ROYAUME DE BELGIQUE.

AVIS DU CONSEIL D'ETAT.

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 30 juin 1986, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas trois jours, sur des amendements du Gouvernement au projet de loi "portant des dispositions fiscales" (Doc. Sénat 310, session 1985 - 1986), a donné le 30 juin 1986 l'avis suivant :

KONINKRIJK BELGIE.

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 30 juni 1986 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van ten hoogste drie dagen, van advies te dienen over amendementen van de Regering op het ontwerp van wet "houdende fiscale bepalingen" (Doc. Senaat 310, zitting 1985 - 1986), heeft op 30 juni 1986 het volgend advies gegeven :

I. Amendements à l'article 12 du projet.

1. Lorsqu'un impôt ou une réduction d'impôt n'est applicable qu'à une catégorie de contribuables, il importe, pour sauvegarder l'égalité fiscale entre les Belges, que la catégorie de citoyens qui est imposée ou privilégiée soit définie objectivement en fonction du but légitime poursuivi.

L'amendement que le Gouvernement propose d'apporter à l'article 71, § 1er, 7°, du Code des impôts sur les revenus en projet, prévoit l'octroi d'un avantage fiscal au "contribuable qui est inscrit pour la première fois auprès de l'Office national de la sécurité sociale en qualité d'employeur de personnel domestique".

La justification de l'amendement précise que c'est au moment de l'engagement du travailleur que l'employeur doit être inscrit pour la première fois à l'Office national de sécurité sociale en qualité d'employeur de personnel domestique. Ces termes "au moment de l'engagement" sont essentiels. Ils devraient être inclus dans le texte en projet.

On peut penser que cette restriction a été prévue pour empêcher le contribuable, qui emploie déjà un domestique, de le congédier pour engager ensuite un chômeur et bénéficier de l'avantage fiscal.

.../...

Le but poursuivi est donc de favoriser la mise au travail de chômeurs aptes aux travaux domestiques.

Cependant, il se peut que des personnes aujourd'hui âgées, aient naguère employé une servante pendant un temps limité, par exemple au cours d'une maladie ou pour des nécessités d'ordre familial. Elles n'ont plus depuis longtemps la qualité d'employeur et elles ont été rayées des rôles de l'Office national de sécurité sociale. Si ces personnes engagent, après l'entrée en vigueur de la loi en projet, une aide ménagère, elles ne pourront obtenir l'avantage fiscal parce que leur inscription comme employeur de personnel domestique ne sera pas la première qu'elles ont sollicitée.

Elles seront donc exclues de l'avantage fiscal, non parce qu'elles en auraient déjà profité, mais sur base d'une distinction qui peut leur apparaître injustifiée.

La distinction qui est ainsi faite entre les contribuables engageant un chômeur ou une personne assistée, ne repose pas sur un critère objectif en harmonie avec le but poursuivi. Il y a dès lors une rupture injustifiée de l'égalité des Belges devant la loi fiscale.

2. Telle qu'elle est rédigée, la disposition en projet ne s'appliquera pas lorsqu'il sera mis fin à l'engagement d'un premier travailleur répondant aux conditions légales et que celui-ci sera remplacé par un autre travailleur répondant également à ces conditions.

.../...

Il paraît logique, étant donné le but poursuivi, que l'avantage fiscal soit maintenu dans ce cas, d'autant plus que la rupture du contrat de travail peut être le fait du travailleur ou découler de son inaptitude aux travaux domestiques.

3. L'amendement précise que l'employé de maison engagé doit être un chômeur complet indemnisé ou "une personne à qui le Conseil de l'aide sociale a décidé d'accorder le minimum de moyens d'existence". Cependant ce minimum peut être accordé par le tribunal du travail sur recours de l'intéressé (article 10 de la loi du 7 août 1974 instituant le droit à un minimum de moyens d'existence).

Cette éventualité ne devrait pas être écartée.

II. Amendements à l'article 49 du projet.

Le paragraphe 4, inséré par amendement dans l'article 49 du projet, étend l'application de l'article 71, § 1er, 7°, et § 2, alinéa 4, du Code des impôts sur les revenus, tel qu'il résulte des amendements précédents, aux contribuables qui "occupaient déjà au 1er janvier 1986 au moins un employé de maison depuis au moins un an".

Ce texte appelle plusieurs observations :

1. Bien qu'il puisse avoir une durée d'application assez longue, à savoir aussi longtemps que le personnel domestique en fonction le 1er janvier 1986 demeurera en place, l'insertion du texte de l'article 49, § 4, du projet dans le Code des impôts sur les revenus n'est pas prévue. La mesure de détaxation pourrait ainsi rester ignorée d'un certain nombre de contribuables concernés.

Indépendamment de l'observation qui précède, l'énoncé de l'extension d'application d'un article du Code des impôts sur les revenus ne trouve pas une place adéquate dans un article 49 du projet intitulé "entrée en vigueur".

2. La justification de l'amendement signale que dans le cas considéré ci-avant, "il n'est en effet ... pas exigé que l'employé de maison déjà occupé ait la qualité de chômeur indemnisé ou de personne recevant le minimum de moyens d'existence".

Le texte du projet ne contient pas cette restriction. Il y est dit que l'article 71, § 1er, 7°, et § 2, alinéa 4,du même Code est "également applicable" aux contribuables qui occupaient déjà au 1er janvier 1986 au moins un employé de maison depuis au moins un an.

Faute qu'une restriction soit exprimée dans l'article 49, § 4, les dispositions de l'article 71, du Code des impôts sur les revenus qui y sont citées, devront être appliquées avec les conditions qu'elles contiennent.

3. L'article 71, § 1er, 7°, en projet prévoit que l'employé de maison doit être engagé par "un contribuable qui est inscrit pour la première fois auprès de l'Office national de la sécurité sociale en qualité d'employeur de personnel domestique".

S'il entrait dans les intentions du Gouvernement de ne pas imposer cette condition dans le cas des employés de maison occupés au 1er janvier 1986, cela devrait être dit dans l'article 49, § 4, du projet.

\+ +

\+

L'article 49, § 3, prévoit que l'entrée en vigueur des amendements à l'article 71 du Code des impôts sur les revenus sera déterminée par arrêté royal.

Ce texte appelle quelques observations :

1. S'il entrait dans les intentions du Gouvernement d'appliquer rétroactivement ces textes et ainsi de priver le trésor de recettes déjà virtuellement acquises, l'article 49, § 3, du projet devrait préciser le pouvoir donné au Roi.

2. Dans l'éventualité où le régime de détaxation de l'article 71, § 1er, 7°, s'appliquerait aux engagements de personnel domestique, effectués à partir du 1er janvier 1986, deux catégories de contribuables seraient exclues de la faveur fiscale, à savoir :

a) ceux qui auraient engagé en 1985 un domestique et qui ne pourraient bénéficier de l'article 49, § 4, du projet parce que le temps d'occupation au 1er janvier 1986 serait inférieur à un an;

b) ceux qui auraient, entre le 1er janvier 1986 et la publication de la loi en projet, engagé un domestique n'ayant pas la qualité de chômeur depuis un an au moins, étant dans l'ignorance des conditions mises à l'octroi de la mesure de détaxation.

+

+ +

Il est proposé d'insérer l'article 49, § 4, du projet dans le Code des impôts sur les revenus.

+

Le Conseil d'Etat propose le texte suivant qui tient compte de ces observations :

1. Amendements à l'article 12 du projet.

"Dans le texte de l'article 12 du projet, tel qu'il a été amendé le ... juin 1986 ..., sont apportées les modifications suivantes :

a) le 1° est remplacé par la disposition suivante :

"1° le paragraphe ler, 7°, abrogé par l'article 9 de la loi du 27 décembre 1984, est rétabli dans la rédaction suivante :

"7° les rémunérations payées ou attribuées à un employé de maison dans les limites et conditions prévues au paragraphe 2bis;";

b) le 1° devient le 2°;

c) il est inséré un 3° rédigé comme suit :

"3° il est inséré un paragraphe 2bis rédigé comme suit :

"§ 2bis. La déduction prévue au paragraphe ler, 7°, est soumise aux conditions et limites ci-après :

1° dans les rémunérations sont comprises les cotisations relatives à celles-ci, qui sont dues en vertu de la législation sur la sécurité sociale;

2° ces rémunérations doivent atteindre au moins 100.000 francs par période imposable et être soumises au régime de la sécurité sociale;

3° l'employé de maison doit être, au moment de son engagement et depuis un an au moins, soit un chômeur complet indemnisé, soit une personne bénéficiant d'une décision d'octroi du minimum des moyens d'existence;

4° le contribuable doit, au moment de l'engagement, s'inscrire auprès de l'Office national de sécurité sociale en qualité d'employeur de personnel domestique; cette inscription doit être la première en cette qualité depuis le ...;

5° la déduction ne s'applique qu'aux rémunérations payées ou attribuées à un seul employé de maison;

6° la déduction est limitée par période imposable à un pourcentage de la première tranche de 400.000 francs des rémunérations, fixé comme suit :

- 60 p.c., lorsque le contribuable bénéficie de revenus nets des différentes catégories visées à l'article 6 n'excédant pas 1.500.000 francs;

- 50 p.c., lorsque l'ensemble des mêmes revenus excède 1.600.000 francs sans dépasser 3.000.000 francs;

- 40 p.c., lorsque l'ensemble des mêmes revenus excède 3.100.000 francs.

Le passage du pourcentage de déduction de 60 p.c. à celui de 50 p.c. et de ce dernier à celui de 40 p.c. s'opère par une réduction des pourcentages supérieurs, égale au dix millième de la partie de l'ensemble des mêmes revenus, qui excède respectivement 1.500.000 francs ou 3.000.000 francs;

7° pour les contribuables qui, au ... (date à préciser), occupaient déjà au moins un employé de maison depuis au moins un an, les conditions fixées au 3° et 4° ne sont pas d'application.

La déduction acquise par l'engagement d'un employé de maison répondant aux conditions fixées à l'alinéa 1er, 3°, est maintenue au contribuable lorsque, après la rupture du contrat de travail, celui-ci engage, dans un délai de ... mois, un autre employé de maison répondant à ces conditions";

d) le 2° et le 3° deviennent respectivement le 4° et le 5°;

e) dans le 2°, devenant le 4°, les mots "§ 2bis" doivent être remplacés par "§ 2ter".

Observation.

Les références faites dans le projet au paragraphe 2bis doivent être remplacées par des références au paragraphe 2ter.

2. Amendement à l'article 49 du projet.

L'amendement à l'article 49 du projet, réduit à son 1°, devrait être adapté si le texte proposé par le Conseil d'Etat était adopté, notamment à cause du paragraphe 2bis de l'article 71 du Code des impôts sur les revenus.

I. Amendementen op artikel 12 van het ontwerp.

1. Wanneer een belasting of een belastingvermindering slechts voor een categorie van belastingplichtigen geldt, is het ter wille van het behoud van de fiscale gelijkheid van de Belgen van belang dat de categorie van burgers die belast of bevoorrecht wordt, objectief wordt omschreven volgens het gewettigde doel dat wordt beoogd.

Het amendement dat de Regering ten aanzien van het ontworpen artikel 71, § 1, 7°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen voorstelt, voorziet in de toekenning van een fiscaal voordeel aan de "belastingplichtige die voor de eerste maal bij de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid wordt ingeschreven als werkgever van huispersoneel".

In de verantwoording van het amendement wordt gepreciseerd dat het bij de indienstneming van de werknemer is dat de werkgever voor de eerste maal bij de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid als werkgever van huispersoneel moet worden ingeschreven. Die woorden "bij de indienstneming" zijn essentieel. Zij zouden in de ontworpen tekst moeten worden opgenomen.

Men mag aannemen dat die beperking is opgelegd om te verhinderen dat de belastingplichtige die reeds een dienstbode tewerkstelt, deze ontslaat met de bedoeling om vervolgens een werkloze in dienst te nemen en voor het fiscaal voordeel in aanmerking te komen.

Het beoogde doel is dus het bevorderen van de tewerkstelling van werklozen die geschikt zijn voor huishoudelijk werk.

.../...

Toch kan het gebeuren dat personen die thans bejaard zijn, vroeger gedurende een beperkte tijd een dienstmeid tewerkgesteld hebben, bijvoorbeeld gedurende een ziekte of wegens behoeften van familiale aard. Zij hebben al lang niet meer de hoedanigheid van werkgever en zijn van de rollen van de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid afgevoerd. Indien die personen na de inwerkingtreding van het ontwerp een huishoudhulp in dienst nemen, zullen ze geen fiscaal voordeel kunnen genieten omdat hun inschrijving als werkgever van huispersoneel niet de eerste zal zijn die zij hebben aangevraagd.

Zij zullen dus van het belastingvoordeel worden uitgesloten, niet omdat zij het reeds zouden hebben genoten, maar op grond van een onderscheid dat hun ongerechtvaardigd kan toeschijnen.

Het onderscheid dat aldus wordt gemaakt tussen de belastingplichtigen die een werkloze of een steuntrekkende persoon in dienst nemen, berust niet op een objectief criterium dat in overeenstemming met het beoogde doel is. Er is bijgevolg een ongerechtvaardigde verstoring van de gelijkheid van de Belgen voor de belastingwet.

2. Zoals de ontworpen bepaling geredigeerd is, zal ze niet worden toegepast wanneer een einde wordt gemaakt aan de arbeidsovereenkomst van een eerste werknemer die de wettelijke voorwaarden vervult en deze wordt vervangen door een andere werknemer die eveneens die voorwaarden vervult.

Gelet op het beoogde doel, lijkt het logisch dat het fiscaal voordeel in dat geval behouden blijft, te meer daar de arbeidsovereenkomst door de werknemer beëindigd kan zijn of de beëindiging het gevolg kan zijn van zijn ongeschiktheid voor huishoudelijk werk.

3. Het amendement preciseert dat de in dienst genomen huisbediende een uitkeringsgerechtigde volledige werkloze dient te zijn of "een persoon aan wie de Raad voor Maatschappelijk Welzijn het bestaansminimum heeft toegekend". Dat minimum kan evenwel ingevolge een beroep van de belanghebbende door de arbeidsrechtbank worden toegestaan (artikel 10 van de wet van 7 augustus 1974 tot instelling van het recht op een bestaansminimum).

Aan die mogelijkheid zou niet voorbijgegaan mogen worden.

II. Amendementen op artikel 49 van het ontwerp.

Paragraaf 4, die bij amendement wordt ingevoegd in artikel 49 van het ontwerp, breidt de toepassing van artikel 71, § 1, 7°, en § 2, vierde lid, van het Wetboek van inkomstenbelastingen, zoals het resulteert uit de vorige amendementen, uit tot de belastingplichtigen die "op 1 januari 1986 reeds, sedert minstens één jaar, ten minste één huisbediende in dienst hadden".

Bij die tekst zijn verscheidene opmerkingen te maken :

1. Hoewel de tekst van artikel 49, § 4, van het ontwerp een vrij lange toepassingsduur kan hebben, namelijk zo lang als het huispersoneel dat op 1 januari 1986 in dienst was op post blijft, wordt niet voorzien in de invoeging van die tekst in het Wetboek van de inkomstenbelastingen. Het zou dus kunnen dat een zeker aantal van de betrokken belastingplichtigen onkundig blijven van de belastingvermindering.

.../...

Afgezien van de bovenstaande opmerking is artikel 49 van het ontwerp, met als opschrift "inwerkingtreding", niet de geschikte plaats voor het opnemen van een bepaling die de toepassing van een artikel van het Wetboek van de inkomstenbelastingen verruimt.

2. De verantwoording van het amendement wijst erop dat in het hiervoor besproken geval "uiteraard niet vereist is dat de reeds in dienst zijnde huisbediende de hoedanigheid heeft van uitkeringsgerechtigde werkloze of van persoon die het bestaansminimum ontvangt".

In de tekst van het ontwerp komt die beperking niet voor. Er wordt daarin gezegd dat artikel 71, § 1, 7°, en § 2, vierde lid, van hetzelfde Wetboek "eveneens van toepassing" is "voor de belastingplichtigen die op 1 januari 1986 reeds, sedert minstens één jaar, ten minste één huisbediende in dienst hadden".

Als in artikel 49, § 4, geen beperking wordt gesteld, zullen de aldaar aangehaalde bepalingen van artikel 71 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen toegepast moeten worden met de voorwaarden die zij bevatten.

3. Het ontworpen artikel 71, § 1, 7°, bepaalt dat de huisbediende in dienst genomen moet zijn door "een belastingplichtige die voor de eerste maal bij de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid wordt ingeschreven als werkgever van huispersoneel".

Mocht de Regering het zo bedoelen dat die voorwaarde niet geldt voor het geval van de huisbedienden die op 1 januari 1986 in dienst waren, dan zou dat gezegd moeten worden in artikel 49, § 4, van het ontwerp.

\+

\+ \+

Artikel 49, § 3, bepaalt dat de datum van de inwerkingtreding van de amendementen op artikel 71 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen zal worden bepaald bij koninklijk besluit.

Bij die tekst zijn enkele opmerkingen te maken :

1. Ligt het in de bedoeling van de Regering teksten met terugwerkende kracht toe te passen en de staatskas zodoende inkomsten te onthouden die zij virtueel heeft verkregen, dan zou artikel 49, § 3, van het ontwerp de aan de Koning verleende bevoegdheid nader moeten bepalen.

2. Ingeval de regeling van artikel 71, § 1, 7°, inzake belastingvermindering toepassing zou vinden op de indienstnemingen van huispersoneel die verricht zijn vanaf 1 januari 1986, zouden twee categorieën van belastingplichtigen van het belastingvoordeel uitgesloten zijn, namelijk :

a) zij die in 1985 een dienstbode in dienst zouden hebben genomen en niet in aanmerking zouden kunnen komen voor artikel 49, § 4, van het ontwerp omdat die dienstbode op 1 januari 1986 nog geen vol jaar tewerkgesteld zou zijn;

b) zij die tussen 1 januari 1986 en de bekendmaking van de ontworpen wet een dienstbode in dienst zouden hebben genomen die niet sedert ten minste één jaar de hoedanigheid van werkloze heeft, terwijl zij niet wisten welke voorwaarden vervuld moesten zijn om voor de belastingvermindering in aanmerking te komen.

+

\+ +

.../...

Voorgesteld wordt artikel 49, § 4, van het ontwerp in te voegen in het Wetboek van de inkomstenbelastingen.

\+

\+ +

De Raad van State stelt de volgende tekst voor, waarin met deze opmerkingen rekening is gehouden :

1. Amendementen op artikel 12 van het ontwerp.

"In de tekst van artikel 12 van het ontwerp zoals hij geamendeerd is op ... juni 1986 ... worden de volgende wijzigingen aangebracht :

a) 1° wordt vervangen door de volgende bepaling :

"1° paragraaf 1, 7°, opgeheven bij artikel 9 van de wet van 27 december 1984, wordt opnieuw opgenomen in de volgende lezing :

"7° de bezoldigingen aan een huisbediende betaald of toegekend binnen de grenzen en onder de voorwaarden bepaald in paragraaf 2bis;";

b) 1° wordt 2°;

c) er wordt een 3° ingevoegd, luidend als volgt :

"3° er wordt een paragraaf 2bis ingevoegd, luidend als volgt :

"§ 2bis. Voor de aftrek bedoeld in paragraaf 1, 7°, gelden de volgende voorwaarden en grenzen :

1° in de bezoldigingen zijn begrepen de erop betrekking hebbende bijdragen die verschuldigd zijn krachtens de wetgeving inzake sociale zekerheid;

2° die bezoldigingen moeten ten minste 100.000 frank per belastbaar tijdperk bedragen en aan het stelsel van de sociale zekerheid onderworpen zijn;

3° de huisbediende moet bij zijn indienstneming en sedert ten minste een jaar ofwel uitkeringsgerechtigde volledige werkloze zijn, ofwel het voordeel genieten van een beslissing tot toekenning van het bestaansminimum;

4° de belastingplichtige moet zich, bij de indienstneming, bij de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid laten inschrijven als werkgever van huispersoneel; die inschrijving moet de eerste in die hoedanigheid zijn sedert ...;

5° de aftrek wordt slechts toegepast op de bezoldigingen betaald of toegekend aan één enkele huisbediende;

6° de aftrek wordt voor ieder belastbaar tijdperk beperkt tot een percentage van de eerste tranche van 400.000 frank van de bezoldigingen, dat als volgt wordt vastgesteld :

- 60 pct., wanneer de belastingplichtige netto-inkomsten van de verschillende in artikel 6 bedoelde categorieën geniet die niet hoger zijn dan 1.500.000 frank;

- 50 pct., wanneer dezelfde gezamenlijke inkomsten hoger zijn dan 1.600.000 frank zonder 3.000.000 frank te overtreffen;

- 40 pct., wanneer dezelfde gezamenlijke inkomsten 3.100.000 frank overtreffen.

De overgang van het aftrekpercentage van 60 pct. naar dat van 50 pct. en van dit laatste percentage naar dat van 40 pct. geschiedt door een vermindering van de hogere percentages, die gelijk is aan een tienduizendste van het gedeelte van dezelfde gezamenlijke inkomsten dat onderscheidenlijk 1.500.000 frank of 3.000.000 frank overtreft;

7° voor de belastingplichtigen die op ... (datum te bepalen) ... reeds ten minste één huisbediende tewerkstelden sedert ten minste één jaar, gelden de in 3° en 4° bepaalde voorwaarden niet.

De belastingplichtige blijft de aftrek welke verkregen is door de indienstneming van een huisbediende die voldoet aan de voorwaarden bepaald in het eerste lid, 3°, genieten wanneer hij, na de beëindiging van de arbeidsovereenkomst, binnen een termijn van ... maanden, een andere huisbediende in dienst neemt welke aan die voorwaarden voldoet";

d) 2° en 3° worden onderscheidenlijk 4° en 5°;

e) in 2°, dat 4° wordt, moeten de woorden "§ 2bis" worden vervangen door "§ 2ter".

Opmerking.

De verwijzingen naar paragraaf 2bis die in het ontwerp voorkomen, moeten worden vervangen door verwijzingen naar paragraaf 2ter.

.../...

2. Amendement op artikel 49 van het ontwerp.

Het amendement op artikel 49 van het ontwerp, waarvan alleen 1° nog overblijft, zou moeten worden aangepast indien de door de Raad van State voorgestelde tekst wordt aangenomen, onder meer ter wille van paragraaf 2bis van artikel 71 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen.

La chambre était composée de

Messieurs : F.-M. REMION, premier président,
de Heren : eerste voorzitter,

J. LIGOT, président de chambre,
kamervoorzitter,

J.-J. STRYCKMANS, conseiller d'Etat,
staatsraad,

Madame : R. DEROY, greffier,
Mevrouw : griffier.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de M. J.-J. STRYCKMANS.

Le rapport a été présenté par M. G. PIQUET, premier auditeur.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER, LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

R. DEROY. F.-M. REMION.

De kamer was samengesteld uit

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst werd nagezien onder toezicht van de H. J.-J. STRYCKMANS.

Het verslag werd uitgebracht door de H. G. PIQUET, eerste auditeur.