



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 70.781/3
van 28 januari 2022

avis 70.781/3
du 28 janvier 2022

over

sur

een voorontwerp van wet ‘tot regeling van het fiscaal stelsel van de beloningen voor verenigingsactiviteiten zoals bedoeld in artikel 17 van 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’

un avant-projet de loi ‘fixant le régime fiscal des rétributions pour des activités d’association visées à l’article 17 de 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’

Op 23 december 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 voorontwerp van wet ‘tot regeling van het fiscaal stelsel van de beloningen voor verenigingsactiviteiten zoals bedoeld in artikel 17 van 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’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 18 januari 2022. 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 28 januari 2022.

*

Le 23 décembre 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 avant-projet de loi ‘fixant le régime fiscal des rétributions pour des activités d'association visées à l'article 17 de 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’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 18 janvier 2022. 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 28 janvier 2022.

*

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 toegesplitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond,¹ alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2.1. Het voor advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe een alternatief uit te werken voor de regeling die tot nog toe was vervat in de wet van 24 december 2020 ‘betreffende het verenigingswerk’ die op 31 december 2021 buiten werking is getreden.² De betrokken wet beoogde een tijdelijke oplossing te bieden aan de situatie die was ontstaan door de nietigverklaring door het Grondwettelijk Hof van de wet van 18 juli 2018 ‘betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie’.³

Het ontworpen alternatief, waaraan het streven naar een stabiel juridisch kader ten grondslag ligt, neemt de socialezekerheidsregeling inzake het verenigingswerk die is opgenomen in artikel 17 van 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’,⁴ als basis voor het fiscale stelsel van de inkomsten die uit dat verenigingswerk voortvloeien. Daartoe worden sommige bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) gewijzigd.

2.2. Overeenkomstig artikel 17 van het koninklijk besluit van 28 november 1969 zijn onder bepaalde voorwaarden voor prestaties in de sectoren van de socio-culturele vorming, de amateurkunsten en de sportinitiatie of sportactiviteiten geen socialezekerheidsbijdragen verschuldigd. Daarvoor geldt als voorwaarde dat er maximaal 300 uren op jaarbasis prestaties worden geleverd bij een of meer werkgevers in de sector van de socio-culturele vorming of de sector van de amateurkunsten en 450 uren voor prestaties bij een of meer werkgevers in de sector van de sportinitiatie of de sportactiviteiten (artikel 17, derde lid, van het koninklijk besluit van 28 november 1969). Deze twee maxima mogen gecumuleerd worden, maar het maximum van 450 uren mag niet worden overschreden voor alle sectoren samen. Daarnaast geldt er ook een maximum aantal uren per kwartaal: 190 uren voor het derde kwartaal en 100 uren voor de andere kwartalen in de sector van de socio-culturele vorming en de sector van de amateurkunsten, en 285 uren voor het derde kwartaal en 150 uren voor de andere kwartalen in de sector van de sportinitiatie of de sportactiviteiten. De maxima voor de twee categorieën van sectoren mogen

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

² Zie artikel 72, eerste lid, van de wet van 24 december 2020.

³ GwH 23 april 2020, nr. 53/2020.

⁴ Zoals gewijzigd bij het koninklijk besluit van 23 december 2021 ‘tot wijziging van een aantal bepalingen betreffende artikel 17 van 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’. Over het ontwerp dat aanleiding heeft gegeven tot dat besluit heeft de Raad van State, afdeling Wetgeving, op 8 december 2021 advies 70.597/1 uitgebracht.

gecumuleerd worden, evenwel zonder voor alle sectoren samen het maximum van 285 uren voor het derde kwartaal en 150 uren voor de andere kwartalen te overschrijden.

2.3. Het voorontwerp strekt ertoe te bepalen dat indien aan de voornoemde voorwaarden van artikel 17 van het koninklijk besluit van 28 november 1969 is voldaan, de op die activiteiten betrekking hebbende inkomsten op fiscaal vlak als diverse inkomsten worden gekwalificeerd (ontworpen artikel 90, eerste lid, 1^oter, WIB 92 – artikel 4 van het voorontwerp), die belast worden tegen een aanslagvoet van 20 %, overeenkomstig artikel 171, 3^obis, a), WIB 92, na toepassing van een forfaitaire kostenaf trek overeenkomstig artikel 97/2, eerste lid, WIB 92. Wanneer de voornoemde inkomsten voor een bepaald kalenderjaar omwille van het overschrijden van het maximumbedrag als “beroepsinkomsten” worden belast, is dat ook het geval voor het daaropvolgende kalenderjaar. Wanneer een jaargrens of een kwartaalgrens wordt overschreden, worden alle beloningen voor prestaties die in een bepaald kalenderjaar worden geleverd als beroepsinkomsten aangemerkt, dus ook de beloningen die niet onderworpen worden aan socialezekerheidsbijdragen, zoals de beloningen voor prestaties die vóór het overschrijden van de grens werden geleverd voor een andere werkgever dan diegene waarbij de grens werd overschreden (ontworpen artikel 37bis, § 2, eerste lid, WIB 92 – artikel 3 van het ontwerp).

De aan te nemen wet is van toepassing op de inkomsten die vanaf 1 januari 2022 worden verkregen (artikel 8).

BEVOEGDHEID

3. Het voorontwerp heeft betrekking op activiteiten die kunnen worden verricht in de sociaal-culturele sector en in de sportsector. De organisaties die worden vermeld in artikel 17, § 1, eerste lid, 4^o, van het koninklijk besluit van 28 november 1969, waarnaar onder meer wordt verwezen in de bij artikel 4, 1^o, van het voorontwerp ontworpen bepaling, zijn dezelfde als die in een eerdere adviesaanvraag die leidde tot advies 69.397/1 van 14 juni 2021⁵. In dat advies werd, onder randnummer 3, onder meer het volgende opgemerkt:

“In zoverre het voorontwerp daarmee het statuut van de verenigingswerker en de behandeling van de inkomsten uit het verenigingswerk op fiscaal vlak en op het vlak van de sociale zekerheid van toepassing verklaart, kan het worden ingepast in de federale bevoegdheden inzake arbeidsrecht, sociale zekerheid en inkomstenbelasting, aansprakelijkheid en verzekeringsrecht. Het betreft niettemin activiteiten in de sociaal-culturele sector die op zich behoren tot de culturele aangelegenheden waarvoor de gemeenschappen bevoegd zijn⁶ of waarvoor het Brusselse Hoofdstedelijk Gewest bevoegd is op grond van artikel 4bis van de bijzondere wet van 12 januari 1989 ‘met betrekking tot de Brusselse instellingen’.⁷

⁵ Adv.RvS 69.397/1 van 14 juni 2021 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 20 juli 2021 ‘houdende uitbreiding van het toepassingsgebied van de wet van 24 december 2020 betreffende het verenigingswerk’, *Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-2094/1.

⁶ Voetnoot 3 uit het aangehaalde advies: Artikel 4 van de wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’ (zie, onder meer wat het begrip “schone kunsten” betreft, hieronder mede begrepen de amateurkunsten, B. SEUTIN en G. VAN HAEGENDOREN (eds.), *De bevoegdheden van de gemeenschappen*, Brugge, die Keure, 2016, p. 16 e.v.).

⁷ Voetnoot 4 uit het aangehaalde advies: *Ibidem*, p. 23 e.v.

In advies 67.850/1 en 67.851/1 van 2 oktober 2020 heeft de Raad van State, afdeling Wetgeving, het volgende opgemerkt:

‘Het voorgaande neemt niet weg dat de voorgestelde regeling een aanzienlijke weerslag heeft op de sectoren waarin het verenigingsleven een belangrijk gegeven is, zoals bijvoorbeeld de sport-, de zorg- en de sociaal-culturele sector.

Zoals de Raad van State, afdeling Wetgeving, ook heeft opgemerkt ten aanzien van het voorontwerp dat de wet van 18 juli 2018 is geworden, moet de federale overheid bij de uitoefening van de thans aan de orde zijnde federale bevoegdheden het evenredigheidsbeginsel in acht nemen, en moet zij derhalve erover waken dat zij de bevoegdheidsuitoefening van de gemeenschappen en gewesten niet onmogelijk of overdreven moeilijk maakt, meer bepaald wat betreft het georganiseerd vrijwilligerswerk in een aantal sectoren. Het verdient dan ook aanbeveling om met betrekking tot de ontworpen regeling inzake het verenigingswerk in overleg te treden met de gemeenschappen en gewesten^{8, 9}.

Deze opmerking, en de erin vervatte aanbeveling om in overleg te treden met de gemeenschappen en de gewesten, geldt eveneens voor het voorliggende voorontwerp van wet.

VORMVEREISTEN

4. Het voorontwerp bevat bepalingen die betrekking hebben op het verwerken van persoonsgegevens (zie het ontworpen artikel 90, vierde lid, WB 92 – artikel 4, 2°, van het ontwerp). Gevraagd of de ontworpen regeling voor advies werd voorgelegd aan de Gegevensbeschermingsautoriteit, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Voor de regeling verenigingswerk zoals die tot 31 december 2021 van toepassing was, baseerde de fiscale administratie zich op de gegevens die door de sociale zekerheid werden ingezameld. Aanvankelijk was het de bedoeling om dit ook te doen voor de regeling verenigingsactiviteiten. In het kader van het DIMONA-besluit kan de Koning immers wijzigingen aanbrengen ‘inzake de wijze van de inzameling van de gegevens nodig voor de toepassing van de sociale zekerheid en de fiscaliteit bij de werkgevers en de sociaal verzekerden’ en kan de Koning ‘alle nuttige maatregelen nemen om de elektronische inzameling en de kwaliteit van de gegevens te bevorderen en te regelen’. Het lid met betrekking tot de inlichtingenfiche werd ingevoegd in artikel 90, WIB 92 toen bleek dat de gegevens, waarover sociale zekerheid zal beschikken in het kader van de toepassing van artikel 17, KB-RSZ, niet zullen volstaan om de fiscale regeling correct toe te passen. Om zekerheid te hebben over de identiteit van de verkrijger van de inkomsten is het gebruik van het nationaal nummer aangewezen.

Het advies van de Gegevensbeschermingsautoriteit zal worden gevraagd naar aanleiding van het nemen van het besluit dat de inhoud van het document vastlegt en waarbij mogelijks ook andere persoonsgegevens dan die die in de wet worden vermeld, zullen worden gevraagd.”

⁸ Voetnoot 5 uit het aangehaalde advies: Voetnoot 3 van het advies: Adv.RvS 62.368/1/2/3/4 van 1 december 2017 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 18 juli 2018 ‘betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie’, p. 50.

⁹ Voetnoot 6 uit het aangehaalde advies: Adv.RvS 67.850/1 en 67.851/1 van 2 oktober 2020 over een voorstel van wet dat heeft geleid tot de wet van 24 december 2020 (Parl.St. Kamer, 2019-20, nr. 55-1433/4, 6).

Met die handelwijze kan niet worden ingestemd. Artikel 36, lid 4, van de algemene verordening gegevensbescherming (AVG)¹⁰, gelezen in samenhang met artikel 57, lid 1, c), en overweging 96 van die verordening, voorziet in een verplichting om de toezichthoudende autoriteit, in dit geval de Gegevensbeschermingsautoriteit bedoeld in de wet van 3 december 2017 ‘tot oprichting van de Gegevensbeschermingsautoriteit’, te raadplegen bij het opstellen van een voorstel voor een door een nationaal parlement vast te stellen wetgevingsmaatregel, of een daarop gebaseerde regelgevingsmaatregel in verband met verwerking. Aangezien het voorliggende voorontwerp van wet bepalingen bevat in verband met verwerking, zal het advies van de Gegevensbeschermingsautoriteit nog moeten worden ingewonnen.

5. De ontworpen maatregel kan een economisch voordeel uitmaken voor de betrokken sectoren. Bijgevolg kan niet bij voorbaat worden uitgesloten dat ook organisaties met een economische dimensie onder het toepassingsgebied ervan vallen. In dat geval kan de ontworpen regeling neerkomen op een staatssteunregeling die in beginsel overeenkomstig artikel 108, lid 3, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, voorafgaandelijk moet worden aangemeld bij de Europese Commissie.¹¹

6. Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst ten gevolge van het vervullen van deze vormvereisten nog wijzigingen zou ondergaan,¹² moeten de gewijzigde of toegevoegde bepalingen, ter inachtneming van het voorschrift van artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, alsnog aan de afdeling Wetgeving worden voorgelegd.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Algemene opmerking

7.1. De ontworpen regeling heeft tot gevolg dat er een verschil in behandeling ontstaat tussen de in het voorontwerp bedoelde personen en de personen die dezelfde activiteiten verrichten binnen de betrokken sectoren, maar die niet onder de toepassing vallen van artikel 17 van het koninklijk besluit van 28 november 1969 en bijgevolg evenmin onder het fiscale stelsel dat het voorontwerp met betrekking tot die sectoren beoogt in te voeren. Dergelijk verschil in behandeling tussen de in het voorontwerp bedoelde personen en de personen die zijn tewerkgesteld in het reguliere circuit en die dezelfde activiteiten verrichten, zal moeten kunnen worden verantwoord in het licht van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel. Dit is ook het geval voor de ongelijke behandeling die voortvloeit uit bepaalde onderdelen van de ontworpen

¹⁰ Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 ‘betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG’ (algemene verordening gegevensbescherming of AVG).

¹¹ Zie ook het reeds genoemde adv.RvS 69.397/1 van 14 juni 2021, opmerking 6.

¹² Namelijk andere wijzigingen dan diegene waarvan in dit advies melding wordt gemaakt of wijzigingen die ertoe strekken tegemoet te komen aan hetgeen in dit advies wordt opgemerkt.

regeling, zoals de keuze voor het hanteren van een verschillend urenplafond al naargelang de betrokken sector.

Het grondwettelijke beginsel van de gelijkheid en de niet-discriminatie sluiten niet uit dat 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 ter zake geldende beginselen; het gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.¹³

7.2. In arrest nr. 53/2020 van 23 april 2020, waarbij de wet van 18 juli 2018 ‘betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie’ die een vrijwel identiek verschil in behandeling bevatte, werd vernietigd, stelde het Grondwettelijk Hof het volgende:

“B.6.9. De redenering dat de betrokken vergoeding voor verenigingswerkers en occasionele dienstverleners slechts bijkomstig is, is, zoals is vermeld in B.5.7, gebaseerd op ongefundeerde veronderstellingen en beantwoordt niet aan de voorwaarden die aan die statuten verbonden zijn. Zij kan het aangeklaagde verschil in behandeling bijgevolg niet verantwoorden. Zelfs indien de voormelde veronderstelling gegrond zou zijn, zou zij bovendien niet verantwoorden dat een vergoeding die voor de betrokkene ‘bijkomstig’ is, een gunstiger stelsel zou kunnen genieten dan een vergoeding die bedoeld is om in het levensonderhoud van de betrokkene te voorzien.

Ook de overweging dat het zou gaan om een beperkt aantal activiteiten die een bijzondere maatschappelijke meerwaarde bieden, terwijl er in het kader van het statuut van werknemer of als zelfstandige geen dergelijke beperking geldt wat betreft de toegestane activiteiten, beantwoordt niet het aanzienlijke verschil in behandeling wanneer het gaat om identieke activiteiten. Bovendien blijkt niet dat de activiteiten die worden opgesomd in de artikelen 3 en 20 van de wet van 18 juli 2018, alle een grotere maatschappelijke meerwaarde zouden hebben dan mogelijke andere activiteiten.”

7.3. In de memorie van toelichting bij het voorliggende voorontwerp wordt dienaangaande het volgende gesteld:

“De regering acht het verantwoord om dit specifiek fiscaal stelsel verder te laten bestaan. Het gaat hier immers ook om een eerder occasionele kleinschalige activiteit (gelet op het maximum aantal uren dat onder het stelsel kan worden gepresteerd en het maximumbedrag van de inkomsten op jaarbasis) met de focus op maatschappelijke en sociale meerwaarde (gelet op de aard van de prestaties). De verenigingsactiviteiten vinden doorgaans plaats buiten de gangbare arbeidsuren en ze leiden ook niet tot een opbouw van sociale rechten. Het doorbreken van de progressiviteit van de belasting voor de inkomsten uit verenigingsactiviteiten moet beletten dat de belastingdruk op die inkomsten een rem vormt om dergelijke maatschappelijk relevante functies op te nemen.”

¹³ 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.

7.4. De gemachtigde voegde daaraan nog het volgende toe:

“De regeling heeft tot doel om bepaalde activiteiten in de sportsector en de socio-culturele sector die maatschappelijk relevant zijn en waarvoor doorgaans een beroep gedaan wordt op personen die reeds een beroepsactiviteit hebben, studenten of gepensioneerden. De beoogde activiteiten moeten in beginsel immers doorgaan tijdens de schoolvakanties, op vrije dagen (daggedeelten) in het onderwijs of na de normale werkuren (na 16h30). Zoals uiteengezet in de memorie van toelichting is de regering van oordeel dat het verantwoord is om de progressiviteit van de belasting voor de inkomsten uit deze activiteiten te doorbreken om te beletten dat de belastingdruk op die inkomsten een rem vormt om dergelijke maatschappelijk relevante functies op te nemen.”

7.5. Gevraagd, ten slotte, naar een verantwoording voor het verschil in behandeling tussen de prestaties in het kader van de socio-culturele vorming of amateurkunsten-sector, enerzijds, en de prestaties in het kader van sportinitiatie of sportactiviteiten, anderzijds, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Dat verschil vloeit voort uit de sociale regeling. In de aanhef van het koninklijk besluit van 23 december 2021 tot wijziging van een aantal bepalingen betreffende artikel 17 van 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 wordt erop gewezen dat ‘het beroep op het mechanisme van artikel 17 door de sportsector stabiel, regelmatig en frequenter is dan de andere sectoren’ en dat dit ‘, leidt (...) tot een objectieve rechtvaardiging voor de bijzondere regel met betrekking tot het specifieke quota van uren dat voor deze sector geldt’.”

7.6. Vastgesteld moet worden dat in beginsel zowel in de memorie van toelichting als in de door de gemachtigde gegeven verantwoordingen, geen nieuwe elementen worden aangevoerd die dermate doorslaggevend zijn dat ze thans tot een andere beoordeling zouden moeten leiden dan die in het arrest nr. 53/2020 van het Grondwettelijk Hof. De conclusie is dan ook dat op grond van de verantwoording die thans voorligt – opnieuw – een ernstig voorbehoud moet worden gemaakt wat betreft de overeenstemming van de ontworpen regeling met het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel. Voor zover nuttig, kan wat dat betreft tevens worden verwezen naar de opmerkingen die met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel reeds werden gemaakt in advies 67.850/1-67.851/1 van de afdeling Wetgeving van 2 oktober 2020.¹⁴

Artikelen 3 en 4

8. De gemachtigde bevestigde dat in de bij de artikelen 3 en 4 van het voorontwerp ontworpen bepalingen moet worden verwezen naar artikel 17 van het koninklijk besluit van 28 november 1969 “gewijzigd bij het koninklijk besluit van 23 december 2021”. In het licht van het fiscale legaliteitsbeginsel is een dergelijke fixatie immers noodzakelijk.

*

¹⁴ Zie voetnoot 9. Zie eveneens het in voetnoot 5 genoemde adv.RvS 69.397/1 van 14 juni 2021, opmerkingen 8 en 10.

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 ¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2.1. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet de prévoir une alternative au régime inscrit à ce jour dans la loi du 24 décembre 2020 'relative au travail associatif', qui a cessé d'être en vigueur le 31 décembre 2021 ². La loi concernée visait à proposer une solution temporaire à la situation créée à la suite de l'annulation par la Cour constitutionnelle de la loi du 18 juillet 2018 'relative à la relance économique et au renforcement de la cohésion sociale' ³.

L'alternative en projet, qui entend créer un cadre juridique plus stable, prend le régime de sécurité sociale relatif au travail associatif inscrit à l'article 17 de 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' ⁴ comme base pour le régime fiscal des revenus issus de ce travail associatif. À cet effet, certaines dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) sont modifiées.

2.2. Conformément à l'article 17 de l'arrêté royal du 28 novembre 1969, aucune cotisation de sécurité sociale n'est due, sous certaines conditions, pour les prestations dans les secteurs de la formation socioculturelle, des arts amateurs ainsi que de l'initiation sportive ou des activités sportives. Il est prévu comme condition à cet effet qu'un maximum de 300 heures de prestations sur base annuelle sont accomplies chez un ou plusieurs employeurs dans les secteurs de la formation socioculturelle ou des arts amateurs et un maximum de 450 heures de prestations chez un ou plusieurs employeurs dans le secteur de l'initiation sportive ou des activités sportives (article 17, alinéa 3, de l'arrêté royal du 28 novembre 1969). Ces deux nombres maximums peuvent être cumulés, mais le maximum de 450 heures ne peut pas être dépassé pour tous les secteurs conjointement. Il est également prévu en outre un nombre maximum d'heures par trimestre : 190 heures pour le troisième trimestre et 100 heures pour les autres trimestres dans les secteurs de la formation socioculturelle et des arts amateurs, et 285 heures pour le troisième trimestre et 150 heures pour les autres trimestres dans le secteur de l'initiation sportive ou des activités sportives. Les nombres maximums pour les deux catégories de secteurs peuvent être cumulés, sans toutefois dépasser le maximum de 285 heures pour le troisième trimestre et 150 heures pour les autres trimestres pour tous les secteurs conjointement.

¹ S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

² Voir l'article 72, alinéa 1^{er}, de la loi du 24 décembre 2020.

³ C.C., 23 avril 2020, n° 53/2020.

⁴ Tel qu'il a été modifié par l'arrêté royal du 23 décembre 2021 'modifiant plusieurs dispositions relatives à l'article 17 de 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'. Le Conseil d'État, section de législation, a donné le 8 décembre 2021 l'avis 70.597/1 sur le projet devenu cet arrêté.

2.3. L'avant-projet vise à prévoir que si les conditions précitées de l'article 17 de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 sont remplies, les revenus ayant trait à ces activités sont qualifiés de revenus divers sur le plan fiscal (article 90, alinéa 1^{er}, 1^o*ter*, en projet, du CIR 92 – article 4 de l'avant-projet), qui sont taxés au taux d'imposition de 20 %, conformément à l'article 171, 3^o*bis*, a), du CIR 92, après application d'une déduction forfaitaire des coûts conformément à l'article 97/2, alinéa 1^{er}, du CIR 92. Lorsque les revenus précités pour une année civile déterminée sont taxés en tant que « revenus professionnels » en raison du dépassement du montant maximum, il en ira de même pour l'année civile suivante. Lorsqu'une limite annuelle ou une limite trimestrielle est dépassée, toutes les rétributions pour les prestations accomplies pendant une année civile déterminée sont qualifiées de revenus professionnels, y compris donc les rétributions qui ne sont pas soumises aux cotisations sociales, telles que les rétributions pour les prestations accomplies avant le dépassement de la limite pour un employeur autre que celui chez qui la limite a été dépassée (article 37*bis*, § 2, alinéa 1^{er}, en projet, du CIR 92 – article 3 du projet).

La loi dont l'adoption est envisagée s'applique aux revenus recueillis à partir du 1^{er} janvier 2022 (article 8).

COMPÉTENCE

3. L'avant-projet concerne des activités qui peuvent être exercées dans le secteur socioculturel et dans le secteur sportif. Les organisations mentionnées à l'article 17, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 4^o, de l'arrêté royal du 28 novembre 1969, auquel se réfère notamment la disposition en projet à l'article 4, 1^o, de l'avant-projet, sont les mêmes que celles qui figuraient dans une demande d'avis antérieure qui a donné lieu à l'avis 69.397/1 du 14 juin 2021⁵. Dans cet avis, au point 3, il a notamment été observé ce qui suit :

« Dans la mesure où l'avant-projet, ce faisant, rend applicable le statut du travailleur associatif et le traitement des revenus du travail associatif sur le plan fiscal et sur celui de la sécurité sociale, il peut s'inscrire dans les compétences fédérales touchant au droit du travail, à la sécurité sociale et à l'impôt sur les revenus, au droit de la responsabilité et de l'assurance. Il s'agit néanmoins d'activités s'inscrivant dans le secteur socioculturel qui, en soi, relèvent des matières culturelles pour lesquelles les communautés sont compétentes⁶ ou pour lesquelles la Région de Bruxelles-Capitale est compétente sur la base de l'article 4*bis* de la loi spéciale du 12 janvier 1989 'relative aux Institutions bruxelloises'⁷.

Dans son avis 67.850/1 et 67.851/1 du 2 octobre 2020, le Conseil d'État, section de législation, a formulé les observations suivantes :

⁵ Avis C.E. 69.397/1 du 14 juin 2021 sur un avant-projet devenu la loi du 20 juillet 2021 'portant extension du champ d'application de la loi du 24 décembre 2020 relative au travail associatif', *Doc. parl.*, Chambre, 2020-21, n° 55-2094/1.

⁶ *Note 3 de l'avis cité* : Article 4 de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles' (voir, notamment, en ce qui concerne la notion de « beaux-arts », en ce compris les arts amateurs, B. SEUTIN et G. VAN HAEGENDOREN (éds.), *De bevoegdheden van de gemeenschappen*, Bruges, Die Keure, 2016, pp. 16 et suivantes).

⁷ *Note 4 de l'avis cité* : Ibidem, pp. 23 et suivantes.

‘Il n’en demeure pas moins que la réglementation proposée a une incidence considérable sur des secteurs dans lesquels la vie associative constitue un élément important, tels par exemple le secteur du sport, celui des soins et le secteur socioculturel.

Comme le Conseil d’État, section de législation, l’a également observé en ce qui concerne l’avant-projet devenu la loi du 18 juillet 2018, lors de l’exercice des compétences fédérales qui sont ici en cause, l’autorité fédérale devra avoir égard au principe de proportionnalité, et elle doit dès lors veiller à ce que l’exercice des compétences des communautés et des régions ne soit pas rendue impossible ou exagérément difficile, notamment en ce qui concerne le volontariat organisé dans un certain nombre de secteurs. Il est dès lors fortement recommandé d’organiser une concertation avec les communautés et les régions en ce qui concerne le travail associatif⁸ »⁹.

Cette observation, et la recommandation qu’elle comporte d’organiser une concertation avec les communautés et les régions, vaut également pour l’avant-projet de loi examiné.

FORMALITÉS

4. L’avant-projet contient des dispositions concernant le traitement de données à caractère personnel (voir l’article 90, alinéa 4, en projet, du CIR 92 – article 4, 2°, du projet). À la question de savoir si le régime en projet a été soumis pour avis à l’Autorité de protection des données, le délégué a répondu ce qui suit :

« Voor de regeling verenigingswerk zoals die tot 31 december 2021 van toepassing was, baseerde de fiscale administratie zich op de gegevens die door de sociale zekerheid werden ingezameld. Aanvankelijk was het de bedoeling om dit ook te doen voor de regeling verenigingsactiviteiten. In het kader van het DIMONA-besluit kan de Koning immers wijzigingen aanbrengen ‘inzake de wijze van de inzameling van de gegevens nodig voor de toepassing van de sociale zekerheid en de fiscaliteit bij de werkgevers en de sociaal verzekerden’ en kan de Koning ‘alle nuttige maatregelen nemen om de elektronische inzameling en de kwaliteit van de gegevens te bevorderen en te regelen’. Het lid met betrekking tot de inlichtingenfiche werd ingevoegd in artikel 90, WIB 92 toen bleek dat de gegevens, waarover sociale zekerheid zal beschikken in het kader van de toepassing van artikel 17, KB-RSZ, niet zullen volstaan om de fiscale regeling correct toe te passen. Om zekerheid te hebben over de identiteit van de verkrijger van de inkomsten is het gebruik van het nationaal nummer aangewezen.

Het advies van de Gegevensbeschermingsautoriteit zal worden gevraagd naar aanleiding van het nemen van het besluit dat de inhoud van het document vastlegt en waarbij mogelijks ook andere persoonsgegevens dan die die in de wet worden vermeld, zullen worden gevraagd ».

⁸ Note 5 de l’avis cité : Note 3 de l’avis : Avis C.E. 62.368/1/2/3/4 du 1^{er} décembre 2017 sur un avant-projet devenu la loi du 18 juillet 2018 ‘relative à la relance économique et au renforcement de la cohésion sociale’, p. 124.

⁹ Note 6 de l’avis cité : Avis C.E. 67.850/1 et 67.851/1 du 2 octobre 2020 sur une proposition de loi devenue la loi du 24 décembre 2020 (Doc. parl., Chambre, 2019-20, n° 55-1433/4, p. 6).

On ne peut pas se rallier à cette façon de procéder. L'article 36, paragraphe 4, du règlement général sur la protection des données (RGPD)¹⁰, combiné avec l'article 57, paragraphe 1, c), et le considérant 96 de ce règlement, impose de consulter l'autorité de contrôle, en l'occurrence l'Autorité de protection des données visée dans la loi du 3 décembre 2017 'portant création de l'Autorité de protection des données', dans le cadre de l'élaboration d'une proposition de mesure législative devant être adoptée par un parlement national, ou d'une mesure réglementaire fondée sur une telle mesure législative, qui se rapporte au traitement. Dès lors que l'avant-projet de loi à l'examen contient des dispositions relatives au traitement, l'avis de l'Autorité de protection des données devra encore être recueilli.

5. La mesure en projet peut constituer un avantage économique pour les secteurs concernés. Par conséquent, il ne peut être exclu *a priori* que des organisations à dimension économique entrent également dans son champ d'application. Dans ce cas, le régime en projet peut être considéré comme une aide d'État qui doit en principe être notifiée au préalable à la Commission européenne, conformément à l'article 108, paragraphe 3, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne¹¹.

6. Si l'accomplissement de ces formalités devait encore donner lieu à des modifications du texte soumis au Conseil d'État¹², les dispositions modifiées ou ajoutées devraient être soumises à la section de législation, conformément à la prescription de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État.

EXAMEN DU TEXTE

Observation générale

7.1. Le régime en projet a pour effet de créer une différence de traitement entre les personnes visées dans l'avant-projet et celles qui exercent les mêmes activités dans les secteurs concernés, mais qui ne relèvent pas de l'application de l'article 17 de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 et, partant, pas non plus du régime fiscal que l'avant-projet tend à instaurer en ce qui concerne ces secteurs. Une telle différence de traitement entre les personnes visées dans l'avant-projet et les personnes occupées dans le circuit régulier et qui exercent les mêmes activités devra pouvoir être justifiée à la lumière du principe d'égalité garanti par la Constitution. Tel est également le cas pour la différence de traitement résultant de certains éléments du régime en projet, comme le choix d'appliquer un plafond d'heures différent selon le secteur concerné.

Le principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose

¹⁰ Règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 'relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE' (règlement général sur la protection des données ou RGPD).

¹¹ Voir aussi l'avis C.E. 69.397/1 du 14 juin 2021 précité, observation 6.

¹² À savoir d'autres modifications que celles dont fait état le présent avis ou que celles visant à répondre aux observations formulées dans le présent avis.

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 ; le principe d'égalité est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé¹³.

7.2. Dans l'arrêt n° 53/2020 du 23 avril 2020, qui a annulé la loi du 18 juillet 2018 'relative à la relance économique et au renforcement de la cohésion sociale', qui contenait une différence de traitement quasiment identique, la Cour constitutionnelle a jugé ce qui suit :

« B.6.9. Le raisonnement selon lequel l'indemnisation visée pour les travailleurs associatifs et pour les prestataires de services occasionnels n'est que secondaire est, comme il a été dit en B.5.7, basé sur des suppositions non fondées, et ne répond pas aux conditions qui sont liées à ces statuts. Il ne saurait dès lors justifier la différence de traitement dénoncée. Même si la supposition précitée était fondée, elle ne justifierait pas, en outre, qu'une indemnisation qui est 'complémentaire' pour l'intéressé, puisse relever d'un régime plus favorable qu'une indemnisation censée permettre à l'intéressé de pourvoir à ses besoins.

La considération selon laquelle il s'agirait d'un nombre limité d'activités offrant une plus-value sociale particulière, alors que, dans le cadre du statut de travailleur salarié ou de travailleur indépendant, une telle limitation ne vaut pas en ce qui concerne les activités autorisées, ne justifie pas davantage la différence de traitement significative lorsqu'il s'agit d'activités identiques. En outre, il n'apparaît pas que toutes les activités qui sont énumérées aux articles 3 et 20 de la loi du 18 juillet 2018 apporteraient une plus-value sociale plus importante que d'éventuelles autres activités ».

7.3. À cet égard, l'exposé des motifs de l'avant-projet à l'examen indique ce qui suit :

« Le gouvernement estime qu'il est justifié de maintenir ce régime fiscal spécifique. En effet, ici aussi il s'agit d'une activité plutôt occasionnelle et d'une durée limitée (vu le nombre maximal d'heures pouvant être effectuées dans le cadre du régime et le montant maximum des revenus sur base annuelle) avec un accent sur sa plus-value sociétale et sociale (vu la nature des prestations). Les activités d'association se déroulent généralement en dehors des heures de travail normales et elles ne conduisent pas non plus à la constitution de droits sociaux. La rupture de la progressivité de l'impôt sur les revenus d'activités d'association doit permettre d'éviter que la charge fiscale sur ces revenus constitue un frein à l'exercice de ces fonctions socialement pertinentes ».

7.4. Le délégué a encore ajouté ce qui suit :

« De regeling heeft tot doel om bepaalde activiteiten in de sportsector en de socio-culturele sector die maatschappelijk relevant zijn en waarvoor doorgaans een beroep gedaan wordt op personen die reeds een beroepsactiviteit hebben, studenten of gepensioneerden. De beoogde activiteiten moeten in beginsel immers doorgaan tijdens de schoolvakanties, op vrije dagen (daggedeelten) in het onderwijs of na de normale werkuren (na 16h30). Zoals uiteengezet in de memorie van toelichting is de regering van oordeel dat het verantwoord is om de progressiviteit van de belasting voor de inkomsten

¹³ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle. Voir par exemple C.C., 17 juillet 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.

uit deze activiteiten te doorbreken om te beletten dat de belastingdruk op die inkomsten een rem vormt om dergelijke maatschappelijk relevante functies op te nemen ».

7.5. Invité, enfin, à justifier la différence de traitement entre les prestations dans le cadre de la formation socioculturelle ou du secteur des arts amateurs, d'une part, et les prestations dans le cadre de l'initiation sportive ou des activités sportives, le délégué a répondu en ces termes :

« Dat verschil vloeit voort uit de sociale regeling. In de aanhef van het koninklijk besluit van 23 december 2021 tot wijziging van een aantal bepalingen betreffende artikel 17 van 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 wordt erop gewezen dat 'het beroep op het mechanisme van artikel 17 door de sportsector stabiel, regelmatig en frequenter is dan de andere sectoren' en dat dit ' leidt (...) tot een objectieve rechtvaardiging voor de bijzondere regel met betrekking tot het specifieke quota van uren dat voor deze sector geldt' ».

7.6. Force est de constater qu'en principe, tant l'exposé des motifs que les justifications données par le délégué n'invoquent pas d'éléments nouveaux à ce point déterminants qu'ils devraient actuellement donner lieu à une autre appréciation que celle de l'arrêt n° 53/2020 de la Cour Constitutionnelle. Il y a donc lieu de conclure que sur la base de la justification présentement à l'examen, il convient – à nouveau – de formuler une sérieuse réserve en ce qui concerne la conformité du régime en projet avec le principe d'égalité constitutionnel. Pour autant que de besoin, il peut également être renvoyé à cet égard aux observations qui ont déjà été formulées au sujet du principe d'égalité dans l'avis 67.850/1-67.851/1 de la section de législation du 2 octobre 2020 ¹⁴.

Articles 3 et 4

8. Le délégué a confirmé que les dispositions en projet aux articles 3 et 4 de l'avant-projet doivent viser l'article 17 de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 « modifié par l'arrêté royal du 23 décembre 2021 ». En effet, une telle disposition figée est nécessaire au regard du principe d'égalité en matière fiscale.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Wilfried VAN VAERENBERGH

¹⁴ Voir la note 9. Voir également l'avis C.E. 69.397/1 du 14 juin 2021 cité dans la note 5, observations 8 et 10.