

Rolnummer 6154
Arrest nr. 30/2016 van 25 februari 2016

ARREST

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 171, 6°, tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld 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. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet en R. Leysen, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter J. Spreutels,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 2 februari 2015 in zake Valérie Henrion tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 11 februari 2015, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Waals-Brabant de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 171, 6° [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 ? ».

Memories zijn ingediend door :

- Valérie Henrion, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. V. Letellier, advocaat bij de balie te Brussel;
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. B. Dewit, advocaat bij de balie te Brussel.

Valérie Henrion heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 25 november 2015 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers P. Nihoul en E. Derycke te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 16 december 2015 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 16 december 2015 in beraad genomen.

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

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

V. Henrion oefent sinds 2004 het beroep van advocaat uit. Elk jaar gaf zij de inkomsten met betrekking tot de prestaties die zij in het kader van juridische tweedelijnsbijstand verricht, aan als achterstallige erelonen op grond van artikel 171, 6°, tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992). Op 21 januari 2013 heeft de FOD Financiën haar een bericht van wijziging gestuurd met betrekking tot de aanslagjaren 2011 en 2012 (inkomsten 2010 en 2011), steunend op een arrest van het Hof van Cassatie van 23 april 2010 waarbij is geoordeeld dat de bijzondere regeling van de belasting als achterstallige erelonen niet van toepassing is op de vergoedingen voor juridische bijstand. Bij beslissing van 16 december 2013 verwerpt de

gewestelijk directeur der directe belastingen de bezwaarschriften die V. Henrion heeft ingediend tegen de twee wijzigende aanslagbiljetten met betrekking tot de aanslagjaren 2011 en 2012.

De Rechtbank van eerste aanleg Waals-Brabant, waar het beroep van V. Henrion tegen de beslissing van de gewestelijk directeur aanhangig is gemaakt, stelt, op verzoek van laatstgenoemde, de hiervoor weergegeven prejudiciële vraag.

III. *In rechte*

- A -

A.1.1. V. Henrion, eiseres voor het verwijzende rechtscollege, voert aan dat het, tot het arrest van het Hof van Cassatie van 23 april 2010, een courante en door de administratie aanvaarde praktijk was om de in het kader van de juridische tweedelijnsbijstand geïnde vergoedingen aan te geven als achterstallige erelonen onder de voorwaarden van artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992. Bij het voormelde arrest heeft het Hof van Cassatie geoordeeld dat die bepaling inhoudt dat de niet-tijdige betaling of toekenning van vergoedingen toe te schrijven moet zijn aan een fout of een nalatigheid van de overheid, hetgeen in beginsel niet het geval is voor de in het geding zijnde vergoedingen, aangezien de duur van de procedure inzake betaalbaarstelling voortvloeit uit de regeling die is vastgesteld door het organieke kader van de wettelijke bijstand.

A.1.2. V. Henrion is van mening dat de interpretatie van de in het geding zijnde bepaling die voortvloeit uit het voormelde arrest van het Hof van Cassatie een verschil in behandeling doet ontstaan naargelang de niet-tijdige betaling door de overheid al dan niet voortvloeit uit een fout of een nalatigheid van die overheid, hetgeen tot gevolg heeft dat de vergoedingen die zijn verdiend door de advocaten die juridische bijstand verlenen, worden uitgesloten van het mogelijk gunstige stelsel omdat de niet-tijdige betaling niet voortvloeit uit de fout, noch uit de nalatigheid van de Staat die die vergoedingen verschuldigd is, maar uit de toepassing van de organieke regels van de wettelijke bijstand. Zij herinnert eraan dat de betrokken advocaten een opdracht van openbare dienst uitoefenen die de wetgever toevertrouwt aan de balies ter uitvoering van artikel 23 van de Grondwet.

A.1.3. V. Henrion voert aan dat de parlementaire voorbereiding van de in het geding zijnde bepaling, waarnaar in het voormelde arrest van het Hof van Cassatie wordt verwezen, niet de intentie bevestigt die dat Hof aan de wetgever toeschrijft. Zij is van mening dat, aangezien het doel van de wetgever erin bestaat een normale progressiviteit van de inkomstenbelasting te herstellen in de gevallen waarin de overheid aan de uitoefenaars van vrije beroepen erelonen betaalt tot dekking van de prestaties die zijn uitgevoerd over een periode van meer dan twaalf maanden, het criterium van het bestaan van een fout of van een nalatigheid niet relevant is om het voordeel van het stelsel van de afzonderlijke belasting verankerd in artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992 toe te kennen of te weigeren.

A.1.4. Zij is van mening dat het in het geding zijnde verschil in behandeling nog minder verantwoord is wanneer rekening wordt gehouden met de daaruit voortvloeiende aantasting van de waarborgen van artikel 23, derde lid, 2°, van de Grondwet, alsook van het recht van de verleners van de wettelijke bijstand om billijke en gunstige arbeidsvoorwaarden te genieten, waaronder een billijk loon, verankerd in artikel 7 van het Internationaal Verdrag inzake economische, sociale en culturele rechten, en van het recht op het ongestoord genot van eigendom verankerd in artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

A.1.5. Zij meent dat artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992 een andere interpretatie kan hebben dan die welke het Hof van Cassatie in het voormelde arrest heeft gevolgd, aangezien de uitdrukking « door toedoen van », in de gebruikelijke betekenis ervan, geen enkel idee van fout of nalatigheid impliceert. Zij besluit hieruit dat, opdat die bepaling kan worden toegepast, het vereist is maar ook volstaat dat de niet-tijdige betaling toe te schrijven is aan de overheid, hetgeen het geval is wanneer de voorwaarden inzake de betaling van de vergoeding voortvloeien uit de wet.

A.2.1. De Ministerraad is in hoofdorde van mening dat de vraag ontkennend dient te worden beantwoord, omdat zij de verschillende categorieën van personen waarvan één een discriminerende behandeling zou ondergaan, niet identificeert. Hij voegt eraan toe dat artikel 171, 6°, tweede streepje, zelf geen enkel onderscheid maakt tussen de belastingplichtigen.

A.2.2. In ondergeschikte orde voert de Ministerraad aan dat de vermeende discriminatie berust op een objectief en redelijk criterium dat beantwoordt aan het door de wetgever nagestreefde doel. Hij verwijst naar de memorie van toelichting van de in het geding zijnde bepaling en leidt hieruit af dat de wetgever alleen het geval wilde beogen waarin de niet-betaling van de betrokken baten in het jaar van de prestaties in die zin aan de overheid moet worden toegeschreven dat haar een vertraging bij de betaling van de prestaties moet kunnen worden verweten. Hij verwijst naar de arresten van het Hof van Cassatie van 23 januari 1974, 18 juni 1987 en 23 april 2010. Hij verwijst eveneens naar het arrest van het Hof nr. 38/2005. Hij is van mening dat de situatie van de houder van de baten wiens erelonen niet zijn betaald in de loop van het jaar van de prestaties die aanleiding hebben gegeven tot de verschuldigheid ervan, bij ontstentenis van een fout of een nalatigheid van de overheid die de inkomsten verschuldigd is, geen voldoende uitzonderlijk karakter vertoont teneinde, in de ogen van de wetgever, de uitbreiding te verantwoorden van het in artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992 bepaalde afwijkende stelsel. Hij verwijst verder naar het arrest nr. 175/2013 van het Hof en herinnert ten slotte eraan dat de controle van de opportuniteit van de wet ontsnapt aan de bevoegdheid van dat Hof.

A.2.3. De Ministerraad geeft ten slotte aan dat de in het geding zijnde bepaling is ingevoerd bij de wet van 4 augustus 1978 tot economische heroriëntering die artikel 93 van het vroegere Wetboek van de inkomstenbelastingen heeft gewijzigd, dus vóór de inwerkingtreding van artikel 23 van de Grondwet, op 12 februari 1994, zodat zij geen achteruitgang kon inhouden op het vlak van de uitvoering van de economische en sociale rechten die zijn beschermd bij dat artikel 23. Hij voegt eraan toe dat de in het geding zijnde bepaling de juridische bijstand geenszins beperkt en daarvan losstaat. Hij is ten slotte van mening dat de gecombineerde lezing van artikel 23 van de Grondwet met artikel 1 van het Eerste Aanvullende 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 niet tot een andere conclusie leidt.

A.3.1. V. Henrion antwoordt dat de door haar aangeklaagde discriminatie als dusdanig niet gelegen is in artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992, maar in de interpretatie die het Hof van Cassatie eraan geeft. Zij herinnert eraan dat het Hof bevoegd is om, op prejudiciële vraag, de aan een bepaling gegeven interpretatie af te keuren.

A.3.2. Die partij is van mening dat het niet relevant is het aangeklaagde verschil in behandeling te verantwoorden door te verwijzen naar de rechtspraak van het Hof van Cassatie die de discriminatie bevestigt waarover aan het Hof een vraag is gesteld. Zij is van mening dat de Ministerraad zich vergist ten aanzien van de parlementaire voorbereiding van de in het geding zijnde bepaling.

A.3.3. Voorts preciseert zij dat de medecontractant van de advocaat voor de dienstverlening in het kader van de juridische tweedelijnsbijstand de rechtzoekende is en niet de overheid, die alleen instaat voor de financiering van die opdracht van openbare dienst, en dat de voorwaarden en de regeling met betrekking tot de betaling van de vergoedingen worden toegeschreven aan het toedoen van de overheid en niet aan een akkoord tussen de contracterende partijen. Zij besluit hieruit dat de advocaat die prestaties verricht in het raam van de juridische tweedelijnsbijstand, zich niet bevindt in een situatie die vergelijkbaar is met die van de advocaat die prestaties verricht voor de verschillende departementen van de Staat. Zij voegt eraan toe dat het koninklijk besluit van 20 december 1999, dat onder meer de uitvoeringsvoorwaarden bevat met betrekking tot de vergoeding die in het kader van de juridische tweedelijnsbijstand aan de advocaten wordt toegekend, niet voorziet in enige mogelijkheid van voorschotten voor de uitgekeerde vergoedingen en dus niet in enige mogelijkheid om de betaling te spreiden, zodat het voor de advocaat onmogelijk is de progressiviteit van de belasting af te remmen voor de vergoedingen tot dekking van de prestaties van meer dan twaalf maanden.

A.3.4. Ten slotte voert zij aan dat de bij artikel 23 van de Grondwet geboden bescherming zich niet beperkt tot de rechtzoekenden afzonderlijk, maar zich uitbreidt tot het hele systeem, waarin de advocaten betrokken partij zijn.

- B -

B.1.1. Aan het Hof wordt een vraag gesteld over artikel 171, 6°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), zoals het van toepassing was op de aanslagjaren 2011 en 2012, dat bepaalt :

« 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.1.2. De prejudiciële vraag heeft betrekking op het tweede streepje van die bepaling, die voorziet in een afzonderlijke belasting van de baten die betrekking hebben op gedurende een periode van meer dan twaalf maanden geleverde diensten, die door toedoen van de overheid niet zijn betaald in het jaar van de prestaties en die in eenmaal zijn vergoed. Het stelsel van de afzonderlijke belasting geldt alleen voor het deel van de baten dat proportioneel een vergoeding van twaalf maanden prestaties overtreft.

De in het geding zijnde bepaling wordt door het verwijzende rechtscollege zo geïnterpreteerd dat zij, opdat de belastingplichtige een afzonderlijke belasting kan genieten van de baten van vrije beroepen die niet tijdig zijn betaald door toedoen van een overheid, vereist dat de niet-tijdige betaling of toekenning van een vergoeding toe te schrijven zou zijn aan een fout of aan een nalatigheid van de overheid.

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^o, 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.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

- 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.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 25 februari 2016.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

J. Spreutels