

Rolnummers 6304 en 6308
Arrest nr. 65/2017 van 1 juni 2017

ARREST

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 171, 6°, tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Luik, afdeling Luik, en door de Rechtbank van eerste aanleg Waals-Brabant.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters J. Spreutels en E. De Groot, en de rechters L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Moerman, F. Daoût en T. Giet, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter J. Spreutels,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging

a. Bij vonnis van 9 november 2015 in zake Cédric Sacré en Julie Andernack tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 20 november 2015, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Luik, afdeling Luik, de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« 1. Schendt artikel 171, 6°, [tweede streepje,] van het WIB 1992, zoals geïnterpreteerd door de Belgische Staat, FOD Financiën, Administratie der directe belastingen, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre :

- de achterstallige erelonen die in het kader van de juridische tweedelijnsbijstand zijn geïnd en betrekking hebben op prestaties die gedurende een periode van meer dan twaalf maanden door advocaten-stagiairs zijn verricht (' *de pro-Deovergoedingen* '), het stelsel van afzonderlijke belasting genieten;

- de achterstallige erelonen die in het kader van de juridische tweedelijnsbijstand zijn geïnd en betrekking hebben op prestaties die gedurende een periode van meer dan twaalf maanden zijn verricht door advocaten die hun stage hebben beëindigd en zijn ingeschreven op de lijst van de advocaten bij de balie waarvan zij afhangen, voor prestaties die daadwerkelijk zijn verricht terwijl zij nog op de lijst van de stagiairs waren ingeschreven, het stelsel van afzonderlijke belasting genieten;

- de achterstallige erelonen die in het kader van de juridische tweedelijnsbijstand zijn geïnd en betrekking hebben op prestaties die gedurende een periode van meer dan twaalf maanden zijn verricht door advocaten die hun stage hebben beëindigd en zijn ingeschreven op de lijst van de advocaten bij de balie waarvan zij afhangen, het stelsel van afzonderlijke belasting niet genieten ?

2. Schendt artikel 171, 6°, [tweede streepje,] van het WIB 1992, zoals geïnterpreteerd door de Belgische Staat, FOD Financiën, Administratie der directe belastingen, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre :

- de achterstallige erelonen die door beoefenaars van vrije beroepen zijn geïnd, door de Belgische Staat zijn gestort en betrekking hebben op prestaties die gedurende een periode van meer dan twaalf maanden zijn verricht, het stelsel van afzonderlijke belasting genieten, terwijl de voorschotregeling mogelijk is;

- de achterstallige erelonen die in het kader van de juridische tweedelijnsbijstand zijn geïnd, door de Belgische Staat zijn gestort en betrekking hebben op prestaties die gedurende een periode van meer dan twaalf maanden door advocaten zijn verricht, het stelsel van afzonderlijke belasting niet genieten, terwijl de voorschotregeling niet mogelijk is ? ».

b. Bij vonnis van 29 juni 2015 in zake David Straet tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 8 december 2015, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Waals-Brabant de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt de bepaling van het tweede streepje van het 6° van artikel 171 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, geïnterpreteerd in die zin dat zij het voordeel van de belasting, tegen de aanslagvoet met betrekking tot het geheel van de andere belastbare

inkomsten, van de baten vermeld in artikel 23, § 1, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, die betrekking hebben op gedurende een periode van meer dan twaalf maanden geleverde diensten en die door toedoen van de overheid niet betaald zijn in het jaar van de prestaties maar in eenmaal worden vergoed, en zulks uitsluitend voor het evenredige deel dat een vergoeding van twaalf maanden prestaties overtreft, voorbehoudt aan uitsluitend de baten waarvan de niet-tijdige betaling te wijten is aan een fout of een nalatigheid van de overheid, de artikelen 10, 11, 23, derde lid, 2°, en 172 van de Grondwet, eventueel in samenhang gelezen met de artikelen 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en/of 7 van het Internationaal Verdrag inzake economische, sociale en culturele rechten ? ».

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 6304 en 6308 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

Memories zijn ingediend door :

- Cédric Sacré en Julie Andernack, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. E. Vanstechelman, advocaat bij de balie te Hoei (in de zaak nr. 6304);

- David Straet, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. V. Letellier, advocaat bij de balie te Brussel (in de zaak nr. 6308);

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. B. Dewit, advocaat bij de balie te Brussel (in de zaken nrs. 6304 en 6308).

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- David Straet;

- de Ministerraad.

Bij beschikking van 22 februari 2017 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers T. Giet, ter vervanging van rechter J.-P. Moerman, wettig verhinderd op die datum, en A. Alen te hebben gehoord, beslist dat de zaken in staat van wijzen zijn, 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 8 maart 2017 en de zaken in beraad zullen worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, zijn de zaken op 8 maart 2017 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 de bodemgeschillen

Zaak nr. 6304

In 2009 en in 2010 ontvangt Julie Andernack, echtgenote van Cédric Sacré en advocate ingeschreven op het tableau van de Orde van advocaten, vergoedingen voor prestaties van juridische tweedelijnsbijstand die zij respectievelijk vóór 30 juni 2008 en vóór 30 juni 2009 heeft verricht. In hun gezamenlijke aangiften in de personenbelasting voor de aanslagjaren 2010 en 2011, wordt het gedeelte van die vergoedingen dat verband houdt met prestaties die zijn verricht gedurende een periode van meer dan twaalf maanden aangegeven als een afzonderlijk belastbaar inkomen met toepassing van artikel 171, 6°, tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992).

De gewestelijk directeur der directe belastingen te Luik is van oordeel dat die wetsbepaling niet op die vergoedingen kan worden toegepast en dat deze dus moeten worden belast overeenkomstig de gewone aanslagregeling, die minder gunstig is voor de belastingplichtige. Hij is van mening dat het op haar verzoek is dat Julie Andernack werd ingeschreven op de lijst met de advocaten die prestaties « wensen te verrichten » in het kader van de juridische tweedelijnsbijstand georganiseerd door het bureau voor juridische bijstand dat bij haar balie is ingesteld, zodat zij de in dat kader vastgelegde voorwaarden voor uitbetaling van de vergoedingen, zoals vastgesteld bij het koninklijk besluit van 20 december 1999 « houdende uitvoeringsbepalingen inzake de vergoeding die aan advocaten wordt toegekend in het kader van de juridische tweedelijnsbijstand en inzake de subsidie voor de kosten verbonden aan de organisatie van de bureaus voor juridische bijstand », heeft aanvaard.

De Rechtbank van eerste aanleg Luik, waarbij een beroep tegen de beslissing van de directeur is ingesteld, onderstreept dat het door toedoen van de overheid is dat de prestaties van Julie Andernack niet zijn betaald in het jaar waarin zij zijn verricht. Zij preciseert dat die « geïnstitutionaliseerde » vertraging van de uitbetaling het bestaan van een nalatigheid of een fout van de overheid niet uitsluit en dat het koninklijk besluit van 20 december 1999 de betaling van een voorschot aan de advocaat die prestaties verricht in het kader van de juridische tweedelijnsbijstand uitsluit.

De Rechtbank merkt vervolgens op dat de Federale Overheidsdienst Financiën van oordeel is dat de vergoeding die een advocaat-stagiair ontvangt voor prestaties van juridische tweedelijnsbijstand kan worden gekwalificeerd als een afzonderlijk belastbaar inkomen met toepassing van artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992, omdat die advocaat verplicht zou zijn om zulke prestaties te verrichten, en is van mening dat het, in die omstandigheden, opportuun is aan het Hof de twee hiervoor weergegeven prejudiciële vragen, die haar worden voorgesteld door Julie Andernack en Cédric Sacré, te stellen.

Zaak nr. 6308

In 2009 en in 2010 ontvangt David Straet, advocaat die is ingeschreven op het tableau van de Orde van advocaten, vergoedingen voor prestaties van juridische tweedelijnsbijstand die hij respectievelijk vóór 30 juni 2008 en vóór 30 juni 2009 heeft verricht. In zijn aangiften in de personenbelasting voor de aanslagjaren 2010 en 2011, wordt het gedeelte van die vergoedingen dat verband houdt met prestaties die zijn verricht gedurende een periode van meer dan twaalf maanden, aangegeven als een afzonderlijk belastbaar inkomen met toepassing van artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992.

De gewestelijk directeur der directe belastingen te Namen is van oordeel dat die bepaling niet op die inkomsten kan worden toegepast en dat deze dus moeten worden belast overeenkomstig de gewone aanslagregeling, die minder gunstig is voor de belastingplichtige.

Voor de Rechtbank van eerste aanleg Waals-Brabant, waarbij David Straet een beroep heeft ingesteld tegen de beslissing van de directeur, leidt de Federale Overheidsdienst Financiën af uit een arrest van het Hof van Cassatie van 23 april 2010 dat de afzonderlijke aanslag in de zin van artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992 een fout of een nalatigheid van de overheid veronderstelt, die niet bestaat wanneer, zoals te dezen, de vergoedingen zijn uitbetaald overeenkomstig de modaliteiten van het koninklijk besluit van 20 december 1999, die David Straet kende op het ogenblik dat hij aanvaardde om prestaties te verrichten in het kader van de juridische tweedelijnsbijstand. Die laatste repliceert dat het arrest van het Hof van Cassatie van 23 april 2010 op een onjuiste motivering berust, dat een advocaat die erin toestemt prestaties te verrichten in het kader van de juridische tweedelijnsbijstand niet contractueel gebonden is aan de Staat en dat de stelling van de FOD Financiën

tot een discriminerende behandeling van belastingplichtigen leidt naargelang het type van betaling dat door de in het geding zijnde bepaling wordt beoogd, al dan niet te wijten is aan een fout of een nalatigheid van de overheid.

De Rechtbank is van mening dat het, in die omstandigheden, opportuun is aan het Hof de hiervoor weergegeven prejudiciële vraag te stellen.

III. *In rechte*

- A -

Over de eerste prejudiciële vraag in de zaak nr. 6304

Ten aanzien van het standpunt van de echtgenoten Sacré-Andernack

A.1. De prejudiciële vraag dient bevestigend te worden beantwoord.

A.2.1. Door te oordelen dat de advocaat die een vergoeding ontvangt voor prestaties van juridische tweedelijnsbijstand enkel aanspraak kan maken op de toepassing van de regeling van de afzonderlijke aanslag, vastgelegd bij artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992, indien hij gedurende zijn stage is aangesteld door het bureau voor juridische bijstand, voert de gewestelijk directeur der directe belastingen te Luik een discriminerend verschil in behandeling in tussen een advocaat-stagiair en een advocaat die is ingeschreven op het tableau van de Orde van advocaten.

A.2.2. Dat verschil in behandeling is geenszins redelijk verantwoord.

In tegenstelling tot hetgeen de gewestelijk directeur der directe belastingen te Luik veronderstelt, is het bijna kosteloos verrichten van prestaties in het kader van de juridische tweedelijnsbijstand door een advocaat die is ingeschreven op het tableau van de Orde van advocaten, niet alleen het gevolg van een keuze van de advocaat. Artikel 23 van de Grondwet kent het recht op juridische bijstand toe, en de wet vermeldt de voorwaarden waaronder bepaalde categorieën van personen worden geacht niet over voldoende bestaansmiddelen te beschikken en recht te hebben op juridische bijstand.

Bovendien oefenen de twee voormelde categorieën van advocaten, op basis van hetzelfde diploma, hetzelfde beroep uit met inachtneming van dezelfde deontologie.

Ten slotte kan het verschil in behandeling dat de gewestelijk directeur der directe belastingen te Luik maakt niet worden gerechtvaardigd in het licht van het doel van de in het geding zijnde bepaling, zoals dat blijkt uit de besprekingen voorafgaand aan de aanneming van de wet van 7 juli 1953 « tot wijziging van de samengeordende wetten betreffende de inkomstenbelastingen in verband met sommige achterstallige bezoldigingen », van de wet van 28 maart 1955 « waarbij sommige vereenvoudigingen worden gebracht [lees: aangebracht] aan de wetgeving betreffende de directe belastingen » en van de wet van 4 augustus 1978 « tot economische heroriëntering », namelijk vermijden dat de progressiviteit van de aanslagvoet de belasting op buitensporige wijze verzwaart in geval van uitbetaling van achterstallige bezoldigingen door de overheid.

Ten aanzien van het standpunt van de Ministerraad

A.3. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

A.4.1. In hoofdorde voert de in het geding zijnde wetsbepaling geen enkel verschil in behandeling in tussen, enerzijds, de advocaten die zijn ingeschreven op de lijst van de stagiairs en, anderzijds, die welke zijn ingeschreven op het tableau van de Orde of tussen, enerzijds, de prestaties die tijdens de stage zijn verricht in het kader van de juridische bijstand en, anderzijds, die welke na het einde van die stage zijn verricht.

Bovendien heeft, zoals een arrest van het Hof van Beroep te Luik van 25 maart 2015 erop wijst, de omstandigheid dat een advocaat die een vergoeding heeft ontvangen voor prestaties die zijn verricht in het kader van de juridische tweedelijnsbijstand zou zijn verplicht om die prestaties te verrichten in het kader van zijn stage, geen weerslag op de toepassing van de in het geding zijnde bepaling. Door zijn eed af te leggen, heeft een advocaat-stagiair de verbintenis aanvaard om de door de Orde van advocaten uitgevaardigde beroepsregels in acht te nemen, zoals de verplichting om een zeker aantal prestaties te verrichten in het kader van de juridische bijstand.

A.4.2. In ondergeschikte orde is de in het geding zijnde bepaling redelijk verantwoord.

De parlementaire voorbereidingen van de wet van 7 juli 1953, van de wet van 28 maart 1955 en van de wet van 4 augustus 1978, die een regel bevatten die vergelijkbaar is met of identiek aan die van de in het geding zijnde wetsbepaling, geven duidelijk aan dat de afzonderlijke aanslag van baten die betrekking hebben op prestaties die door die bepaling worden beoogd, slechts wordt toegepast indien de laattijdige uitbetaling van de belastbare inkomsten te wijten is aan een vertraging vanwege de overheid, hetgeen de gewone inachtneming van betalingsmodaliteiten die zijn vastgelegd bij een overeenkomst of bij de wet niet is.

Bovendien blijkt uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 4 augustus 1978, uit het arrest nr. 38/2005 en uit het arrest nr. 175/2013 dat de uitbetaling van erelonen door een overheid gedurende een ander kalenderjaar dan dat gedurende hetwelk de prestaties waarvoor die erelonen worden betaald zijn verricht, niet dermate uitzonderlijk is dat het noodzakelijk is, bij ontstentenis van een fout of een nalatigheid van die overheid, die inkomsten afzonderlijk te belasten.

Over de tweede prejudiciële vraag in de zaak nr. 6304

Ten aanzien van het standpunt van de echtgenoten Sacré-Andernack

A.5.1. De prejudiciële vraag dient bevestigend te worden beantwoord indien artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992 in die zin wordt geïnterpreteerd dat het vereist dat de niet-tijdige betaling of bezoldiging het gevolg is van een fout of een nalatigheid van de overheid.

Zij dient daarentegen ontkennend te worden beantwoord indien de in het geding zijnde bepaling in die zin wordt geïnterpreteerd dat zij ook van toepassing is op de laattijdige betaling die voortvloeit uit de toepassing van de wet.

A.5.2. Zoals het door de administratie wordt geïnterpreteerd, behandelt artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992 op verschillende wijze de advocaat en de andere beoefenaars van vrije beroepen, zoals de arts, de ingenieur-consultant, de architect of de gerechtsdeurwaarder. In zoverre zij het voordeel van de afzonderlijke aanslag voorbehoudt voor de achterstallige erelonen die kunnen worden verklaard door een « onverwachte en verkeerde » bestuurlijke traagheid en in zoverre zij dat voordeel uitsluit wanneer de bestuurlijke traagheid « gereguleerd » is, is de in het geding zijnde bepaling onbestaanbaar met de gelijkheid van de zelfstandigen.

Dat verschil in behandeling kan niet worden gerechtvaardigd omdat een advocaat die prestaties verricht in het kader van de juridische tweedelijnsbijstand geen voorschotten kan vragen. De vergoeding die hij ontvangt voor zijn prestaties, die gedurende een voorafgaand jaar zijn verricht, wordt evenwel onderworpen aan de gewone aanslagregeling terwijl, net zoals een nalatigheid van de overheid, die laattijdige betaling, die voortvloeit uit de toepassing van het koninklijk besluit van 20 december 1999, niet aan hem kan worden toegeschreven.

Ten aanzien van het standpunt van de Ministerraad

A.6.1. De tweede prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

A.6.2. In hoofdorde identificeert die vraag niet duidelijk categorieën van personen van wie de situaties door het Hof zouden kunnen worden vergeleken om te beoordelen of artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992 bestaand is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Bovendien maakt de in het geding zijnde bepaling op zich geen enkel onderscheid onder de belastingplichtigen.

Indien, ten slotte, de ongunstige behandeling van de advocaat die prestaties verricht in het kader van de juridische tweedelijnsbijstand een gevolg is van het feit dat de vergoeding die hem voor die prestaties wordt uitbetaald wordt berekend op basis van punten die door het bureau voor juridische bijstand worden toegekend, vindt het verschil in behandeling zijn oorsprong niet in de in het geding zijnde bepaling, maar in artikel 508/19 van het Gerechtelijk Wetboek en in de uitvoeringsbesluiten ervan.

A.6.3. In ondergeschikte orde is de in het geding zijnde bepaling redelijk verantwoord om de reeds uiteengezette redenen (A.4.2).

Bovendien kan de omstandigheid dat een advocaat die prestaties verricht in het kader van de juridische tweedelijnsbijstand geen voorschot kan vragen, de grondwettigheid van de in het geding zijnde wetsbepaling niet ter discussie stellen omdat deze, zoals zij door de hoven en rechtbanken wordt geïnterpreteerd, een onderscheid maakt tussen niet-tijdige betalingen naargelang zij al dan niet zijn toe te schrijven aan een overheid, onderscheid dat door het Hof in overeenstemming werd geacht met het doel van de wetgever (arrest nr. 175/2013) en dat niets te maken heeft met de mogelijkheid om een voorschot te verkrijgen. De kwestie van het voorschot dat een advocaat aan zijn cliënt vraagt, is bovendien een kwestie die losstaat van de kwestie van de progressiviteit van de aanslagvoet, vermits de advocaat het recht heeft om elke niet-noodzakelijke of niet-dringende prestatie op te schorten zolang dat voorschot niet is betaald en omdat het eventuele overschot van het voorschot aan de cliënt zal worden terugbetaald bij het afsluiten van het dossier door de advocaat.

Voor het overige lijkt het weinig pertinent om een advocaat die prestaties verricht in het kader van de juridische tweedelijnsbijstand, op algemene wijze, toe te staan een voorschot te vragen van zijn cliënt, omdat de waarde van de vergoeding die hem voor die prestaties zal worden uitbetaald, rekening houdend met het « puntensysteem » dat werd ingevoerd bij artikel 508/19 van het Gerechtelijk Wetboek en bij het ministerieel besluit van 5 juni 2008 « tot vaststelling van de lijst met punten voor prestaties verricht door advocaten belast met gedeeltelijk of volledig kosteloze juridische tweedelijnsbijstand », losstaat van de duur van die prestaties. Hoe dan ook, de wijziging van artikel 2 van het koninklijk besluit van 18 december 2003 « tot vaststelling van de voorwaarden van de volledige of gedeeltelijke kosteloosheid van de juridische tweedelijnsbijstand en de rechtsbijstand » door artikel 2 van het koninklijk besluit van 31 augustus 2011 machtigt de advocaat die door het bureau voor juridische bijstand is aangesteld om een persoon bij te staan die gedeeltelijk kosteloze juridische bijstand geniet, om van zijn cliënt een voorschot te innen.

Ten slotte zou, rekening houdend met het feit dat alle vergoedingen uit prestaties van juridische tweedelijnsbijstand aan de advocaat worden uitbetaald gedurende een ander jaar dan het jaar of de jaren waarin die prestaties zijn verricht, een afzonderlijke aanslag van die inkomsten tot gevolg hebben dat een zeer aanzienlijk deel van de inkomsten van de advocaten die regelmatig door het bureau voor juridische bijstand worden aangesteld, wordt onttrokken aan het mechanisme van de progressiviteit van de belasting. Daarbij komt dat een advocaat die door het bureau voor juridische bijstand is aangesteld om een minderjarige in gevaar of een geesteszieke bij te staan, in het kader van een procedure tot bescherming van die personen, jaarlijks verslag mag uitbrengen over zijn prestaties aan het bureau voor juridische bijstand, teneinde niet de uitkomst te moeten afwachten van een procedure die lang kan duren.

Over de prejudiciële vraag in de zaak nr. 6308

Ten aanzien van het standpunt van David Straet

A.7.1. De prejudiciële vraag dient bevestigend te worden beantwoord.

A.7.2. De interpretatie die het arrest van het Hof van Cassatie van 23 april 2010 geeft aan de woorden « door toedoen van de overheid », die worden gebruikt in artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992, leidt tot een verschillende behandeling van de houders van baten naargelang de in die bepaling beoogde betaling al dan niet het gevolg is van een fout of een nalatigheid van de overheid.

Die interpretatie van het Hof van Cassatie is betwistbaar omdat zij uitgaat van een verkeerde lezing van de parlementaire voorbereiding van de wet van 7 juli 1953 en van de wet van 28 maart 1955 die ten grondslag liggen aan artikel 171, 5°, van het WIB 1992, terwijl de regel van de in het geding zijnde wetsbepaling voortkomt uit artikel 51 van de wet van 4 augustus 1978. De wetgever heeft nooit de bedoeling gehad om de afzonderlijke aanslag waarin die bepaling voorziet, afhankelijk te stellen van het bestaan van een fout of een

nalatigheid van de overheid. Zijn doel was uitsluitend te vermijden dat de beoefenaars van vrije beroepen die voor de overheid presteren, zoals advocaten of architecten, een buitensporige belasting zouden moeten betalen wegens de regelmatig laattijdige betaling van hun erelonen en wegens de progressiviteit van de aanslagvoet.

Het verschil in behandeling dat voortvloeit uit de voormelde interpretatie van het Hof van Cassatie is niet gerechtvaardigd in het licht van het doel van de in het geding zijnde bepaling. Het heeft tot gevolg dat een advocaat die een vergoeding ontvangt wegens prestaties die zijn verricht in het kader van de juridische tweedelijnsbijstand, geen aanspraak kan maken op de toepassing van de afzonderlijke aanslag indien die vergoeding is betaald overeenkomstig het tijdschema bepaald in het koninklijk besluit van 20 december 1999, terwijl die regelgeving de advocaat in principe verbiedt om voorschotten te vragen die hem zouden toelaten zijn inkomsten te spreiden over de belastingjaren die overeenstemmen met het jaar waarin die prestaties zijn verricht.

A.7.3. Dat verschil in behandeling is des te minder gerechtvaardigd omdat het recht op juridische bijstand dat is erkend bij artikel 23, derde lid, 2°, van de Grondwet, niet alleen de begunstigde van die bijstand beschermt, maar ook ertoe strekt een behoorlijke beloning te waarborgen voor de advocaat die in dat kader prestaties verricht. Daarbij komt dat het uitsluiten, van het voordeel van de afzonderlijke aanslag, van de door die advocaat ontvangen vergoeding neerkomt op een schending van het recht van elke werknemer op een billijk loon, dat is erkend bij artikel 7, a), i), van het Internationaal Verdrag inzake economische, sociale en culturele rechten.

A.8. De woorden « door toedoen van de overheid », gebruikt in artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992, kunnen in die zin worden geïnterpreteerd dat zij ook de gewone toepassing van de wet, buiten elke fout of nalatigheid van de overheid om, beogen. In die interpretatie schendt de in het geding zijnde bepaling de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet.

Ook al verplicht niets een advocaat om een aanstelling door het bureau voor juridische bijstand te aanvaarden, toch worden de betalingsmodaliteiten van de vergoeding voor de door die advocaat verrichte prestaties door de overheid aangenomen. Noch het bedrag van die vergoeding, noch het tijdstip van de betaling ervan vloeien voort uit een overeenkomst tussen de advocaat en de overheid. En die laatste is noch de cliënte, noch de medecontractante van de advocaat die prestaties verricht in het kader van de juridische tweedelijnsbijstand. De overheid alleen heeft beslist dat die advocaat pas een vergoeding zou ontvangen gedurende een later jaar dan het jaar waarin hij zijn prestaties heeft verricht. Bovendien volstaat de inachtneming van betalingsmodaliteiten die zijn vastgelegd bij contractuele of wettelijke bepalingen niet om het « toedoen van de overheid » uit te sluiten.

A.9. Het arrest nr. 30/2016 van het Hof regelt definitief de kwestie van de interpretatie die moet worden gegeven aan de in het geding zijnde woorden van artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992. Het stelt geen lacune vast en doet geen voorstel aan de wetgever. Rekening houdend met overweging B.7 van dat arrest, moet die wettelijke bepaling worden toegepast op de vergoeding die is ontvangen door een advocaat die, gedurende meer dan twaalf maanden, prestaties heeft verricht in het kader van de juridische tweedelijnsbijstand, omdat die advocaat geen gespreide en snellere betaling van die vergoeding kan verkrijgen.

Aangezien de afzonderlijke aanslag enkel betrekking heeft op het gedeelte van de vergoeding dat gekoppeld is aan de periode die twaalf maanden prestaties overschrijdt, blijft het grootste gedeelte van het inkomen van de advocaat belast tegen het progressieve tarief.

Die afzonderlijke aanslag is echter niet mogelijk wanneer de advocaat een voorschot ontvangt met toepassing van artikel 2 van het koninklijk besluit van 18 december 2003 : in dat geval kan de voorwaarde van een eenmalige betaling, vermeld in de in het geding zijnde wetsbepaling, niet worden vervuld.

Ten aanzien van het standpunt van de Ministerraad

A.10.1. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

A.10.2. In hoofdorde identificeert die vraag niet duidelijk categorieën van personen van wie de situatie door het Hof zou kunnen worden vergeleken om te beoordelen of artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992 bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Bovendien maakt de in het geding zijnde bepaling op zich geen enkel onderscheid onder de belastingplichtigen.

A.10.3. In ondergeschikte orde is de in het geding zijnde wetsbepaling redelijk verantwoord om de reeds uiteengezette redenen (A.4.2).

Zij is bovendien niet onbestaanbaar met het recht op juridische bijstand dat is erkend bij artikel 23, derde lid, 2°, van de Grondwet. De regel vermeld in artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992, die zijn oorsprong vindt in de wet van 4 augustus 1978, zou geen aanzienlijke achteruitgang in het door de toepasselijke wet geboden beschermingsniveau kunnen vormen omdat die regel in werking is getreden vóór het grondwettelijke verbod van dat type van achteruitgang. Bovendien vermindert de in het geding zijnde bepaling niet het beschermingsniveau van het recht op juridische bijstand van de begunstigden van die bijstand.

Ten slotte is de in het geding zijnde wetsbepaling evenmin onbestaanbaar met artikel 23, derde lid, 2°, van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 7 van het Internationaal Verdrag inzake economische, sociale en culturele rechten.

A.11. In het arrest nr. 30/2016 wordt de interpretatie die het Hof van Cassatie geeft van de woorden « door toedoen van de overheid », van artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992, afgewezen en wordt aan de wetgever gesuggereerd het toepassingsgebied van die wetsbepaling te wijzigen.

Dat neemt echter niet weg dat die laatste als zodanig niet kan worden toegepast op de vergoeding die een advocaat ontvangt voor prestaties die zijn verricht in het kader van de juridische tweedelijnsbijstand. Van een afzonderlijke belasting van die inkomsten kan immers geen sprake zijn omdat de advocaat, door zich in te schrijven op de lijst met de advocaten die zulke prestaties wensen te verrichten, instemt met de betalingsmodaliteiten van de vergoeding die zijn bepaald bij het koninklijk besluit van 20 december 1999 en, bijgevolg, met het feit dat hij die vergoeding pas zal ontvangen in een later jaar dan dat van zijn prestaties. Die betalingsmodaliteiten kunnen dus niet worden beschouwd als een « toedoen van de overheid » omdat zij voortvloeien uit een overeenkomst.

Zoals het arrest nr. 38/2005 van het Hof erop heeft gewezen, is de uitbetaling van erelonen nadat prestaties zijn verricht gedurende een periode van meer dan een jaar, geen uitzonderlijke situatie. Het zou des te meer in strijd zijn met het doel dat wordt nagestreefd met de aanneming van de in het geding zijnde wetsbepaling indien de voormelde vergoedingen systematisch zouden worden onttrokken aan het progressieve tarief van de belasting, omdat die vergoedingen soms een aanzienlijk gedeelte van de inkomsten van een advocaat uitmaken.

- B -

Ten aanzien van de in het geding zijnde bepaling en de context ervan

B.1. Zoals het van toepassing was op de aanslagjaren 2010 en 2011, bepaalde artikel 171, 6°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), dat deel uitmaakt van de onderafdeling II (« Afzonderlijke aanslagen ») van afdeling II (« Bijzondere stelsels van aanslag ») van hoofdstuk III (« Berekening van de belasting ») van titel II (« Personenbelasting ») van dat Wetboek :

« In afwijking van de artikelen 130 tot 168, zijn afzonderlijk belastbaar, behalve wanneer de aldus berekende belasting, vermeerderd met de belasting betreffende de andere inkomsten, meer bedraagt dan die welke zou voortvloeien uit de toepassing van de evenvermelde artikelen op het geheel van de belastbare inkomsten :

[...]

6° tegen de aanslagvoet met betrekking tot het geheel van de andere belastbare inkomsten :

- het vakantiegeld dat, tijdens het jaar dat de werknemer of de bedrijfsleider die is tewerkgesteld met een arbeidsovereenkomst, zijn werkgever verlaat, is opgebouwd en aan hem wordt betaald;

- de in artikel 23, § 1, 2°, vermelde baten die betrekking hebben op gedurende een periode van meer dan 12 maanden geleverde diensten en die door toedoen van de overheid niet betaald zijn in het jaar van de prestaties maar in eenmaal worden vergoed, en zulks uitsluitend voor het evenredige deel dat een vergoeding van 12 maanden prestaties overtreft;

- de in artikel 90, 4°, vermelde uitkeringen;

- de in artikel 31, tweede lid, 1° en 4°, bedoelde bezoldigingen van de maand december die door een overheid voor het eerst zijn betaald of toegekend tijdens die maand december in plaats van tijdens de maand januari van het volgend jaar ingevolge een beslissing van die overheid om de bezoldigingen van de maand december voortaan in de maand december te betalen of toe te kennen in plaats van tijdens de maand januari van het volgend jaar ».

B.2.1. « Juridische tweedelijnsbijstand » wordt « verleend aan een natuurlijke persoon in de vorm van een omstandig juridisch advies », van « bijstand al dan niet in het kader van een procedure » of van « bijstand bij een geding » (artikel 508/1, 2°, van het Gerechtelijk Wetboek, ingevoegd bij artikel 4 van de wet van 23 november 1998 « betreffende de juridische bijstand »).

Hij wordt verzekerd door de advocaten die in dat kader prestaties « wensen te verrichten », en wordt georganiseerd door het bureau voor juridische bijstand dat bij elke balie is ingesteld (artikel 446*bis*, tweede lid, van het Gerechtelijk Wetboek, ingevoegd bij artikel 2 van de wet van 23 november 1998; artikel 508/7, eerste en derde lid, van het Gerechtelijk Wetboek, ingevoegd bij artikel 4 van de wet van 23 november 1998, vóór de wijziging ervan bij artikel 3 van de wet van 6 juli 2016 « tot wijziging van het Gerechtelijk Wetboek met betrekking tot de juridische bijstand »).

Die advocaten moeten geregeld aan het bureau voor juridische bijstand verslag doen (artikel 508/11, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek, ingevoegd bij artikel 4 van de wet van 23 november 1998).

B.2.2. Het Rijk kent vergoedingen toe aan de advocaten voor hun prestaties inzake juridische tweedelijnsbijstand, « onder de in artikel 508/19 bedoelde voorwaarden » (artikel 446*bis*, derde lid, van het Gerechtelijk Wetboek, ingevoegd bij artikel 2 van de wet van 23 november 1998).

Artikel 508/19 van het Gerechtelijk Wetboek, ingevoegd bij artikel 4 van de wet van 23 november 1998, bepaalde, vóór de wijziging ervan bij artikel 9 van de wet van 6 juli 2016 :

« § 1. De advocaat int de aan de begunstigde toegekende rechtsplegingsvergoeding

§ 2. De advocaten belast met de gedeeltelijk of volledig kosteloze juridische tweedelijnsbijstand doen verslag aan het bureau over elke behandelde zaak waarvoor zij in dit raam prestaties hebben verricht. Dit verslag vermeldt eveneens de door de advocaat geïnde rechtsplegingsvergoeding

Het bureau kent voor die prestaties aan de advocaten punten toe en het doet hierover verslag aan de stafhouder.

De stafhouder deelt het totaal van de punten van de balie mee aan de in artikel 488 bedoelde overheden die het totaal van de punten van alle balies meedelen aan de Minister van Justitie.

§ 3. Zodra hij de mededeling heeft ontvangen van de informatie bedoeld in § 2, kan de Minister van Justitie een controle laten uitvoeren op de wijze die hij bepaalt na raadpleging van de in artikel 488 bedoelde overheden. Hij gelast de betaling van de vergoeding aan die overheden die via de Ordes van Advocaten voor de verdeling ervan zorgen ».

De « in artikel 488 [van het Gerechtelijk Wetboek] bedoelde overheden » zijn de « Ordre des barreaux francophones et germanophone » en de Orde van Vlaamse balies.

B.2.3. De voorwaarden voor de toekenning, het tarief en de wijze van uitbetaling van de voormelde vergoeding worden bepaald bij artikel 2 van het koninklijk besluit van 20 december 1999 « houdende uitvoeringsbepalingen inzake de vergoeding die aan advocaten wordt toegekend in het kader van de juridische tweedelijnsbijstand en inzake de subsidie voor de kosten verbonden aan de organisatie van de bureaus voor juridische bijstand ».

Op basis van het verslag dat door de advocaat wordt ingediend, verleent het bureau voor juridische bijstand, in principe, punten aan die laatste wanneer hij aantoont dat hij tijdens het afgelopen gerechtelijk jaar of tijdens de voorgaande jaren daadwerkelijk prestaties heeft verricht (artikel 2, 1°, van het koninklijk besluit van 20 december 1999, vóór de wijziging ervan bij artikel 1 van het koninklijk besluit van 21 juli 2016).

Vóór 31 oktober van elk jaar bezorgen de stafhouders van de Ordes van advocaten aan de Orde van Vlaamse balies of aan de « Ordre des barreaux francophones et germanophone » het totaal aantal punten die door de bureaus voor juridische bijstand zijn toegekend aan de advocaten die zulke prestaties hebben verricht (artikel 2, 2°, van hetzelfde koninklijk besluit). Vóór 1 februari van het volgende jaar doen die twee Ordes een voorstel aan de minister van Justitie betreffende de berekening van de waarde van een punt (artikel 1, eerste streepje, en artikel 2, 3°, van hetzelfde koninklijk besluit). Na controle bepaalt de minister het totale bedrag van de vergoedingen, stelt hij de waarde van een punt vast en betaalt hij aan de twee Ordes het bedrag van de vergoeding uit (artikel 2, 4°, van hetzelfde koninklijk besluit). Zij maken vervolgens de bedragen waarop de advocaten recht hebben, over op een bijzondere rekening die elke balie daartoe opent (artikel 2, 5°, van hetzelfde koninklijk besluit), die die bedragen onder haar advocaten verdeelt (artikel 2, 6°, van hetzelfde koninklijk besluit) met dien verstande dat elk dossier dat door het bureau voor juridische bijstand aan een advocaat wordt toevertrouwd slechts eenmaal wordt vergoed (artikel 2, 7°, van hetzelfde koninklijk besluit).

Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag in de zaak nr. 6304

B.3. Het Hof wordt verzocht zich uit te spreken over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, van artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992, zoals het van toepassing was op de aanslagjaren 2010 en 2011, in zoverre die bepaling een verschil in behandeling zou invoeren tussen twee categorieën van advocaten die een vergoeding ontvangen voor prestaties van juridische tweedelijnsbijstand die gedurende een periode van meer dan twaalf maanden zijn verricht : enerzijds, de advocaten die die prestaties hebben verricht toen zij waren ingeschreven op de lijst van de stagiairs van de Orde

van advocaten en, anderzijds, de advocaten die die prestaties hebben verricht na hun inschrijving op het tableau van de Orde van advocaten.

Alleen de advocaten van de eerste categorie zouden aanspraak kunnen maken op de toepassing van de afzonderlijke aanslag waarin de in het geding zijnde bepaling voorziet.

B.4. Zoals de Ministerraad erop wijst, maakt de in het geding zijnde bepaling geen enkel onderscheid tussen een advocaat die een vergoeding ontvangt voor prestaties van juridische tweedelijnsbijstand die gedurende een periode van meer dan twaalf maanden zijn verricht op het ogenblik dat hij was ingeschreven op de lijst van de stagiairs van de Orde van advocaten, en een advocaat die zulk een vergoeding ontvangt voor prestaties die zijn verricht na zijn inschrijving op het tableau van de Orde van advocaten.

B.5. De eerste prejudiciële vraag in de zaak nr. 6304 dient ontkennend te worden beantwoord.

Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag in de zaak nr. 6304

B.6. Het Hof wordt verzocht zich uit te spreken over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, van artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992, zoals het van toepassing was op de aanslagjaren 2010 en 2011, in zoverre die bepaling een verschil in behandeling zou invoeren tussen twee categorieën van beoefenaars van vrije beroepen aan wie de Staat, in eenmaal, achterstallige erelonen uitbetaalt voor prestaties die gedurende een periode van meer dan twaalf maanden zijn verricht : enerzijds, de advocaten die een vergoeding ontvangen voor prestaties van juridische tweedelijnsbijstand, die geen voorschot hebben kunnen vragen en, anderzijds, de andere beoefenaars van vrije beroepen die van de Staat achterstallige erelonen ontvangen en die hem wel een voorschot hebben kunnen vragen.

Alleen die laatsten zouden aanspraak kunnen maken op de toepassing van de afzonderlijke aanslag waarin de in het geding zijnde bepaling voorziet.

B.7. In artikel 172, eerste lid, van de Grondwet is het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie in fiscale aangelegenheden neergelegd.

Dat beginsel sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

Het onderzoek van de bestaanbaarheid van een wetskrachtige bepaling met dat beginsel veronderstelt met name de identificatie van twee categorieën van personen die het voorwerp uitmaken van een verschillende behandeling.

B.8. De in B.6 beschreven tweede categorie van personen omvat de andere « beoefenaars van vrije beroepen » dan de advocaten, terwijl de beschreven eerste categorie van personen een deel van de advocaten omvat.

Het onderzoek van de grondwettigheid van het verschil in behandeling dat is vermeld in de tweede prejudiciële vraag veronderstelt dat het Hof de regels kan identificeren die van toepassing zijn op de categorie van de « beoefenaars van vrije beroepen » (onder andere wat het verzoek om een voorschot op erelonen betreft) en die, volgens de prejudiciële vraag, zouden verschillen van die welke van toepassing zijn op de voornoemde advocaten, alsook de doelstellingen van die regels.

De in het geding zijnde bepaling maakt geen enkel onderscheid tussen verschillende categorieën van « beoefenaars van vrije beroepen ».

Noch de bewoordingen van de prejudiciële vraag, noch de motieven van de verwijzingsbeslissing stellen het Hof in staat om de categorie van de « beoefenaars van vrije beroepen » (andere dan de advocaten) te omschrijven, noch *a fortiori* de voor die personen geldende regels te identificeren.

B.9. De tweede prejudiciële vraag in de zaak nr. 6304 is onontvankelijk en behoeft bijgevolg geen antwoord.

Ten aanzien van de prejudiciële vraag in de zaak nr. 6308

B.10. Het Hof wordt verzocht zich uit te spreken over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10, 11, 23, derde lid, 2°, en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 7 van het Internationaal Verdrag inzake economische, sociale en culturele rechten, van artikel 171, eerste lid, 6°, van het WIB 1992, zoals het van toepassing was op de aanslagjaren 2010 en 2011, in zoverre die bepaling het voordeel van de bijzondere aanslagvoet die zij invoert voorbehoudt aan de belastingplichtige die niet tijdig door de overheid is betaald wegens een fout of een nalatigheid van die laatste.

B.11.1. Bij zijn arrest nr. 30/2016 van 25 februari 2016 heeft het Hof op de volgende prejudiciële vraag geantwoord :

« Schendt artikel 171, 60 [lees : 6°], tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de artikelen 10, 11, 23, derde lid, 2°, en 172 van de Grondwet, in voorkomend geval in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en/of artikel 7 van het Internationaal Verdrag inzake economische, sociale en culturele rechten, in zoverre het, om een afzonderlijke belasting te genieten van de baten van vrije beroepen die door toedoen van een overheid niet tijdig zijn betaald, vereist dat de laattijdigheid van de betaling of van de toekenning van een vergoeding toe te schrijven is aan een fout of een nalatigheid van de overheid ? ».

Die vraag is in wezen identiek aan die in de zaak nr. 6308.

Bij zijn arrest nr. 30/2016 heeft het Hof voor recht gezegd :

« - In die zin geïnterpreteerd dat het vereist dat de niet-tijdige betaling toe te schrijven is aan een fout of een nalatigheid vanwege de overheid opdat de belastingplichtige een afzonderlijke belasting kan genieten van de baten van vrije beroepen die niet tijdig zijn betaald door toedoen van een overheid, schendt artikel 171, 6°, tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

- In die zin geïnterpreteerd dat zij niet vereist dat de niet-tijdige betaling toe te schrijven is aan een fout of een nalatigheid vanwege de overheid opdat de belastingplichtige een afzonderlijke belasting kan genieten van de baten van vrije beroepen die niet tijdig zijn betaald door toedoen van een overheid, schendt dezelfde bepaling de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet ».

B.11.2. Dat arrest werd als volgt gemotiveerd :

« B.2.1. In tegenstelling tot wat de Ministerraad aanvoert, blijkt uit de prejudiciële vraag en de motieven van de verwijzingsbeslissing dat het verwijzende rechtscollege het Hof verzoekt de situatie van de belastingplichtigen die de in de in het geding zijnde bepaling beoogde baten niet tijdig innen wegens een fout of een nalatigheid van de overheid die ze verschuldigd is, te vergelijken met die van de belastingplichtigen die dezelfde baten niet tijdig innen, zonder dat de overheid die ze verschuldigd is, een fout of een nalatigheid ten laste kan worden gelegd. In de door het rechtscollege in aanmerking genomen interpretatie van artikel 171, 6°, tweede streepje, genieten de eerstgenoemden de door de in het geding zijnde bepaling vastgestelde gunstige fiscale behandeling, terwijl de laatstgenoemden die niet genieten.

B.2.2. Het verschil in behandeling dat in de prejudiciële vraag in het geding is, berust op het criterium van de fout of de nalatigheid van de overheid die de inkomsten verschuldigd is, waarbij een fout of een nalatigheid heeft geleid tot de niet-tijdige betaling.

Een dergelijk criterium is objectief. Het Hof moet nagaan of het relevant is ten aanzien van het met de in het geding zijnde bepaling nagestreefde doel.

B.3. Artikel 171 van het WIB 1992 wijkt, voor de daarin opgesomde inkomsten, af van het principe van de globalisatie, krachtens hetwelk het in de personenbelasting belastbare inkomen wordt gevormd door het totale netto-inkomen, zijnde de som van de netto-inkomens van de in artikel 6 van het WIB 1992 opgesomde categorieën, namelijk het inkomen van onroerende goederen, het inkomen van roerende goederen en kapitalen, het beroepsinkomen en de diverse inkomsten, verminderd met de in de artikelen 104 tot 116 van het WIB 1992 vermelde aftrekbare bestedingen. Op die som wordt de belasting berekend volgens de regels bepaald in de artikelen 130 en volgende.

Artikel 171 van het WIB 1992 stelt een bijzondere berekeningswijze voor de belasting en speciale aanslagvoeten voor bepaalde inkomsten vast, op voorwaarde evenwel dat het stelsel van de volledige samentelling van alle belastbare inkomsten, met inbegrip van die welke afzonderlijk kunnen worden belast, niet voordeliger uitvalt voor de belastingplichtige.

B.4. Met artikel 23 van de wet van 20 november 1962 houdende hervorming van de inkomstenbelastingen, dat later artikel 93 van het WIB 1964 en artikel 171 van het WIB 1992 is geworden, wilde de wetgever de strenge gevolgen vermijden die de strikte toepassing van de progressiviteit van de personenbelasting zou meebrengen voor belastingplichtigen die sommige inkomsten met een veeleer uitzonderlijk karakter verkrijgen. Luidens de parlementaire voorbereiding van artikel 23, dat afzonderlijke aanslagen heeft ingesteld, beoogde de wetgever ' de progressiviteit van de belasting te remmen wanneer het belastbaar inkomen niet-periodieke inkomsten behelst ' (*Parl. St.*, Kamer, 1961-1962, nr. 264/1, p. 85; *ibid.*, nr. 264/42, p. 126).

B.5. Artikel 171, 6°, tweede streepje, gaat uit van een soortgelijke bedoeling. In de memorie van toelichting bij de wet tot economische heroriëntering van 4 augustus 1978 (waarbij het voormelde artikel 93 gewijzigd werd) wordt het volgende aangegeven :

‘ De erelonen en andere baten die betrekking hebben op gedurende een periode van meer dan twaalf maanden geleverde prestaties en die, wegens het feit van de openbare overheid, niet betaald worden in het jaar van de prestaties maar in eenmaal worden vergoed, worden in de huidige stand van de wetgeving belast als een inkomen van het jaar waarin ze worden ontvangen, met toepassing van het normaal belastingtarief.

Om zulks te verhelpen wordt voorgesteld op dergelijke erelonen en baten een stelsel toe te passen analoog met datgene wat thans reeds geldt voor het “ vervroegd vakantiegeld ” van de bedienden.

Het komt er in feite op neer dat achterstallige erelonen, enz., belast zullen worden tegen het tarief dat normaal toegepast zou worden voor een ereloon van twaalf maanden prestaties ’ (*Parl. St.*, Senaat, 1977-1978, nr. 415/1, pp. 33 en 34).

In het verslag van de Senaatscommissie wordt gepreciseerd :

‘ [Hoofdstuk II] regelt het probleem van de taxatie der erelonen die door de overheid betaald worden aan de beoefenaars van vrije beroepen voor prestaties geleverd tijdens een periode van meer dan twaalf maanden.

Om de overbelasting te vermijden, die te wijten is aan de progressiviteit van de belastingtarieven, zal het gedeelte van de erelonen dat een bedrag van twaalf maand prestaties overtreft, afzonderlijk belast worden tegen hetzelfde tarief als het geheel van de andere belastbare inkomens ’ (*ibid.*, nr. 415/2, p. 51).

In de Senaatscommissie gaf de minister de volgende toelichting :

‘ Erelonen, die betrekking hebben op prestaties die over meer dan twaalf maanden worden geleverd en die, wegens de openbare overheid, niet in het jaar van de prestaties worden betaald maar in éénmaal worden vergoed, worden thans belast voor het jaar waarin ze zijn uitbetaald en het progressief belastingtarief wordt zonder mildering toegepast.

In artikel 51 van het ontwerp wordt voorgesteld een stelsel toe te passen analoog aan datgene dat thans reeds geldt voor het vervroegd vakantiegeld van de bedienden; voortaan zullen die erelonen worden gesplitst in twee delen :

a) Een eerste deel dat overeenstemt met twaalf maanden prestaties en dat bij de andere inkomsten van het jaar zal worden gevoegd en er samen mee zal worden belast;

b) Een tweede deel - de rest - dat zal worden belast tegen hetzelfde tarief als toegepast op het inkomen *sub a)*.

[...]

Dit stelsel bestaat reeds voor het vervroegd vakantiegeld van een bediende die de onderneming verlaat.

Het stelsel kan niet toegepast worden voor privé-erelonen want de regel blijft nog altijd de annaliteit van de belasting. Bovendien is men in de privé-sector vrij de betalingen te regelen volgens de levering van de prestaties en volgens de belangen van de beide partijen.

Het is overbodig dat de wetgever nog bijkomende faciliteiten schept op grond van louter fiscale overwegingen voor één der partijen ' (*ibid.*, nr. 415/2, pp. 71 en 72).

Een amendement dat ertoe strekte de woorden ' door toedoen van de overheid ' te schrappen, werd zowel in de Senaat (*ibid.*, p. 74) als in de Kamer van volksvertegenwoordigers (*Parl. St.*, Kamer, 1977-1978, nr. 470/9, p. 30) om de volgende motieven verworpen :

' De Minister herinnert eraan dat sedert lang om de in artikel 51 vervatte maatregel wordt gevraagd en dat daardoor een grotere gelijkheid onder de belastingplichtigen wordt geschapen. De Minister spreekt zich dan tegen het amendement uit. Hij wijst erop dat de privé sector inzake betalingen aan andere regels onderworpen is dan de overheid en dat daar de betalingen gemakkelijk in de tijd te spreiden zijn. De Minister zegt ten slotte dat ' openbare overheid ' zeer ruim is opgevat (*cfr.* verslag van de Senaat, blz. 73) ' (*ibid.*, p. 30).

B.6.1. Uit de in B.5 aangehaalde parlementaire voorbereiding blijkt dat de wetgever rekening heeft willen houden met de bijzondere situatie van de houders van baten die niet tijdig zijn betaald door toedoen van een overheid, wegens het bijzondere karakter van die overheid als schuldenaar, de specifieke regels die van toepassing zijn op de overheden inzake de betaling en de daaruit voortvloeiende vertragingen.

B.6.2. In dat opzicht dient te worden opgemerkt dat de vertraging waarmee de vergoedingen van juridische bijstand door de overheid aan de advocaten worden betaald, te wijten is aan de uitvoering van de procedure die is geregeld bij artikel 2 van het koninklijk besluit van 20 december 1999 houdende uitvoeringsbepalingen inzake de vergoeding die aan advocaten wordt toegekend in het kader van de juridische tweedelijnsbijstand en inzake de subsidie voor de kosten verbonden aan de organisatie van de bureaus voor juridische bijstand. Met toepassing van artikel 2, 7°, van dat koninklijk besluit worden de prestaties die worden uitgevoerd in het kader van de juridische bijstand in eenmaal vergoed, bij het afsluiten van het dossier, en kunnen zij geen aanleiding geven tot de betaling van voorschotten.

B.7. In het licht van het doel dat erin bestaat de onrechtvaardige gevolgen te corrigeren van een strikte toepassing van de progressiviteit van de belasting op de vergoedingen die worden betaald door een overheid in de loop van een jaar dat niet dat van de prestaties is, is het criterium van de fout of de nalatigheid van een overheid die de vertraging van de betaling heeft veroorzaakt, niet relevant om een verschil in behandeling onder belastingplichtigen in te voeren. De uitgestelde betaling, in eenmaal, van prestaties die zijn verricht over meer dan een jaar, heeft immers dezelfde gevolgen voor de berekening van de verschuldigde belasting, ongeacht de oorzaak van het feit dat de vergoedingen niet op getrapte wijze en in de loop van het jaar van de prestaties zijn betaald.

Wanneer het uitstel van betaling niet toe te schrijven is aan de begunstigde van de inkomsten, is het niet verantwoord het voordeel van de toepassing van de in het geding zijnde bepaling toe te kennen aan de belastingplichtigen die een fout of een nalatigheid vanwege de overheid die die inkomsten verschuldigd is, kunnen aantonen, en het niet toe te kennen aan diegenen die een dergelijke fout of nalatigheid niet kunnen aantonen, terwijl noch de enen, noch de anderen op enigerlei wijze ervoor konden zorgen dat de vergoedingen op getrapte wijze en sneller worden betaald.

B.8. In die interpretatie dat artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992 vereist dat de niet-tijdige betaling toe te schrijven is aan een fout of aan een nalatigheid van de overheid opdat de belastingplichtige een afzonderlijke belasting kan genieten, is die bepaling niet bestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

Het onderzoek van de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde bepaling met artikel 23, derde lid, 2°, van de Grondwet, met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 7 van het Internationaal Verdrag inzake economische, sociale en culturele rechten zou niet kunnen leiden tot een andere conclusie.

B.9. De in het geding zijnde bepaling kan evenwel anders worden geïnterpreteerd, waarbij de woorden 'door toedoen van de overheid' aangeven dat de vertraging niet kan worden toegeschreven aan de belastingplichtige zelf, maar daarnaast niet impliceren dat een fout of een nalatigheid vanwege de overheid kan worden aangetoond. In die interpretatie voert de in het geding zijnde bepaling niet het in B.2 omschreven verschil in behandeling in en is zij bijgevolg bestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet ».

B.12. Om dezelfde redenen als die welke in het arrest nr. 30/2016 zijn vermeld, dient de prejudiciële vraag in de zaak nr. 6308 op dezelfde wijze te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

1. - In die zin geïnterpreteerd dat het vereist dat de niet-tijdige betaling toe te schrijven is aan een fout of een nalatigheid vanwege de overheid opdat de belastingplichtige een afzonderlijke belasting kan genieten van de baten van vrije beroepen die niet tijdig zijn betaald door toedoen van een overheid, schendt artikel 171, 6°, tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals het van toepassing was op de aanslagjaren 2010 en 2011, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

- In die zin geïnterpreteerd dat zij niet vereist dat de niet-tijdige betaling toe te schrijven is aan een fout of een nalatigheid vanwege de overheid opdat de belastingplichtige een afzonderlijke belasting kan genieten van de baten van vrije beroepen die niet tijdig zijn betaald door toedoen van een overheid, schendt dezelfde bepaling de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet.

2. Artikel 171, 6°, tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals het van toepassing was op de aanslagjaren 2010 en 2011, schendt de artikelen 10, 11 en 172, eerste lid, van de Grondwet niet in zoverre het geen verschil in behandeling instelt tussen de advocaat die een vergoeding ontvangt wegens prestaties van juridische tweedelijnsbijstand die gedurende een periode van meer dan twaalf maanden zijn verricht terwijl hij ingeschreven was op de lijst van de stagiairs van de Orde van advocaten, en de advocaat die zulk een vergoeding ontvangt voor prestaties die zijn verricht na zijn inschrijving op het tableau van de Orde van advocaten.

3. De tweede prejudiciële vraag in de zaak nr. 6304 behoeft geen antwoord.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 1 juni 2017.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

J. Spreutels