



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 62.233/1/3
van 14 november 2017

avis 62.233/1/3
du 14 novembre 2017

over

sur

een voorontwerp van wet
‘betreffende de invoering van
een mobiliteitsvergoeding’

un avant-projet de loi
‘concernant l’instauration
d’une allocation de mobilité’

Op 4 oktober 2017 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 ‘betreffende de invoering van een mobiliteitsvergoeding’.

De artikelen 1 tot 8, 10 tot 21 en 33 tot 35 zijn door de eerste kamer onderzocht op 26 oktober 2017. De kamer was samengesteld uit Marnix VAN DAMME, kamervoorzitter, Wilfried VAN VAERENBERGH en Chantal BAMPS, staatsraden, Johan PUT, assessor, 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.

De artikelen 1 tot 3, 9, 22 tot 33 en 35 zijn door de derde kamer onderzocht op 31 oktober 2017. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraden, Bruno PEETERS, assessor, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE en Jonas RIEMSLAGH, auditeurs.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 14 november 2017.

*

Le 4 octobre 2017, 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 'concernant l'instauration d'une allocation de mobilité'.

Les articles 1^{er} à 8, 10 à 21 et 33 à 35 ont été examinés par la première chambre le 26 octobre 2017. La chambre était composée de Marnix VAN DAMME, président de chambre, Wilfried VAN VAERENBERGH et Chantal BAMPS, conseillers d'État, Johan PUT, assesseur, 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.

Les articles 1^{er} à 3, 9, 22 à 33 et 35 ont été examinés par la troisième chambre le 31 octobre 2017. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseillers d'État, Bruno PEETERS, assesseur, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE et Jonas RIEMSLAGH, auditeurs.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 14 novembre 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 rechtsgrond,¹ alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

2.1. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe een regeling in te voeren voor het toekennen van een mobiliteitsvergoeding. Een mobiliteitsvergoeding is “het bedrag dat de werknemer ontvangt van zijn werkgever in ruil voor het inleveren van zijn bedrijfswagen en waarop de fiscale, sociaalrechtelijke en arbeidsrechtelijke regels van toepassing zijn zoals in deze wet bepaald” (artikel 3, 2°, van het ontwerp). De mobiliteitsvergoeding wordt op fiscaal vlak en op het vlak van de bijdragen voor de sociale zekerheid op dezelfde wijze behandeld als een bedrijfswagen.

2.2. Het ontwerp bepaalt de voorwaarden voor de invoering, de toekenning en de geldigheid van de mobiliteitsvergoeding (artikelen 4 tot 7), alsook de juridische gevolgen, de duur, de omvang en het statuut ervan (artikelen 8 tot 15). Daarnaast bevat het ontwerp wijzigingsbepalingen op het vlak van het arbeidsrecht (artikelen 16 en 17), het sociaalzekerheidsrecht (artikelen 18 tot 21) en het fiscaal recht (artikelen 22 tot 32). Inbreuken op de autonome bepalingen van het ontwerp hebben het verval van de sociaalrechtelijke en fiscaalrechtelijke behandeling van de mobiliteitsvergoeding ingevoerd bij de artikelen 18 tot 32 van de aan te nemen wet tot gevolg, alsook de toepassing van de sociaalrechtelijke en fiscale sanctiebepalingen (artikel 33). De Koning wordt belast met de uitvoering van de artikelen 5, § 5, 12 en 16 van de aan te nemen wet (artikel 34), die in werking treedt op 1 januari 2018 (artikel 35).

VORMVEREISTEN

3. Artikel 15 van de wet van 25 april 1963 ‘betreffende het beheer van de instellingen van openbaar nut voor sociale zekerheid en sociale voorzorg’ luidt:

“Behoudens in spoedeisende gevallen onderwerpt de Minister van Tewerkstelling en Arbeid of de Minister van Sociale Voorzorg aan het advies, hetzij van de Nationale Arbeidsraad, hetzij van het beheerscomité, elk voorontwerp van wet of ontwerp van organiek besluit of verordening tot wijziging van de wetten of verordeningen, met de toepassing waarvan de instelling belast is of betreffende het personeelskader en de structuur van de instelling.

Het beheerscomité geeft binnen één maand zijn advies. Op verzoek van de Minister, kan deze termijn tot tien vrije dagen verminderd worden.

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

Indien de Minister de dringendheid inroept, brengt hij de voorzitter van het beheerscomité hiervan op de hoogte.”

De bepalingen opgenomen in de artikelen 18 tot 21 van het ontwerp regelen het sociaalrechtelijke statuut van de mobiliteitsvergoeding en strekken er in dat verband toe wijzigingen aan te brengen in de artikelen 14 en 45 van de wet van 27 juni 1969 ‘tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders’ en in de artikelen 23 en 38 van de wet van 29 juni 1981 ‘houdende de algemene beginselen van de sociale zekerheid voor werknemers’. Overeenkomstig voornoemd artikel 15 van de wet van 25 april 1963 dienen deze bepalingen om advies te worden voorgelegd aan hetzij de Nationale Arbeidsraad, hetzij het beheerscomité van de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid.

Uit de aan de Raad van State bezorgde documenten blijkt niet dat het betrokken advies is ingewonnen, noch dat een beroep wordt gedaan op het spoedeisend karakter van de ontworpen regeling om dergelijk advies niet in te winnen.

Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst ten gevolge van de naleving van voormelde vormvereiste nog wijzigingen zou ondergaan, moeten de gewijzigde bepalingen, ter inachtneming van het voorschrift van artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, voor een nieuw onderzoek aan de afdeling Wetgeving worden voorgelegd.

ALGEMENE OPMERKINGEN BETREFFENDE HET GELIJKHEIDSBEGINSEL

Algemene situering

4.1. Luidens artikel 3, 2°, van het ontwerp is de mobiliteitsvergoeding het bedrag dat de werknemer ontvangt van zijn werkgever in ruil voor het inleveren van zijn bedrijfswagen en waarop de fiscale, sociaalrechtelijke en arbeidsrechtelijke regels van toepassing zijn zoals bepaald in het ontwerp. Uit de memorie van toelichting blijkt dat het de bedoeling is om aan de mobiliteitsvergoeding “hetzelfde sociale en fiscale gunstige statuut” te geven als dat van de bedrijfswagen.² Een mobiliteitsvergoeding kan bovendien enkel worden toegekend aan werknemers die voordien over een bedrijfswagen beschikten.³

Uit de memorie van toelichting blijkt dat men met het invoeren van de regeling inzake de mobiliteitsvergoeding iets wil doen aan het mobiliteitsprobleem, meer bepaald door een alternatief te bieden voor het ter beschikking stellen door de werkgever van een voertuig dat de werknemer voor zijn privéverplaatsingen mag gebruiken:

“Om op korte termijn iets te doen aan de prominente rol van de bedrijfswagen in België, moet er een alternatief geboden worden, dat op het vlak van de loonkost concurrentieel kan zijn met de bedrijfswagen. Alleen zo’n alternatief kan ervoor zorgen

² Memorie van toelichting bij het ontwerp, p. 8-9.

³ Artikelen 4 en 5 van het ontwerp.

dat werknemers vrijwillig hun bedrijfswagen inruilen ten voordele van andere, meer duurzame vervoersmiddelen.”⁴

Vooraf moet worden opgemerkt dat de term “mobiliteitsvergoeding” de lading echter niet helemaal lijkt te dekken. Aangezien het gaat om een geldelijke compensatie die men krijgt telkens als men als werknemer zijn bedrijfswagen verruult voor de (in principe) doorlopende vergoeding en die men volledig vrij kan besteden, lijkt de term “inruilvergoeding” een meer gepaste benaming voor hetgeen wordt beoogd.

4.2. Doordat het niet om een aflopende regeling gaat, maar integendeel om een regeling die vatbaar is voor herhaalde toepassing, en doordat de besteding van de mobiliteitsvergoeding niet aan beperkende voorwaarden wordt gekoppeld, is het zeer de vraag of het om een adequaat middel gaat om de vooropgestelde doelstelling inzake duurzame mobiliteit te bereiken.

In een aantal gevallen zal meer duurzaamheid worden bereikt, maar er is geen garantie dat de mobiliteitsvergoeding in alle gevallen effectief wordt gebruikt voor meer duurzame vervoersmiddelen.

Vooreerst is het de werknemer op basis van de ontworpen bepalingen immers toegestaan om zijn bedrijfswagen te verruilen voor een mobiliteitsvergoeding en zich daarmee een privéwagen aan te schaffen voor zijn woon-werkverplaatsingen.

Voorts is het mogelijk om naderhand, bijvoorbeeld na een promotie, in plaats van de mobiliteitsvergoeding opnieuw een (in voorkomend geval grotere en minder duurzame) bedrijfswagen ter beschikking te krijgen, die dan na verloop van tijd opnieuw kan worden verruild voor een (in voorkomend geval hogere) mobiliteitsvergoeding.

Ten slotte is het niet ondenkbaar dat wie door middel van het openbaar vervoer (nu reeds) sneller op het werk geraakt dan met de wagen, wel geneigd zal zijn om een mobiliteitsvergoeding te verkiezen boven een bedrijfswagen. Wie daarentegen niet sneller op het werk geraakt met het openbaar vervoer dan met de wagen, zal wellicht veeleer opteren voor het behoud van de bedrijfswagen. Indien dat effectief het geval zou blijken te zijn, zou de ontworpen maatregel op onvolkomen wijze tegemoetkomen aan de beoogde doelstelling.

Bespreking

4.3. De vraag rijst dan ook of de ontworpen regeling inzake het omzetten van het voordeel van een bedrijfswagen naar het voordeel van een mobiliteitsvergoeding, wat betreft de fiscaal- en sociaalrechtelijke aspecten ervan, in overeenstemming kan worden geacht met de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie, neergelegd in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, alsmede, wat specifiek het gelijkheidsbeginsel in fiscale

⁴ Dit spoort met artikel 7bis van de Grondwet, waarin wordt bepaald dat de federale Staat, de gemeenschappen en de gewesten bij de uitoefening van hun respectieve bevoegdheden de doelstellingen nastreven van een duurzame ontwikkeling.

aangelegenheden betreft, in artikel 172 van de Grondwet.⁵ Meer bepaald rijst de vraag of de ontworpen omzettingsregeling geen ongelijke behandeling tot gevolg heeft die niet verenigbaar is met de voornoemde beginselen.

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.⁶

4.3.1. De Raad van State, afdeling Wetgeving, wenst in dat verband te herinneren aan het advies dat eerder dit jaar is uitgebracht over diverse wetsvoorstellen en amendementen die ertoe strekken de maaltijdcheques of de ecocheques te vervangen door een “nettovergoeding”, die dezelfde gunstige fiscaal- en sociaalrechtelijke behandeling zou genieten als de maaltijdcheques of de ecocheques. Aan dat advies wordt immers uitdrukkelijk gerefereerd in de memorie van toelichting bij het voorliggende ontwerp, in het licht van de voor de ontworpen regeling te geven verantwoording met betrekking tot de overeenstemming ervan met het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel:⁷

“3.4. Uit de betrokken bepalingen op het vlak van de fiscaliteit⁸ en de sociale zekerheid⁹ dient te worden afgeleid dat de maaltijdcheques en 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

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.

⁶ 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.

⁷ Adv.RvS 61.016/1 en 61.017/1 van 21 maart 2017 over een wetsvoorstel ‘betreffende de vervanging van de ecocheques door een nettovergoeding’ en over amendementen, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54-2287/3; adv.RvS 61.018/1 van 21 maart 2017 over een wetsvoorstel ‘tot wijziging van de wetgeving wat de vervanging van ecocheques door een nettobonus betreft’, *Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-842/2.

⁸ *Voetnoot in de geciteerde tekst:* 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, 2 en 4, WIB 92, dat de voorwaarden bepaalt waaraan de maaltijdcheques en 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; artikel 53, 14°, WIB 92, dat bepaalt dat (in hoofde van de werkgever) niet als beroepskosten worden aangemerkt “de in artikel 38, § 1, eerste lid, 11° en 25°, bedoelde voordelen met uitzondering van de in voorkomend geval tot 2 EUR per maaltijdcheque beperkte tussenkomst van de werkgever of de onderneming in de maaltijdcheques wanneer die tussenkomst voldoet aan de in artikel 38/1 gestelde voorwaarden”.

⁹ *Voetnoot in de geciteerde tekst:* Zie in dat verband inzonderheid de artikelen 19bis en 19quater van het koninklijk besluit van 28 november 1969, die met betrekking tot respectievelijk de maaltijdcheques en de ecocheques bepalen dat het voordeel toegekend onder die vorm wordt beschouwd als loon tenzij er wordt voldaan aan een aantal voorwaarden.

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 maaltijdcheques en 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 maaltijdcheques en de ecocheques, en de vervanging van deze cheques door respectievelijk een maaltijdvergoeding en een ecovergoeding 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 geconcipeerde vergoedingen 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 vergoedingen 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 verschillen de voornoemde vergoedingen 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.

3.5. Uit hetgeen voorafgaat moet worden geconcludeerd dat de voorgestelde regeling, met inbegrip van de erop betrekking hebbende amendementen, minstens reeds wat het hiervoor onderzochte aspect ervan betreft,¹⁰ problematisch is in het licht van het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel.

Indien de indieners van het voorstel van wet en de amendementen 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.”

In dat advies kwam de Raad van State in essentie tot de conclusie dat de “nettovergoeding” die in de plaats zou komen van de maaltijdcheques of de ecocheques niet wezenlijk verschilt van de toekenning van het gewone loon en dat, aangezien deze vergoeding, in tegenstelling tot de maaltijdcheques en de ecocheques, vrij en zonder wezenlijke voorwaarden kan worden aangewend, het verschil in behandeling op het vlak van fiscaliteit en socialezekerheidsbijdragen niet langer kan worden verantwoord.

4.3.2. De ontworpen regeling voorziet, in tegenstelling tot de regeling inzake de omzetting van de maaltijdcheques en de ecocheques, weliswaar niet in een volledige vrijstelling

¹⁰ Voetnoot in de geciteerde tekst: 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 geconcipeerde vergoedingen en de daaraan gekoppelde fiscaal- en socialezekerheidsrechtelijke regeling niet tevens nopen tot een heroverweging van andere bestaande regelingen op dat vlak.

op het vlak van fiscaliteit en sociale zekerheidsbijdragen, maar voorziet wel – zoals in de memorie van toelichting meermaals wordt bevestigd – in een regime dat aanzienlijk gunstiger is dan dat voor het gewone loon. In de memorie van toelichting wordt in dat verband onder meer het volgende vooropgesteld:

“In het huidige wetsontwerp hebben we ook te maken met de omvorming van een niet-geldelijk voordeel met een gunstig sociaal en fiscaal statuut, naar een bedrag in geld dat hetzelfde voordelige statuut zou moeten behouden.

Naar de feiten toe gaat het hier dus om een gelijkaardige situatie maar in tegenstelling tot de omvorming van de cheques, is er hier wel degelijk sprake van een objectieve en redelijke verantwoording voor deze verschillende behandeling op sociaal en fiscaal vlak van het geldbedrag.”

In de memorie van toelichting wordt die “objectieve en redelijke verantwoording” als volgt verwoord:

“De omvorming van de bedrijfswagen naar een mobiliteitsvergoeding heeft als enig doel de werknemers (en werkgevers) ertoe aan te zetten minder gebruik te maken van de wagen in het verkeer. Dat doel beantwoordt aan een huidig maatschappelijk probleem dat vrij acuut is. Het gaat daarbij dan niet alleen om de verkeerscongestie en de daarmee gepaard gaande economische schade, maar ook om de gezondheidsproblemen die het overmatig en steeds toenemend gebruik van wagens veroorzaken, onder meer door het fijn stof dat ze verspreiden. Het verminderen van het wagenpark in het verkeer, is daarvoor de enige oplossing. Het uit het verkeer nemen van bedrijfswagens via de mobiliteitsvergoeding, beantwoordt helemaal aan dat doel.

De enige aansporing die aan de werknemers kan gegeven worden om hun wagen vrijwillig niet te gebruiken is een financiële prikkel. Aan het bedrag van de mobiliteitsvergoeding hetzelfde sociale en fiscale gunstige statuut geven, zorgt ervoor dat de werknemer niet meer louter en alleen omwille van dit voordelige statuut gehecht blijft aan zijn bedrijfswagen. De mobiliteitsvergoeding geeft hem immers hetzelfde sociaal en fiscaal voordeel zodat hij ongedwongen kan opteren voor alternatieve verkeersmodi.

Het feit overigens dat dit ontwerp principieel uitgaat van de onverenigbaarheid van de mobiliteitsvergoeding met een tussenkomst van de werkgever in de kosten van verplaatsing tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling, noopt de werknemer die zijn bedrijfswagen heeft ingeruild, zijn mobiliteitsvergoeding daadwerkelijk te gebruiken om zijn woon-werkverplaatsingen te financieren. Er is m.a.w. een duidelijk verband tussen de mobiliteitsvergoeding en alternatieve duurzame vervoersmodi. (...).

Werknemers met een mobiliteitsvergoeding kunnen *de facto* m.a.w. niet anders dan dit budget te gebruiken om hun verplaatsingen zelf te financieren. Het fiscaal en sociaal gunstige regime van de mobiliteitsvergoeding zet hen er bovendien extra toe aan die verplaatsingen ook op een duurzame wijze te doen.”

4.3.3. De met het ontwerp beoogde “mobiliteitsvergoeding” heeft weliswaar tot doel om bepaalde werkgerelateerde en persoonlijke mobiliteitsbehoeften te lenigen, maar voor het overige worden geen voorwaarden gesteld wat betreft de concrete besteding van die vergoeding door de werknemer. Daaruit dient te worden afgeleid dat over de mobiliteitsvergoeding vrij door de werknemer kan worden beschikt, dus niet noodzakelijk voor het lenigen van mobiliteitsbehoeften, en dat zij in dat opzicht vergelijkbaar is met het gewone loon, waarover eveneens vrij kan worden beschikt.

Weliswaar zou er van uitgegaan kunnen worden, zoals in de memorie van toelichting wordt vooropgesteld, dat de mobiliteitsvergoeding *de facto* zal worden aangewend om verplaatsingen te financieren, doch deze vaststelling geldt ook voor het gewone loon, waarvan redelijkerwijs moet worden aangenomen dat een gedeelte ervan *de facto* eveneens wordt aangewend voor verplaatsingen.

In de memorie van toelichting wordt in dat verband gewezen op het doel van de ontworpen maatregel, namelijk “de werknemers (en werkgevers) ertoe aanzetten minder gebruik te maken van de wagen in het verkeer”. Die doelstelling wordt in verband gebracht met het maatschappelijk probleem van verkeerscongestie, de daarmee gepaard gaande economische schade, en gezondheidsproblemen die het overmatig en steeds toenemend gebruik van wagens veroorzaken, onder meer door het fijn stof dat ze verspreiden. Nog volgens de memorie is “het verminderen van het wagenpark in het verkeer, (...) daarvoor de enige oplossing” en beantwoordt “het uit het verkeer nemen van bedrijfswagens via de mobiliteitsvergoeding, (...) helemaal aan dat doel”.

4.3.4. Ermee rekening houdend, onder meer, dat (1) het bestaande voordelige statuut van de bedrijfswagens ongewijzigd wordt behouden, (2) de ontworpen maatregel uitgaat van de vrijwilligheid van werkgever en werknemer, (3) de keuze voor het omzetten van het voordeel van een bedrijfswagen in een mobiliteitsvergoeding niet onomkeerbaar is, (4) ingeval meerdere bedrijfswagens de werknemer ter beschikking staan, het verkrijgen van een mobiliteitsvergoeding voor één bedrijfswagen het gebruik van de andere bedrijfswagens niet uitsluit, (5) er geen relatie is tussen de mobiliteitsbehoeften van de betrokken werknemer en het bedrag van de mobiliteitsvergoeding, dat immers gebaseerd is op de catalogusprijs van de laatste bedrijfswagen, (6) het vrij kunnen beschikken over de mobiliteitsvergoeding geen enkele waarborg biedt dat daarmee ook effectief “alternatieve duurzame verkeersmodi” worden aangewend, en (7) in de toelichting bij het ontwerp geen onderbouwde elementen zijn terug te vinden die het aannemelijk maken dat er een aantoonbaar verband is tussen de ontworpen maatregel en het beoogde doel ervan, namelijk minder wagens in het verkeer brengen en op die wijze een afname realiseren van de verkeerscongestie en de daarmee samenhangende gezondheids-, economische- en andere problemen, rijzen er volgens de Raad van State, afdeling Wetgeving, ernstige twijfels nopens de pertinentie van de ontworpen maatregel in het licht van de doelstelling ervan.

4.3.5. Daar komt nog bij dat de ontworpen regeling niet is opgevat als een tijdelijke en uitdovende maatregel die er enkel op gericht is om een gedragswijziging op het vlak van mobiliteit tot stand te brengen, maar dat ze integendeel een permanent karakter heeft, met als gevolg dat voor onbepaalde duur een regeling in het leven wordt geroepen die een verschil in behandeling creëert tussen personen die zich in een vergelijkbare situatie bevinden, al naargelang zij al dan niet naast het vrij te besteden gewone loon kunnen beschikken over een eveneens vrij te besteden mobiliteitsvergoeding met evenwel een fiscaal- en sociaalrechtelijk gunstiger regime.

De Raad van State meent dan ook dat ernstig kan worden betwijfeld of er een redelijk verband van evenredigheid kan worden aangetoond tussen de gevolgen van de aangewende middelen en het beoogde doel van de regeling. Zo rijst de vraag of dit doel niet kan worden verwezenlijkt door alternatieve maatregelen die niet of niet in dezelfde mate een ongelijke behandeling inhouden. In dat verband rijst ook de vraag of de doelstelling niet op een

meer adequate – en duurzame – wijze kan worden bereikt dan door het louter aanbieden van een bijkomende keuze aan de betrokken werknemers en werkgevers.

Bijzondere aspecten

4.4. Daarnaast bevat het ontwerp een aantal bepalingen waardoor een verschil in behandeling wordt gecreëerd tussen verscheidene categorieën van personen.

4.4.1. Artikel 4, § 2, van het ontwerp bepaalt dat de werkgever de mobiliteitsvergoeding eerst kan invoeren dan nadat hij gedurende een ononderbroken periode van minstens 36 maanden, onmiddellijk voorafgaand aan de invoering van de mobiliteitsvergoeding, één of meerdere bedrijfswagens ter beschikking heeft gesteld van één of meerdere werknemers. Voor de werkgever die minder dan 36 maanden actief is, volstaat het dat één of meerdere bedrijfswagens worden ter beschikking gesteld van één of meerdere werknemers op het ogenblik van de invoering van de mobiliteitsvergoeding (artikel 4, § 3).

4.4.2. Een vergelijkbare voorwaarde geldt voor de werknemer. Deze laatste kan op grond van artikel 5, § 2, van het ontwerp eerst een aanvraag indienen voor een mobiliteitsvergoeding indien hij (1°) op het ogenblik van de aanvraag minstens drie maanden ononderbroken over een bedrijfswagen beschikt bij de huidige werkgever en (2°) hij in de 36 maanden voorafgaand aan de aanvraag minstens twaalf maanden over een bedrijfswagen beschikt of heeft beschikt bij de huidige werkgever. Daarbij wordt voorzien in een afwijkende regeling voor werknemers van een werkgever die minder dan 36 maanden actief is en voor werknemers die van werkgever veranderen en bij de vorige werkgever reeds beschikten over een mobiliteitsvergoeding of een bedrijfswagen (artikel 5, § 3).

4.4.3. Artikel 14 van het ontwerp bepaalt dat de toekenning van een bedrijfswagen die werd ingeruild voor de mobiliteitsvergoeding niet gekoppeld mag zijn geweest “aan een gehele of gedeeltelijke vervanging of omzetting van loon, premies, voordelen in natura of enig ander voordeel of aanvulling hierbij, al dan niet bijdrageplichtig voor de sociale zekerheid”. Deze bepaling wordt in de memorie van toelichting omschreven als een “logische antimisbruikbepaling”. Daarbij wordt echter verduidelijkt dat het voorkomt “dat werkgevers een deel van het loon van de werknemers omzetten in een bedrijfswagen. De werknemers leveren dan een deel van hun loon in – bij overeenkomst – en krijgen een bedrijfswagen in ruil voor de werkgeverskost van het ingeleverde brutoloon (de zogenaamde ‘salary sacrifice’).” Bijgevolg kan het vervangen van een deel van het loon, premies, voordelen in natura of enig ander voordeel of aanvulling hierbij door een bedrijfswagen, een aanvaarde vorm van loonoptimalisatie zijn, maar is het omzetten van een dergelijke bedrijfswagen in een mobiliteitsvergoeding niet mogelijk. Die wagens dienen bijgevolg in het verkeer te blijven, terwijl de “enige doelstelling” van de mobiliteitsvergoeding er precies in bestaat om minder wagens in het verkeer te hebben.

4.4.4. De vraag rijst of de voornoemde verschillen in behandeling voldoen aan de voorwaarden inzake doelmatigheid, objectiviteit, pertinentie en evenredigheid om in overeenstemming te kunnen worden geacht met het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel.

Het verdient aanbeveling om voor deze verschillen in behandeling een afdoende verantwoording op te nemen in de memorie van toelichting. Het louter omschrijven van een

voorwaarde of regel als een “antimisbruikbepaling” biedt weliswaar enige duiding, maar vormt op zich geen afdoende verantwoording in het licht van het gelijkheidsbeginsel.

4.5. Wat inzonderheid de fiscale behandeling van de mobiliteitsvergoeding betreft, dient ook nog op het volgende te worden gewezen.

Doordat de mobiliteitsvergoeding vrij te besteden is, vertoont ze alle kenmerken van loon. Toch wordt die vergoeding niet als loon belast,¹¹ maar wordt de fiscale behandeling ervan afgestemd op de regeling die geldt voor bedrijfswagens en opgenomen is in artikel 36, § 2, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92). Een bedrijfswagen is echter een *anders dan in geld* verkregen voordeel van alle aard, waarvoor het in artikel 36, § 1, van het WIB 92 vooropgestelde principe geldt dat het aan belasting onderworpen wordt “voor de werkelijke waarde bij de verkrijger”, terwijl de berekening van die waarde nader is bepaald in artikel 36, § 2, van het WIB 92.¹² Ondanks het gegeven dat een mobiliteitsvergoeding wél een in geld verkregen voordeel is, zodat de belastbare waarde ervan eigenlijk niet hoeft te worden berekend, wordt ervoor een begunstigende fictieve waardering toegepast.¹³

De ontworpen regeling houdt derhalve een onderscheiden fiscale behandeling in tussen loontrekkenden zonder en loontrekkenden met een mobiliteitsvergoeding. Wie het voordeel van een mobiliteitsvergoeding verkrijgt, kan bovendien in principe niet meer de fiscale vrijstelling genieten van vergoedingen voor het woon-werkverkeer (artikelen 9 en 23 van het ontwerp – ontworpen artikel 38, § 1, derde lid, van het WIB 92),¹⁴ terwijl gelet op het vooropgestelde doel de vraag rijst of in dat geval geen onderscheid moet worden gemaakt tussen werknemers met een mobiliteitsvergoeding die geen wagen meer gebruiken (maar bv. het openbaar vervoer of de fiets) om zich naar de plaats van tewerkstelling te begeven en zij die hun privéwagen gebruiken om naar het werk te rijden.

¹¹ Overeenkomstig artikel 31 van het WIB 92 behoren tot de bezoldigingen van werknemers onder meer “wedden, lonen, commissies, gratificaties, premies, vergoedingen en alle andere soortgelijke beloningen, met inbegrip van fooien en toelagen die, zelfs toevallig, uit hoofde of naar aanleiding van het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid op enige andere wijze worden verkregen dan als terugbetaling van eigen kosten van de werkgever” en “voordelen van alle aard verkregen uit hoofde of naar aanleiding van het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid”.

¹² In artikel 36, § 1, van het WIB 92 wordt het principe vooropgesteld dat anders dan in geld verkregen voordelen van alle aard gelden “voor de werkelijke waarde bij de verkrijger”. Bij het tweede lid van die bepaling wordt de Koning gemachtigd om in specifieke gevallen regels vast te stellen om die voordelen op een vast bedrag te ramen; daarbij dient de Koning echter het in het eerste lid vooropgestelde principe te volgen dat die regels ertoe moeten strekken de werkelijke waarde bij de verkrijger in het algemeen te benaderen. In artikel 36, § 2, van het WIB 92 heeft de wetgever – in afwijking van artikel 36, § 1, tweede lid, van het WIB 92 – de waardering van het voordeel van alle aard voor het persoonlijk gebruik van een kosteloos ter beschikking gesteld voertuig zelf geregeld. De aan te nemen wet zal echter een autonome regeling bevatten die naast de voormelde bepalingen van het WIB 92 staat.

¹³ Het belastbare voordeel is in hoofde van de werknemer gelijk aan vier procent van zes zevenden van de cataloguswaarde (artikel 22 – ontworpen artikel 33ter, § 2, eerste lid, van het WIB 92).

¹⁴ Dat is echter niet het geval voor de werknemer die voorheen het voordeel van een bedrijfswagen had verkregen en tegelijkertijd, gedurende minstens drie maanden voorafgaand aan de aanvraag van de mobiliteitsvergoeding, een vergoeding of een voordeel ontving voor verplaatsingen tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling. Ook deze ongelijke behandeling zal moeten kunnen worden verantwoord, rekening houdend met het uitgangspunt dat de mobiliteitsvergoeding al de bestaande vergoedingen vervangt (memorie van toelichting, p. 38).

Conclusie

4.6. Uit al hetgeen voorafgaat volgt dat zowel het algemene opzet van de ontworpen regeling als bepaalde aspecten van de concrete uitwerking ervan problematisch zijn in het licht van de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie. Tenzij voor de uit de ontworpen regeling voortvloeiende onderscheiden behandelingen een deugdelijke verantwoording te geven valt, die dan het best in de memorie van toelichting wordt opgenomen, dienen gelijke situaties gelijk en ongelijke situaties ongelijk te worden behandeld.

De ontworpen regeling moet dan ook grondig worden herzien vanuit dit oogpunt. Het hiernavolgend artikelsgewijs onderzoek van het ontwerp dient met dit voorbehoud te worden gelezen.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Hoofdstuk I – Inleidende bepaling

5. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk II – Algemene bepalingen

Afdeling 1 – Toepassingsgebied

6. Bij deze afdeling zijn geen opmerkingen te maken.

Afdeling 2 – Definities

Artikel 3

7. In de Nederlandse tekst van artikel 3, 2°, van het ontwerp dienen de woorden “in deze wet” te worden vervangen door de woorden “door deze wet”.

Afdeling 3 – Invoering, toekenning en geldigheidsvoorwaarden van de mobiliteitsvergoeding

Artikel 4

8. De voorwaarde, dat de werkgever minstens 36 maanden bedrijfswagens ter beschikking moet hebben gesteld vóór de invoering van de mobiliteitsvergoeding, geldt niet voor werkgevers die minder dan 36 maanden actief zijn. Artikel 4, § 3, tweede lid, van het ontwerp bepaalt echter dat deze uitzondering niet geldt wanneer “de activiteit van de werkgever bestaat uit de voortzetting van een werkzaamheid die voorheen werd uitgeoefend door een natuurlijke persoon of een rechtspersoon”. In dat geval “wordt de werkgever geacht te zijn gestart op het ogenblik van de eerste inschrijving in de Kruispuntbank van Ondernemingen door die natuurlijke

persoon, respectievelijk van de neerlegging van de oprichtingsakte van die andere rechtspersoon”.

Met het oog op de rechtszekerheid verdient het aanbeveling om, minstens in de memorie van toelichting, te verduidelijken wat moet worden verstaan onder “de voortzetting van een werkzaamheid die voorheen werd uitgeoefend door een natuurlijke persoon of een rechtspersoon”.

Artikel 5

9. Gelet op hetgeen daaromtrent wordt uiteengezet in de memorie van toelichting, is er enige onduidelijkheid over de voorwaarden voor het aanvragen van een mobiliteitsvergoeding in het geval een werknemer overstapt van de ene naar de andere werkgever. Enerzijds wordt vooropgesteld dat die regeling “werknemers die voldoen aan alle voorwaarden om de mobiliteitsvergoeding aan te vragen *maar wiens werkgever heeft beslist om het niet in te voeren*, de mogelijkheid (biedt) om over te stappen naar een werkgever die de mobiliteitsvergoeding wel heeft ingevoerd”, anderzijds wordt vooropgesteld dat “dat betekent dat *beide werkgevers het systeem van de mobiliteitsvergoeding moeten ingevoerd hebben* en dat ze bedrijfswagens toekennen aan één of meer werknemers”. Die contradictie moet worden weggewerkt. In geen geval mag er enige twijfel rijzen omtrent de precieze voorwaarden voor het aanvragen van een mobiliteitsvergoeding, hetgeen immers nefast zou zijn voor een rechtszekere toepassing van de ontworpen regeling.

Hoofdstuk III – Juridische gevolgen, duur, omvang en statuut

Afdeling 1 – Juridische gevolgen van de mobiliteitsvergoeding

10. Bij deze afdeling zijn geen opmerkingen te maken.

Afdeling 2 – Duur van de mobiliteitsvergoeding

11. Bij deze afdeling zijn geen opmerkingen te maken.

Afdeling 3 – Omvang en evolutie van de mobiliteitsvergoeding

Artikel 11

12. De gemachtigde heeft te kennen gegeven dat artikel 11, § 1, tweede lid, van het ontwerp zo moet worden gelezen dat de waarde van het gebruiksvoordeel van de bedrijfswagen wordt

“bepaald op 20% van 6/7 van de cataloguswaarde van de bedrijfswagen. De verhoging van die mobiliteitsvergoeding met 20% indien de werkgever ook de brandstofkosten verbonden met het privégebruik ten laste nam, resulteert dan evenwel niet in een mobiliteitsvergoeding van 40% maar van 20%, verhoogd met 1/5 of 20% = 24%.”

Teneinde dit duidelijker tot uiting te laten komen, kan de laatste zin van dat lid beter als volgt worden gesteld:

“Wanneer de brandstofkosten verbonden met het persoonlijk gebruik van het vervangen voertuig geheel of gedeeltelijk door de werkgever ten laste werden genomen, wordt de waarde van het gebruiksvoordeel evenwel vastgesteld op 24 pct.”

Artikel 12

13. Het verdient aanbeveling om het begrip “gezondheidsindex” in artikel 12, § 2, van het ontwerp nauwkeuriger te omschrijven, bijvoorbeeld door te verwijzen naar de relevante bepalingen.

Afdeling 4 – Statuut van de mobiliteitsvergoeding

Artikel 14

14. In de memorie van toelichting wordt bij artikel 14 van het ontwerp onder meer vooropgesteld dat “de werkgever die kan aantonen dat hij gerechtvaardigde redenen heeft om zijn loonsysteem te wijzigen en daarbij bedrijfswagens in te voeren, geen inbreuk (pleegt) op de artikelen 26 tot 29 van de programmawet van 27 december 2012 en dus ook niet op dit artikel van het ontwerp”.

Het verdient aanbeveling om van deze inperking van het absolute verbod, opgenomen in artikel 14 van het ontwerp, uitdrukkelijk melding te maken in de tekst van het ontwerp.

Hoofdstuk IV – Wijzigingsbepalingen

Afdeling 1 – Arbeidsrechtelijke behandeling van de mobiliteitsvergoeding

Artikel 17

15. In artikel 17, 2° tot 4°, van het ontwerp moeten de woorden “in het tweede lid” telkens vervangen worden door “in het eerste lid”. De ontworpen wijzigingen worden immers aangebracht in het eerste lid van artikel 186 van het Sociaal Strafwetboek.

16. Het verdient aanbeveling om de redactie van de in te voegen teksten nog aan een bijkomend nazicht te onderwerpen, teneinde deze correct te integreren in de bestaande tekst, onder meer door gebruik te maken van de juiste leestekens of voegwoorden.

Afdeling 2 – Sociaalrechtelijke behandeling van de mobiliteitsvergoeding

Artikel 21

17. Artikel 21 van het ontwerp voorziet in de invoering van een paragraaf *3septdecies* in artikel 38 van de wet van 29 juni 1981 'houdende de algemene beginselen van de sociale zekerheid voor werknemers'.

De Raad van State, afdeling Wetgeving, heeft op 11 oktober 2017 echter advies 62.219/1-3-4 uitgebracht over een voorontwerp van 'programmawet', waarin reeds wordt voorzien in de invoering van een paragraaf *3septdecies*. De thans in te voegen paragraaf zal bijgevolg moeten worden vernummerd.

Afdeling 3 – Fiscale behandeling van de mobiliteitsvergoeding

Artikel 22

18. In het ontworpen artikel 33ter, § 1, van het WIB 92 wordt bepaald dat de mobiliteitsvergoeding een belastbaar voordeel is "[w]anneer de terbeschikkingstelling voor persoonlijk gebruik van een in artikel 65 bedoeld voertuig wordt vervangen door een mobiliteitsvergoeding overeenkomstig de [aan te nemen wet]".

De gemachtigde heeft te kennen gegeven dat daaruit niet mag worden afgeleid dat mobiliteitsvergoedingen die de werkgever toekent buiten het kader van die wet (bv. een vergoeding die niet aan alle wettelijke voorwaarden voldoet, maar door de werkgever toch als mobiliteitsvergoeding wordt bestempeld) geen belastbaar voordeel zou zijn:

"Een mobiliteitsvergoeding die zou worden toegekend met miskenning van de bepalingen van het ontwerp, verliest immers het fiscaal en sociaal statuut van een mobiliteitsvergoeding en is derhalve te beschouwen als een gewoon loon."

Dat zou duidelijker tot uiting moeten worden gebracht in de betrokken bepaling van het ontwerp.

19. Het jaarlijks belastbare voordeel van de mobiliteitsvergoeding bedraagt vier procent van zes zevenen van de cataloguswaarde, ongeacht of de werkgever ook de brandstofkosten verbonden met het persoonlijke gebruik ten laste heeft genomen. De mobiliteitsvergoeding is in die hypothese evenwel een vijfde hoger (24% in plaats van 20% van zes zevenen van de cataloguswaarde). Op de vraag waarom ondanks dat verschil toch voor een gelijke fiscaalrechtelijke behandeling wordt geopteerd, kwam het volgende antwoord:

“Het belastbaar voordeel bij de werknemer is inderdaad gelijk aan 4% van 6/7de van de cataloguswaarde. Er wordt in dit geval geen rekening gehouden met het feit of de werkgever de brandstofkosten betaalde of niet. Het belastbaar voordeel is m.a.w. ook gelijk aan 4% van 6/7de van de cataloguswaarde indien de werkgever de brandstofkosten voor zijn rekening nam.

De reden om het brandstofgegeven buiten beschouwing te laten bij de bepaling van het belastbaar voordeel mobiliteitsvergoeding ligt in het feit dat het belastbaar voordeel auto voor een werknemer met een bedrijfswagen ook gelijk blijft, ongeacht of de werkgever de brandstofkosten ten laste neemt of niet.

In hoofde van de werkgever maakt het brandstofgegeven wel een verschil, met name voor de bepaling van de verworpen uitgave van 17% (zonder brandstof) of 40% (met brandstof): dat is bij de bedrijfswagens reeds het geval en dat is ook het geval bij de mobiliteitsvergoeding in dit ontwerp (artikel 27 van het ontwerp).”

Die verantwoording overtuigt niet meteen. Vermits het voordeel in dat geval merkkelijk hoger is, is het onlogisch om bij het bepalen van het belastbare inkomen met dat verschil totaal geen rekening te houden. Het gegeven dat er wel rekening mee wordt gehouden voor de belastbaarheid in hoofde van de werkgever, maakt de ontworpen regeling des te kwetsbaarder in het licht van het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel.

20. Het ontworpen artikel 33ter, § 3, van het WIB 92 bepaalt dat “[h]et bedrag van de mobiliteitsvergoeding dat het in paragraaf 2 bedoelde voordeel overschrijdt, wordt vrijgesteld”.

Gewezen op het feit dat een vergoeding die hoger is dan hetgeen wettelijk is toegelaten op basis daarvan zou zijn vrijgesteld, antwoordde de gemachtigde bevestigend op de vraag of hiermee niet louter wordt bedoeld dat het verschil tussen de “20 pct.” uit artikel 11, § 1, tweede lid, van het ontwerp en de “4 procent” uit het ontworpen artikel 33ter, § 2, eerste lid, van het WIB 92 wordt vrijgesteld. Dat antwoord luidde:

“Bedoeld wordt inderdaad dat het verschil tussen het belastbaar deel van 4% en het toegekende bedrag ten belope van 20% wordt vrijgesteld. Een vergoeding die hoger is dan de wettelijk voorgeschreven mobiliteitsvergoeding verliest met name haar karakter van mobiliteitsvergoedingen [en] is te beschouwen als een gewoon loon.”

21. In het ontworpen artikel 33ter, § 4, van het WIB 92 wordt de hypothese geregeld dat in de loop van de twaalf maanden voorafgaand aan de vervanging, meerdere voertuigen opeenvolgend ter beschikking zijn gesteld. In dat geval wordt “de mobiliteitsvergoeding berekend op de cataloguswaarde van het ter beschikking gesteld voertuig waarover de belastingplichtige in die periode het langst heeft beschikt”. In de ontworpen bepaling wordt echter niet bepaald hoe de berekening gebeurt indien de betrokkene telkens achtereenvolgens even lang over verschillende voertuigen heeft kunnen beschikken. Die lacune moet worden weggewerkt.¹⁵

¹⁵ In artikel 11, § 1, vijfde lid, van het ontwerp gaat het over de hypothese dat meer dan één bedrijfswagen wordt ingeleverd. Hier is echter het geval bedoeld dat de betrokkene telkens slechts over één bedrijfswagen beschikt, en er dan ook maar één kan inleveren.

Artikel 25

22. In de Nederlandse tekst van het ontworpen artikel 52^{ter} dient te worden geschreven: “De mobiliteitsvergoeding *die* ...”.

Artikel 27

23. In de Nederlandse tekst van artikel 27 van het ontwerp is het tweede “3^o” te vernummeren tot “4^o”.

Hoofdstuk V – Sancties

Artikel 33

24. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk VI – Uitvoering en inwerkingtreding

Artikel 34

25. Artikel 34 van het ontwerp schrijft voor dat de Koning is belast “met de uitvoering van de artikelen 5, § 5, 12 en 16”.

De artikelen 5, § 5, en 12, § 2, van het ontwerp bevatten echter reeds een uitdrukkelijke machtiging aan de Koning om bepaalde aspecten van de in die artikelen bedoelde aangelegenheden nader te regelen. Bovendien bevat artikel 16 van het ontwerp een wijzigingsbepaling die er enkel toe strekt de overeenkomst bedoeld in artikel 7 van het ontwerp gelijk te stellen met een sociaal document.

Het is dan ook niet duidelijk wat de precieze draagwijdte is van de in artikel 34 van het ontwerp opgenomen machtiging. Indien daarmee niets anders wordt bedoeld dan de algemene uitvoeringsbevoegdheid waarover de Koning reeds beschikt op grond van artikel 108 van de Grondwet, is ze overbodig en dient ze uit het ontwerp te worden weggelaten. In het andere geval dient uitdrukkelijk te worden gepreciseerd op welke aangelegenheden de machtiging precies betrekking heeft, daarbij rekening houdend met de reeds bestaande machtigingen in de betrokken bepalingen.

*

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 DU PROJET

2.1. L'avant-projet de loi soumis pour avis vise à régler l'octroi d'une allocation de mobilité. Une allocation de mobilité est « le montant que le travailleur reçoit de son employeur contre la restitution de sa voiture de société et [auquel] les règles fiscales, sociales et du droit du travail sont applicables telles qu[elles sont] déterminé[e]s par la présente loi » (article 3, 2^o, du projet). Du point de vue fiscal et des cotisations de sécurité sociale, l'allocation de mobilité est traitée de la même manière qu'une voiture de société.

2.2. Le projet fixe les conditions d'instauration, d'octroi et de validité de l'allocation de mobilité (articles 4 à 7), ainsi que ses conséquences juridiques, sa durée, son ampleur et son statut (articles 8 à 15). Le projet contient en outre des dispositions modificatives concernant le droit du travail (articles 16 et 17), le droit de la sécurité sociale (articles 18 à 21) et le droit fiscal (articles 22 à 32). Les infractions aux dispositions autonomes du projet entraînent la cessation du traitement fiscal et social de l'allocation de mobilité instauré par les articles 18 à 32 de la loi à adopter, ainsi que l'application des sanctions de droit social et de droit fiscal (article 33). Le Roi est chargé de l'exécution des articles 5, § 5, 12 et 16 de la loi à adopter (article 34), qui entre en vigueur le 1^{er} janvier 2018 (article 35).

FORMALITÉS

3. L'article 15 de la loi du 25 avril 1963 'sur la gestion des organismes d'intérêt public de sécurité sociale et de prévoyance sociale' s'énonce comme suit :

« Sauf en cas d'urgence, le Ministre de l'Emploi et du Travail ou le Ministre de la Prévoyance sociale soumet à l'avis, soit du Conseil national du Travail, soit du comité de gestion, tout avant-projet de loi ou projet d'arrêté organique ou réglementaire tendant à modifier la législation ou réglementation que l'organisme est chargé d'appliquer ou concernant le cadre du personnel et la structure de l'organisme.

Le comité de gestion donne son avis dans le délai d'un mois. À la demande du Ministre, ce délai peut être réduit à dix jours francs.

Si le Ministre invoque l'urgence, il en informe le président du comité de gestion ».

Les dispositions inscrites aux articles 18 à 21 du projet règlent le statut de l'allocation de mobilité au regard du droit social et visent, à cet égard, à apporter des modifications aux articles 14 et 45 de la loi du 27 juin 1969 'révisant l'arrêté-loi du

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

28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs' et aux articles 23 et 38 de la loi du 29 juin 1981 'établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés'. Conformément à l'article 15 précité de la loi du 25 avril 1963, ces dispositions doivent être soumises à l'avis, soit du Conseil national du travail, soit du Comité de gestion de l'Office national de sécurité sociale.

Il ne ressort pas des documents transmis au Conseil d'État que l'avis en question a été recueilli, ni qu'à cet égard, le caractère urgent du dispositif en projet a été invoqué pour ne pas le recueillir.

Si l'accomplissement de la formalité précitée devait encore donner lieu à des modifications du texte soumis au Conseil d'État, les dispositions modifiées devraient être soumises à la section de législation pour un nouvel examen, conformément à la règle prescrite à l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES RELATIVES AU PRINCIPE D'ÉGALITÉ

Contexte général

4.1. Selon l'article 3, 2°, du projet, l'allocation de mobilité est le montant que le travailleur reçoit de son employeur contre la restitution de sa voiture de société et auquel sont applicables les règles fiscales, sociales et du droit du travail, telles qu'elles sont déterminées par le projet. Il ressort de l'exposé des motifs que l'intention est de donner à l'allocation de mobilité « le même statut social et fiscal favorable » que celui de la voiture de société². Une allocation de mobilité peut en outre uniquement être accordée aux travailleurs qui disposaient auparavant d'une voiture de société³.

Il ressort de l'exposé des motifs qu'en instaurant un nouveau régime concernant l'allocation de mobilité, l'intention est d'apporter une solution au problème de la mobilité, notamment en proposant une alternative à la mise à disposition par l'employeur d'un véhicule que le travailleur peut utiliser pour ses déplacements privés :

« Pour faire quelque chose à court terme par rapport au rôle important de la voiture de société en Belgique, une alternative doit être proposée, qui peut entrer en concurrence avec la voiture de société sur le plan du coût des rémunérations. Seule une telle alternative peut veiller à ce que des travailleurs échangent volontairement leur voiture de société au profit d'autres moyens de transport, plus durables »⁴.

Il convient de relever au préalable que le terme « allocation de mobilité » ne paraît pas couvrir intégralement la portée de cette notion. S'agissant d'une compensation pécuniaire qu'une personne reçoit chaque fois qu'en tant que travailleur elle échange sa voiture de société

² Exposé des motifs du projet, pp. 8-9.

³ Articles 4 et 5 du projet.

⁴ Ce qui est conforme à l'article 7bis de la Constitution, qui dispose que dans l'exercice de leurs compétences respectives, l'État fédéral, les communautés et les régions poursuivent les objectifs d'un développement durable.

contre l'allocation (en principe) permanente et dont elle peut disposer en toute liberté, le terme « allocation d'échange » paraît plus approprié pour traduire ce qui est visé.

4.2. Dès lors qu'il ne s'agit pas d'un régime dégressif, mais au contraire d'un dispositif susceptible d'applications répétées, et que l'affectation de l'allocation de mobilité n'est pas liée à des conditions restrictives, il est fort douteux qu'il s'agisse d'un moyen adéquat pour atteindre l'objectif poursuivi en matière de mobilité durable.

Dans un certain nombre de cas, la durabilité s'en trouvera améliorée, mais il n'est pas garanti que l'allocation de mobilité soit effectivement affectée dans tous les cas à des moyens de transport plus durables.

Tout d'abord, les dispositions en projet autorisent en effet le travailleur à échanger sa voiture de société contre une allocation de mobilité et à se procurer ainsi un véhicule privé pour ses déplacements entre le domicile et le lieu de travail.

En outre, il est possible par la suite, par exemple après une promotion, de disposer de nouveau, en lieu et place de l'allocation de mobilité, d'une voiture de société (le cas échéant plus grande et moins durable) qui, après un certain temps, pourra une nouvelle fois être échangée contre une allocation de mobilité (éventuellement plus élevée).

Enfin, il n'est pas inconcevable que la personne qui, grâce aux transports publics, arrive (déjà actuellement) plus rapidement à son travail qu'avec la voiture, soit effectivement tentée de préférer une allocation de mobilité à une voiture de société. Par contre, celui qui n'arrive pas plus rapidement à son travail avec les transports publics qu'avec la voiture, choisira sans doute plutôt de conserver la voiture de société. Si tel s'avérait effectivement être le cas, la mesure en projet ne rencontrerait pas parfaitement l'objectif visé.

Examen

4.3. La question se pose dès lors de savoir si le dispositif en projet relatif à la conversion de l'avantage d'une voiture de société en l'avantage d'une allocation de mobilité peut, en ce qui concerne les aspects relevant du droit fiscal et du droit social, être réputé en accord avec les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination, consacrés par les articles 10 et 11 de la Constitution, ainsi qu'avec l'article 172 de la Constitution⁵, en ce qui concerne plus spécifiquement le principe d'égalité en matière fiscale. La question se pose en particulier de savoir si le mécanisme de conversion en projet ne crée pas une inégalité de traitement inconciliable avec les principes précités.

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

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.

violé lorsqu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé ⁶.

4.3.1. Le Conseil d'État, section de législation, entend rappeler à cet égard l'avis qu'il a donné plus tôt cette année sur diverses propositions de loi et divers amendements visant à remplacer les titres-repas ou les éco-chèques par une « indemnité nette », qui bénéficierait du même traitement favorable du point de vue du droit fiscal et social que les titres-repas ou les éco-chèques. En effet, l'exposé des motifs du projet à l'examen fait expressément référence à cet avis, dans le cadre de la justification qui doit être donnée de la conformité du dispositif en projet avec le principe constitutionnel d'égalité : ⁷

« 3.4. Il faut déduire des dispositions concernées en matière de fiscalité ⁸ et de sécurité sociale ⁹ que les titres-repas et 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 certaines – 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 titres-repas et 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 titres-repas et des éco-chèques, et le remplacement de ces titres, respectivement par une indemnité de repas et par une éco-indemnité, versées directement aux travailleurs ou aux dirigeants d'entreprise et dont, à l'instar de la rémunération ordinaire, les travailleurs et les dirigeants d'entreprise peuvent librement disposer, ont pour effet qu'il ne semble plus justifié, au regard du principe d'égalité, que les indemnités ainsi conçues soient soumises, 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 ces indemnités, selon laquelle celles-ci doivent être prévues dans une convention collective de travail conclue au niveau du

⁶ 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.

⁷ Avis C.E. 61.016/1 et 61.017/1 du 21 mars 2017 sur une proposition de loi 'relative au remplacement des éco-chèques par une indemnité nette' (61.016/1) et sur ses amendements, *Doc. parl.*, Chambre, 2016-17, n° 54-2287/3; avis C.E. 61.018/1 du 21 mars 2017 sur une proposition de loi 'modifiant la législation en ce qui concerne le remplacement des éco-chèques par un bonus net', *Doc. parl.*, Chambre, 2014-15, n° 54-842/2.

⁸ *Note du texte cité* : 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}, 2 et 4, CIR 92, qui fixe les conditions auxquelles les titres-repas et 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 ; l'article 53, 14°, CIR 92, qui dispose que ne constituent pas des frais professionnels (dans le chef de l'employeur) « les avantages visés à l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 11° et 25°, à l'exclusion de l'intervention de l'employeur ou de l'entreprise dans le montant des titres-repas limitée, le cas échéant, à 2 EUR par titre-repas lorsque cette intervention répond aux conditions visées à l'article 38/1 ».

⁹ *Note du texte cité* : Voir notamment à cet égard les articles 19bis et 19quater de l'arrêté royal du 28 novembre 1969, qui en ce qui concerne respectivement les titres-repas et les éco-chèques, disposent que l'avantage octroyé sous cette forme est considéré comme une rémunération à moins qu'il soit satisfait à un certain nombre de conditions.

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 les indemnités précitées 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.

3.5. Il y a lieu de conclure de ce qui précède que le dispositif proposé, y compris ses amendements, est problématique au regard du principe constitutionnel d'égalité, à tout le moins en ce qui concerne l'aspect examiné ci-dessus¹⁰.

Si les auteurs de la proposition de loi et des amendements 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 ».

Dans cet avis, le Conseil d'État a essentiellement conclu que l'« indemnité nette » qui remplacerait les titres-repas ou les éco-chèques ne diffère pas substantiellement de l'octroi de la rémunération ordinaire et que la différence de traitement du point de vue de la fiscalité et des cotisations de sécurité sociale ne semble plus justifiée, dès lors que cette indemnité, contrairement aux titres-repas et aux éco-chèques, peut être utilisée librement et sans conditions substantielles.

4.3.2. Si, contrairement au régime de la conversion des titres-repas et des éco-chèques, le dispositif en projet ne prévoit pas d'exonération totale du point de vue de la fiscalité et des cotisations de sécurité sociale, il prévoit néanmoins – ainsi qu'il est confirmé plusieurs fois dans l'exposé des motifs – un régime sensiblement plus favorable que celui de la rémunération ordinaire. À cet égard, l'exposé des motifs précise notamment ce qui suit :

« Dans le projet de loi actuel, nous avons aussi à faire à une conversion d'un avantage non monétaire avec un statut social et fiscal avantageux en un montant en argent qui devrait garder le même statut avantageux.

Au vu des faits, il s'agit ici donc d'une situation comparable mais contrairement à la conversion des chèques, il est bien ici sérieusement question d'une justification objective et raisonnable pour ce traitement différent sur le plan social et fiscal du montant en argent ».

L'exposé des motifs commente cette « justification objective et raisonnable » comme suit :

« La conversion de la voiture de société en une allocation de mobilité a pour unique but d'inciter les travailleurs (et les employeurs) à diminuer l'utilisation de la voiture dans la circulation. Ce but répond à un problème de société actuel très aigu. Il s'agit non seulement de la congestion du trafic et du préjudice économique qui l'accompagne, mais également des problèmes de santé que l'utilisation excessive et

¹⁰ Note du texte cité : Dans le délai qui lui a été imparti pour donner un avis, le Conseil d'État, section de législation, n'a pas pu examiner dans quelle mesure, au regard du principe d'égalité, les indemnités ainsi conçues et le régime en matière fiscale et de sécurité sociale qui leur est associé ne requièrent pas également de reconsidérer d'autres dispositifs en vigueur dans ce domaine.

toujours croissante des voitures engendre, entre autres par les particules fines qu'elles émettent. La diminution du parc automobile en circulation est la seule solution à ce problème. Oter des voitures de la circulation via l'allocation de mobilité répond entièrement à cet objectif.

Le seul encouragement qui peut être donné aux travailleurs pour qu'ils cessent volontairement d'utiliser leur voiture, est un incitant financier. Accorder le même statut social et fiscal favorable au montant de l'allocation de mobilité assure que le travailleur ne reste pas attaché à sa voiture de société purement et simplement en raison de ce statut avantageux. L'allocation de mobilité lui donne en effet le même avantage social et fiscal de telle sorte qu'il peut spontanément opter pour des modes de transport alternatifs (...).

En d'autres termes, les travailleurs avec une allocation de mobilité ne peuvent *de facto* pas utiliser cette allocation autrement que pour financer eux-mêmes leurs déplacements. Le régime fiscal et social favorable de l'allocation de mobilité les incite encore plus à effectuer ces déplacements également de manière durable ».

4.3.3. L'« allocation de mobilité » visée dans le projet a certes pour objectif de répondre à certains besoins de mobilité personnelle et professionnelle, mais pour le reste aucune condition n'est imposée concernant l'affectation concrète de cette allocation par le travailleur. Il faut en déduire que celui-ci peut disposer librement de l'allocation de mobilité, donc pas nécessairement pour répondre à des besoins de mobilité, et qu'à cet égard cette allocation est comparable à la rémunération ordinaire, dont il peut également disposer librement.

On pourrait certes considérer, ainsi que l'indique l'exposé des motifs, que l'allocation de mobilité sera affectée *de facto* au financement de déplacements, mais cette constatation vaut également pour la rémunération ordinaire, dont on peut raisonnablement admettre qu'une partie de celle-ci est également utilisée *de facto* pour des déplacements.

L'exposé des motifs souligne à ce propos le but de la mesure en projet, à savoir « inciter les travailleurs (et les employeurs) à diminuer l'utilisation de la voiture dans la circulation ». Ce but est mis en relation avec le problème sociétal de congestion du trafic, le préjudice économique qui l'accompagne et les problèmes de santé que l'utilisation excessive et toujours croissante des voitures engendre, notamment par les particules fines qu'elles émettent. Toujours selon l'exposé, « [l]a diminution du parc automobile en circulation est la seule solution à ce problème » et « [o]ter des voitures [de société] de la circulation via l'allocation de mobilité répond entièrement à cet objectif ».

4.3.4. Compte tenu du fait notamment (1) que le statut actuel avantageux des voitures de société est maintenu en l'état, (2) que la mesure en projet est basée sur le libre consentement de l'employeur et du travailleur, (3) que le choix de convertir l'avantage d'une voiture de société en allocation de mobilité n'est pas irréversible, (4) que si le travailleur dispose de plusieurs voitures de société, l'obtention d'une allocation de mobilité pour une seule voiture de société n'exclut pas l'utilisation des autres voitures, (5) qu'il n'y a pas de relation entre les besoins de mobilité du travailleur concerné et le montant de l'allocation de mobilité, qui est en effet basé sur le prix catalogue de la dernière voiture de société, (6) que le fait de pouvoir disposer librement de l'allocation de mobilité ne garantit nullement l'utilisation effective de « modes de transport alternatifs durables », et (7) que l'exposé accompagnant le projet ne contient pas d'éléments fondant et accréditant l'existence d'un lien démontrable entre la mesure en projet et l'objectif

qu'elle vise, à savoir réduire le nombre de voitures en circulation et partant, la congestion du trafic et les problèmes économiques, de santé et autres y relatif, le Conseil d'État, section de législation, estime qu'il est permis de douter sérieusement de la pertinence de la mesure en projet au regard de l'objectif qu'elle vise.

4.3.5. Par ailleurs, le dispositif en projet n'est pas conçu comme une mesure temporaire et appelée à disparaître, qui vise uniquement à induire un changement de comportement en matière de mobilité, mais il revêt au contraire un caractère permanent et, ce faisant, met en place, pour une durée indéterminée, un dispositif qui crée une différence de traitement entre des personnes qui se trouvent dans une situation comparable, selon que, outre la rémunération ordinaire dont elles peuvent disposer librement, elles peuvent ou non disposer tout aussi librement d'une allocation de mobilité assortie toutefois d'un régime plus favorable du point de vue du droit fiscal et social.

Le Conseil d'État estime dès lors qu'il est fort douteux que l'on puisse démontrer l'existence d'un rapport raisonnable de proportionnalité entre les conséquences des moyens employés et le but visé par le dispositif. La question se pose ainsi de savoir si cet objectif ne pourrait pas être atteint par des mesures alternatives qui n'impliqueraient pas, ou pas dans la même mesure, une différence de traitement. À cet égard se pose aussi la question de savoir si l'objectif ne pourrait pas être atteint d'une manière plus adéquate – et durable – qu'en proposant simplement un choix supplémentaire aux travailleurs et employeurs concernés.

Aspects particuliers

4.4. Par ailleurs, le projet comporte un certain nombre de dispositions qui créent une différence de traitement entre plusieurs catégories de personnes.

4.4.1. L'article 4, § 2, du projet dispose que l'employeur ne peut instaurer l'allocation de mobilité que s'il a déjà mis à la disposition d'un ou de plusieurs travailleurs une ou plusieurs voitures de société, pendant une période ininterrompue d'au moins 36 mois précédant immédiatement l'instauration de l'allocation de mobilité. Pour l'employeur qui est actif depuis moins de 36 mois, il suffit qu'une ou plusieurs voitures de société soient mises à la disposition d'un ou de plusieurs travailleurs au moment de l'instauration de l'allocation de mobilité (article 4, § 3).

4.4.2. Une condition comparable s'applique au travailleur. L'article 5, § 2, du projet ne permet à ce dernier d'introduire une demande d'allocation de mobilité que si (1°) au moment de la demande, il dispose auprès de l'employeur actuel d'une voiture de société depuis au moins trois mois sans interruption et (2) durant les 36 mois précédant la demande, il dispose ou a disposé d'une voiture de société pendant au moins douze mois auprès de l'employeur actuel. Un régime dérogatoire est en outre prévu pour les travailleurs occupés par un employeur qui est actif depuis moins de 36 mois et pour les travailleurs qui changent d'employeur et qui bénéficiaient déjà d'une allocation de mobilité ou d'une voiture de société auprès du précédent employeur (article 5, § 3).

4.4.3. L'article 14 du projet prévoit que l'attribution d'une voiture de société échangée contre l'allocation de mobilité ne peut pas être liée « à un remplacement ou une conversion, total

ou partiel, de rémunérations, primes, avantages en nature ou tout autre avantage ou complément de ceux-ci, pris en considération ou non pour la sécurité sociale ». Selon l'exposé des motifs, il s'agit d'une « disposition anti-abus logique ». À ce propos, il est toutefois précisé qu'il arrive « que des employeurs transforment une partie de la rémunération des travailleurs en une voiture de société. Les travailleurs rendent donc une partie de leur rémunération – par contrat – et reçoivent en échange une voiture de société pour la dépense de l'employeur du salaire brut (*'salary sacrifice'*) ». Par conséquent, le remplacement d'une partie de la rémunération, des primes, avantages en nature ou tout autre avantage ou complément de ceux-ci par une voiture de société peut constituer une forme admise d'optimisation salariale, mais la conversion d'une telle voiture de société en une allocation de mobilité n'est pas possible. Ces voitures doivent dès lors rester en circulation, alors que l'« unique objectif » de l'allocation de mobilité est précisément de réduire le nombre de voitures en circulation.

4.4.4. La question se pose de savoir si les différences de traitement précitées satisfont aux conditions d'efficacité, d'objectivité, de pertinence et de proportionnalité pour pouvoir être réputées conformes au principe constitutionnel d'égalité.

Il est recommandé de justifier adéquatement ces différences de traitement dans l'exposé des motifs. La simple qualification d'une condition ou d'une règle comme « disposition anti-abus » apporte certes un certain éclairage, mais ne constitue pas en soi une justification adéquate au regard du principe d'égalité.

4.5. En ce qui concerne plus particulièrement le traitement fiscal de l'allocation de mobilité, il importe également de relever encore ce qui suit :

L'allocation de mobilité pouvant être dépensée librement, elle présente toutes les caractéristiques d'une rémunération. Elle n'est cependant pas taxée à ce titre¹¹, mais son traitement fiscal est aligné sur le régime applicable aux voitures de société, prévu à l'article 36, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92). Or, une voiture de société est un avantage de toute nature qui est obtenu *autrement qu'en espèces*, auquel s'applique le principe inscrit à l'article 36, § 1^{er}, du CIR 92, qui le soumet à l'impôt « pour la valeur réelle qu'ils ont dans le chef du bénéficiaire », le calcul de cette valeur étant précisé à l'article 36, § 2, du CIR 92¹². Bien qu'une allocation de mobilité soit assurément un avantage obtenu en espèces, de

¹¹ Conformément à l'article 31 du CIR 92, les rémunérations des travailleurs comprennent notamment « les traitements, salaires, commissions, gratifications, primes, indemnités et toutes autres rétributions analogues, y compris les pourboires et autres allocations même accidentelles, obtenues en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle à un titre quelconque, sauf en remboursement de dépenses propres à l'employeur » et « les avantages de toute nature obtenus en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle ».

¹² L'article 36, § 1^{er}, du CIR 92 fait état du principe selon lequel 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 ». L'alinéa 2 de cette disposition habilite le Roi à fixer dans certains cas spécifiques des règles d'évaluation forfaitaire de ces avantages, étant toutefois entendu qu'il doit tenir compte du principe énoncé à l'alinéa 1^{er}, selon lequel ces règles doivent viser à approcher en général la valeur réelle qu'ils ont pour le bénéficiaire. À l'article 36, § 2, du CIR 92, le législateur – dérogeant à l'article 36, § 1^{er}, alinéa 2, du CIR 92 – a lui-même réglé l'évaluation de l'avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition. La loi à adopter comportera cependant un régime autonome coexistant avec les dispositions précitées du CIR 92.

sorte qu'il n'y a pas lieu, à proprement parler, de calculer sa valeur imposable, il y est appliqué une évaluation fictive avantageuse¹³.

Le dispositif en projet emporte par conséquent un traitement fiscal différencié des salariés selon qu'ils bénéficient d'une allocation de mobilité ou pas. En outre, celui qui obtient le bénéfice d'une allocation de mobilité ne peut en principe plus bénéficier de l'exonération fiscale des indemnités pour les déplacements domicile – lieu de travail (articles 9 et 23 du projet – article 38, § 1^{er}, alinéa 3, en projet, du CIR 92)¹⁴, alors qu'eu égard à l'objectif poursuivi, la question se pose de savoir s'il ne convient pas, dans ce cas, de faire une distinction entre les travailleurs bénéficiant d'une allocation de mobilité qui n'utilisent plus de voiture (mais, par exemple, les transports en commun ou le vélo) pour se rendre sur le lieu de travail et ceux qui utilisent leur voiture privée à de telles fins.

Conclusion

4.6. Il résulte de ces considérations que, tant l'économie générale du dispositif en projet, que certains aspects de sa mise en œuvre concrète posent problème au regard des principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination. À moins que les différences de traitement qui découlent du régime en projet puissent être adéquatement justifiées, ce qu'il serait alors préférable de mentionner dans l'exposé des motifs, il faut appliquer un même traitement à des situations identiques et un traitement différent à des situations qui ne le sont pas.

Le dispositif en projet doit dès lors être remanié en profondeur sous cet angle. L'examen article par article ci-après du projet doit être lu sous cette réserve.

EXAMEN DU TEXTE

Chapitre I – Disposition introductive

5. Ce chapitre ne donne lieu à aucune observation.

Chapitre II – Dispositions générales

Section première – Champ d'application

6. Cette section ne donne lieu à aucune observation.

¹³ Pour le travailleur, l'avantage imposable est égal à quatre pourcents de six septièmes de la valeur catalogue (article 22 – article 33ter, § 2, alinéa 1^{er}, en projet, du CIR 92).

¹⁴ Tel n'est cependant pas le cas du travailleur qui bénéficiait auparavant d'une voiture de société et simultanément, pendant au moins trois mois précédant la demande d'allocation de mobilité, recevait une indemnité ou un avantage pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail. Cette différence de traitement devra également pouvoir être justifiée, compte tenu du principe selon lequel l'allocation de mobilité remplace toutes les indemnités existantes (exposé des motifs, p. 38).

Section 2 – Définitions

Article 3

7. Dans le texte néerlandais de l'article 3, 2°, du projet, les mots « in deze wet » seront remplacés par les mots « door deze wet ».

Section 3 – Instauration, octroi et conditions de validité de l'allocation de mobilité

Article 4

8. La condition selon laquelle l'employeur doit avoir mis des voitures de société à disposition pendant au moins 36 mois avant l'instauration de l'allocation de mobilité ne s'applique pas aux employeurs actifs depuis moins de 36 mois. L'article 4, § 3, alinéa 2, du projet dispose cependant que cette exception ne s'applique pas lorsque « l'activité de l'employeur consiste en la continuation d'une activité précédemment exercée par une personne physique ou par une personne morale ». Dans cette hypothèse, « l'employeur est censé avoir débuté au moment respectivement de la première inscription à la Banque-carrefour des entreprises de cette personne physique, ou du dépôt de l'acte de constitution de cette autre personne morale ».

Dans un souci de sécurité juridique, il est recommandé de préciser, à tout le moins dans l'exposé des motifs, ce qu'il y a lieu d'entendre par « la continuation d'une activité précédemment exercée par une personne physique ou par une personne morale ».

Article 5

9. Eu égard à ce que l'exposé des motifs indique à ce sujet, il règne une certaine confusion en ce qui concerne les conditions relatives à la demande d'une allocation de mobilité lorsqu'un travailleur change d'employeur. D'une part, il est précisé que ce régime « offre la possibilité aux travailleurs qui remplissent toutes les conditions pour demander l'allocation de mobilité *mais dont l'employeur a décidé de ne pas l'instaurer* de passer chez un employeur qui a bien instauré l'allocation de mobilité », d'autre part, il est indiqué que « [c]ela signifie que *les deux employeurs doivent avoir instauré un système d'allocation de mobilité*, et qu'ils octroient des voitures de société à un ou plusieurs travailleurs ». Cette contradiction doit être éliminée. Il ne peut y avoir aucun doute concernant les conditions précises dont les demandes d'allocation de mobilité sont assorties, ce qui serait en effet néfaste pour une application juridiquement sûre du régime en projet.

Chapitre III – Conséquences juridiques, durée, ampleur et statut

Première section – Conséquences juridiques de l'allocation de mobilité

10. Cette section ne donne lieu à aucune observation.

Section 2 – Durée de l'allocation de mobilité

11. Cette section ne donne lieu à aucune observation.

Section 3 – Ampleur et évolution de l'allocation de mobilité

Article 11

12. Le délégué a fait savoir que l'article 11, § 1^{er}, alinéa 2, du projet doit être compris en ce sens que la valeur de l'avantage de l'utilisation de la voiture est

« bepaald op 20% van 6/7 van de cataloguswaarde van de bedrijfswagen. De verhoging van die mobiliteitsvergoeding met 20% indien de werkgever ook de brandstofkosten verbonden met het privégebruik ten laste nam, resulteert dan evenwel niet in een mobiliteitsvergoeding van 40% maar van 20%, verhoogd met 1/5 of 20% = 24% ».

Pour exprimer plus clairement cette intention, mieux vaudrait rédiger la dernière phrase de cet alinéa comme suit :

« Lorsque les frais de carburant liés à l'utilisation personnelle du véhicule remplacé étaient pris totalement ou partiellement en charge par l'employeur, la valeur de l'avantage de l'utilisation est toutefois fixée à 24 p.c. ».

Article 12

13. Il est recommandé de définir plus précisément la notion d'« indice santé », dont fait état l'article 12, § 2, du projet, par exemple en faisant référence aux dispositions pertinentes.

Section 4 – Statut de l'allocation de mobilité

Article 14

14. En ce qui concerne l'article 14 du projet, l'exposé des motifs indique notamment que « [l']employeur qui peut démontrer qu'il avait des raisons valables de modifier son système salarial et d'autre part d'octroyer une voiture de société, ne commet pas d'infraction aux articles 26 à 29 de la loi-programme du 27 décembre 2012 et donc pas non plus à cet article du projet ».

Il est recommandé de mentionner expressément dans le texte du projet ce tempérament à l'interdiction absolue prévue à l'article 14 du projet.

Chapitre IV – Dispositions modificatives

Section première – Traitement de l'allocation de mobilité par le droit du travail

Article 17

15. À l'article 17, 2° à 4°, du projet, les mots « dans l'alinéa 2 » doivent chaque fois être remplacés par les mots « dans l'alinéa 1^{er} ». C'est en effet dans l'alinéa 1^{er} de l'article 186 du Code pénal social que les modifications en projet sont apportées.

16. Il est recommandé de soumettre encore la rédaction des textes à insérer à un examen complémentaire, afin de les intégrer correctement dans le texte existant, notamment en utilisant les signes de ponctuation ou les conjonctions adéquats.

Section 2 – Traitement de l'allocation de mobilité par le droit social

Article 21

17. L'article 21 du projet prévoit d'insérer un paragraphe *3septdecies* dans l'article 38 de la loi du 29 juin 1981 'établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés'.

Le 11 octobre 2017, le Conseil d'État, section de législation, a cependant donné l'avis 62.219/1-3-4, sur un avant-projet de 'loi-programme', qui prévoit déjà l'insertion d'un paragraphe *3septdecies*. Le paragraphe à insérer actuellement devra par conséquent être renuméroté.

Section 3 – Traitement fiscal de l'allocation de mobilité

Article 22

18. L'article 33^{ter}, § 1^{er}, en projet, du CIR 92 dispose que l'allocation de mobilité constitue un avantage imposable « [l]orsque la mise à disposition pour utilisation personnelle d'un véhicule visé à l'article 65 est remplacée par une allocation de mobilité conformément [à la loi à adopter] ».

Le délégué a fait savoir qu'il ne peut s'en déduire que les allocations de mobilité que l'employeur octroie en dehors du cadre de cette loi (par exemple, une allocation qui ne satisfait pas à toutes les conditions légales, mais que l'employeur qualifie néanmoins d'allocation de mobilité) ne serait pas un avantage imposable :

« Een mobiliteitsvergoeding die zou worden toegekend met miskenning van de bepalingen van het ontwerp, verliest immers het fiscaal en sociaal statuut van een mobiliteitsvergoeding en is derhalve te beschouwen als een gewoon loon ».

Il faudrait exprimer plus clairement cette intention dans la disposition concernée du projet.

19. L'avantage imposable annuel de l'allocation de mobilité est égal à quatre pourcents de six septièmes de la valeur catalogue, peu importe que l'employeur ait également pris en charge les frais de carburant liés à l'utilisation personnelle du véhicule. Dans cette hypothèse, l'allocation de mobilité est toutefois majorée d'un cinquième (24 % au lieu de 20 % de six septièmes de la valeur catalogue). À la question de savoir pourquoi nonobstant cette différence, il est malgré tout opté pour un traitement fiscal identique, il a été répondu ce qui suit :

« Het belastbaar voordeel bij de werknemer is inderdaad gelijk aan 4% van 6/7de van de cataloguswaarde. Er wordt in dit geval geen rekening gehouden met het feit of de werkgever de brandstofkosten betaalde of niet. Het belastbaar voordeel is m.a.w. ook gelijk aan 4% van 6/7de van de cataloguswaarde indien de werkgever de brandstofkosten voor zijn rekening nam.

De reden om het brandstofgegeven buiten beschouwing te laten bij de bepaling van het belastbaar voordeel mobiliteitsvergoeding ligt in het feit dat het belastbaar voordeel auto voor een werknemer met een bedrijfswagen ook gelijk blijft, ongeacht of de werkgever de brandstofkosten ten laste neemt of niet.

In hoofde van de werkgever maakt het brandstofgegeven wel een verschil, met name voor de bepaling van de verworpen uitgave van 17% (zonder brandstof) of 40% (met brandstof): dat is bij de bedrijfswagens reeds het geval en dat is ook het geval bij de mobiliteitsvergoeding in dit ontwerp (artikel 27 van het ontwerp) ».

Cette justification ne convainc pas d'emblée. L'avantage étant sensiblement plus élevé dans ce cas, il n'est pas logique de ne tenir aucun compte de cette différence pour déterminer le revenu imposable. La circonstance qu'il en est en revanche tenu compte pour imposer l'employeur rend le dispositif en projet d'autant plus vulnérable au regard du principe constitutionnel d'égalité.

20. L'article 33ter, § 3, en projet, du CIR 92 dispose que « [l]e montant de l'allocation de mobilité excédant l'avantage visé au paragraphe 2 est exonéré ».

Son attention ayant été attirée sur le fait qu'une allocation plus élevée que le montant légalement autorisé serait exonérée sur cette base, le délégué a répondu affirmativement à la question de savoir si l'on ne vise pas ainsi tout simplement à exonérer la différence entre les « 20 p.c. » de l'article 11, § 1^{er}, alinéa 2, du projet et les « 4 pct. » de l'article 33ter, § 2, alinéa 1^{er}, en projet, du CIR 92. La réponse a été la suivante :

« Bedoeld wordt inderdaad dat het verschil tussen het belastbaar deel van 4% en het toegekende bedrag ten belope van 20% wordt vrijgesteld. Een vergoeding die hoger is dan de wettelijk voorgeschreven mobiliteitsvergoeding verliest met name haar karakter van mobiliteitsvergoedingen [en] is te beschouwen als een gewoon loon ».

21. L'article 33ter, § 4, en projet, du CIR 92 règle l'hypothèse selon laquelle, au cours des douze mois précédant le remplacement, plusieurs véhicules ont été successivement mis à disposition. Dans ce cas, « l'allocation de mobilité est calculée à base de la valeur catalogue du véhicule mis à disposition dont le contribuable a disposé le plus longtemps ». La disposition en projet ne détermine toutefois pas comment le calcul est effectué si l'intéressé a pu disposer chaque fois successivement de plusieurs véhicules pour un même laps de temps. Cette lacune doit être comblée¹⁵.

Article 25

22. Dans le texte néerlandais de l'article 52ter, en projet, il y a lieu d'écrire : « De mobiliteitsvergoeding die ... ».

Article 27

23. Dans le texte néerlandais de l'article 27 du projet, le deuxième « 3° » doit être renuméroté en « 4° ».

Chapitre V – Sanctions

Article 33

24. Ce chapitre ne donne lieu à aucune observation.

Chapitre VI – Exécution et entrée en vigueur

Article 34

25. L'article 34 du projet prévoit que le Roi est chargé « de l'exécution des articles 5, § 5, 12, et 16 ».

Or, les articles 5, § 5, et 12, § 2, du projet habilite déjà expressément le Roi à régler plus avant certains aspects des matières visées dans ces articles. L'article 16 du projet comporte en outre une disposition modificative dont la seule portée est d'assimiler l'accord visé à l'article 7 du projet à un document social.

¹⁵ L'article 11, § 1^{er}, alinéa 5, du projet envisage l'hypothèse selon laquelle plusieurs voitures de société sont restituées. Est toutefois visé ici le cas où l'intéressé ne dispose chaque fois que d'une voiture de société, et ne peut dès lors en restituer qu'une seule.

On n'aperçoit dès lors pas la portée précise de l'habilitation inscrite à l'article 34 du projet. Si seul le pouvoir général d'exécution dont le Roi dispose déjà sur le fondement de l'article 108 de la Constitution est ainsi visé, cette habilitation est inutile et doit être omise du projet. Dans le cas contraire, il convient de préciser expressément sur quelles matières elle porte concrètement, en tenant compte des habilitations que contiennent déjà les dispositions concernées.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Marnix VAN DAMME

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Jo BAERT