

Rolnummer 2655
Arrest nr. 23/2004 van 4 februari 2004

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 309, eerste lid, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, gesteld door het Hof van Cassatie.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit rechter P. Martens, waarnemend voorzitter, en voorzitter A. Arts, en de rechters M. Bossuyt, E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe en J.-P. Moerman, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van rechter P. Martens,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij arrest van 20 februari 2003 in zake de Algemene Mutualiteit voor Medische Assuranties tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 6 maart 2003, heeft het Hof van Cassatie de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 309, 3^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (1964) (thans artikel 419, 3^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992), vergeleken met artikel 308 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (1964) (thans artikel 418 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992), de beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie verankerd in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre het ten aanzien van de toekenning van moratoriumintresten een verschil in behandeling invoert tussen de belastingplichtigen naargelang zij de teruggave van een belasting verkrijgen op grond van een beslissing van de gewestelijke directeur die een bezwaarschrift inwilligt dat werd ingediend overeenkomstig artikel 267 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, binnen de bij artikel 272 van hetzelfde Wetboek voorgeschreven termijn, of op grond van een beslissing van de gewestelijke directeur die, met toepassing van artikel 277 van hetzelfde Wetboek (thans artikel 376 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992), ambtshalve ontheffing verleent van een overbelasting die is gebleken uit afdoende bevonden nieuwe bescheiden of feiten waarvan het niet tijdig overleggen of aanvoeren door de belastingschuldige is verantwoord door gewettigde redenen, in het geval waarin die overbelasting door de administratie werd vastgesteld of door de belastingschuldige aan de administratie werd bekendgemaakt binnen drie jaar vanaf 1 januari van het jaar waarin de belasting is gevestigd ? »

De Ministerraad heeft een memorie ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 3 december 2003 :

- is verschenen : Mr. S. André *loco* Mr. B. Dewit, advocaten bij de balie te Brussel, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers J.-P. Moerman en E. De Groot verslag uitgebracht;
- is de voornoemde advocaat gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

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

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

Op 12 december 1991 heeft de Algemene Mutualiteit voor Medische Assuranties op grond van artikel 277, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (W.I.B. 1964) bij de bevoegde gewestelijke directie een vordering tot ambtshalve ontheffing ingesteld tegen een aanslag in de vennootschapsbelasting van het aanslagjaar 1988.

Bij beslissing van 22 mei 1995 willigt de gewestelijke directeur de vordering tot ambtshalve ontheffing in maar weigert hij aan de Algemene Mutualiteit moratoriumintresten toe te kennen op de som waarvoor ontheffing is verleend, met toepassing van artikel 309, 3° van het voormelde Wetboek.

Die mutualiteit stelt een voorziening in cassatie in tegen het arrest van het Hof van Beroep te Brussel, gewezen op 18 oktober 2001, waarbij haar beroep wordt verworpen en wordt geweigerd een prejudiciële vraag te stellen aan het Arbitragehof.

De eiseres in cassatie voert de schending aan van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet door artikel 309, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelasting 1964, thans artikel 419 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. Volgens haar zou de betwiste bepaling, die stelt dat geen moratoriumintrest wordt toegekend in geval van teruggave van in artikel 277, §§ 1 en 2, bedoelde overbelastingen die ambtshalve wordt uitgevoerd, discriminerend zou zijn ten aanzien van artikel 308 van het genoemde Wetboek, waarbij moratoriumintresten kunnen worden toegekend aan de belastingplichtigen die de teruggave van een onwettige belasting verkrijgen naar aanleiding van een bezwaarschrift dat is ingediend overeenkomstig artikel 267 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964.

Het Hof van Cassatie vraagt het Hof naar de bestaanbaarheid van het voormelde artikel 309 met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

III. *In rechte*

- A -

Memorie van de Ministerraad

A.1. De Ministerraad brengt in de eerste plaats de historische evolutie van de in het geding zijnde wetgeving in herinnering.

Hij onderstreept dat het nieuwe artikel 419 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (afgekort W.I.B. 1992) niet langer voorziet in de weigering om moratoriumintresten toe te kennen in het te dezen beoogde geval, maar die wijziging heeft slechts rechtsgevolg vanaf het aanslagjaar 1999.

Tevens wijst hij erop dat wat de historische evolutie betreft er mee rekening dient te worden gehouden dat verscheidene bijzondere gevallen waarbij teruggave van belastingen kan worden aangevraagd na het verstrijken van de termijnen voor een bezwaarschrift en een beroep worden ingevoerd bij een wet van 27 juli 1953 en dat die wet de toekenning van moratoriumintresten uitsluit voor de teruggaven van belastingen die in bijzondere gevallen worden toegekend.

A.2. De Ministerraad doet gelden dat de vraag of de begunstigde van een ambtshalve ontheffing krachtens artikel 277, §§ 1 en 2, van het W.I.B. 1994 een discriminatie ondergaat wegens de ontstentenis van moratoriumintresten waarmee dat type van teruggave van belastingen gepaard gaat, vergt dat men zich voorafgaandelijk afvraagt of het genoemde artikel 277 in overeenstemming is met de grondwettelijke vereisten van gelijkheid en niet-discriminatie, in zoverre die bepaling voor bepaalde bijzondere gevallen van overbelastingen afwijkt van het door de belastingplichtige opgelopen verval wegens het verstrijken van de gewone termijn voor het indienen van een bezwaarschrift.

Volgens de Ministerraad moet diegene die een teruggave van belastingen verkrijgt op basis van artikel 277, §§ 1 en 2, van het W.I.B. 1964 niet op dezelfde wijze worden behandeld als diegene die een teruggave van belastingen verkrijgt naar aanleiding van een gewoon bezwaarschrift, aangezien zij zich in een verschillende situatie bevinden. Een belastingplichtige die de termijnen voor het indienen van een bezwaarschrift laat verstrijken en een « inhaalbeweging » geniet via de ambtshalve ontheffing moet geen aanspraak kunnen maken op moratoriumintresten die te wijten zijn aan zijn traagheid tijdens de termijn voor indiening van een bezwaarschrift.

A.3. De Ministerraad baseert zich tevens op een arrest dat door het Hof van Cassatie is gewezen op 17 september 1998 om het feit uit te leggen dat te dezen het laattijdig aanvoeren van nieuwe elementen door de eiseres in cassatie, teneinde een ambtshalve ontheffing te verkrijgen, door geen enkel billijk motief kon worden verantwoord, zodat artikel 277 van het W.I.B. 1994 niet op haar had moeten worden toegepast.

A.4. De Ministerraad verwijst tevens naar het arrest nr. 35/99 van het Hof en leidt daaruit af dat de weigering om moratoriumintresten toe te kennen eventueel slechts dan verantwoording kan missen wanneer de overbelasting haar oorsprong vindt in een vergissing van de administratie.

A.5. Ten aanzien van het feit dat artikel 419 van het W.I.B. 1992 de toekenning van moratoriumintresten toestaat te rekenen vanaf het aanslagjaar 1999, verwijst de Ministerraad naar het arrest van het Hof nr. 67/2002 om aan te geven dat de wet in principe enkel voor de toekomst beschikt en dat rekening moet worden gehouden met de budgettaire weerslag teneinde het redelijke karakter van de betwiste tekst te beoordelen.

- B -

De in het geding zijnde bepalingen

B.1.1. Artikel 277, §§ 1 en 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (W.I.B. 1964) (thans artikel 376, §§ 1 en 2, van het W.I.B. 1992), zoals van toepassing voor het aanslagjaar waarop het geschil voor het Hof van Cassatie betrekking heeft, bepaalde :

« § 1. De directeur der belastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar, verleent ambtshalve ontheffing van de overbelastingen die voortvloeien uit materiële vergissingen, uit dubbele belasting, alsmede van die welke zouden blijken uit afdoende bevonden nieuwe bescheiden of feiten waarvan het laattijdig overleggen of inroepen door de belastingschuldige wordt verantwoord door wettige redenen en op voorwaarde dat :

1° die overbelastingen door de administratie werden vastgesteld of door de belastingschuldige aan de administratie werden bekendgemaakt binnen drie jaar vanaf 1 januari van het jaar waarin de belasting is gevestigd;

2° de aanslag niet reeds het voorwerp is geweest van een bezwaarschrift, dat aanleiding heeft gegeven tot een definitieve beslissing opens de grond.

§ 2. Als nieuw gegeven wordt niet beschouwd een nieuw rechtsmiddel of een wijziging van de administratieve of rechterlijke jurisprudentie. »

Die bepalingen hebben als oorsprong artikel 2 van de wet van 30 mei 1949 houdende exceptionele en interpretatieve maatregelen inzake directe belastingen (*Belgisch Staatsblad*, 19 juni 1949). Dat artikel wijzigde artikel 61 van het besluit van de Regent van 15 januari 1948 houdende samenschakeling van de wetten en besluiten betreffende de inkomstenbelastingen (*Belgisch Staatsblad*, 21 januari 1948).

B.1.2. Artikel 308, eerste lid, van het W.I.B. 1964 (thans artikel 418, eerste lid, van het W.I.B. 1992) bepaalde :

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

Die bepaling heeft als oorsprong artikel 20 van de wet van 28 februari 1924 tot wijziging der wetgeving op de inkomstenbelastingen (*Belgisch Staatsblad*, 2 maart 1924). Die tekst werd overgenomen in artikel 74 van het besluit van de Regent van 15 januari 1948 houdende samenschakeling van de wetten en besluiten betreffende de inkomstenbelastingen (*Belgisch Staatsblad*, 21 januari 1948).

B.1.3. Artikel 309, eerste lid, 3^o, van het W.I.B. 1964 (thans artikel 419, eerste lid, 3^o, van het W.I.B. 1992) bepaalde :

« Geen interest wordt toegekend bij terugbetaling :

[...]

3^o van de overbelastingen als bedoeld bij artikel 277, §§ 1 en 2, die na het verstrijken van de termijnen van bezwaar en beroep van ambtswege geschiedt;

[...] ».

De bepaling aan de oorsprong van artikel 309, eerste lid, 3^o, van het W.I.B. 1964 is het tweede lid van artikel 5 van de wet van 27 juli 1953 tot invoering van maatregelen om de invordering der directe belastingen te bespoedigen (*Belgisch Staatsblad*, 19 augustus 1953). Dat artikel wijzigde artikel 74 van het besluit van de Regent van 15 januari 1948 houdende samenschakeling van de wetten en besluiten betreffende de inkomstenbelastingen (*Belgisch Staatsblad*, 21 januari 1948).

B.2. Sinds hun wijziging door de wet van 15 maart 1999 (*Belgisch Staatsblad*, 27 maart 1999), die niet in het geding is, werden de artikelen 418 en 419 van het W.I.B. 1992 gewijzigd, zodat artikel 419 van het W.I.B. 1992 (vroeger artikel 309 van het W.I.B. 1964) niet langer verwijst naar de procedure bedoeld in artikel 376 van het W.I.B. 1992 (vroeger artikel 277 van het W.I.B. 1964).

Ten gronde

B.3.1. De verwijzende rechter ondervraagt het Hof over de bestaanbaarheid van artikel 309, eerste lid, 3°, van het W.I.B. 1964 (thans artikel 419, eerste lid, 3°, van het W.I.B. 1992), in samenhang met artikel 308 van het W.I.B. 1964 (thans artikel 418 van het W.I.B. 1992) met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

B.3.2. Het verschil in behandeling dat aan de beoordeling van het Hof is voorgelegd, betreft het verschil dat de in het geding zijnde bepalingen invoeren tussen, enerzijds, de belastingplichtigen die een belasting terugbetaald krijgen na een beslissing van de gewestelijke directeur die een bezwaarschrift inwilligt dat werd ingediend binnen de bij artikel 272 van het W.I.B. 1964 voorgeschreven termijnen en, anderzijds, de belastingplichtigen die dezelfde belasting terugbetaald krijgen naar aanleiding van een ambtshalve ontheffing van een overbelasting die is gebleken uit afdoende bevonden nieuwe bescheiden of feiten, aangezien enkel eerstgenoemden recht hebben op de toekenning van moratoriumintresten.

B.4. De toekenning van moratoriumintresten in geval van terugbetaling van belastingen (artikel 418, eerste lid, van het W.I.B. 1992) is ingegeven door een zorg om billijkheid :

« De inning van de nalatighedsinteressen steunt op de overweging, dat het billijk is een civielrechtelijke schadevergoeding te eisen in de vorm van de recuperatie van een baat die de belastingplichtige behaalt uit de inhouding van fondsen die in rechte aan de Staat toekomen. [...] Om dezelfde redenen is het dan ook billijk moratoire interesten aan de belastingplichtigen toe te kennen telkens de Staat een gekweten belasting terugbetaalt, zelfs indien de terugbetaling het gevolg is van een aan de belastingplichtige toe te schrijven vergissing. » (*Parl. St.*, Kamer, 1952-1953, nr. 277, pp. 9 en 10)

B.5. Artikel 309, eerste lid, van het W.I.B. 1964 sloot echter de toekenning van moratoriumintresten in een aantal gevallen uit. Een daarvan betrof de ontheffing van ambtswege.

In de parlementaire voorbereiding werd die uitzondering als volgt verantwoord :

« [...] In geval van terugbetaling van ambtswege, buiten de termijnen van reclamatie of beroep, van in de Schatkist gestorte belastingen, [zullen] geen moratoire interesten toegekend worden op de terugbetaalde bedragen, vermits de belastingplichtige in dit geval zijn rechten op bezwaar of beroep heeft laten vervallen en dus generlei schuldvordering meer heeft. » (*Parl. St., Kamer, 1952-1953, nr. 277, p. 10*)

B.6. Het staat aan het Hof na te gaan of rekening houdend met de doelstelling van de moratoriumintresten, enerzijds, en de respectieve kenmerken van het bezwaarschrift en de ontheffing van ambtswege, anderzijds, het verantwoord is moratoriumintresten toe te kennen in geval van een bezwaarschrift en ze niet toe te kennen in geval van een ontheffing van ambtswege.

B.7.1. Op algemene wijze werd de bezwaarprocedure bepaald bij de artikelen 267 tot 276 van het W.I.B. 1964 (thans de artikelen 366 tot 375 van het W.I.B. 1992).

In essentie ging het om een administratief beroep dat het een belastingschuldige mogelijk maakt bij de bevoegde directeur der belastingen de aanslag die te zijnen laste is gevestigd, te betwisten in de vorm van een bezwaarschrift dat is ondertekend en met redenen is omkleed.

De belastingplichtige diende tot het aanslagjaar 1998 zijn bezwaarschrift op te sturen uiterlijk op 30 april van het jaar dat volgt op dat tijdens hetwelk de belasting werd gevestigd, zonder dat echter de termijn minder dan zes maanden kon beslaan vanaf de datum van het aanslagbiljet. Artikel 259 van het W.I.B. 1964 (thans artikel 354 van het W.I.B. 1992) was toepasbaar op de bezwaarprocedure en voorzag in de verlenging van de aanslag- en onderzoekstermijnen. Het bezwaarschrift maakte het bijgevolg mogelijk de belastbare grondslag te herzien. Indien de grief van de belastingplichtige gegrond was, diende de administratie hem het ten onrechte ontvangen bedrag terug te betalen vermeerderd met moratoriumintresten. Ten slotte beschikte de administratie krachtens artikel 275 van het W.I.B. 1964 (thans artikel 374 van het W.I.B. 1992) tijdens het onderzoek van het bezwaarschrift over bepaalde bewijs- en onderzoeksmiddelen.

B.7.2. Artikel 277, §§ 1 en 2, van het W.I.B. 1964 (thans artikel 376, §§ 1 en 2, van het W.I.B. 1992) maakte het de directeur der belastingen mogelijk de belastingplichtige van ambtswege een ontheffing van bepaalde overbelastingen toe te kennen in zoverre zij werden vastgesteld door de administratie of werden gemeld door de belastingschuldige binnen drie

jaar vanaf 1 januari van het jaar tijdens hetwelk de belasting werd gevestigd, en voor zover de aanslag niet reeds het voorwerp heeft uitgemaakt van een bezwaarschrift dat heeft geleid tot een definitieve beslissing ten gronde.

De ontheffing van ambtswege werd oorspronkelijk beschouwd als een gunstmaatregel uitgaande van de administratie (*Parl. St.*, Kamer, 1948-1949, nr. 323, p. 4). Nadien is duidelijk gebleken dat in geval van een procedure van ontheffing van ambtswege de administratie de verplichting had de ten onrechte geheven belasting terug te betalen en dat de belastingplichtige recht had op die terugbetaling (*Parl. St.*, Kamer, 1956-1957, nr. 415-1, p. 3).

De artikelen 259 en 275 van het W.I.B. 1964 (thans respectievelijk de artikelen 354 en 374 van het W.I.B. 1992) waren niet van toepassing op de procedure van ontheffing van ambtswege.

Artikel 309 van het W.I.B. 1964 (thans artikel 419 van het W.I.B. 1992) sloot de toekenning van moratoriumintresten uit in geval van terugbetaling door de administratie van ten onrechte ontvangen bedragen na een ontheffing van ambtswege.

B.8. Rekening houdend met de doelstelling van de moratoriumintresten - zonder dat het Hof zich moet uitspreken over de omvang en de modaliteiten van deze laatste - en ondanks de respectieve kenmerken van de procedures inzake bezwaarschriften en ontheffing van ambtswege, blijkt het niet verantwoord in het eerste geval moratoriumintresten toe te kennen en ze te weigeren in het tweede geval. In de beide gevallen gaat het om een belastingschuld waarvan het onverschuldigde karakter wordt erkend door de directeur der belastingen. Deze erkenning leidt tot de verplichting om aan de belastingplichtige de bedragen die hij ten onrechte aan de fiscus heeft betaald terug te betalen. De specifieke elementen eigen aan beide procedures, die zijn vermeld in B.7, zijn overigens niet relevant ten aanzien van het al dan niet toekennen van moratoriumintresten in de gevallen waarop die procedures respectievelijk van toepassing zouden zijn.

B.9. In zoverre de prejudiciële vraag artikel 309, eerste lid, 3^o, van het W.I.B. 1964, bedoelt, dient zij bevestigend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 309, eerste lid, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (thans artikel 419, eerste lid, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992), vóór de wijziging ervan bij artikel 44 van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre het van toepassing is op een ambtshalve ontheffing verleend door de gewestelijke directeur der belastingen.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 4 februari 2004.

De griffier,

De wnd. voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

P. Martens