

483121

UNIVERSITE CATHOLIQUE DE LOUVAIN

Faculté de Droit

Unité de Droit économique

EUR
BEL

Charges de famille :

Pour l'octroi des avantages fiscaux
aux handicapés dont l'infirmité
a été constatée après 65 ans.

par Jean THILMANY

Licencié en Droit

Licencié en Droit

économique

Assistant à l'U.C.L.

- janvier 1981 -

UNIVERSITÉ CATHOLIQUE
LOUVAIN - LA - NEUVE
FACULTÉ DE DROIT
BIBLIOTHÈQUE

2

Le refus de l' Administration, d'accorder les avantages fiscaux particuliers prévus par le C.I.R. en ce qui concerne le calcul de l' I.P.P., aux handicapés dont l'infirmité à 66% au moins a été constatée après 65 ans, a, ces derniers mois, causé certains remous parmi les parlementaires, notamment lors des travaux préparatoires de la loi du 8 août 1980. Les questions écrites au Ministre des Finances n'ont, depuis, pas cessé d'affluer... A l'occasion de l' " Année internationale des Personnes handicapées ", il nous a paru intéressant de faire brièvement, ci-après, le point de la situation.

1. Depuis la loi du 5 janvier 1976 (1), les personnes (et non plus seulement les enfants) qui sont atteintes à 66% au moins d'une insuffisance de capacité physique ou mentale du chef d'une ou plusieurs affections, étaient, pour le calcul de l'impôt, comptées pour deux personnes à charge (art. 82, § 4, C.I.R.).

De plus , lorsque le contribuable était lui-même atteint d'un tel handicap, il lui était fictivement compté une personne à charge (art. 82, § 2, al. 2).

La loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980 (2) a transformé ces avantages en réduction forfaitaire d'impôt de 4 618 F. (art. 81, § 1^{er}, 11^o, nouveau, C.I.R.), accordée aux mêmes bénéficiaires.

Par ailleurs, depuis la loi de 1976 et celle du 22 décembre 1977 (3), une réduction du précompte immobilier est accordée lorsque l'immeuble est occupé par une personne atteinte à 66% au moins d'une insuffisance de capacité physique ou mentale (art. 162, § 1^{er}, 2^o et 3^o, C.I.R.).

2. Dans sa circulaire du 9 mars 1978 (4), l'Administration fournit quelques " précisions et directives " concernant la qualité des bénéficiaires des avantages prévus à l'époque par les §§ 2, al. 2, et 4, de l'article 82 modifié, et les modes de preuve du degré d'invalidité à respecter par les intéressés.

Une circulaire du 3 octobre 1980 (5) complètera la précédente en ce qui concerne uniquement le second problème.

Les considérations émises par l'Administration dans ses deux circulaires peuvent être appliquées à la mesure nouvelle contenue dans l'article 81, § 1^{er}, 11^o, puisque ce dernier reprend textuellement la définition des bénéficiaires des avantages que prévoyait l'article 82 ancien.

Selon l'Administration, la notion de " personnes qui sont atteintes à 66% au moins d'une insuffisance ou diminution de capacité physique ou mentale ", qui n'apparaît dans aucune autre loi, doit être rapprochée de celle de " handicapé " qu'on trouve dans la loi du 27 juin 1969 relative à l'octroi d'allocations aux handicapés.

L'Administration se base sur une analogie de formulation entre le texte français des travaux préparatoires de la loi du 5 janvier 1976 (6) et celui de la loi du 27 juin 1969 (7), qui, tous deux, parlent de " handicapés " et d' " allocations aux handicapés ", pour en déduire que, par la loi de 1976, le législateur a simplement voulu étendre aux personnes visées dans la loi de 1969, le bénéfice des avantages fiscaux accordés jusqu'alors aux seuls enfants handicapés à charge.

Or, l'article 8, § 2, de cette dernière loi, relatif à la fixation des allocations ordinaire et spéciale, prévoit que l'incapacité de travail prise en considération à partir de l'âge de 65 ans est la dernière qui a été fixée avant cet âge en

vue de l'octroi des allocations. Selon l'Administration, il en découlerait que, pour l'application de la loi fiscale, il ne pourrait être tenu compte d'une invalidité à 66% au moins dont l'existence serait établie après cet âge.

Ce raisonnement n'a nullement été modifié par la circulaire du 3 octobre 1980 (8), laquelle n'aborde pas le problème de la délimitation précise du champ d'application des avantages octroyés aux handicapés graves.

3. La nécessité de l'établissement de l'invalidité à 66% au moins avant l'âge de 65 ans n'a jamais figuré dans le texte de la loi fiscale. Il est dès lors permis de s'interroger sur le bien-fondé de l'interprétation de la volonté du législateur, donnée par l'Administration dans sa circulaire du 9 mars 1978.

Il est un principe essentiel de l'interprétation de la loi fiscale, fermement rappelé par la Cour de Cassation (9), que les termes de cette loi doivent être normalement compris dans leur sens grammatical et usuel, et que si le texte est clair, la recherche doit s'arrêter là, car l'interprète peut déterminer le sens de la loi mais ne peut la compléter (10). Ce n'est que si le texte est ambigu que les autres règles d'interprétation (notamment le recours aux travaux préparatoires) peuvent donc jouer (11).

Or, qu'ide plus clair et de plus précis que l'expression utilisée par le législateur pour définir le champ d'application ratione personae des avantages fiscaux en question ?

Aucune référence à la loi de 1969 n'étant présente dans les dispositions concernées, et le législateur y ayant au surplus remplacé la notion de "handicapé" par une périphrase, nous devons donc considérer comme inacceptable l'interprétation de l'Administration, en ce qu'elle impute au législateur la volonté de se référer à la loi de 1969, pour exclusion du bénéfice des avantages prévus en faveur des handicapés graves, ceux dont l'infirmité est constatée après l'âge de 65 ans.

Au demeurant, la loi fiscale étant d'interprétation stricte, il n'appartient pas à l'Administration d'ajouter à celles qu'elle prévoit expressément, des conditions d'application supplémentaires.

4. Quand bien même le recours aux travaux préparatoires se justifierait ici, nous ne pourrions aucunement partager les conclusions que l'Administration en tire. Et ce pour de multiples raisons.

La circulaire, nous l'avons vu, confronte les expressions utilisées dans la rédaction française de la loi de 1969 et dans celle, française également, des travaux préparatoires de la loi de 1976. En réalité, si l'on compare les deux textes néerlandais, la dissimilitude est, bien au contraire, frappante : la loi de

1969 parle de "minder - validen" et de "tegemoetkomingen aan de minder - validen", tandis que les travaux préparatoires de la loi de 1976 utilisent les vocables "gehandicapt" et "toelagen aan de gehandicapt" (12)...

A cela, on pourrait ajouter que si le législateur utilise l'expression "allocations aux handicapés" dans le texte de l'article 83 du C.I.R. et dans les travaux préparatoires, c'est simplement pour exclure celles-ci du calcul du montant des ressources au-delà duquel une personne ne peut plus être considérée comme étant à charge, et non dans le but direct d'identifier les handicapés qui perçoivent de telles allocations aux bénéficiaires des avantages prévus par l'article 81, § 1er, 11°.

Par ailleurs, on voit mal à quel autre terme qu'à celui de "handicapé" le législateur aurait pu recourir dans ses travaux préparatoires pour éviter de ressasser la longue périphrase qu'il utilisait dans le texte de la loi.

L'on pourrait encore ajouter que l'interprétation de l'Administration la conduit à restreindre à un problème d'incapacité de travail la portée, manifestement bien plus vaste, de la terminologie adoptée par cet article : une "diminution de capacité physique ou mentale" obéit à des critères beaucoup plus fonciers (en termes de motricité, de faculté de raisonnement, de degré de maturation dans les décisions ...) qu'à de pures préoccupations d'incapacité de travailler. Si le législateur fiscal a utilisé une expression plus large, n'est-ce pas précisément dans le but d'appréhender également les personnes qui, ayant dépassé l'âge de la pension, ne participent plus, dès lors, en principe, au marché de l'emploi ?

Nous relèverons aussi que l'octroi d'allocations aux handicapés nécessite une incapacité de 30% et que les montants de l'allocation ordinaire varient selon des degrés d'incapacité qui sont des multiples de 5% (13), tandis que l'article 81 du C.I.R. s'écarte de ces pourcentages pour exiger une insuffisance ou diminution de capacité de plus de 66% (14). Par les chiffres, ce dernier article se rapproche bien davantage de la loi du 9 août 1963 instituant et organisant un régime d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité, qui reconnaît incapable de travailler la personne "dont les lésions et troubles fonctionnels sont reconnus comme entraînant une réduction de sa capacité au gain à un taux égal ou inférieur au tiers de ce qu'une personne de même condition et de même formation peut gagner..." (15), ce qui équivaut bien à une incapacité de plus de 66%.

De plus, si le législateur avait simplement voulu étendre le champ d'application des avantages fiscaux aux handicapés visés par la loi de 1969, pourquoi alors introduire dans le texte de la circulaire toute une série de moyens de preuve de l'invalidité qui ne sont pas prévus par cette loi mais bien par d'autres régimes de sécurité sociale (A.M.I., accidents du travail, maladies professionnelles, congés aux agents des services publics pour maladie ou disponibilité,...) ?

Enfin et surtout, il est faux de croire que la législation relative aux allocations de handicapés exclut toute éventualité de reconnaissance d'une invalidité au-delà de l'âge de 65 ans. Celle-ci est en effet possible en vue de l'obtention de l'allocation de complément du revenu garanti aux personnes âgées handicapées, visée à l'article 8bis de la loi de 1969. La fixation du degré d'invalidité s'effectuera conformément à la procédure visée aux articles 26 et 27 de l'A.R. du 17 novembre 1969 portant règlement général relatif à l'octroi d'allocations aux handicapés, modifiés par l'A.R. du 11 février 1976 (16).

5. En définitive, on le voit, rien ne permet d'alléguer que le législateur a voulu exclure du bénéfice des avantages fiscaux en question une quelconque catégorie de handicapés à plus de 66 %. Ce faisant, il n'aurait d'ailleurs abouti qu'à créer une injustice sociale aux dépens de citoyens déjà particulièrement désavantagés.

Force est donc de constater que la circulaire du 9 mars 1978, sur ce point, déforme manifestement la volonté du législateur, et doit donc être considérée, dans cette mesure, comme illégale.

6. La position défendue par l'Administration repose, en fait, sur sa volonté d'éviter " certains abus " (17). Certes, on peut considérer certaines formes d'invalidité survenant à un âge avancé comme des phénomènes normaux de vieillesse (18), mais les termes très larges utilisés par le législateur (diminution de capacité physique ou mentale) nous incitent à penser qu'il n'a pas voulu se désintéresser des personnes qui en sont les victimes. Par ailleurs, il existe des affections bien réelles, qui ont un caractère évolutif, c'est-à-dire qui s'aggravent notablement avec l'âge. Dans une question posée au Ministre des Finances, un député cite à juste titre l'exemple d'anciens mineurs touchés par la silicose, dont le degré d'invalidité passe progressivement de 35 à 80 % aux environs de l'âge de 70 ans (19).

Dès lors, sous prétexte de vouloir éviter les abus, n'en vient-on pas à en créer de plus graves, en privant du droit à un avantage fiscal légitime toute une catégorie de personnes profondément défavorisées (20) ?

7. Lors de la discussion à la Chambre de la loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980, le Ministre a admis la nécessité d' " examiner comment calculer les 66% après l'âge de 65 ans " (21) (22). C'est oublier qu'une procédure de fixation du degré d'invalidité après l'âge de 65 ans existe déjà actuellement (voir supra, n° 4, in fine, et note n° 11), et que rien ne s'oppose, pensons-nous, à ce qu'elle soit ici appliquée.

Quoi qu'il en soit, il ne peut être question, pour les nombreuses raisons exposées plus haut, d'attendre la mise au point d'une nouvelle procédure pour permettre l'octroi des avantages en cause aux handicapés dont l'infirmité naît ou s'accroît après 65 ans: le législateur, nous l'avons vu, a indiscutablement voulu prendre ces personnes en considération. Puisque, par ailleurs, la circulaire du 3 octobre 1980 (23) fait référence, entre autres, à la procédure applicable en matière d'octroi d'allocations aux handicapés, et que cette procédure s'applique aussi aux handicapés âgés (voir supra, n° 4, in fine), il nous paraît injustifié de rejeter, pour l'application de la loi fiscale à ces derniers, ce mode de preuve du degré d'infirmité.

Plus fondamentalement, les critères d'évaluation de l'invalidité nous semblent devoir reposer non pas sur le degré plus ou moins grand d'incapacité de travail, mais sur l'intensité de l'affaiblissement de la capacité physique ou mentale. Cette dernière notion est, rappelons-le, bien plus étendue que la première.

8. Nous ne pouvons, toujours pour les raisons énumérées plus haut, suivre le Ministre lorsqu'il affirme que pour accorder les avantages visés aux personnes concernées, il faut une modification de la loi fiscale (24). D'un point de vue général, il nous paraît d'ailleurs impensable que l'octroi d'un droit clairement prévu par la loi puisse être retardé par le simple fait que des mesures de contrôle administratif n'ont pu être prises à temps. Mais l'on sait que le temps, c'est de l'argent...

NOTES

- (1) Art. 21 et 22 de la loi du 8 août 1980, Mon. b., 15 août 1980, pp. 9470 et 9471. Ces articles sont applicables à partir de l'exercice d'imposition 1980 (revenus de 1979) .
- (2) Mon. b., 6 janvier 1976, pp. 81 et s.
- (3) Mon. b., 24 décembre 1977, pp. 15204 et s.
- (4) Circ. 9. 3. 1978, n° Ci. RH. 331/286.622, B.C., 1978, pp. 661 à 672.
- (5) Circ. 3.10.1980, n° Ci. RH. 331/286.622, B.C., 1980, pp. 2242 à 2256.
- (6) Doc. Parl., Ch., 1975-1976, n° 680/10, p. 5 (Rapp. de la Commission de la Chambre); Doc. Parl., Sén., 1975-1976, n° 742/2, pp. 14 et 15 (Rapp. de la Commission du Sénat) .
- (7) Mon. b., 15 juillet 1969.
- (8) Référence citée à la note n° 5 ; voy. spécialement le maintien de la condition d'âge à la page 2256, avant-dernier paragraphe.
- (9) Cass., 11 décembre 1962, B.C., 1963, p. 679 ; Cass., 15 janvier 1963, B.C., 1963, p. 1113 (" Les travaux préparatoires d'une loi ne peuvent être invoqués contre le texte lorsque celui-ci est clair et précis ") ; Cass., 31 octobre 1967, Journ. prat. dr. fisc., 1968, p. 41.
- (10) M. BALTUS, Principes de science fiscale et introduction à l'étude des impôts, Bruxelles, E.S.S.F., 1977, pp. 33 et 34 ; A. TIBERGHIE, Manuel de droit fiscal, Bruxelles, CED-SAMSON, éd. 1976-1977, n° 05.23, p. 29 ; Fr. LOECKX, R. VAN DIONANT et G. NEYENS, Eléments de la science des impôts, Bruxelles, 3^e éd., 1971, p. 315.
- (11) *ibid.*
- (12) Voir les références citées à la note n° 6.
- (13) Art. 4, 4°, de la loi du 27 juin 1969.
- (14) Art. 33 de l'A.R. du 17 novembre 1969.
- (15) Art. 56, § 1^{er}, de la loi du 9 août 1963.
- (16) L'art. 26 prévoit l'envoi de certificats médicaux au service médico-social du Ministère de la Prévoyance sociale. L'art. 27 prévoit qu'à la requête du médecin en chef-directeur du service médico-social, les inspecteurs-médecins attachés à ce service ou les médecins du service de contrôle médical de l'I.N.A.M.I. procéderont à l'examen médical du demandeur.
- (17) Voir les réponses aux questions parlementaires suivantes :
Q. n° 69 de M. Carpels, du 12 septembre 1980, B.Q.R., Sén., 1979-1980, n° 52, 7 octobre 1980, p. 1976, B.C., 1980, p. 2283 ;

Q. n° 343 de M. Liénard, du 12 septembre 1980, B.Q.R., Ch., 1979-1980, n° 45, 7 octobre 1980, p. 4100, B.C., 1980, p. 2302;
Q. n° 354 de M. Grafé, du 26 septembre 1980, B.Q.R., Ch., 1980-1981, n° 1, 14 octobre 1980, p. 63;
Q. n° 85 de M. Lagasse, du 7 octobre 1980, B.Q.R., Sén., 1980-1981, n° 4, 4 novembre 1980, p. 127.

(18) J. DE BUSSCHER, Les handicapés.- Evolution des allocations, ds. Rev. b. séc. soc., 1974, p. 466.

(19) Q. n° 182 de M. Cardoen, du 7 septembre 1979, B.Q.R., Ch., Sess. extr. 1979, n° 29, 2 octobre 1979, p. 1690.

(20) L'injustice de la solution administrative a été relevée par plusieurs parlementaires. Voir les questions parlementaires suivantes:
Q. n° 175 de M. Gondry, du 31 août 1979, B.Q.R., Ch., sess. extr. 1979, n° 28, 25 septembre 1979, p. 1640;
Q. n° 182 de M. Cardoen, citée à la note précédente.
Voir aussi les 4 questions citées à la note n° 14.
Voir enfin, plus accessoirement:
Q. n° 258 de M. Jérôme, du 8 septembre 1978, B.Q.R., Ch., 1977-1978, n° 47, 3 octobre 1978, p. 3447, B.C., 1978, p. 2347;
Q. n° 262 de M. Delizée, du 15 septembre 1978, B.Q.R., Ch., 1977-1978, n° 48, 10 octobre 1978, p. 3498, B.C., 1978, p. 2349;
Q. n° 100 de M. Vannieuwenhuyze, du 7 septembre 1979, B.Q.R., Sén., 1979-1980, n° 1, 9 octobre 1979, p. 33.

(21) Compte rendu analytique des débats, Chambre, 1979-1980, séance du 9 juillet 1980, p. 961.
Voir aussi les réponses ministérielles aux quatre questions parlementaires citées à notre note n° 17.

(22) Un amendement du député Knoop à l'art. 21 du projet (Doc. Parl., Ch., 1979-1980, n° 323/72, p. 5) visait à restreindre explicitement le bénéfice des mesures de faveur prévues à l'art. 82 du C.I.R. aux handicapés de moins de 65 ans. Le député constatait que "l'Administration n'applique cet article qu'aux contribuables de moins de 65 ans et nous apprenons qu'elle a l'intention, couverte par l'Exécutif, de continuer cette application. Il est clair que le Parlement ne peut tolérer une telle violation de ses prérogatives. Il y a lieu d'appliquer les textes adoptés ou, en cas d'erreur, de les corriger. Le rejet de cet amendement signifierait donc que l'article s'applique à tous les contribuables".

A la suite de l'expression, par le Ministre, de son intention de rechercher, avec les Administrations concernées, une solution satisfaisante en ce qui concerne la preuve de l'invalidité des personnes âgées, cet amendement fut retiré (Doc. Parl., Ch., 1979-1980, n° 323/73, p. 48).

La formulation de cet amendement nous a cependant paru incorrecte, car l'Administration ne refuse pas l'application des avantages aux personnes de 65 ans ou plus, mais seulement aux personnes dont l'invalidité n'a été reconnue qu'après cet âge. Ce qui revient à dire que le rejet éventuel de l'amendement aurait pu s'expliquer non par la volonté du législateur d'étendre ce texte à tous les handicapés à plus de 66 % mais simplement par la portée trop restrictive de cet amendement par rapport à l'attitude même de l'Administration...

(23) Circ. 3. 10. 1980, n° Ci. RH. 331/286.622 , B.C., 1980, pp. 2242 et s.
Voir notamment les n° 8 et 10, 2°.

(24) Compte rendu analytique, ibid.
