



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 62.469/3
van 15 december 2017

over

amendementen bij een
voorontwerp van wet
‘betreffende de economische
relance en versterking van de
sociale cohesie’

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

avis 62.469/3
du 15 décembre 2017

sur

des amendements à un
avant-projet de loi ‘relative à la
relance économique et au
renforcement de la cohésion
sociale’

Op 14 november 2017 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over amendementen bij een voorontwerp van wet ‘betreffende de economische relance en versterking van de sociale cohesie’.

De amendementen zijn door de derde kamer onderzocht op 5 december 2017. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, 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 15 december 2017.

*

Le 14 novembre 2017, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur des amendements à un avant-projet de loi ‘relative à la relance économique et au renforcement de la cohésion sociale’.

Les amendements ont été examinés par la troisième chambre le 5 décembre 2017. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, 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 15 décembre 2017.

*

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 toegesplitst 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 DE AMENDEMENTEN

2. De om advies voorgelegde teksten betreffen vijf regeringsamendementen bij het voorontwerp van wet ‘betreffende de economische relance en versterking van de sociale cohesie’ (hierna: het ontwerp).² Ze handelen over belastingvoordelen voor de oppas van kinderen.

Het eerste amendement strekt ertoe om het percentage van de belastingvermindering bedoeld in artikel 145³⁵ van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) van 45% tot 65% te verhogen indien de belastingplichtige recht heeft op de in artikel 133, tweede lid, van het WIB 92 bedoelde bijkomende toeslag (ontworpen artikel 196/1, 1°, van het WIB 92).³

Hetzelfde amendement (ontworpen artikel 196/1, 2°) en de overige amendementen (tweede amendement: ontworpen artikel 196/2; derde amendement: ontworpen artikel 196/3; vierde amendement: ontworpen artikel 196/4; vijfde amendement: wijziging van artikel 197 van het ontwerp) strekken tot het invoeren van een terugbetaalbaar belastingkrediet voor het geval de bedoelde belastingvermindering niet kan worden aangerekend.

BEVOEGDHEID

3. In advies 58.332/1/3/VR⁴ is het volgende uiteengezet over een ontworpen regeling inzake belastingvoordelen als een vorm van financiële ondersteuning voor wie kinderen ten laste heeft:

“2. De Zesde Staatshervorming heeft de juridische context van het belastingkrediet voor kinderen ten laste enigszins gewijzigd. Wat de personenbelasting betreft, beschikken de gewesten nu over ruimere bevoegdheden (artikelen 5/1 tot 5/8 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’, hierna: bijzondere financieringswet). De gemeenschappen zijn dan weer materieel bevoegd geworden voor de gezinsbijslagen

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

² Over dat ontwerp heeft de afdeling Wetgeving op 1 december 2017 advies 62.368/1-2-3-4 gegeven (*Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-2839/001, 466-547).

³ De ontwerpregeling inzake de bijkomende toeslag maakt het voorwerp uit van artikel 195 van het ontwerp 62.368.

⁴ Adv.RvS 58.332/1/3/VR van 4 december 2015 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 26 december 2015 ‘houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht’, *Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 54-1520/001, 143-148.

(artikel 5, § 1, IV, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 'tot hervorming der instellingen').

2.1. De toeslagen bij de belastingvrije som voor kinderen ten laste is een belastingmaatregel die een element vormt bij de berekening van de personenbelasting. Zodoende moet rekening worden gehouden met de bevoegdheidsverdeling voor de personenbelasting zoals deze bij de Zesde Staatshervorming is vastgelegd in de bijzondere financieringswet.

Paragraaf 1 van artikel 5/2, van de bijzondere financieringswet bevat het mechanisme voor de berekening van de 'gereduceerde belasting Staat' en de 'autonomiefactor'. In paragraaf 2 van dat artikel wordt bepaald dat de 'belasting Staat' wordt bekomen door achtereenvolgens de erin opgesomde stappen te volgen met toepassing van de federale fiscale wetgeving. De derde stap ('de om te slane belasting te bepalen door de basisbelasting te verminderen met de belasting op de belastingvrije som') vermeldt het mechanisme van de belastingvrije som.

Artikel 5/2 is in de bijzondere financieringswet ingevoegd bij artikel 8 van de bijzondere wet van 6 januari 2014 'tot hervorming van de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, tot uitbreiding van de fiscale autonomie van de gewesten en tot financiering van de nieuwe bevoegdheden'. Omtrent dat artikel is in de memorie van toelichting bij die bijzondere wet het volgende te lezen:

'De belasting Staat is gelijk aan de som van de belasting op de afzonderlijk belaste inkomsten en de belasting op de gezamenlijk belaste inkomsten, na toepassing van de belastingvrije som (artikelen 131 tot en met 145, WIB 92)[.] van de belastingvermindering voor pensioenen en vervangingsinkomsten (artikelen 146 tot en met 154, WIB 92) en van de belastingvermindering voor inkomsten uit het buitenland (artikelen 155 en 156, WIB 92). Van het zo bekomen bedrag wordt dan nog de belasting die verband houdt met (gezamenlijk of afzonderlijk belaste) dividenden, intresten, royalty's en als diverse inkomsten belaste meerwaarden op roerende waarden en titels en loten van effecten van leningen in mindering gebracht (het voorgestelde artikel 5/2, § 2) vermits de belasting van die inkomsten een exclusieve bevoegdheid van de federale overheid blijft.'⁵

Verder wordt over de fiscale verwerking van de belastingvrije som nog het volgende verduidelijkt:

'In het kader van de gewone berekening van de personenbelasting wordt de belasting op de belastingvrije som in mindering gebracht van de basisbelasting, zonder meer, om tot de om te slane belasting te komen.'⁶

Uit dit alles volgt dat de belastingvrije som mét de toeslagen fiscaal wordt verwerkt als een belastingvermindering bij de berekening van de personenbelasting.

Uit artikel 5/5, § 3, van de bijzondere financieringswet volgt dat de gewesten enkel belastingkredieten kunnen toestaan die verbonden zijn met hun materiële bevoegdheden. In artikel 5/5, § 4, eerste lid, van de bijzondere financieringswet worden daarenboven de uitgaven opgesomd waarvoor de gewesten 'exclusief bevoegd' zijn om belastingverminderingen en belastingkredieten toe te staan; door die bepaling is elke bevoegdheid van de federale overheid ter zake uitgesloten. Die uitgaven houden evenwel geen verband met het ten laste hebben van kinderen.

⁵ Voetnoot 3 uit het geciteerde advies: *Parl.St. Kamer* 2012-13, nr. 53-2974/001, 19.

⁶ Voetnoot 4 uit het geciteerde advies: *Parl.St. Kamer* 2012-13, nr. 53-2974/001, 23.

Uit wat voorafgaat blijkt dat de gewesten geen bevoegdheden hebben waarbinnen een regeling met betrekking tot het belastingkrediet voor kinderen ten laste zou passen.

2.2. Met artikel 12 van de bijzondere wet van 6 januari 2014 ‘met betrekking tot de Zesde Staatshervorming’ is de bevoegdheid voor de gezinsbijslagen integraal aan de gemeenschappen overgedragen. Het gaat om zowel de kinderbijslag zelf, als de geboortepremies en adoptiepremies.⁷ Volgens de parlementaire voorbereiding strekt de toekenning van gezinsbijslagen ertoe ‘bij te dragen in de kosten van onderhoud en opvoeding van de kinderen. Ze biedt een gedeeltelijke compensatie voor de toegenomen lasten die door het gezin worden gedragen wanneer het zich uitbreidt.’⁸

De vraag rijst derhalve of een fiscaal voordeel wegens gezinslast dat toegekend wordt door de federale overheid en dat de vorm aanneemt van een terugbetaalbaar belastingkrediet binnen de personenbelasting, nog steeds een federale bevoegdheid is na de Zesde Staatshervorming en na de overdracht van de aangelegenheid gezinsbijslagen naar de gemeenschappen, in het bijzonder wanneer het belastingkrediet daadwerkelijk volledig of gedeeltelijk terugbetaald wordt en derhalve een gelijkaardig gevolg heeft als een uitkering in het kader van een aangelegenheid die naar de gemeenschappen is overgeheveld.

2.2.1. De federale wetgever ontleent zijn bevoegdheid om belastingregelingen aan te nemen aan artikel 170, § 1, van de Grondwet, dat luidt:

‘Geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet.’

In verband met die fiscale bevoegdheid en met de verhouding tot de materiële bevoegdheden van de gemeenschappen en de gewesten heeft het Grondwettelijk Hof in zijn arrest 83/2013 het volgende gesteld:

‘B.3.3. Bij de aanneming van een fiscale maatregel vermag de wetgever eveneens ernaar te streven bepaalde gedragingen aan te moedigen of, integendeel, te ontmoedigen. Het gegeven dat hij daarmee zou bijdragen tot het bereiken van een doel dat valt onder de bevoegdheid van een andere wetgever, zou niet ertoe kunnen leiden dat de betrokken fiscale maatregel in strijd zou zijn met de regels inzake de verdeling van de bevoegdheden tussen de federale Staat, de gemeenschappen en de gewesten. Anders zou het zijn indien de federale wetgever, met het aannemen van de betrokken fiscale bepaling, de uitoefening, door de andere wetgevers, van de bevoegdheden die hun toekomen, onmogelijk of overdreven moeilijk zou maken.

(...)

B.3.6. Elke fiscale maatregel kan een invloed hebben op het gedrag van de belastingplichtigen. Hieruit vloeit niet voort dat de federale wetgever, bij de uitoefening van zijn fiscale bevoegdheid, zou moeten afzien van elke bepaling die eventueel een invloed zou kunnen hebben op het gedrag van de belastingplichtigen in een andere zin dan die welke de gewesten, bij de uitoefening van hun bevoegdheid inzake leefmilieu, mogelijk zouden willen aanmoedigen. Dat zou alleen het geval zijn indien de fiscale wetgever bij die gelegenheid de uitoefening, door de gewesten, van hun bevoegdheid onmogelijk of overdreven moeilijk zou maken’.⁹

⁷ Voetnoot 5 uit het geciteerde advies: Parl.St. Senaat 2012-13, nr. 5-2232/1, 10-11.

⁸ Voetnoot 6 uit het geciteerde advies: Parl.St. Senaat 2013-14, nr. 5-2232/5, 30.

⁹ Voetnoot 7 uit het geciteerde advies: GwH 13 juni 2013, nr. 83/2013, B.3.3 en B.3.6.

En in zijn arrest 68/2008 formuleerde het Grondwettelijk Hof het als volgt:

‘B.6.3. (...)’

(...) Die bijdragen vormen samen met de verplichte bijdragen belastingen die de federale wetgever bevoegd is in te stellen op grond van de fiscale bevoegdheid toegewezen bij artikel 170, § 1, van de Grondwet.

B.6.4. Uit wat voorafgaat volgt dat de federale wetgever op grond van artikel 170, § 1, van de Grondwet bevoegd was om de in het geding zijnde bepaling aan te nemen. Behoudens in de gevallen door of krachtens de Grondwet of bij bijzondere wet bepaald en onder het voorbehoud van inachtneming van het evenredigheidsbeginsel dat inherent is aan elke bevoegdheidsuitoefening, vermag de federale wetgever fiscale maatregelen te nemen met betrekking tot de belastbare materies die hij bepaalt, ongeacht de materiële bevoegdheden van de gemeenschappen en de gewesten.

B.6.5. Het gegeven dat de gewesten ten tijde van de aanneming van de in het geding zijnde fiscale wetsbepaling bevoegd waren voor de aanvullende of suppletieve hulp aan landbouwbedrijven (artikel 6, § 1, VI, eerste lid, 4°, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen vóór de wijziging ervan bij de bijzondere wet van 13 juli 2001) doet geen afbreuk aan de voormelde fiscale bevoegdheid van de federale wetgever, nu uit niets blijkt dat hij te dezen de uitoefening van die gewestelijke bevoegdheden onmogelijk of overdreven moeilijk heeft gemaakt.¹⁰

De afdeling Wetgeving van de Raad van State heeft in haar adviezen terzake gewezen op dezelfde beginselen en is vervolgens tot dezelfde conclusies gekomen, namelijk dat enerzijds de federale overheid, gelet op het feit dat de fiscale bevoegdheid in principe losstaat van de materiële bevoegdheid, fiscale voordelen mag toekennen voor uitgaven die gedaan zijn of voor inkomsten die ontvangen zijn in domeinen die verband houden met de bevoegdheden van de gemeenschappen en de gewesten en dat, anderzijds, de uitoefening van die bevoegdheid door de federale overheid alleen een probleem doet rijzen wanneer het extra-fiscaal effect van de getroffen maatregel afbreuk doet aan het evenredigheidsbeginsel bij de bevoegdheidsuitoefening, met andere woorden wanneer het extra-fiscaal effect dat voortvloeit uit de fiscale behandeling van een welbepaalde situatie ertoe leidt dat de uitoefening, door de andere wetgevers, van de bevoegdheden die hen toekomen, onmogelijk of overdreven moeilijk wordt gemaakt.¹¹

2.2.2. Tijdens de parlementaire voorbereiding van de Zesde Staatshervorming is uitdrukkelijk bevestigd dat de fiscale bevoegdheid van de federale overheid losstaat van de verdeling van de materiële bevoegdheden. Met betrekking tot artikel 5/1, § 5, derde lid, van de bijzondere financieringswet, ingevoegd bij artikel 7 van de bijzondere wet van 6 januari 2014 ‘tot hervorming van de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, tot uitbreiding van de fiscale autonomie van de gewesten en tot financiering van de nieuwe bevoegdheden’, en naar luid waarvan de federale overheid, onverminderd artikel 5/5, § 4, belastingverminderingen kan invoeren zonder beperking, wordt in het commissieverslag het volgende uiteengezet (cursivering toegevoegd):

¹⁰ Voetnoot 8 uit het geciteerde advies: GwH 17 april 2008, nr. 68/2008, B.6.3 tot B.6.5.

¹¹ Voetnoot 9 uit het geciteerde advies: Zie bijvoorbeeld in verband met federale fiscale maatregelen ter bevordering van de audiovisuele productie: adv.RvS 28.180/2 van 25 november 1998 over een voorontwerp van wet ‘houdende fiscale maatregelen bestemd voor de bevordering van de audiovisuele productie’; adv.RvS 33.342/1/3/4 van 3 mei 2002 over een voorontwerp dat geleid heeft tot de programmawet van 2 augustus 2002 (Parl.St. Kamer 2001-02, nr. 50-1823/001, 164-165).

‘De idee achter het institutioneel akkoord vormt echter geen juridisch kader voor een bevoegdheidsverdeling tussen gewesten en federale overheid en dient dan ook niet als hulpmiddel te worden beschouwd voor de interpretatie van het voorgestelde artikel 5/1, § 5, derde lid. De voormelde bepaling waarbij de federale overheid belastingvermindering[en] kan invoeren ‘zonder enige beperking’, is in eerste instantie bedoeld om te verduidelijken dat de federale overheid in tegenstelling tot de gewesten niet gebonden is door beperkingen inzake bv. tarieven (cf. de toelichting bij het voorgestelde artikel 5/1, § 5, derde lid). *De fiscale bevoegdheden van de federale overheid worden geenszins beperkt tot haar materiële bevoegdheden.* In het voorgestelde artikel 5/5, § 4, wordt enkel vastgelegd dat er een gewestelijke exclusiviteit is voor bepaalde uitgaven. De voorgestelde bepalingen zijn derhalve volledig in lijn met het arrest nr. 83/2013 van het Grondwettelijk Hof waarnaar de Raad van State verwijst.’¹²

Amendementen waarin werd bepaald dat de federale overheid “geen toeslagen op de belastingvrije som, kortingen, belastingverminderingen, -aftrekken en -kredieten, [kan] invoeren met betrekking tot de materiële bevoegdheden van de gemeenschappen en de gewesten”,¹³ zijn verworpen.¹⁴

2.2.3. De federale overheid is dus in principe bevoegd om belastingkredieten wegens gezinslast toe te kennen, voor zover daarmee, bij de uitoefening van die bevoegdheid, geen afbreuk wordt gedaan aan het evenredigheidsbeginsel.”

De regeling in verband met belastingvoordelen voor kosten kinderoppas zoals opgenomen in de om advies voorgelegde amendementen, is niet onevenredig en is dus niet in strijd met de regels inzake de verdeling van de bevoegdheden tussen de federale Staat, de gemeenschappen en de gewesten. De ontworpen bepalingen hebben immers geen gevolgen waardoor de federale wetgever de uitoefening, door de andere wetgevers, van de bevoegdheden die hun toekomen, onmogelijk of overdreven moeilijk zou maken.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Amendement nr. 1

4. In advies 62.368/1-2-3-4 werd reeds gewezen op het selectieve karakter van de ontworpen artikelen 133 en 134 van het WIB 92 (zie de artikelen 195 en 196 van het ontwerp 62.368), waarbij wordt voorzien in een bijkomende toeslag op de belastingvrije som voor alleenstaande ouders met een laag inkomen, en op het ontbreken van een verantwoording voor de verschillende behandeling van twee categorieën van eenoudergezinnen: de beroepsactieve eenoudergezinnen met een beroepsinkomen van minstens 1800 euro (te indexeren) genieten de bijkomende toeslag, terwijl de niet beroepsactieve gezinnen en de

¹² Voetnoot 10 uit het geciteerde advies: *Parl.St.* Kamer 2013-14, nr. 53-2974/007, 79.

¹³ Voetnoot 11 uit het geciteerde advies: *Parl.St.* Kamer 2013-14, nr. 53-2974/006, 4-5 (amendement nr. 72 van de heer Jambon); *Parl.St.* Senaat 2013-14, nr. 5-2369/2, 3-4 (amendement nr. 4 van mevrouw Maes en de heer Broers).

¹⁴ Voetnoot 12 uit het geciteerde advies: *Parl.St.* Kamer 2013-14, nr. 53-2974/007, 100; *Parl.St.* Senaat 2013-14, nr. 5-2369/3, 100 en 102.

beroepsactieve gezinnen met een beroepsinkomen van hoogstens 1800 euro uitgesloten zijn van het voordeel.¹⁵

In de voorgelegde amendementen wordt verder gebouwd op de ontworpen artikelen 133 en 134 van het WIB 92 vermits het verhoogde percentage voor de berekening van de belastingvermindering (65% van de werkelijk gedane uitgaven in plaats van 45%) wordt toegekend “[w]anneer aan de belastingplichtige de in artikel 133, tweede lid, [van het WIB 92] vermelde bijkomende toeslag wordt verleend”. In de toelichting bij de amendementen wordt enkel aangegeven dat ze erop gericht zijn “alleenstaande ouders met een beperkt inkomen nog meer te ondersteunen”. Er dient daarom opnieuw gewezen te worden op de noodzaak van een deugdelijke verantwoording voor het gehanteerde onderscheid tussen hen die het voordeel genieten en hen die ervan uitgesloten zijn.

*

¹⁵ *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-2839/001, 534-535.

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 DES AMENDEMENTS

2. Les textes soumis pour avis portent sur cinq amendements du gouvernement à l'avant-projet de loi 'relative à la relance économique et au renforcement de la cohésion sociale' (ci-dessous : le projet)². Ils concernent des avantages fiscaux accordés pour la garde d'enfant.

Le premier amendement a pour objet de porter le pourcentage de la réduction d'impôt visé à l'article 145³⁵ du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) de 45 % à 65 % si le contribuable a droit au supplément additionnel visé à l'article 133, alinéa 2, du CIR 92 (article 196/1, 1^o, en projet, du CIR 92)³.

Le même amendement (article 196/1, 2^o, en projet) et les autres amendements (deuxième amendement : article 196/2 en projet ; troisième amendement : article 196/3 en projet ; quatrième amendement : article 196/4 en projet ; cinquième amendement : modification de l'article 197 du projet) visent à instaurer un crédit d'impôt remboursable pour le cas où la réduction d'impôt visée ne peut pas être imputée.

COMPÉTENCE

3. L'avis 58.332/1/3/VR⁴ expose ce qui suit en ce qui concerne un dispositif en projet relatif aux avantages fiscaux, conçu comme une forme de soutien financier pour ceux qui ont des enfants à charge :

« 2. La Sixième réforme de l'État a quelque peu modifié le contexte juridique du crédit d'impôt pour enfants à charge. En ce qui concerne l'impôt des personnes physiques, les régions disposent à présent de compétences élargies (articles 5/1 à 5/8 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions', ci-après : loi spéciale de financement). Les communautés sont quant à elles devenues matériellement compétentes pour les prestations familiales (article 5, § 1^{er}, IV, de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles').

2.1. Les suppléments à la quotité du revenu exemptée d'impôt pour enfants à

¹ S'agissant d'amendements à un avant-projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

² Ce projet a fait l'objet de l'avis 62.368/1-2-3-4 donné le 1^{er} décembre 2017 par la section de législation (*Doc. parl.* Chambre 2017-18, n° 54-2839/001, 466-547).

³ Le régime en projet portant sur le supplément additionnel fait l'objet de l'article 195 du projet 62.368.

⁴ Avis C.E. 58.332/1/3/VR du 4 décembre 2015 sur un avant-projet devenu la loi du 26 décembre 2015 'relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat', *Doc. parl.*, Chambre, 2015-16, n° 54-1520/001, 143-148.

charge sont une mesure fiscale qui constitue un élément du calcul de l'impôt des personnes physiques. Dès lors, il convient de tenir compte de la répartition des compétences pour l'impôt des personnes physiques telle qu'elle a été fixée par la Sixième réforme de l'État dans la loi spéciale de financement.

Le paragraphe 1^{er} de l'article 5/2 de la loi spéciale de financement contient le mécanisme pour le calcul de « l'impôt État réduit » et du « facteur d'autonomie ». Le paragraphe 2 de cet article prévoit que pour obtenir « l'impôt État », il faut successivement suivre les étapes qu'il énumère en appliquant la législation fiscale fédérale. La troisième étape (« déterminer l'impôt à répartir en diminuant l'impôt de base de l'impôt afférent à la quotité du revenu exemptée d'impôt ») mentionne le mécanisme de la quotité du revenu exemptée d'impôt.

L'article 5/2 de la loi spéciale de financement a été inséré par l'article 8 de la loi spéciale du 6 janvier 2014 'portant réforme du financement des communautés et des régions, élargissement de l'autonomie fiscale des régions et financement des nouvelles compétences'. À propos de cet article, l'exposé des motifs relatif à cette loi spéciale précise ce qui suit :

'L'impôt État est égal à la somme de l'impôt sur les revenus imposés distinctement et de l'impôt sur les revenus imposés globalement, après application de la quotité du revenu exemptée d'impôt (articles 131 à 145 inclus, CIR 92), de la réduction d'impôt pour pensions et revenus de remplacement (articles 146 à 154 inclus, CIR 92) et de la réduction d'impôt pour revenus d'origine étrangère (articles 155 et 156, CIR 92). Du montant ainsi obtenu est encore soustrait (article 5/2, § 2, proposé), l'impôt relatif aux dividendes, intérêts, redevances plus-values-values sur valeurs et titres mobiliers et lots afférents aux titres d'emprunts taxés comme revenus divers (taxées globalement ou distinctement), étant donné que l'imposition de ces revenus reste une compétence exclusive de l'autorité fédérale'⁵

En outre, concernant le traitement fiscal de la quotité du revenu exemptée d'impôt, il indique encore ce qui suit :

'Dans le cadre du calcul normal de l'impôt des personnes physiques, l'impôt sur la quotité de revenus exemptée d'impôt est soustrait de l'impôt de base, tel quel, afin de parvenir à l'impôt à répartir'⁶.

Il résulte de ce qui précède que la quotité du revenu exemptée d'impôt, suppléments compris, est traitée sur le plan fiscal comme une réduction d'impôt pour le calcul de l'impôt des personnes physiques.

Il résulte de l'article 5/5, § 3, de la loi spéciale de financement que les régions peuvent uniquement accorder des crédits d'impôt liés à leurs compétences matérielles. L'article 5/5, § 4, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale de financement énumère par ailleurs les dépenses pour lesquelles « seules les régions sont compétentes » pour accorder des réductions d'impôt et des crédits d'impôt; cette disposition exclut toute compétence de l'autorité fédérale en la matière. Ces dépenses sont toutefois sans rapport avec le fait d'avoir des enfants à charge.

⁵ Note 3 de l'avis cité : *Doc. parl.*, Chambre, 2012-13, n° 53-2974/001, 19.

⁶ Note 4 de l'avis cité : *Doc. parl.*, Chambre, 2012-13, n° 53-2974/001, 23.

Il ressort de ce qui précède qu'un régime relatif au crédit d'impôt pour enfants à charge ne peut s'intégrer dans les compétences des régions.

2.2. L'article 12 de la loi spéciale du 6 janvier 2014 'relative à la Sixième Réforme de l'État' a intégralement transféré aux communautés la compétence relative aux prestations familiales. Il s'agit aussi bien des allocations familiales proprement dites que des allocations de naissance et les primes d'adoption⁷. Selon les travaux préparatoires, l'octroi d'allocations familiales vise à « contribuer aux frais d'entretien et d'éducation des enfants. Il offre une compensation partielle pour l'augmentation des charges supportées par le ménage lors de l'extension de celui-ci »⁸.

La question se pose par conséquent de savoir si un avantage fiscal accordé par l'autorité fédérale pour charge de famille, avantage fiscal prenant la forme d'un crédit d'impôt remboursable à l'impôt des personnes physiques, relève toujours de la compétence fédérale après la Sixième Réforme de l'État et le transfert de la matière des prestations familiales aux communautés, spécialement lorsque le crédit d'impôt est effectivement remboursé en tout ou en partie et a dès lors un effet équivalent à une allocation dans une matière transférée aux communautés.

2.2.1. Le législateur fédéral tire sa compétence pour adopter des régimes fiscaux de l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution, qui s'énonce comme suit :

‘Aucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi’.

Concernant cette compétence fiscale et son articulation avec les compétences matérielles des communautés et des régions, la Cour constitutionnelle a déclaré dans son arrêt 83/2013 ce qui suit :

‘B.3.3. Lors de l'adoption d'une mesure fiscale, le législateur peut également viser à encourager ou au contraire à décourager certains comportements. La circonstance que, ce faisant, il contribuerait à la réalisation d'un objectif relevant de la compétence d'un autre législateur ne saurait avoir pour conséquence que la mesure fiscale concernée serait contraire aux règles répartitrices de compétences entre l'autorité fédérale, les communautés et les régions. Il en irait autrement si le législateur fédéral, par l'adoption de la disposition fiscale concernée, rendait impossible ou exagérément difficile l'exercice, par les autres législateurs, des compétences qui leur reviennent.

[...]

B.3.6. Toute mesure fiscale est susceptible d'avoir une influence sur le comportement des contribuables. Il ne s'ensuit pas que le législateur fédéral devrait, dans l'exercice de sa compétence fiscale, renoncer à toute disposition qui pourrait éventuellement influencer le comportement des contribuables dans un sens différent de celui que les régions, dans l'exercice de leur compétence en matière d'environnement, pourraient vouloir encourager. Tel ne serait le cas que si le législateur fiscal rendait à cette occasion impossible ou exagérément difficile l'exercice, par les régions, de leur compétence’⁹.

⁷ Note 5 de l'avis cité : Doc. parl., Sénat, 2012-2013, n° 5-2232/1, 10-11.

⁸ Note 6 de l'avis cité : Doc. parl., Sénat, 2013-14, n° 5-2232/5, 30.

⁹ Note 7 de l'avis cité : C.C., 13 juin 2013, n° 83/2013, B.3.3 et B.3.6.

Et dans son arrêt 68/2008, la Cour constitutionnelle l'a formulée comme suit :

‘B.6.3. [...]

[...] Ces contributions constituent, avec les cotisations obligatoires, des impôts que le législateur fédéral pouvait lever sur la base de la compétence fiscale que lui attribue l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution.

B.6.4. Il résulte de ce qui précède que le législateur fédéral était compétent, sur la base de l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution, pour adopter la disposition en cause. Sauf les cas établis par ou en vertu de la Constitution ou par une loi spéciale et sous réserve du respect du principe de proportionnalité propre à tout exercice de compétence, le législateur fédéral peut prendre des mesures fiscales concernant les matières imposables qu'il détermine, sans égard aux compétences matérielles des communautés et des régions.

B.6.5. Le fait que les régions, au moment de l'adoption de la disposition législative fiscale en cause, étaient compétentes en matière d'aide complémentaire ou supplétive aux entreprises agricoles (article 6, § 1^{er}, VI, alinéa 1^{er}, 4^o, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, avant sa modification par la loi spéciale du 13 juillet 2001) ne fait pas obstacle à la compétence fiscale précitée du législateur fédéral, dès lors qu'il n'apparaît pas que celui-ci ait, en l'espèce, rendu impossible ou exagérément difficile l'exercice de ces compétences régionales¹⁰.

Dans ses avis en la matière, la section de législation du Conseil d'État a mis en exergue les mêmes principes pour aboutir aux mêmes conclusions, à savoir que, d'une part, l'autorité fédérale, compte tenu du fait que la compétence fiscale est en principe autonome par rapport à la compétence matérielle, peut accorder des avantages fiscaux pour des dépenses effectuées ou pour des revenus perçus dans des domaines liés aux compétences communautaires et régionales et que, d'autre part, l'exercice de cette compétence par l'autorité fédérale ne soulève une difficulté que si l'effet extra-fiscal de la mesure adoptée porte atteinte au principe de proportionnalité dans l'exercice des compétences, c'est-à-dire l'hypothèse dans laquelle l'effet extra-fiscal qui s'attache au traitement fiscal réservé à une situation donnée rend impossible ou exagérément difficile l'exercice par les autres législateurs des compétences qui leur reviennent¹¹.

2.2.2. Lors des travaux préparatoires de la Sixième réforme de l'État, il a été expressément confirmé que la compétence fiscale de l'autorité fédérale est indépendante de la répartition des compétences matérielles. Concernant l'article 5/1, § 5, alinéa 3, de la loi spéciale de financement, inséré par l'article 7 de la loi spéciale du 6 janvier 2014 'portant réforme du financement des communautés et des régions, élargissement de l'autonomie fiscale des régions et financement des nouvelles compétences', et selon lequel l'autorité fédérale, sans préjudice de l'article 5/5, § 4, peut mettre en œuvre des réductions d'impôt sans aucune restriction, le rapport de la commission a exposé ce qui suit (italiques ajoutées) :

¹⁰ Note 8 de l'avis cité : C.C., 17 avril 2008, n° 68/2008, B.6.3 à B.6.5.

¹¹ Note 9 de l'avis cité : Voir par exemple, à propos de mesures fiscales fédérales visant à promouvoir la production audiovisuelle : l'avis C.E. 28.180/2 du 25 novembre 1998 sur un avant-projet de loi 'portant des mesures fiscales destinées à l'encouragement de la production audiovisuelle' ; l'avis C.E. 33.342/1/3/4 du 3 mai 2002 sur un avant-projet devenu la loi-programme du 2 août 2002 (*Doc. parl.*, Chambre, 2001-02, n° 50-1823/001, 164-165).

‘L’idée sous-jacente à l’accord institutionnel ne constitue toutefois pas un cadre juridique pour une répartition de compétences entre les régions et l’autorité fédérale et ne peut dès lors pas être considérée comme un élément d’interprétation de l’article 5/1, § 5, alinéa 3, proposé. La disposition précitée, selon laquelle l’autorité fédérale peut mettre en œuvre des réductions d’impôts ‘sans aucune restriction’ vise avant tout à préciser que l’autorité fédérale, contrairement aux régions, n’est pas liée par des limites de tarifs par exemple (voir les développements de l’article 5/1, § 5, alinéa 3, proposé). *Les compétences fiscales de l’autorité fédérale ne sont donc en aucun cas limitées à ses compétences matérielles.* L’article 5/5, § 4, proposé, dispose uniquement qu’il y a une exclusivité régionale pour certaines dépenses. Les dispositions proposées sont dès lors conformes à l’arrêt n° 83/2013 de la Cour constitutionnelle auquel le Conseil d’État fait référence’¹².

Des amendements disposant que l’autorité fédérale ‘ne peut mettre en œuvre des suppléments sur la quotité du revenu exemptée d’impôt, des diminutions ou des réductions, déductions ou crédits d’impôt en ce qui concerne les compétences matérielles des communautés et des régions’¹³ ont été rejetés¹⁴.

2.2.3. L’autorité fédérale est donc en principe compétente pour accorder des crédits d’impôts pour charge de famille, pour autant qu’elle ne porte atteinte au principe de proportionnalité dans l’exercice de cette compétence ».

Le régime relatif aux avantages fiscaux liés aux frais de garde d’enfant, tel que le prévoient les amendements soumis pour avis, n’est pas disproportionné et n’est donc pas contraire aux règles de répartition des compétences entre l’État fédéral, les communautés et les régions. En effet, les dispositions en projet n’ont pas pour effet que le législateur fédéral rendrait impossible ou exagérément difficile l’exercice, par les autres législateurs, des compétences qui leur reviennent.

EXAMEN DU TEXTE

Amendement n° 1

4. L’avis 62.368/1-2-3-4 a déjà souligné le caractère sélectif des articles 133 et 134 en projet du CIR 92 (voir les articles 195 et 196 du projet 62.368), qui prévoient un supplément additionnel sur la quotité du revenu exemptée d’impôt pour les parents isolés à bas revenu, ainsi que l’absence de justification de la différence de traitement entre deux catégories de ménages monoparentaux : les ménages monoparentaux exerçant une activité professionnelle, dont le revenu professionnel s’élève à plus de 1800 euros (à indexer) bénéficient du supplément additionnel alors que les ménages n’exerçant pas d’activité professionnelle et les ménages ayant

¹² Note 10 de l’avis cité : Doc. parl., Chambre, 2013-14, n° 53-2974/007, 79.

¹³ Note 11 de l’avis cité : Doc. parl., Chambre, 2013-14, n° 53-2974/006, 4-5 (amendement n° 72 de M. Jambon) ; Doc. parl., Sénat, 2013-14, n° 5-2369/2, 3-4 (amendement n° 4 de Mme Maes et M. Broers).

¹⁴ Note 12 de l’avis cité : Doc. parl., Chambre, 2013-14, n° 53-2974/007, 100 ; Doc. parl., Sénat, 2013-14, n° 5-2369/3, 100 et 102.

une activité professionnelle dont le revenu professionnel ne dépasse pas 1800 euros sont exclus de l'avantage ¹⁵.

Les amendements soumis pour avis s'appuient encore sur les articles 133 et 134 en projet du CIR 92, dès lors que le pourcentage majoré pour le calcul de la réduction d'impôt (65 % des dépenses effectives au lieu de 45 %) est appliqué « [l]orsque le supplément additionnel visé à l'article 133, alinéa 2, [du CIR 92] est octroyé au contribuable ». La justification des amendements précise uniquement qu'ils sont destinés à « soutenir encore plus les parents isolés avec un bas revenu ». Il faut donc à nouveau souligner la nécessité d'une justification adéquate de la distinction opérée entre ceux qui bénéficient de l'avantage et ceux qui en sont exclus.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Jo BAERT

¹⁵ *Doc. Parl.*, Chambre, 2017-18, n° 54-2839/001, 534-535.