenheden, een bijzondere toepassing van het in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet vervatte beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

B.7. 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.8.1. Artikel 346, derde lid, van het WIB 1992 laat aan de belastingplichtige een termijn van een maand om zijn opmerkingen schriftelijk in te brengen tegen een bericht van wijziging van zijn aangifte dat hem door de belastingadministratie wordt toegestuurd. Die termijn vormt eveneens een wachttermijn voor de administratie, waarbij de aanslag niet kan worden gevestigd vóór het verstrijken van die termijn.

B.8.2. Dezelfde bepaling voorziet evenwel in twee gevallen waarin de aanslag kan worden gevestigd vóór het verstrijken van die termijn : enerzijds, wanneer de belastingplichtige schriftelijk instemt met de wijziging van zijn aangifte en, anderzijds, wanneer de rechten van de Schatkist in gevaar verkeren wegens een andere oorzaak dan het verstrijken van de aanslagtermijn.

B.8.3. Artikel 346, vijfde lid, van het WIB 1992 bepaalt dat uiterlijk de dag van de vestiging van de aanslag de administratie aan de belastingplichtige bij ter post aangetekende brief kennisgeeft van een gemotiveerde beslissing tot taxatie, waarin de opmerkingen die de belastingplichtige overeenkomstig het derde lid van dat artikel heeft geformuleerd en waarmee de administratie geen rekening heeft gehouden, alsook de motieven die haar beslissing verantwoorden, worden vermeld.

B.8.4. De antwoordtermijn van één maand die aan de belastingplichtige wordt gelaten in artikel 346, derde lid, van het WIB 1992 (Cass., 12 september 2014, *RABG*, 2015/10, p. 749) en de kennisgeving van de gemotiveerde beslissing tot taxatie bedoeld in artikel 346, vijfde lid, van het WIB 1992 (*Vr. en Antw.*, Kamer, 2001-2002, 8 januari 2002, *QRVA* 50-105, p. 12331) vormen substantiële formaliteiten, waarvan de niet-inachtneming de nietigheid van de aanslag met zich meebrengt.

B.9.1. Bij zijn arrest nr. 66/2010 van 2 juni 2010 heeft het Hof zich uitgesproken over de grondwettigheid van het vertrekpunt van de antwoordtermijn bedoeld in artikel 346, derde lid, van het WIB 1992. Het Hof heeft die bepaling, in de vorige versie ervan, strijdig geacht met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat zij erin voorzag dat de termijn van één maand waarover de belastingplichtige beschikt om te antwoorden op een bericht van wijziging ingaat bij de verzending van dat bericht.

Bij artikel 7 van de wet van 19 mei 2010 « houdende fiscale en diverse bepalingen » heeft de wetgever artikel 346, derde lid, van het WIB 1992 in die zin gewijzigd dat de in die bepaling bedoelde antwoordtermijn begint te lopen op de derde werkdag die volgt op de verzending van het bericht van wijziging.

B.9.2. Onderhavige zaak heeft betrekking op de plicht die de belastingplichtige bij wet wordt opgelegd en die hij moet vervullen binnen de in artikel 346, derde lid, van het WIB 1992 bedoelde antwoordtermijn teneinde zijn recht van antwoord dienstig uit te oefenen. Het Hof wordt verzocht zich uit te spreken over de grondwettigheid van de verplichting die krachtens die bepaling, in de interpretatie van de verwijzende rechter, wordt opgelegd aan de belastingplichtige die zijn opmerkingen bij aangetekende brief formuleert om die opmerkingen niet alleen binnen de bepaalde termijn bij de post in te dienen maar ook om ervoor te zorgen dat die bij de administratie toekomen binnen die termijn, rekening houdend met de oplossing die de wetgever heeft gegeven in artikel 371, derde lid, van het WIB 1992 wanneer de belastingplichtige een bezwaarschrift tegen een aanslagbiljet indient bij aangetekende brief.

B.10. Zoals het Hof heeft geoordeeld bij zijn arrest nr. 66/2010, bevinden de belastingplichtige die een bezwaarschrift indient tegen een aanslagbiljet en diegene die antwoordt op een bericht van wijziging, zich niet in dezelfde situatie : 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 om het belastbaar inkomen vast te stellen.

B.11. 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.12. 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 te rekenen van de derde werkdag volgend op 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.13. 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 derde werkdag die volgt op de verzending van de kennisgeving van de redenen waarom zij van die aanslag gebruikmaakt, 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 wanneer de belastingplichtige zijn opmerkingen aan de postdiensten overhandigt binnen de wettelijke termijn maar die opmerkingen bij de administratie toekomen na het verstrijken van die termijn – dat is het geval van het aan de verwijzende rechter voorgelegde geding – hij ambtshalve belast zal kunnen worden, 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.14. In de door de verwijzende rechter gegeven interpretatie ontzegt artikel 346, derde lid, van het WIB 1992 de belastingplichtige die zijn opmerkingen over het bericht van wijziging meedeelt bij aangetekende brief, een deel van de termijn van één maand bedoeld in die bepaling, aangezien de belastingplichtige zijn opmerkingen verscheidene dagen vóór de laatste dag van de termijn moet verzenden om zeker te zijn dat die bij de administratie toekomen binnen de termijn. Bovendien kan die bepaling in die interpretatie de rechten van verdediging van de belastingplichtige raken in een eventueel later beroep, aangezien zij de belastingplichtige de kennisgeving ontzegt van een gemotiveerde beslissing tot taxatie, overeenkomstig artikel 346, vijfde lid, van het WIB 1992 en aangezien in geval van aanslag van ambtswege de bewijslast zal worden omgekeerd.

B.15. In die door de verwijzende rechter gegeven interpretatie heeft artikel 346, derde lid, van het WIB 1992 een onevenredig effect vanwege de specifieke gevolgen die verbonden zijn aan het verstrijken van de erin bedoelde termijn.

B.16. Artikel 346, derde lid, van het WIB 1992 kan echter het voorwerp uitmaken van een andere interpretatie.

B.17. Die bepaling stelt dat de belastingplichtige zijn opmerkingen « schriftelijk » inbrengt binnen een termijn van één maand, zonder de wijze van indiening van die opmerkingen te preciseren.

Daaruit volgt dat artikel 346, derde lid, van het WIB 1992 in die zin kan worden geïnterpreteerd dat de door de belastingplichtige geformuleerde opmerkingen ter staving van zijn niet-instemming met het bericht van wijziging tijdig worden ingediend binnen de termijn van één maand wanneer zij worden ingediend bij aangetekende brief die ter post werd overhandigd vóór het verstrijken van die termijn, waarbij de datum van de poststempel op het verzendingsbewijs geldt als bewijs.

B.18. In die interpretatie beperkt artikel 346, derde lid, van het WIB 1992 de rechten van verdediging van de belastingplichtigen niet op onevenredige wijze.

B.19. Een toetsing van artikel 346, derde en vijfde lid, van het WIB 1992 aan de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, leidt niet tot een andere conclusie.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

- Artikel 346, derde en vijfde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals het van toepassing was tijdens het aanslagjaar 2010 en na de wijziging ervan bij artikel 7 van de wet van 19 mei 2010 «houdende fiscale en diverse bepalingen», schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de algemene beginselen van rechtszekerheid en van de rechten van verdediging en met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in de interpretatie volgens welke de opmerkingen die door de belastingplichtige zijn geformuleerd ter staving van zijn niet-instemming met het bericht van wijziging, bij een aangetekende brief die aan de post werd overhandigd vóór het verstrijken van de termijn van één maand, maar die bij de belastingadministratie is toegekomen na het verstrijken van die termijn, als niet tijdig worden beschouwd.

- Dezelfde bepaling schendt niet de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de algemene beginselen van rechtszekerheid en van de rechten van verdediging en met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in de interpretatie volgens welke de door de belastingplichtige geformuleerde opmerkingen ter staving van zijn niet-instemming met het bericht van wijziging zijn ingediend binnen de termijn van één maand wanneer zij worden ingediend bij aangetekende brief die aan de post werd overhandigd vóór het verstrijken van die termijn, waarbij de poststempel van het verzendingsbewijs geldt als bewijs.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 25 juni 2020.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

F. Daoût