

Rolnummer 7370
Arrest nr. 90/2021 van 17 juni 2021

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 416 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door het Hof van Beroep te Gent.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters L. Lavrysen en F. Daoût, en de rechters P. Nihoul, T. Giet, Y. Kherbache, T. Detienne en D. Pieters, bijgestaan door de griffier F. Meersschant, onder voorzitterschap van voorzitter L. Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij arrest van 18 februari 2020, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 26 februari 2020, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 416 WIB 92 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet wanneer de bepaling zo wordt geïnterpreteerd dat :

- het artikel van toepassing is wanneer de meerwaarde ingevolge het niet-respecteren van de voorwaarden vermeld in artikel 47, §§ 2-4 WIB 92 wordt verwezenlijkt en belastbaar gesteld tijdens het belastbaar tijdperk waarin de herbeleggingstermijn verstrijkt,

- terwijl dit artikel niet van toepassing is wanneer deze meerwaarde wordt verwezenlijkt en belastbaar gesteld tijdens een belastbaar tijdperk dat voorafgaat aan dat waarin de herbeleggingstermijn verstrijkt ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- de nv « Savi », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. L. De Meyere, advocaat bij de balie te Gent;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. C. Decordier, advocaat bij de balie te Gent.

Bij beschikking van 21 april 2021 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers D. Pieters en T. Detienne te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 5 mei 2021 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 5 mei 2021 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 bodemgeshil*

Op 30 september 2007 verwezenlijkte de appellante voor het verwijzende rechtscollege, een naamloze vennootschap, een meerwaarde ten belope van 64 369,90 euro op een onroerend goed, gelegen te Knokke-Heist. Zij maakte vervolgens evenwel toepassing van artikel 47, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) waardoor de op die meerwaarde verschuldigde inkomstenbelasting voorwaardelijk werd uitgesteld. Bij beslissing van de raad van bestuur van 30 maart 2011 werd door de betrokken vennootschap besloten om niet tot herbelegging van die meerwaarde over te gaan. De meerwaarde werd tijdens het aanslagjaar 2011 aangegeven als belastbare winst voor het inkomstenjaar 2011, dat overeenkomstig het boekjaar op 30 september 2011 eindigde.

Bij brief van 27 september 2012 deelde de ontvanger van de belastingen mee dat de fiscale administratie toepassing diende te maken van artikel 416 van het WIB 1992 en dat op een deel van de belastingaanslag dat betrekking heeft op de voorheen vrijgestelde meerwaarde vanaf 1 januari 2007 nalatigheidsinteressen verschuldigd zijn.

De betrokken vennootschap tekende tegen de gevorderde nalatigheidsinteressen bezwaar aan, dat werd afgewezen. Bij verzoekschrift van 28 maart 2017 stelde zij een vordering in bij de Rechtbank van eerste aanleg te Gent. Bij vonnis van 15 november 2018 heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Gent de vordering ongegrond verklaard en aldus de betwiste aanslag bevestigd. Tegen dat vonnis heeft de vennootschap hoger beroep ingesteld. Zij voert aan dat artikel 416 van het WIB 1992 een niet te rechtvaardigen verschil in behandeling tussen belastingplichtigen in het leven roept, naargelang de beslissing om niet te herbeleggen al dan niet werd genomen of de niet-naleving van de onaantastbaarheidsvoorwaarde werd vastgesteld tijdens het belastbaar tijdperk waarin de herbeleggingstermijn is verstreken.

Het verwijzende rechtscollege stelt vast dat artikel 416 van het WIB 1992 enkel van toepassing is wanneer de meerwaarde, ingevolge het niet-naleven van de in artikel 47, §§ 2 tot 4, van het WIB 1992 vermelde voorwaarden, wordt verwezenlijkt en belastbaar wordt gesteld tijdens het belastbaar tijdperk waarin de herbeleggingstermijn verstrijkt, terwijl die bepaling niet van toepassing is wanneer de meerwaarde wordt verwezenlijkt en belastbaar gesteld in een belastbaar tijdperk dat voorafgaat aan dat waarin de herbeleggingstermijn verstrijkt. Het verwijzende rechtscollege stelt zich de vraag of dat verschil in behandeling, rekening houdend met het doel van artikel 416 van het WIB 1992, bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. Dit brengt het verwijzende rechtscollege ertoe de voormelde prejudiciële vraag aan het Hof voor te leggen.

III. *In rechte*

- A -

A.1. Volgens de appellante voor het verwijzende rechtscollege moeten belastingplichtigen die, ingevolge het niet-eerbiedigen van de voorwaarden vermeld in artikel 47, §§ 2 tot 4, van het WIB 1992, een meerwaarde verwezenlijken en daarop worden belast tijdens het belastbaar tijdperk waarin de herbeleggingstermijn verstrijkt, te dezen worden vergeleken met belastingplichtigen die, ingevolge het niet-eerbiedigen van de voorwaarden vermeld in artikel 47, §§ 2 tot 4, van het WIB 1992, een meerwaarde verwezenlijken en daarop worden belast in een belastbaar tijdperk dat voorafgaat aan dat waarin de herbeleggingstermijn verstrijkt. Die categorieën van personen zijn vergelijkbaar in het licht van de met de in het geding zijnde bepaling nagestreefde doelstelling, aangezien de meerwaarde in beide gevallen belastbaar wordt door het niet-eerbiedigen van de voorwaarden vermeld in artikel 47, §§ 2 tot 4, van het WIB 1992 en de belastingplichtige in beide gevallen de belasting van de meerwaarde heeft kunnen uitstellen. De door de wetgever nagestreefde doelstelling is net om dergelijk uitstel tegen te gaan. Het maakt volgens haar niet uit of het uitstel één, twee, drie of vier jaar betreft.

A.2. De appellante voor het verwijzende rechtscollege stelt, onder verwijzing naar de parlementaire voorbereiding van artikel 416 van het WIB 1992, dat het voorgelegde verschil in behandeling niet pertinent is. Zij betoogt dat de wetgever met de « bestraffing » heeft willen verhinderen dat de belastingplichtige straffeloos de belastingheffing en -aanslag zou kunnen uitstellen en dus zelf zou kunnen kiezen in welk belastbaar tijdperk de meerwaarde wordt belast. Zij stelt dat het niet-toepassen van de retroactieve nalatigheidsinteressen wanneer de meerwaarde volledig belastbaar wordt in een van de belastbare tijdperken vóór het verstrijken van de herbeleggingstermijn, terwijl dat wel het geval is wanneer de meerwaarde belastbaar wordt in het laatste belastbaar tijdperk, niet toelaat de nagestreefde doelstelling te bereiken. De in het geding zijnde bepaling laat immers toe de belasting van de meerwaarde bijvoorbeeld tot twee of vier jaar uit te stellen zonder enige financiële bestraffing. De wetgever heeft dit intussen ingezien en heeft daarom vanaf het aanslagjaar 2019 artikel 416 van het WIB 1992 gewijzigd bij artikel 78 van de wet van 25 december 2017 « tot hervorming van de vennootschapsbelasting ». Maar het vóór het aanslagjaar 2019 bestaande ongerechtvaardigde verschil in behandeling werd daarmee dus niet weggewerkt.

A.3. De appellante voor het verwijzende rechtscollege wijst er ook op dat niet valt in te zien waarom een belastingplichtige die in het laatste belastbaar tijdperk om geïntegreerde redenen beslist om af te zien van herbelegging,

dient te worden gestraft met het opleggen van nalatigheidsinteressen vanaf het eerste jaar van de vrijstelling, terwijl dat bijvoorbeeld niet het geval is in het vierde belastbaar tijdperk. In het licht van de nagestreefde doelstelling is het niet relevant in welk jaar die beslissing wordt genomen. Een gegronde reden om af te zien van de herbelegging kan net zo goed voorhanden zijn in het laatste belastbaar tijdperk, vóór de dag waarop de herbeleggingstermijn effectief is verstreken.

A.4. In ondergeschikte orde is de appellante voor het verwijzende rechtscollege van oordeel dat het voorgelegde verschil in behandeling niet evenredig is met de nagestreefde doelstelling. Indien de verschillende behandeling al zou toelaten de door de wetgever nagestreefde doelstelling, zijnde het bestraffen van uitstel van belasting, te bereiken, dan is het onevenredig om de voorgelegde situaties verschillend te behandelen. Het is niet proportioneel om de met één, twee, drie of vier jaar uitgestelde belasting ongestraft te laten, en enkel bij het niet-ervullen van de voorwaarden in het laatste belastbaar tijdperk retroactief voor vijf jaar nalatigheidsinteressen ten belope van 7 % (vanaf 2018 ten belope van 4 %) aan te rekenen. Dit geldt des te meer omdat de in het geding zijnde bepaling niet toelaat rekening te houden met de redenen voor de niet-herbelegging. De interesten zijn ook verschuldigd als de belastingplichtige kan aantonen dat hij wel degelijk de bedoeling had te herbeleggen en dus niet enkel uit was op uitstel van de belasting.

A.5. De Ministerraad is in hoofdorde van oordeel dat de situaties die worden vermeld in de prejudiciële vraag niet vergelijkbaar zijn. Voor een belastingplichtige is de situatie fundamenteel verschillend naargelang een bepaalde termijn wel of niet is verstreken.

Vóór het verstrijken van de wettelijk bepaalde termijn kan de belastingplichtige geen enkele nalatigheid worden verweten in het licht van artikel 47 van het WIB 1992, zodat artikel 416 van het WIB 1992 redelijkerwijs niet kan worden toegepast. Na het verstrijken van die termijn is de toepassing van artikel 47 van het WIB 1992 beëindigd en staat vast dat de belastingplichtige de hem toegestane herbeleggingstermijn definitief niet heeft benut, terwijl hij wel uitstel van belasting heeft genoten waarop artikel 416 van het WIB 1992 moet worden toegepast. Hij wijst er ook op dat in die situatie de belastingplichtige verplicht is de meerwaarde in het resultaat op te nemen in tegenstelling tot de beslissing tot spontane opname in de eerste situatie.

A.6.1. In ondergeschikte orde is de Ministerraad van oordeel dat het verschil in behandeling een wettige doelstelling nastreeft, en berust op een objectief criterium van onderscheid dat pertinent is in het licht van die doelstelling en er evenredig mee is. Derhalve meent hij dat de prejudiciële vraag ontkennend dient te worden beantwoord.

Uit de parlementaire voorbereiding van de in het geding zijnde bepaling blijkt dat de wetgever beoogde te vermijden dat het fiscaal voordelige stelsel van de herbelegging zou worden afgewend van het initiële doel doordat belastingplichtigen de belastingheffing maximaal uitstellen. De in het geding zijnde bepaling dient volgens hem de vrijwaring van het economisch welzijn van het land, nu door de wetgever enkel wordt betracht oneigenlijk belastinguitstel te vermijden.

A.6.2. De Ministerraad stelt dat het criterium van onderscheid voor het verschuldigd zijn van de nalatigheidsinteressen het belastbaar tijdperk is waarin de gerealiseerde, niet-herbelegde meerwaarde daadwerkelijk en spontaan in het resultaat wordt opgenomen. Hij betoogt dat dit criterium objectief is. Hij voegt er vervolgens aan toe dat het criterium dus niet de datum van het verstrijken van de herbeleggingstermijn is.

A.6.3. De Ministerraad is van oordeel dat de maatregel, vervat in artikel 416 van het WIB 1992, evenredig is met die doelstelling, wanneer hij wordt toegepast in het kader van artikel 47 van het WIB 1992. De belastingplichtige is immers enkel nalatigheidsinteressen verschuldigd indien hij de heffing van de belasting heeft uitgesteld met het oog op een herbelegging, zonder uiteindelijk tot die herbelegging over te gaan.

De wetgever heeft, gelet op zijn ruime beoordelingsmarge ter zake, een redelijke afweging gemaakt van de in het geding zijnde aspecten. De in het geding zijnde maatregel is geen straf en steunt niet op een intentieproces. In het licht van de in het geding zijnde maatregel zijn de intenties van de belastingplichtige niet relevant, aangezien zij enkel een forfaitaire schadeloosstelling voor het onder voorwaarden toegestane uitstel van belasting beoogt, wanneer de belastingplichtige die voorwaarden door eigen keuzes niet heeft nageleefd.

De belastingplichtige kan tot aan het verstrijken van de herbeleggingstermijn, zelfs in het laatste belastbaar tijdperk, nalatigheidsinteressen vermijden door de meerwaarde effectief te herbeleggen. De belastingplichtige kan, in het belastbaar tijdperk dat voorafgaat aan het tijdperk waarin de herbeleggingstermijn verstrijkt, net zoals iedereen de meerwaarde belastbaar stellen en op die manier nalatigheidsinteressen ontwijken. Artikel 416 van het

WIB 1992 heeft tot doel misbruik te vermijden, zonder dat retroactieve nalatigheidsinteresten worden aangerekend wanneer er geen fout of nalatigheid van de belastingplichtige in het geding is, of wanneer het uitstel louter te wijten is aan externe factoren.

De Ministerraad merkt nog op dat de nalatigheidsinteresten enkel verschuldigd zijn wanneer er in het belastbaar tijdperk waarin de wederbeleggingsverplichting verstrijkt, een positief fiscaal resultaat is. Indien tegenover de meerwaarde ook fiscale aftrekposten staan, waardoor de meerwaarde wordt afgevlakt, zullen geen interesten verschuldigd zijn, of zullen slechts interesten verschuldigd zijn ten belope van het gerealiseerde fiscaal resultaat. De maximale berekeningsgrondslag is de meerwaarde zelf. Dit betekent dat de belastingplichtige in dat geval wel het voordeel van het uitstel van de heffing heeft genoten, zonder dat nalatigheidsinteresten verschuldigd zijn. Wanneer de belastingplichtige wegens louter externe factoren of overmacht tijdens het laatste belastbaar tijdperk niet meer kan herbeleggen, kan hij krachtens artikel 417 van het WIB 1992 overigens een verzoek om kwijtschelding van nalatigheidsinteresten indienen.

Gelet op de doelstelling van de wetgever om herbeleggen te ondersteunen en derhalve de belastingplichtige niet te snel onder druk te zetten, kon volgens de Ministerraad een evenredige aanrekening van interesten over de uitgestelde jaren niet in aanmerking worden genomen.

A.6.4. Volgens de Ministerraad is de maatregel ook pertinent daar hij ervoor zorgt dat de schade die de Schatkist lijdt door het uitstel van de belasting, ook effectief wordt vergoed.

- B -

B.1.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 416 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992).

B.1.2. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat het bodemgeschil louter betrekking heeft op de toepassing van de in het geding zijnde bepaling op de overeenkomstig artikel 47, § 6, van het WIB 1992 belastbaar geworden meerwaarden.

Het Hof beperkt zijn onderzoek tot die hypothese en betreft derhalve artikel 47, § 6, van het WIB 1992 in zijn onderzoek.

B.2.1. Artikel 416 van het WIB 1992, zoals van toepassing in het bodemgeschil, bepaalt :

« In afwijking van artikel 414 en onverminderd de toepassing van de artikelen 444 en 445, is op het gedeelte van de belasting dat proportioneel verband houdt met de krachtens artikel 44*bis*, § 5, 44*ter*, § 5 of 47, § 6, belastbaar geworden meerwaarden of met de krachtens artikel 194*quater*, § 4, belastbaar geworden investeringsreserve een overeenkomstig artikel 414 berekende nalatigheidsinterest verschuldigd vanaf 1 januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd waarvoor de vrijstelling werd toegestaan.

In afwijking van artikel 414 en onverminderd de toepassing van de artikelen 444 en 445, is op het gedeelte van de belasting dat proportioneel verband houdt met de gereserveerde sommen welke belastbaar worden overeenkomstig artikel 194*ter*, § 4, tweede lid, tengevolge

van het niet naleven van de voorwaarden als bedoeld in § 4, eerste lid, 3° tot 7°*bis*, van hetzelfde artikel, een nalatigheidsinterest verschuldigd, berekend overeenkomstig artikel 414, vanaf 1 januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd waarvoor de vrijstelling werd toegestaan ».

B.2.2. Artikel 47 van het WIB 1992, zoals van toepassing in het bodemgeschil, bepaalt :

« § 1. Wanneer een bedrag gelijk aan de verkregen schadevergoeding of de verkoopwaarde wordt herbelegd op de wijze en binnen de termijn als hierna gesteld, worden de meerwaarden op immateriële en materiële vaste activa die niet zijn vrijgesteld ingevolge de artikelen 44, § 1, 2° en § 2, 44*bis* en 44*ter* en die zijn verwezenlijkt,

1° naar aanleiding van een schadegeval, een onteigening, een opeising in eigendom of een andere gelijkaardige gebeurtenis, of

2° bij een niet in het 1° vermelde vervreemding van immateriële vaste activa waarop fiscaal afschrijvingen werden aangenomen of van materiële vaste activa en voor zover de vervreemde goederen sedert meer dan 5 jaar vóór hun vervreemding de aard van vaste activa hadden, aangemerkt als winst of baten van het belastbare tijdperk waarin de herbelegde goederen zijn verkregen of tot stand gebracht en van ieder volgende belastbare tijdperk en zulks naar verhouding tot de afschrijvingen op die goederen die respectievelijk op het einde van het eerst vermelde belastbare tijdperk en voor elk volgende belastbare tijdperk in aanmerking worden genomen en, in voorkomend geval, tot het saldo op het ogenblik dat de goederen ophouden gebruikt te worden voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid en uiterlijk bij de stopzetting van de beroepswerkzaamheid.

Met materiële vaste activa worden gelijkgesteld, de terreinen en gebouwen die voorkomen onder de actiefpost beleggingen, overeenkomstig de wetgeving betreffende de jaarrekening van verzekeringsondernemingen.

§ 2. De herbelegging moet gebeuren in afschrijfbaar immateriële of materiële vaste activa die in België voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt.

§ 3. De herbelegging moet uiterlijk bij de stopzetting van de beroepswerkzaamheid gebeuren en binnen een termijn :

1° die verstrijkt na 3 jaar volgend op het einde van het belastbare tijdperk waarin de schadeloosstelling is ontvangen, voor meerwaarden vermeld in § 1, 1°;

2° van 3 jaar vanaf de eerste dag van het belastbare tijdperk waarin de meerwaarden vermeld in § 1, 2°, zijn verwezenlijkt.

§ 4. Wanneer wordt herbelegd in een gebouwd onroerend goed, een vaartuig of een vliegtuig, wordt, in afwijking van § 3, 2°, de herbeleggingstermijn gebracht op 5 jaar vanaf de eerste dag van het belastbare tijdperk waarin de meerwaarde is verwezenlijkt, of vanaf de eerste dag van het voorlaatste belastbare tijdperk dat de verwezenlijking van de meerwaarde voorafgaat.

In afwijking van § 1 wordt in gevallen als vermeld in het eerste lid, de meerwaarde in het belastbare tijdperk waarin de meerwaarde is verwezenlijkt als winst of baten aangemerkt naar verhouding tot het bedrag van de afschrijvingen op het door herbelegging verkregen goed die op het ogenblik van verwezenlijking van de meerwaarde reeds in aanmerking zijn genomen.

§ 5. Om het in § 1 vermelde belastingstelsel te rechtvaardigen moet de belastingplichtige bij zijn aangifte in de inkomstenbelastingen, voor het aanslagjaar van de verwezenlijking van de meerwaarde en de erop volgende aanslagjaren tot wanneer de verwezenlijkte meerwaarde volledig belast is, een opgave voegen waarvan het model door de Minister van Financiën of zijn afgevaardigde wordt vastgesteld.

§ 6. Indien niet wordt herbelegd op de wijze en binnen de termijnen gesteld in de §§ 2 tot 4, wordt de verwezenlijkte meerwaarde, of het gedeelte ervan dat nog niet is belast, aangemerkt als een inkomen van het belastbare tijdperk waarin de herbeleggingstermijn verstreken is ».

B.2.3. Wanneer een belastingplichtige een meerwaarde op bepaalde activa realiseert, kan hij onder de in artikel 47 van het WIB 1992 bepaalde voorwaarden, voor een gunstige fiscale regeling kiezen waarin de verwezenlijkte meerwaarde slechts geleidelijk aan als winst of baten in aanmerking wordt genomen. Die manier van werken komt neer op een tijdelijke vrijstelling of een uitstel van belasting.

Uit artikel 47 van het WIB 1992 volgt dat het voordeel van de gespreide belasting op een meerwaarde enkel mogelijk is wanneer er een effectieve herbelegging volgt (§ 1) en de belastingplichtige daartoe een jaarlijkse opgave in zijn aangifte doet (§ 5). Die gespreide inaanmerkingneming van de gerealiseerde meerwaarde als winst of baten volgt bijgevolg pas voor het eerst in het belastbaar tijdperk waarin de effectieve herbelegging geschiedt en in de navolgende belastbare tijdperken (§ 1). Die herbelegging in bepaalde vaste activa (§ 2) dient overigens te gebeuren binnen een wettelijke termijn, de herbeleggingstermijn (§§ 3-4). Zolang er geen herbelegging geschiedt en de herbeleggingstermijn loopt, geniet de belastingplichtige *in se* een uitstel van de verschuldigde belasting op de gerealiseerde meerwaarde. Ingevolge die gunstmaatregel kan naar gelang van de toepasselijke herbeleggingstermijn de belasting op een gerealiseerde meerwaarde tot maximum vijf jaar worden uitgesteld.

Indien de herbelegging niet volgt en de in het geding zijnde herbeleggingstermijn eveneens is verstreken, wordt de verwezenlijkte meerwaarde aangemerkt als een inkomen van het belastbaar tijdperk waarin de herbeleggingstermijn is verstreken (§ 6). In dat geval is de belastingplichtige nalatigheidsinteresten verschuldigd vanaf het belastbaar tijdperk waarin de meerwaarde werd verwezenlijkt.

B.2.4. De minister van Financiën heeft de toepassing van de in het gezing zijnde bepaling, in samenhang gelezen met artikel 47, § 6, van het WIB 1992, verduidelijkt als volgt :

« Rekening houdend met de uitdrukkelijke bewoordingen in het wetboek, is de beoogde nalatigheidintrest niet van toepassing indien de verwezenlijkte meerwaarde reeds volledig is belast vóór het belastbare tijdperk waarin de herbeleggingstermijn verstrijkt » (*Hand.*, Kamer 2013-2014, CRIV 53 – COM 910, p. 27).

In die interpretatie van artikel 416 van het WIB 1992 zijn er geen nalatighedsinteressen verschuldigd indien de verwezenlijkte meerwaarde belastbaar wordt gesteld in een belastbaar tijdperk dat voorafgaat aan het belastbaar tijdperk waarin de herbeleggingstermijn verstrijkt.

B.3. Uit de wordingsgeschiedenis van de in het geding zijnde bepaling blijkt dat zij teruggaat op artikel 306*bis* van het oude Wetboek der inkomstenbelastingen. Met die bepaling beoogde de wetgever, enerzijds, een belastingplichtige die een vrijstelling van belasting geniet, aan te sporen om de voorwaarden voor de gunstmaatregel inzake belastingen na te leven (*Parl. St.*, Kamer, 1980-1981, nr. 716/8, p. 28), en anderzijds, te verhinderen dat die belastingplichtige zonder sanctie de door hem verschuldigde belasting zou kunnen uitstellen (*ibid.*).

B.4.1. De verwijzende rechter vergelijkt de belastingplichtige wiens meerwaarde ingevolge het niet-naleven van de in artikel 47, §§ 2 tot 4, van het WIB 1992 vermelde voorwaarden wordt verwezenlijkt en belastbaar gesteld tijdens het belastbaar tijdperk waarin de herbeleggingstermijn verstrijkt, met de belastingplichtige wiens meerwaarde wordt verwezenlijkt en belastbaar gesteld tijdens een belastbaar tijdperk dat voorafgaat aan dat waarin de herbeleggingstermijn verstrijkt. In het eerste geval wordt de belastingplichtige onderworpen aan nalatighedsinteressen. In het tweede geval is dit, zoals uit B.2.4 blijkt, niet het geval.

B.4.2. Aangezien beide categorieën van belastingplichtigen een beroep hebben gedaan op de gunstregeling inzake inkomstenbelastingen waardoor de gerealiseerde meerwaarden niet onmiddellijk aan de belasting zijn onderworpen, zijn zij, in het licht van de met de in het geding zijnde bepaling nagestreefde doelstelling, voldoende vergelijkbaar.

B.5. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

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 er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.6. Het komt de wetgever toe de voorwaarden en modaliteiten van een uitstel van de inkomstenbelasting vast te stellen, alsook eventuele financiële compensaties. Hij beschikt ter zake over een ruime beoordelingsbevoegdheid. Fiscale maatregelen maken immers een wezenlijk onderdeel uit van het sociaaleconomische beleid. Zij zorgen niet alleen voor een substantieel deel van de inkomsten die de verwezenlijking van dat beleid mogelijk moeten maken, maar zij laten de wetgever ook toe om sturend en corrigerend op te treden en op die manier het sociaaleconomische beleid vorm te geven.

De maatschappelijke keuzen die bij het inzamelen en het inzetten van middelen moeten worden gemaakt, behoren tot de bevoegdheid van de wetgever. Het Hof vermag dergelijke beleidskeuzen, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, slechts af te keuren indien zij op een manifeste vergissing zouden berusten of indien zij kennelijk onredelijk zouden zijn.

B.7.1. Het verschil in behandeling berust op het belastbaar tijdperk waarin de termijn voor het herbeleggen van een verwezenlijkte meerwaarde verstrijkt. Er zijn geen nalatigheidsinteressen verschuldigd wanneer de meerwaarde wordt verwezenlijkt en belastbaar gesteld vóór de aanvang van het belastbaar tijdperk waarin de herbeleggingstermijn verstrijkt, terwijl zij wel verschuldigd zijn wanneer de meerwaarde pas wordt verwezenlijkt en belastbaar gesteld tijdens of na het belastbaar tijdperk waarin die termijn verstrijkt. Dat criterium van onderscheid is objectief.

B.7.2. Het criterium van onderscheid is tevens pertinent in het licht van de in B.3 vermelde doelstelling. Door pas vanaf het belastbaar tijdperk waarin de herbeleggingstermijn afloopt, in nalatigheidsinteressen te voorzien, zet de wetgever de belastingplichtige er immers toe aan de

voorwaarden die zijn verbonden aan het door hem genoten voordeel van uitstel van belasting, na te leven en verhindert hij dat de belastingplichtige de door hem verschuldigde belasting kan blijven uitstellen.

B.7.3. Het staat de belastingplichtige vrij reeds vóór aanvang van het belastbaar tijdperk waarin de herbeleggingstermijn afloopt, de fiscus in te lichten over het feit dat de meerwaarde niet tijdig zal worden herbelegd. In dat geval wordt de verwezenlijke meerwaarde waarvoor dat uitstel van belasting is toegekend, automatisch toegevoegd aan de inkomsten van het belastbaar tijdperk waarin hij de fiscus daarover inlicht, aangezien door die melding de niet-herbelegging definitief komt vast te staan.

Wanneer de niet-herbelegging daarentegen komt vast te staan tijdens het belastbaar tijdperk waarin de herbeleggingstermijn verstrijkt, wordt de verwezenlijke meerwaarde toegevoegd aan de inkomsten van dat belastbaar tijdperk. In dat geval worden die inkomsten pas belastbaar nadat de maximale termijn voor herbelegging is verstreken. Bijgevolg vermocht de wetgever redelijkerwijs te oordelen dat in dat geval nalatigheidsinteressen verschuldigd zijn. Het staat immers aan de belastingplichtige de fiscus tijdig in te lichten over de niet-tijdige herbelegging van de meerwaarde waarvoor het uitstel werd toegekend.

B.7.4. De wetgever heeft de ruime beoordelingsbevoegdheid waarover hij in fiscale zaken beschikt, niet overschreden door de nalatigheidsinteressen ook op te leggen indien de herbelegging alsnog plaatsvindt tussen het begin van het belastbaar tijdperk waarin de herbeleggingstermijn afloopt en het eigenlijke verstrijken van de beleggingstermijn. Die keuze sluit immers aan bij de eigen aard van de inkomstenbelastingen, waarin met belastbare tijdperken wordt gewerkt. Bovendien bepalen de artikelen 47 en 416 van het WIB 1992 de toepasselijke termijnen op ondubbelzinnige wijze en zijn die termijnen voldoende lang om de belastingplichtige de kans te geven om tot herbelegging over te gaan.

B.8.1. De belastingplichtige is, zelfs wanneer hij niet tijdig de herbelegging realiseert, noch de fiscus daar tijdig van in kennis stelt, slechts nalatigheidsinteressen verschuldigd voor zover hij in het belastbaar tijdperk waarin de herbeleggingstermijn verstrijkt, een positief fiscaal resultaat optekent.

Bovendien kan de belastingplichtige, wanneer hij wegens louter externe factoren of overmacht tijdens het belastbaar tijdperk voorafgaand aan datgene waarin de herbeleggingstermijn verstrijkt, niet meer kan herbeleggen, krachtens artikel 417 van het WIB 1992 verzoeken de nalatigheidsinteressen kwijt te schelden.

De belastingplichtige beschikt bijgevolg over voldoende mogelijkheden om de in het geding zijnde nalatigheidsinteressen te vermijden, zelfs indien hij uiteindelijk niet tot herbelegging overgaat. De gevallen waarin hij tot die nalatigheidsinteressen gehouden is, zijn immers de gevallen waarin zijn eigen nalatigheid ertoe heeft geleid dat de economische reden waarom een uitstel van belasting is toegekend, niet is gerealiseerd.

B.8.2. De nalatigheidsinteressen vormen zelfs in dat geval geen straf voor de belastingplichtige, maar beogen slechts de Schatkist schadeloos te stellen voor de schade die zij heeft geleden als gevolg van een vruchteloos toegekend uitstel van belasting.

Aangezien die nalatigheidsinteressen worden berekend op basis van de niet tijdig herbelegde meerwaarde, staan zij bovendien in een redelijke verhouding tot het fiscale voordeel dat eerder aan de belastingplichtige is toegekend en waarvan hij de voorwaarden niet heeft nageleefd.

B.9. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 416 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in samenhang gelezen met artikel 47, § 6, van hetzelfde Wetboek, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 17 juni 2021.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

L. Lavrysen