



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 126/2022  
van 13 oktober 2022  
Rolnummer : 7794**

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende artikel 376, §§ 1 en 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Luik, afdeling Luik.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters P. Nihoul en L. Lavrysen, de rechters T. Giet, J. Moerman, E. Bribosia en W. Verrijdt, en, overeenkomstig artikel 60*bis* van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, emeritus rechter J.-P. Moerman, bijgestaan door de griffier F. Meersschant, onder voorzitterschap van voorzitter P. Nihoul,

wijst na beraad het volgende arrest :

*I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 31 maart 2022, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 26 april 2022, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Luik, afdeling Luik, de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 376, §§ 1 en 2, van het WIB 1992 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre die bepaling zo moet worden geïnterpreteerd dat :

- een op prejudiciële vraag gewezen arrest van het Grondwettelijk Hof waarbij wordt geoordeeld dat een fiscale wettelijke maatregel in strijd is met het door de Grondwet gewaarborgde beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, noch een ‘ nieuw rechtsmiddel ’, noch een ‘ wijziging van jurisprudentie ’ is, maar, hoewel het het resultaat is van een juridische redenering, een nieuw bewijskrachtig feit vormt dat aanleiding kan geven tot een ambtshalve ontheffing van overbelastingen die krachtens die ongrondwettige fiscale norm ten laste van een belastingplichtige zijn gevestigd;

- een administratieve omzendbrief waarmee de belastingadministratie de ongrondwettigheid van een reglementaire fiscale maatregel uitdrukkelijk erkent en waarin aan haar ambtenaren algemene instructies worden gegeven om voor de toekomst, ongeacht het stadium van de procedure, zelfs voor hangende zaken en toekomstige geschillen, een nieuwe gedragslijn aan te nemen teneinde die ongrondwettigheid weg te werken, zijn aard van

handeling van de uitvoerende macht zou verliezen en zou worden gelijkgesteld met een ‘ wijziging van jurisprudentie ’ louter door een jurisprudentie goed te keuren, een ‘ nieuw rechtsmiddel ’ zou zijn en geen nieuw bewijskrachtig feit zou zijn dat het recht op de procedure van ambtshalve ontheffing doet ontstaan ? ».

Op 12 mei 2022 hebben de rechters-verslaggevers T. Detienne en W. Verrijdt, met toepassing van artikel 72, eerste lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, het Hof ervan in kennis gesteld dat zij ertoe zouden kunnen worden gebracht voor te stellen het onderzoek van de zaak af te doen met een arrest gewezen op voorafgaande rechtspleging.

Pietro Sybilla en Luisa Stagnitta, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J.-P. Douny, advocaat bij de balie Luik-Hoei, hebben een memorie met verantwoording ingediend.

De bepalingen van voormelde bijzondere wet van 6 januari 1989 met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

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

Bij een arrest van 24 mei 2016 en bij een arrest van 20 februari 2018 oordeelt het Hof van Beroep te Gent dat het onderscheid dat wordt gemaakt in artikel 18, § 3, 2, van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 « tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 » tussen, enerzijds, het belastbare voordeel dat wordt toegekend door een natuurlijke persoon en, anderzijds, het belastbare voordeel dat wordt toegekend door een rechtspersoon, ongrondwettig is. Bij een arrest van 24 januari 2017 doet het Hof van Beroep te Antwerpen uitspraak in dezelfde zin. Op 15 mei 2018 verstuurt de Federale Overheidsdienst Financiën de circulaire 2018/C/57 om aan te geven dat, in afwachting van de wijziging van artikel 18, § 3, 2, van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993, waarbij het voormelde onderscheid zal worden weggewerkt, de administratie heeft beslist zich in overeenstemming te brengen met de door de hoven van beroep te Gent en te Antwerpen gedane vaststelling van ongrondwettigheid, ook bij de behandeling van bezwaarschriften. In die circulaire wordt echter gepreciseerd dat die rechtspraak een ambtshalve ontheffing in de zin van artikel 376 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 niet kan verantwoorden, daar zij een « wijziging van jurisprudentie » is in de zin van paragraaf 2 van die bepaling.

In de maand augustus 2018 dienen Pietro Sibilla en Luisa Stagnitta bij de bevoegde administratie een aanvraag tot ontheffing in de zin van artikel 376, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen in. Zij verantwoorden hun aanvraag door aan te voeren dat de circulaire van 15 mei 2018 een « afdoende bevonden nieuw feit » vormt in de zin van die wetsbepaling. Op 7 januari 2019 verwerpt de bevoegde adviseur-generaal die aanvraag tot ontheffing. De voornoemde belastingplichtigen stellen tegen die beslissing beroep in voor de burgerlijke rechtbank te Luik bij een verzoekschrift ingediend op 15 februari 2019.

Die rechtbank bekritiseert het arrest nr. 160/2020 van het 26 november 2020 van het Grondwettelijk Hof in zoverre het zo kan worden begrepen dat daarin ervan wordt uitgegaan dat de circulaire van 15 mei 2018 een « wijziging van jurisprudentie » vormt in de zin van artikel 376, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, zodat die circulaire niet kan worden gekwalificeerd als een « afdoende bevonden nieuw feit » in de zin van paragraaf 1 van die bepaling. Zij beslist derhalve aan het Hof de hiervoor weergegeven prejudiciële vraag te stellen.

### III. *In rechte*

- A -

Pietro Sibilla en Luisa Stagnitta zijn van mening dat het Hof de prejudiciële vraag niet kan beantwoorden door middel van een « arrest gewezen op voorafgaande rechtspleging » in de zin van artikel 72 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof.

Zij voeren aan dat, in tegenstelling tot wat de rechters-verslaggevers menen, het Hof op die vraag niet hetzelfde antwoord kan geven als datgene dat het heeft gegeven op de prejudiciële vragen die ten grondslag liggen aan het arrest nr. 160/2020. Ze zijn van mening dat het Hof zich nog niet heeft uitgesproken over de grondwettigheid van het verschil in behandeling dat naar voren wordt gebracht in de hiervoor weergegeven prejudiciële vraag van de burgerlijke rechtbank te Luik.

Pietro Sibilla en Luisa Stagnitta zijn van mening dat het Hof te dezen moet nagaan of de in het geding zijnde wetsbepaling geen discriminerende situatie in het leven roept ten nadele van de belastingplichtige die zijn aanvraag tot ontheffing motiveert door het gegeven dat de Federale Overheidsdienst Financiën in een circulaire de ongrondwettigheid van een door de uitvoerende macht aangenomen fiscale bepaling heeft vastgesteld, los van het bestaan van een vergelijkbare vaststelling door de rechterlijke macht. Zij beweren dat het « nieuwe feit » in de zin van artikel 376 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen dat werd beoogd in de prejudiciële vragen die ten grondslag liggen aan het arrest nr. 160/2020 bestond in een reeks beslissingen van de rechterlijke macht, terwijl het « nieuwe feit » dat wordt beoogd in de prejudiciële vraag die ten grondslag ligt aan de onderhavige zaak, bestaat in een administratieve circulaire.

- B -

B.1. Artikel 376, §§ 1 en 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) bepaalt :

« § 1. De adviseur-generaal van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar verleent ambtshalve ontheffing van de overbelastingen die voortvloeien uit materiële vergissingen, uit dubbele belasting, alsmede van die welke zouden blijken uit afdoende bevonden nieuwe bescheiden of feiten waarvan het laattijdig overleggen of inroepen door de belastingschuldige wordt verantwoord door gewettigde redenen en op voorwaarde dat :

1° die overbelastingen door de administratie werden vastgesteld of door de belastingschuldige, door zijn echtgenoot op wiens goederen de aanslag wordt ingevorderd of door de medeschuldenaar bedoeld in artikel 2 van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen, aan de administratie werden bekendgemaakt binnen vijf jaar vanaf 1 januari van het jaar waarin de belasting is gevestigd;

2° de aanslag niet reeds het voorwerp is geweest van een bezwaarschrift, dat aanleiding heeft gegeven tot een definitieve beslissing nopens de grond.

§ 2. Als nieuw gegeven wordt niet beschouwd een nieuw rechtsmiddel of een wijziging van jurisprudentie ».

B.2. Uit de motieven van de verwijzingsbeslissing blijkt dat het Hof wordt verzocht zich uit te spreken over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, van artikel 376, §§ 1 en 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, zo geïnterpreteerd dat het een verschil in behandeling doet ontstaan tussen twee categorieën van belastingplichtigen :

- enerzijds, diegene die zijn aanvraag tot ontheffing motiveert door het gegeven dat het Grondwettelijk Hof, in antwoord op een prejudiciële vraag, heeft geoordeeld dat de fiscale wetsbepaling die de administratie op hem heeft toegepast, onbestaanbaar is met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, en

- anderzijds, de belastingplichtige die zijn aanvraag tot ontheffing motiveert door een circulaire van de Federale Overheidsdienst Financiën, waarbij de ambtenaren worden verzocht een fiscale bepaling die de uitvoerende macht heeft aangenomen, niet langer toe te passen omdat hoven van beroep hebben geoordeeld dat die bepaling onbestaanbaar is met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

B.3.1. Het Hof heeft zich, in tegenstelling tot wat de verzoekende partijen voor de verwijzende rechter aanvoeren, reeds uitgesproken over de grondwettigheid van dat verschil in behandeling.

Immers, met de prejudiciële vragen waarop het arrest nr. 160/2020 van 26 november 2020 antwoordt, « wordt beoogd te vernemen of artikel 376 van het WIB 1992 een discriminatie inhoudt in de interpretatie dat een arrest van het Grondwettelijk Hof, gewezen op een prejudiciële vraag, waarbij de ongrondwettigheid van een wettelijke fiscale norm wordt vastgesteld, als een nieuw feit wordt beschouwd dat aanleiding kan geven tot een ambtshalve ontheffing van overbelastingen, terwijl dat niet geval zou zijn voor :

- een uitspraak van de gewone hoven en rechtbanken waarbij een uitvoerende belastingnorm in haar geheel of in een bepaalde interpretatie ongrondwettig wordt verklaard op basis van artikel 159 van de Grondwet en ten aanzien waarvan de fiscale administratie zich uitdrukkelijk heeft neergelegd (zaken nrs. 7256 en 7265);

- arresten van de hoven van beroep, in kracht van gewijsde getreden en gewezen ten aanzien van andere schuldenaars van de personenbelasting waarin *inter partes* werd geoordeeld dat een fiscale uitvoerende norm het gelijkheidsbeginsel schendt, schending die door de administratie werd erkend in een circulaire en aanleiding heeft gegeven tot een wijziging van die rechtsnorm voor de toekomst (zaak nr. 7258);

[...]

- in kracht van gewijsde getreden beslissingen van gewone hoven en rechtbanken die de ongrondwettigheid van uitvoerende fiscale normen vaststellen, ongrondwettigheid die door de administratie werd erkend in een circulaire en aanleiding heeft gegeven tot een wijziging van die norm (zaak nr. 7348) » (arrest nr. 160/2020, B.3.2).

B.3.2. Die prejudiciële vragen werden gesteld in een normatieve en procedurele context die vergelijkbaar is met die van de onderhavige zaak.

Zij werden immers gesteld door rechtscolleges die toen ertoe werden gebracht zich uit te spreken over aanvragen tot ontheffing die werden verworpen met toepassing van de circulaire 2018/C/57 van de Federale Overheidsdienst Financiën van 15 mei 2018, luidens welke de arresten van de hoven van beroep te Antwerpen en te Gent vermeld in deel II van het onderhavige arrest, dienden te worden beschouwd als een « wijziging van jurisprudentie » in de zin van artikel 376, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (arrest nr. 160/2020, B.3.3 en B.3.4).

B.4. Na afloop van het onderzoek van het in B.3.1 beschreven verschil in behandeling, dat in wezen identiek is aan het in B.2 beoogde verschil in behandeling, heeft het Hof bij het arrest nr. 160/2020 geoordeeld :

« B.8.1. Wanneer de hoven en rechtbanken in het kader van een geschil dat hun wordt voorgelegd de ongrondwettigheid vaststellen van een reglementaire fiscale bepaling, dan kunnen de in dat geschil betrokken belastingschuldigen niet worden belast met toepassing van die norm.

B.8.2. Wanneer artikel 376 van het WIB 1992 zo zou moeten worden geïnterpreteerd dat een dergelijke beslissing van de hoven en rechtbanken, buiten het geschil waarin de ongrondwettigheid werd vastgesteld, door de belastingadministratie als een nieuw gegeven

moet worden beschouwd dat kan leiden tot een ambtshalve ontheffing van overbelastingen, dan zou aan de voormelde rechterlijke beslissing een gezag worden toegekend dat niet in overeenstemming is met artikel 159 van de Grondwet.

B.8.3. Bijgevolg is het verschil in behandeling dat aan het Hof ter toetsing wordt voorgelegd, een gevolg van een door de Grondwetgever gemaakte keuze, waarover het Hof zich niet vermag uit te spreken.

Het feit dat de belastingadministratie in een circulaire zou beslissen om voor de toekomst de door de hoven en rechtbanken vastgestelde discriminatie ongedaan te maken of dat het bestuur de regelgeving voor de toekomst aanpast, wijzigt die vaststelling niet.

B.9. Artikel 376 van het WIB 1992 is derhalve niet onbestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in de interpretatie dat de beslissingen van de hoven en rechtbanken waarbij de ongrondwettigheid van een reglementaire fiscale bepaling wordt vastgesteld, geen nieuw gegeven zijn dat in aanmerking komt voor de ambtshalve ontheffing van overbelastingen ».

B.5. Artikel 376, §§ 1 en 2, van het WIB 1992 is derhalve bestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, zo geïnterpreteerd dat het betekent dat een circulaire van de Federale Overheidsdienst Financiën waarin de ambtenaren worden verzocht een door de uitvoerende macht aangenomen fiscale bepaling niet langer toe te passen omdat hoven van beroep hebben geoordeeld dat die bepaling niet bestaanbaar is met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, geen nieuw gegeven vormt dat in aanmerking komt voor de ambtshalve ontheffing in de zin van die wetsbepaling.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 376, §§ 1 en 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schendt niet de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, zo geïnterpreteerd dat het betekent dat een circulaire van de Federale Overheidsdienst Financiën waarin de ambtenaren worden verzocht een door de uitvoerende macht aangenomen fiscale bepaling niet langer toe te passen omdat hoven van beroep hebben geoordeeld dat die bepaling niet bestaanbaar is met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, geen nieuw gegeven vormt dat in aanmerking komt voor de ambtshalve ontheffing in de zin van die wetsbepaling.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 13 oktober 2022.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

P. Nihoul