

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 43.873/2
DU 19 DÉCEMBRE 2007

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances, le 30 novembre 2007, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi "confirmant l'établissement des taxes communales additionnelles et de la taxe d'agglomération additionnelle à l'impôt des personnes physiques pour les exercices d'imposition 2007 et antérieurs", a donné l'avis suivant :

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1/, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, tel qu'il est remplacé par la loi du 2 avril 2003, la section de législation limite son examen au fondement juridique de l'avant-projet, à la compétence de l'auteur de l'acte ainsi qu'à l'accomplissement des formalités préalables, conformément à l'article 84, § 3, des lois coordonnées précitées.

Sur ces trois points, l'avant-projet appelle les observations ci-après.

Observation générale

1. L'article 2 de l'avant-projet dispose ce qui suit :

"Pour l'application des articles 465 et suivants du Code des impôts sur les revenus 1992, il faut tenir compte, lors de l'établissement de l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 2007 et pour chacun des exercices d'imposition antérieurs, de la taxe communale additionnelle et de la taxe d'agglomération additionnelle rendues obligatoires au plus tard le 31 décembre de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition précité tel que défini à l'article 359 du même Code

Les cotisations établies à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 2007 et pour chacun des exercices d'imposition antérieurs qui ont tenu compte des taxes communales additionnelles et de la taxe d'agglomération additionnelle rendues obligatoires au cours de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition, sont confirmées".

Selon l'exposé des motifs, l'initiative législative envisagée fait suite au constat de

"l'existence d'un problème grave résultant de litiges intentés par des citoyens contre les taxes additionnelles communales fondées sur des règlements communaux établissant la taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques jugées illégales par les demandeurs"

et

"l[e] présent [avant-projet] se propose de régler la situation pour ce qui concerne les exercices d'imposition 2007 et chacun des exercices d'imposition antérieur, en prenant des dispositions rétroactives".

.../...

La portée de l'alinéa 1^{er} de l'article 2 du projet est de rendre inopérant tout recours qui serait introduit à l'avenir contre l'enrôlement, avec l'impôt des personnes physiques (IPP), de taxes additionnelles de l'exercice d'imposition 2007 ou d'un exercice d'imposition antérieur dans les cas où ces taxes additionnelles ont été "rendues obligatoires" après l'expiration de la période imposable pendant l'année correspondant à l'exercice d'imposition. Cette disposition concerne l'IPP rattaché à l'exercice d'imposition 2007, ainsi que l'IPP rattaché à des exercices d'imposition antérieurs, car le délai d'imposition, s'il s'étend en principe jusqu'au 30 juin de l'année qui suit celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition, est de trois ans à dater du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition en cas de déclaration incomplète ou inexacte et ce délai est porté à cinq ans lorsque la déclaration incomplète ou inexacte a été faite dans une intention de fraude (CIR, art. 354). Dans des cas exceptionnels, l'IPP peut même être enrôlé après l'expiration de ces délais (voir CIR, art. 358). Cette disposition a donc pour effet indirect de priver les contribuables concernés de la possibilité d'invoquer, postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi, l'illégalité de règlements-taxes adoptés avant cette entrée en vigueur.

Le projet ne se borne pas à valider les enrôlements des taxes communales additionnelles irrégulièrement établies pour les exercices d'imposition 2007 et antérieurs en l'absence de recours introduits avant l'entrée en vigueur de la loi : l'article 2, alinéa 2, tend à confirmer les cotisations établies à l'IPP pour les exercices d'imposition 2007 et antérieurs qui ont tenu compte des taxes communales additionnelles et de la taxe d'agglomération additionnelle "rendue obligatoire" au cours de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition.

La généralité des termes de l'article 2, alinéa 2, implique qu'il est applicable même dans les cas où les contribuables intéressés ont introduit des recours contre ces impositions fondés sur la tardiveté des règlements-taxes et où ces litiges sont encore pendants.

2.1. L'examen de l'admissibilité de l'avant-projet et des procédés qu'il envisage nécessite un rappel des données légales et jurisprudentielles des difficultés auxquelles il tend à remédier.

.../...

2.2. La loi permet aux agglomérations et aux communes d'établir une taxe additionnelle à l'IPP (CIR, article 465) à charge des habitants du Royaume qui sont imposables dans ces agglomérations ou communes (CIR, article 467).

L'enrôlement et la perception des taxes additionnelles sont confiées à l'administration des contributions directes (CIR, article 469).

2.3. Jusqu'à récemment, il était admis que la taxe communale additionnelle votée par un conseil communal au cours d'une année civile était applicable à l'IPP rattaché à l'exercice d'imposition en cours lors de la décision du conseil communal, c'est-à-dire à l'IPP relatif aux revenus de l'année précédente. Cette conception se fondait sur une jurisprudence constante de la Cour de cassation selon laquelle un règlement-taxé communal rétroagit au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition pendant lequel il est adopté ⁽¹⁾. Cette jurisprudence était suivie par le Conseil d'État ⁽²⁾ et a encore été rappelée récemment, en matière de taxe provinciale, par un arrêt de la Cour de cassation du 8 juin 2006 ⁽³⁾.

⁽¹⁾ Voir notamment Cass., 26 novembre 1942, Pas., I, 299 ; 13 novembre 1978, Pas., 1979, I, 316.

⁽²⁾ C.E., 8 mars 1973, n/ 15749.

⁽³⁾ T.F.R., 2007, p. 561 avec la note M. De Jonckheere.

La Cour de cassation a étendu cette jurisprudence à des arrêtés royaux pris en exécution d'une loi applicable à un exercice d'imposition déterminé : suivant un arrêt du 5 mai 1970 (Pas., I, 766 et les conclusions de M. le premier avocat général Mahaux), une délégation de pouvoir accordée au Roi par une loi applicable à partir d'un exercice d'imposition déterminé "peut s'exercer pendant toute la durée de l'exercice d'imposition, ce qui implique que, du point de vue de la loi fiscale, il n'existe pas de situation définitivement acquise avant la clôture de l'exercice d'imposition" (sur la critique de cet arrêt, voir J. Kirkpatrick, "Examen de jurisprudence - 1968 à 1982 - Les impôts sur les revenus et les sociétés", n/ 10, R.C.J.B., 1984, pp. 687 à 689). Cette formule figure également dans l'arrêt du 29 juin 1998 (Pas., I, n/ 349) cité dans l'exposé des motifs (sur la critique de cet arrêt, voir M. De Jonckheere, "Een CO2-taks op uw auto van gisteren : het niet-retroactiviteitsbeginsel, eenvoudig algemeen rechtsbeginsel behalve voor belastingen ?", Jaarboek lokale en regionale belastingen, 2006-2007, pp. 99 et s., spécialement pp. 121 et 138, ainsi que la note 112).

Cette conception était si bien établie qu'une circulaire du Gouvernement de la Région flamande recommandait, dans l'intérêt de la sécurité juridique des contribuables, que les conseils communaux adoptent les règlements-taxes au cours des premiers mois de l'exercice financier, censé correspondre à l'exercice d'imposition ⁽⁴⁾.

Le délai imposé par la législation communale pour l'adoption du budget des dépenses et des recettes était donc considéré comme un délai d'ordre ⁽⁵⁾.

2.4. M. De Jonckheere, dans sa thèse de doctorat publiée en 1996, "De gemeentelijke belastingbevoegdheid - Fisikaaljuridische aspecten", a démontré que cette jurisprudence méconnaissait le principe général du droit de la non-rétroactivité des lois et règlements, consacré par l'article 2 du Code civil, et que la fiction suivant laquelle le règlement-taxe communal serait censé sortir ses effets le 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition était dénuée de fondement.

Cette théorie jurisprudentielle a depuis lors été condamnée par la Cour constitutionnelle par son arrêt n/ 109/2004 du 23 juin 2004. Selon cet arrêt,

"une règle de droit fiscal ne peut être qualifiée de rétroactive que si elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitifs au moment où elle est entrée en vigueur"

et, en matière d'impôt sur les revenus,

"[i]l résulte de l'article 360 du CIR que, du point de vue de la loi fiscale, il n'existe pas de situation fixée de manière irrévocable avant la clôture de la période imposable. [...] [L]a dette fiscale à l'impôt global sur les revenus naît le dernier

(4) Circulaire de la Région flamande citée par M. De Jonckheere, "Aanvullende gemeentelijke personenbelasting tijdig stemmen", note sous Mons, 16 février 2007, L.R.B., 2007, pp. 78 et s., spécialement p. 79 et note 4.

(5) L'article 241, § 1^{er}, de la Nouvelle loi communale prévoit en effet que le conseil communal se réunit chaque année le premier lundi du mois d'octobre pour délibérer sur le budget des dépenses et des recettes de la commune pour l'exercice suivant (voir, dans le même sens, pour la Région wallonne, l'article L1312-2 du Code de la démocratie locale et de la décentralisation et, pour la Région flamande, l'article 148 du Gemeentedecreet du 15 juillet 2005).

jour de la période imposable à 24 heures ⁽⁶⁾. Une loi qui instaure, avant cette échéance, des faits ou assiettes imposables nouveaux n'a pas d'effet rétroactif "⁽⁷⁾.

Pour la Cour constitutionnelle, par conséquent, en matière d'impôt sur le revenu annuel global, tel l'IPP, une loi ne peut modifier le régime fiscal après l'expiration de la période imposable, sans porter atteinte au principe de sécurité juridique.

2.5. À la suite de cet arrêt, la Cour d'appel de Mons, par un arrêt du 16 février 2007 ⁽⁸⁾, confirmant un jugement de Tribunal de première instance de Mons du 7 octobre 2004 ⁽⁹⁾, a jugé contraire au principe de non-rétroactivité un règlement communal du 23 février 2001 qui établissait une taxe additionnelle à l'IPP pour l'exercice d'imposition 2001. Un pourvoi en cassation a cependant été introduit contre cet arrêt.

D'après l'exposé des motifs de l'avant-projet, la Cour d'appel d'Anvers s'est prononcée dans le même sens par un arrêt du 4 septembre 2007 relatif à la taxe communale additionnelle votée, le 29 mars 2001, par un conseil communal pour l'exercice d'imposition 2001.

⁽⁶⁾ La question de savoir si la dette fiscale à l'impôt global sur les revenus naît le dernier jour de la période imposable à 24 heures, comme le dit cet arrêt, ou le premier jour de l'exercice d'imposition à 0 heure, comme l'ont décidé les arrêts de la Cour de cassation précités, ne présente d'intérêt pratique que si l'on admet, avec la Cour de cassation, qu'une modification légale ou réglementaire du régime fiscal adoptée pendant l'exercice d'imposition rétroagit au premier jour de celui-ci (voir sur ce point M. De Jonckheere, "Aanvullende gemeentelijke personenbelasting tijdig stemmen", note précitée, L.R.B., 2007, pp. 78 et s., spécialement pp. 83 à 87). Or cette conception est clairement condamnée par l'arrêt précité de la Cour constitutionnelle.

⁽⁷⁾ B.10 et B.11; principe déjà énoncé par l'arrêt n° 115/2000 du 16 novembre 2000 de la Cour constitutionnelle (B.7.1), à propos des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

⁽⁸⁾ R.G.C.F., 2007, p. 302, et la note S. Jacquet et N. Tancredi; L.R.B., 2007, p. 75, et la note M. De Jonckheere précitée.

⁽⁹⁾ L.R.B., 2005/3.

En revanche, l'exposé des motifs cite un arrêt antérieur de la Cour d'appel de Liège du 16 novembre 2005 qui est resté fidèle à la jurisprudence de la Cour de cassation rappelée plus haut, sous le n° 2.3 ⁽¹⁰⁾.

Vu le pourvoi en cassation dirigé contre l'arrêt de la Cour d'appel de Mons précité, la question du maintien de la jurisprudence de la Cour de cassation rappelée plus haut, contraire à la récente jurisprudence de la Cour constitutionnelle, se pose avec une acuité toute particulière.

Or, d'après les informations données par le fonctionnaire délégué :

- pour l'exercice d'imposition 2006, 65 communes ont voté leur taxe additionnelle à l'IPP au cours de l'année 2006 et les enrôlements y relatifs s'élèvent à 126.032.451,57 euros;
- pour l'exercice d'imposition 2007, 210 communes ont voté leur taxe additionnelle à l'IPP au cours de l'année 2007 et les enrôlements y relatifs s'élèvent à 761.164.169,77 euros.

Toutefois, le fonctionnaire délégué n'est pas en mesure de déterminer, parmi les enrôlements potentiellement concernés par la problématique, ceux qui ont effectivement été contestés. En effet, à la question de savoir combien de recours

⁽¹⁰⁾ L'exposé des motifs propose une autre justification pour défendre, au regard du principe de non-rétroactivité, la légalité des règlements communaux qui ont adopté la taxe communale additionnelle après l'expiration de la période imposable : la taxe communale additionnelle est basée sur l'impôt d'État et non sur les revenus soumis à cet impôt, lesquels ne constitueraient qu'un "fait imposable indirect et même aléatoire" puisque, par l'effet des exonérations et déductions fiscales, il se peut que l'IPP soit nul. Cet argument est spécieux : il est vrai que, si aucun IPP n'est dû, il n'y a pas de taxe communale additionnelle mais, chaque fois qu'un IPP est dû, la taxe additionnelle, fixée à un pourcentage de l'IPP, atteint les revenus soumis à cet IPP. Ce n'est pas sur la base de ce type de considération que se fonde la jurisprudence rappelée plus haut de la Cour de cassation.

administratifs et judiciaires ont, à ce jour, été introduits contre des cotisations à l'IPP en invoquant un moyen pris de la violation du principe général de droit de la non-rétroactivité des actes administratifs, le délégué du Ministre a répondu ce qui suit :

"Nous ne savons pas au juste mais actuellement, il n'y en a pas beaucoup. On parlait d'une vingtaine à Gand, il y a sûrement quelques dizaines maximum par direction contributions directes; nous sommes loin des réclamations de masse, en tout cas, actuellement, mais il est vrai que, par exemple, la ville de Liège est concernée et que le directeur régional a lu dans la presse locale des incitations (avec réclamations type) à réclamer dès réception des AER. [...] C'est davantage pour pallier une situation qui pourrait survenir si la mesure n'était pas prise rapidement et à défaut de publicité suffisante de ce que le fédéral vient à la rescousse des communes, situation qui risque d'arriver lors des prochains enrôlements [...]".

Il résulte de cette réponse que les litiges judiciaires portant sur les enrôlements actuels se présentent aujourd'hui en nombre limité et que l'enjeu de l'avant-projet concerne essentiellement les litiges qui seraient portés en justice dans le futur.

Dans l'état actuel des informations dont dispose le Conseil d'État, même si, les recours judiciaires actuellement pendants étaient accueillis, il est malaisé d'apprécier dans quelle mesure les finances des communes concernées et, le cas échéant, de l'agglomération seraient affectées.

2.6. C'est à la lumière de ces considérations que l'avant-projet, spécialement son article 2, est à présent examiné.

Observations particulières

Dispositif

Article 2

3. Selon l'exposé des motifs,

"[l]a [...] loi [en projet] se propose de régler la situation pour ce qui concerne les exercices d'imposition 2007 et chacun des exercices d'imposition

.../...

antérieur, en prenant des dispositions rétroactives se fondant sur la jurisprudence de la Cour de Cassation qui d'une part, permettront pour ces exercices d'imposition l'établissement en toute légalité des taxes additionnelles rendues obligatoires jusqu'au 31 décembre de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition et, d'autre part, confirment les cotisations à l'impôt des personnes physiques déjà établies comprenant également des taxes additionnelles rendues obligatoires au cours de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition".

Cette considération concerne les deux alinéas de l'article 2 en projet.

Le commentaire de cette disposition expose également ce qui suit :

"Il s'agit de tenir compte lors de l'établissement de l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 2007 et pour chacun des exercices d'imposition antérieurs, intervenant après la publication de la présente loi, des taxes additionnelles en question rendues obligatoires jusqu'à la fin de l'exercice d'imposition pour lequel elles étaient fixées. Les taxes communales en question sont rendues obligatoires 5 jours après l'affichage du règlement-taxes qui les détermine.

[...]

Afin de lever toutes les incertitudes sur la légalité des cotisations à l'impôt des personnes physiques déjà établies pour l'exercice d'imposition 2007 et pour chacun des exercices d'imposition antérieurs en tenant compte des taxes additionnelles rendues obligatoires au cours de l'année de l'exercice d'imposition, on propose de confirmer ces cotisations".

4. La disposition à l'examen ne valide pas les règlements-taxes eux-mêmes, mais, en son alinéa 1^{er}, l'enrôlement par l'État fédéral des taxes communales additionnelles, qui pourraient être jugées illégales. Elle permet en effet, en substance, de tenir compte, lors de l'enrôlement de l'IPP pour l'exercice d'imposition 2007 et chacun des exercices d'imposition antérieurs, de la taxe communale additionnelle et de la taxe d'agglomération additionnelle, même si le règlement établissant ces taxes n'a pas été adopté au cours de l'année des revenus soumis à l'IPP (période imposable), mais au cours de l'année suivante (exercice d'imposition) (pour autant que le règlement-taxe ait été rendu obligatoire par sa publication au cours de cet exercice). Pour plus de sécurité, l'alinéa 2 confirme les cotisations fondées sur les règlements-taxe considérées, par hypothèse, comme illégales.

Les deux alinéas de l'article 2 reviennent ainsi à donner effet à des règlements-taxes communaux qui, par hypothèse, sont illégaux, sans légaliser ces règlements-taxes eux-mêmes.

Pareil procédé est incompatible avec la règle inscrite à l'article 170, § 4, de la Constitution, selon laquelle

"[a]ucune charge, aucune imposition ne peut être établie par l'agglomération, par la fédération de communes et par la commune que par une décision de leur conseil".

5. Seul le rétablissement d'un fondement adéquat de ces règlements-taxe pourrait autoriser l'établissement de l'impôt envisagé à l'alinéa 1^{er} et la cotisation dont il est question à l'alinéa 2.

Comme l'admet l'auteur de l'avant-projet dans l'exposé des motifs, une intervention législative aurait inmanquablement un effet rétroactif en tant qu'elle validerait des règlements applicables à des périodes imposables antérieures aux années au cours desquelles ils ont été rendus obligatoires.

Il convient donc d'examiner successivement :

- si le législateur fédéral est compétent pour procéder à pareille intervention;
- si la rétroactivité qui s'attacherait à la reprise d'effet des règlements litigieux est admissible;
- quelle portée précise peut être conférée à l'intervention législative envisagée.

Ces questions sont examinées ci-après, respectivement sous les n^{os} 6, 7 et 8.

6. Le législateur a déjà été précédemment confronté à une difficulté du même ordre que celle à laquelle l'auteur de l'avant-projet entend remédier.

.../...

À la suite d'un arrêt du Conseil d'État qui avait annulé, pour cause d'irrégularité commise dans la convocation du conseil provincial, une résolution par laquelle le conseil provincial du Brabant avait établi des centimes additionnels au précompte immobilier pour l'année budgétaire 1988 ⁽¹¹⁾, la loi du 15 mai 1991 portant confirmation de l'établissement et de la perception de centimes additionnels au précompte immobilier de la province de Brabant pour l'année 1988 a été adoptée, dont le contenu est annoncé par son intitulé.

Par son arrêt n/ 67/92 du 12 novembre 1992, la Cour constitutionnelle a rejeté le recours en annulation dirigé contre cette loi. Se fondant notamment sur les travaux préparatoires de l'article 110, § 3, alinéa 2, de la Constitution, devenu l'article 170, § 3, alinéa 2, de la Constitution, la Cour a énoncé ce qui suit :

"L'article 110 [170 nouveau], § 3, alinéa 2, de la Constitution [...] permet au législateur de se substituer aux autorités provinciales lorsqu'il estime que l'intérêt général le commande, par exemple, au cas où les principes de l'annualité et de la non-rétroactivité de l'impôt font obstacle à ce que ces autorités lèvent un impôt destiné au financement d'activités provinciales. Au demeurant, on se trouve en l'espèce dans une hypothèse où la province est tenue de s'abstenir, par l'effet des règles générales s'appliquant aux institutions provinciales, de sorte que l'intervention du législateur a pu être motivée par la nécessité démontrée de déroger à ces règles" ⁽¹²⁾.

Les mêmes considérations valent en ce qui concerne l'article 170, § 4, alinéa 2, de la Constitution, applicable aux impositions établies par les agglomérations, par les fédérations de communes et les communes mentionnées en son alinéa 1^{er}; cet alinéa 2 dispose :

"La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1^{er}, les exceptions dont la nécessité est démontrée".

⁽¹¹⁾ C.E., n/ 35.680, 17 octobre 1990.

⁽¹²⁾ C.C., n/ 67/92, 12 novembre 1992, B.9.3.

Il ressort de cet arrêt n/ 67/92 du 12 novembre 1992 que la compétence du législateur fédéral en la matière est établie.

Le même arrêt a également exposé ce qui suit quant à la nature du procédé à utiliser :

"Pour donner une base juridique aux centimes additionnels au précompte immobilier effectivement perçus en 1988 pour le compte de la province de Brabant, le législateur avait le choix entre trois techniques, celle de la validation par confirmation pure et simple de l'acte annulé, celle de la validation par substitution d'une norme législative, celle de la validation par habilitation expresse permettant à la province de Brabant d'adopter, en 1991, un règlement fiscal rétroagissant en 1988. Le législateur a opté pour la technique de validation par substitution. Il n'appartient pas à la Cour de statuer sur l'opportunité du procédé retenu par le législateur" ⁽¹³⁾.

7.1. Sur l'admissibilité du recours à un procédé rétroactif, la jurisprudence de la Cour constitutionnelle a évolué depuis l'arrêt n/ 67/92 du 12 novembre 1992 précité, dans le sens d'un accroissement des exigences.

La jurisprudence récente de la Cour constitutionnelle, telle qu'elle se dégage notamment de son arrêt n/ 152/2006 du 18 octobre 2006, lequel se prononce sur une disposition du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, est fixée en ce sens :

"La non-rétroactivité des lois est une garantie ayant pour but de prévenir l'insécurité juridique. Cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que le justiciable puisse prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte est accompli. La rétroactivité peut uniquement être justifiée lorsqu'elle est indispensable pour réaliser un objectif d'intérêt général.

S'il s'avère en outre que la rétroactivité a pour effet que l'issue de l'une ou l'autre procédure judiciaire est influencée dans un sens déterminé ou que les juridictions sont empêchées de se prononcer sur une question de droit bien

⁽¹³⁾ *Ibid.*, B.7.2.

déterminée, la nature du principe en cause exige que des circonstances exceptionnelles ou des motifs impérieux d'intérêt général justifient l'intervention du législateur, laquelle porte atteinte, au préjudice d'une catégorie de citoyens, aux garanties juridictionnelles offertes à tous" ⁽¹⁴⁾.

S'agissant de l'admissibilité de législations rétroactives, la jurisprudence antérieure de la Cour constitutionnelle s'exprimait de manière plus large, en considérant que

"[l]a rétroactivité de dispositions législatives, qui est de nature à créer une insécurité juridique, ne peut se justifier que par des circonstances particulières, notamment pour réaliser un objectif d'intérêt général, comme le bon fonctionnement ou la continuité du service public" ⁽¹⁵⁾.

Pour le surplus, il va de soi qu'aucune mesure rétroactive ne peut mettre en cause les décisions de justice passées en force de chose jugée ⁽¹⁶⁾.

7.2. Confrontées à cette jurisprudence, les justifications données à l'avant-projet par l'exposé des motifs appellent les observations suivantes.

⁽¹⁴⁾ C.C., n/ 152/2006, 18 octobre 2006, B.9. La considération selon laquelle "[l]a rétroactivité de dispositions législatives, qui est de nature à créer une insécurité juridique, ne peut se justifier que si elle est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général" a été rappelée par plusieurs arrêts plus récents, par exemple par l'arrêt n/ 129/2007, du 17 octobre 2007, B.12.1. Des arrêts antérieurs considéraient également "le bon fonctionnement" ou "la continuité du service public" comme des motifs de justification à la rétroactivité (voir notamment, en matière fiscale, les arrêts n^{os} 177/2005, du 7 décembre 2005, B.18, 180/2005, du 7 décembre 2005, B.7, 20/2006, du 1^{er} février 2006, B.13, et 177/2005, du 7 décembre 2005, B.18.1; voir aussi, par exemple, dans d'autres branches du droit, l'arrêt n/ 86/2005, du 4 mai 2005, B.6.1); ces notions doivent toutefois être considérées comme étant des éléments participant de "l'intérêt général" (en ce sens, par exemple : C.C., n/ 36/2000, 29 mars 2000, B.5; n/ 25/2005, 2 février 2005, B.8.4; n/ 193/2004, 24 novembre 2004, B.8.4).

⁽¹⁵⁾ C.C., n/ 109/2004, 23 juin 2004, B.16; n/ 110/2004, 23 juin 2004, B.7; n/ 111/2004, 23 juin 2004, B.17.

⁽¹⁶⁾ C.C., n/ 193/2004, 24 novembre 2004, B.8.3; n/ 25/2005, 2 février 2005, B.8.3; n/ 177/2005, 7 février 2005, B.23.

7.3. Le première série de justifications est inspirée de la nécessité qu'il y aurait d'intervenir pour sauvegarder la trésorerie des communes ayant adopté la taxe communale additionnelle après la clôture de la période imposable aux revenus de laquelle cette taxe devrait être appliquée. Il est écrit notamment dans l'exposé des motifs que

"le fait pour certaines communes de devoir rembourser leurs taxes additionnelles à l'impôt des personnes physiques est de nature à mettre en péril leur trésorerie et à porter atteinte à leur capacité d'assurer la continuité de leur fonctionnement".

Ce faisant, l'exposé des motifs n'établit pas de manière pleinement convaincante que les moins-values de recettes résultant de l'invalidation des cotisations litigieuses seraient d'une nature telle que la trésorerie des communes considérées et, le cas échéant, de l'agglomération et la continuité de leur fonctionnement seraient mises en péril.

7.4. Cependant, selon certains arrêts de la Cour constitutionnelle mentionnés ci-avant sous le n/ 7.1, d'autres "circonstances particulières" pourraient justifier une entorse au principe de non-rétroactivité et de respect de la sécurité juridique.

En l'occurrence, l'exposé des motifs invoque que les communes qui ont adopté leur règlement-taxé relatif à la taxe communale additionnelle après l'expiration de la période imposable se sont fondés sur la jurisprudence de la Cour de cassation ⁽¹⁷⁾ antérieure à celle de la Cour constitutionnelle consacrée par son arrêt n/ 109/2004 du 23 juin 2004 ⁽¹⁸⁾.

Il faut admettre que ces communes et, le cas échéant, l'agglomération pourraient être victimes d'un revirement de jurisprudence auxquelles elles ne pouvaient raisonnablement s'attendre, et ce d'autant moins que la Cour de cassation a confirmé sa jurisprudence en 2006 ⁽¹⁹⁾, malgré celle de la Cour constitutionnelle, et que le contrôle juridictionnel direct sur la légalité des règlements-taxé communaux est exercé en dernier ressort par la Cour de cassation, et non par la Cour constitutionnelle.

⁽¹⁷⁾ Voir le n/ 2.3, plus haut.

⁽¹⁸⁾ Voir le n/ 2.4, plus haut.

⁽¹⁹⁾ Voir le n/ 2.3, plus haut.

Compte tenu de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle selon laquelle "des circonstances particulières" pourraient justifier une rétroactivité et eu égard au fait qu'il n'est guère surprenant pour les contribuables que les communes et l'agglomération adoptent chaque année un règlement levant une taxe additionnelle à l'IPP, ces considérations pourraient constituer cette justification.

Ceci étant, il a été observé ci-avant, sous le n° 7.1, que la jurisprudence plus récente de la Cour constitutionnelle ne paraît plus se satisfaire de l'existence de pareilles "circonstances particulières" et que la justification doit être tirée de motifs inspirés par les nécessités de l'"intérêt général". L'exigence est plus forte encore lorsqu'il s'agit d'influencer une procédure judiciaire en cours : dans ce dernier cas, des "circonstances exceptionnelles" ou des "motifs impérieux d'intérêt général" doivent justifier l'intervention du législateur. *A fortiori*, si pareils circonstances ou motifs sont avancés de manière convaincante, ils peuvent justifier la rétroactivité.

En conséquence, puisqu'aucun motif tiré de la nécessité d'assurer la continuité du fonctionnement des communes ou de l'intérêt général en tant que tel n'a pu être avancé par l'auteur de l'avant-projet et qu'il est douteux que la jurisprudence admettant de fonder une mesure rétroactive sur des "circonstances particulières" soit encore pleinement pertinente, il conviendrait que l'exposé des motifs soit complété pour établir que, outre la nécessité de répondre à un événement jurisprudentiel inattendu et lui-même rétroactif, des données chiffrées plus complètes soient fournies en vue d'exposer la réalité et l'ampleur de la moins-value fiscale qui résulterait, pour les communes concernées et, le cas échéant, l'agglomération, de l'invalidation des cotisations litigieuses, en manière telle que les circonstances invoquées puissent être qualifiées d'"exceptionnelles".

L'auteur de l'avant-projet pourrait s'inspirer de la méthode utilisée dans les travaux préparatoires à l'adoption de l'article 49 de la loi-programme du 9 juillet 2004, voté dans un contexte comparable de controverse jurisprudentielle, pour justifier l'effet

rétroactif conféré à cette disposition, aux termes de laquelle, "pour neutraliser l'effet rétroactif de la règle jurisprudentielle" ⁽²⁰⁾ résultant d'un revirement mettant fin à une jurisprudence antérieure de la Cour de cassation confirmée par la pratique administrative,

"[n]onobstant le fait que le commandement constitue le premier acte de poursuites directes au sens des articles 148 et 149 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, le commandement doit être interprété comme constituant également un acte interruptif de prescription au sens de l'article 2244 du Code civil, même lorsque la dette d'impôt contestée n'a pas de caractère certain et liquide".

Saisie d'un recours en annulation dirigé contre cette dernière disposition et, compte tenu de son incidence sur des procès en cours, appelée en conséquence à apprécier si la rétroactivité attachée à cette disposition pouvait se fonder sur l'existence de circonstances exceptionnelles et des motifs impérieux d'intérêt général, la Cour constitutionnelle a admis de cette rétroactivité notamment sur le fait qu'

"il a été constaté, au cours des travaux préparatoires [...] que l'arriéré fiscal, en matière d'impôts sur les revenus, «est constitué à plus de quarante pour cent de cotisations contestées»" ⁽²¹⁾.

Le même arrêt a pu en conclure ce qui suit :

"Le fait [que les contribuables] ont pu, de manière inattendue, espérer bénéficier de la jurisprudence précitée de la Cour de cassation, ne peut priver de justification l'intervention du législateur" ⁽²²⁾.

⁽²⁰⁾ C.C., n/ 177/2005, 7 décembre 2005, B.19.7.

⁽²¹⁾ *Ibid.*, B.19.10 (voir aussi B.3.2). Le même passage de la motivation de l'arrêt tient compte aussi du fait qu'en l'espèce les travaux préparatoires s'étaient fondés sur la considération selon laquelle "certains dossiers qui allaient bénéficier de la [nouvelle] position adoptée par la Cour de cassation «concernaient la grande fraude fiscale»". Ce dernier aspect du motif ne paraît pas pertinent en l'espèce.

⁽²²⁾ *Ibid.*, B.19.11.

Sans devoir bien entendu être identique à la motivation citée ci-avant dans l'arrêt précité n/ 177/2005 de la Cour constitutionnelle, l'exposé des motifs doit en conséquence être complété de manière à exprimer de manière plus convaincante l'incidence chiffrée qui résulterait de l'absence de rétroactivité à la mesure de régularisation envisagée.

7.5. Toujours sur la rétroactivité, il reste à examiner si cette régularisation peut influencer sur les procès en cours devant les cours et tribunaux judiciaires.

Comme il a été exposé plus haut sous le n/ 7.1, la jurisprudence de la Cour constitutionnelle exige qu'en ce cas, des circonstances exceptionnelles ou des motifs impérieux d'intérêt général justifient cette intervention du législateur.

À cet égard, il existe une marge entre ce qui peut être admissible au titre, d'une part, de la simple rétroactivité, qui a été examiné ci-avant sous les n^{os} 7.3 et 7.4, et, d'autre part, compte tenu des principes en cause, d'une influence, favorable aux administrations concernées, sur des procès en cours.

Il ressort notamment des données fournies par le délégué du ministre que les recours judiciaires actuellement pendants sur les enrôlements susceptibles d'être contestés sont peu nombreux et que le danger de mise en péril de la trésorerie des communes concernées par l'effet d'une issue de ces litiges favorable aux contribuables est peu établi ⁽²³⁾.

En conséquence, l'existence de circonstances exceptionnelles ou de motifs impérieux d'intérêt général au sens de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle n'est pas suffisamment étayée et il y a lieu de rédiger l'article 2 de manière à réserver les procédures judiciaires en cours.

⁽²³⁾ Voir le n/ 2.5.

8. Même si devaient être réunies en l'espèce les conditions mises à la rétroactivité (n^{os} 7.1 à 7.4), voire, ce qui n'est actuellement pas établi, à l'influence sur des procès en cours (n^{os} 7.1, 7.2 et 7.5), il n'en reste pas moins que la mesure de régularisation envisagée ne saurait porter que sur les règlements-taxa dont l'illégalité se fonderait sur la circonstance que, contrairement à la jurisprudence de la Cour de cassation exposée plus haut sous le n/ 2.3, mais conformément à ce que considèrent depuis peu des arrêts de cours d'appel présentés sous le n/ 2.5, un règlement-taxa levant une taxe additionnelle à l'IPP doit être "rendu obligatoire" pendant la période imposable concernée et non pendant l'année portant le millésime de l'exercice d'imposition qui y correspond.

Rédigée de manière générale comme purgeant les règlements-taxa concernés de tout motif d'illégalité autre que celui résultant de la rétroactivité, telle qu'elle est analysée en vertu de la jurisprudence nouvelle, l'avant-projet non seulement ne se conformerait pas à l'objectif annoncé mais serait en outre disproportionné au regard de cet objectif, et en conséquence inconstitutionnel au titre notamment du principe d'égalité, combiné avec les principes de la sécurité juridique et de la séparation des pouvoirs.

La disposition sera rédigée en tenant compte de cette réserve.

9. En conclusion, d'une manière plus générale, l'article 2 doit être revu à la lumière des observations qui précèdent.

Article 3

10. L'article 3 de l'avant-projet, qui prévoit que la publication au Moniteur belge de la décision du directeur sur les réclamations vaut notification de ces décisions, n'est pas admissible pour les raisons indiquées par le Conseil d'État dans son avis 34.611/2, donné le 5 février 2003 sur un avant-projet de loi autorisant l'administration fiscale à rendre une décision collective par voie de publication au Moniteur belge sur des recours administratifs en matière d'impôts sur les revenus.

Cet avis s'exprimait comme suit sur cette question :

"Il est dangereux et sans précédent de prévoir [...] que la publication de la décision au Moniteur belge vaut notification de cette décision à chacun des contribuables qui ont introduit la réclamation.

Ce faisant, l'auteur du projet déroge à un principe général de droit qui requiert que toute décision individuelle soit notifiée personnellement à l'intéressé.

De surcroît, il n'est pas impossible que dans l'un ou l'autre cas, le grief tiré de l'inconstitutionnalité d'une disposition du Code ne soit pas exactement identique à celui qui a fait l'objet de la décision de la Cour [constitutionnelle], ou encore que la réclamation comporte un autre grief auquel le fonctionnaire qui rend la décision de rejet collective, n'aura pas nécessairement prêté attention. Il n'est pas non plus exclu que, saisie à nouveau d'une question préjudicielle sur la même règle, la Cour [constitutionnelle] se prononce différemment. Dans ces hypothèses, le contribuable conserve un intérêt à la réclamation qu'il a introduite. De plus, dans le recours dont il dispose devant le tribunal de première instance, le contribuable peut encore invoquer de nouveaux moyens. Il est donc primordial de sauvegarder ses droits. À cet effet, le contribuable doit pouvoir prendre connaissance, d'une part, de la décision et du recours organisé et d'autre part, du délai - ainsi que du point de départ de ce délai - dans lequel le recours doit être exercé. Ces conditions ne sont pas réunies lorsqu'une publication au Moniteur belge est prévue en lieu et place d'une notification donnée au réclamant.

Si l'on dispense l'administration de rendre autant de décisions individuelles identiques qu'il y a de réclamations dans le cas visé, il est essentiel d'assurer le respect du principe général de droit prérappelé et de prévoir une notification par extrait (qui ne doit pas reproduire l'identité de tous les réclamants) de la décision collective à chacun des intéressés par exemple par une lettre type. [La disposition à l'examen] doit être revu[e] en conséquence" ⁽²⁴⁾.

⁽²⁴⁾ Avis 34.611/2, donné le 5 février 2003 sur un avant-projet de loi autorisant l'administration fiscale à rendre une décision collective par voie de publication au Moniteur belge sur des recours administratifs en matière d'impôts sur les revenus, observation n/ 3 formulée sous l'article 2.

La chambre était composée de

Messieurs	Y. KREINS,	président de chambre,
	P. VANDERNOOT,	conseillers d'État,
Madame	M. BAGUET,	
Monsieur	J. KIRKPATRICK,	assesseur de la section de législation,
Madame	B. VIGNERON,	greffier.

Le rapport a été présenté par M. P. RONVAUX, auditeur.

LE GREFFIER,

LE PRÉSIDENT,

B. VIGNERON

Y. KREINS

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 43.873/2
VAN 19 DECEMBER 2007

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 30 november 2007 door de Vice-Eerste Minister en Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over een voorontwerp van wet "ter bekrachtiging van de vestiging van de aanvullende gemeentebelastingen en de aanvullende agglomeratiebelasting op de personenbelasting voor de aanslagjaren 2007 en vorige", heeft het volgende advies gegeven :

Aangezien de adviesaanvraag ingediend is op basis van artikel 84, § 1, eerste lid, 1/, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, zoals het is vervangen bij de wet van 2 april 2003, beperkt de afdeling wetgeving overeenkomstig artikel 84, § 3, van de voornoemde gecoördineerde wetten haar onderzoek tot de rechtsgrond van het voorontwerp, de bevoegdheid van de steller van de handeling en de te vervullen voorafgaande vormvereisten.

Wat deze drie punten betreft, geeft het voorontwerp aanleiding tot de volgende opmerkingen.

Algemene opmerking

1. Artikel 2 van het voorontwerp luidt als volgt :

Voor de toepassing van artikel 465 en volgende van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, moet, bij de vestiging van de personenbelasting voor het aanslagjaar 2007 en voor elk voorgaand aanslagjaar, rekening worden gehouden met de aanvullende gemeentebelasting en de aanvullende agglomeratiebelasting die ten laatste op 31 december van het jaar waarnaar het voornoemde aanslagjaar, zoals omschreven in artikel 359 van hetzelfde Wetboek, wordt genoemd, bindend zijn geworden.

De aanslagen in de personenbelasting voor aanslagjaar 2007 en voor elk van de vorige aanslagjaren die rekening hebben gehouden met in het eerste lid bedoelde aanvullende gemeentebelastingen en aanvullende agglomeratiebelasting die bindend zijn geworden in de loop van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, worden bekrachtigd."

Volgens de memorie van toelichting is het wetgevend initiatief het gevolg van de constatering van

"het bestaan van een ernstig probleem [...] dat voortvloeit uit gedingen die werden aangespannen door burgers tegen de aanvullende gemeentebelastingen die zijn gebaseerd op gemeentereglementen die een aanvullende belasting vestigen op de personenbelasting en die door de eisers als onwettelijk werden bevonden"

en

"[wordt met dit voorontwerp voorgesteld] om, wat het aanslagjaar 2007 en elk van de vorige aanslagjaren betreft, de situatie te regelen door maatregelen met terugwerkende kracht te treffen".

.../...

Het eerste lid van artikel 2 van het ontwerp strekt ertoe elk beroep onwerkzaam te maken dat in de toekomst zou worden ingesteld tegen het inkohieren, samen met de personenbelasting, van aanvullende belastingen van het aanslagjaar 2007 of van een voorgaand aanslagjaar als die aanvullende belastingen "bindend zijn geworden" na afloop van het belastbaar tijdperk tijdens het jaar dat met het aanslagjaar overeenkomt. Deze bepaling heeft betrekking op de personenbelasting die verbonden is aan het aanslagjaar 2007 en op de personenbelasting die verbonden is aan voorgaande aanslagjaren, aangezien de aanslagtermijn weliswaar in beginsel loopt tot 30 juni van het jaar dat volgt op dat waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, maar drie jaar is vanaf 1 januari van het aanslagjaar ingeval van een onvolledige of onjuiste aangifte, terwijl die termijn op vijf jaar wordt gebracht wanneer de onvolledige of onjuiste aangifte met bedrieglijk opzet is gedaan (WIB, art. 354). In uitzonderlijke gevallen mag de personenbelasting zelfs nog ingekohierd worden nadat die termijnen verstreken zijn (WIB, art. 358). Deze bepaling heeft dus onrechtstreeks tot gevolg dat de belastingplichtigen in kwestie na de inwerkingtreding van de wet niet meer over de mogelijkheid beschikken om de onwettigheid aan te voeren van belastingverordeningen die voor die inwerkingtreding zijn goedgekeurd.

Het ontwerp beperkt zich niet tot het geldig verklaren van de inkohieringen van aanvullende gemeentebelastingen die op onregelmatige wijze geheven zijn voor het aanslagjaar 2007 en de voorgaande aanslagjaren als daartegen vóór de inwerkingtreding van de wet geen beroep is ingesteld: artikel 2, tweede lid, strekt tot bekrachtiging van de aanslagen in de personenbelasting voor het aanslagjaar 2007 en de voorgaande aanslagjaren die rekening hebben gehouden met de aanvullende gemeentebelastingen en de aanvullende agglomeratiebelasting die "bindend zijn geworden" in de loop van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd.

De algemene bewoordingen waarin artikel 2, tweede lid, is gesteld, impliceren dat die bepaling zelfs van toepassing is wanneer de betrokken belastingplichtigen tegen die heffingen beroep hebben ingesteld omdat de belastingverordeningen te laat kwamen en die geschillen nog steeds aanhangig zijn.

2.1. Het onderzoek van de aanvaardbaarheid van het voorontwerp en van de procedés die daarbij in het vooruitzicht worden gesteld, vereist dat herinnerd wordt aan de wettelijke en jurisprudentiële gegevens van de moeilijkheden die men daarmee wil verhelpen.

2.2. De wet biedt de agglomeraties en de gemeenten de mogelijkheid een aanvullende belasting op de personenbelasting te vestigen (WIB, artikel 465) ten laste van de rijksinwoners die belastbaar zijn in deze agglomeraties of gemeenten (WIB, artikel 467).

De inkohiering en de inning van de aanvullende belastingen worden toevertrouwd aan de administratie der directe belastingen (WIB, artikel 469).

2.3. Tot voor kort werd aanvaard dat de aanvullende gemeentebelasting die door de gemeenteraad werd aangenomen in de loop van een kalenderjaar gold voor de personenbelasting over het aanslagjaar dat aan de gang was toen de gemeenteraad dat besluit nam, dit wil zeggen voor de personenbelasting op de inkomsten van het voorgaande jaar. Die opvatting steunde op een vaste rechtspraak van het Hof van Cassatie naar luid waarvan een gemeentelijke belastingverordening terugwerkt tot 1 januari van het aanslagjaar waarin ze is goedgekeurd ⁽¹⁾. Die rechtspraak werd gevolgd door de Raad

⁽¹⁾ Zie inzonderheid Cass. 26 november 1942, Pas., I, 299; 13 november 1978, Arr. Cass. 78-79, blz. 307.

van State ⁽²⁾ en is onlangs nog, wat provinciale belastingen betreft, in herinnering gebracht door een arrest van het Hof van Cassatie van 8 juni 2006 ⁽³⁾.

Die opvatting was zo sterk gevestigd dat een circulaire van de Vlaamse Regering, in het belang van de rechtszekerheid van de belastingplichtigen, de aanbeveling bevatte dat de gemeenteraden de belastingverordeningen in de loop van de eerste maanden van het financiële dienstjaar zouden aannemen, welk dienstjaar geacht werd overeen te stemmen met het aanslagjaar ⁽⁴⁾.

De termijn die krachtens de wetgeving op de gemeenten in acht moest worden genomen voor het goedkeuren van de begroting van uitgaven en ontvangsten werd dus beschouwd als een niet-dwingende termijn ⁽⁵⁾.

⁽²⁾ RvS, 8 maart 1973, nr. 15.749.

⁽³⁾ TFR., 2007, blz. 561 met de noot van M. DE JONCKHEERE.

Het Hof van Cassatie heeft die rechtspraak uitgebreid tot koninklijke besluiten uitgevaardigd ter uitvoering van een wet die voor een bepaald aanslagjaar geldt: volgens een arrest van 5 mei 1970 (Arr. Cass. '70, blz. 823 en de conclusies van eerste advocaat-generaal Mahaux) kan een bevoegdheid die aan de Koning wordt toegekend bij een wet die vanaf een bepaald aanslagjaar geldt "gedurende het hele aanslagjaar uitgeoefend worden, wat impliceert dat er, van uit het oogpunt van de belastingwet, vóór het afsluiten van het aanslagjaar geen definitief verworven toestand bestaat" (wat de kritiek op dat arrest betreft, zie J. Kirkpatrick, "Examen de jurisprudence - 1968 à 1982 - Les impôts sur les revenus et les sociétés", nr. 10, RCJB, 1984, blz. 687 tot 689). Die formule komt eveneens voor in het arrest van 29 juni 1998 (Arr. Cass. 98/2, blz. 774) waarnaar verwezen wordt in de memorie van toelichting (in verband met de kritiek op dat arrest, zie M. De Jonckheere, "Een CO2-taks op uw auto van gisteren: het niet-retroactiviteitsbeginsel, eenvoudig algemeen rechtsbeginsel behalve voor belastingen?", Jaarboek lokale en regionale belastingen, 2006-2007, blz. 99 e.v., inzonderheid blz. 121 en 138, alsook noot 112).

⁽⁴⁾ Circulaire van het Vlaams Gewest waarnaar verwezen wordt door M. De Jonckheere, "Aanvullende gemeentelijke personenbelasting tijdig stemmen" noot bij Bergen, 16 februari 2007, LRB, 2007, blz. 78 e.v., inzonderheid blz. 79 en noot 4.

⁽⁵⁾ In artikel 241, § 1, van de nieuwe Gemeentewet wordt immers bepaald dat de gemeenteraad ieder jaar op de eerste maandag van oktober vergadert om te beraadslagen en te besluiten over de begroting van uitgaven en ontvangsten der gemeente voor het volgende dienstjaar (zie, in dezelfde zin, voor het Waals Gewest, artikel L1312-2 van het Waals Wetboek van de plaatselijke democratie en de decentralisatie, en, voor het Vlaams Gewest, artikel 148 van het Gemeentedecreet van 15 juli 2005).

2.4. M. De Jonckheere heeft in zijn academisch proefschrift, "De gemeentelijke belastingbevoegdheid - Fiscaaljuridische aspecten", dat in 1996 uitgegeven is, aangetoond dat die rechtspraak voorbijging aan het algemeen rechtsbeginsel dat wetten en verordeningen niet terugwerken, welk rechtsbeginsel verankerd is in artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek, en dat de fictie volgens welke gemeentelijke belastingverordeningen geacht worden uitwerking te hebben met ingang van 1 januari van het aanslagjaar, ongegrond is.

Die jurisprudentiële theorie is sindsdien verworpen door het Grondwettelijk Hof in zijn arrest nr. 109/2004. Volgens dat arrest

"[kan een] fiscaalrechtelijke regel [...] slechts als retroactief worden gekwalificeerd wanneer hij van toepassing is op feiten, handelingen en toestanden die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat hij in werking is getreden"

en, inzake inkomstenbelastingen,

"[volgt uit] artikel 360 van het W.I.B. [...] dat er, uit het oogpunt van de fiscale wet, geen onherroepelijk vastgelegde toestand bestaat vóór de afsluiting van het belastbaar tijdperk. [...] De fiscale schuld in de globale inkomstenbelasting [ontstaat] op de laatste dag van het belastbaar tijdperk, om 24 uur ⁽⁶⁾. Een wet die vóór dat tijdstip nieuwe belastbare feiten of grondslagen invoert, heeft geen terugwerkende kracht" ⁽⁷⁾.

⁽⁶⁾ De vraag of de fiscale schuld in de globale inkomstenbelasting op de laatste dag van het belastbaar tijdperk om 24 uur ontstaat, zoals in dit arrest wordt gesteld, of op de eerste dag van het aanslagjaar om 0 uur, zoals in de voormelde arresten van het Hof van Cassatie besloten is, heeft alleen praktisch nut als men er, net als het Hof van Cassatie, van uit gaat dat een wettelijke of reglementaire wijziging van het fiscaal stelsel die tijdens het aanslagjaar wordt aangenomen, terugwerkt tot de eerste dag van dat jaar (zie, wat dit punt betreft, M. DE JONCKHEERE, "Aanvullende gemeentelijke personenbelasting tijdig stemmen", voorgaande voetnoot, LRB, 2007, blz. 78 e.v. inzonderheid blz. 83 tot 87). Die opvatting wordt evenwel duidelijk verworpen door het voormelde arrest van het Grondwettelijk Hof.

⁽⁷⁾ B.10 en B.11; een beginsel dat reeds vermeld was in arrest nr. 115/2000 van 16 november 2000 van het Grondwettelijk Hof (B.7.1) in verband met de met inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen.

Wat de belastingen over het volledige jaarinkomen, zoals de personenbelasting, betreft, kan het fiscaal stelsel na afloop van het belastbaar tijdperk volgens het Grondwettelijk Hof dan ook niet bij een wet gewijzigd worden zonder het beginsel van de rechtszekerheid te schenden.

2.5. Naar aanleiding van dat arrest heeft het hof van beroep te Bergen, bij een arrest van 16 februari 2007 ⁽⁸⁾, hetwelk een vonnis van de rechtbank van eerste aanleg van Bergen d.d. 7 oktober 2004 heeft bevestigd ⁽⁹⁾ geoordeeld dat een gemeentelijke verordening van 23 februari 2001 waarbij een aanvullende belasting op de personenbelasting voor het aanslagjaar 2001 werd geheven, strijdig was met het beginsel van non-retroactiviteit. Tegen dat arrest is evenwel een voorziening in cassatie ingediend.

Volgens de memorie van toelichting bij het voorontwerp heeft het hof van beroep te Antwerpen zich in dezelfde zin uitgesproken in een arrest van 4 september 2007 betreffende een aanvullende gemeentebelasting die op 29 maart 2001 door een gemeenteraad was goedgekeurd voor het aanslagjaar 2001.

Daarentegen wordt in de memorie van toelichting verwezen naar een vroeger arrest van het hof van beroep te Luik d.d. 16 november 2005, dat trouw is gebleven aan de rechtspraak van het Hof van Cassatie waarnaar hiervoor verwezen is, onder nr. 2.3 ⁽¹⁰⁾.

⁽⁸⁾ RGCF, 2007, blz. 302, en de noot van S. Jacquet en N. Tancredi; LRB, 2007, blz. 75, en de voormelde noot van M. DE JONCKHEERE.

⁽⁹⁾ LRB, 2005/3.

⁽¹⁰⁾ In de memorie van toelichting wordt een andere verantwoording voorgesteld waarmee in het licht van het beginsel van niet-terugwerking kan worden verdedigd dat gemeentelijke verordeningen waarbij de aanvullende gemeentebelasting na afloop van het belastbaar tijdperk is goedgekeurd, niettemin wettig zijn: de aanvullende gemeentebelasting steunt op de rijksbelasting en niet op de inkomsten waarop die belasting geheven wordt, welke inkomsten "slechts onrechtstreeks en zelfs bijkomstig een belastbaar feit" zouden vormen, aangezien het geheel van vrijstellingen van inkomsten en fiscale aftrekken ertoe kan leiden dat de personenbelasting gelijk is aan nul. Dat argument is misleidend: het is waar dat wanneer geen personenbelasting verschuldigd is, er evenmin een aanvullende gemeentebelasting moet worden betaald, maar telkens als er een personenbelasting verschuldigd is, treft de aanvullende belasting, die bepaald is als een percentage van de personenbelasting, de inkomsten waarop die personenbelasting wordt geheven. De rechtspraak van het Hof van Cassatie waarnaar hiervoor verwezen is, steunt niet op overwegingen van die aard.

Door de voorziening in cassatie tegen het voormelde arrest van het hof van beroep te Bergen, is de vraag of de rechtspraak van het Hof van Cassatie die hiervoor in herinnering is gebracht en die strijdig is met de recente rechtspraak van het Grondwettelijk Hof gehandhaafd kan worden, bijzonder prangend.

Volgens de inlichtingen die de gemachtigde ambtenaar heeft verstrekt :

- hebben voor het aanslagjaar 2006, 65 gemeenten hun aanvullende belasting op de personenbelasting in de loop van het jaar 2006 goedgekeurd en belopen de desbetreffende inkohieringen 126.032.451,57 euro;
- en hebben voor het aanslagjaar 2007, 210 gemeenten hun aanvullende belasting op de personenbelasting in de loop van het jaar 2007 goedgekeurd en belopen de desbetreffende inkohieringen 761.164.169,77 euro.

De gemachtigde ambtenaar kan evenwel niet zeggen welke van de inkohieringen die bij deze problematiek betrokken kunnen zijn, daadwerkelijk betwist worden. Op de vraag hoeveel administratieve en gerechtelijke beroepen tot op heden zijn ingediend tegen aanslagen in de personenbelasting onder aanvoering van een middel ontleend aan schending van het algemeen rechtsbeginsel dat bestuurshandelingen niet terugwerken, heeft de gemachtigde van de Minister immers het volgende geantwoord :

"Nous ne savons pas au juste mais actuellement, il n'y en a pas beaucoup. On parlait d'une vingtaine à Gand, il y a sûrement quelques dizaines maximum par direction contributions directes; nous sommes loin des réclamations de masse, en tout cas, actuellement, mais il est vrai que, par exemple, la ville de Liège est concernée et que le directeur régional a lu dans la presse locale des incitations (avec réclamations type) à réclamer dès réception des AER. [...] C'est davantage pour pallier une situation qui pourrait survenir si la mesure n'était pas prise rapidement et à défaut de publicité suffisante de ce que le fédéral vient à la rescousse des communes, situation qui risque d'arriver lors des prochains enrôlements [...]"

Uit dit antwoord blijkt dat rechtsgedingen met betrekking tot de huidige inkohieringen thans beperkt zijn in aantal en dat het voorontwerp hoofdzakelijk slaat op de gedingen die in de toekomst bij de rechtbanken zouden worden aangespannen.

.../...

Bij de huidige stand van de informatie waarover de Raad van State beschikt, kan moeilijk worden bepaald - zelfs indien de thans hangende gerechtelijke beroepen worden ingewilligd - wat de weerslag ervan zal zijn op de financiën van de betrokken gemeenten, en in voorkomend geval van de agglomeratie.

2.6. Het voorontwerp, inzonderheid artikel 2 ervan, wordt thans onderzocht in het licht van deze overwegingen.

Bijzondere opmerkingen

Dispositief

Artikel 2

3. In de memorie van toelichting staat te lezen :

"[De ontworpen] wet stelt voor om, wat het aanslagjaar 2007 en elk van de vorige aanslagjaren betreft, de situatie te regelen door maatregelen met terugwerkende kracht te treffen die gesteund zijn op de voornoemde rechtspraak van het Hof van Cassatie, en die het, enerzijds, mogelijk maken voor die aanslagjaren in alle wettelijkheid de aanvullende belastingen te vestigen die tot 31 december van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, bindend zijn geworden, en die, anderzijds, de aanslagen in de personenbelasting bekrachtigen die eveneens aanvullende belastingen bevatten die tot 31 december van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, bindend zijn geworden."

Deze overweging slaat op de twee leden van het ontworpen artikel 2.

In de commentaar op deze bepaling wordt voorts gesteld :

"Het gaat erom rekening te houden, bij de vestiging van de personenbelasting voor aanslagjaar 2007 en voor elk van de voorgaande aanslagjaren die plaats vindt na de bekendmaking van deze wet, met de desbetreffende aanvullende belastingen die tot het einde van het aanslagjaar waarvoor zij werden vastgelegd, bindend werden. De desbetreffende aanvullende gemeentebelastingen worden binden 5 dagen na het uithangen van het belastingreglement die ze vastlegt.

[...]

Om elke twijfel weg te nemen omtrent de wettelijkheid van de aanslagen in de personenbelasting die voor aanslagjaar 2007 en elk van de voorgaande aanslagjaren reeds zijn gevestigd rekening houdende met de aanvullende belastingen die bindend werden in de loop van het aanslagjaar, wordt voorgesteld om die aanslagen te bekrachtigen."

4. De onderzochte bepaling valideert niet de belastingverordeningen zelf, maar wel, in het eerste lid ervan, de inkohiering, door de federale Staat, van de aanvullende gemeentebelastingen, die onwettig kunnen worden bevonden. Die bepaling maakt het immers in hoofdzaak mogelijk om bij de inkohiering van de personenbelasting voor het aanslagjaar 2007 en voor elk van de vorige aanslagjaren rekening te houden met de aanvullende gemeentebelasting en de aanvullende agglomeratiebelasting, zelfs indien het reglement dat die belastingen vestigt, niet is aangenomen in de loop van het jaar van de inkomsten waarop personenbelasting verschuldigd is (belastbaar tijdperk), maar in de loop van het daaropvolgende jaar (aanslagjaar) (voor zover de belastingverordening bindend is verklaard door de bekendmaking ervan tijdens dat aanslagjaar). Veiligheidshalve bekrachtigt het tweede lid de aanslagen gebaseerd op de belastingverordeningen, welke aanslagen veronderstellenderwijs als onwettig worden beschouwd.

De twee leden van artikel 2 komen aldus daarop neer dat ze uitwerking verlenen aan gemeentelijke belastingverordeningen die veronderstellenderwijs onwettig zijn, zonder dat de belastingverordeningen zelf worden gelegaliseerd.

Een zodanige werkwijze is niet bestaanbaar met het bepaalde in artikel 170, § 4, van de Grondwet, luidende :

"Geen last of belasting kan door de agglomeratie, de federatie van gemeenten en de gemeente worden ingevoerd dan door een beslissing van hun raad."

5. De belasting bedoeld in het eerste lid en de aanslag bedoeld in het tweede lid kunnen alleen worden gevestigd indien aan die belastingverordeningen opnieuw een deugdelijke rechtsgrond wordt verleend.

Zoals de steller van het voorontwerp toegeeft in de memorie van toelichting, zou een wetgevend initiatief onvermijdelijk tot terugwerking leiden in zoverre verordeningen worden gevalideerd die toepasselijk zijn op belastbare tijdperken die dateren van vóór de jaren waarin ze bindend zijn verklaard.

Bijgevolg moet achtereenvolgens worden onderzocht :

- of de federale wetgever bevoegd is om een zodanig initiatief te nemen;
- of de terugwerking die kleeft aan het opnieuw uitwerking hebben van de betwiste verordeningen aanvaardbaar is;
- welke precieze draagwijdte kan worden gegeven aan het voorgenomen wetgevende initiatief.

Deze kwesties worden hierna onderzocht, respectievelijk in de punten 6, 7 en 8.

6. De wetgever heeft voorheen reeds te maken gehad met een probleem soortgelijk aan datgene dat de steller van het voorontwerp beoogt op te lossen.

Als gevolg van een arrest van de Raad van State dat wegens een onregelmatigheid begaan bij de oproeping van de provincieraad een besluit hat vernietigd waarbij een besluit van de provincieraad van Brabant opcentiemen had geheven op de onroerende voorheffing voor het begrotingsjaar 1988 ⁽¹¹⁾, is de wet van 15 mei 1991 aangenomen betreffende het bevestigen van de heffing en de inning van de opcentiemen op de onroerende voorheffing van de provincie Brabant voor 1988, waarvan de strekking blijkt uit het opschrift ervan.

⁽¹¹⁾ RvS, nr. 35.680, 17 oktober 1990.

Het Grondwettelijk Hof heeft bij zijn arrest nr. 67/92 van 12 november 1992 het annulatieberoep verworpen dat tegen die wet was ingesteld. Het Hof heeft zich inzonderheid gebaseerd op de parlementaire voorbereiding van artikel 110, § 3, tweede lid, van de Grondwet, dat artikel 170, § 3, tweede lid, van de Grondwet is geworden, toen het heeft geoordeeld :

Artikel 110 [nieuw artikel 170], § 3, tweede lid, van de Grondwet [...] staat de wetgever toe in de plaats van de provinciale overheden op te treden wanneer hij van oordeel is dat het algemeen belang het vereist, bijvoorbeeld wanneer de principes van annaliteit of van niet-terugwerking van de belasting zich ertegen verzetten dat die overheden een belasting heffen die bestemd is voor de financiering van de provinciale activiteiten. Overigens gaat het hier om een hypothese waarin de provincie zich moet onthouden, ingevolge de algemene regels die van toepassing zijn op de provinciale instellingen, zodat het optreden van de wetgever kon worden gemotiveerd door de aangetoonde noodzaak om van die regels af te wijken" ⁽¹²⁾.

Die overwegingen gelden eveneens met betrekking tot artikel 170, § 4, tweede lid, van de Grondwet, toepasselijk op de heffingen ingevoerd door de agglomeraties, de federaties van gemeenten en de gemeenten bedoeld in het eerste lid; dit tweede lid bepaalt :

"De wet bepaalt ten aanzien van de in het eerste lid bedoelde belastingen, de uitzonderingen waarvan de noodzakelijkheid blijkt."

Uit dit arrest nr. 67/92 van 12 november 1992 volgt dat de bevoegdheid van de federale wetgever ter zake vaststaat.

Datzelfde arrest heeft met betrekking tot de aard van de te volgen werkwijze bovendien gesteld :

"Om een juridische basis te geven aan de in 1988 voor rekening van de provincie Brabant werkelijk geïnde opcentiemen op de onroerende voorheffing, had de wetgever de keuze tussen drie technieken : validatie door loutere bekrachtiging van de vernietigde akte, validatie door indeplaatsstelling van een wetgevende norm en validatie door uitdrukkelijke machtiging van de provincie Brabant om in 1991 een fiscale verordening aan te nemen met terugwerking tot 1988. De wetgever heeft gekozen voor de techniek van validatie door indeplaatsstelling. Het staat niet aan het Hof te oordelen over de opportuniteit van het door de wetgever gekozen procédé" ⁽¹³⁾.

⁽¹²⁾ GH, nr. 67/92, 12 november 1992, B.9.3.

⁽¹³⁾ *Ibid.*, B.7.2.

7.1. De jurisprudentie van het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de vraag of het verlenen van terugwerkende kracht aanvaardbaar is, heeft zich sedert het voornoemde arrest nr. 67/92 van 12 november 1992 ontwikkeld in de zin van een uitbreiding van de vereisten.

De recente jurisprudentie van het Grondwettelijk Hof, zoals ze inzonderheid blijkt uit arrest nr. 152/2006 van 18 oktober 2006, waarin uitspraak wordt gedaan over een bepaling van het Wetboek van de met inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, is als volgt vastgelegd :

"De niet-retroactiviteit van wetten is een waarborg ter voorkoming van rechtsonzekerheid. Die waarborg vereist dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat de rechtzoekende in redelijke mate de gevolgen van een bepaalde handeling kan voorzien op het tijdstip dat die handeling wordt verricht. De terugwerkende kracht kan enkel worden verantwoord wanneer zij onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.

Indien bovendien blijkt dat de terugwerkende kracht tot gevolg heeft dat de afloop van één of meer gerechtelijke procedures in een welbepaalde zin wordt beïnvloed of dat rechtscolleges verhinderd worden zich uit te spreken over een welbepaalde rechtsvraag, vergt de aard van het in het geding zijnde beginsel dat uitzonderlijke omstandigheden of dwingende motieven van algemeen belang een verantwoording bieden voor het optreden van de wetgever, dat ten nadele van een categorie van burgers inbreuk maakt op de jurisdictionele waarborgen die aan allen worden geboden"⁽¹⁴⁾.

⁽¹⁴⁾ GH, nr. 152/2006, 18 oktober 2006, B.9. De overweging luidens welke "[d]e terugwerkende kracht van wetbepalingen, die van die aard is dat zij rechtsonzekerheid in het leven kan roepen, [...] enkel [kan] worden verantwoord wanneer zij onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang", is in verscheidene recentere arresten herhaald, bijvoorbeeld in arrest nr. 129/2007 van 17 oktober 2007, B.12.1. Vroegere arresten citeerden eveneens "de goede werking" of "de continuïteit van de openbare dienst" als een grond ter verantwoording van terugwerkende kracht (zie inzonderheid, in belastingzaken, de arresten nrs. 177/2005 van 7 december 2005, B.18, 180/2005 van 7 december 2005, B.7, 20/2006 van 1 februari 2006, B.13, en 177/2005 van 7 december 2005, B.18.1; zie eveneens, in andere rechtstakken, bijvoorbeeld arrest nr. 86/2005 van 4 mei 2005, B.6.1); deze begrippen moeten echter worden beschouwd als bestanddelen die voortvloeien uit het "algemeen belang" (zie in die zin bv. Grondwettelijk Hof, nr. 36/2000, 29 maart 2000, B.5; nr. 25/2005, 2 februari 2005, B.8.4; nr. 193/2004, 24 november 2004, B.8.4).

Het Grondwettelijk Hof heeft, omtrent de vraag of retroactieve wetgeving aanvaardbaar is, in zijn vroegere jurisprudentie een ruimere opvatting gehuldigd door het volgende te stellen :

"De terugwerkende kracht van wetsbepalingen, die van die aard is dat zij rechtsonzekerheid in het leven kan roepen, kan enkel worden verantwoord op grond van bijzondere omstandigheden, inzonderheid wanneer zij onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang, zoals de goede werking of de continuïteit van de openbare dienst" ⁽¹⁵⁾.

Voorts spreekt het vanzelf dat geen enkele retroactieve maatregel afbreuk mag doen aan de in kracht van gewijsde gegane rechterlijke beslissingen ⁽¹⁶⁾.

7.2. In het licht van die jurisprudentie dienen de volgende opmerkingen te worden gemaakt omtrent de verantwoordingsgronden die in de memorie van toelichting aan het voorontwerp worden gegeven.

7.3. De eerste reeks verantwoordingsgronden gaat uit van de noodzaak om een initiatief te nemen teneinde de thesaurie veilig te stellen van de gemeenten die de aanvullende gemeentebelasting op de inkomsten waarop die belasting verschuldigd was, hebben goedgekeurd na het verstrijken van het belastbare tijdperk. In de memorie van toelichting staat inzonderheid te lezen ["dat, voor sommige gemeenten, het feit dat zij hun aanvullende belastingen op de personenbelasting moeten terugbetalen, van die aard is dat hun financiële toestand in gevaar wordt gebracht en dat het afbreuk doet aan hun vermogen om de continuïteit van hun werking te verzekeren."]

Aldus geeft de memorie van toelichting niet op volkomen genoegzame wijze aan dat de mindere ontvangsten als gevolg van de niet-validering van de betwiste aanslagen van die aard zouden zijn dat de thesaurie van de betrokken gemeenten, en in voorkomend geval van de agglomeratie, alsook de continuïteit van hun werking, in het gedrang zouden komen.

⁽¹⁵⁾ Grondwettelijk Hof, nr. 109/2004, 23 juni 2004, B.16; nr. 110/2004, 23 juni 2004, B.7; nr. 111/2004, 23 juni 2004, B.17.

⁽¹⁶⁾ GH, nr. 193/2004, 24 november 2004, B.8.3; nr. 25/2005, 2 februari 2005, B.8.3; nr. 177/2005, 7 februari 2005, B.23.

7.4. Volgens sommige hierboven onder punt 7.1 vermelde arresten van het Grondwettelijk Hof kunnen andere "bijzondere omstandigheden" echter een afwijking van het beginsel van niet-terugwerking en van inachtneming van de rechtszekerheid verantwoorden.

In dit verband stelt de memorie van toelichting dat de gemeenten die hun belastingverordening inzake de aanvullende gemeentebelasting aangenomen hebben na het verstrijken van het belastbare tijdperk, zich gebaseerd hebben op de jurisprudentie van het Hof van Cassatie ⁽¹⁷⁾, die van vroegere datum is dan die van het Grondwettelijk Hof, vastgelegd in zijn arrest nr. 109/2004 van 23 juni 2004 ⁽¹⁸⁾.

Toegegeven moet worden dat die gemeenten, en in voorkomend geval de agglomeratie, mogelijkwerijs te maken hebben gehad met een ommezwaai in de jurisprudentie die ze redelijkerwijs des te minder konden voorzien daar het Hof van Cassatie zijn jurisprudentie in 2006 heeft bevestigd ⁽¹⁹⁾, niettegenstaande de jurisprudentie van het Grondwettelijk Hof, en de rechtstreekse rechterlijke toetsing die op de wettigheid van de gemeentelijke belastingverordeningen wordt toegepast, in laatste aanleg door het Hof van Cassatie wordt uitgeoefend, doch niet door het Grondwettelijk Hof.

Gelet op de jurisprudentie van het Grondwettelijk Hof luidens welke "bijzondere omstandigheden" terugwerking zouden kunnen rechtvaardigen, en gelet op het feit dat het voor belastingplichtigen niet echt bevreemdend is dat de gemeenten en de agglomeratie elk jaar een verordening goedkeuren waarbij een aanvullende belasting op de personenbelasting wordt geheven, zouden deze overwegingen deze rechtvaardiging kunnen opleveren.

Dit in beschouwing nemende, hierboven onder punt 7.1 is opgemerkt dat het zich laat aanzien dat in de meer recente rechtspraak van het Grondwettelijk Hof geen genoegen meer wordt genomen met het bestaan van zulke "bijzondere omstandigheden" en dat de rechtvaardiging ontleend moet worden aan redenen van "algemeen belang". Het vereiste is nog dwingender wanneer het erom gaat een lopend rechtsgeding te

⁽¹⁷⁾ Zie punt 2.3 hierboven.

⁽¹⁸⁾ Zie punt 2.4 hierboven.

⁽¹⁹⁾ Zie punt 2.3 hierboven.

beïnvloeden: in dat laatste geval moeten "uitzonderlijke omstandigheden" of "dwingende motieven van algemeen belang" het optreden van de wetgever rechtvaardigen. *A fortiori* kunnen, indien zulke omstandigheden of motieven op overtuigende wijze worden aangevoerd, ze de terugwerking rechtvaardigen.

Bijgevolg zou, aangezien de indiener van het voorontwerp geen enkel motief heeft kunnen aanvoeren ontleend aan de noodzakelijke ononderbroken werking van de gemeenten of aan het algemeen belang als zodanig en te betwijfelen valt dat de rechtspraak die gedooft dat een terugwerkende maatregel gebaseerd wordt op "bijzondere omstandigheden" nog volkomen relevant is, de memorie van toelichting moeten worden aangevuld om aan te tonen dat, behoudens de noodzaak te reageren op een onverwacht jurisprudentieel feit dat zelf terugwerkend is, vollediger cijfermateriaal wordt verstrekt om de feitelijkheid en de omvang aan te tonen van de fiscale minderopbrengst die, voor de betrokken gemeenten en in voorkomend geval de agglomeratie, zou voortvloeien uit niet-validering van de betwiste aanslagen, zodat de aangevoerde omstandigheden als "uitzonderlijk" kunnen worden bestempeld.

De indiener van het voorontwerp zou zich kunnen baseren op de methode die wordt aangewend in de parlementaire voorbereiding die geleid heeft tot de goedkeuring van artikel 49 van de programmawet van 9 juli 2004, waarover gestemd is in een vergelijkbare context van jurisprudentiële controverse, om de aan deze bepaling verleende terugwerking te rechtvaardigen, welke bepaling, "om de retroactieve werking van de jurisprudentiële regel te neutraliseren" ⁽²⁰⁾ die het gevolg is van een ommezwaai tot beëindiging van vroegere rechtspraak van het Hof van Cassatie bevestigd door de bestuurlijke praktijk, als volgt luidt :

"Niettegenstaande het dwangbevel de eerste akte van de rechtstreekse vervolgingen is in de zin van de artikelen 148 en 149 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, moet het dwangbevel ook geïnterpreteerd worden als een verjaringsstuitende akte in de zin van artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek, zelfs indien de betwiste belastingschuld geen zeker en vaststaand karakter heeft."

⁽²⁰⁾ Grondwettelijk Hof., nr. 177/2005, 7 december 2005, B.19.7.

Het Grondwettelijk Hof, waarbij een annulatieberoep was ingesteld tegen de laatstgenoemde bepaling en dat, gelet op de weerslag ervan op nog hangende gedingen, bijgevolg moest oordelen of de aan deze bepaling verbonden terugwerking kon steunen op het bestaan van uitzonderlijke omstandigheden en dwingende motieven van algemeen belang, heeft deze terugwerking aanvaard onder meer op grond van het feit dat

"tijdens de parlementaire voorbereiding [is] vastgesteld [...] dat de fiscale achterstand inzake de inkomstenbelastingen «voor meer dan veertig procent bestaat uit betwiste aanslagen»" ⁽²¹⁾.

In hetzelfde arrest is daaruit het volgende geconcludeerd :

"Het feit dat [de belastingplichtigen] op onverwachte wijze vermochten te hopen het voordeel van de voormelde rechtspraak van het Hof van Cassatie te genieten, kan geen afbreuk doen aan de verantwoording van het optreden van de wetgever." ⁽²²⁾

Zonder dat de memorie van toelichting uiteraard identiek hoeft te zijn aan de hierboven in voornoemd arrest nr. 177/2005 van het Grondwettelijk Hof aangehaalde motivering, moet de memorie dus zodanig worden aangevuld dat ze duidelijker weergeeft wat de in cijfers uitgedrukte gevolgen zouden zijn als de geplande regularisatiemaatregel niet terugwerkt.

7.5. Nog steeds in verband met de terugwerking rest er nog te onderzoeken of deze regularisatie een weerslag kan hebben op de bij de justitiële hoven en rechtbanken nog hangende gedingen.

⁽²¹⁾ *Ibid.*, B.19.10 (zie ook B.3.2). In dezelfde passage van de motivering van het arrest wordt ook rekening gehouden met het feit dat in dit geval de parlementaire voorbereiding had gesteund op de overweging dat "bepaalde dossiers die het voordeel van het door het Hof van Cassatie ingenomen [nieuwe] standpunt zouden genieten betrekking hadden «op grote fiscale fraude»". Het laat zich aanzien dat het laatstgenoemde aspect van het motief in casu niet relevant is.

⁽²²⁾ *Ibid.*, B.19.11.

Zoals hierboven onder punt 7.1 is uiteengezet, vereist de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof dat alsdan uitzonderlijke omstandigheden of dwingende motieven van algemeen belang dit optreden van de wetgever rechtvaardigen.

In dat opzicht bestaat er een verschil tussen hetgeen, enerzijds in het kader van de gewone terugwerking aanvaardbaar is, die hierboven onder de punten 7.3 en 7.4 is onderzocht, en anderzijds, gelet op de beginselen in kwestie, in het kader van een voor de betrokken besturen gunstige weerslag op nog hangende gedingen.

Uit de door de gemachtigde van de minister verstrekte gegevens blijkt onder meer dat er momenteel maar weinig gerechtelijke beroepen op de rollen staan die vatbaar zijn voor betwistig en dat het gevaar dat de thesaurie van de betrokken gemeenten in het gedrang komt door een voor de belastingplichtigen gunstige afloop van deze gedingen, weinig of niet aangetoond is ⁽²³⁾.

Mitsdien is het bestaan van uitzonderlijke omstandigheden of dwingende motieven van algemeen belang in de zin van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof niet voldoende gestaafd en dient artikel 2 zo te worden geredigeerd dat voorbehoud wordt gemaakt voor hangende gerechtelijke beroepen.

8. Ook al zou in casu worden voldaan aan de voorwaarden die worden gesteld voor de terugwerking (nr. 7.1 tot nr. 7.4), en, wat momenteel niet vaststaat, voor de weerslag op hangende gedingen (nr. 7.1, nr. 7.2. en nr. 7.5), geldt toch dat de geplande regularisatiemaatregel alleen betrekking kan hebben op belastingverordeningen waarvan de onwettigheid zou steunen op de omstandigheid dat, in tegenstelling tot de hierboven onder punt 2.3 uiteengezette rechtspraak van het Hof van Cassatie, doch overeenkomstig hetgeen sedert kort wordt gesteld in onder punt 2.5 vermelde arresten van hoven van beroep, een belastingverordeningen die een aanvullende belasting op de personenbelasting heft, "bindend", moet worden "verklaard" gedurende het betrokken belastbaar tijdperk en niet gedurende het jaar waarnaar het overeenkomstige aanslagjaar wordt genoemd.

⁽²³⁾ Zie nr. 2.5.

Het voorontwerp, dat globaal zo is gesteld dat het de betrokken belastingverordeningen ontdoet van elke onwettigheidsgrond, tenzij die te wijten aan terugwerking, zoals die krachtens de nieuwe rechtspraak wordt beschouwd, zou niet alleen niet voldoen aan de aangekondigde doelstelling, maar bovendien onevenredig zijn aan die doelstelling, en bijgevolg ongrondwettig, onder meer uit het oogpunt van het gelijkheidsbeginsel, in samenhang met de beginselen van rechtszekerheid en van scheiding der machten.

De bepaling moet worden geredigeerd rekening houdend met dit voorbehoud.

9. Globaal is het besluit dan ook dat artikel 2 moet worden herzien in het licht van de voorgaande opmerkingen.

Artikel 3

10. Artikel 3 van het voorontwerp, waarin wordt bepaald dat de bekendmaking in het Belgisch Staatsblad van de beslissing van de directeur omtrent de bezwaren geldt als kennisgeving van deze beslissingen, is niet aanvaardbaar om de redenen die de Raad van State opgeeft in zijn advies 34.611/2 van 5 februari 2003 over een voorontwerp van wet "dat de fiscale administratie toelaat een gemeenschappelijke beslissing betreffende administratieve beroepen inzake inkomstenbelastingen te nemen door middel van bekendmaking in het Belgisch Staatsblad".

Omtrent deze kwestie wordt in dat advies het volgende gesteld :

"Het is gevaarlijk en zonder precedent om [...] te bepalen dat de bekendmaking van de beslissing in het Belgisch Staatsblad geldt als kennisgeving van die beslissing aan elke belastingplichtige die het bezwaar heeft ingediend.

Zodoende wijkt de steller van het ontwerp af van een algemeen rechtsbeginsel dat vereist dat van elke persoonsgerichte beslissing persoonlijk kennis wordt gegeven aan de belanghebbende.

Bovendien is het niet onmogelijk dat in een of ander geval het bezwaar ontleend aan de ongrondwettigheid van een bepaling van het Wetboek niet volstrekt hetzelfde is als het bezwaar waaromtrent het Grondwettelijk Hof een beslissing heeft genomen, of dat het bezwaar een andere grief bevat waaraan de ambtenaar, die de collectieve beslissing tot verwerping neemt, niet noodzakelijk aandacht heeft geschonken. Het is ook niet uitgesloten dat het Grondwettelijk Hof, mocht er wederom een prejudiciële vraag aan worden voorgelegd over dezelfde regel, een andere uitspraak doet. In die gevallen heeft de belastingplichtige nog steeds belang bij het bezwaar dat hij heeft ingediend. Voorts kan de belastingplichtige in het beroep dat hij kan instellen bij de rechtbank van eerste aanleg, nog nieuwe middelen aanvoeren. Het is dus van cruciaal belang zijn rechten veilig te stellen. Daartoe moet de belastingplichtige enerzijds kennis kunnen nemen van de beslissing en van het georganiseerde beroep en anderzijds van de termijn - alsmede van de aanvang van die termijn - waarbinnen het beroep moet worden ingesteld. Aan die voorwaarden wordt niet voldaan wanneer wordt voorzien in bekendmaking in het Belgisch Staatsblad in plaats van in kennisgeving aan de reclamant.

Als men het bestuur vrijstelt van de verplichting om evenveel identieke persoonsgerichte beslissingen te nemen als er bezwaren zijn in het betrokken geval, is het van wezenlijk belang de naleving van het voornoemde algemene rechtsbeginsel te verzekeren en te voorzien in een kennisgeving bij uittreksel (waarin de identiteit van alle reclamanten niet hoeft te worden opgenomen) van de collectieve beslissing aan eenieder van de belanghebbenden, bij voorbeeld met een typebrief. [De voorliggende bepaling] moet dienovereenkomstig worden herzien" ⁽²⁴⁾.

⁽²⁴⁾ Advies 34.611/2, gegeven op 5 februari 2003 over een voorontwerp van wet "dat de fiscale administratie toelaat een gemeenschappelijke beslissing betreffende administratieve beroepen inzake inkomstenbelastingen te nemen door middel van bekendmaking in het Belgisch Staatsblad", opmerking nr. 3 onder artikel 2.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	Y. KREINS,	kamervoorzitter,
	P. VANDERNOOT,	staatsraden,
Mevrouw	M. BAGUET,	
de Heer	J. KIRKPATRICK,	assessor van de afdeling wetgeving,
Mevrouw	B. VIGNERON,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door de H. P. RONVAUX, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst werd nagezien onder toezicht van de H. P. VANDERNOOT.

DE GRIFFIER,

DE VOORZITTER,

B. VIGNERON

Y. KREINS