RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 57.060/3
van 6 maart 2015

over

een voorstel van wet ‘tot wijziging van artikel 145/35 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in verband met de belastingvermindering betreffende de opvangkosten voor kinderen met een handicap’ (*Parl.St.* Kamer, nr. 54-0071/001)

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 57.060/3
du 6 mars 2015

sur

une proposition de loi ‘modifiant l’article 145/35 du Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne la réduction d’impôt pour les frais de garde d’enfants atteints d’un handicap’ (*Doc. parl.*, Chambre, n° 54-0071/001)

Op 4 februari 2015 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitter van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorstel van wet 'tot wijziging van artikel 145/35 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in verband met de belastingvermindering betreffende de opvangkosten voor kinderen met een handicap' (*Parl.St.* Kamer, nr. 54-0071/001).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 24 februari 2015. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraden, Jan VELAERS en Johan PUT, assessoren, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jan SMETS, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 6 maart 2015

*

Le 4 février 2015, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Président de la Chambre des représentants à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur une proposition de loi 'modifiant l'article 145/35 du Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne la réduction d'impôt pour les frais de garde d'enfants atteints d'un handicap' (*Doc. parl.*, Chambre, n° 54-0071/001).

La proposition a été examinée par la troisième chambre le 24 février 2015. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Johan PUT, assesseurs, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jan SMETS, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 6 mars 2015.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond,[1] alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

STREKKING VAN HET WETSVOORSTEL

2. Het om advies voorgelegde wetsvoorstel strekt ertoe een gunstigere regeling in te stellen voor de belastingvermindering ten gevolge van specifieke kosten voor de opvang van bepaalde categorieën van kinderen met een handicap.

Daartoe wordt ten eerste de leeftijdsgrens voor de belastingvermindering voor de uitgaven gedaan voor de opvang van kinderen met een zware handicap, opgetrokken tot eenentwintig jaar. Daarnaast wordt aan de Koning de bevoegdheid verleend om de belastingvermindering per opvangdag en per kind te bepalen als het kind recht heeft op verhoogde kinderbijslag en de vaststelling van de gevolgen van de aandoening van het kind ten minste vijftien punten bedraagt als eindresultaat overeenkomstig de regelgeving ter zake. Dat bedrag moet hoger zijn dan het in artikel 145[35], derde lid, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) bedoelde bedrag, maar het is begrensd tot het drievoudige ervan.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

3. In de inleidende zin van artikel 2 van het wetsvoorstel wordt in de Nederlandse tekst gewag gemaakt van wijzigingen aan artikel "145/35" (lees: artikel 145[35]) van het WIB 92, terwijl in de Franse tekst gewag wordt gemaakt van wijzigingen aan artikel 113 van het WIB 92. Dat laatste artikel is evenwel opgeheven bij de wet van 13 december 2012 'houdende fiscale en financiële bepalingen' en betrof overigens een belastingaftrek en geen belastingvermindering. In de Franse tekst van de genoemde zin dient derhalve ook gewag te worden gemaakt van artikel 145[35] van het WIB 92.[2]

4. In artikel 2, 1 (lees: 1°), van het wetsvoorstel wordt verwezen naar "het in het derde lid bedoelde bedrag". In artikel 145[35], derde lid, van het WIB 92 is evenwel geen bedrag vermeld. Er dient te worden verwezen naar het bedrag dat in het zesde lid van artikel 145[35] van het WIB 92 is vermeld.

---

[1] Aangezien het om een wetsvoorstel gaat, wordt onder "rechtsgrond" de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

[2] Dat artikel werd overigens *ingevoegd* (en niet "laatst gewijzigd") bij de wet van *13* (en niet "12") december 2012.

5. In het voorgestelde laatste lid van artikel 145[35] van het WIB 92 wordt verwezen naar twee koninklijke besluiten[3] die betrekking hebben op de aangelegenheid van de gezinsbijslagen, die ten gevolge van de Zesde Staatshervorming tot de bevoegdheid van de gemeenschappen behoort (zie artikel 5, § 1, IV, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 'tot hervorming der instellingen'). Deze verwijzing kan niet anders dan een statische verwijzing zijn, met andere woorden een verwijzing naar de thans geldende tekst van die besluiten (die sinds de bevoegdheidsoverdracht van de aangelegenheid van de gezinsbijslagen aan de gemeenschappen niet werd gewijzigd), zodat geen rekening kan worden gehouden met wijzigingen die de gemeenschappen eraan zouden aanbrengen. De draagwijdte van de voorgestelde belastingvermindering wordt immers mede bepaald aan de hand van de inhoud van de genoemde besluiten, en het zou in strijd zijn met de bevoegdheidverdelende regels dat een optreden van de gemeenschappen als gevolg zou hebben dat de toepassingsvoorwaarden van een federale belastingvermindering zouden worden gewijzigd.[4] Een niet-statische verwijzing zou overigens ook niet te verenigen zijn met het fiscale legaliteitsbeginsel, dat eraan in de weg staat dat essentiële elementen van een belastingvermindering worden gewijzigd ten gevolge van een optreden van de uitvoerende macht.[5]

Daargelaten de vaststelling dat regelgeving bij verwijzing op zich reeds de toegankelijkheid van de betrokken tekst bemoeilijkt, leidt de loutere verwijzing naar de genoemde besluiten evenwel tot rechtsonzekerheid: dat het gaat om een statische verwijzing, kan slechts worden afgeleid uit een juridische redenering, maar niet uit de voorgestelde tekst zelf.[6] Het verdient dan ook aanbeveling het toepassingsgebied van de beoogde belastingvermindering op een geheel autonome wijze te omschrijven in plaats van te verwijzen naar reglementaire besluiten, die bovendien voortaan tot de bevoegdheid van de gemeenschappen behoren. Minstens dient uit de tekst van de voorgestelde bepaling te blijken dat het om een statische verwijzing gaat.

---

[3] Het koninklijk besluit van 3 mei 1991 'tot uitvoering van de artikelen 47, 56*septies* en 63 van de samengeordende wetten betreffende de kinderbijslag voor loonarbeiders en van artikel 96 van de wet van 29 december 1990 houdende sociale bepalingen' is opgeheven bij het koninklijk besluit van 28 maart 2003 'tot uitvoering van de artikelen 47, 56*septies* en 63 van de samengeordende wetten betreffende de kinderbijslag voor loonarbeiders en van artikel 88 van de programmawet (I) van 24 december 2002'. Krachtens artikel 27 van dat laatste besluit blijven de bepalingen van het koninklijk besluit van 3 mei 1991 waarnaar in het koninklijk besluit van 28 maart 2003 en het koninklijk besluit van 28 augustus 1991 'tot uitvoering van de artikelen 20, §§ 2 en 3, 26 en 35 van het koninklijk besluit van 8 april 1976 houdende regeling van de gezinsbijslag ten voordele van de zelfstandigen' wordt verwezen, van toepassing. Bovendien is overeenkomstig artikel 18*bis* van het koninklijk besluit van 28 maart 2003 de nieuwe regeling van het koninklijk besluit van 28 maart 2003 van toepassing voor de aanvragen en aanvragen tot herziening die worden ingediend vanaf 1 mei 2009. De verwijzing naar het koninklijk besluit van 3 mei 1991 lijkt dan ook niet strikt noodzakelijk te zijn.

[4] Zulks zou overigens ook als gevolg kunnen hebben dat de toepassingsvoorwaarden voor de belastingvermindering van gemeenschap tot gemeenschap zouden kunnen verschillen, wat op gespannen voet zou kunnen staan met het grondwettelijke beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

[5] Het Grondwettelijk Hof is overigens meer in het algemeen van oordeel dat wanneer de normatieve draagwijdte van een wettelijke norm, door verwijzing, wordt bepaald door wat in een besluit is geregeld, de wettelijke norm in die zin dient te worden geïnterpreteerd dat wordt verwezen naar het besluit zoals het van toepassing was op de datum van de bekrachtiging en de afkondiging van de door de wetgever aangenomen wettekst (GwH 1 september 2008, nr. 126/2008, B.6; GwH 20 november 2008, nr. 159/2008, B.4.2).

[6] Die rechtsonzekerheid wordt nog vergroot doordat volgens de geldende wetgevingstechnische voorschriften een verwijzing zonder vermelding van de wetshistoriek (of zonder uitdrukkelijke clichering) geacht wordt een dynamische verwijzing te zijn (*Beginselen van de Wetgevingstechniek. Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Brussel, Raad van State, 2008, nr. 74.1, te raadplegen op www.raadvst-consetat.be).

6. De onder artikel 2, 2 (lees: 2°), van het wetsvoorstel opgenomen bepaling sluit aan bij het huidige zesde lid van artikel 145^{35} van het WIB 92. Het nieuwe lid wordt dan ook beter, mits een aangepaste redactie, toegevoegd aan dat zesde lid of opgenomen als een zevende lid van dat artikel, waarin een afwijking op het vorige lid wordt opgenomen.

Slotopmerking

7. Onderdeel 1 van de toelichting bij het wetsvoorstel heeft geen neerslag gevonden in het wetsvoorstel zelf.

*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique [1] et l'accomplissement des formalités prescrites.

PORTÉE DE LA PROPOSITION DE LOI

2. La proposition de loi soumise pour avis a pour objet d'instaurer un régime de réduction d'impôt plus favorable en raison de frais spécifiques exposés pour la garde de certaines catégories d'enfants atteints d'un handicap.

À cet effet, tout d'abord, la limite d'âge pour bénéficier de la réduction d'impôt pour les dépenses engagées pour la garde d'enfants souffrant d'un handicap lourd est portée à vingt et un ans. Ensuite, le Roi est habilité à fixer le montant de la réduction d'impôt par jour de garde et par enfant lorsque celui-ci est bénéficiaire d'allocations familiales majorées et que le résultat final de la constatation des conséquences de l'affection de l'enfant, établi conformément à la réglementation en la matière, est de quinze points au moins. Ce montant doit être supérieur au montant visé à l'article 145[35], alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92), mais est plafonné au triple de celui-ci.

EXAMEN DU TEXTE

Article 2

3. Le texte néerlandais de la phrase liminaire de l'article 2 de la proposition de loi fait état de modifications à l'article « 145/35 » (lire : article 145[35]) du CIR 92, alors que le texte français fait mention de modifications à l'article 113 du CIR 92. Ce dernier article a toutefois été abrogé par la loi du 13 décembre 2012 'portant des dispositions fiscales et financières' et concernait par ailleurs une déduction fiscale et non une réduction d'impôt. Le texte français de la phrase précitée devra par conséquent également faire mention de l'article 145[35] du CIR 92 [2].

4. L'article 2, 1 (lire : 1°) de la proposition de loi vise « le montant visé à l'alinéa 3 ». L'article 145[35], alinéa 3, du CIR 92 ne mentionne cependant pas de montant. Il faut viser le montant mentionné à l'alinéa 6 de l'article 145[35] du CIR 92.

[1] S'agissant d'une proposition de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

[2] Au demeurant, cet article a été inséré (et non « modifié en dernier lieu ») par la loi du 13 (et non « 12 ») décembre 2012.

5. Le dernier alinéa, proposé, de l'article 145[35] du CIR 92 vise deux arrêtés royaux [3] relatifs à la matière des allocations familiales qui, consécutivement à la sixième réforme de l'État, relève de la compétence des communautés (voir l'article 5, § 1er, IV, de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles'). Il ne peut s'agir que d'une référence statique, à savoir une référence au texte actuellement en vigueur de ces arrêtés (qui n'a pas été modifié depuis le transfert aux communautés de la compétence en matière d'allocations familiales), de sorte qu'il ne peut être tenu compte de modifications que les communautés y apporteraient. La portée de la réduction d'impôt proposée est en effet notamment déterminée par le contenu des arrêtés précités, et une intervention des communautés qui aurait pour conséquence de modifier les conditions d'application d'une réduction d'impôt fédérale serait contraire aux règles répartitrices de compétences [4]. Une référence non statique ne se concilierait du reste pas non plus avec le principe de légalité en matière fiscale, qui s'oppose à ce que des éléments essentiels d'une réduction d'impôt soient modifiés à la suite d'une intervention du pouvoir exécutif [5] .

Indépendamment de la constatation que, déjà en soi, la réglementation par référence constitue une entrave à l'accessibilité du texte, le simple renvoi aux arrêtés précités est aussi source d'insécurité juridique : seul un raisonnement juridique permet de conclure qu'il s'agit d'une référence statique, mais pas le texte proposé lui-même [6]. Il est dès lors recommandé de définir d'une manière totalement autonome le champ d'application de la réduction d'impôt visée plutôt que de faire référence à des arrêtés réglementaires qui, en outre, relèvent désormais de la compétence des communautés. Il faut à tout le moins que le caractère statique de la référence ressorte directement du texte de la disposition proposée.

6. La disposition inscrite sous l'article 2, 2 (lire : 2°) de la proposition de loi se rattache à l'alinéa 6 actuel de l'article 145[35] du CIR 92. Mieux vaudrait dès lors, moyennant une

---

[3] L'arrêté royal du 3 mai 1991 'portant exécution des articles 47, 56*septies*, et 63 des lois coordonnées relatives aux allocations familiales pour travailleurs salariés et de l'article 96 de la loi du 29 décembre 1990 portant des dispositions sociales' a été abrogé par l'arrêté royal du 28 mars 2003 'portant exécution des articles 47, 56*septies* et 63 des lois coordonnées relatives aux allocations familiales pour travailleurs salariés et de l'article 88 de la loi-programme (I) du 24 décembre 2002'. En vertu de l'article 27 de ce dernier arrêté, les dispositions de l'arrêté royal du 3 mai 1991, visées par l'arrêté royal du 28 mars 2003 et par l'arrêté royal du 28 août 1991 'portant exécution des articles 20, §§ 2 et 3, 26 et 35 de l'arrêté royal du 8 avril 1976 établissant le régime des prestations familiales en faveur des travailleurs indépendants, restent applicables. En outre, conformément à l'article 18*bis* de l'arrêté royal du 28 mars 2003, le nouveau régime de l'arrêté royal du 28 mars 2003 s'applique aux demandes et demandes en révision introduites à partir du 1er mai 2009. La référence à l'arrêté royal du 3 mai 1991 ne semble dès lors pas strictement nécessaire.

[4] Au demeurant, il pourrait également en résulter que les conditions d'application de la réduction d'impôt pourraient être différentes d'une communauté à l'autre, ce qui pourrait se heurter au principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination.

[5] Du reste, d'une manière plus générale, la Cour constitutionnelle est d'avis que lorsque la portée normative d'une disposition législative est déterminée par référence aux modalités d'un arrêté royal, cette norme législative doit être interprétée en ce sens qu'il est fait référence à l'arrêté royal tel qu'il était applicable à la date de la sanction et de la promulgation par le Roi du texte de loi adopté par le Parlement (C.C., 1er septembre 2008, n° 126/2008, B.6; C.C., 20 novembre 2008, n° 159/2008, B.4.2).

[6] Cette insécurité juridique est encore renforcée par le fait que, selon les règles de légistique en vigueur, une référence sans faire mention de l'historique (ou sans clichage exprès) est réputée être une référence dynamique (*Principes de technique législative. Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Bruxelles, Conseil d'État, 2008, n° 74.1, à consulter sur www.raadvst-consetat.be).

rédaction adaptée, ajouter le nouvel alinéa à cet alinéa 6 ou l'intégrer en tant qu'alinéa 7 de cet article, en prévoyant une dérogation à l'alinéa précédent.

Observation finale

7. Le point 1 des développements de la proposition de loi n'a pas été traduit dans la proposition de loi elle-même

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES Jo BAERT