



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 100/2024
van 26 september 2024
Rolnummer : 8010**

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 207, zevende lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, ingevoegd bij artikel 53, 1^o, van de wet van 25 december 2017 « tot hervorming van de vennootschapsbelasting » (thans artikel 206/3, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992), gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Luik, afdeling Luik.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters Pierre Nihoul en Luc Lavrysen, en de rechters Yasmine Kherbache, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt en Magali Plovie, bijgestaan door griffier Nicolas Dupont, onder voorzitterschap van voorzitter Pierre Nihoul,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij vonnis van 23 mei 2023, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 9 juni 2023, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Luik, afdeling Luik, de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 207, zevende lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals ingevoerd bij artikel 53, 1^o, van de wet van 25 december 2017 (huidig artikel 206/3, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992), de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre die bepaling in die zin moet worden geïnterpreteerd dat de toepassing ervan een aanvullende belasting kan teweegbrengen die, in bepaalde situaties, afhangt van de beoordeling van de in artikel 444 van het WIB 1992 vermelde bewoordingen ‘ bij ontstentenis van kwade trouw kan worden afgezien van het minimum van 10 pct. belastingverhoging ’, aangezien geen enkel objectief noch ander criterium dat begrip definieert, met als gevolg dat enkel de taxatieambtenaar, en niet de wet, zou kunnen beoordelen of er een belastingschuld bestaat ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de nv « Products Supplies & Services Europe », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. Christophe Halet, advocaat bij de balie Luik-Hoei;
- de nv « Lantman », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. Thierry Lauwers, advocaat bij de balies te Gent en te Brussel (tussenkomen partij);
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. Isabelle Tasset, advocate bij de balie Luik-Hoei.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- de nv « Lantman »;
- de Ministerraad.

Bij beschikking van 29 mei 2024 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers Magali Plovie en Willem Verrijdt te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen was, dat geen terechtzitting zou worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek om te worden gehoord, zou hebben ingediend, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten na die termijn zouden worden gesloten en de zaak in beraad zou worden genomen.

Ingevolge het verzoek van een partij om te worden gehoord, heeft het Hof bij beschikking van 12 juni 2024 de dag van de terechtzitting bepaald op 10 juli 2024.

Op de openbare terechtzitting van 10 juli 2024 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. Thierry Lauwers, voor de nv « Lantman »;
 - . Mr. Aurore Dewulf, advocate bij de balie Waals-Brabant, *loco* Mr. Isabelle Tasset, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers Magali Plovie en Willem Verrijdt verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

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

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

De nv « Products Supplies & Services Europe », de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege, heeft haar aangifte in de vennootschapsbelasting met betrekking tot het aanslagjaar 2020 met 22 dagen vertraging ingediend. Zij had ook haar aangiftes met betrekking tot de aanslagjaren 2016, 2017 en 2018 niet tijdig ingediend.

De belastingadministratie heeft haar daarop een kennisgeving van aanslag van ambtswege voor het aanslagjaar 2020 gestuurd. Die aanslag van ambtswege is berekend op basis van het niet tijdig aangegeven resultaat van 33 143,10 euro. Een belastingverhoging van 50 % is toegepast, daar het een vierde overtreding betreft zonder de bedoeling de belasting te ontduiken. Met toepassing van artikel 207, zevende lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) is de verliesaftrek voor dat aanslagjaar verworpen.

De nv « Products Supplies & Services Europe » betwist de verwerping van haar beroepsverliezen door middel van een bezwaarschrift dat zij heeft ingediend bij de belastingadministratie en vervolgens, na de verwerping ervan, bij het verwijzende rechtscollege.

De nv « Products Supplies & Services Europe » doet voor het verwijzende rechtscollege gelden dat artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 willekeurig is in zoverre het de taxatieambtenaar toelaat om de goede trouw van de belastingplichtige discretionair te beoordelen.

Het verwijzende rechtscollege merkt op dat, vóór de invoeging van artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 bij artikel 53, 1^o (lees : 4^o), van de wet van 25 december 2017 « tot hervorming van de vennootschapsbelasting », de belastingverhoging kon worden berekend op een tot 0 euro beperkte belastbare grondslag, hetgeen de nv « Products Supplies & Services Europe » niet ertoe heeft aangezet haar aangifteplichten correct te vervullen. Het merkt overigens op dat het begrip « goede trouw » niet relevant is in het aan dat rechtscollege voorgelegde geschil, aangezien dat geschil een vierde overtreding betreft, ten aanzien waarvan de belastingadministratie over geen enkele beoordelingsmarge beschikt. Aangezien het verwijzende rechtscollege evenwel van oordeel is dat de door de verzoekende partij voorgestelde prejudiciële vraag nuttig is voor het oplossen van het geschil, legt het die prejudiciële vraag, na die enigszins te hebben geherformuleerd, voor aan het Hof.

III. In rechte

- A -

A.1. De nv « Products Supplies & Services Europe » zet uiteen dat de toepassing van artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 « in sommige situaties » afhangt van de beoordeling door de belastingadministratie van de goede trouw van de belastingplichtige, aangezien artikel 444, tweede lid, van hetzelfde Wetboek bepaalt dat « bij ontstentenis van kwade trouw kan worden afgezien van het minimum van 10 %-belastingverhoging ».

Volgens de nv « Products Supplies & Services Europe » behandelt artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 de belastingplichtigen die hun fiscale verplichtingen correct hebben vervuld en diegenen die een niet-tijdige of onjuiste belastingaangifte hebben ingediend, verschillend. Terwijl de aanslag in de vennootschapsbelasting van de belastingplichtigen van de eerste categorie wordt ingekohierd op basis van hun juist geachte aangifte krachtens artikel 339 van het WIB 1992, worden de belastingplichtigen van de tweede categorie onderworpen, enerzijds, aan een aanslag van ambtswege krachtens artikel 351 van hetzelfde Wetboek of aan een wijziging krachtens artikel 346 van hetzelfde Wetboek en, anderzijds, aan een belastingverhoging van minimum 10 %.

Artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 brengt onevenredige gevolgen met zich mee voor de belastingplichtigen die het voorwerp uitmaken van een aanslag van ambtswege, aangezien de in die bepaling bedoelde beperking van de verliesaftrek in dat geval betrekking heeft op het volledige resultaat. Op dezelfde wijze hebben de belastingverhogingen betrekking op alle niet tijdig aangegeven inkomsten. In geval van wijziging van de aangifte daarentegen beoogt de in artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 bedoelde beperking van de verliesaftrek echter alleen de verhoging van de belastbare grondslag. De belastingplichtigen van wie de aangifte wordt gewijzigd, kunnen dus steeds de verliesaftrek op het ongewijzigde deel van de belastbare grondslag

verrekenen. De belastingverhogingen die op hen van toepassing zijn, hebben overigens alleen betrekking op de inkomstenverhoging.

Voor een vennootschap die een onbestaande of zeer beperkte belastbare grondslag niet tijdig aangeeft, kan dus een buitensporige aanslag worden ingekohierd. De sanctie voor het niet tijdig indienen van de belastingaangifte is des te minder evenredig wanneer het een eerste overtreding betreft. In dat geval beoordeelt enkel de taxatieambtenaar of artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992, in samenhang gelezen met artikel 444 van hetzelfde Wetboek, wordt toegepast.

De nv « Products Supplies & Services Europe » zet uiteen dat sommige rechtscolleges de onevenredige gevolgen trachten te beperken die de in het geding zijnde bepaling met zich meebrengt voor de belastingplichtige. Zij verwijst in dat verband naar een vonnis van de Rechtbank van eerste aanleg te Gent van 13 september 2022 (nr. 21/655/A).

A.2.1. De Ministerraad merkt op dat artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 vereist dat wordt voldaan aan twee cumulatieve voorwaarden : enerzijds, de wijziging van de aangifte van de vennootschap of de aanslag van ambtswege van haar inkomsten en, anderzijds, de effectieve toepassing van een belastingverhoging. Die bepaling vereist niet dat de belastingadministratie, in geval van een in artikel 351 van hetzelfde Wetboek bedoelde aanslag van ambtswege, de door de belastingplichtige niet tijdig aangegeven inkomsten wijzigt. De doelstelling van de wetgever bestaat erin, enerzijds, de daadwerkelijke aanslag van de verhogingen volgend op belastingcontroles te verzekeren en, anderzijds, de vennootschappen ertoe aan te zetten hun aangifteverplichtingen correct te vervullen. Artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 wordt niet in werking gesteld wanneer een 10 %-verhoging niet daadwerkelijk wordt toegepast ten aanzien van een eerste overtreding begaan bij ontstentenis van kwade trouw of ten aanzien van een stijging van de inkomsten die minder bedraagt dan 2 500 euro. De verliezen waarvan de aftrek niet is toegestaan voor een bepaald aanslagjaar krachtens artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992, kunnen altijd worden afgetrokken tijdens een later belastbaar tijdperk, op voorwaarde dat de vennootschap haar fiscale verplichtingen naleeft. Die bepaling brengt dus uitsluitend een vervroegde inning van de belasting met zich mee.

De Ministerraad voert in hoofdorde aan dat de prejudiciële vraag kennelijk niet nuttig is voor het oplossen van het geschil. De prejudiciële vraag betreft de in artikel 444, tweede lid, van het WIB 1992 beoogde situatie waarin de belastingadministratie de mogelijkheid heeft om ervan af te zien een belastingverhoging van 10 % op te leggen bij ontstentenis van kwade trouw en uitsluitend voor de eerste overtreding. De belastingadministratie beschikt niet over een dergelijke mogelijkheid in het bodemgeschil, aangezien dat geschil een vierde overtreding betreft. Die vierde overtreding werd bestraft met een belastingverhoging van 50 % overeenkomstig de schaal van belastingverhogingen vastgesteld in artikel 225 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 « tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 » (hierna : het KB/WIB 1992), met toepassing van artikel 444, eerste lid, van het WIB 1992. De wetgever heeft gewild dat die schaal wordt opgelegd aan de belastingadministratie zonder beoordelingsmarge van harentwege wanneer het percentage van de verhoging 10 % overschrijdt. De redenering van het verwijzende rechtscollege is moeilijk te begrijpen omdat het zelf toegeeft dat het begrip « goede trouw » zonder belang is voor het aan dat rechtscollege voorgelegde geschil.

De Ministerraad is in ondergeschikte orde van mening dat de in het geding zijnde bepaling de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet schendt. Zoals het Hof heeft geoordeeld bij zijn arrest nr. 7/2019 van 23 januari 2019 (ECLI:BE:GHCC:2019:ARR.007), laat de in artikel 444, tweede lid, van het WIB 1992 bedoelde mogelijkheid voor de belastingadministratie om af te zien van het minimum van 10 %-belastingverhoging toe het evenredigheidsbeginsel in acht te nemen. Die mogelijkheid geeft geen aanleiding tot willekeurige beslissingen. Zij is afgebakend door de administratieve commentaar op het WIB 1992 en heeft tot gevolg dat de belastingadministratie kan beslissen om het minimum van 10 % verhoging te behouden enkel en alleen na de omstandigheden van elke zaak te hebben onderzocht. De belastingplichtige kan in elk geval het standpunt van de belastingadministratie betwisten door bij die laatste een bezwaarschrift in te dienen en, in voorkomend geval, een beroep aan te tekenen bij de rechtbanken. De wetgever kan niet worden verweten dat hij geen criteria heeft vastgelegd die dermate nauwkeurig zijn dat de belastingadministratie en de rechter over geen enkele beoordelingsbevoegdheid meer zouden beschikken in een aangelegenheid die wordt gekenmerkt door zeer uiteenlopende situaties. In ons systeem van aangiften is het aan de belastingplichtige om zijn fiscale verplichtingen te vervullen. Zoals het verwijzende rechtscollege dat preciseerd in de verwijzingsbeslissing, biedt artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 de mogelijkheid om de door de wetgever nagestreefde doelstellingen te bereiken, in tegenstelling tot het systeem dat vroeger van kracht was.

A.2.2. De Ministerraad voert aan dat de nv « Products Supplies & Services Europe » artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 veel verder bekritiseert dan de in de prejudiciële vraag beoogde hypothese. Het niet tijdig indienen van een belastingaangifte is nadelig voor de Staat, daar het hem kan beletten de belasting binnen de wettelijke termijnen te heffen en daar het extra werk tweebrengt voor zijn diensten. De procedure van wijziging bedoeld in artikel 346 van het WIB 1992 en de procedure van aanslag van ambtswege bedoeld in artikel 351 van hetzelfde Wetboek zijn twee verschillende procedures. De wetgever kan niet worden verweten dat hij niet alle hypothesen beoogt.

A.3. De nv « Lantman » is van mening dat zij over een belang beschikt om tussen te komen, aangezien zij wordt geconfronteerd met een aanslag waarvoor artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 wordt toegepast na een 10 %-belastingverhoging, aanslag die zij betwist in het kader van een lopende rechtszaak. De nv « Lantman » komt tussen in de hoedanigheid van vereffenaar van de nv « Steelinvest », die ontbonden en vereffend werd op 19 december 2019. De belastingadministratie heeft de belastbare grondslag van de nv « Steelinvest » gewijzigd voor het aanslagjaar 2019. Zij heeft een 10 %-belastingverhoging toegepast voor een eerste overtreding zonder de bedoeling de belasting te ontduiken, krachtens artikel 444 van het WIB 1992 *juncto* artikel 226 (lees : 225), van het KB/WIB 1992. Zij heeft geweigerd de verliezen van het belastbare tijdperk ten belope van 911 421,52 euro af te trekken overeenkomstig artikel 207, zevende lid, van hetzelfde Wetboek. Een aanslag in de vennootschapsbelasting ten bedrage van 46 915,39 euro werd vervolgens gevestigd ten laste van de nv « Steelinvest » voor het aanslagjaar 2019. Nadat haar bezwaarschrift tegen die aanslag werd verworpen, heeft de nv « Lantman » een vordering ingesteld voor de Rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen. Zij heeft die Rechtbank verzocht om prejudiciële vragen te stellen aan het Hof over de grondwettigheid van artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992.

De nv « Lantman » voert aan dat zij wordt geconfronteerd met hetzelfde geval als hetwelk ten grondslag ligt aan de thans onderzochte prejudiciële vraag. Zij doet gelden dat de daadwerkelijke toepassing van een 10 %-belastingverhoging op het deel van het resultaat dat het voorwerp uitmaakt van een wijziging of een aanslag van ambtswege « aanleiding geeft tot » de toepassing van artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 en, bijgevolg, tot het ontstaan van een minimale belastbare grondslag. De belastingadministratie is echter niet verplicht om een 10 %-belastingverhoging op te leggen bij ontstentenis van kwade trouw. Het al dan niet toepassen van artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 berust bijgevolg op de discretionaire beoordeling van de belastingadministratie over het al dan niet toepassen, bij ontstentenis van kwade trouw, van een 10 %-belastingverhoging. De belastingadministratie heeft erkend dat zij over een dergelijke beoordelingsbevoegdheid beschikt in haar syntheseconclusies in de lopende rechtszaak waarin de nv « Lantman » partij is. De wetgever heeft geen richtsnoeren vastgelegd aan de hand waarvan kan worden bepaald wanneer de belastingadministratie al dan niet afziet van een 10 %-verhoging bij ontstentenis van kwade trouw.

Volgens de nv « Lantman » moet de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde bepaling met artikel 170, § 1, van de Grondwet eveneens worden onderzocht. De draagwijdte van de prejudiciële vraag zou daardoor niet worden gewijzigd, daar die bepaling in verband staat met de in de prejudiciële vraag vermelde toetsingsnormen.

De nv « Lantman » voert aan dat artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 de artikelen 10, 11, 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet schendt, in zoverre het aan een niet-verkozen orgaan de bevoegdheid laat om de belastbare grondslag, het uiteindelijke bedrag van de belasting en de eventueel van toepassing zijnde vrijstellingen te bepalen en in zoverre het de belastingplichtige niet toelaat met een minimaal niveau van voorzienbaarheid het belastingstelsel te bepalen dat op hem zal worden toegepast. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat de wetgever heeft verondersteld dat geen enkele belastingverhoging zou worden toegepast in geval van een te goeder trouw begane overtreding. De belastingadministratie houdt hiermee echter geen rekening in het geval van de nv « Lantman ». Bij ontstentenis van door de wet vastgelegde criteria is de controle van de rechter even willekeurig als de beslissing van de belastingadministratie. De rechtsleer sluit zich aan bij het standpunt van de nv « Lantman ». Volgens die laatste verantwoordt niets dat de gevolgen van artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 worden gehandhaafd voor het verleden. De gevolgen van de in het geding zijnde bepaling zouden in elk geval niet kunnen worden gehandhaafd ten aanzien van de lopende rechtszaken.

A.4. De Ministerraad antwoordt ten eerste dat de situatie van de nv « Steelinvest » verschilt van de situatie voor het verwijzende rechtscollege. Ten tweede staat het niet aan de nv « Lantman » de draagwijdte van de prejudiciële vraag uit te breiden. Ten derde is artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 duidelijk en nauwkeurig. Ten vierde is de kritiek van de nv « Lantman » in werkelijkheid gericht tegen artikel 444 van het WIB 1992. Ten vijfde zal geen enkele verhoging worden vastgelegd in geval van overmacht. Ten zesde kan een automatische sanctie voor een eerste overtreding worden vermeden, daar de belastingadministratie de mogelijkheid heeft om af te zien van de 10 %-verhoging. Het is coherent dat rekening kan worden gehouden met de afrekbare verliezen

ingeval er wordt afgezien van de 10 %-verhoging, op gevaar af de belastingplichtige ten aanzien van wie de belastingadministratie toegevend is geweest, zwaarder te belasten. Ten zevende heeft de belastingadministratie voor de Rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen haar beslissing verantwoord om niet af te zien van de 10 %-verhoging ten aanzien van de nv « Steelinvest ».

- B -

B.1.1. Artikel 207, zevende lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), zoals het van toepassing is op het aanslagjaar 2020, bepaalt :

« Geen van deze aftrekken noch compensatie met het verlies van het belastbare tijdperk mag worden verricht [...] op het gedeelte van het resultaat dat het voorwerp uitmaakt van een wijziging van de aangifte bedoeld in artikel 346 of een aanslag van ambtswege bedoeld in artikel 351 waarvoor de in artikel 444 bedoelde belastingverhogingen tegen een percentage gelijk of hoger dan 10 % effectief worden toegepast, met uitzondering in dit laatste geval van de overeenkomstig artikel 205, § 2, aftrekbare inkomsten ».

Artikel 351 van het WIB 1992 voorziet erin dat de belastingadministratie de aanslag ambtshalve kan vestigen op het bedrag van de belastbare inkomsten die zij kan vermoeden op grond van de gegevens waarover zij beschikt, met name wanneer de belastingplichtige zijn belastingaangifte niet tijdig indient.

Artikel 444 van het WIB 1992, zoals het van toepassing is op het aanslagjaar 2020, bepaalt :

« Bij niet-aangifte, bij laattijdige overlegging van de aangifte of in geval van onvolledige of onjuiste aangifte, worden de op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen, bepaald voor enige verrekening van de voorheffingen, de belastingkredieten, het forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting en de voorafbetalingen, vermeerderd met een belastingverhoging die wordt bepaald naar gelang van de aard en de ernst van de overtreding, volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld en gaande van 10 % tot 200 % van de op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen.

Bij ontstentenis van kwade trouw kan worden afgezien van het minimum van 10 %-belastingverhoging.

Het totaal van de op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen en de belastingverhogingen mag niet hoger zijn dan het bedrag van de niet aangegeven inkomsten.

De verhoging wordt slechts toegepast wanneer de niet aangegeven inkomsten 2.500 euro bereiken.

Geen belastingverhoging wordt toegepast, wanneer verdoken meerwinsten, als bedoeld in de artikelen 219 en 233, tweede lid, terug in de boekhouding worden opgenomen in een later boekjaar dan het boekjaar tijdens hetwelk de meerwinst werd verwezenlijkt volgens de in datzelfde artikel 219, vierde lid, bedoelde voorwaarden ».

B.1.2. De bewoordingen « op het gedeelte van het resultaat dat het voorwerp uitmaakt van een wijziging van de aangifte bedoeld in artikel 346 of een aanslag van ambtswege bedoeld in artikel 351 waarvoor de in artikel 444 bedoelde belastingverhogingen tegen een percentage gelijk of hoger dan 10 pct. effectief worden toegepast, met uitzondering in dit laatste geval van de overeenkomstig artikel 205, § 2, aftrekbare inkomsten » werden ingevoegd in artikel 207, tweede lid (thans zevende lid), van het WIB 1992 bij artikel 53, 4^o, van de wet van 25 december 2017 « tot hervorming van de vennootschapsbelasting », dat van toepassing is vanaf het aanslagjaar 2019 (artikel 86, A, van dezelfde wet).

Die maatregel werd in de parlementaire voorbereiding verantwoord als volgt :

« [Deze] bepaling vervolledigt het huidige artikel 207, tweede lid, WIB 92, (dat zevende lid werd) teneinde de daadwerkelijke aanslag volgend op belastingcontroles te verzekeren.

Om de vennootschappen aan te sporen hun aangifteplichten correct te vervullen, zal er, met uitzondering van de DBI-aftrek voor het jaar zelf, voortaan geen fiscale aftrek meer worden toegestaan (dit geldt ook voor de verliezen van het boekjaar zelf), op de verhogingen van de belastbare grondslag die worden vastgesteld na een belastingcontrole (minimale belastbare grondslag). Deze maatregel beoogt eveneens om een grotere fiscale eenvormigheid te bekomen (' *compliance* ').

Deze bepaling zal evenwel slechts worden toegepast in geval van effectieve toepassing van de in artikel 444, WIB 92 vermelde belastingverhogingen tegen eenzelfde of een hoger percentage dan 10 pct.

De effectieve belasting, zonder aftrek van aftrekbare elementen, op verhogingen van de belastbare grondslag zal van toepassing worden indien een belastingverhoging effectief wordt toegepast. In de gevallen waar een belastingverhoging van 10 pct. van toepassing is, maar deze niet effectief wordt toegepast (bij ontstentenis van kwade trouw), zal de maatregel geen toepassing vinden indien het een eerste overtreding betreft.

In de andere gevallen zal er steeds effectief belasting dienen te worden betaald door de belastingplichtige.

De bepaling in ontwerp zal dus steeds van toepassing zijn in geval van fraude, het tarief van de belastingverhogingen bedraagt in dat geval immers altijd minstens 50 pct. » (*Parl. St.*, Kamer, 2017-2018, DOC 54-2864/001, pp. 94-95).

B.1.3. De schaal van verhogingen waarin artikel 444 van het WIB 1992 voorziet, is door artikel 225 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 « tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 » (hierna : het KB/WIB 1992) als volgt vastgesteld :

	Aard van de overtredingen	Verhogingen
A.	Niet-aangifte te wijten aan omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige :	Nihil
B.	Niet-aangifte zonder het opzet de belasting te ontduiken : - 1e overtreding (zonder inachtneming van de in A vermelde gevallen van niet-aangifte) : - 2e overtreding : - 3e overtreding : Vanaf de 4e overtreding worden de overtredingen van deze aard bij C ingedeeld en als zodanig bestraft.	10 pct. 20 pct. 30 pct.
C.	Niet-aangifte met het opzet de belasting te ontduiken : - 1e overtreding : - 2e overtreding : - 3e overtreding en volgende overtredingen :	50 pct. 100 pct. 200 pct.
D.	Niet-aangifte gepaard gaande met ofwel onjuistheid of verwijzing door valsheid of gebruik van valse stukken tijdens de verificatie van de belastingtoestand, ofwel met een omkoping of een poging tot omkopen van ambtenaren : in alle gevallen :	200 pct.

B.1.4. De inhoud van artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 werd verplaatst naar artikel 206/3, § 1, van hetzelfde Wetboek door de artikelen 12 en 15, c), van de wet van 21 januari 2022 « houdende diverse fiscale bepalingen » (*Parl. St.*, Kamer, 2021-2022, DOC 55-2351/001, pp. 15-16), dat van toepassing is vanaf het aanslagjaar 2022 (artikel 23 van dezelfde wet).

Die wijziging heeft geen weerslag op het onderzoek van de prejudiciële vraag.

B.2. Het verwijzende rechtscollege vraagt het Hof of artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992, zoals het van toepassing is op het aanslagjaar 2020, bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, « in zoverre die bepaling in die zin moet worden geïnterpreteerd dat de toepassing ervan een aanvullende belasting kan teweegbrengen die, in bepaalde situaties, afhangt van de beoordeling van de in artikel 444 van het WIB 1992 vermelde bewoordingen ‘ bij ontstentenis van kwade trouw kan worden afgezien van het minimum van 10 pct. belastingverhoging ’, aangezien geen enkel objectief noch ander criterium dat begrip

definieert, met als gevolg dat enkel de taxatieambtenaar, en niet de wet, zou kunnen beoordelen of er een belastingschuld bestaat ».

B.3. De Ministerraad voert aan dat de prejudiciële vraag niet nuttig is voor het oplossen van het geschil ten gronde, aangezien zij betrekking heeft op de in artikel 444, tweede lid, van het WIB 1992 bedoelde situatie waarin de belastingadministratie ervan kan afzien een belastingverhoging van 10 % op te leggen bij ontstentenis van kwade trouw bij een eerste overtreding, terwijl het bodemgeschil betrekking heeft op een vierde overtreding en bijgevolg een belastingverhoging van 50 %.

B.4. In de regel komt het de verwijzende rechter toe te oordelen of het antwoord op de prejudiciële vraag nuttig is voor het oplossen van het geschil. Alleen indien dat klaarblijkelijk niet het geval is, kan het Hof beslissen dat de vraag geen antwoord behoeft.

B.5.1. De in artikel 444 van het WIB 1992 beoogde belastingverhoging is een administratieve sanctie waarin de wetgever heeft voorzien bij niet-aangifte, in geval van niet-tijdige overlegging van de aangifte of in geval van onvolledige of onjuiste aangifte, voor zover de niet aangegeven inkomsten hoger liggen dan 2 500 euro.

De belastingen die verschuldigd zijn op het niet-aangegeven inkomstengedeelte worden vermeerderd met een belastingverhoging die, naargelang van de aard en de ernst van de overtreding, door de Koning wordt bepaald, zonder dat het totaal hoger mag zijn dan het bedrag van de niet-aangegeven inkomsten.

Volgens de schaal van verhogingen waarin het voormelde artikel 225 van het KB/WIB 1992 voorziet, wordt een eerste overtreding bestraft met 10 %-belastingverhoging.

Krachtens artikel 444, tweede lid, van het WIB 1992, in samenhang gelezen met artikel 225 van het KB/WIB 1992, kan de belastingadministratie ervan afzien de minimale belastingverhoging van 10 % op te leggen die van toepassing is op een eerste overtreding « bij ontstentenis van kwade trouw ».

B.5.2. Artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 bepaalt dat geen enkele verliesaftrek van het belastbare tijdperk kan worden verricht op het deel van het resultaat dat het voorwerp

uitmaakt van een aanslag van ambtswege « waarvoor de in artikel 444 bedoelde belastingverhogingen tegen een percentage gelijk of hoger dan 10 % effectief worden toegepast ».

Zoals in de in B.1.2 geciteerde parlementaire voorbereiding wordt vermeld, volgt daaruit dat, wanneer de belastingadministratie, krachtens artikel 444, tweede lid, van het WIB 1992, in samenhang gelezen met artikel 225 van het KB/WIB 1992, ervan afziet de minimale belastingverhoging van 10 % op te leggen die van toepassing is op een eerste bij ontstentenis van kwade trouw begane overtreding, het in artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 vermelde verbod op verliesaftrek niet van toepassing is.

B.6.1. Het bodemgeschil betreft een vierde overtreding, die aanleiding heeft gegeven tot een belastingverhoging van 50 %, zodat, zoals het verwijzende rechtscollege zelf opmerkt, de mogelijkheid bedoeld in artikel 444, tweede lid, van het WIB 1992, in samenhang gelezen met artikel 225 van het KB/WIB 1992, om af te zien van de minimale belastingverhoging van 10 % voor een eerste bij ontstentenis van kwade trouw begane overtreding hierop niet van toepassing is.

B.6.2. Een antwoord op de prejudiciële vraag is klaarblijkelijk niet nuttig voor het oplossen van het geschil.

De exceptie is gegrond.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

De prejudiciële vraag behoeft geen antwoord.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 26 september 2024.

De griffier,

De voorzitter,

Nicolas Dupont

Pierre Nihoul