

ROYAUME DE BELGIQUE

Avis 36.604/2

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 afin de stimuler le recours aux chèques sport et culture" (Doc. parl., Chambre n° 51 0787/001 - 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^{er}, alinéa 1^{er}, 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, 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 appelle les observations ci-après.

Observation générale

Aux termes du résumé de la proposition de loi, le chèque "Sport et Culture" serait "utilisable pour la pratique du sport et/ou la participation à des activités culturelles auprès d'organismes agréés par les autorités communautaires compétentes".

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 des compétences 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 ¹⁾).

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 ²⁾.

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 ³⁾.

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 ⁴⁾.

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

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

(3) Arrêt n^o 4/95 du 2 février 1995.

(4) Arrêt n^o 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 ⁵, pour autant que le Roi exerce dans les limites ainsi définies, le pouvoir que Lui donne le texte proposé, de déterminer les conditions d'exonération (qui ne sauraient être des conditions de fond en raison du principe de la légalité de l'impôt). Ainsi, l'autorité fédérale ne pourrait sans empiéter sur les compétences des communautés, établir des distinctions selon les types d'activités sportives ou culturelles.

Observations particulières

Dispositif

Les développements de la proposition soulignent que certains employeurs octroient déjà aux membres de leur personnel, sous certaines conditions, des chèques "sport et culture" qui peuvent être considérés comme des avantages sociaux au sens de l'article 38, 11°, du CIR, pour autant que leur montant soit considéré comme modique.

Dès lors, plutôt que d'introduire dans l'article 38, § 1^{er}, du CIR, un nouveau 21°, il serait préférable d'ajouter à l'article 38, § 1^{er}, un dernier alinéa qui préciserait que sont considérés comme des avantages n'ayant pas le caractère d'une véritable rémunération au sens du 11°, b, les chèques "sport et culture" dont le montant ne dépasse pas 300 € par travailleur et par an, aux conditions fixées par le Roi par arrêté délibéré en Conseil des ministres.

Si cette suggestion est suivie, il n'y a pas lieu de compléter l'article 53 du CIR comme le prévoit l'article 3 de la proposition : dans ce cas, la matière est couverte par l'article 53, 14°.

(5) 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).

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 36.604/2

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 de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over een wetsvoorstel "houdende wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 teneinde het gebruik van de sport- en cultuurchques aan te moedigen" (Parl. St., Kamer nr. 51 0787/001 - 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, de bevoegdheid van de steller van de handeling en de te vervullen voorafgaande vormvereisten.

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

Algemene opmerking

In de samenvatting van het wetsvoorstel staat te lezen dat de sport- en cultuurcheques "kunnen worden gebruikt voor sportbeoefening en/of voor deelname aan culturele activiteiten bij instellingen die erkend zijn door de bevoegde overheden van de gemeenschappen".

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 ¹).

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 ².

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 ³.

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 ⁴.

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,

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

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

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

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

is hij juridisch aanvaardbaar ⁵, voorzover de Koning binnen de aldus gestelde grenzen de Hem bij de voorgestelde tekst verleende bevoegdheid uitoefent om de voorwaarden van vrijstelling te bepalen (die op grond van het beginsel van de wettelijkheid van de belasting geen grondvoorwaarden kunnen zijn). Zo kan de federale overheid geen onderscheid maken naargelang van de soorten van sport- of culturele activiteiten, daar ze zich in dat geval zou begeven op het bevoegdheidsterrein van de gemeenschappen.

Bijzondere opmerkingen

Dispositief

In de toelichting bij het voorstel wordt erop gewezen dat sommige werkgevers aan de leden van hun personeel onder bepaalde voorwaarden reeds "sport- en cultuurcheques" toekennen, die kunnen worden beschouwd als sociale voordelen in de zin van artikel 38, 11°, van het WIB, voorzover het bedrag ervan als gering wordt beschouwd.

Veeleer dan in artikel 38, § 1, van het WIB een nieuw punt 21° in te voegen, zou het bijgevolg verkieslijk zijn in artikel 38, § 1, een laatste lid toe te voegen dat voorschrijft dat sport- en cultuurcheques waarvan het bedrag niet hoger is dan € 300 per werknemer en per jaar, onder de voorwaarden bepaald door de Koning bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad beschouwd worden als voordelen die niet de aard van een werkelijke bezoldiging hebben in de zin van punt 11°, b.

Als op die wenk wordt ingegaan, hoeft artikel 53 van het WIB niet te worden aangevuld zoals wordt voorgeschreven in artikel 3 van het voorstel : in dat geval wordt die aangelegenheid geregeld bij het bepaalde in artikel 53, 14°.

(5) 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).

De kamer was samengesteld uit

de Heren	Y. KREINS,	kamervoorzitter,
Mevrouw	J. JAUMOTTE, M. BAGUET,	staatsraden,
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