

ROYAUME DE BELGIQUE

-----

AVIS 36.603/2

DE LA SECTION DE LÉGISLATION DU CONSEIL D'ÉTAT

-----

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Président de la Chambre des représentants , le 16 février 2004, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur une proposition de loi "modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne la déductibilité fiscale des cotisations payées en vue de permettre à des jeunes de pratiquer un sport" (Doc. parl., Chambre, n° 51 0759/001-session 2003/2004), a donné le 10 mars 2004 l'avis suivant :

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 1°, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, tel qu'il est remplacé par la loi du 2 avril 2003, la section de législation limite son examen au fondement juridique de la proposition de loi, à la compétence de l'auteur de l'acte, ainsi qu'à l'accomplissement des formalités préalables, conformément à l'article 84, § 3, des lois coordonnées précitées.

Sur ces trois points, la proposition de loi appelle les observations ci-après.

#### Observation générale

Aux termes du résumé de la proposition de loi, ses auteurs

"... souhaitent, dans un souci de santé publique, encourager les jeunes à pratiquer un sport dans le cadre d'un club. Bien que le sport ne relève plus des compétences fédérales, les auteurs souhaitent recourir aux compétences fédérales en matière de fiscalité. Ils proposent d'instaurer la déductibilité fiscale des cotisations payées pour les jeunes aux clubs sportifs."

Il y a lieu d'examiner si l'autorité fédérale est bien compétente pour prendre les mesures fiscales proposées, alors que les activités encouragées relèvent de la compétence des Communautés en vertu de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles.

Dans l'avis 28.180/2, donné le 25 novembre 1998, sur un avant-projet de loi "portant des mesures fiscales destinées à l'encouragement de la production audiovisuelle", la section de législation du Conseil d'État a observé ce qui suit :

"La compétence fiscale ... doit être distinguée de la compétence matérielle.

Contrairement à la compétence matérielle que l'on dit exclusive, la compétence fiscale n'est pas liée à des matières. La compétence fiscale est autonome par rapport à la compétence matérielle.

.../...

Ainsi, les Régions peuvent taxer des matières qui entrent au plan matériel dans les compétences étatiques. Inversement, l'État peut taxer ou avantager fiscalement un comportement qui matériellement ressortit à la compétence des Régions (sauf en matière d'eau et de déchets <sup>(1)</sup>).

Toutefois, la jurisprudence de la Cour d'arbitrage invite à nuancer cette affirmation. Il semble en effet que la voie fiscale ne permette pas de viser à titre principal un objectif matériel qui ressortit à la compétence d'un autre législateur, au lieu de pourvoir par une imposition au financement général des dépenses en vue de mettre en oeuvre une politique qui se situe dans la compétence matérielle du pouvoir taxateur.

De la jurisprudence de la Cour d'arbitrage, il ressort que le législateur, lorsqu'il exerce sa compétence fiscale, ne peut pas viser principalement un effet que les compétences qui lui ont été attribuées ne lui permettaient pas de rechercher, au point de réglementer une matière qui ne lui est pas attribuée plutôt que de prendre une mesure proprement fiscale <sup>(2)</sup>.

Lorsque la mesure peut avoir une influence sur la politique communautaire ou régionale, cet effet doit rester indirect et aléatoire de sorte qu'il ne puisse être reproché au législateur de rendre impossible ou exagérément difficile l'exercice des compétences d'autres autorités <sup>(3)</sup>.

Toutefois, la Cour d'arbitrage a estimé que lorsqu'il lève une taxe, un législateur doit mettre en balance l'intérêt qu'il entend protéger avec d'autres intérêts quand ceux-ci sont protégés par des mesures prises par d'autres législateurs dans l'exercice de leurs compétences. Cette proportionnalité constitue un élément de la compétence de ce législateur.

En prenant pour critère des exonérations qu'il accorde la circonstance qu'elles profitent à des activités subventionnées par d'autres autorités, le législateur ..., loin d'empiéter sur des compétences qui ne sont pas les siennes, a, au contraire, respecté les choix faits par les législateurs compétents. Ce faisant, il n'a pas enfreint le principe de proportionnalité et est resté dans les limites de sa compétence <sup>(4)</sup>.

---

(1) Voir la loi du 16 juillet 1993 modifiant la loi du 23 janvier 1989.

(2) Arrêts n<sup>os</sup> 31/92 du 23 avril 1992, 2/94 du 13 janvier 1994 et 10/98 du 11 février 1998.

(3) Arrêt n° 4/95 du 2 février 1995.

(4) Arrêt n° 2/94 du 13 janvier 1994.

Cette analyse s'applique au texte présentement examiné : celui-ci ne portant pas atteinte à l'exercice des compétences communautaires, et n'en rendant pas l'exercice impossible ou particulièrement difficile, est juridiquement admissible <sup>(5)</sup>.

Néanmoins, l'absence du bénéfice "d'aucune autre aide publique" mériterait un commentaire; prise au pied de la lettre, elle pénaliserait les initiatives communautaires concurrentes, ce qui s'écarterait de la méthode de répartition des compétences rappelée plus haut.

### Observations particulières

1. La proposition de loi tend à permettre au contribuable de déduire de ses revenus imposables à l'impôt des personnes physiques les cotisations versées à des associations sportives pour des "membres de son ménage, âgés de 23 ans maximum".

D'après les développements de la proposition, il s'agit de permettre aux parents de faire face au coût des activités sportives de leurs enfants (p. 5, § i).

Pour respecter le principe constitutionnel d'égalité, la déduction prévue par la proposition devrait être permise :

- 1° à toute personne physique âgée de 23 ans au plus en ce qui concerne ses cotisations personnelles ;
- 2° à toute personne physique, quel que soit son âge, en ce qui concerne les cotisations payées par elle, pour des enfants âgés de 23 ans ou plus, à charge au sens de l'article 136 du CIR (ce qui suppose que l'enfant n'ait pas un revenu imposable supérieur à un certain seuil).

---

<sup>(5)</sup> Dans le même sens, voir les avis 33.342/1/3/4, donné le 3 mai 2002, sur un avant-projet de loi-programme (Doc. parl., Chambre des Représentants, DOC 50 1823/001, pp. 164-165) et 34.274/2, donné le 4 décembre 2002 sur un projet devenu l'arrêté royal du 20 décembre 2002 modifiant, en matière de réduction d'impôt pour des dépenses faites en vue d'économiser l'énergie dans une habitation, l'AR/CIR 92 (Moniteur belge du 28 décembre 2002).

Lorsque l'enfant âgé de 23 ans au plus fait partie du ménage de ses père et mère ou de l'un d'eux, la déduction pourrait ainsi être faite par l'enfant ou par ses parents selon que le revenu imposable de l'enfant dépasse ou non le seuil fixé par la loi.

2. À l'article 117, 2°, en projet, il serait préférable de donner une définition aussi objective que possible des associations et des centres sportifs visés à l'article 104, 10°, sans expliquer que l'"on tente de repousser ses propres limites physiques ou de vaincre des obstacles extérieurs, selon un code de conduite préalablement accepté" : la vérification de pareils critères ne serait guère pratique pour le contrôle des déclarations fiscales.

-----

La chambre était composée de

|           |                 |                                         |
|-----------|-----------------|-----------------------------------------|
| Messieurs | Y. KREINS,      | président de chambre,                   |
|           | J. JAUMOTTE,    | conseillers d'État,                     |
| Madame    | M. BAGUET,      |                                         |
| Monsieur  | J. KIRKPATRICK, | assesseur de la section de législation, |
| Madame    | B. VIGNERON,    | greffier.                               |

Le rapport a été présenté par M. J. REGNIER, premier auditeur chef de section.

LE GREFFIER,

LE PRÉSIDENT,

B. VIGNERON

Y. KREINS

KONINKRIJK BELGIË

-----

ADVIES 36.603/2

VAN DE AFDELING WETGEVING  
VAN DE RAAD VAN STATE

-----

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 16 februari 2004 door de Voorzitter van Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over een wetvoorstel " tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wat betreft de fiscale aftrekbaarheid van lidgelden van jongeren voor sportbeoefening" (Parl. St., Kamer nr. 51 0759/001 - zitting 2003/2004), heeft op 10 maart 2004 het volgende advies gegeven :

Aangezien de adviesaanvraag ingediend is op basis van artikel 84, § 1, eerste lid, 1°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, zoals het is vervangen bij de wet van 2 april 2003, beperkt de afdeling wetgeving overeenkomstig artikel 84, § 3, van de voornoemde gecoördineerde wetten haar onderzoek tot de rechtsgrond van het voorstel van wet, de bevoegdheid van de steller van de handeling en de te vervullen voorafgaande vormvereisten.

Wat deze drie punten betreft, geeft het voorstel van wet aanleiding tot de volgende opmerkingen.

#### Algemene opmerking

In de samenvatting van het wetsvoorstel staat te lezen :

"In het belang van de volksgezondheid willen de indieners de sportbeoefening door jongeren in clubverband stimuleren. Hoewel sport geen federale bevoegdheid meer is, willen zij gebruik maken van de federale bevoegdheid inzake fiscaliteit. Zij wensen de fiscale aftrekbaarheid van lidgeld voor jongeren bij sportclubs in te voeren."

Onderzocht moet worden of de federale overheid wel bevoegd is om de voorgestelde fiscale maatregelen te nemen, daar de te stimuleren activiteiten krachtens de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen tot de bevoegdheid van de gemeenschappen behoren.

De afdeling wetgeving van de Raad van State heeft in advies 28.180/2, dat op 25 november 1998 is verstrekt over een voorontwerp van wet "houdende fiscale maatregelen bestemd voor de bevordering van de audiovisuele productie", het volgende opgemerkt :

"La compétence fiscale ... doit être distinguée de la compétence matérielle.

Contrairement à la compétence matérielle que l'on dit exclusive, la compétence fiscale n'est pas liée à des matières. La compétence fiscale est autonome par rapport à la compétence matérielle.

.../...

Ainsi, les Régions peuvent taxer des matières qui entrent au plan matériel dans les compétences étatiques. Inversement, l'Etat peut taxer ou avantager fiscalement un comportement qui matériellement ressortit à la compétence des Régions (sauf en matière d'eau et de déchets <sup>(1)</sup>).

Toutefois, la jurisprudence de la Cour d'arbitrage invite à nuancer cette affirmation. Il semble en effet que la voie fiscale ne permette pas de viser à titre principal un objectif matériel qui ressortit à la compétence d'un autre législateur, au lieu de pourvoir par une imposition au financement général des dépenses en vue de mettre en oeuvre une politique qui se situe dans la compétence matérielle du pouvoir taxateur.

Uit de rechtspraak van het Arbitragehof blijkt dat wanneer de wetgever zijn belastingbevoegdheid uitoefent, hij niet in hoofdzaak een gevolg mag beogen dat hij gezien de hem toegewezen bevoegdheden niet vermag na te streven, omdat dit erop zou neerkomen dat hij een aangelegenheid regelt die hem niet is toegewezen, veeleer dan dat hij een eigenlijk fiscale maatregel neemt <sup>(2)</sup>.

Wanneer de maatregel van invloed kan zijn op het beleid van een gemeenschap of gewest, behoort dat gevolg indirect of hypothetisch te zijn, zodat de wetgever niet kan worden verweten dat hij de uitoefening van de bevoegdheden van andere overheden, onmogelijk of overdreven moeilijk maakt <sup>(3)</sup>.

Het Arbitragehof heeft evenwel geoordeeld dat wanneer de wetgever een belasting heft, hij het belang dat hij wil beschermen moet afwegen tegen andere belangen, wanneer die beschermd worden door maatregelen van andere wetgevers genomen bij de uitoefening van hun bevoegdheid. Die evenredigheid is een onderdeel van de bevoegdheid van die wetgever.

De (...) wetgever heeft, door als criterium voor de vrijstellingen die hij toekent de omstandigheid te nemen dat zij door andere overheden gesubsidieerde activiteiten ten goede komen, geenszins inbreuk gemaakt op bevoegdheden die de zijne niet zijn, maar integendeel de keuzes gerespecteerd die de bevoegde wetgevers hadden gemaakt. Dusdoende heeft hij geen afbreuk gedaan aan het evenredigheidsbeginsel en is hij binnen de grenzen van zijn bevoegdheid gebleven <sup>(4)</sup>.

---

<sup>(1)</sup> Voir la loi du 16 juillet 1993 modifiant la loi du 23 janvier 1989.

<sup>(2)</sup> Arresten nrs. 31/92 van 23 april 1992, 2/94 van 13 januari 1994 en 10/98 van 11 februari 1998.

<sup>(3)</sup> Arrest nr. 4/95 van 2 februari 1995.

<sup>(4)</sup> Arrest nr. 2/94 van 13 januari 1994.

Die bevinding geldt eveneens voor de thans onderzochte tekst : aangezien deze tekst geen afbreuk doet aan de uitoefening van de bevoegdheden van de gemeenschappen en de uitoefening ervan niet onmogelijk of bijzonder moeilijk maakt, is hij juridisch aanvaardbaar <sup>(5)</sup>.

Omtrent de omstandigheid dat "geen andere overheidssteun" mag worden ontvangen dient evenwel het volgende te worden opgemerkt: indien die regel letterlijk wordt beschouwd, zouden aldus concurrerende initiatieven van de gemeenschappen in het gedrang komen, wat zou afwijken van de voornoemde werkwijze van verdeling van bevoegdheden.

#### Bijzondere opmerkingen

1. Het wetsvoorstel strekt ertoe de belastingplichtige in staat te stellen van zijn belastbaar inkomen in het kader van de personenbelasting de bijdragen af te trekken die hij "voor leden van zijn gezin, tot de leeftijd van 23 jaar" aan sportverenigingen heeft betaald.

Volgens de toelichting bij het voorstel wordt de ouders aldus de mogelijkheid geboden de sportkosten van hun kinderen te betalen (blz. 5, punt i).

Met inachtneming van het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel zou de aftrek waarvan sprake is in het voorstel mogelijk moeten worden gemaakt :

- 1° voor ieder natuurlijk persoon die niet ouder is dan 23 jaar, wat zijn persoonlijke bijdragen betreft;

---

<sup>(5)</sup> Zie in dezelfde zin advies 33.342/1/3/4, op 3 mei 2002 verstrekt over een voorontwerp van programmawet (Gedr. Stuk Kamer van volksvertegenwoordigers, DOC 50 1823/001, blz. 164-165) en advies 34.274/2, op 4 december 2002 verstrekt over een ontwerp dat aanleiding heeft gegeven tot het koninklijk besluit van 20 december 2002 tot wijziging van het KB/WIB 92 inzake de belastingvermindering voor energiebesparende uitgaven in een woning (Belgisch Staatsblad van 28 december 2002).

- 2° voor ieder ander natuurlijk persoon, ongeacht diens leeftijd, wat de bijdragen betreft die door hem betaald worden voor kinderen van 23 jaar of ouder en die ten laste zijn in de zin van artikel 136 van het WIB (wat vooronderstelt dat het kind geen belastbaar inkomen heeft dat een bepaalde grens te boven gaat).

Wanneer het kind dat niet ouder is dan 23 jaar deel uitmaakt van het gezin van zijn vader en moeder of van één van hen, zou de aftrek aldus kunnen geschieden door het kind of door zijn ouders, naargelang het belastbaar inkomen van het kind de bij de wet gestelde maximumgrens al dan niet overschrijdt.

2. In het ontworpen artikel 117, 2°, zou het verkieslijk zijn een zo objectief mogelijke definitie te geven van de sportverenigingen en -centra bedoeld in artikel 104, 10°, zonder dat hoeft te worden gepreciseerd dat "getracht wordt eigen lichamelijke beperkingen of uitwendige hindernissen te overwinnen, volgens een vooraf aanvaarde gedragscode": het zou weinig praktisch zijn om in het kader van de controle van de belastingaangiften na te moeten gaan of aan zulke criteria is voldaan.

-----

De kamer was samengesteld uit

|          |                 |                                     |
|----------|-----------------|-------------------------------------|
| de Heren | Y. KREINS,      | kamervoorzitter,                    |
|          | J. JAUMOTTE,    | staatsraden,                        |
| Mevrouw  | M. BAGUET,      |                                     |
| de Heer  | J. KIRKPATRICK, | assessor van de afdeling wetgeving, |
| Mevrouw  | B. VIGNERON,    | griffier.                           |

Het verslag werd uitgebracht door de H. J. REGNIER, eerste auditeur-afdelingshoofd.

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

DE GRIFFIER,

DE VOORZITTER,

B. VIGNERON

Y. KREINS