



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 129/2024  
van 21 november 2024  
Rolnummer : 8057**

*In zake* : de prejudiciële vragen betreffende artikel 207, zevende lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing voor het aanslagjaar 2019, gesteld door de Franstalige Rechtbank van eerste aanleg te Brussel.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters Pierre Nihoul en Luc Lavrysen, en de rechters Thierry Giet, Yasmine Kherbache, Danny Pieters, Sabine de Bethune en Magali Plovie, bijgestaan door griffier Frank Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter Pierre Nihoul,

wijst na beraad het volgende arrest :

*I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging*

Bij vonnis van 21 juni 2023, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 6 juli 2023, heeft de Franstalige Rechtbank van eerste aanleg te Brussel de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« 1. Is artikel 207, zevende lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, in de versie ervan die van toepassing is op het geschil, bestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet en met het evenredigheidsbeginsel, in zoverre het, wanneer toepassing wordt gemaakt van de in artikel 351 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen bedoelde procedure van aanslag van ambtswege, de administratie ertoe machtigt het belastbaar resultaat te bepalen zonder dat resultaat te compenseren met het verlies van het belastbare tijdperk :

- ongeacht of de belastingplichtige zijn niet-tijdige aangifte al dan niet vóór de kennisgeving van aanslag van ambtswege heeft ingediend;

- ongeacht of de aangifte die de belastingplichtige vóór de kennisgeving van aanslag van ambtswege heeft ingediend, al dan niet wordt gewijzigd;

- ongeacht of er ten aanzien van de belastingplichtige verhogingen tegen een maximum- of lager tarief zijn ingekohierd;

- zonder rekening te houden met de hoogte van de betrokken verliezen ?

2. Is artikel 207, zevende lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, in de versie ervan die van toepassing is op het geschil, bestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet en met het evenredigheidsbeginsel, in zoverre het alle overgedragen verliezen in geval van aanslag van ambtswege verwerpt, terwijl diezelfde bepaling, wanneer de belastingaangifte van de belastingplichtige wordt gewijzigd met toepassing van artikel 346 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, enkel ertoe leidt dat die aftrekken en die compensatie alleen zijn verboden op het gedeelte van het resultaat dat het voorwerp uitmaakt van een wijziging van de aangifte ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- de cv erkend als so « BEPS », bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Pierre Willemart, advocaat bij de balie te Brussel;
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Valérie Poisson, advocate bij de balie te Brussel.

Bij beschikking van 25 september 2024 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers Thierry Giet en Sabine de Bethune 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.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, 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 coöperatieve vennootschap erkend als sociale onderneming (cvso) « BEPS » heeft geen aangifte in de vennootschapsbelasting met betrekking tot het aanslagjaar 2019 ingediend binnen de wettelijke termijn, die was vastgesteld op 15 januari 2020. Bij een schrijven van 11 februari 2020 werd zij verzocht haar aangifte in te dienen binnen een termijn van veertien dagen. Zij heeft die aangifte ingediend op 2 maart 2020 en er werd haar op 11 juni 2020 kennisgegeven van een aanslag van ambtswege, om reden dat zij haar aangifte niet binnen de wettelijke termijn had ingediend. In de kennisgeving van aanslag wordt een historiek van vier eerdere niet-tijdige indieningen vermeld, namelijk voor de aanslagjaren 2011, 2014, 2015 en 2017.

Voor de Franstalige Rechtbank van eerste aanleg te Brussel betwist de cvso « BEPS » de inkohiering van ambtswege, die is verricht op grond van de gegevens van haar aangifte maar zonder rekening te houden met de overgedragen verliezen, met een verhoging van 100 % aangezien het een vijfde overtreding betreft.

De Rechtbank is van oordeel dat de niet-tijdige indiening is bewezen en dat de aanslag van ambtswege dus regelmatig is. Zij oordeelt bovendien dat de verhoging verantwoord is. Zij is van oordeel dat het tarief van de verhoging niet als onrechtmatig kan worden beschouwd ten aanzien van de situatie van herhaling.

Wat de niet-inaanmerkingneming van de verliezen betreft, merkt de Rechtbank op dat artikel 207, zevende lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) automatisch wordt toegepast, zonder rekening te houden met enige andere omstandigheid dan de toepassing van een aanslag van ambtswege met verhoging, terwijl de eisende partij voor die Rechtbank een aangifte heeft ingediend die weliswaar niet tijdig is maar dateert van vóór de kennisgeving van de aanslag van ambtswege, dat met de ingediende aangifte als dusdanig rekening is gehouden om de belasting te vestigen, dat het bedrag van de desbetreffende verliezen te dezen aanzienlijk is en dat, hoewel verhogingen worden ingekohierd ten aanzien van de belastingplichtige, zulks niet tegen het reglementaire maximumtarief geschiedt. Zij vraagt zich dan ook af of die bepaling bestaanbaar is met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie en stelt, op voorstel van de eisende partij voor die Rechtbank, de hiervoor weergegeven vragen.

### III. *In rechte*

- A -

#### *Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag*

A.1.1. De cvso « BEPS » is van mening dat de in het geding zijnde bepaling klaarblijkelijk een repressief karakter vertoont, aangezien de toepassing ervan ertoe strekt het bestraffende karakter van de belastingverhoging te versterken door aan de belastingplichtige de mogelijkheid te ontzeggen om aftrekken te verrichten op het belastbaar resultaat van het aanslagjaar. Zij merkt op dat de wetgever evenwel geen enkele regel heeft aangenomen die kan verzekeren dat de zwaarte van de sanctie niet de grenzen overschrijdt van wat passend en noodzakelijk is voor de verwezenlijking van het nagestreefde doel, namelijk de effectieve belasting waarborgen van de verhogingen van de belastbare grondslag die bij een belastingcontrole aan het licht zijn gekomen. Zij doet gelden dat, wanneer de aanslag van ambtswege een niet-tijdige indiening van de aangifte bestraft, de verhoging van de belastbare grondslag voortvloeit uit een wijziging van de aangifte door de belastingplichtige zelf en de administratie geen enkele wijziging aanbrengt in de inhoud van de niet tijdig ingediende aangifte, het gedrag van de belastingplichtige geen maatschappelijke onrust heeft gecreëerd en de Schatkist geen enkel nadeel heeft geleden. Zij voegt eraan toe dat de zwaarte van de sanctie, die op dezelfde wijze wordt toegepast ongeacht de omvang van de geweigerde aftrekken, niet afhangt van de ernst van de overtreding maar wel van de omvang van de aftrekken die niet kunnen worden verricht.

A.1.2. Zij is van mening dat de automatische toepassing van de in het geding zijnde bepaling in alle gevallen waarin een aangifte niet tijdig wordt ingediend, te dezen leidt tot het volkomen onevenredig bestraffen van de belastingplichtige die zijn aangifte heeft ingediend vóór het versturen van een kennisgeving van aanslag van ambtswege en wiens aangifte in aanmerking wordt genomen zonder wijziging door de administratie. Zij besluit daaruit dat de toepassing van artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 in dat geval ertoe leidt dat belastingplichtigen die, hoewel zij het voorwerp van een aanslag van ambtswege uitmaken, zich niet in vergelijkbare situaties bevinden ten aanzien van het nakomen van hun aangifteverplichtingen, aan een identieke behandeling worden onderworpen.

A.2.1. De Ministerraad zet uiteen dat het door de wetgever nagestreefde doel, toen hij artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 heeft aangenomen, erin bestond de effectieve belasting van de verhogingen ingevolge controles te waarborgen en de ondernemingen aan te sporen hun aangifteverplichtingen correct te vervullen. Hij preciseert dat die bepaling enkel uitwerking heeft wanneer een in artikel 444 van het WIB 1992 bedoelde belastingverhoging van 10 % of meer effectief wordt toegepast. Hij voegt eraan toe dat twee cumulatieve voorwaarden moeten worden vervuld opdat de in het geding zijnde bepaling wordt toegepast : enerzijds, de wijziging van de aangifte van de vennootschap of de aanslag van ambtswege van haar inkomsten en, anderzijds, de effectieve toepassing van belastingverhogingen. Hij leidt daaruit af dat die bepaling enkel van toepassing is op de vennootschappen die hun fiscale verplichtingen niet nakomen zonder zich op hun goede trouw te kunnen beroepen, op de vennootschappen die de belastingwet herhaaldelijk overtreden en op de vennootschappen waarvan is bewezen dat zij fraude hebben gepleegd. Hij voegt eraan toe dat die bepaling het gebrek verhelpt dat verband hield met de wijze van berekening van de verhoging, die vereiste dat een belasting, om effectief te zijn, verschuldigd moest zijn, zodat een belastingplichtige die voldoende overgedragen verliezen of andere aftrekbare elementen kon aftrekken van zijn belastbare grondslag, gevrijwaard bleef tegen elke sanctie. Hij preciseert eveneens dat de verliezen waarvan de aftrek niet is toegestaan krachtens artikel 207, zevende lid, van het

WIB 1992, kunnen worden afgetrokken tijdens latere belastbare tijdperken voor zover de vennootschap haar fiscale verplichtingen nakomt, zodat de bekritiseerde maatregel in werkelijkheid erop neerkomt dat wordt vooruitgelopen op de inning van de belasting.

A.2.2. De Ministerraad brengt in herinnering dat het Hof, bij het arrest nr. 7/2019 van 23 januari 2019 (ECLI:BE:GHCC:2019:ARR.007), heeft geoordeeld dat het van wezenlijk belang is dat belastingplichtigen een aangifte van inkomsten indienen en dat de niet-aangifte moet worden bestraft. Hij beklemtoont dat het niet indienen van een belastingaangifte binnen de wettelijke termijnen nadelig is voor de Belgische Staat. Hij is van mening dat de bij artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 ingevoerde maatregel waarborgt dat wordt tegemoetgekomen aan de door de wetgever vastgestelde doelstellingen : een effectieve belasting en de naleving van de fiscale verplichtingen. Hij voegt eraan toe dat, indien de verliezen de belastbare grondslag van het aanslagjaar zouden kunnen verminderen, de verhoging niet volledig van toepassing zou kunnen zijn en uiteindelijk de vennootschap niet zou ontraden op te houden met het niet nakomen van haar verplichtingen. Hij preciseert eveneens dat artikel 444, tweede lid, van het WIB 1992 de Staat de mogelijkheid biedt om af te zien van het minimum van 10 % belastingverhoging bij ontstentenis van kwade trouw van de belastingplichtige, hetgeen bijdraagt tot de inachtneming van het evenredigheidsbeginsel.

A.2.3. De Ministerraad doet gelden dat de wetgever niet kan worden verweten dat hij niet alle gevallen in ogenschouw neemt, aangezien het feit dat geen aangifte wordt ingediend binnen de wettelijke termijnen, velerlei oorzaken kan hebben. Hij merkt eveneens op dat de belastingplichtige door het systeem van aangiften kan verzoeken om de toekenning van een extra termijn om de aangifte in te dienen. Hij is van mening dat het extra werk voor de belastingadministratie en de ontwrichting van de diensten die wordt veroorzaakt door belastingplichtigen die geen aangifte indienen of die ze te laat indienen, verantwoord is dat de maatregel wordt toegepast zonder dat rekening wordt gehouden met de verschillen waarop in de prejudiciële vraag is gewezen.

A.3.1. De cvso « BEPS » betwist dat de wetgever twee onderscheiden doelstellingen heeft nagestreefd met de in het geding zijnde bepaling. Volgens haar maakt niets in de parlementaire voorbereiding het mogelijk enige bedoeling van de wetgever af te leiden om de aftrek te weigeren van de overgedragen verliezen op het gedeelte van het resultaat dat niet voortvloeit uit een wijziging van de inkomsten die door de belastingplichtige – zij het niet tijdig – zijn aangegeven. Zij voegt eraan toe dat de verwijzing, in de in het geding zijnde bepaling, naar het gedeelte van het resultaat dat het voorwerp uitmaakt van een aanslag van ambtswege, enkel zin heeft indien het wordt begrepen als het gedeelte van het resultaat dat voortvloeit uit een wijziging van de aangifte in het kader van de procedure van aanslag van ambtswege.

A.3.2. Zij merkt op dat de Ministerraad niet antwoordt op het argument volgens hetwelk er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de tekortkoming die wordt verweten aan een belastingplichtige die zich in een situatie zoals de hare bevindt en de sanctie die hem wordt opgelegd. Zij voegt eraan toe dat het niet juist is te beweren dat, indien geen enkel resultaat belastbaar is ten aanzien van de belastingplichtige wegens overgedragen verliezen of wegens een verlies van het aanslagjaar, het ontradende effect van de belastingverhoging enkel zou kunnen worden bereikt via de toepassing van artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992. Zij preciseert in dat verband dat een belastingverhoging in een dergelijk geval effectief wordt ingekohierd, hetgeen de administratie de mogelijkheid biedt om bij de volgende overtreding een hoger verhogingspercentage toe te passen.

A.4. De Ministerraad betwist de bewering van de cvso « BEPS » volgens welke de niet-tijdige indiening van een belastingaangifte niet nadelig is voor de Staat.

#### *Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag*

A.5. De cvso « BEPS » brengt in herinnering dat de wetgever, door de invoering van de in het geding zijnde bepaling in het WIB 1992, de effectieve belasting van de verhogingen van de belastbare grondslag wou waarborgen. Zij is van mening dat de toepassing van de in het geding zijnde bepaling de belasting van een hoger resultaat dan hetwelk voortvloeit uit een – zelfs niet-tijdige – aangifte waarin de administratie geen enkele wijziging aanbrengt, redelijkerwijs niet mogelijk kan maken, aangezien er in dat geval geen sprake is van een verhoging van de belastbare grondslag. Zij leidt daaruit af dat de in het geding zijnde bepaling hoe dan ook in die zin moet worden geïnterpreteerd dat zij de compensatie met het verlies van het belastbare tijdperk enkel verbiedt op het gedeelte dat het voorwerp uitmaakt van een wijziging, zonder onderscheid naargelang die wijziging is doorgevoerd in het kader van een procedure van wijziging van de aangifte met toepassing van artikel 346 van het WIB 1992 of in het kader van een procedure van aanslag van ambtswege met toepassing van artikel 351 van het WIB 1992.

A.6.1. De Ministerraad is van mening dat het verwijzende rechtscollege uitgaat van een verkeerd postulaat wanneer het van oordeel is dat het gebruik van de in artikel 351 van het WIB 1992 bedoelde procedure van aanslag van ambtswege *de facto* tot de verwerping van alle verliezen en aftrekken leidt. Hij preciseert dat de in het geding zijnde bepaling niet ertoe strekt de verliezen en andere fiscale aftrekken van de belastingplichtige definitief te verwerpen omdat zij enkel overgedragen zijn, teneinde de belasting die bijna was ontdoken en, bijgevolg, de verschuldigde verhogingen effectief te maken.

A.6.2. Hij doet gelden dat de wijzigingsprocedure van artikel 346 van het WIB 1992 en de procedure van aanslag van ambtswege van artikel 351 van het WIB 1992 twee weliswaar onderscheiden procedures zijn, die evenwel allebei ertoe strekken de bestanddelen van een niet-aangegeven belastbare grondslag vast te stellen. Hij is dan ook van mening dat het legitiem is om de in het geding zijnde bepaling toe te passen in het geval van een aanslag van ambtswege.

A.7. De cvso « BEPS » beklemtoont dat, in het geval waarin geen enkele wijziging wordt aangebracht door de administratie in een niet-tijdige aangifte van een belastingplichtige, de bestanddelen van de belastbare grondslag niet worden vastgesteld door een beroep te doen op de procedure van aanslag van ambtswege, maar enkel voortvloeien uit de aangifte van de belastingplichtige. Zij is van mening dat de verwijzing naar het voormelde arrest nr. 7/2019 ongepast is, aangezien het Hof zich in dat arrest niet heeft uitgesproken over de vraag of het verantwoord is dat aan een belastingplichtige die al zijn belastbare inkomsten te laat aangeeft een zwaardere sanctie wordt opgelegd dan aan een belastingplichtige die een onjuiste of onvolledige aangifte indient binnen de wettelijke termijn.

- B -

*Ten aanzien van de in het geding zijnde bepaling*

B.1.1. De prejudiciële vragen hebben betrekking op artikel 207, zevende lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), in de versie ervan die van toepassing is op het aanslagjaar 2019. Artikel 207 van het WIB 1992 heeft betrekking op de aftrek van bepaalde inkomsten en van de vorige verliezen van de belastbare winst.

Het eerste en het zevende lid van die bepaling luiden :

« De in de artikelen 199 tot 206, 536 en 543 bedoelde aftrekken worden als volgt van de winst van het belastbare tijdperk afgetrokken.

[...]

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 ».

B.1.2. Uit de prejudiciële vragen en uit de motieven van het vonnis waarbij zij worden gesteld, blijkt dat het Hof vragen krijgt over de uitsluiting van de mogelijkheid om de verliezen af te trekken van de winst van het belastbare tijdperk wanneer de belastingplichtige het voorwerp uitmaakt van een in artikel 351 van het WIB 1992 bedoelde aanslag van ambtswege die is ingegeven door de niet-tijdigheid van zijn aangifte en wanneer een verhoging die gelijk is aan of hoger is dan 10 %, effectief wordt toegepast door de administratie met toepassing van artikel 444 van het WIB 1992.

B.1.3. 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 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 ».

Aan het Hof worden geen vragen gesteld over de sanctie van de belastingverhoging die wordt opgelegd bij een aanslag van ambtswege wanneer de belastingplichtige zijn aangifte niet tijdig heeft ingediend.

B.1.4. 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°, 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-afrek voor het jaar zelf, voortaan geen fiscale afrek 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 afrek 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.1.5. 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 » 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.1.6. 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 vragen.

*Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag*

B.2.1. Met de eerste prejudiciële vraag wordt aan het Hof gevraagd of artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre het verbiedt om de verliezen af te trekken van de winst van het belastbare tijdperk of ze te compenseren wanneer toepassing wordt gemaakt van de procedure van aanslag van ambtswege wegens niet-tijdige indiening van de aangifte en de belastingadministratie de inkomsten vermeerdert met een verhoging van minstens 10 %, met toepassing van artikel 444 van het WIB 1992.



B.2.2. Het Hof wordt verzocht een vergelijking te maken tussen, ten eerste, de situatie van de belastingplichtige die zijn niet-tijdige aangifte heeft ingediend vóór de kennisgeving van aanslag van ambtswege en die van de belastingplichtige die geen aangifte heeft ingediend vóór de kennisgeving van aanslag van ambtswege, ten tweede, de situatie van de belastingplichtige voor wie de administratie is overgegaan tot de aanslag van ambtswege op grond van de gegevens die hij in zijn niet-tijdige aangifte had ingediend en die van de belastingplichtige voor wie de administratie die gegevens heeft gewijzigd en, ten derde, de situatie van de belastingplichtige ten aanzien van wie verhogingen tegen het maximumtarief zijn ingekohierd en die van de belastingplichtige ten aanzien van wie verhogingen tegen een lager tarief zijn ingekohierd. Ten slotte noopt de vraag eveneens tot het in aanmerking nemen van de hoogte van de verliezen waarvan de aftrek of de compensatie wordt geweigerd.

Al die situaties worden op dezelfde wijze behandeld door de in het geding zijnde bepaling, zodat de belasting en de belastingverhoging in alle in de prejudiciële vraag beoogde gevallen worden berekend zonder dat de overgedragen verliezen of die van het beschouwde jaar kunnen worden afgetrokken.

B.3. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Dat beginsel verzet er zich overigens tegen dat categorieën van personen, die zich ten aanzien van de betwiste maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat.

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

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

B.4.1. Luidens artikel 305 van het WIB 1992 zijn de belastingplichtigen die aan de personenbelasting, de rechtspersonenbelasting, de vennootschapsbelasting of de belasting van niet-inwoners zijn onderworpen, ertoe gehouden « ieder jaar aan de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen een aangifte over te leggen in de vormen en binnen de termijnen omschreven in de artikelen 307 tot 311 ».

Om een correcte aanslag te vestigen, met inachtneming van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, is het van wezenlijk belang dat een aangifte van inkomsten door alle belastingplichtigen binnen de voorgeschreven termijnen wordt ingediend en dat, in voorkomend geval, de niet-aangifte en de niet-tijdigheid ervan worden bestraft. De niet-tijdige overlegging van de aangifte houdt voor de belastingadministratie immers een extra risico in dat de correcte belasting niet wordt geïnd, en brengt met zich mee dat financiële en menselijke middelen moeten worden ingezet om de vereiste controles met het oog op een correcte inning uit te voeren.

B.4.2. Bovendien blijkt uit verklaringen die de wetgever heeft afgelegd tijdens de parlementaire voorbereiding van de wet van 30 juni 2017 « houdende maatregelen in de strijd tegen de fiscale fraude », waarbij het geval van de niet-tijdige aangifte in artikel 444 van het WIB 1992 wordt vermeld onder de gevallen waarin een belastingverhoging van toepassing is, dat « een laattijdige aangifte [werd en wordt] gelijkgesteld met een niet-aangifte » (*Parl. St.*, Kamer, 2016-2017, DOC 54-2400/001, p. 13). Daaruit vloeit voort dat de niet-tijdige overlegging van de aangifte een niet-nakoming van de fiscale verplichtingen uitmaakt, net zoals de niet-aangifte en de onvolledige en onjuiste aangifte.

B.5.1. Met de belastingverhoging beoogt de wetgever een administratieve sanctie in te stellen om de fraude te voorkomen en te bestraffen die zou voortvloeien uit de niet-aangifte, uit de niet-tijdige overlegging of uit het onvolledige of onjuiste karakter van de aangifte. Uit de in B.1.3 en B.1.5 aangehaalde bepalingen vloeit voort dat de belastingverhoging wordt bepaald, enerzijds, rekening houdend met de aard en de ernst van de overtreding, die het percentage van de verhoging definiëren, en, anderzijds, naargelang van de grondslag ervan, die afhangt van de belasting die verschuldigd is op de niet-tijdig aangegeven inkomsten.

B.5.2. Zoals het Hof bij zijn arrest nr. 7/2019 van 23 januari 2019 (ECLI:BE:GHCC:2019:ARR.007) heeft geoordeeld, is het, gelet op de finaliteit van de

belastingverhoging, redelijk verantwoord dat zij wordt berekend op de grondslag van de op het niet, dan wel niet tijdig aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen.

B.6.1. Zoals blijkt uit de in B.1.4 aangehaalde parlementaire voorbereiding, werd de in het geding zijnde maatregel, die erin bestaat de aftrek van de verliezen van de belastbare winst te weigeren wanneer een belastingverhoging wordt opgelegd, verantwoord door de wil om de ondernemingen aan te sporen hun verplichtingen inzake belastingaangifte correct na te komen. Ook al lijkt de wetgever specifiek het verbod van een aftrek van de verliezen bij een wijziging van de belastbare grondslag ingevolge een belastingcontrole te beogen, toch is dezelfde verantwoording eveneens pertinent met betrekking tot het verbod om de verliezen af te trekken of te compenseren bij een aanslag van ambtswege die is ingegeven door de niet-tijdigheid van de aangifte.

B.6.2. Het aanvaarden van de compensatie of de aftrek van de verliezen in de gevallen waarin het verantwoord is dat de belastingadministratie een sanctie oplegt in de vorm van een belastingverhoging, zou erop neerkomen dat het effect ervan wordt verminderd of zelfs wordt geneutraliseerd wanneer de verliezen dermate groot zijn dat zij ertoe leiden dat het belastbaar inkomen wordt verminderd of volledig wordt opgeslorpt. Een dergelijk gevolg zou indruisen tegen het doel van de sanctie. Het zou bovendien niet te verantwoorden verschillen in behandeling met zich mee kunnen brengen onder de belastingplichtigen die hun aangifte niet tijdig hebben ingediend en die de in het geding zijnde sanctie opgelegd kunnen krijgen naargelang zij al dan niet in staat zijn om verliezen af te trekken.

B.7. Ten aanzien van het nagestreefde doel, namelijk de effectiviteit van de sanctie van de belastingverhoging, bevinden de categorieën van belastingplichtigen die in de eerste prejudiciële vraag met elkaar worden vergeleken, zich niet in wezenlijk verschillende situaties. Het gaat immers in alle gevallen om belastingplichtigen die hun aangifte niet binnen de wettelijke termijn hebben ingediend en die zich in een staat van herhaling bevinden wat de niet-naleving van die verplichting betreft. De omstandigheid dat de belastingplichtige zijn aangifte heeft ingediend vooraleer hem is kennisgegeven van de aanslag van ambtswege, doet niets af aan het feit dat de aangifte niet tijdig is. Evenzo verandert de omstandigheid dat de administratie, om de aanslag van ambtswege te vestigen, de gegevens heeft gebruikt die niet tijdig door de belastingplichtige zelf zijn ingediend, zonder ze te wijzigen, niets aan het feit dat de niet-tijdigheid van de aangifte het instellen van een procedure van aanslag van ambtswege

noodzakelijk heeft gemaakt. Ten slotte zijn de omvang van het tarief van de opgelegde verhogingen en het bedrag van de verliezen die niet kunnen worden afgetrokken met toepassing van de in het geding zijnde bepaling, elementen die weliswaar een weerslag hebben op het uiteindelijk verschuldigde belastingbedrag, maar waarvan de inaanmerkingneming niet pertinent is ten aanzien van het bij de in het geding zijnde maatregel nagestreefde doel van effectiviteit van de sanctie van de belastingverhoging.

B.8. Aangezien, enerzijds, de aftrek of de compensatie van de verliezen enkel wordt geweigerd wanneer de belastingverhoging effectief wordt toegepast, hetgeen in beginsel niet het geval is wanneer het om een eerste overtreding zonder oogmerk van fraude gaat, en aangezien, anderzijds, de verliezen kunnen worden overgedragen en afgetrokken tijdens een volgend fiscaal jaar, zodat het belastingvoordeel in verband met de aftrek van de verliezen niet definitief verloren is, brengt de in het geding zijnde bepaling geen onevenredige gevolgen met zich mee.

B.9. Artikel 207, zevende lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, in de versie ervan die van toepassing is op het aanslagjaar 2019, is bestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre het, in het geval waarin toepassing wordt gemaakt van de in artikel 351 van het WIB 1992 bedoelde procedure van aanslag van ambtswege, de administratie ertoe machtigt het belastbaar resultaat te bepalen zonder het te compenseren met de verliezen.

*Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag*

B.10.1. Met de tweede prejudiciële vraag wordt aan het Hof gevraagd of artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre het de aftrek van alle overgedragen verliezen van de winst van het belastbare tijdperk of de compensatie ervan verbiedt wanneer toepassing wordt gemaakt van de procedure van aanslag van ambtswege wegens niet-tijdige overlegging van de aangifte en de belastingadministratie de inkomsten vermeerderd met een verhoging, met toepassing van artikel 444 van het WIB 1992, terwijl, wanneer de tijdig ingediende aangifte wordt gewijzigd door de belastingadministratie met toepassing van artikel 346 van het WIB 1992, de aftrek en de compensatie van de verliezen alleen zijn verboden op het gedeelte van het resultaat dat het voorwerp uitmaakt van de wijziging van de aangifte.

B.10.2. Artikel 346 van het WIB 1992 regelt het geval waarin de administratie meent de netto-inkomsten en andere gegevens te moeten wijzigen die de belastingplichtige hetzij heeft vermeld in een aangifte die voldoet aan de voorgeschreven vorm- en termijnvereisten, hetzij schriftelijk heeft erkend.

B.11.1. Het in het geding zijnde verschil in behandeling berust op het soort van tekortkoming van de belastingplichtige dat de opgelegde sanctie verantwoordt. In het eerste geval heeft de belastingplichtige zijn aangifte niet ingediend binnen de wettelijke termijn, terwijl hij in het tweede geval een onvolledige of onjuiste aangifte heeft ingediend. Overeenkomstig artikel 444 van het WIB 1992 wordt in beide gevallen een belastingverhoging opgelegd bij wijze van sanctie. Zoals in B.6.2 is vermeld, vermocht de wetgever, opdat die sanctie effectief en nuttig is, het noodzakelijk te achten de aftrek of de compensatie van de verliezen te weigeren.

B.11.2. Hoewel de opgelegde administratieve sanctie in beide gevallen van dezelfde aard is, verschillen de kenmerken van de tekortkoming die die sanctie verantwoordt, in zoverre in het eerste geval geen enkel inkomen tijdig werd aangegeven, zodat de administratie is overgegaan tot een aanslag van ambtswege, terwijl, in het tweede geval, een gedeelte van de aangegeven inkomsten wordt gewijzigd door de administratie. Aangezien geen enkel inkomen is aangegeven binnen de wettelijke termijn in het geval dat aanleiding geeft tot de aanslag van ambtswege en tot de belastingverhoging om die reden, valt niet in te zien hoe de belastingadministratie de aftrek of de compensatie van de verliezen enkel zou kunnen weigeren op een gedeelte van die inkomsten.

Daaruit volgt dat het in de tweede prejudiciële vraag beoogde verschil in behandeling objectief en redelijk verantwoord is.

B.12. Artikel 207, zevende lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, in de versie ervan die van toepassing is op het aanslagjaar 2019, is bestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre het de aftrek en de compensatie van alle verliezen weigert in geval van een aanslag van ambtswege, terwijl het, in geval van een wijziging van de aangifte, de aftrek en de compensatie van de verliezen enkel verbiedt op het gedeelte van het resultaat dat het voorwerp van de wijziging uitmaakt.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 207, zevende lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in de versie ervan die van toepassing is op het aanslagjaar 2019, schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 21 november 2024.

De griffier,

Frank Meersschaut

De voorzitter,

Pierre Nihoul