

Rolnummer 1963
Arrest nr. 113/2001 van 20 september 2001

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 309, eerste lid, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (1964), gesteld door het Hof van Cassatie.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en A. Arts, de rechters L. François, R. Henneuse, E. De Groot en J.-P. Snappe, en, overeenkomstig artikel 60*bis* van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, emeritus voorzitter H. Boel, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag*

Bij arrest van 10 april 2000 in zake J. Van Melkebeke-Lintermans tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 9 mei 2000, heeft het Hof van Cassatie de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Is artikel 309, eerste lid, 2°, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (1964), wegens de in het middel aangegeven redenen, strijdig met de in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet neergelegde beginselen van gelijkheid en non-discriminatie, in zoverre het uitsluit dat moratoire interest wordt toegekend aan de betrokken belastingplichtige wanneer [de] roerende voorheffing niet kon worden verrekend op de gezamenlijke belasting ten laste van die belastingplichtige, omdat de wettelijke aanslagtermijn verstreken was ? »

II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschied*

J. Van Melkebeke heeft het Hof van Beroep verzocht de Staat te veroordelen tot het betalen van moratoriumintresten op een bedrag ontvangen als roerende voorheffing. Het Hof heeft geweigerd dat verzoek in te willigen omdat het van mening was dat, hoewel intresten weliswaar verschuldigd zijn in geval van terugbetaling van belastingen (artikel 308 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, hierna W.I.B.), zulks niet het geval is wanneer het gaat om een terugbetaling van voorheffingen (artikel 309) en dat, wanneer een voorheffing moet worden verrekend met een belasting maar zulks niet kan wegens het ontbreken, zoals te dezen, van een inkohiering binnen de wettelijke termijn, die voorheffing geen belasting is maar een wijze van inning van de belasting blijft en definitief een overschot van voorheffing wordt wanneer de belasting vervalt en definitief op nul wordt vastgesteld door de verjaring van het recht op inkohiering, waarbij de onrechtmatige inkohiering die is vastgelegd nadat de belasting en het recht om belasting te heffen zijn vervallen, de belasting niet opnieuw kan doen ontstaan. Het Hof is ook van mening dat het al dan niet bestaan van het recht om belasting te heffen bepalend is voor het onderscheid tussen de onwettigheid van inkohieringen die niet conform een regel zijn vastgelegd die geen regel inzake verjaring is en de onwettigheid van inkohieringen die voortvloeit uit het niet naleven van een regel betreffende de verjaring; het onderscheid tussen de voorheffingen die zijn verrekend met een belasting die binnen de wettelijke termijn is ingekohierd maar waarbij de inkohiering door nietigheid is aangetast, en de voorheffingen die steeds een voorheffing zijn gebleven ten gevolge van het verval van de belastingen vóór de inkohiering zonder wettelijke grondslag, is objectief en geeft geen aanleiding tot een schending van de grondwettelijke regels van gelijkheid en niet-discriminatie.

In zijn voorziening in cassatie doet de eiser onder meer gelden dat de belasting, al dan niet gevestigd binnen de wettelijke aanslagtermijn, wettelijk bestaat en opeisbaar is overeenkomstig artikel 304 van het W.I.B.; maar het Hof van Cassatie, dat zijn argumenten verwerpt, is van oordeel dat de voorheffing niet van aard verandert wanneer zij niet kan worden verrekend met de belasting bij ontstentenis van een regelmatige inkohiering en dat de rechter derhalve de Staat niet kan veroordelen tot het toekennen van moratoriumintresten.

De eiser voerde subsidiair aan dat artikel 309, eerste lid, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (1964) weliswaar uitsluit dat moratoriumintresten worden toegekend bij terugbetaling van een roerende voorheffing die verrekend is met de personenbelasting wanneer die belasting vernietigd is wegens niet-inachtneming van de wettelijke aanslagtermijn, maar dat die bepaling, in zoverre, strijdig is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet en geen effect kan sorteren; hij is van mening dat artikel 309, eerste lid, 2°, in die interpretatie, immers een discriminatie invoert ten nadele van de bijzondere categorie van belastingplichtigen aan wie bedragen worden teruggegeven die gekweten zijn door verrekening van de roerende voorheffing met een buiten de wettelijke termijn vastgestelde belasting; dat alle overige belastingplichtigen aan wie bedragen worden terugbetaald die verrekend zijn met een vernietigde belasting immers recht hebben op moratoriumintresten, ofwel omdat de belasting binnen de wettelijke aanslagtermijn vastgesteld is en gekweten door verrekening van de roerende voorheffing of door een betaling in contanten, ofwel omdat de belasting buiten de wettelijke aanslagtermijn is vastgesteld en gekweten door een betaling in contanten.

Het Hof van Cassatie heeft geoordeeld dat die kwestie van overeenstemming van het voormelde artikel 309, eerste lid, 2°, met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet aan het Hof diende te worden voorgelegd.

III. De rechtspleging voor het Hof

Bij beschikking van 9 mei 2000 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De rechters-verslaggevers hebben geoordeeld dat er geen aanleiding was om artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Van de verwijzingsbeslissing is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 12 oktober 2000 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 28 oktober 2000.

Memories zijn ingediend door :

- J. Van Melkebeke, wonende te 5170 Profondeville, rue Cato 13, bij op 27 november 2000 ter post aangetekende brief;

- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 27 november 2000 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 13 december 2000 ter post aangetekende brieven.

Bij beschikkingen van 26 oktober 2000 en 26 april 2001 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 9 mei 2001 en 9 november 2001.

Bij beschikking van 22 mei 2001 heeft het Hof de zetel aangevuld met rechter J.-P. Snappe.

Bij beschikking van 30 mei 2001 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 20 juni 2001.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 1 juni 2001 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 20 juni 2001 :

- zijn verschenen :

- . Mr. D. Garabedian, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. J. Kirkpatrick, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor J. Van Melkebeke;

- . Mr. F. T'Kint, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers L. François en E. De Groot verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

De rechtspleging is gevoerd overeenkomstig de artikelen 62 en volgende van de organieke wet, die betrekking hebben op het gebruik van de talen voor het Hof.

IV. *In rechte*

- A -

A.1.1. De eiser in de procedure voor het Hof van Cassatie brengt de feiten en de antecedenten van de procedure in herinnering en stelt, enerzijds, dat het tot de vaste rechtspraak behoort dat wanneer de voorheffingen of voorafbetalingen eerst zijn verrekend met een door de administratie vastgestelde belasting, alvorens te zijn terugbetaald als gevolg van de vernietiging of de volledige of gedeeltelijke ontheffing van die belasting, die verrekening tot gevolg heeft gehad dat zij hun karakter van voorheffing of voorafbetaling verliezen en een eigenlijke belasting worden, zodat, met toepassing van artikel 308, vanaf die verrekening moratoriumintresten verschuldigd zijn en, anderzijds, dat die interpretatie van de in het geding zijnde bepaling niet door het Hof van Cassatie (onder meer in het verwijzingsarrest) wordt aangenomen wanneer, zoals te dezen, de belasting is vastgesteld na het verstrijken van de wettelijke aanslagtermijn. De bewoordingen van het verwijzingsarrest bevatten in dat opzicht een dubbelzinnigheid: zij lijken te impliceren dat de roerende voorheffing niet met de ten laste van de eiser ingekohierde belasting was verrekend, terwijl het Hof van Cassatie wil zeggen dat, vermits de belasting buiten de wettelijke aanslagtermijn was ingekohierd, de roerende voorheffing niet wettig met die belasting was verrekend. Het staat evenwel vast dat de administratie in feite de roerende voorheffing niet heeft terugbetaald op het ogenblik waarop zij de belasting onrechtmatig heeft gevestigd, maar ze integendeel met die belasting heeft verrekend. Dat blijkt duidelijk uit het cassatiemiddel en meer bepaald uit het tweede onderdeel, waarnaar de prejudiciële vraag uitdrukkelijk verwijst met « de in het middel aangegeven redenen ».

A.1.2. Hij is van mening dat de interpretatie die is gegeven aan de te dezen in het geding zijnde bepaling vanuit een dubbel oogpunt discriminerend is: enerzijds, doordat het onderscheid dat gegrond is op het feit dat de belasting waarmee de voorheffingen en voorafbetalingen zijn verrekend, vóór of na het verstrijken van de wettelijke aanslagtermijn is vastgesteld, elke pertinentie mist vanuit het oogpunt van het recht op moratoriumintresten: in beide gevallen heeft de administratie aan de belastingplichtige de betaling van een ten onrechte vastgestelde belasting opgelegd in plaats van hem de voorheffingen en voorafbetalingen terug te betalen; de fout die de administratie in het tweede geval heeft gemaakt is bovendien duidelijk en ernstig; en, anderzijds, doordat die interpretatie een onderscheid maakt naargelang de belasting vastgesteld na het verstrijken van de wettelijke aanslagtermijn door de belastingplichtige in contanten is betaald of door verrekening, vermits in geval van betaling in contanten, het ogenblik waarop de belasting is ingekohierd geen weerslag heeft op het recht op moratoriumintresten.

Hij voegt eraan toe dat, zodra een aanslag in de personenbelasting ingekohierd is, hij een wettelijk bestaan krijgt en bij de belastingplichtige een belastingschuld doet ontstaan, ongeacht of hij de binnen de wettelijke aanslagtermijn of na het verstrijken van die termijn is gevestigd. In beide gevallen is de aanslag evenzeer opeisbaar overeenkomstig artikel 304 van het Wetboek, kan hij evenzeer het voorwerp zijn van invorderingsmaatregelen vanwege de administratie overeenkomstig de artikelen 300 tot 302 van het Wetboek en kan hij slechts worden vernietigd op voorwaarde dat een regelmatig bezwaarschrift is ingediend binnen de termijn bedoeld in artikel 272 van het Wetboek. Het enige objectieve verschil tussen degenen die de twee types van aanslag verschuldigd zijn, ligt in de oorzaak van vernietiging en terugbetaling van op de aanslag betaalde sommen.

A.1.3. Hij is van mening dat het precedent dat door het arrest nr. 35/99 is gecreëerd, perfect pertinent is in dit geschil vermits, zowel daar als hier, de niet tijdige terugbetaling van het overschot van de roerende voorheffing toe te schrijven is aan een vergissing van de administratie (de inkohiering van de belasting na het verstrijken van de wettelijke aanslagtermijn) en de vaststelling van de aanvangsdatum voor de intresten mogelijk is (het is de datum van inkohiering van de belasting).

A.1.4. Tot slot signaleert hij dat de regel die vroeger voorkwam in het in het geding zijnde artikel 309, eerste lid, 2°, is gewijzigd bij de wet van 15 maart 1999 om erin te voorzien dat vanaf het aanslagjaar 1999 de terugbetaling van overschotten van voorheffingen en voorafbetalingen aanleiding zou geven tot de toekenning van moratoriumintresten telkens als de terugbetaling gebeurt na het verstrijken van de tweede maand die volgt op het verstrijken van de gewone aanslagtermijn.

A.2.1. Na te hebben herinnerd aan de feiten van de zaak en de antecedenten van de procedure stelt de Ministerraad dat, in tegenstelling met de onroerende voorheffing die, zoals de personenbelasting en de vennootschapsbelasting, jaarlijks wordt ingekohierd, en die niet aan de bron wordt afgehouden, de roerende

voorheffing en de bedrijfsvoorheffing geen belastingen zijn; de terugbetaling ervan geeft dus geen aanleiding tot het betalen van moratoriumintresten.

A.2.2. Hij is van mening dat, niettegenstaande het precedent dat door het arrest nr. 35/99 is gecreëerd, de hier gestelde vraag (die geen betrekking heeft op artikel 308, vermits het Hof van Cassatie het onderdeel van het middel dat de schending ervan aanvoerde, heeft verworpen) ontkenkend moet worden beantwoord. De rechtspraak van het Hof van Cassatie steunt immers op een duidelijk onderscheid – dat ook wordt gemaakt door het Hof van Beroep te Brussel in zijn arrest van 9 januari 1999 – tussen twee verschillende situaties : de eerste, waarin geen enkele belasting verschuldigd is « bij de oorsprong », vermits de aanslag is ingekohierd buiten de aanslagtermijnen of geen enkele inkohiering is vastgesteld, en waar de voorheffingen, die niet kunnen dienen om enige belasting aan te zuiveren, derhalve hun eigen karakter behouden; de tweede situatie, waar een belasting regelmatig is ingekohierd maar, als gevolg van een bezwaar of een rechtsgeding, volledig of gedeeltelijk moet worden terugbetaald. In dat geval heeft de aangerekende voorheffing gediend om een belasting aan te zuiveren die moet worden terugbetaald met toekenning van moratoriumintresten.

Hij voert ook aan dat de prejudiciële vraag, in zoverre zij de hier overwogen situatie stelt tegenover de situatie waarin « de belasting in contanten is betaald », situaties met elkaar confronteert die geenszins vergelijkbaar zijn, gegeven het feit dat juist het verschil van aard tussen de belasting en de voorheffingen het al dan niet toekennen van moratoriumintresten verantwoordt.

A.2.3. De verantwoording die voor de in het geding zijnde bepaling is gegeven in de memorie van toelichting bij de wet van 27 juli 1953, kan volgens de Ministerraad ook in aanmerking worden genomen wanneer de roerende voorheffing niet met de totale belasting is kunnen worden verrekend wegens het verstrijken van de wettelijke termijn voor de vaststelling van de belasting : ook in dat geval, wanneer het recht om belasting te heffen vervallen is, heeft de belastingadministratie immers de belastingwet niet onrechtmatig toegepast op een belastingplichtige die de aanslag waarvan de betaling is gebeurd door verrekening van de voorheffing, niet verschuldigd was en nooit is geweest. In die veronderstelling, die gelijk kan worden gesteld met het geval waarin de belastingschuldige spontaan meer heeft betaald dan hij verschuldigd was, is het verantwoord dat geen enkele intrest verschuldigd is bij de terugbetaling van de voorheffing.

Dat heeft het Hof trouwens, *mutatis mutandis*, toegegeven ten aanzien van artikel 419, eerste lid, van het W.I.B. 1992, inzake bedrijfsvoorheffing (arrest nr. 33/99), toen het stelde dat rekening kan worden gehouden met het feit dat het overschot van voorheffing rechtstreeks toe te schrijven is aan de fiscale administratie (wanneer er inkohiering is) en aan de belastingschuldige (in geval van betaling zonder voorafgaande inkohiering). Wanneer de roerende voorheffing, vanwege het verstrijken van de wettelijke aanslagtermijn, niet is kunnen worden verrekend met een belasting die ontegensprekelijk verschuldigd was maar die niet kon worden gevestigd wegens de verjaringsregels, en die voorheffing bijgevolg moet worden terugbetaald, is het overschot van de voorheffing evenwel niet rechtstreeks aan de belastingadministratie toe te schrijven, zodat niet kan worden verantwoord dat moratoriumintresten worden betaald aan de schuldenaar van de voorheffing ter gelegenheid van de terugbetaling ervan, aangezien de Staat de belastingplichtige in geen geval heeft verplicht meer te betalen dan hij verschuldigd was.

A.2.4. Er moet in herinnering worden gebracht dat, in de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest nr. 35/99, de vaststelling zelf van het overschot van voorheffing niet tijdig is gebeurd vanwege het feit dat de verrekening van de voorheffingen gedurende vele jaren door de administratie ten onrechte was geweigerd. Hoewel in onderhavig geval de niet tijdige inkohiering onbetwistbaar een fout van de belastingadministratie was, heeft die vergissing de vaststelling van het overschot van voorheffing niet vertraagd want het bestond reeds bij het verstrijken van de wettelijke aanslagtermijn, op het ogenblik waarop de belasting definitief nul is geworden.

Bovendien vrijwaart de niet tijdige inkohiering de belastingplichtige tegen elke aanslag voor het betrokken aanslagjaar, in tegenstelling met de andere gevallen van vernietiging van een aanslag, waarin artikel 365 van het W.I.B. 1992 de administratie verplicht een nieuwe aanslag te vestigen wegens volkomen of gedeeltelijk dezelfde aanslagelementen.

De vergeleken situaties zijn fundamenteel verschillend en de maatregel is niet discriminerend gelet op het feit dat de administratie op de belastingplichtige geen enkele dwang heeft uitgeoefend om de betaling te verkrijgen van een bedrag dat hoger ligt dan datgene dat hij verschuldigd zou zijn geweest niettegenstaande het gewone verloop van de tijd.

- B -

B.1.1. De artikelen 308 en 309 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen van 1964 (hierna W.I.B. 1964) bepalen :

« Art. 308. Bij terugbetaling van belastingen worden moratoriuminteressen toegekend tegen een rentevoet van 0,8 pct. per kalendermaand.

De Koning kan, wanneer zulks ingevolge de op de geldmarkt toegepaste rentevoeten verantwoord is, dit tarief aanpassen.

Die interesten worden berekend op het bedrag van elke betaling, afgerond op het lagere duizendtal; de maand waarin de betaling is geschied wordt niet medegerekend, doch de maand waarin aan de belastingschuldige het bericht wordt gestuurd dat de terug te betalen som te zijner beschikking stelt, wordt voor een gehele maand geteld.

Art. 309. Geen interest wordt toegekend bij terugbetaling :

1° van bedrijfsvoorheffingen als bedoeld bij de artikelen 270 tot 275, die ten voordele van de schuldenaar van die voorheffingen geschiedt;

2° van het overschot van voorheffingen en voorafbetalingen als bedoeld bij artikel 304, § 2, die ten voordele van de betrokken belastingplichtige geschiedt;

3° van de overbelastingen als bedoeld bij artikel 376, §§ 1 en 2, die na het verstrijken van de termijnen van bezwaar en beroep van ambtswege geschiedt;

4° van de verminderingen als bedoeld bij artikel 376, § 3, 2° die na het verstrijken van de termijnen van bezwaar en beroep van ambtswege geschiedt.

Evenzo wordt geen interest toegekend wanneer hij geen 100 frank bedraagt of wanneer de berekeningsgrondslag ervan lager is dan 5.000 frank. »

Die bepalingen werden overgenomen in de artikelen 418 en 419 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992) maar die zijn gewijzigd bij de artikelen 43 en 44 van de wet van 15 maart 1999.

B.1.2. De prejudiciële vraag heeft betrekking op het voormelde artikel 309, eerste lid, 2°, en betreft gevallen waarin het hof van beroep, dat een beroep inwilligt dat is gebaseerd op het Wetboek van de inkomstenbelastingen, de Staat ertoe veroordeelt aan een belastingplichtige sommen terug te betalen die hij als roerende voorheffing heeft betaald. Volgens het middel waarnaar de door het Hof van Cassatie gestelde vraag verwijst, is die bepaling, indien zij « uitsluit dat moratoire interest wordt toegekend bij terugbetaling van een overschot van een

roerende voorheffing die verrekend is op de personenbelasting wanneer die belasting vernietigd is wegens niet-inachtneming van de wettelijke aanslagtermijn, [...] strijdig [...] met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet [doordat zij, in die interpretatie, een discriminatie invoert] ten nadele van de bijzondere categorie van belastingplichtigen aan wie bedragen worden teruggegeven die gekweten zijn door verrekening van de roerende voorheffing op een buiten de wettelijke termijn vastgestelde belasting; alle overige personen aan wie bedragen worden terugbetaald die verrekend zijn op een vernietigde belasting [hebben] immers recht [...] op moratoire interest, ofwel omdat de belasting binnen de wettelijke aanslagtermijn vastgesteld is en gekweten door verrekening van de roerende voorheffing of door een betaling in speciën, ofwel omdat de belasting buiten de wettelijke aanslagtermijn is vastgesteld en gekweten door een betaling in speciën ».

B.2. Onder de bedoelde categorieën van belastingplichtigen bestaat een objectief verschil. Diegenen die een toekenning van moratoriumintresten genieten, hebben de belasting betaald (ongeacht of die al dan niet binnen de wettelijke termijn is vastgesteld) door een storting in contanten of, ingeval de belasting is vastgesteld binnen de wettelijke termijn, hebben de belasting betaald door verrekening van de roerende voorheffing. Diegenen aan wie een dergelijke toekenning van intresten is geweigerd, hebben die belasting ook betaald door verrekening van die voorheffing, hoewel de belasting niet binnen de wettelijke termijn was vastgesteld.

B.3.1. De in het geding zijnde bepalingen vinden hun oorsprong in artikel 74, vijfde en zesde lid, van de gecoördineerde wetten van 15 januari 1948 betreffende de inkomstenbelastingen, ingevoegd bij artikel 5 van de wet van 27 juli 1953. Nadat die bepalingen het beginsel hadden gesteld van de betaling van moratoriumintresten door de Staat in geval van terugbetaling van belasting, voorzagen zij in een uitzondering, met name wanneer de terugbetaling « aan de bron verschuldigde belastingen » betrof, thans « voorheffingen » genoemd.

De memorie van toelichting van de wet van 1953 stelt dat « deze bepaling, die dateert van de wet van 28 februari 1924, was gesteund op redenen van billijkheid » (*Parl. St.*, Kamer, 1952-1953, nr. 277, p. 9) en dat, zoals de nalatige belastingplichtigen verwijlinteresten moeten betalen aan de Staat, « om dezelfde redenen [...] het dan ook billijk [is] moratoire

interessen aan de belastingplichtigen toe te kennen telkens de Staat een gekweten belasting terugbetaalt [...] » (*ibid.*, p. 10).

De uitzondering, inzonderheid in verband met de terugbetaling van de aan de bron verschuldigde belastingen, thans overeenstemmende met het overschot van voorheffing, wordt in de parlementaire voorbereiding van de wet als volgt gemotiveerd :

« [...] de terugbetaling [kan] voortspruiten namelijk uit vergissingen begaan door de schuldenaar van het inkomen die verantwoordelijk is voor de storting van de belasting in de Schatkist maar deze last niet zelf draagt of niet geacht wordt hem zelf te dragen, uit de toepassing van artikel 52, waarbij maatregelen voorzien worden ten einde de dubbele belasting van dezelfde inkomsten in hoofde van dezelfde belastingplichtige te vermijden, en ten slotte uit de regularisatie van de fiscale toestand van de wedde-, loon-, pensioentrekkenden, enz., wanneer het bedrag van de bij de bron ingehouden belasting hoger is dan dit der belastingen werkelijk vorderbaar op het geheel der bedrijfsinkomsten van de belastingplichtige.

De toekenning van moratoire interesten in voormelde gevallen zou doorgaans op aanzienlijk materiële moeilijkheden stuiten, en zulks zonder werkelijk nut. Zij zou anderdeels ongerechtvaardigd zijn wanneer zij het gevolg is van vergissingen in de storting der bij de bron verschuldigde belastingen, of van de toepassing van artikel 52, vermits in het eerste geval, het de schuldenaar van de belasting practisch onmogelijk zou zijn de moratoire interesten te verdelen over de werkelijke belastingplichtigen, te weten de begunstigten der belastbare inkomsten en, in de tweede onderstelling, de terugbetaling niet toegestaan wordt aan de werkelijke begunstigten van de inkomsten, doch aan de vennootschap die de last van de mobiliënbelasting niet zelf droeg of niet geacht wordt die last te hebben gedragen. » (*ibid.*, p. 10)

B.3.2. Het kan worden verantwoord dat geen enkele interest verschuldigd is bij de terugbetaling van voorheffingen wanneer de schuldenaar spontaan meer heeft betaald dan hij verschuldigd was of wanneer het praktisch onmogelijk is de datum vast te stellen waarop de interesten zijn beginnen te lopen die moeten worden verdeeld onder de belastingplichtigen ten gunste van wie de inhoudingen gebeurd zijn door de schuldenaar van de voorheffingen. Zulks is met name het geval voor het overschot van bedrijfsvoorheffingen wanneer zij niet het voorwerp hebben uitgemaakt van een inkohiering op naam van de belastingplichtige.

Niets verantwoordt daarentegen dat moratoriuminteresten worden geweigerd wanneer het gaat om roerende voorheffingen, wanneer de terugbetaling ervan noodzakelijk wordt gemaakt door het verstrijken van de wettelijke aanslagtermijn zodat het onmogelijk is ze aan te

rekenen op de belasting en wanneer het mogelijk is de datum vast te stellen waarop de interesten beginnen te lopen.

Met betrekking tot de doelstelling die in de in het geding zijnde bepaling wordt nagestreefd, is die situatie niet essentieel verschillend van die van de belastingplichtige die de belasting heeft betaald door stortingen of wiens belasting binnen de wettelijke termijn is vastgesteld en die een terugbetaling geniet.

B.4. Uit wat voorafgaat volgt dat het in het geding zijnde artikel 309, eerste lid, 2°, van het W.I.B. 1964 discriminerend is indien het in die zin wordt geïnterpreteerd dat het de toekenning van moratoriumintresten aan de belastingplichtige uitsluit wanneer de roerende voorheffing niet op de belasting kon worden aangerekend vanwege het verstrijken van de wettelijke aanslagtermijn.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 309, eerste lid, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet indien het in die zin wordt geïnterpreteerd dat het de toekenning van moratoriumintresten aan de belastingplichtige uitsluit wanneer de roerende voorheffing niet op de belasting kon worden aangerekend vanwege het verstrijken van de wettelijke aanslagtermijn.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 20 september 2001.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

M. Melchior