



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 70.398/3
van 29 november 2021

over

een ontwerp van koninklijk
besluit ‘tot wijziging van
artikel 18, § 3, van het
KB/WIB 92 op het stuk van de
forfaitaire raming van de
voordelen van alle aard voor de
kosteloze verstrekking van
verwarming en van
elektriciteit’

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

avis 70.398/3
du 29 novembre 2021

sur

un projet d'arrêté royal
‘modifiant l'article 18, § 3, de
l'AR/CIR 92 en matière
d'évaluation forfaitaire des
avantages de toute nature pour
la disposition gratuite du
chauffage et de l'électricité’

Op 28 oktober 2021 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot wijziging van artikel 18, § 3, van het KB/WIB 92 op het stuk van de forfaitaire raming van de voordelen van alle aard voor de kosteloze verstrekking van verwarming en van elektriciteit’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 23 november 2021. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, eerste auditeur.

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

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 29 november 2021.

*

Le 28 octobre 2021, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté royal ‘modifiant l'article 18, § 3, de l'AR/CIR 92 en matière d'évaluation forfaitaire des avantages de toute nature pour la disposition gratuite du chauffage et de l'électricité’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 23 novembre 2021. La chambre était composée de Wilfried VAN VAERENBERGH, 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 Frédéric VANNESTE, premier auditeur.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 29 novembre 2021.

*

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, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING EN RECHTSGROND VAN HET ONTWERP

2. Artikel 18, § 1, van het KB/WIB 92 bepaalt dat de anders dan in geld verkregen voordelen van alle aard vermeld in de paragrafen 2 en 3 van dat artikel, forfaitair worden geraamd volgens de in die paragrafen bepaalde regels.

Paragraaf 2 van dat artikel bepaalt dat voor de voordelen waarvan de waarde wordt vastgesteld door een sociale of economische reglementering, de waarde gelijk is aan de in die reglementering vastgestelde waarde.

Paragraaf 3 van dat artikel bepaalt dat, bij gebrek aan een dergelijke sociale of economische reglementering, de waarde van de in die paragraaf vermelde voordelen forfaitair wordt vastgesteld op de wijze bepaald in die paragraaf. Punt 4, van die paragraaf bevat een regeling inzake de forfaitaire vaststelling van de waarde van het voordeel dat bestaat uit de “kosteloze verstrekking van verwarming en van elektriciteit gebruikt tot andere doeleinden dan verwarming”.

Het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe in het voornoemde punt 4 een nieuw eerste lid in te voegen dat bepaalt dat het voordeel van de kosteloze verstrekking van verwarming en/of van elektriciteit gebruikt tot andere doeleinden dan verwarming forfaitair wordt geraamd op het overeenkomstig het tweede en derde lid bepaalde bedrag “wanneer degene die het voordeel verleent ook het onroerend goed waarvoor het voordeel wordt verleend, ter beschikking stelt”.

Het te nemen besluit treedt in werking volgens de normale regels van inwerkingtreding (de tiende dag die volgt na de dag van de bekendmaking ervan in het Belgisch Staatsblad), met uitzondering van artikel 1, 1° en 2°, ervan, dat in werking treedt op 1 januari 2022 en van toepassing is op de voordelen die vanaf die datum worden toegekend.

3.1. Het ontwerp vindt in beginsel rechtsgrond in artikel 36, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna WIB 92). Die bepaling luidt:

“§ 1. Anders dan in geld verkregen voordelen van alle aard gelden voor de werkelijke waarde bij de verkrijger.

In de gevallen die Hij bepaalt kan de Koning regels stellen om die voordelen op een vast bedrag te ramen.”

3.2. Over die bepaling heeft de Raad van State, afdeling Wetgeving, in advies 50.804/1¹⁻² het volgende opgemerkt:

“4. Artikel 36, § 1, tweede lid WIB 92, zoals gewijzigd bij de wet [van 28 december 2011] ‘houdende diverse bepalingen’, biedt in beginsel rechtsgrond voor het wijzigen van artikel 18 KB/WIB 92. Artikel 36, § 1 WIB 92 luidt:

‘Anders dan in geld verkregen voordelen van alle aard gelden voor de werkelijke waarde bij de verkrijger.

In de gevallen die Hij bepaalt kan de Koning regels stellen om die voordelen op een vast bedrag te ramen.’

4.1. Gelet op het wettigheidsbeginsel inzake belastingen (artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet) kan geen enkele belasting worden geheven zonder instemming van de belastingplichtigen, uitgedrukt door hun vertegenwoordigers. Daaruit volgt dat de fiscale aangelegenheid een bevoegdheid is die door de Grondwet aan de wet wordt voorbehouden en dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting in beginsel ongrondwettig is. De voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting 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.³

De machtiging aan de Koning, opgenomen in het tweede lid van artikel 36, § 1, van het WIB 1992, om regels te bepalen om de andere dan in geld verkregen voordelen van alle aard op een vast bedrag te ramen, moet daarom noodzakelijk worden gelezen in strikte samenhang met het bepaalde in het eerste lid van die paragraaf, namelijk dat die voordelen gelden ‘voor de werkelijke waarde bij de verkrijger’. Aldus heeft de wetgever de belastbare grondslag bepaald en tegelijk ook de aan de Koning gegeven bevoegdheid afgebakend. De Koning mag regels stellen om in bepaalde gevallen die voordelen op een vast bedrag te ramen (in de Franse tekst: ‘règles d’évaluation forfaitaire’), maar daarbij moet hij steeds de werkelijke waarde bij de verkrijger in het algemeen⁴ zoveel als mogelijk benaderen.

¹ Adv.RvS 50.804/1 van 30 december 2011 over een ontwerp dat geleid heeft tot het koninklijk besluit van 23 februari 2012 ‘tot wijziging van artikel 18, § 3, KB/WIB 92 op het stuk van de forfaitaire waardering van de voordelen van alle aard voor de kosteloze beschikking over onroerende goederen en de kosteloze verstrekking van verwarming en van elektriciteit’..

² Zie eveneens adv.RvS 61.586/3 van 27 juni 2017, opmerking 3.1, en adv.RvS 64.538/3 van 27 november 2018, opmerking 3.1, over ontwerpen die geleid hebben tot het koninklijk besluit van 7 december 2018 ‘tot wijziging van het KB/WIB 92, op het stuk van de voordelen van alle aard voor de kosteloze beschikking over onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen’.

³ Voetnoot 3 uit het geciteerde advies: GwH 16 december 2010, nr. 142/2010, B.4.2 en B.4.3.

⁴ Voetnoot 4 uit het geciteerde advies: Aangezien de machtiging de mogelijkheid inhoudt om de waarde forfaitair vast te stellen, dient die waarde in het algemeen of per categorie van verkrijgers de werkelijke waarde te benaderen. In dat opzicht wordt aan de Koning wel een zekere beleids marge gelaten. De aan de Koning gelaten macht is echter ook begrensd door de grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie: een verschil in behandeling tussen categorieën van personen moet op een objectief criterium berusten en redelijk verantwoord zijn, terwijl 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 machtiging vervat in artikel 36, § 1, tweede lid WIB 1992 kan derhalve niet worden aangewend met het louter doel de belastingen te verhogen of te verlagen. Het wijzigen van de regels voor het vaststellen van de in aanmerking te nemen waarden voor voordelen van alle aard kan dus enkel gebeuren om die waarde in het algemeen beter af te stemmen op de werkelijke waarde bij de verkrijger. (...)

3.3. De conclusie uit hetgeen voorafgaat is dan ook dat voor de ontworpen regeling rechtsgrond kan worden gevonden in artikel 36, § 1, tweede lid, van het WIB 92, voor zover die regels er ook daadwerkelijk toe strekken de werkelijke waarde voor de verkrijger van het voordeel te benaderen (zie ook opmerking 4.2 *in fine*).

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 1

4.1. De beperking van de forfaitaire raming van het voordeel van de kosteloze verstrekking van verwarming en/of elektriciteit gebruikt tot andere doeleinden dan verwarming tot de gevallen waarin “degene die het voordeel verleent ook het onroerend goed waarvoor het voordeel wordt verleend, ter beschikking stelt”, creëert een verschil in behandeling dat in overeenstemming moet kunnen worden geacht met het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel.

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.⁵ Bij artikel 172 van de Grondwet wordt de toepasselijkheid van de grondwettelijke regels van gelijkheid en van niet-discriminatie (artikelen 10 en 11 van de Grondwet) bevestigd in fiscale aangelegenheden. Deze bepaling is immers een precisering of een bijzondere toepassing van het in artikel 10 van de Grondwet algemeen geformuleerde gelijkheidsbeginsel.

In het verslag aan de Koning bij het ontworpen besluit wordt vermeld dat, in afwachting van een bredere fiscale hervorming waarbij er met betrekking tot de personenbelasting zal worden gestreefd naar een vereenvoudiging met onder meer een geleidelijke verschuiving van alternatieve verloningsvormen naar verloning in geld, de forfaitaire waardering van het voordeel van alle aard voor het kosteloos verstrekken van elektriciteit en verwarming alvast wordt beperkt “tot de gevallen waarin die waardering momenteel in de regel wordt gebruikt.” Een verwijzing naar het *de facto* gebruik van de forfaitaire raming kan echter op

⁵ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Zie bv.: GwH 17 juli 2014, nr. 107/2014, B.12; GwH 25 september 2014, nr. 141/2014, B.4.1; GwH 30 april 2015, nr. 50/2015, B.16; GwH 18 juni 2015, nr. 91/2015, B.5.1; GwH 16 juli 2015, nr. 104/2015, B.6; GwH 16 juni 2016, nr. 94/2016, B.3; GwH 18 mei 2017, nr. 60/2017, B.11; GwH 15 juni 2017, nr. 79/2017, B.3.1; GwH 19 juli 2017, nr. 99/2017, B.11; GwH 28 september 2017, nr. 104/2017, B.8.

zich niet volstaan als verantwoording in het licht van het gelijkheidsbeginsel, nu de huidige regeling in elk geval een ruimer gebruik ervan, ook in andere hypothesen, toelaat.

Gevraagd naar een meer sluitende verantwoording voor het met het ontwerp ingevoerde verschil in behandeling, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De betrokken werknemers kunnen in de regel niet bepalen welke woning hen ter beschikking wordt gesteld en hebben dus geen impact op bv. de energiezuinigheid van de ter beschikking gestelde woning of de prijsvoorwaarden voor de levering van verwarming of elektriciteit. Dat is niet het geval met een woning waarvan de werknemer zelf eigenaar is of die de werknemer huurt. In dat opzicht verschilt de situatie van de werknemer die een woning ter beschikking krijgt van zijn werkgever, van die van een werknemer die zelf eigenaar is van een woning of een woning huurt.”

De door de gemachtigde gegeven verantwoording overtuigt evenmin. Weliswaar berust het ontworpen verschil in behandeling op een objectief criterium. Vraag is echter of de (on)mogelijkheid van de werknemer om bepaalde keuzes te maken op het vlak van de energiezuinigheid van de woning of de prijsvoorwaarden voor de levering van verwarming of elektriciteit als een redelijke verantwoording kan worden beschouwd om voor het bepalen van het voordeel van alle aard in het ene geval de forfaitaire raming toe te passen en in het andere geval de werkelijke waarde in aanmerking te nemen, aangezien het voordeel dat wordt toegekend in beginsel hetzelfde zou moeten zijn. Op dit punt dient dan ook een voorbehoud te worden gemaakt.

4.2. De Raad van State, afdeling Wetgeving, wenst er in dat verband nog op te wijzen dat de in het verslag aan de Koning aangegeven doelstelling om in het licht van een fiscale hervorming te komen tot het herzien of afbouwen van (fiscaal voordelige) alternatieve verloningsvormen zoals de zogenaamde “cafetariaplannen”, een eerste stap is in de richting van een meer gelijke behandeling van werknemers op fiscaal vlak naargelang de vorm van verloning. Dit neemt echter niet weg dat de beperking die thans reeds in het licht daarvan met het ontwerp wordt ingevoerd, in overeenstemming dient te zijn met het gelijkheidsbeginsel (zie opmerking 4.1). Wat dat betreft, zou het verschil in behandeling dat uit de ontworpen regeling voortvloeit in elk geval al minder problematisch zijn indien de forfaitaire raming van het betrokken voordeel van alle aard meer in overeenstemming zou zijn met de werkelijke waarde ervan (zie opmerking 3.2).

5. De beoogde “beperking” van de toepassing van de forfaitaire raming van het voordeel blijkt niet duidelijk uit de ontworpen bepaling. De gemachtigde is het ermee eens dat om dit te remediëren in de ontworpen bepaling het best wordt geschreven “(...) wordt *enkel* forfaitair geraamd op (...)”.

Vervolgens zou dan in de inleidende zin van het huidige eerste lid van artikel 18, § 3, punt 4, van het KB/WIB 92 duidelijkheidshalve kunnen worden geschreven “In het in het eerste lid bedoelde geval wordt het voordeel geraamd op:”. Een wijzigingsbepaling in die zin kan worden toegevoegd aan het ontwerp.

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 juridique et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE ET FONDEMENT JURIDIQUE DU PROJET

2. L'article 18, § 1^{er}, de l'AR/CIR 92 dispose que les avantages de toute nature obtenus autrement qu'en espèces et visés aux paragraphes 2 et 3 de cet article sont évalués forfaitairement selon les règles prévues à ces paragraphes.

Le paragraphe 2 de cet article dispose que, pour les avantages dont la valeur est déterminée par une réglementation sociale ou économique, la valeur à prendre en considération est égale à celle qui est fixée par cette réglementation.

Selon le paragraphe 3 du même article, à défaut d'une telle réglementation sociale ou économique, la valeur à retenir en ce qui concerne les avantages mentionnés dans ce paragraphe est fixée forfaitairement selon les modalités prévues dans ce même paragraphe. Le point 4 de celui-ci comporte un régime relatif à l'établissement forfaitaire de la valeur de l'avantage lorsqu'il consiste en la « [d]isposition gratuite du chauffage et de l'électricité utilisée à des fins autres que le chauffage ».

Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet d'insérer dans le point 4 précité un alinéa 1^{er}, nouveau, qui dispose que l'avantage de la disposition gratuite du chauffage et/ou de l'électricité utilisée à des fins autres que le chauffage est forfaitairement évalué au montant déterminé conformément aux alinéas 2 et 3 « lorsque celui qui accorde l'avantage met également à disposition le bien immobilier pour lequel l'avantage est accordé ».

L'arrêté envisagé entre en vigueur conformément aux règles usuelles d'entrée en vigueur (le dixième jour qui suit celui de sa publication au Moniteur belge), à l'exception de son article 1^{er}, 1^o et 2^o, qui entre en vigueur le 1^{er} janvier 2022 et est applicable aux avantages octroyés à partir de cette date.

3.1. Le projet trouve en principe un fondement juridique dans l'article 36, § 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après CIR 92). Cette disposition s'énonce comme suit :

« § 1^{er}. Les avantages de toute nature qui sont obtenus autrement qu'en espèces sont comptés pour la valeur réelle qu'ils ont dans le chef du bénéficiaire.

Dans les cas qu'Il détermine, le Roi peut fixer des règles d'évaluation forfaitaire de ces avantages ».

3.2. Dans son avis 50.804/1 ¹⁻², le Conseil d'État, section de législation, a formulé les observations suivantes au sujet de cette disposition :

« 4. L'article 36, § 1^{er}, alinéa 2, du CIR 92, modifié par la loi [du 28 décembre 2011] 'portant des dispositions diverses' procure en principe un fondement juridique à la modification de l'article 18 de l'AR/CIR 92. L'article 36, § 1^{er}, du CIR 92 dispose :

'Les avantages de toute nature qui sont obtenus autrement qu'en espèces sont comptés pour la valeur réelle qu'ils ont dans le chef du bénéficiaire.

Dans les cas qu'Il détermine, le Roi peut fixer des règles d'évaluation forfaitaire de ces avantages'.

4.1. Eu égard au principe de légalité en matière d'impôts (articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution), aucun impôt ne peut être levé sans le consentement des contribuables, exprimé par leurs représentants. Il s'ensuit que la matière fiscale est une compétence que la Constitution réserve à la loi et que toute délégation qui porte sur la détermination d'un des éléments essentiels de l'impôt est, en principe, inconstitutionnelle. Les dispositions constitutionnelles précitées ne vont toutefois pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt. Une délégation conférée à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité, pour autant qu'elle 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 ³.

La délégation prévue à l'alinéa 2 de l'article 36, § 1^{er}, du CIR 92, qui autorise le Roi à fixer des règles permettant d'évaluer forfaitairement des avantages de toute nature obtenus autrement qu'en espèces, doit dès lors impérativement être lue en combinaison stricte avec la disposition de l'alinéa 1^{er} de ce paragraphe, selon laquelle ces avantages sont comptés 'pour la valeur réelle qu'ils ont dans le chef du bénéficiaire'. Le législateur a ainsi fixé la base imposable, ainsi que les limites du pouvoir du Roi. Le Roi peut établir des règles permettant d'évaluer ces avantages forfaitairement dans certains cas, étant toutefois entendu qu'il doit toujours rester aussi proche que possible de la valeur réelle qu'ils ont pour le bénéficiaire en général ⁴.

L'habilitation de l'article 36, § 1^{er}, alinéa 2, du CIR 92 ne peut dès lors pas être utilisée dans le seul but d'augmenter ou de diminuer les impôts. La modification des règles de fixation des valeurs à prendre en considération pour les avantages de toute nature ne peut par conséquent être mise en œuvre que pour les faire correspondre plus étroitement à la valeur réelle pour le bénéficiaire en général. (...) ».

¹ Avis C.E. 50.804/1 du 30 décembre 2011 sur un projet devenu l'arrêté royal du 23 février 2012 'modifiant l'article 18, § 3, AR/CIR 92 en matière d'évaluation forfaitaire des avantages de toute nature pour la disposition gratuite d'immeubles et la fourniture gratuite du chauffage et de l'électricité'.

² Voir également avis C.E. 61.586/3 du 27 juin 2017, observation 3.1, et avis C.E. 64.538/3 du 27 novembre 2018, observation 3.1, sur les projets devenus l'arrêté royal du 7 décembre 2018 'modifiant l'AR/CIR 92, en ce qui concerne les avantages de toute nature résultant de la disposition gratuite d'immeubles ou de parties d'immeubles'.

³ Note de bas de page 3 de l'avis cité : C.C., 16 décembre 2010, n° 142/2010, B.4.2. et B.4.3.

⁴ Note de bas de page 4 de l'avis cité : Dès lors que l'habilitation permet de fixer la valeur forfaitairement, il faut, qu'en général ou par catégorie de bénéficiaires, cette valeur se rapproche de la valeur réelle. Le Roi dispose cependant d'une certaine marge d'appréciation en la matière. Le pouvoir donné au Roi est cependant également limité par les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination : un traitement différencié entre des catégories de personnes doit reposer sur un critère objectif et être raisonnablement justifié, l'existence d'une telle justification devant être appréciée en tenant compte du but et des effets de la mesure, ainsi que de la nature des principes applicables en l'espèce.

3.3. Il ressort dès lors des considérations qui précèdent que le dispositif en projet peut trouver un fondement juridique dans l'article 36, § 1^{er}, alinéa 2, du CIR 92, pour autant que ces règles visent effectivement à approcher la valeur réelle de l'avantage pour le bénéficiaire (voir l'observation 4.2 *in fine*).

EXAMEN DU TEXTE

Article 1^{er}

4.1. La limitation de l'évaluation forfaitaire de l'avantage de la disposition gratuite du chauffage et/ou de l'électricité utilisée à des fins autres que le chauffage aux cas dans lesquels « celui qui accorde l'avantage met également à disposition le bien immobilier pour lequel l'avantage est accordé » crée une différence de traitement qui doit pouvoir être considérée comme conforme au principe constitutionnel d'égalité.

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 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 ⁵. L'article 172 de la Constitution confirme l'applicabilité des règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination (articles 10 et 11 de la Constitution) en matière d'impôts. Cette disposition constitue en effet une précision ou une application particulière du principe général d'égalité formulé à l'article 10 de la Constitution.

Le rapport au Roi relatif à l'arrêté en projet mentionne que, dans l'attente d'une réforme fiscale plus large qui, en qui concerne l'impôt des personnes physiques, visera à une simplification, prenant notamment la forme d'un glissement progressif des formes de rémunération alternatives vers une rémunération en espèces, la valorisation forfaitaire de l'avantage de toute nature pour la disposition gratuite d'électricité et du chauffage est de toute façon limitée « aux cas dans lesquels cette valorisation est habituellement utilisée pour le moment ». Faire référence à l'utilisation *de facto* de l'évaluation forfaitaire ne peut cependant pas, en soi, constituer une justification suffisante au regard du principe d'égalité, dès lors que le régime actuel en autorise en tout cas un usage plus large, également dans d'autres hypothèses.

Invité à apporter une justification plus pertinente concernant la différence de traitement instaurée par le projet, le délégué a répondu ce qui suit :

« De betrokken werknemers kunnen in de regel niet bepalen welke woning hen ter beschikking wordt gesteld en hebben dus geen impact op bv. de energiezuinigheid van de ter beschikking gestelde woning of de prijsvoorwaarden voor de levering van verwarming

⁵ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle. Voir par exemple : C.C., 17 mars 2014, n° 107/2014, B.12 ; C.C., 25 septembre 2014, n° 141/2014, B.4.1 ; C.C., 30 avril 2015, n° 50/2015, B.16 ; C.C., 18 juin 2015, n° 91/2015, B.5.1 ; C.C., 16 juillet 2015, n° 104/2015, B.6 ; C.C., 16 juin 2016, n° 94/2016, B.3 ; C.C., 18 mai 2017, n° 60/2017, B.11 ; C.C., 15 juin 2017, n° 79/2017, B.3.1 ; C.C., 19 juillet 2017, n° 99/2017, B.11 ; C.C., 28 septembre 2017, n° 104/2017, B.8.

of elektriciteit. Dat is niet het geval met een woning waarvan de werknemer zelf eigenaar is of die de werknemer huurt. In dat opzicht verschilt de situatie van de werknemer die een woning ter beschikking krijgt van zijn werkgever, van die van een werknemer die zelf eigenaar is van een woning of een woning huurt ».

La justification proposée par le délégué ne convainc pas davantage. Il est vrai que la différence de traitement en projet s'appuie sur un critère objectif. La question se pose toutefois de savoir si la possibilité ou l'impossibilité pour le travailleur d'opérer certains choix concernant l'efficacité énergétique de l'habitation ou les conditions tarifaires de fourniture de chauffage ou d'électricité peut être considérée comme une justification raisonnable permettant d'appliquer l'évaluation forfaitaire dans un cas et d'avoir égard à la valeur réelle dans l'autre afin de déterminer l'avantage de toute nature, dès lors que l'avantage accordé devrait en principe être le même. Il y a donc lieu de formuler une réserve sur ce point.

4.2. À cet égard, le Conseil d'État, section de législation, souhaite encore souligner que l'objectif mentionné dans le rapport au Roi, dans la perspective d'une réforme fiscale, de réviser ou de supprimer progressivement des formes alternatives de rémunération (fiscalement avantageuses) telles que les plans dits « cafétérias », constitue un premier pas vers une plus grande égalité de traitement des travailleurs en matière fiscale, en fonction de la forme de rémunération. Toutefois, il n'en demeure pas moins que la limitation déjà instaurée actuellement dans cette perspective par le projet doit être conforme au principe d'égalité (voir l'observation 4.1). À cet égard, la différence de traitement résultant du régime en projet serait en tout état de cause déjà moins problématique si l'évaluation forfaitaire de l'avantage de toute nature concerné était plus proche de sa valeur réelle (voir l'observation 3.2).

5. La « limitation » visée de l'application de l'évaluation forfaitaire de l'avantage ne ressort pas clairement de la disposition en projet. Le délégué convient que pour y remédier, il serait préférable d'écrire « (...) est *uniquement* forfaitairement évalué au ... » dans la disposition en projet.

Ensuite, dans un souci de clarté, on pourrait alors écrire dans la phrase introductive de l'alinéa 1^{er} actuel de l'article 18, § 3, point 4, de l'AR/CIR 92, « Dans le cas visé à l'alinéa 1^{er}, l'avantage est évalué à : ». Une disposition modificative en ce sens peut être ajoutée au projet.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Wilfried VAN VAERENBERGH