

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

23 april 2010

23 avril 2010

WETSVOORSTEL
tot wijziging van de artikelen 132 en 134
van het Wetboek van
de inkomstenbelastingen 1992

PROPOSITION DE LOI
modifiant les articles 132 et 134
du Code des impôts
sur les revenus 1992

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE
Nr. 47.706/VR/1
van 9 maart 2010

AVIS DU CONSEIL D'ÉTAT
N° 47.706/VR/1
du 9 mars 2010

Voorgaande documenten:

Doc 52 **2041/ (2008/2009):**

001: Wetsvoorstel van mevrouw Lecomte.
002 en 003: Addenda.

Documents précédents:

Doc 52 **2041/ (2008/2009):**

001: Proposition de loi de Mme Lecomte.
002 et 003: Addenda.

<i>cdH</i>	:	<i>centre démocrate Humaniste</i>
<i>CD&V</i>	:	<i>Christen-Democratisch en Vlaams</i>
<i>Ecolo-Groen!</i>	:	<i>Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales – Groen</i>
<i>FN</i>	:	<i>Front National</i>
<i>LDD</i>	:	<i>Lijst Dedecker</i>
<i>MR</i>	:	<i>Mouvement Réformateur</i>
<i>N-VA</i>	:	<i>Nieuw-Vlaamse Alliantie</i>
<i>Open Vld</i>	:	<i>Open Vlaamse liberalen en democraten</i>
<i>PS</i>	:	<i>Parti Socialiste</i>
<i>sp.a</i>	:	<i>socialistische partij anders</i>
<i>VB</i>	:	<i>Vlaams Belang</i>

Afkortingen bij de nummering van de publicaties:

<i>DOC 52 0000/000:</i>	<i>Parlementair document van de 52^e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer</i>
<i>QRVA:</i>	<i>Schriftelijke Vragen en Antwoorden</i>
<i>CRIV:</i>	<i>Voorlopige versie van het Integraal Verslag (groene kaft)</i>
<i>CRABV:</i>	<i>Beknopt Verslag (blauwe kaft)</i>
<i>CRIV:</i>	<i>Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen)</i> <i>(PLEN: witte kaft; COM: zalmkleurige kaft)</i>
<i>PLEN:</i>	<i>Plenum</i>
<i>COM:</i>	<i>Commissievergadering</i>
<i>MOT:</i>	<i>Moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)</i>

Abréviations dans la numérotation des publications:

<i>DOC 52 0000/000:</i>	<i>Document parlementaire de la 52^{ème} législature, suivi du n° de base et du n° consécutif</i>
<i>QRVA:</i>	<i>Questions et Réponses écrites</i>
<i>CRIV:</i>	<i>Version Provisoire du Compte Rendu intégral (couverture verte)</i>
<i>CRABV:</i>	<i>Compte Rendu Analytique (couverture bleue)</i>
<i>CRIV:</i>	<i>Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes)</i> <i>(PLEN: couverture blanche; COM: couverture saumon)</i>
<i>PLEN:</i>	<i>Séance plénière</i>
<i>COM:</i>	<i>Réunion de commission</i>
<i>MOT:</i>	<i>Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)</i>

Officiële publicaties, uitgegeven door de Kamer van volksvertegenwoordigers

Bestellingen:
Natieplein 2
1008 Brussel
Tel. : 02/ 549 81 60
Fax : 02/549 82 74
www.deKamer.be
e-mail : publicaties@deKamer.be

Publications officielles éditées par la Chambre des représentants

Commandes:
Place de la Nation 2
1008 Bruxelles
Tél. : 02/ 549 81 60
Fax : 02/549 82 74
www.laChambre.be
e-mail : publications@laChambre.be

De RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, op 7 januari 2010 door de Voorzitter van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht hem van advies te dienen over:

— een wetsvoorstel “tot wijziging van de artikelen 133 en 289ter van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, teneinde te voorzien in een verhoging van de belastingvrije som voor de kinderen die hoger onderwijs volgen en in een verhoging van het belastingkrediet” (47.693);

— een wetsvoorstel “tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 met het oog op het toekennen van een fiscale tegemoetkoming aan studenten en aan ouders van studenten” (47.694);

— een wetsvoorstel “tot wijziging van de artikelen 132 en 134 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992” (47.706), heeft op 9 maart 2010 (verenigde kamers) en 1 april 2010 (eerste kamer) het volgende advies gegeven:

STREKKING VAN DE WETSVORSTELLEN

De drie om advies voorgelegde wetsvoorstellen hebben hoofdzakelijk tot doel belastingvoordelen toe te kennen aan belastingplichtigen wier kinderen ten laste hoger onderwijs volgen en aan de belastingplichtigen die hoger onderwijs volgen, volgens nadere regels verduidelijkt in elk van deze voorstellen.

Het eerste voorstel (47.693) beoogt de belastingvrije som te verhogen met 3 000 euro voor elk kind ten laste dat de leeftijd van 18 jaar heeft bereikt en op 1 januari van het aanslagjaar hoger onderwijs volgt in een onderwijsinstelling die verder dan 30 km van de ouderlijke woning is gelegen (zie artikel 2 van het voorstel). Ook het belastingkrediet bedoeld in artikel 289ter van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) wordt verhoogd met 450 euro, voor zover het kind “geen studiebeurs krijgt waarvan het bedrag de verblijfskosten incalculeert” (artikel 3). Dit voorstel voorziet in een belastingvoordeel, om te voorkomen dat de reis- en verblijfskosten — in tegenstelling tot het collegegeld en de rechtstreeks studiegebonden kosten die vrijwel dezelfde zijn voor alle studenten — “een hinderpaal zijn voor “het recht van eenieder op opvoeding” en de student beletten vrij zijn richting te kiezen”¹.

Het tweede voorstel (47.694) strekt ertoe voor kinderen ten laste en belastingplichtigen die daadwerkelijk hoger onderwijs genieten de huurlasten van studentenkamers en de vervoerkosten tussen de plaats waar onderwijs genoten wordt en de woonplaats fiscaal aftrekbaar te maken (zie artikel 2 van het voorstel). Voor huurlasten is de aftrek beperkt tot 1 500 euro per jaar per kind ten laste of per belastingplichtige (artikelen 3 en 4). Voor vervoerkosten kan de aftrek van 0,15 euro per kilometer worden toegepast voor ten hoogste 200 dagen, met een maximum van 1 500 euro per kind of per belastingplichtige; indien het bewijs wordt geleverd dat gebruik wordt gemaakt van het openbaar vervoer wordt het

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, saisi par le Président de la Chambre des représentants, le 7 janvier 2010, d'une demande d'avis sur:

— une proposition de loi “modifiant les articles 133 et 289ter du Code des impôts sur les revenus 1992 afin de permettre une majoration de la quotité exemptée d'impôts pour les enfants qui poursuivent des études dans l'enseignement supérieur ainsi qu'une majoration du crédit d'impôt” (47.693);

— une proposition de loi “modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue d'octroyer un avantage fiscal aux étudiants et aux parents d'étudiants” (47.694);

— une proposition de loi “modifiant les articles 132 et 134 du Code des impôts sur les revenus 1992” (47.706), a donné le 9 mars 2010 (chambres réunies) et le 1^{er} avril 2010 (première chambre) l'avis suivant:

PORTÉE DES PROPOSITIONS DE LOI

Les trois propositions de loi soumises pour avis ont essentiellement pour objet d'octroyer des avantages fiscaux aux contribuables dont les enfants à charge poursuivent des études supérieures et aux contribuables qui poursuivent des études supérieures, selon des modalités précisées dans chacune de ces propositions.

La première proposition (47.693) a pour objet de majorer de 3 000 euros la quotité exemptée d'impôts pour chaque enfant à charge qui a atteint l'âge de 18 ans et qui, au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition, poursuit des études dans l'enseignement supérieur dans un établissement d'enseignement situé à une distance minimale de 30 kilomètres du domicile parental (voir l'article 2 de la proposition). Le crédit d'impôt visé à l'article 289ter du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après: CIR 92) est également majoré de 450 euros pour autant que l'enfant “ne bénéficie pas d'une bourse d'études incluant les frais de logement pour le calcul du montant de la bourse” (article 3). Cette proposition prévoit un avantage fiscal afin d'éviter que les frais de déplacement et de séjour — contrairement au minerval et aux frais directement liés aux études, qui sont relativement identiques pour tous les étudiants — “ne constituent une entrave au “droit de chacun à l'éducation” et n'empêchent l'étudiant de choisir librement sa voie”¹.

Le but de la deuxième proposition (47.694) est de rendre fiscalement déductibles, pour les enfants à charge et les contribuables qui poursuivent effectivement des études supérieures, les charges locatives de chambres d'étudiants et les frais de transport entre le domicile et l'endroit où l'enseignement est dispensé (voir l'article 2 de la proposition). Pour les charges locatives, la déduction est limitée à 1 500 euros par an par enfant à charge ou par contribuable (articles 3 et 4). Pour les frais de transport, la déduction de 0,15 euro par kilomètre peut être appliquée pour 200 jours maximum, le montant étant plafonné à 1 500 euros par enfant ou par contribuable; si la preuve de l'utilisation des transports en

¹ Parl. St., Kamer, DOC 52 0062/001, 4-5.

¹ Doc. parl., Chambre, DOC 52 0062/001, 4-5.

aftrekbare bedrag verhoogd met, al naar het geval, 75, 125 of 175 euro (artikelen 5 en 6). Het uitgangspunt van de indieners van dit voorstel is het stimuleren van het verblijf op een kot of in een studentenhome, maar diegenen voor wie dit, door omstandigheden, geen optie is toch beperkt te laten genieten van een aftrek van de vervoerkosten, en daarbij het gebruik van het openbaar vervoer extra te stimuleren ².

Het derde voorstel (47.706) houdt in dat de belastingvrije som wordt verhoogd met 2 500 euro voor de belastingplichtigen met kinderen ten laste die hoger onderwijs volgen. Voorwaarden zijn dat, op 1 januari van het belastbaar tijdperk, het kind de leeftijd van 25 jaar niet heeft bereikt en regelmatig in een Belgische onderwijsinstelling is ingeschreven die zich op minimum 60 km afstand van de woonplaats bevindt (zie artikel 2 van het voorstel). Daarnaast voorziet het voorstel in de verhoging, met 300 euro per kind ten laste dat aan dezelfde voorwaarden voldoet, van het maximum dat geldt voor het belastingkrediet bedoeld in artikel 134, § 3, van het WIB 92 (artikel 3). Dit voorstel beoogt de vrije toegang tot het hoger onderwijs te verbeteren door het belastingvoordeel toe te kennen als compensatie voor “de kosten die ontstaan omdat de student ver van zijn onderwijsinstelling woont” ³.

BEVOEGDHEID

Het invoeren van belastingen ten behoeve van de federale Staat is krachtens artikel 170, § 1, van de Grondwet uitdrukkelijk aan de federale wetgever voorbehouden. Artikel 170, § 2, van de Grondwet kent ook de Gemeenschappen en de Gewesten een eigen fiscale bevoegdheid toe. De bevoegdheid om belastingen te heffen is in beginsel algemeen en — anders dan de bevoegdheid om retributies in te voeren — niet verbonden met de materiële bevoegdheid waarover de federale overheid, de Gemeenschappen en de Gewesten respectievelijk beschikken ⁴.

De federale wetgever kan zijn fiscale bevoegdheid dus niet alleen uitoefenen in aangelegenheden waarvoor hij materieel bevoegd is, doch tevens in de aangelegenheden die onder de bevoegdheid van de deelentiteiten vallen, zoals het onderwijs.

Het lijkt geen twijfel dat de federale Staat op basis van de bevoegdheden die hij in belastingzaken uitoefent, kan bepalen welke uitgaven gedaan door een belastingplichtige in aanmerking komen voor een belastingvermindering op de personenbelasting. Wanneer de federale wetgever echter een belastingvoordeel wil toekennen voor uitgaven gedaan in een aangelegenheid die tot de bevoegdheid van de Gemeenschappen of de Gewesten behoort, moet hij overeenkomstig het beginsel van de evenredigheid bij de uitoefening van bevoegdheden ervoor waken dat de voorwaarden gesteld voor de toekenning van het belastingvoordeel de tenuitvoerlegging van de bevoegdheden *ratione materiae* van de andere over-

commun est fournie, le montant déductible est majoré, selon le cas, de 75, 125 ou 175 euros (articles 5 et 6). L'intention des auteurs de cette proposition est d'encourager la résidence en chambre d'étudiant ou en home pour étudiants, mais de permettre néanmoins aux personnes pour lesquelles, pour certaines raisons, cette résidence n'est pas une solution, de bénéficier d'une déduction des frais de transport, ce qui stimulera de surcroît encore d'avantage l'utilisation des transports en commun ².

La troisième proposition (47.706) implique que la quotité exemptée d'impôts est majorée de 2 500 euros pour les contribuables ayant des enfants à charge qui suivent des études supérieures, pour autant que l'enfant n'ait pas atteint l'âge de 25 ans et soit régulièrement inscrit dans un établissement d'enseignement belge situé à une distance minimale de 60 km du domicile (voir l'article 2 de la proposition). En outre, la proposition prévoit, par enfant à charge répondant aux mêmes conditions, une majoration de 300 euros du montant maximum applicable pour le crédit d'impôt visé à l'article 134, § 3, du CIR 92 (article 3). Cette proposition vise à améliorer le libre accès à l'enseignement supérieur en accordant un avantage fiscal en compensation des “frais engendrés par l'éloignement de l'élève de son établissement scolaire” ³.

COMPÉTENCE

En vertu de l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution, l'établissement d'impôts au profit de l'État fédéral est expressément réservé au législateur fédéral. L'article 170, § 2, de la Constitution attribue également aux Communautés et aux Régions une compétence fiscale propre. En principe, la compétence de lever des impôts est générale et — contrairement à la compétence d'exiger des rétributions — n'est pas liée à la compétence matérielle dont disposent respectivement l'autorité fédérale, les Communautés et les Régions ⁴.

Le législateur fédéral peut donc non seulement exercer son pouvoir fiscal dans des matières pour lesquelles il est matériellement compétent, mais également dans les matières relevant de la compétence des entités fédérées, telles que l'enseignement.

Sur la base des compétences qu'il exerce en matière fiscale, il n'est pas douteux que l'État fédéral peut déterminer quelles dépenses effectuées par un contribuable sont susceptibles de bénéficier d'une réduction d'impôt à l'impôt des personnes physiques. Toutefois, lorsque le législateur fiscal fédéral entend octroyer un avantage fiscal pour des dépenses qui ont été effectuées dans une matière qui relève des compétences communautaires ou régionales, il doit, conformément au principe de proportionnalité dans l'exercice des compétences, veiller à ce que les conditions mises à l'octroi de l'avantage fiscal ne soient pas de nature à rendre impossible ou exagérément difficile la mise en œuvre des

² *Parl. St.*, Kamer, DOC 52 0478/001, 4.

³ *Parl. St.*, Kamer, DOC 52 2041/001, 5.

⁴ J. VELAERS, *De Grondwet en de Raad van State, afdeling wetgeving*, Antwerpen, Maklu, 1999, 589.

² *Doc. parl.*, Chambre, DOC 52 0478/001, 4.

³ *Doc. parl.*, Chambre, DOC 52 2041/001, 5.

⁴ J. VELAERS, *De Grondwet en de Raad van State, afdeling wetgeving*, Anvers, Maklu, 1999, 589.

heden niet onmogelijk maakt of bovenmatig bemoeilijkt. In arrest nr. 68/2008 van 17 april 2008 heeft het Grondwettelijk Hof in dit verband het volgende uiteengezet:

“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”.

In het onderhavige geval moet bijgevolg worden nagegaan of de federale overheid, door haar fiscale bevoegdheden uit te oefenen wat betreft de toekenning van belastingvoordelen aan belastingplichtigen wier kinderen hoger onderwijs volgen, de uitoefening van de gemeenschapsbevoegdheden inzake onderwijs niet onmogelijk maakt of bovenmatig bemoeilijkt.

In dat opzicht zijn de voorwaarden bepaald door de onderzochte wetsvoorstellen waaraan voldaan moet zijn wil een belastingplichtige de voorgeschreven fiscale voordelen kunnen genieten, namelijk in hoofdzaak voorwaarden in verband met de afstand tussen de woning van de belastingplichtige en de onderwijsinstelling waar de student college loopt, het bijwonen van de lessen, het huren van een studentenkamer, de leeftijd van de student of nog het volgen van hoger onderwijs in België, niet van die aard dat ze het door de gemeenschappen uitoefenen van hun onderwijsbevoegdheden onmogelijk maken of bovenmatig bemoeilijken.

Wat de bevoegdheid van de federale overheid betreft, geven de onderzochte wetsvoorstellen geen aanleiding tot bezwaren.

ONDERZOEK VAN DE TEKSTEN

Wetsvoorstel 47.693

Art. 2

1. De verhoging van de belastingvrije som is van toepassing “per kind ten laste van de belastingplichtige dat de leeftijd van 18 jaar heeft bereikt en hoger onderwijs volgt”.

compétences matérielles des autres autorités. Dans son arrêt n° 68/2008 du 17 avril 2008, la Cour constitutionnelle a précisé ce qui suit à cet égard:

“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°, 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 régionales”.

Par conséquent, en l'espèce, il y a lieu de vérifier qu'en exerçant ses compétences fiscales en ce qui concerne l'octroi d'avantages fiscaux aux contribuables dont les enfants poursuivent des études supérieures, l'autorité fédérale ne rend pas impossible ou exagérément difficile l'exercice des compétences communautaires en matière d'enseignement.

À cet égard, les conditions prévues par les propositions de loi examinées pour qu'un contribuable puisse bénéficier des avantages fiscaux prévus, à savoir principalement des conditions liées à la distance séparant le domicile du contribuable de l'établissement d'enseignement fréquenté par l'étudiant, à la fréquentation des cours, à la location d'une chambre d'étudiant, à l'âge de l'étudiant ou encore au suivi d'études supérieures en Belgique, ne sont pas de nature à rendre impossible ou exagérément difficile l'exercice, par les communautés, de leurs compétences en matière d'enseignement.

Sur la question de la compétence de l'autorité fédérale, les propositions de loi à l'examen n'appellent dès lors aucune critique.

EXAMEN DES TEXTES

Proposition de loi 47.693

Art. 2

1. La majoration de la quotité exemptée d'impôts est applicable “par enfant que le contribuable a à sa charge ayant atteint l'âge de 18 ans et qui poursuit des études dans l'enseignement supérieur”.

Het is niet duidelijk om welke reden het voordeel niet wordt toegekend voor een student in het hoger onderwijs die nog geen 18 jaar is. 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 terzake geldende beginselen; het gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel. Voor de verschillende behandeling die uit de ontworpen regeling voortvloeit dient dan ook een verantwoording in voornoemde zin voorhanden te zijn.

2. Artikel 2 van het voorstel vereist ook dat “een attest wordt voorgelegd dat aantoonst dat college werd gevolgd op 1 januari van het aanslagjaar”. Letterlijk genomen zal aan die voorwaarde niet kunnen worden voldaan. Op Nieuwjaar wordt immers geen college gegeven.

De stellers bedoelen allicht dat door middel van een attest vanwege de onderwijsinstelling moet worden aangetoond dat de betrokken student (regelmatig) college volgt bij het begin van het kalenderjaar. Ter wille van de duidelijkheid zou dan ook preciezer moeten worden aangegeven wat de onderwijsinstelling moet nagaan en attesteren.

Art. 3

1. Ook bij het nieuwe lid dat door artikel 3 van het voorstel wordt ingevoegd in artikel 289ter, § 2, van het WIB 92 is niet duidelijk waarom een onderscheid wordt gemaakt tussen studenten naargelang zij al of niet de leeftijd van 18 jaar hebben bereikt.

2. Hoe de voorwaarde dat het kind “geen studiebeurs krijgt waarvan het bedrag de verblijfskosten incalculeert” zal moeten worden toegepast, is niet geheel duidelijk. Met name rijst de vraag of bij een studiebeursregeling waarin het aanwenden van het beursgeld voor verblijfskosten niet expliciet uitgesloten wordt⁵, al of niet voldaan is aan de voorwaarde. Uit het gebruik van het werkwoord “incalculeren” lijkt te volgen dat aan de voorwaarde enkel dan niet is voldaan indien een studiebeurs ook een specifieke vergoeding voor verblijfskosten inhoudt, maar helemaal zeker is dat niet. Het voorstel zou op dit punt moeten worden verduidelijkt.

⁵ Zie, bij wijze van voorbeeld, artikel 4, derde lid, eerste zin, van het decreet van 8 juni 2007 betreffende de studiefinanciering van de Vlaamse Gemeenschap: “De [...] studietoelagen mogen alleen worden gebruikt om de kosten te dekken voor het onderhoud van de rechthebbende en het door hem gevolgde onderwijs”.

On n'aperçoit pas pour quel motif cet avantage n'est pas octroyé pour un étudiant de l'enseignement supérieur qui n'a pas encore 18 ans. 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 qu'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 est violé lorsqu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé. La différence de traitement découlant des dispositions en projet doit faire l'objet d'une justification dans le sens défini ci-dessus.

2. L'article 2 de la proposition requiert également qu'“il soit attesté de la fréquentation des cours au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition”. Prise au pied de la lettre, cette condition ne pourra être remplie. En effet, il n'y a pas cours au Nouvel An.

Les auteurs entendent sans doute qu'il convient de démontrer au moyen d'une attestation délivrée par l'établissement d'enseignement que l'étudiant concerné fréquente (régulièrement) les cours au début de l'année civile. Dans un souci de clarté, mieux vaudrait indiquer plus précisément ce que l'institution doit vérifier et certifier.

Art. 3

1. Comme pour l'article 2, on n'aperçoit pas pourquoi le nouvel alinéa qui est inséré par l'article 3 de la proposition dans l'article 289ter, § 2, du CIR 92, établit une distinction entre les étudiants selon qu'ils ont atteint l'âge de 18 ans ou pas.

2. Les modalités d'application de la condition selon laquelle l'enfant “ne bénéficie pas d'une bourse d'études incluant les frais de logement” ne sont pas tout à fait claires. La question se pose notamment de savoir si cette condition sera remplie dans les cas d'un régime de bourses d'études n'excluant pas explicitement⁵ l'utilisation de l'argent de la bourse pour payer les frais de logement. L'emploi du terme “incluant” semble induire qu'il n'est pas satisfait à la condition uniquement si une bourse d'études comprend aussi une indemnisation spécifique pour les frais de logement, mais rien n'est moins sûr. La proposition devrait à être précisée sur ce point.

⁵ Voir, à titre d'exemple, l'article 4, alinéa 3, première phrase, du décret de la Communauté flamande du 8 juin 2007 relatif à l'aide financière aux études de la Communauté flamande: “Les allocations scolaires et allocations d'études ne peuvent être affectées qu'à la couverture des frais d'entretien de l'ayant droit et de l'enseignement suivi par lui”.

3. De woorden “van een rijksinwoner” in de ontworpen bepaling zijn overbodig. Uit artikel 289ter, § 1, eerste lid WIB 92 volgt immers reeds dat het recht op het betrokken belastingkrediet slechts aan rijksinwoners wordt toegekend.

In verband met het beperken van het recht op dit belastingkrediet tot de rijksinwoners, dient bovendien, wat de niet-rijksinwoners betreft die in België worden belast, geattendeerd te worden op de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie. Zo heeft het Hof geoordeeld dat artikel 45 EU-werkingsverdrag (vrije verkeer van werknemers) zich ertegen kan verzetten dat een lidstaat een werknemer die onderdaan en inwoner van een andere lidstaat is, zwaarder belast dan een werknemer die in die eerste lidstaat woont en aldaar dezelfde werkzaamheid uitoefent⁶. Gelet daarop zal het verschil in behandeling moeten kunnen worden verantwoord.

Wetsvoorstel 47.694

Art. 2

1. In de ontworpen 12° en 13° van artikel 104 WIB 92 wordt telkens gesproken van “een bedrag van 0,15 EUR per kilometer tussen de woonplaats [...] en de plaats waar [...] hoger onderwijs [genoten wordt]”.

Zoals die bepalingen zijn gesteld, lijkt het om een aftrek te gaan die slechts één maal per belastbaar tijdperk kan gebeuren. Dat is uiteraard niet de bedoeling, zoals ook kan worden afgeleid uit de ontworpen artikelen 116quater, 2°, en 116quinquies, 2°, van het WIB 92. Om dit euvel te verhelpen wordt in de ontworpen 12° en 13° duidelijkheidshalve beter telkens geschreven “per afgelegde kilometer”.

2. De ISO-afkorting “EUR” moet telkens worden vervangen door het woord “euro”. In lopende tekst worden munteenheden immers bij voorkeur voluit geschreven.

Deze opmerking geldt ook voor de overige bepalingen van het wetsvoorstel.

Wetsvoorstel 47.706

Art. 2

Artikel 2, 2°, van het voorstel strekt ertoe de verhoging met 2 500 euro van de belastingvrije som bedoeld in 1° (ontworpen artikel 132, 9° WIB 92) niet toe te kennen voor een student die een jaar in het buitenland studeert. Dit wordt door de indieners van het voorstel als volgt toegelicht:

⁶ A. TIBERGHIE, *Handboek voor Fiscaal Recht*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2008, nr. 1605-20. Zie bijvoorbeeld de arresten HvJ, 14 februari 1995, Köln-Altstadt t. Schumacker, C-279/93 en HvJ, 14 september 1999, Gschwind t. Finanzamt Aachen-Außenstadt, C-391/97.

3. Les mots “de l’habitant du Royaume”, dans la disposition en projet, sont superflus. En effet, il découle déjà de l’article 289ter, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du CIR 92, que le droit au crédit d’impôt visé n’est accordé qu’aux habitants du royaume.

En ce qui concerne la limitation du droit à ce crédit d’impôt aux habitants du royaume, il y a lieu de rappeler, en outre, à propos des non-habitants du royaume qui sont imposés en Belgique, la jurisprudence de la Cour de justice de l’Union européenne. Ainsi, la Cour a jugé que l’article 45 du traité sur le fonctionnement de l’Union européenne (libre circulation des travailleurs) peut s’opposer à ce qu’un état membre impose plus lourdement un travailleur qui est un ressortissant et un habitant d’un autre état membre qu’un travailleur qui habite dans ce premier état membre et y exerce la même activité⁶. En conséquence, la différence de traitement devra pouvoir être justifiée.

Proposition de loi 47.694

Art. 2

1. Dans les 12° et 13° en projet de l’article 104 du CIR 92, il est fait chaque fois mention d’ “un montant de 0,15 EUROS par kilomètre séparant le domicile [...] et l’endroit où [...] l’enseignement supérieur [est suivi]”.

Telles qu’elles sont rédigées, ces dispositions donnent à penser qu’il s’agit d’une déduction qui ne peut intervenir qu’une fois par période imposable. Telle n’est naturellement pas l’intention des auteurs, comme on peut également l’inférer des articles 116quater, 2°, et 116quinquies, 2°, en projet, du CIR 92. Pour remédier à cette lacune, mieux vaut, pour plus de clarté, écrire chaque fois “par kilomètre parcouru” aux 12° et 13° en projet.

2. Le symbole ISO “EUR” devra être remplacé à chaque fois par le mot “euros”. En effet, dans un texte suivi, les unités monétaires sont de préférence écrites en toutes lettres.

Cette observation vaut également pour les autres dispositions de la proposition de loi.

Proposition de loi 47.706

Art. 2

L’article 2, 2°, de la proposition a pour objet de ne pas accorder la majoration de 2 500 euros de la quotité des revenus exemptée d’impôt visée au 1° (article 132, 9°, en projet, du CIR 92) pour un étudiant qui effectue une année d’étude à l’étranger. Les auteurs de la proposition s’en expliquent comme suit:

⁶ A. TIBERGHIE, *Handboek voor Fiscaal Recht*, Malines, Wolters Kluwer Belgium, 2008, n° 1605-20. Voir par exemple les arrêts CJCE, 14 février 1995, Köln-Altstadt c. Schumacker, C-279/93 et CJCE, 14 septembre 1999, Gschwind c. Finanzamt Aachen-Außenstadt, C-391/97.

“Daarom stellen wij voor:

(...)

3° geen verhoging van de belastingvrije som te verlenen voor de belastbare periode tijdens welke het kind ten laste een jaar in het buitenland studeert; het is immers inopportuun de ouders van een kind dat een jaar in het buitenland studeert, recht te geven op dergelijke fiscale aftrekbaarheid”⁷.

In de eerste plaats dient te worden opgemerkt dat deze beperking een ongelijkheid inhoudt tussen studenten die in België studeren en studenten die in het buitenland studeren, terwijl de artikelen 10 en 11 van de Grondwet elke discriminatie verbieden. De grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie sluiten evenwel niet uit dat toch een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover 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 maatregel en met de aard van de terzake geldende beginselen; de beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie zijn geschonden wanneer vaststaat dat geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel. Gelet daarop zal voor de onderscheiden behandeling een deugdelijke verantwoording gegeven moeten kunnen worden.

De beperking opgenomen in het voorstel is ook in strijd met het recht van de Europese Unie, inzonderheid de artikelen 21 en 56 van het EU-werkingsverdrag⁸ die het vrije verkeer van personen en van diensten garanderen. In dat verband kan verwezen worden naar de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie⁹.

Art. I 3

Om geen twijfel te laten dat niet het belastingkrediet zelf wordt verhoogd doch wel het maximum van 250 euro per kind ten laste, kan aan het einde van het ontworpen artikel 134, § 3, tweede lid, beter worden geschreven:

“... per kind ten laste. Dit maximum wordt verhoogd met 300 euro per kind dat voldoet aan de in artikel 132, eerste lid, 9°, vervatte voorwaarden”.

⁷ *Parl. St.*, Kamer, DOC 52 2041/001, 5.

⁸ Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

⁹ Zie, in verband met de niet-aftrekbaarheid van schoolgeld voor in een andere lidstaat gevestigde scholen: HvJ, 11 september 2007, Schwarz en Gootjes-Schwarz t. Finanzamt Bergisch Gladbach, C-76/05; HvJ, 11 september 2007, Commissie t. Duitsland, C-318/05. Gelet op het gegeven dat het om advies voorgelegde wetsvoorstel voor belastingplichtigen wiens kinderen in het buitenland hoger onderwijs volgen een zwaardere fiscale last zal meebrengen, is de in voormelde arresten gevolgde redenering eveneens van toepassing (zie § 65 van het eerste arrest en § 79 van het tweede arrest).

“C’est pourquoi, il est proposé:

(...)

3° de ne pas octroyer d’augmentation de la quotité exemptée d’impôt pour la période imposable durant laquelle l’enfant à charge effectue une année d’étude à l’étranger; en effet, il semble inopportu que les parents d’un enfant qui accomplit une année d’étude à l’étranger puissent bénéficier d’une telle déductibilité fiscale”⁷.

Force est de constater, avant toute chose, que cette restriction implique une inégalité entre les étudiants qui étudient en Belgique et les étudiants qui étudient à l’étranger, alors que les articles 10 et 11 de la Constitution interdisent toute discrimination. Les règles constitutionnelles de l’égalité et de la non-discrimination n’excluent toutefois pas qu’une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu’elle repose sur un critère objectif et qu’elle soit raisonnablement justifiée. L’existence d’une telle justification doit s’apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure ainsi que de la nature des principes en cause; les principes d’égalité et de non-discrimination sont violés lorsqu’il est établi qu’il n’existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé. Il faudra par conséquent pouvoir justifier valablement cette différence de traitement.

La restriction inscrite dans la proposition est également en contradiction avec le droit de l’Union européenne, notamment les articles 21 et 56 du traité sur l’Union européenne⁸ qui garantissent la libre circulation des personnes et des services. À cet égard, il peut être fait référence à la jurisprudence de la Cour de justice de l’Union européenne⁹.

Art. 3

Afin de ne laisser subsister aucun doute quant au fait que ce n’est pas le crédit d’impôt lui-même qui est majoré, mais bien le maximum de 250 euros par enfant à charge, on écrira à la fin de l’article 134, § 3, alinéa 2, en projet:

“... par enfant à charge. Ce maximum est majoré de 300 euros par enfant répondant aux conditions de l’article 132, alinéa 1^{er}, 9^o”.

⁷ *Doc. parl.*, Chambre, DOC 52 2041/001, 5.

⁸ Traité sur le fonctionnement de l’Union européenne.

⁹ Voir, à propos de la non-déductibilité des droits d’inscription pour les écoles établies dans un autre État-membre: CJCE, 11 septembre 2007, Schwarz et Gootjes-Schwarz c. Finanzamt Bergisch Gladbach, C-76/05; CJCE, 11 septembre 2007, Commission des Communautés européennes c. République fédérale d’Allemagne, C-318/05. Compte tenu du fait que la proposition de loi soumise pour avis va entraîner une charge fiscale plus importante pour les contribuables dont les enfants suivent l’enseignement supérieur à l’étranger, le raisonnement suivi dans les arrêts précités est également d’application (voir § 65 du premier arrêt et § 79 du second arrêt).

De verenigde kamers waren samengesteld uit

de Heren

M. VAN DAMME, kamervoorzitter,
voorzitter,

Y. KREINS, kamervoorzitter,

J. BAERT,
P. VANDERNOOT,

Mevrouw

M. BAGUET,

de Heren

J. VAN NIEUWENHOVE, staatsraden,

M. TISON,
G. DE LEVAL,

Mevrouw

A. WEYEMBERGH, assessoren van de
afdeling Wetgeving,

de Heer

L. DENYS,

Mevrouwen

B. VIGNERON,
G. VERBERCKMOES, griffiers.

De verslagen werden uitgebracht door Mevrouwen
L. Vancraeyebeck, auditeur, en A. Somers, adjunct-auditeur.

De griffier,

B. VIGNERON

De voorzitter,

M. VAN DAMME

Les chambres réunies étaient composées de

Messieurs

M. VAN DAMME, président de chambre,
président,

Y. KREINS, président de chambre,

J. BAERT,
P. VANDERNOOT,

Madame

M. BAGUET,

Messieurs

J. VAN NIEUWENHOVE, conseillers d'État,

M. TISON,
G. DE LEVAL,

Madame

A. WEYEMBERGH, assesseurs de la
section de législation,

Monsieur

L. DENYS,

Mesdames

B. VIGNERON,
G. VERBERCKMOES, greffiers.

Les rapports ont été rédigés par Mesdames L. Vancraeye-
beck, auditeur, et A. Somers, auditeur adjoint.

La concordance entre la version néerlandaise et la version
française a été vérifiée sous le contrôle de M. J. BAERT.

Le greffier,

B. VIGNERON

Le président,

M. VAN DAMME

De eerste kamer was samengesteld uit

de Heren

M. VAN DAMME, kamervoorzitter,

J. BAERT,
W. VAN VAERENBERGH, staatsraden,

M. TISON, assessoren van de
L. DENYS, afdeling Wetgeving,

Mevrouw

G. VERBERCKMOES, griffier,

Het verslag werd uitgebracht door Mevr. A. Somers,
adjunct-auditeur.

De griffier, De voorzitter,

G. VERBERCKMOES M. VAN DAMME

La première chambre était composée de

Messieurs

M. VAN DAMME, président de chambre,

J. BAERT,
W. VAN VAERENBERGH, conseillers d'État,

M. TISON, assesseurs de la
L. DENYS, section de législation,

Madame

G. VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Mme A. Somers, auditeur
adjoint.

La concordance entre la version néerlandaise et la version
française a été vérifiée sous le contrôle de M. J. Baert.

De griffier, De voorzitter,

G. VERBERCKMOES M. VAN DAMME