RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 66.949/3
van 19 februari 2020

over

een wetsvoorstel ‘tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 wat de notie 'gehandicapt kind' inzake de verhoogde belastingvrije som betreft’ (*Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-0606/001)

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 66.949/3
du 19 février 2020

sur

une proposition de loi ‘modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne la notion d’enfant handicapé dans le cadre de la majoration de la quotité exemptée d’impôt’ (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, n° 55 -0606/001)

‡LW-CFCUOFDFA-GGJEJVT‡

Op 22 januari 2020 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 wetsvoorstel 'tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 wat de notie 'gehandicapt kind' inzake de verhoogde belastingvrije som betreft' (*Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-0606/001).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 4 februari 2020. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Brecht STEEN, eerste auditeur-afdelingshoofd.

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

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 19 februari 2020.

*

Le 22 janvier 2020, 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 la notion d'enfant handicapé dans le cadre de la majoration de la quotité exemptée d'impôt' (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, n° 55 -0606/001).

La proposition a été examinée par la troisième chambre le 4 février 2020. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Brecht STEEN, premier auditeur chef de section.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Koen MUYLLE, conseiller.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 19 février 2020.

*

‡LW-CFCUOFDFA-GGJEJVT‡

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 VOORONTWERP

2. Naar luid van artikel 132, tweede lid, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) worden bij de berekening van de belastingvrije som als gehandicapt aangemerkte kinderen voor twee gerekend. In artikel 135, eerste lid, 2°, van het WIB 92 wordt bepaald wanneer een kind als gehandicapt wordt aangemerkt.

Het voor advies voorgelegde voorstel van wet strekt ertoe die omschrijving af te stemmen op de omschrijving van het begrip "handicap" in artikel 63 van de Algemene Kinderbijslagwet (AKBW) van 19 december 1939 (hierna: de Algemene Kinderbijslagwet).

Daartoe wordt de omschrijving in artikel 135, eerste lid, van het WIB 92 vervangen (artikel 2, 1), van het wetsvoorstel) en wordt de Koning gemachtigd om te bepalen "door wie, volgens welke criteria en op welke wijze de gevolgen van de aandoening (…) worden vastgesteld, alsmede de voorwaarden waaraan het kind moet voldoen" alsook "[de voorwaarden waaronder] de vaststelling van de gevolgen van de aandoening (…) kan worden herzien" (artikel 2, 2), van het wetsvoorstel).

ALGEMENE OPMERKINGEN

3. Teneinde de omschrijving van het begrip "gehandicapt kind" in artikel 135 van het WIB 92 af te stemmen op de omschrijving van het begrip "handicap" in artikel 63 van de Algemene Kinderbijslagwet strekt het voor advies voorgelegde voorstel van wet ertoe de inhoud van artikel 63, § 2, van de Algemene Kinderbijslagwet over te nemen in artikel 135 van het WIB 92.[2] De voorgestelde regeling doet evenwel twee problemen rijzen.

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

[2] Artikel 63, § 2, van de Algemene Kinderbijslagwet luidt: "De kinderbijslag wordt tot de leeftijd van 21 jaar toegekend ten behoeve van het kind dat een aandoening heeft die gevolgen heeft voor hemzelf, op het vlak van de lichamelijke of geestelijke ongeschiktheid of op het vlak van de activiteit en de participatie, of voor zijn familiale omgeving.
De Koning bepaalt door wie, volgens welke criteria en op welke wijze de gevolgen van de aandoening bedoeld in het eerste lid worden vastgesteld, alsmede de voorwaarden waaraan het kind moet voldoen.
De vaststelling van de gevolgen van de aandoening kan worden herzien onder de voorwaarden bepaald door de Koning."

‡LW-CFCUOFDFA-GGJEJVT‡

A. Afstemming op de regelgeving inzake kinderbijslag

4.1. De gezinsbijslag is een aangelegenheid die krachtens artikel 5, § 1, IV, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 'tot hervorming der instellingen' tot de bevoegdheid van de gemeenschappen behoort. De gemeenschappen mogen op grond van die bevoegdheid bepalen wat in hun respectieve regelgeving inzake de gezinsbijslagen moet worden verstaan onder een gehandicapt kind.

4.2. Om de in advies 60.121/3 van 18 oktober 2016 uiteengezette redenen vermag de wetgever niet, om in artikel 135 van het WIB 92 te bepalen wie als gehandicapt wordt aangemerkt, doorverwijzen naar die regelingen van de gemeenschappen.[3]

De indieners van het voor advies voorgelegde voorstel van wet zijn zich hiervan bewust en merken dienaangaande het volgende op:

> "Wij willen dan ook de federale fiscale wetgeving rechtstreeks aanpassen, zonder te verwijzen naar de bestaande wetgeving voor de kinderbijslag. Dit impliceert wel dat toekomstige wijzigingen aan die sociale wetgeving door de gemeenschappen, moeten gevolgd worden door een aanpassing van de fiscale wetgeving."[4]

4.3. Ofschoon niets zich er tegen verzet dat de wetgever de omschrijving van het begrip "gehandicapt kind" in het WIB 92 wijzigt teneinde die omschrijving beter af te stemmen op die in de regelgeving van de gemeenschappen inzake de gezinsbijslagen, moet er in dit geval echter op worden gewezen dat voor de kinderen die zijn geboren, naargelang het geval, na 1 januari 2019 of 1 januari 2020, de bevoegde decreetgevers en ordonnantiegever reeds bepalingen hebben aangenomen die niet of niet helemaal meer stroken met hetgeen wordt bepaald in artikel 63 van de Algemene Kinderbijslagwet, en derhalve in het voorgestelde artikel 135 van het WIB 92, dat die bepaling overneemt.

Zo bepaalt artikel 16, § 1, van het decreet van de Vlaamse Gemeenschap van 27 april 2018 'tot regeling van de toelagen in het kader van het gezinsbeleid':

> "Het basisbedrag, vermeld in artikel 13, wordt voor het rechtgevende kind verhoogd met een maandelijkse zorgtoeslag voor kinderen met een specifieke ondersteuningsbehoefte als het kind een specifieke ondersteuningsbehoefte heeft die voortvloeit uit een aandoening die gevolgen heeft voor hemzelf, op het vlak van lichamelijke of geestelijke ongeschiktheid of op het vlak van activiteit en participatie, of voor zijn familiale omgeving.
>
> (…)

[3] Adv.RvS 60.121/3 van 18 oktober 2016 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', opmerking 6, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54-1408/003, 7-8.

[4] *Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-0606/001, 5.

‡LW-CFCUOFDFA-GGJEJVT‡

De Vlaamse Regering kan de nadere voorwaarden bepalen waaronder de toeslag, vermeld in het eerste lid, wordt toegekend, en wie de ernst van de ondersteuningsbehoefte bepaalt en de toeslag begroot."[5]

Artikel 16 van het decreet van het Waalse Gewest van 8 februari 2018 'relatif à la gestion et au paiement des prestations familiales' luidt:

"L'allocation mensuelle de base visée à l'article 9 est majorée d'un supplément mensuel en faveur des enfants bénéficiaires atteints d'un handicap. Ce supplément varie comme suit en fonction de la gravité et des conséquences de l'affection:

(…)

Le Gouvernement détermine les conditions d'octroi de ce supplément."[6]

Artikel 22 van het decreet van de Duitstalige Gemeenschap van 23 april 2018 'über die Familienleistungen' bepaalt:

"Gewährungsbedingungen

Der Zuschlag für Kinder mit Beeinträchtigung wird jedem Kind gewährt:

1. das entweder Anrecht auf das Basiskindergeld aufgrund von Artikel 9 § 1 hat oder das Anrecht auf das Basiskindergeld aufgrund von Artikel 9 § 2 hat und nicht erwerbstätig im Sinne von Artikel 11 ist;

2. bei dem eine Beeinträchtigung festgestellt wurde, die Auswirkungen auf seine körperlichen oder geistigen Fähigkeiten, seine Tatkraft bzw. seine Teilhabe am gesellschaftlichen Leben oder sein familiäres Umfeld hat.

Die Regierung bestimmt:

1. wie die festgestellte Beeinträchtigung den in Artikel 21 erwähnten Kategorien jeweils zugeordnet wird;

2. wer die in Absatz 1 Nummer 2 erwähnten Auswirkungen wie und nach welchen Kriterien feststellt;

3. unter welchen Bedingungen die Feststellung der Auswirkungen der Beeinträchtigung revidiert werden kann."[7]

[5] In artikel 209, § 1, van hetzelfde decreet wordt bepaald dat de kinderbijslagregeling vermeld in artikel 3, § 1, 26°, van dat decreet zijnde "het geheel van de regelingen inzake de gezinsbijslagen, vastgesteld door of krachtens de Algemene kinderbijslagwet of de wet van 20 juli 1971 tot instelling van gewaarborgde gezinsbijslag, alsook alle uitvoeringsbesluiten ervan", wordt opgeheven

[6] Artikel 120, eerste lid, van dat decreet bepaalt: "La loi générale relative aux allocations familiales du 19 décembre 1939 (LGAF) et la loi du 20 juillet 1971 instituant des prestations familiales garanties sont abrogées à la date fixée par le Gouvernement, visée à l'article 136, alinéa 1er, à l'exception des articles 40 à 50*septies*, 52 à 55 et 56*ter* à 76*bis* de la loi générale relative aux allocations familiales du 19 décembre 1939 (LGAF) qui continuent à s'appliquer après cette date pour les enfants nés au plus tard la veille de ladite date fixée par le Gouvernement. "

[7] Artikel 110, 1°, van dat decreet bepaalt dat de Algemene Kinderbijslagwet wordt opgeheven.

‡LW-CFCUOFDFA-GGJEJVT‡

Artikel 12 van de ordonnantie van 25 april 2019 'tot regeling van de toekenning van gezinsbijslag' ten slotte bepaalt:

> "De in artikel 7, b), bedoelde basiskinderbijslag wordt aangevuld met een toeslag op basis van de zelfredzaamheidsgraad van het kind of de ernst van de gevolgen van de aandoening van het kind, volgens de voorwaarden en de praktische regels bepaald door en op grond van artikel 47 van de AKBW."[8]

4.4. Gelet op wat voorafgaat is het verre van zeker dat de in het voorstel geformuleerde omschrijving van het begrip "gehandicapt kind" tot gevolg zal hebben dat het fiscaalrechtelijke begrip en het begrip in de gezinsbijslagregelgeving dat van toepassing is op de kinderen geboren na 1 januari 2019 of 1 januari 2020, naargelang het geval, wel volledig samenvallen en dat het door het voorstel nagestreefde doel zal worden bereikt. Die omschrijving moet derhalve worden herbekeken, waarbij rekening moet worden gehouden met wat hierna wordt opgemerkt over de bestaanbaarheid van de voorgestelde regeling met het fiscaal wettigheidsbeginsel.

B. Overeenstemming met het fiscaal wettigheidsbeginsel

5.1. Luidens het voorgestelde artikel 135, derde en vierde lid, van het WIB 92 (artikel 2, 2), van het voorstel) bepaalt de Koning "door wie, volgens welke criteria en op welke wijze de gevolgen van de aandoening (…) worden vastgesteld, alsmede de voorwaarden waaraan het kind moet voldoen", evenals "[de voorwaarden waaronder] de vaststelling van de gevolgen van de aandoening (…) kan worden herzien".

5.2. Het mechanisme van de belastingsvrije som moet in de huidige stand van het fiscaal recht worden beschouwd als een belasting*vermindering*.[9] Aldus wordt de Koning gemachtigd om minstens deels te bepalen onder welke voorwaarden belastingplichtigen aanspraak kunnen maken op deze belastingvermindering.

5.3. Artikel 172, tweede lid, van de Grondwet bepaalt:

> "Geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden ingevoerd dan door een wet."

Volgens de vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof kan uit de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet worden afgeleid dat geen enkele belasting kan worden geheven en dat geen enkele vrijstelling van belasting kan worden verleend zonder instemming van de belastingplichtigen, uitgedrukt door hun vertegenwoordigers. Daaruit volgt dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting, in beginsel ongrondwettig is.[10] De voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting of van een

[8] Artikel 39, eerste lid, van die ordonnantie bepaalt: "Onverminderd artikelen 12 en 26, worden de AKBW en de wet van 20 juli 1971 tot instelling van gewaarborgde gezinsbijslag opgeheven."

[9] Artikel 134, § 2 van het WIB 92. Zie I. VAN DE WOESTEYNE, "De belastingvrije som en het terugbetaalbare belastingkrediet: het vlaggenschip in de gezinsfiscaliteit", *T.Fam.* 2018, afl. 6-7, 160-161.

[10] Zie o.m. GwH 16 maart 2005, nr. 57/2005, B.8.1; GwH 21 september 2005, nr. 143/2005, B.3.1; GwH 10 mei 2007, nr. 74/2007, B.3; GwH 15 januari 2009, nr. 8/2009; B.19; GwH 7 juli 2016, nr. 107/2016, B.4.1.

‡LW-CFCUOFDFA-GGJEJVT‡

vrijstelling zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld.[11] Tot de essentiële elementen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen.[12]

Gelet op hetgeen in artikel 172, tweede lid, van de Grondwet wordt bepaald, gelden de vereisten voor belasting*vrijstellingen* ook voor belasting*verminderingen*. Bijgevolg moeten alle essentiële elementen van een belastingvermindering, net zoals die van een belasting, bij wet geregeld worden.[13]

5.4. In het voorgestelde artikel 135, eerste lid, 2°, van het WIB 92 wordt op zeer algemene wijze omschreven wanneer een kind als gehandicapt wordt aangemerkt, namelijk het kind "dat een aandoening heeft die gevolgen heeft voor hemzelf, op het vlak van de lichamelijke of geestelijke ongeschiktheid of op het vlak van de activiteit en de participatie, of voor zijn sociale omgeving".[14] Door die zeer algemene omschrijving wordt de machtiging aan de Koning om "de voorwaarden waaraan het kind moet voldoen" vast te stellen, alsook de "criteria [volgens dewelke] de gevolgen van de aandoening (…) worden vastgesteld" onbepaald. Zodoende wordt aan de Koning een zeer ruime discretionaire bevoegdheid verleend om te bepalen welke kinderen als gehandicapt kunnen worden aangemerkt, hetgeen niet bestaanbaar is met het fiscaal wettigheidsbeginsel.[15]

Bijgevolg moet nauwkeuriger worden omschreven wanneer een kind als gehandicapt kan worden aangemerkt, vooraleer desgevallend de Koning gemachtigd wordt om (sommige van) de elementen van die omschrijving nader te regelen.

*

[11] Zie o.m. GwH 20 april 2005, nr. 72/2005, B.30; GwH 21 februari 2007, nr. 32/2007, B.6-B.7; GwH 17 oktober 2007, nr. 131/2007, B.3-B.4; GwH 16 december 2010, nr. 142/2010, B.4.2-B.4.3.

[12] Zie o.m. GwH 16 juni 2011, nr. 103/2011, B.5.1-B.5.3; GwH 13 juni 2013, nr. 85/2013, B.5; GwH 19 december 2013, nr. 172/2013, B.18; GwH, 23 januari 2014, nr. 10/2014, B.5; GwH 20 november 2019, nr. 188/2019, B.15.2.

[13] Adv.RvS 53.992/2/V van 26 augustus 2013 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet 26 december 2013 'houdende diverse bepalingen inzake de thematische volksleningen', *Parl.St.* Kamer 2013-14, nr. 53-3217/1, 33-34.

[14] Vgl. met het bestaande artikel 135, eerste lid, 2°, van het WIB 92 naar luid waarvan als gehandicapt moet worden aangemerkt "het kind dat tot ten minste 66 pct. is getroffen door ontoereikende of verminderde lichamelijke of geestelijke geschiktheid wegens één of meer aandoeningen".

[15] Het gegeven dat die omschrijving, en de erbij horende delegatie aan de Koning, overeenstemmen met hetgeen in artikel 63 van de Algemene Kinderbijslagwet wordt bepaald, doet hieraan geen afbreuk. Artikel 23, tweede en derde lid, 6°, van de Grondwet voorziet inzake het recht op gezinsbijslagen weliswaar eveneens in een wettigheidsbeginsel, maar volgens het Grondwettelijk Hof verbiedt die grondwetsbepaling de wetgever niet machtigingen te verlenen aan de uitvoerende macht, voor zover die machtigingen betrekking hebben op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de wetgever het onderwerp heeft aangegeven (zie bv. GwH 5 juli 2018, nr. 86/2018, B.14.1).

‡LW-CFCUOFDFA-GGJEJVT‡

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 L'AVANT-PROJET

2. Aux termes de l'article 132, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92), les enfants considérés comme handicapés sont comptés pour deux pour le calcul de la quotité exemptée. L'article 135, alinéa 1er, 2°, du CIR 92 détermine dans quels cas un enfant est considéré comme handicapé.

La proposition de loi soumise pour avis a pour objet d'aligner cette définition sur la définition de la notion de « handicap » à l'article 63 de la loi générale relative aux allocations familiales (LGAF) du 19 décembre 1939 (ci-après : loi générale relative aux allocations familiales).

À cette fin, la proposition remplace la définition inscrite à l'article 135, alinéa 1er, du CIR 92 (article 2, 1), de la proposition) et habilite le Roi à déterminer « par qui, selon quels critères et de quelle manière les conséquences de l'affection (...) sont constatées ainsi que les conditions auxquelles l'enfant doit satisfaire » ainsi que « [les conditions auxquelles] [l]a constatation des conséquences de l'affection (...) peut faire l'objet d'une révision » (article 2, 2), de la proposition de loi).

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

3. Afin d'aligner la définition de la notion d'« enfant handicapé » inscrite à l'article 135 du CIR 92 sur la définition de la notion de « handicap » figurant à l'article 63 de la loi générale relative aux allocations familiales, la proposition de loi soumise pour avis vise à reproduire la teneur de l'article 63, § 2, de la loi générale relative aux allocations familiales dans l'article 135 du CIR 92 [2]. Le dispositif proposé soulève cependant deux problèmes.

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

[2] L'article 63, § 2, de la loi générale relative aux allocations familiales s'énonce comme suit : « Les allocations familiales sont accordées jusqu'à l'âge de 21 ans en faveur de l'enfant qui est atteint d'une affection qui a des conséquences pour lui sur le plan de l'incapacité physique ou mentale ou sur le plan de l'activité et de la participation, ou pour son entourage familial.
Le Roi détermine par qui, selon quels critères et de quelle manière les conséquences de l'affection visées à l'alinéa 1er sont constatées ainsi que les conditions auxquelles l'enfant doit satisfaire.
La constatation des conséquences de l'affection peut faire l'objet d'une révision dans les conditions déterminées par le Roi ».

‡LW-CFCUOFDFA-GGJEJVT‡

A. Harmonisation avec la réglementation en matière d'allocations familiales

4.1. Les prestations familiales sont une matière qui, en vertu de l'article 5, § 1er, IV, de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles', relève de la compétence des communautés. Sur la base de cette compétence, les communautés peuvent fixer, dans leur législation respective en matière de prestations familiales, ce qu'il y a lieu d'entendre par enfant handicapé.

4.2. Pour les motifs énoncés dans l'avis 60.121/3 du 18 octobre 2016, le législateur ne peut pas viser ces réglementations des communautés pour déterminer, à l'article 135 du CIR 92, qui est considéré comme handicapé [3].

Les auteurs de la proposition de loi soumise pour avis en sont conscients et observent à cet égard ce qui suit :

> « Nous souhaitons dès lors modifier directement la législation fiscale fédérale sans renvoyer à la législation existante concernant les allocations familiales. Cela signifie toutefois que toute modification ultérieure de cette législation sociale par les communautés devra être suivie d'une modification de la législation fiscale » [4].

4.3. Bien que rien ne s'oppose à ce que le législateur modifie la définition de la notion d'« enfant handicapé » dans le CIR 92 afin de mieux aligner cette définition sur celle de la réglementation des communautés en matière de prestations familiales, il y a lieu d'indiquer, en l'occurrence, que pour les enfants nés, selon le cas, après le 1er janvier 2019 ou après le 1er janvier 2020, les législateurs décrétaux et le législateur ordonnanciel compétents ont déjà adopté des dispositions qui ne concordent pas ou pas tout à fait avec ce que prévoit l'article 63 de la loi générale relative aux allocations familiales et, dès lors, avec l'article 135, proposé, du CIR 92, qui reproduit cette disposition.

Ainsi, l'article 16, § 1er, du décret de la Communauté flamande du 27 avril 2018 'tot regeling van de toelagen in het kader van het gezinsbeleid' dispose ce qui suit :

> « Het basisbedrag, vermeld in artikel 13, wordt voor het rechtgevende kind verhoogd met een maandelijkse zorgtoeslag voor kinderen met een specifieke ondersteuningsbehoefte als het kind een specifieke ondersteuningsbehoefte heeft die voortvloeit uit een aandoening die gevolgen heeft voor hemzelf, op het vlak van lichamelijke of geestelijke ongeschiktheid of op het vlak van activiteit en participatie, of voor zijn familiale omgeving.
>
> (…)

[3] Avis C.E. 60.121/3 du 18 octobre 2016 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', observation 6, *Doc. parl.*, Chambre, 2016-17, n° 54-1408/003, pp. 7-8.

[4] *Doc. Parl.*, Chambre, 2019-20, n° 55-0606/001, p. 5.

‡LW-CFCUOFDFA-GGJEJVT‡

De Vlaamse Regering kan de nadere voorwaarden bepalen waaronder de toeslag, vermeld in het eerste lid, wordt toegekend, en wie de ernst van de ondersteuningsbehoefte bepaalt en de toeslag begroot » [5].

L'article 16 du décret de la Région wallonne du 8 février 2018 'relatif à la gestion et au paiement des prestations familiales' s'énonce comme suit :

« L'allocation mensuelle de base visée à l'article 9 est majorée d'un supplément mensuel en faveur des enfants bénéficiaires atteints d'un handicap. Ce supplément varie comme suit en fonction de la gravité et des conséquences de l'affection:

(…)

Le Gouvernement détermine les conditions d'octroi de ce supplément » [6].

L'article 22 du décret de la Communauté germanophone du 23 avril 2018 'über die Familienleistungen' dispose ce qui suit :

« Gewährungsbedingungen

Der Zuschlag für Kinder mit Beeinträchtigung wird jedem Kind gewährt:

1. das entweder Anrecht auf das Basiskindergeld aufgrund von Artikel 9 § 1 hat oder das Anrecht auf das Basiskindergeld aufgrund von Artikel 9 § 2 hat und nicht erwerbstätig im Sinne von Artikel 11 ist;

2. bei dem eine Beeinträchtigung festgestellt wurde, die Auswirkungen auf seine körperlichen oder geistigen Fähigkeiten, seine Tatkraft bzw. seine Teilhabe am gesellschaftlichen Leben oder sein familiäres Umfeld hat.

Die Regierung bestimmt:

1. wie die festgestellte Beeinträchtigung den in Artikel 21 erwähnten Kategorien jeweils zugeordnet wird;

2. wer die in Absatz 1 Nummer 2 erwähnten Auswirkungen wie und nach welchen Kriterien feststellt;

3. unter welchen Bedingungen die Feststellung der Auswirkungen der Beeinträchtigung revidiert werden kann » [7].

[5] L'article 209, § 1er, du même décret prévoit que le régime des prestations familiales mentionné à l'article 3, § 1er, 26°, de ce décret, à savoir « het geheel van de regelingen inzake de gezinsbijslagen, vastgesteld door of krachtens de Algemene kinderbijslagwet of de wet van 20 juli 1971 tot instelling van gewaarborgde gezinsbijslag, alsook alle uitvoeringsbesluiten ervan », est abrogé.

[6] L'article 120, alinéa 1er, de ce décret dispose : « La loi générale relative aux allocations familiales du 19 décembre 1939 (LGAF) et la loi du 20 juillet 1971 instituant des prestations familiales garanties sont abrogées à la date fixée par le Gouvernement, visée à l'article 136, alinéa 1er, à l'exception des articles 40 à 50*septies*, 52 à 55 et 56*ter* à 76*bis* de la loi générale relative aux allocations familiales du 19 décembre 1939 (LGAF) qui continuent à s'appliquer après cette date pour les enfants nés au plus tard la veille de ladite date fixée par le Gouvernement ».

[7] L'article 110, 1°, de ce décret dispose que la loi générale relative aux allocations familiales est abrogée.

‡LW-CFCUOFDFA-GGJEJVT‡

Enfin, l'article 12 de l'ordonnance du 25 avril 2019 'réglant l'octroi des prestations familiales' dispose ce qui suit :

> « L'allocation familiale de base visée à l'article 7, b), est majorée d'un supplément dû en fonction du degré d'autonomie de l'enfant ou de la gravité des conséquences de l'affection présentée par l'enfant, aux conditions et selon les modalités fixées par et en vertu de l'article 47 de la LGAF » [8].

4.4. Compte tenu de ce qui précède, il est loin d'être certain que la définition de la notion d'« enfant handicapé » formulée dans la proposition aura pour effet de faire concorder totalement la notion de droit fiscal et la notion figurant dans la réglementation sur les prestations familiales qui s'applique aux enfants nés après le 1er janvier 2019 ou après le 1er janvier 2020, selon le cas, et que l'objectif poursuivi par la proposition sera atteint. Par conséquent, il y a lieu de réexaminer cette définition, en tenant compte de l'observation formulée ci-dessous au sujet de la compatibilité de la réglementation du dispositif proposé avec le principe de légalité en matière fiscale.

B. Conformité au principe de légalité en matière fiscale

5.1. Aux termes de l'article 135, alinéas 3 et 4, proposé, du CIR 92 (article 2, 2), de la proposition), le Roi détermine « par qui, selon quels critères et de quelle manière les conséquences de l'affection (...) sont constatées ainsi que les conditions auxquelles l'enfant doit satisfaire » de même que « [les conditions auxquelles] [l]a constatation des conséquences de l'affection (...) peut faire l'objet d'une révision ».

5.2. Le mécanisme de la quotité exemptée doit être considéré, en l'état actuel du droit fiscal, comme une *réduction* d'impôt [9]. Ainsi, le Roi est habilité à déterminer à tout le moins partiellement sous quelles conditions les contribuables peuvent prétendre à cette réduction d'impôt.

5.3. L'article 172, alinéa 2, de la Constitution dispose ce qui suit :

> « Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi ».

Selon la jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, il peut se déduire des articles 170, § 1er, et 172, alinéa 2, de la Constitution qu'aucun impôt ne peut être levé et qu'aucune exemption d'impôt ne peut être accordée sans qu'ait été recueilli le consentement des contribuables exprimé par leurs représentants. Il s'ensuit que toute délégation relative à la détermination d'un des éléments essentiels de l'impôt est en principe inconstitutionnelle [10]. Toutefois, les dispositions constitutionnelles précitées ne vont pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. L'attribution d'une

[8] L'article 39, alinéa 1er, de cette ordonnance dispose : « Sans préjudice des articles 12 et 26, la LGAF et la loi du 20 juillet 1971 instituant des prestations familiales garanties sont abrogées ».

[9] Article 134, § 2, du CIR 92. Voire I. VAN DE WOESTEYNE, « De belastingvrije som en het terugbetaalbare belastingkrediet: het vlaggenschip in de gezinsfiscaliteit », *T.Fam.* 2018, liv. 6-7, pp. 160-161.

[10] Voir entre autres C.C., 16 mars 2005, n° 57/2005, B.8.1 ; C.C., 21 septembre 2005, n° 143/2005, B.3.1 ; C.C., 10 mai 2007, n° 74/2007, B.3 ; C.C., 15 janvier 2009, n° 8/2009, B.19 ; C.C., 7 juillet 2016, n° 107/2016, B.4.1.

‡LW-CFCUOFDFA-GGJEJVT‡

compétence à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité pour autant que la délégation soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur [11]. Font partie des éléments essentiels de l'impôt, la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt [12].

Compte tenu de ce que prévoit l'article 172, aliéna 2, de la Constitution, les exigences en matière d'*exonérations* d'impôt valent aussi pour les *réductions* d'impôt. Il s'ensuit que tous les éléments essentiels d'une modération d'impôt doivent, tout comme ceux de l'impôt, être réglés par la loi [13].

5.4. L'article 135, alinéa 1er, 2°, proposé, du CIR 92 définit de manière très générale dans quels cas un enfant est considéré comme handicapé, à savoir l'enfant « atteint d'une affection qui a des conséquences pour lui sur le plan de l'incapacité physique ou mentale ou sur le plan de l'activité et de la participation, ou pour son entourage familial » [14]. Cette définition étant très générale, l'habilitation au Roi lui permettant de déterminer « les conditions auxquelles l'enfant doit satisfaire » ainsi que les « critères [selon lesquels] les conséquences de l'affection (...) sont constatées » en devient imprécise. Ce faisant, il est conféré au Roi un pouvoir discrétionnaire très large pour déterminer quels enfants peuvent être considérés comme handicapés, ce qui n'est pas compatible avec le principe de légalité en matière fiscale [15].

Dès lors, il y a lieu de définir plus précisément dans quels cas un enfant peut être considéré comme handicapé, avant d'habiliter le Roi, le cas échéant, à régler les modalités des éléments de cette définition (ou certains de ceux-ci).

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS Jo BAERT

[11] Voir entre autres C.C., 20 avril 2005, n° 72/2005, B.30 ; C.C., 21 février 2007, n° 32/2007, B.6.-B.7 ; C.C., 17 octobre 2007, n° 131/2007, B.3-B.4 ; C.C., 16 décembre 2010, n° 142/2010, B.4.2.-B.4.3.

[12] Voir entre autres C.C., 16 juin 2011, n° 103/2011, B.5.1-B.5.3 ; C.C., 13 juin 2013, n° 85/2013, B.5 ; C.C., 19 décembre 2013, n° 172/2013, B.18 ; C.C., 23 janvier 2014, n° 10/2014, B.5 ; C.C., 20 novembre 2019, n° 188/2019, B.15.2.

[13] Avis C.E. 53.992/2/V du 26 août 2013 sur un avant-projet devenu la loi du 26 décembre 2013 'portant diverses dispositions concernant les prêts-citoyen thématiques', *Doc. parl.*, Chambre, 2013-14, n° 53-3217/1, pp. 33-34.

[14] Comparer avec l'article 135, alinéa 1er, 2°, actuel, du CIR 92, selon lequel doit être considéré comme handicapé « l'enfant 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 ».

[15] La circonstance que cette définition, et la délégation correspondante au Roi, concorde avec ce que prévoit l'article 63 de la loi générale relative aux allocations familiales n'y change rien. Certes, l'article 23, alinéas 2 et 3, 6°, de la Constitution prévoit aussi un principe de légalité en ce qui concerne le droit aux prestations familiales, mais selon la Cour constitutionnelle, cette disposition constitutionnelle n'interdit pas au législateur d'accorder des délégations au pouvoir exécutif, pour autant qu'elles portent sur l'exécution de mesures dont le législateur a déterminé l'objet (voir par exemple C.C., 5 juillet 2018, n° 86/2018, B.14.1).

‡LW-CFCUOFDFA-GGJEJVT‡