



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 60.121/3
van 18 oktober 2016

avis 60.121/3
du 18 octobre 2016

over

sur

een voorstel van wet 'tot
wijziging van het Wetboek van
de Inkomstenbelastingen 1992,
wat betreft de regeling inzake
de belastingvrije som voor
personen met een handicap'
(*Parl.St. Kamer*,
nr. 54-1408/001)

une proposition de loi
'modifiant le Code des impôts
sur les revenus 1992, en ce qui
concerne le régime relatif à la
quotité exemptée d'impôt pour
les personnes handicapées'
(*Doc. parl., Chambre*,
n° 54-1408/001)

Op 16 september 2016 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 het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, wat betreft de regeling inzake de belastingvrije som voor personen met een handicap’ (*Parl.St. Kamer*, nr. 54-1408/001).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 4 oktober 2016. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Koen MUYLLE, staatsraden, Johan PUT en Bruno PEETERS, 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 Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 18 oktober 2016.

*

Le 16 septembre 2016, 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 le Code des impôts sur les revenus 1992, en ce qui concerne le régime relatif à la quotité exemptée d’impôt pour les personnes handicapées’ (*Doc. parl.*, Chambre, n° 54-1408/001).

La proposition a été examinée par la troisième chambre le 4 octobre 2016. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Johan PUT et Bruno PEETERS, 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 Jo BAERT, président de chambre.

L’avis, dont le texte suit, a été donné le 18 octobre 2016.

*

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 rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORSTEL

2. Het om advies voorgelegde voorstel van wet strekt tot wijziging van artikel 135, eerste lid, 1°, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92).

In de eerste plaats is het de bedoeling om de omschrijving van wie als gehandicapt wordt aangemerkt zo aan te passen dat het niet langer om een handicap dient te gaan ingevolge feiten overkomen en vastgesteld vóór de leeftijd van 65 jaar (artikel 2, 1°, van het wetsvoorstel).

Een tweede voorgestelde aanpassing is erop gericht het tweede criterium dat kan worden gebruikt om iemand als gehandicapt aan te merken, aan te vullen met een verwijzing naar “de wetgeving met betrekking tot de tegemoetkoming hulp aan bejaarden” (artikel 2, 2°, van het wetsvoorstel).

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2, 1°

3. In artikel 135 van het WIB 92 worden thans verschillende criteria bepaald op grond waarvan een persoon in het licht van het WIB 92 als gehandicapt kan worden aangemerkt.

Als het om een *kind* gaat, is dat het geval indien het “tot ten minste 66 pct. is getroffen door ontoereikende of verminderde lichamelijke of geestelijke geschiktheid wegens één of meer aandoeningen” (artikel 135, eerste lid, 2°, van het WIB 92).

Als het daarentegen om een *volwassene* gaat, zijn de criteria divers. Het moet om een ernstige vermindering van zelfredzaamheid of verdienvermogen gaan. Meer bepaald moet vastgesteld zijn dat:

– ofwel zijn lichamelijke of geestelijke toestand zijn verdienvermogen heeft verminderd tot één derde of minder van wat een valide persoon door een of ander beroep op de algemene arbeidsmarkt kan verdienen;

– ofwel zijn gezondheidstoestand een volledig gebrek aan, of een vermindering van zelfredzaamheid van ten minste 9 punten tot gevolg heeft, gemeten volgens de handleiding en de medisch-sociale schaal van toepassing in het kader van de wetgeving met betrekking tot de tegemoetkomingen aan gehandicapten;

¹ Aangezien het om een voorstel van wet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

– ofwel na de periode van primaire ongeschiktheid, bepaald in artikel 87 van de wet betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen gecoördineerd op 14 juli 1994, zijn verdienvermogen is verminderd tot een derde of minder, zoals bepaald in artikel 100 van dezelfde gecoördineerde wet;

– ofwel hij, ingevolge een administratieve of gerechtelijke beslissing, tot ten minste 66 pct. blijvend lichamelijk of geestelijk gehandicapt of arbeidsongeschikt is verklaard” (artikel 135, eerste lid, 1°, van het WIB 92).

Aanvankelijk ging de belastingadministratie ervan uit dat de handicap vóór de leeftijd van 65 jaar moest zijn vastgesteld. Omdat die voorwaarde niet uit de wet bleek, werd dat standpunt echter niet door de rechtspraak gevolgd.² Daarom is de wet in 1988 aangepast. Bij die aanpassing werd het oorspronkelijke standpunt van de belastingadministratie nog enigszins afgezwakt door genoeg te nemen met een eventuele vaststelling na de leeftijd van 65 jaar, maar dan mits ze is gebaseerd op de toestand van de betrokkene voordat hij of zij 65 jaar is geworden.

De voorwaarde dat het moet gaan om een vermindering op basis van feiten overkomen en vastgesteld voor de leeftijd van 65 jaar, is in het toenmalige artikel 81 van het Wetboek der Inkomstenbelastingen ingevoegd bij de wet van 7 december 1988 ‘houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het zegel gelijkgestelde taksen’. In de memorie van toelichting bij het wetsontwerp dat tot die wetswijziging heeft geleid, is uiteengezet dat “het in de praktijk een zeer moeilijke opdracht is in alle gevallen uit te maken of het gaat om een ouderdomsverschijnsel dan om een handicap in de gebruikelijke zin van het woord”, dat de voorgestelde wijzigingen van aard zijn die problemen op te lossen en dat sluitende noties van ‘handicap’ worden gebruikt die voorkomen in de wetgeving, onder meer in de wet van 27 februari 1987 ‘betreffende de tegemoetkomingen aan personen met een handicap’ die toen net nieuwe begrippen had ingevoerd.³ Tijdens de bespreking in de bevoegde commissie van de Kamer van volksvertegenwoordigers werd opgeworpen dat elke vorm van invaliditeit fiscaal op dezelfde wijze zou moeten worden behandeld zodat het onderscheid dat op grond van de leeftijd wordt gemaakt tussen een handicap in de gewone zin van het woord en de handicap als ouderdomsverschijnsel, niet verantwoord is. De Minister van Financiën antwoordde dat de toestand van de bejaarde mindervaliden inderdaad niet bevredigend is, maar dat het vanuit budgettair oogpunt niet mogelijk was de verhoging van het van belasting vrijgesteld inkomen aan alle belastingplichtigen van meer dan 65 jaar toe te kennen.⁴

De voorwaarde zoals ze thans voorkomt in artikel 135 van het WIB 92, is te beschouwen in het licht van de wet van 27 februari 1987, die bepaalt dat er drie tegemoetkomingen zijn ten gunste van personen met een handicap: de inkomensvervangende tegemoetkoming (in geval van arbeidsongeschiktheid), de integratietegemoetkoming (gelet op de bijkomende kosten om zich te integreren of om hiertoe een beroep te doen op bijzondere voorzieningen) en de tegemoetkoming voor hulp aan bejaarden (gelet op een gebrek aan of vermindering van zelfredzaamheid, ter aanvulling van het pensioen of van het gewaarborgd inkomen voor bejaarden). De eerste twee tegemoetkomingen zijn in principe voorbehouden aan

² Zie bv. Gent 21 januari 1992, *FJF* 1992, 235.

³ *Parl.St.* Senaat 1988, nr. 440/1, 11.

⁴ *Parl.St.* Kamer 1988-89, nr. 597/7, 104-108.

personen die ten minste 21 jaar zijn en op het ogenblik van de aanvraag minder dan 65 jaar zijn. De derde tegemoetkoming is voorbehouden aan personen die ten minste 65 jaar oud zijn en die geen inkomensvervangende of integratietegemoetkoming genieten. Die laatste tegemoetkomingen vervallen immers niet bij het bereiken van de leeftijd van 65 jaar (artikelen 1, eerste lid, 2 en 5 van de wet van 27 februari 1987).

Er dient dus te worden vastgesteld dat voor het belastingvoordeel een onderscheid wordt gemaakt tussen personen met een handicap “ingevolge feiten overkomen en vastgesteld vóór de leeftijd van 65 jaar” en personen met een handicap ingevolge feiten overkomen en vastgesteld vanaf de leeftijd van 65 jaar.

De indieners van het wetsvoorstel zijn van oordeel dat dit onderscheid “arbitrair en onrechtvaardig” is, zodat zij voorstellen om de betrokken voorwaarde op te heffen.

Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is een verschil in behandeling slechts verenigbaar met de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie, wanneer dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betrokken maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.⁵ Zoals bekend, geldt het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel ook in belastingzaken. Bij artikel 172 van de Grondwet wordt de toepasselijkheid van de grondwettelijke regels van gelijkheid en van niet-discriminatie (artikelen 10 en 11 van de Grondwet) bevestigd in fiscale aangelegenheden. Deze bepaling is immers een precisering of een bijzondere toepassing van het in artikel 10 van de Grondwet algemeen geformuleerde gelijkheidsbeginsel.

Indien artikel 2, 1°, van het wetsvoorstel wordt aangenomen, verdwijnt het onderscheid in artikel 135, eerste lid, 1°, van het WIB 92. Er blijken geen redenen te zijn waarom op dit onderscheid niet zou kunnen worden teruggekomen. De nieuwe regeling doet dan ook geen probleem rijzen in het licht van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

Indien de voorgestelde wijziging niet wordt aangenomen, blijft het onderscheid behouden. Als deze onderscheiden behandeling in het kader van een betwisting in vraag zou worden gesteld bij het Grondwettelijk Hof, zal ervoor een deugdelijke verantwoording moeten kunnen worden gegeven. In het bijzonder zal redelijk verantwoord moeten kunnen worden waarom het voordeel aan de ene categorie – allicht om sociale redenen en in het licht van het draagkrachtbeginsel – wel wordt verleend, maar onthouden wordt aan de andere categorie. De budgettaire haalbaarheid speelt ongetwijfeld een belangrijke rol bij het toekennen van belastingvoordelen, maar kan op zich genomen het hier gemaakt onderscheid niet verantwoorden.⁶ Mits een redelijke verantwoording voor het onderscheid tussen de twee

⁵ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Zie bv. GwH 17 juli 2014, nr. 107/2014, B.12; GwH 25 september 2014, nr. 141/2014, B.4.1; GwH 30 april 2015, nr. 50/2015, B.16; GwH 18 juni 2015, nr. 91/2015, B.5.1; GwH 16 juli 2015, nr. 104/2015, B.6; GwH 16 juni 2016, nr. 94/2016, B.3.

⁶ De maatschappelijke keuzen die bij het inzamelen en het inzetten van middelen moeten worden gemaakt, behoren tot de beoordelingsvrijheid van de wetgever, die ter zake over een ruime beoordelingsbevoegdheid beschikt. Daarbij vermag hij evenwel niet de draagwijdte van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet te miskennen door categorieën

onderscheiden groepen (personen met een handicap ingevolge feiten overkomen en vastgesteld voor de leeftijd van 65 jaar tegenover personen met een handicap ingevolge feiten overkomen en vastgesteld vanaf de leeftijd van 65 jaar) zou dit echter wel kunnen.

De keuze van de wetgever hangt in dit geval dus samen met de vraag of hij het onderscheid redelijk kan verantwoorden. Hij zal zich daarover dan ook dienen te beraden.

4. De criteria om de handicap te bepalen zijn niet-cumulatief en lijken vooral afgestemd op personen tot 65 jaar. Naast de graad van zelfredzaamheid kan immers ook de graad van arbeidsongeschiktheid of de vermindering van het verdienvermogen als maatstaf worden gebruikt. Indien wordt geopteerd om de woorden “ingevolge feiten overkomen en vastgesteld vóór de leeftijd van 65 jaar” te schrappen in artikel 135, eerste lid, 1°, van het WIB 92, zal moeten worden nagegaan of de criteria arbeidsongeschiktheid en verminderd verdienvermogen onverminderd gehandhaafd kunnen worden voor personen die de pensioengerechtigde leeftijd hebben bereikt en niet meer beschikbaar moeten zijn voor de arbeidsmarkt.

Op een vraag in die zin heeft de gemachtigde alvast verklaard dat het de bedoeling zou zijn om voor oudere personen enkel nog rekening te houden met het verlies aan zelfredzaamheid.

In het licht daarvan zou het logischer zijn om in artikel 135, eerste lid, uit te gaan van drie categorieën, namelijk kinderen, volwassenen tot de pensioenleeftijd en volwassenen die de wettelijke pensioenleeftijd hebben bereikt, en daarvoor telkens de overeenstemmende criteria te bepalen.

5. De Franse tekst van artikel 2, 1°, van het voorstel dient te worden herzien. Men schrijve:

“1° les mots ‘qu’en raison de faits survenus et constatés avant l’âge de 65 ans’ sont remplacés par le mot ‘que’” (in plaats van “1° les mots ‘qu’en raison de faits survenus et constatés avant l’âge de 65 ans’ sont supprimés ;”).

Artikel 2, 2°

6. De voorgestelde bepaling strekt tot de toevoeging in artikel 135, eerste lid, 1°, van het WIB 92 van een verwijzing naar “de wetgeving met betrekking tot de tegemoetkoming hulp aan bejaarden”.

Zoals hiervoor reeds is gebleken, wordt de tegemoetkoming voor hulp aan bejaarden geregeld bij de wet van 27 februari 1987. Ze wordt toegekend aan de persoon met een handicap die ten minste 65 jaar oud is en van wie een gebrek aan of een vermindering van

van personen die zich ten aanzien van de in het geding zijnde maatregel in identieke situaties bevinden, op verschillende wijze te behandelen, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat (GwH 18 juni 2015, nr. 92/2015, B.29).

zelfredzaamheid is vastgesteld en die geen inkomensvervangende of integratietegemoetkoming geniet (artikel 2, § 3, van de wet van 27 februari 1987).

Krachtens artikel 5, § 1, II (bijstand aan personen), 4°, a), van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’ is de tegemoetkoming voor hulp aan bejaarden een aangelegenheid waarvoor de gemeenschappen bevoegd zijn. Aldus zou, voor het bepalen van wie als gehandicapt wordt beschouwd, worden doorverwezen naar een regeling uitgaande van de gemeenschappen.

Zo’n verwijzing is evenwel af te raden nu erdoor onduidelijkheid kan ontstaan over de vraag of latere wijzigingen aan die gemeenschapsregelgeving ook van toepassing zullen zijn op de betrokken federale regel waarin ernaar wordt verwezen. Bovendien wordt, indien dat het geval is, erdoor de draagwijdte van de regelgeving van de federale overheid indirect bepaald door de gemeenschapswetgevers, wat op gespannen voet staat met de bevoegdheidverdelende regels. Indien de gemeenschappen een verschillend beleid inzake de tegemoetkoming voor hulp aan bejaarden ontwikkelen zodat in de ene gemeenschap de voorwaarden om voor de tegemoetkoming in aanmerking te komen minder streng zijn dan in een andere gemeenschap, dreigt ook nog een ongelijke behandeling van de belastingplichtigen te ontstaan.

In plaats van te verwijzen naar de wetgeving met betrekking tot de tegemoetkoming voor hulp aan bejaarden, zou daarom in artikel 135 van het WIB 92 op autonome wijze bepaald dienen te worden wie als gehandicapt wordt aangemerkt.

Wat dit aspect betreft, dient het wetsvoorstel te worden herdacht.

SLOTPMERKING

7. Het wetsvoorstel bevat wijzigingen aan het stelsel van de personenbelasting die een invloed kunnen hebben op de belastingontvangsten van de gewesten. De bepaling van wie als gehandicapt wordt aangemerkt heeft effect voor de berekening van de belastingvrije som – voor een gehandicapt persoon geldt een verhoogde belastingvrije som –, en de belastingvrije som is dan weer relevant om de “belasting Staat” te berekenen (zie artikel 5/2, § 2, 3°, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’ hierna: bijzondere financieringswet). Indien een hogere belastingvrije som in rekening dient te worden gebracht, daalt niet alleen de “belasting Staat” maar ook de “gereduceerde belasting Staat” waarop de gewestelijke opcentiemen worden berekend (zie artikel 5/1, § 1, eerste lid, 1°, van de bijzondere financieringswet). Niet alleen de federale belastinginkomsten, maar ook de gewestelijke belastinginkomsten zullen dus lager uitvallen.

Gelet op dit alles doet de wetgever er goed aan om wetgevend ingrijpen in de personenbelasting te vermijden tegen het einde van het inkomstenjaar. Alhoewel zo’n wetgevend ingrijpen tot eind december nog mogelijk is zonder juridisch als retroactief te worden beschouwd, heeft dit als bijwerking dat de gewesten niet meer de mogelijkheid hebben om (eveneens voor het einde van december) de gewestelijke opcentiemen voor het komende aanslagjaar nog te verhogen ter compensatie van de verwachte minderontvangst. Het is goed dat de wetgever zich daarvan bewust is.

Dit voor de gewesten hinderlijke neveneffect kan echter worden vermeden door de wetswijzigingen vroeg genoeg door te voeren. Blijkt dat toch niet mogelijk, dan kunnen de gewesten wellicht nog tijdig op de hoogte worden gebracht van de geplande wetswijziging of kan de inwerkingtreding van de nieuwe regels met een jaar worden uitgesteld.

*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, 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 juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE LA PROPOSITION

2. La proposition de loi soumise pour avis a pour objet de modifier l'article 135, alinéa 1^{er}, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92).

L'intention est en premier lieu d'adapter la définition de celui qui peut être considéré comme handicapé de manière telle qu'il ne doit plus s'agir d'un handicap consécutif à des faits survenus et constatés avant l'âge de 65 ans (article 2, 1^o, de la proposition de loi).

Une deuxième adaptation proposée vise à compléter le deuxième critère pouvant être utilisé pour considérer une personne comme handicapée au moyen d'une référence à « la législation relative à l'allocation pour l'aide aux personnes âgées » (article 2, 2^o, de la proposition de loi).

EXAMEN DU TEXTE

Article 2, 1^o

3. L'article 135 du CIR 92 détermine actuellement différents critères sur la base desquels une personne peut être considérée comme handicapé au regard du CIR 92.

S'agissant d'un *enfant*, tel est le cas s'il est « atteint à 66 p.c. au moins d'une insuffisance ou d'une diminution de capacité physique ou psychique du chef d'une ou de plusieurs affections » (article 135, alinéa 1^{er}, 2^o, du CIR 92).

S'agissant par contre d'un *adulte*, les critères sont de nature diverse. Il doit s'agir d'une réduction importante de l'autonomie ou de la capacité de gain. Il convient plus précisément de constater que :

« – soit son état physique ou psychique a réduit sa capacité de gain à un tiers ou moins de ce qu'une personne valide est en mesure de gagner en exerçant une profession sur le marché général du travail ;

– soit son état de santé provoque un manque total d'autonomie ou une réduction d'autonomie d'au moins 9 points, mesurés conformément aux guide et échelle médico sociale applicables dans le cadre de la législation relative aux allocations aux handicapés ;

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

– soit, après la période d'incapacité primaire prévue à l'article 87 de la loi relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, coordonnée le 14 juillet 1994, sa capacité de gain est réduite à un tiers ou moins comme prévu à l'article 100 de la même loi coordonnée ;

– soit, par une décision administrative ou judiciaire, [il] est handicapé physiquement ou psychologiquement ou en incapacité de travail de façon permanente pour au moins 66 p.c. » (article 135, alinéa 1^{er}, 1^o, du CIR 92).

Initialement, l'administration fiscale partait du principe que le handicap devait être constaté avant l'âge de 65 ans. Étant donné que cette condition ne découlait pas de la loi, ce point de vue n'a toutefois pas été suivi par la jurisprudence². C'est la raison pour laquelle la loi a été adaptée en 1988. Cette adaptation a encore quelque peu assoupli le point de vue initial de l'administration des impôts, en ce sens que l'on s'est contenté d'un éventuel constat après l'âge de 65 ans, à condition cependant qu'il soit basé sur la situation de l'intéressé avant qu'il ou elle ait atteint l'âge de 65 ans.

La condition prévoyant qu'il doit s'agir d'une réduction en raison de faits survenus et constatés avant l'âge de 65 ans a été insérée dans l'article 81 du Code des impôts sur les revenus de l'époque par la loi du 7 décembre 1988 'portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre'. L'exposé des motifs du projet de loi ayant donné lieu à cette modification législative précise qu'« il s'avère très difficile de déterminer dans tous les cas s'il s'agit d'un phénomène de vieillissement ou d'un handicap au sens usuel du terme », que les modifications proposées visent à résoudre ces problèmes et que les notions de « handicap » utilisées sont empruntées à la législation, entre autres à la loi du 27 février 1987 'relative aux allocations aux personnes handicapées', qui venait alors d'instaurer de nouvelles notions³. Lors des discussions menées au sein de la commission compétente de la Chambre des représentants, il a été soulevé que toute forme d'invalidité devait pouvoir bénéficier des mêmes mesures sur le plan fiscal, de sorte que la distinction faite sur la base de l'âge entre un handicap au sens usuel du terme et le handicap comme phénomène de vieillissement n'est pas justifiée. Le Ministre des Finances a répondu que la situation des handicapés âgés n'est en effet pas satisfaisante, mais qu'il aurait été impossible, budgétairement parlant, d'accorder l'augmentation du revenu exempté d'impôt à tous les contribuables de plus de 65 ans⁴.

La condition telle qu'elle figure aujourd'hui à l'article 135 du CIR 92 doit être considérée à la lumière de la loi du 27 février 1987, qui dispose qu'il existe trois allocations en faveur des personnes handicapées : l'allocation de remplacement de revenus (en cas d'incapacité de travail), l'allocation d'intégration (compte tenu des coûts supplémentaires pour s'intégrer ou pour recourir à cette fin à des équipements particuliers) et l'allocation pour l'aide aux personnes âgées (compte tenu du manque ou de la réduction de l'autonomie, en complément de la pension ou du revenu garanti pour personnes âgées). Les deux premières allocations sont en principe réservées aux personnes âgées d'au moins 21 ans et qui, au moment de l'introduction de la demande, étaient âgées de moins de 65 ans. La troisième allocation est réservée aux personnes

² Voir par exemple Gand, 21 janvier 1992, *FJF* 1992, 235.

³ *Doc. parl.*, Sénat, 1988, n° 440/1, p. 11.

⁴ *Doc. parl.*, Chambre, 1988-89, n° 597/7, 104-108.

âgées d'au moins 65 ans et qui ne bénéficient pas d'une allocation de remplacement de revenus ni d'une allocation d'intégration. Ces dernières allocations ne cessent du reste pas d'exister lorsqu'est atteint l'âge de 65 ans (articles 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2 et 5 de la loi du 27 février 1987).

Force est donc de constater que pour l'avantage fiscal, il est établi une différence entre les personnes handicapées « en raison de faits survenus et constatés avant l'âge de 65 ans » et les personnes handicapées en raison de faits survenus et constatés à partir de l'âge de 65 ans.

Les auteurs de la proposition de loi estiment que cette distinction est « arbitraire et injuste », si bien qu'ils proposent d'abroger la condition concernée.

Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, une différence de traitement ne peut se concilier avec les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination, que si cette différence repose sur un critère objectif et si elle est raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure concernée ainsi que de la nature des principes en cause ; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé⁵. Nul n'ignore que le principe d'égalité et de non-discrimination s'applique également en matière fiscale. L'article 172 de la Constitution confirme l'applicabilité des règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination (articles 10 et 11 de la Constitution) en matière d'impôts. Cette disposition constitue en effet une précision ou une application particulière du principe général d'égalité formulé à l'article 10 de la Constitution.

Si l'article 2, 1^o, de la proposition de loi est adopté, la distinction opérée à l'article 135, alinéa 1^{er}, 1^o, du CIR 92 disparaîtra. Il n'existe pas de raison empêchant de remettre en cause cette différence. Le nouveau régime ne soulève dès lors aucun problème à la lumière des articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Si la modification proposée n'est pas adoptée, la distinction sera maintenue. Si cette inégalité de traitement devait être contestée devant la Cour constitutionnelle, il faudrait pouvoir la justifier adéquatement. Il faudra plus particulièrement pouvoir justifier raisonnablement pourquoi l'avantage est accordé à l'une des catégories – sans doute pour des raisons sociales et à la lumière du principe de la capacité contributive – mais est refusé à l'autre. La faisabilité budgétaire joue indubitablement un rôle important pour l'octroi d'avantages fiscaux, mais ne peut en soi justifier la différence faite en l'espèce⁶. Tel pourrait cependant être le cas à condition de justifier raisonnablement la différence entre les deux groupes distincts (les personnes handicapées en raison de faits survenus et constatés avant l'âge de 65 ans et les personnes handicapées en raison de faits survenus et constatés à partir de l'âge de 65 ans).

⁵ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle. Voir par exemple C.C., 17 juillet 2014, n° 107/2014, B.12 ; C.C., 25 septembre 2014, n° 141/2014, B.4.1 ; C.C., 30 avril 2015, n° 50/2015, B.16 ; C.C., 18 juin 2015, n° 91/2015, B.5.1 ; C.C., 16 juillet 2015, n° 104/2015, B.6 ; C.C., 16 juin 2016, n° 94/2016, B.3.

⁶ Les choix sociaux qui doivent être réalisés lors de la collecte et de l'affectation des ressources relèvent de la liberté d'appréciation du législateur, qui dispose en la matière d'un large pouvoir d'appréciation. Celui-ci ne peut cependant méconnaître, à cette occasion, la portée des articles 10 et 11 de la Constitution, en traitant de manière différente, sans qu'apparaisse une justification raisonnable des catégories de personnes qui se trouvent dans des situations identiques au regard de la mesure en cause (C.C., 18 juin 2015, n° 92/2015, B.29).

Dans ce cas, le choix du législateur dépend donc de la question de savoir s'il peut justifier raisonnablement la différence. Il faudra par conséquent qu'il examine ce point.

4. Les critères utilisés pour déterminer le handicap ne sont pas cumulatifs et semblent concerner principalement les personnes jusqu'à 65 ans. Outre le degré d'autonomie, le taux d'incapacité de travail ou la réduction de la capacité de gain peuvent en effet aussi être utilisés comme critères. Si l'on choisit de supprimer les mots « qu'en raison de faits survenus et constatés avant l'âge de 65 ans » à l'article 135, alinéa 1^{er}, 1^o, du CIR 92, il conviendra de vérifier si les critères de l'incapacité de travail et de la réduction de la capacité de gain peuvent être maintenus tels quels pour des personnes ayant atteint l'âge de la pension et ne devant plus être disponibles pour le marché du travail.

Interrogé à ce sujet, le délégué a déjà déclaré que l'intention serait de tenir uniquement compte de la perte d'autonomie pour les personnes plus âgées.

Compte tenu de ce qui précède, il serait plus logique de partir à l'article 135, alinéa 1^{er}, de trois catégories, à savoir les enfants, les adultes jusqu'à l'âge de la pension et les adultes ayant atteint l'âge de la pension, et de déterminer chaque fois les critères correspondants pour chacune d'elles.

5. Le texte français de l'article 2, 1^o, de la proposition devrait être remanié. On écrira ainsi :

« 1^o les mots 'qu'en raison de faits survenus et constatés avant l'âge de 65 ans' sont remplacés par le mot 'que' » (au lieu de « 1^o les mots 'qu'en raison de faits survenus et constatés avant l'âge de 65 ans' sont supprimés ; »).

Article 2, 2^o

6. La disposition proposée a pour objet d'ajouter à l'article 135, alinéa 1^{er}, 1^o, du CIR 92 une référence à « la législation relative à l'allocation pour l'aide aux personnes âgées ».

Ainsi qu'il est déjà apparu ci-dessus, l'allocation pour l'aide aux personnes âgées est réglée par la loi du 27 février 1987. Elle est accordée à la personne handicapée âgée d'au moins 65 ans dont le manque ou la réduction d'autonomie est établi et qui ne bénéficie pas d'une allocation de remplacement de revenus ni d'une allocation d'intégration (article 2, § 3, de la loi du 27 février 1987).

En vertu de l'article 5, § 1^{er}, II (aide aux personnes), 4^o, a), de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles', l'allocation d'aide aux personnes âgées constitue une matière pour laquelle les communautés sont compétentes. Pour déterminer qui est considéré comme handicapé, il serait dès lors renvoyé à une réglementation émanant des communautés.

Une telle référence est toutefois déconseillée, dès lors qu'elle peut être source de confusion quant à la question de savoir si de futures modifications à cette réglementation communautaire s'appliqueront également à la règle fédérale concernée qui y fait référence. En outre, si tel est le cas, la portée de la réglementation de l'autorité fédérale sera ainsi indirectement déterminée par les législateurs communautaires, ce qui se heurte aux règles répartitrices de compétences. Si les communautés développent une politique différente en matière d'allocations pour l'aide aux personnes âgées, de sorte que dans une communauté, les conditions pour entrer en ligne de compte pour l'allocation sont moins strictes que dans une autre communauté, cela risque en outre de créer une inégalité de traitement des contribuables.

À l'article 135 du CIR 92, il faudrait donc, déterminer de manière autonome qui est considéré comme handicapé au lieu de renvoyer à la législation relative à l'allocation pour l'aide aux personnes âgées.

Il y a lieu de repenser la proposition de loi en ce qui concerne cet aspect.

OBSERVATION FINALE

7. La proposition de loi contient des modifications au régime de l'impôt des personnes physiques susceptibles d'avoir une incidence sur les recettes fiscales des régions. La détermination des personnes considérées comme handicapées exerce une influence sur le calcul de la quotité du revenu exemptée d'impôt – la quotité du revenu exemptée d'impôt étant plus élevée pour une personne handicapée – et la quotité du revenu exemptée d'impôt est à son tour déterminante dans le calcul de « l'impôt État » (voir l'article 5/2, § 2, 3°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions' (ci-après : loi spéciale de financement)). Si une quotité de revenus exempté d'impôt plus élevée doit être prise en compte, ce seront non seulement « l'impôt État » mais aussi « l'impôt État réduit » qui diminueront, impôt sur la base duquel les centimes additionnels régionaux sont calculés (voir l'article 5/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1°, de la loi spéciale de financement). Ce sont donc non seulement les recettes fiscales fédérales, mais aussi les recettes fiscales régionales qui baisseront.

Compte tenu de tout ceci, le législateur serait bien avisé d'éviter toute intervention législative dans l'impôt des personnes physiques à la fin de l'année de revenus. Bien qu'une telle intervention législative soit encore possible jusqu'à fin décembre sans qu'elle soit considérée sur le plan juridique comme un acte rétroactif, elle aurait pour effet indésirable que les régions ne seraient plus en mesure (également avant fin décembre) de revoir les centimes additionnels régionaux à la hausse pour le prochain exercice d'imposition, et ce à titre de compensation de la perte de recettes attendue. Il est bon que le législateur en soit conscient.

Ces conséquences secondaires fâcheuses pour les régions peuvent toutefois être évitées si les modifications législatives interviennent suffisamment tôt. À défaut, les régions pourront éventuellement être encore informées en temps utile de la modification législative envisagée ou l'entrée en vigueur des nouvelles règles pourra être reportée d'un an.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Jo BAERT