



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 61.018/1
van 21 maart 2017

avis 61.018/1
du 21 mars 2017

over

sur

een wetsvoorstel 'tot wijziging
van de wetgeving wat de
vervanging van ecocheques
door een nettobonus betreft'
(*Parl.St. Kamer*,
nr. 54-0842/001)

une proposition de loi
'modifiant la législation en ce
qui concerne le remplacement
des éco-chèques par un bonus
net' (*Doc. parl., Chambre*,
n° 54-0842/001)

Op 17 februari 2017 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 de wetgeving wat de vervanging van ecocheques door een nettobonus betreft' (*Parl.St.* Kamer, nr. 54-0842/001).

Het voorstel is door de eerste kamer onderzocht op 9 maart 2017. De kamer was samengesteld uit Marnix VAN DAMME, kamervoorzitter, Wilfried VAN VAERENBERGH en Wouter PAS, staatsraden, Marc RIGAUX en Michel TISON, assessoren, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Jonas RIEMSLAGH, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Wilfried VAN VAERENBERGH, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 21 maart 2017.

*

Le 17 février 2017, 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 la législation en ce qui concerne le remplacement des éco-chèques par un bonus net' (*Doc. parl.*, Chambre, n° 54-0842/001).

La proposition a été examinée par la première chambre le 9 mars 2107. La chambre était composée de Marnix VAN DAMME, président de chambre, Wilfried VAN VAERENBERGH et Wouter PAS, conseillers d'État, Marc RIGAUX et Michel TISON, assesseurs, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Jonas RIEMSLAGH, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Wilfried VAN VAERENBERGH, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 21 mars 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 toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORSTEL VAN WET

2. Het om advies voorgelegde voorstel van wet strekt ertoe de ecocheques te vervangen door een “nettobonus” die rechtstreeks aan de werknemer wordt uitgekeerd. Met het oog hierop worden wijzigingen aangebracht in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) (hoofdstuk 2 van het voorstel) en in het koninklijk besluit van 28 november 1969 ‘tot uitvoering van de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders’ (hoofdstuk 3).

Die wijzigingen hebben hoofdzakelijk tot doel om in de regelgeving met betrekking tot de ecocheques op het vlak van de fiscaliteit en de sociale zekerheid, enerzijds de verwijzing naar “ecocheques”, alsook de daarmee samenhangende bepalingen, te schrappen dan wel te vervangen door een verwijzing naar “nettobonus” en, anderzijds, alle voorwaarden voor de toekenning en de uitreiking van ecocheques op te heffen, met uitzondering van de voorwaarde dat (1) de toekenning van de ecocheque (lees voortaan: de nettobonus) moet vervat zijn in een collectieve arbeidsovereenkomst op sectorieel vlak of op ondernemingsvlak of, wanneer het sluiten van een collectieve overeenkomst niet mogelijk is, in een geschreven individuele overeenkomst, en (2) het totale bedrag van de ecocheques (lees voortaan: de nettobonus) toegekend door de werkgever of de onderneming per werknemer of bedrijfsleider niet groter mag zijn dan 250 euro per jaar.

Het wetsvoorstel voorziet in een overgangsfase van twee jaar voor het omzetten van de ecocheques in een nettobonus.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Algemene opmerking betreffende het gelijkheidsbeginsel

3.1. De vraag rijst of de omzetting van de ecocheque in een nettobonus, wat de fiscaal- en socialezekerheidsrechtelijke aspecten ervan betreft, in overeenstemming kan worden geacht met het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel neergelegd in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet alsmede, wat het fiscaal gelijkheidsbeginsel betreft, in artikel 172 van de Grondwet. Meer bepaald rijst de vraag of de voornoemde omzetting geen ongelijke behandeling teweegbrengt die niet verenigbaar is met de voornoemde beginselen.

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

3.2. Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is een verschil in behandeling slechts verenigbaar met de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie, wanneer dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betrokken maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

3.3. De memorie van toelichting bij het voorstel van wet bevat geen verantwoording in het licht van het gelijkheidsbeginsel.

3.4. Uit de betrokken bepalingen op het vlak van de fiscaliteit² en de sociale zekerheid³ dient te worden afgeleid dat de ecocheques in beginsel worden beschouwd als belastbare inkomsten of als loon onderworpen aan sociale zekerheidsbijdragen, tenzij de toekenning, de uitreiking, het gebruik en de finaliteit ervan aan bepaalde – strikte – voorwaarden voldoen. Het zijn precies deze bijzondere voorwaarden die in de huidige stand van de wetgeving, in het licht van het gelijkheidsbeginsel, een verantwoording kunnen bieden voor het voorzien, met betrekking tot de ecocheques die aan deze voorwaarden voldoen, in een specifieke – voordeliger – regeling op het vlak van fiscaliteit en sociale zekerheidsbijdragen.

Het komt de Raad van State, afdeling Wetgeving, voor dat door de voorgestelde opheffing van de voorwaarden inzake de uitreiking, het gebruik en de finaliteit van de ecocheques, en de vervanging van deze cheques door een nettobonus die rechtstreeks wordt gestort aan de werknemers of de bedrijfsleiders en waarover, zoals het geval is voor het gewone loon, vrij door de werknemers of de bedrijfsleiders kan worden beschikt, het in het licht van het gelijkheidsbeginsel niet langer verantwoord lijkt dat voor de aldus geconcipieerde nettobonus op het vlak van fiscaliteit en socialezekerheidsbijdragen in een specifieke regeling wordt voorzien die voordeliger is dan die waarin is voorzien voor het – vergelijkbare – gewone loon.

Het gegeven dat, wat de toekenning van die nettobonus betreft, de bestaande voorwaarde blijft gelden dat deze moet vervat zijn in een collectieve arbeidsovereenkomst op sectorieel- of ondernemingsvlak of, wanneer het sluiten van een collectieve overeenkomst niet mogelijk is, in een geschreven individuele overeenkomst, doet aan deze vaststelling geen afbreuk. Op dit punt verschilt de nettobonus immers niet wezenlijk van de toekenning van het gewone loon. Gelet op dit laatste valt het overigens, in het licht van het gelijkheidsbeginsel, moeilijk te verantwoorden waarom het voordeel van de specifieke regeling op het vlak van fiscaliteit en sociale zekerheid enkel wordt toegekend aan de werkgevers en de werknemers die aan die voorwaarde voldoen.

² Zie in dat verband inzonderheid: artikel 38, § 1, eerste lid, 25°, WIB 92, dat bepaalt dat van het belastbare inkomen zijn vrijgesteld “de voordelen die bestaan uit de tussenkomst van de werkgever of de onderneming in de maaltijdcheques, de sport/cultuurcheques of de eco-cheques die beantwoorden aan de in artikel 38/1 vermelde voorwaarden”; artikel 38/1, §§ 1 en 4, WIB 92, dat de voorwaarden bepaalt waaraan de ecocheques moeten voldoen opdat zij als een vrijgesteld voordeel in de zin van artikel 38, § 1, eerste lid, 25°, WIB 92 kunnen worden beschouwd.

³ Zie in dat verband inzonderheid artikel 19^{quater} van het koninklijk besluit van 28 november 1969, dat met betrekking tot de ecocheques bepaalt dat het voordeel toegekend onder die vorm wordt beschouwd als loon tenzij er wordt voldaan aan een aantal voorwaarden.

3.5. Uit hetgeen voorafgaat moet worden geconcludeerd dat de voorgestelde regeling, minstens reeds wat het hiervoor onderzochte aspect ervan betreft,⁴ problematisch is in het licht van het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel.

Indien de indieners van het voorstel van wet niettemin van oordeel zijn dat de voorgestelde regeling wel degelijk te verantwoorden valt in het licht van het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel, verdient het ten zeerste aanbeveling om die verantwoording, die dan uiteraard zal moeten voldoen aan de door het Grondwettelijk Hof op dat vlak gestelde voorwaarden, tot uitdrukking te brengen in de loop van de parlementaire procedure.

Algemene opmerking betreffende de volledigheid van de voorgestelde regeling

4.1. Het voorstel van wet noopt tevens tot een aanpassing van hoofdstuk 6 van titel 12 van de wet van 30 december 2009 ‘houdende diverse bepalingen’, dat betrekking heeft op de erkenning van uitgevers van maaltijdcheques en ecocheques. Het koninklijk besluit van 12 oktober 2010 ‘tot vaststelling van de erkenningsvoorwaarden en erkenningsprocedure voor uitgevers van maaltijd- of ecocheques in een elektronische vorm, tot uitvoering van artikelen 183 tot 185 van de wet van 30 december 2009 houdende diverse bepalingen’, waarbij uitvoering wordt gegeven aan het voornoemde hoofdstuk, dient dan eveneens te worden aangepast. Thans voorziet het voorstel van wet niet in een wijziging van dat hoofdstuk en dat besluit.

4.2. Er dient te worden nagegaan of de voorgestelde regeling, meer bepaald door het vervangen van de ecocheques door een nettobonus, niet gepaard dient te gaan met het aanbrengen van wijzigingen in andere wetten en besluiten waarin thans naar het te vervangen begrip wordt verwezen.

Artikel 6

5. In het voorgestelde artikel 19*quinquies*, § 2, 2°, van het koninklijk besluit van 28 november 1969 (artikel 6, A, van het voorstel) zijn de woorden “[v]anaf het jaar 2011” overbodig. Zij dienen dan ook te worden geschrapt.

*

⁴ Zo heeft de Raad van State, afdeling Wetgeving, binnen de hem toegemeten termijn om advies uit te brengen, niet kunnen onderzoeken, in het licht van het gelijkheidsbeginsel, in welke mate de aldus geconcipieerde nettobonus en de daaraan gekoppelde fiscaal- en socialezekerheidsrechtelijke regeling niet tevens nopen tot een heroverweging van andere bestaande regelingen op dat vlak.

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE LA PROPOSITION DE LOI

2. La proposition de loi soumise pour avis a pour objet de remplacer les éco-chèques par un « bonus net », qui est alloué directement au travailleur. À cet effet, des modifications sont apportées au Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) (chapitre 2 de la proposition) et à l'arrêté royal du 28 novembre 1969 'pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs' (chapitre 3).

Ces modifications visent principalement, dans la réglementation relative aux éco-chèques en matière de fiscalité et de sécurité sociale, d'une part, à supprimer la référence aux « éco-chèques », ainsi qu'aux dispositions y relatives, ou à la remplacer par une référence à un « bonus net » et, d'autre part, à abroger toutes les conditions d'octroi et de délivrance des éco-chèques, à l'exception de celle selon laquelle (1) l'octroi de l'éco-chèque (lire désormais : le bonus net) doit être prévu par une convention collective de travail conclue au niveau du secteur ou de l'entreprise ou, lorsque la conclusion d'une telle convention n'est pas possible, dans une convention individuelle écrite, et (2) le montant total des éco-chèques (lire désormais : le bonus net) octroyés par l'employeur ou l'entreprise ne peut pas dépasser 250 euros par an par travailleur ou dirigeant d'entreprise.

La proposition de loi prévoit une période transitoire de deux ans pour la conversion des éco-chèques en bonus net.

EXAMEN DU TEXTE

Observation générale relative au principe d'égalité

3.1. La question se pose de savoir si, au regard du droit fiscal et de la sécurité sociale, la conversion des éco-chèques en bonus net peut être considérée comme se conciliant avec le principe constitutionnel d'égalité consacré par les articles 10 et 11 de la Constitution, ainsi qu'avec le principe d'égalité en matière fiscale, consacré par l'article 172 de la Constitution. La question se pose en particulier de savoir si la conversion susmentionnée n'emporte pas une inégalité de traitement inconciliable avec les principes précités.

3.2. 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

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

cette différence repose sur un critère objectif et si elle est raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure concernée ainsi que de la nature des principes en cause ; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

3.3. Les développements de la proposition de loi ne comportent aucune justification au regard du principe d'égalité.

3.4. Il faut déduire des dispositions concernées en matière de fiscalité² et de sécurité sociale³ que les éco-chèques sont en principe considérés comme des revenus imposables ou soumis, à titre de rémunération, aux cotisations de sécurité sociale, à moins que leur octroi, leur délivrance, leur utilisation et leur finalité satisfassent à certains – strictes – conditions. Ce sont précisément ces conditions particulières qui, dans l'état actuel de la législation, peuvent, au regard du principe d'égalité, justifier que les éco-chèques qui satisfont à ces conditions bénéficient d'un régime spécifique – plus avantageux – sur le plan de la fiscalité et des cotisations de sécurité sociale.

Il apparaît au Conseil d'État, section de législation, que l'abrogation proposée des conditions en matière de délivrance, d'utilisation et de finalité des éco-chèques, et le remplacement de ces chèques par un bonus net qui est directement versé aux travailleurs ou aux dirigeants d'entreprise et dont, à l'instar de la rémunération ordinaire, les travailleurs ou les dirigeants d'entreprise peuvent librement disposer, ont pour effet qu'il ne semble plus justifié, au regard du principe d'égalité, que le bonus net ainsi conçu soit soumis du point de vue de la fiscalité et des cotisations de sécurité sociale, à un régime spécifique plus avantageux que celui applicable à la rémunération ordinaire, laquelle est comparable.

Le maintien de la condition d'octroi de ce bonus net, selon laquelle celui-ci doit être prévu dans une convention collective de travail conclue au niveau du secteur ou de l'entreprise ou, lorsque la conclusion d'une telle convention n'est pas possible, dans une convention individuelle écrite, n'enlève rien à cette constatation. Sur ce point, il n'y a en effet pas de différence substantielle entre le bonus net et l'octroi de la rémunération ordinaire. Il s'ensuit au demeurant qu'il est difficile de justifier, au regard du principe d'égalité, pourquoi l'avantage du régime spécifique sur le plan de la fiscalité et de la sécurité sociale n'est octroyé qu'aux employeurs et aux travailleurs qui satisfont à cette condition.

² Voir notamment à cet égard : l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 25°, CIR 92, qui dispose que sont exonérés de l'impôt sur les revenus « les avantages qui se composent de l'intervention de l'employeur ou de l'entreprise dans les titres-repas, les chèques sport/culture ou les éco-chèques qui répondent aux conditions reprises à l'article 38/1 » ; l'article 38/1, §§ 1^{er} et 4, CIR 92, qui fixe les conditions auxquelles les éco-chèques doivent répondre pour pouvoir être considérés comme un avantage exonéré au sens de l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 25°, CIR 92;

³ Voir notamment à cet égard l'article 19^{quater} de l'arrêté royal du 28 novembre 1969, qui en ce qui concerne les éco-chèques, dispose que l'avantage octroyé sous cette forme est considéré comme une rémunération à moins qu'il soit satisfait à un certain nombre de conditions.

3.5. Il y a lieu de conclure de ce qui précède que le dispositif proposé est problématique au regard du principe constitutionnel d'égalité, à tout le moins en ce qui concerne l'aspect examiné ci-dessus ⁴.

Si les auteurs de la proposition de loi estiment néanmoins que le dispositif proposé peut bel et bien se justifier au regard du principe constitutionnel d'égalité, il est fortement recommandé de faire état de cette justification, qui devra bien évidemment satisfaire aux conditions fixées par la Cour constitutionnelle à cet égard, dans le courant de la procédure parlementaire.

Observation générale concernant l'exhaustivité du dispositif proposé

4.1. La proposition de loi requiert également d'adapter le chapitre 6 du titre 12 de la loi du 30 décembre 2009 'portant des dispositions diverses', qui concerne l'agrément des éditeurs de titres-repas et d'éco-chèques. L'arrêté royal du 12 octobre 2010 'fixant les conditions d'agrément et la procédure d'agrément pour les éditeurs des titres-repas ou éco-chèques sous forme électronique, exécutant les articles 183 à 185 de la loi du 30 décembre 2009 portant des dispositions diverses', qui donne exécution au chapitre précité, doit également être adapté. Pour l'heure, la proposition de loi ne prévoit pas de modifier ce chapitre et cet arrêté.

4.2. Il s'impose de vérifier si le dispositif proposé, en particulier en ce qu'il remplace les éco-chèques par un bonus net, ne requiert pas d'apporter des modifications dans d'autres lois et arrêtés qui font actuellement référence à la notion à remplacer.

Article 6

5. Dans l'article 19^{quinquies}, § 2, 2°, proposé, de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 (article 6, A, de la proposition) les mots « [à] partir de l'année 2011 » sont superflus. Ils seront dès lors omis.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Marnix VAN DAMME

⁴ Dans le délai qui lui a été imparti pour donner un avis, le Conseil d'État, section de législation, n'a pas pu examiner, au regard du principe d'égalité, dans quelle mesure le bonus net ainsi conçu et le régime en matière fiscale et de sécurité sociale qui lui est associé ne requièrent pas également de reconsidérer d'autres dispositifs en vigueur dans ce domaine.