RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 77.278/3
van 18 februari 2025

over

een wetsvoorstel ‘tot wijziging van de wet van 26 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken en het Wetboek van inkomstenbelastingen 1992 wat de flexi-jobs in de horecasector betreft’
(*Parl.St.* Kamer 2024, nr. 56-0207/001)

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 77.278/3
du 18 février 2025

sur

une proposition de loi ‘modifiant la loi du 16 novembre 2015 portant des dispositions diverses en matière sociale et le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne les flexi-jobs dans le secteur horeca’
(*Doc. Parl.*, Chambre, 2024, n° 56-0207/001)

‡LW-CGCZJCEEJ-HHCHIVT‡

Op 6 december 2024 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitter van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een wetsvoorstel 'tot wijziging van de wet van 26 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken en het Wetboek van inkomstenbelastingen 1992 wat de flexi-jobs in de horecasector betreft' (*Parl.St.* Kamer 2024, nr. 56-0207/001).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 14 januari 2025 en 11 februari 2025. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Elly VAN DE VELDE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Allan MAGEROTTE, adjunct-auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Elly VAN DE VELDE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 18 februari 2025.

*

Le 6 décembre 2024, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Président de la Chambre des représentants à communiquer un avis dans un délai de trente jours, sur une proposition de loi 'modifiant la loi du 16 novembre 2015 portant des dispositions diverses en matière sociale et le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne les flexi-jobs dans le secteur horeca' (*Doc. Parl.*, Chambre, 2024, n° 56-0207/001).

La proposition a été examinée par la troisième chambre le 14 janvier 2025 et 11 février 2025. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Elly VAN DE VELDE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Allan MAGEROTTE, auditeur adjoint.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 18 février 2025.

*

‡LW-CGCZJCEEJ-HHCHIVT‡

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 indieners van de handeling, van de rechtsgrond[1], alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET WETSVOORSTEL

2. Het om advies voorgelegde wetsvoorstel strekt ertoe om enkele bij de programmawet van 22 december 2023 ingevoerde drempels voor de regeling inzake de zogenaamde flexi-jobs af te schaffen voor activiteiten uitgevoerd binnen het paritair comité voor het hotelbedrijf (PC 302).[2]

De regeling inzake flexi-jobs is ingevoerd bij de artikelen 2 tot 38 van de wet van 16 november 2015 'houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken'[3] en was destijds luidens artikel 2 ervan enkel van toepassing op de werknemers en werkgevers die ressorteren onder het paritair comité voor het hotelbedrijf of onder het paritair comité voor de uitzendarbeid indien de gebruiker ressorteert onder het paritair comité voor het hotelbedrijf.

De regeling inzake flexi-jobs is achtereenvolgens uitgebreid tot andere sectoren door de volgende regelgevingen:

- artikel 33 van de programmawet van 25 december 2017[4];
- artikel 146 van de programmawet van 26 december 2022[5];
- artikel 2 van de wet van 27 maart 2023 'houdende wijziging van de wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken wat de uitbreiding van het toepassingsgebied van de flexi-jobs tot de chocolatiers betreft' en
- artikel 182 van de programmawet van 22 december 2023[6].

[1] Aangezien het om een wetsvoorstel gaat, wordt onder "rechtsgrond" de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

[2] Het voorliggende wetsvoorstel herneemt de inhoud van het wetsvoorstel 'tot wijziging van de wet van 26 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken en het Wetboek van inkomstenbelastingen 1992 wat de flexi-jobs in de horecasector betreft', *Parl.St.* Kamer 2023-24, nr. 55-3863/1.

[3] Zie adv.RvS 57.517/1 van 12 juni 2015 over een voorontwerp dat onder meer heeft geleid tot de wet van 16 november 2015, *Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 54-1554/1, 89-103.

[4] Zie adv.RvS 62.219/1-3-4 van 11 oktober 2017 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de programmawet van 25 december 2017, *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-2746/1, 164-206.

[5] Zie adv.RvS 72.474/1-2-3-4 van 10 november 2022 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de programmawet van 26 december 2022, *Parl.St.* Kamer 2022-23, nr. 55-3015/1, 264-324.

[6] Zie adv.RvS 74.803/1-2-3-4 van 10 november 2023 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de programmawet van 22 december 2023, *Parl.St.* Kamer 2023-24, nr. 55-3697/1, 277-376.

‡LW-CGCZCEEJ-HHCHVT‡

De programmawet van 22 december 2023 heeft daarnaast voor de toepassing van de regeling inzake flexi-jobs op al deze sectoren welbepaalde drempels ingevoerd, waaronder:

- de beperking van de fiscale vrijstelling tot een bezoldiging van 12.000 euro per belastbaar tijdperk, tenzij de flexi-jobwerknemer gepensioneerd is (artikel 7, 3°) (van toepassing vanaf het aanslagjaar 2025 (artikel 11, tweede lid)), en

- de beperking van het flexi-loon tot maximaal 150 procent van het minimale basisloon[7], tenzij een ander maximum is vastgesteld bij een door de Koning algemeen verbindend verklaarde collectieve arbeidsovereenkomst (artikel 184, 1°) (inwerkingtreding op 1 januari 2024 (artikel 194)[8]).

Luidens het om advies voorgelegde wetsvoorstel gelden de voormelde drempels niet langer voor de activiteiten uitgevoerd binnen het paritair comité voor het hotelbedrijf. Daartoe

- vult artikel 2 van het voorstel artikel 38, § 1, eerste lid, 29°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 aan met de zinsnede "tenzij voor activiteiten uitgevoerd binnen het paritair comité voor het hotelbedrijf (PC 302)", en bepaalt artikel 4, eerste lid, van het voorstel dat artikel 2 van de aan te nemen wet in werking treedt vanaf het aanslagjaar 2025, en

- wijzigt artikel 3 van het voorstel artikel 5, § 1, van de wet van 16 november 2015 in die zin dat de zinsnede "Met uitzondering voor het paritair comité vermeld in artikel 2, § 1, 5°, mag het flexi-loon niet" de woorden "Het mag niet" vervangt, en bepaalt artikel 4, tweede lid, van het voorstel dat artikel 3 van de aan te nemen wet in werking treedt vanaf de eerste dag van de maand na afloop van een termijn van tien dagen te rekenen van de dag volgend op de bekendmaking ervan in het Belgisch Staatsblad.

VORMVEREISTEN

3. In advies 74.803/1-2-3-4 van 10 november 2023 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de programmawet van 22 december 2023 heeft de Raad van State, afdeling Wetgeving, gewezen op de verschillende voorwaarden vervat in verordening (EU) nr. 1407/2013 van de Commissie van 18 december 2013 'betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun' waarvan de naleving noodzakelijk is opdat steun is vrijgesteld van de aanmelding voorgeschreven in artikel 108, lid 3, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU). Volgens de Raad was het niet duidelijk hoe de voorwaarden vervat in de verordeningen (EU) nr. 1407/2013 en (EU) nr. 1408/2013 van de Commissie van 18 december 2013 'inzake de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op

[7] Het basisloon is minimaal gelijk aan het uurloon bepaald op basis van het baremieke loon dat geldt voor de door de flexi-jobwerknemer uitgeoefende functie en dat is bepaald door een collectieve arbeidsovereenkomst (artikel 184, 2°, van de programmawet van 22 december 2023).

[8] Bij arrest nr. 8/2025 van 30 januari 2025 vernietigde het Grondwettelijk Hof artikel 194 van de programmawet van 22 december 2023, in zoverre het er onder meer toe leidt dat artikel 184 van die wet van toepassing is op flexi-jobarbeidsovereenkomsten gesloten vóór de bekendmaking van die wet in het Belgisch Staatsblad.

‡LW-CGCZCEEJ-HHCHVT‡

de-minimissteun in de landbouwsector' daadwerkelijk in acht (kunnen) worden genomen bij de toepassing van het stelsel van de flexi-jobs.[9]

Ook nu rijst de vraag in welke mate de (versoepeling van de) regeling inzake flexi-jobs voor de activiteiten uitgevoerd binnen het paritair comité voor het hotelbedrijf (PC 302) kan worden ingepast in de voorwaarden van verordening (EU) 2023/2831 van de Commissie van 13 december 2023 'betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun'.[10] Naast de naleving van een maximumbedrag, is onder meer ook vereist dat er sprake is van transparante steun en gelden bovendien bijzondere verplichtingen inzake de monitoring.

Aan de gemachtigde werd gevraagd hoe in de praktijk de naleving van artikel 38 van de wet van 16 november 2015, dat voorziet in de toepassing van de de-minimissteun op de regeling inzake flexi-jobs, zal worden gewaarborgd, rekening houdend met de door het wetsvoorstel beoogde versoepeling voor activiteiten uitgevoerd binnen het paritair comité voor het hotelbedrijf. Hierop antwoordde de gemachtigde als volgt:

> "De voorwaarde dat de regeling van flexi-jobs binnen de aanmeldingsvrijstelling voor de-minimumsteun valt, geldt reeds vanaf de invoering van het systeem (1 december 2015) toen de voorwaarden van het plafond van de fiscale vrijstelling tot 12.000 euro en van de beperking van het flexiloon tot 150% van het minimale basisloon niet bestonden. De terugkeer naar die situatie met het wetsvoorstel verandert dus niets aan de toepassing van de vrijstellingsverordening (EU) 1407/2013."

Het is niet duidelijk hoe de voorwaarden vervat in verordening (EU) 2023/2831 daadwerkelijk in acht (kunnen) worden genomen bij de toepassing van de regeling inzake flexi-jobs. De wetgever dient de voorgestelde wijzigingen dan ook aan een grondig bijkomend onderzoek te onderwerpen (ook inzake transparante steun en monitoring). Hierbij dient overigens te worden nagegaan of de redactie van artikel 38 van de wet van 16 november 2015 niet moet worden aangepast.

Indien de voorgestelde afschaffing van de drempels van de vrijstelling in de personenbelasting en van de grens van het flexi-loon voor de activiteiten uitgevoerd binnen het paritair comité voor het hotelbedrijf niet ten volle kan worden ingepast binnen de voorwaarden van verordening (EU) 2023/2831, moet het wetsvoorstel alsnog worden aangemeld met toepassing van artikel 108, lid 3, van het VWEU.

ALGEMENE OPMERKING

4. Het wetsvoorstel beoogt de regeling inzake flexi-jobs te versoepelen met de afschaffing van twee drempels *enkel* voor activiteiten uitgevoerd binnen het paritair comité voor het hotelbedrijf (PC 302) en dus niet voor de andere sectoren die gebruik kunnen maken van de

[9] Adv.RvS 74.803/1-2-3-4 van 10 november 2023, *Parl.St.* Kamer 2023-24, nr. 55-3697/1, 360-361, algemene opmerking 1.3.2 bij hoofdstuk 4 van dat voorontwerp.

[10] Deze verordening vervangt verordening (EU) nr. 1407/2013 van de Commissie van 18 december 2013 en is in werking getreden op 1 januari 2024 (artikel 8).

‡LW-CGCZCEEJ-HHCHVT‡

regeling inzake flexi-jobs. De vraag rijst dan ook of de voorgestelde regeling in overeenstemming kan worden geacht met het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel.

Zowel naar aanleiding van het invoeren van de regeling inzake flexi-jobs[11] als bij de achtereenvolgende uitbreidingen ervan[12], heeft de afdeling Wetgeving van de Raad van State opmerkingen geformuleerd over de verzoenbaarheid ervan met het gelijkheidsbeginsel, omdat de tewerkstelling via flexi-jobs gepaard gaat met een bijzondere regeling op arbeids-, socialezekerheids- en fiscaalrechtelijk vlak.

Zoals bekend sluiten de grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie 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.

In de toelichting wordt ter verantwoording van de voorgestelde versoepeling voor de regeling inzake flexi-jobs binnen de horecasector gewezen op het volgende:

> "De horecasector is bij uitstek een arbeidsintensieve sector waarbij de diensten nauwelijks te automatiseren zijn. De nood aan arbeid blijft er zeer variabel en sterk afhankelijk van externe omstandigheden zoals het weer, het seizoen, feesten, …. Het aantal nodige arbeidskrachten kan snel wijzigen, evenals de te presteren uren. Er blijft een hoge nood aan soepel inzetbare arbeidskrachten.
>
> Door de flexi-jobs is het mogelijk om op een eenvoudige wijze extra handen ter beschikking te hebben. (…) De flexi-jobs samen met de netto-overuren vormen dan ook twee belangrijke systemen van flexibele tewerkstelling naast het reeds bestaande systeem van de gelegenheidswerknemers.
>
> (…)
>
> Het zijn vaak dezelfde niet-reguliere werknemers die bij eenzelfde horecazaak of enkele horecazaken flexi-jobben. De invoering van de arbitraire drempel van maximum 12.000 euro leidt ertoe dat zij zich aan dit maximum zullen houden. Daardoor zal het aantal uren dat werknemers die de laatste jaren in de horeca flexi-jobten in feite worden afgetopt op een moment dat de horeca de vacatures amper kan invullen. Ook de beperking van het flexi-loon tot 150 % van het minimale basisloon beperkt de flexibiliteit van de horecazaak om op moeilijke uren geschikt personeel te vinden."

Gevraagd om nadere toelichting hieromtrent, antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "De flexi-jobs ingevoerd bij de wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken waren oorspronkelijk uitsluitend van toepassing op de werknemers en werkgevers die ressorteren onder het paritair comité voor het hotelbedrijf

[11] Adv.RvS 57.517/1 van 12 juni 2015, *Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 54-1554/1, 97-99, opmerkingen 13.2 en 13.3.

[12] Adv.RvS 62.219/1-3-4 van 11 oktober 2017, *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-2746/1, 168-170, algemene opmerkingen 2 en 3 bij hoofdstuk 3 van het voorontwerp; adv.RvS 72.474/1-2-3-4 van 10 november 2022, *Parl.St.* Kamer 2022-23, nr. 55-3015/1, 311 en 312.

‡LW-CGCZJCEEJ-HHCHVT‡

of onder het paritair comité voor de uitzendarbeid indien de gebruiker ressorteert onder het paritair comité voor het hotelbedrijf. Daarbij heeft het Grondwettelijk Hof geoordeeld dat de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid in sociaaleconomische aangelegenheden heeft (GwH 28 september 2017, 107/2017).

De beweegredenen om het stelsel van de flexi-jobs voor de horecasector in te voeren gelden nog steeds. De Horecasector is een arbeidsintensieve sector waarbij de arbeidsprocessen nauwelijks te automatiseren zijn. De nood aan arbeid is in de horecasector zeer variabel en sterk afhankelijk van externe omstandigheden zoals het weer, seizoen, feesten, … .

Het aantal nodige arbeidskrachten kan snel wijzigen, evenals de te presteren uren. Er is een hoge nood aan soepel inzetbare arbeidskrachten. (Wetsontwerp, Parl. St., Kamer, 54K1297/001, p. 3-8). Een maximumloon van 150 % van het minimale basisloon werd ingevoerd rekening houdende met de sector om loonexcessen te vermijden (Parl. St., Kamer, 55K3697/001, p. 134). Deze begrenzing benadeelt de horecasector ten aanzien van de andere sectoren waar flexi-jobs zijn toegelaten omdat de 150 % voor de horecasector wordt berekend op een uurloon van minimaal 11,19 euro (niet-geïndexeerd) terwijl voor de andere sectoren een hoger baremiek loon van de sector als basis wordt genomen. De 150% grens kan bovendien tot gevolg hebben dat het uurloon voor een flexi-jobwerknemer lager kan zijn dan voor een horecawerknemer met een gewone arbeidsovereenkomst, bv. voor de functie van kok.

Het maximumloon heeft tot gevolg dat werkgevers in de horecasector op moeilijke uren geen geschikt personeel vinden terwijl het stelsel van de flexi-jobs oorspronkelijk is ontwikkeld voor de horecasector. We denken dan in het bijzonder aan de feestdagen met kerstmis en nieuwjaar. Bij gebrek aan personeel heeft de horeca-uitbater geen andere keuze dan de zaak te sluiten op een moment dat de vraag naar horecadiensten hoog is en waarbij klanten ook bereid zijn hiervoor meer te betalen. Voor niet-gepensioneerde flexi-jobwerknemers werd met de programmawet van 22 december 2023 een plafond van 12.000 euro ingevoerd voor de fiscale vrijstelling van het flexiloon.

Via de loopbaandatabank, worden flexi-werknemers tijdig op de hoogte gebracht van het al dan niet overschrijden van de fiscale vrijstelling van 12.000 euro op jaarbasis. De invoering van deze grens heeft een rechtstreeks effect op het aanbod van flexi-jobwerknemers. Bij een 4/5de of een voltijdse tewerkstelling wordt het flexiloon boven de 12.000 euro meteen aan het marginaal tarief belast. In praktijk zal dit 50% zijn te verhogen met de aanvullende gemeentebelasting. Aangezien 2/3de van de arbeidsovereenkomsten voor flexijobs nog steeds in de horecasector wordt afgesloten, heeft het plafond van 12.000 euro een groter effect op het aanbod van flexi-jobwerknemers dan in andere sectoren.

De arbeidspieken, in het bijzonder tijdens wettelijke feestdagen, en arbeidsmarktkrapte tijdens deze momenten zijn specifiek voor de horecasector waarmee hij zich onderscheidt van de andere sectoren. Daarom is het verantwoord om alleen voor de horecasector de begrenzing van het maximumloon van 150% van het minimale basisloon en het plafond van de fiscale vrijstelling terug af te schaffen."

‡LW-CGCZJCEEJ-HHCHIVT‡

Het Grondwettelijk Hof heeft in arrest nr. 107/2017 van 28 september 2017 geoordeeld dat de oorspronkelijke regeling inzake flexi-jobs in de horecasector in overeenstemming was met het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel en geen schending vormt van artikel 23 van de Grondwet:

> "Het komt de wetgever toe te oordelen in hoeverre het opportuun is om, in het kader van zijn sociaaleconomisch beleid, maatregelen te nemen met het oog op het verhogen van de werkgelegenheid. Hij beschikt ter zake over een ruime beoordelingsbevoegdheid en dient niet aan te tonen dat de reeds bestaande maatregelen onvoldoende zijn om de nagestreefde doelstelling te bereiken.
>
> Wanneer de wetgever een nieuwe vorm van arbeidsovereenkomst invoert, valt het onder zijn beoordelingsbevoegdheid te bepalen welke categorieën van werknemers en werkgevers onder die regeling ressorteren en met welke modaliteiten die regeling gepaard gaat. Het Hof vermag een dergelijke beleidskeuze, alsook de verschillen in behandeling die daaruit voortvloeien, slechts af te keuren indien zij niet redelijk verantwoord zijn of indien zij op onevenredige wijze afbreuk doen aan de rechten van de betrokken werknemers en werkgevers".[13]

Het Grondwettelijk Hof achtte de regeling in de toen geldende context redelijk verantwoord, in het bijzonder in een vergelijking tussen flexi-jobwerknemers en reguliere werknemers. Er moet evenwel worden vastgesteld dat het Hof geen uitspraak doet over het verschil in behandeling tussen de werknemers in de horecasector, die toen als enigen van de flexi-jobregeling konden genieten, en de andere werknemers.

Op 30 januari 2025 heeft het Grondwettelijk Hof zich in arrest nr. 8/2025 uitgesproken over de door de programmawet van 22 december 2023 ingevoerde beperkingen, waaronder de beperking van de fiscale vrijstelling tot een bezoldiging van 12.000 euro per belastbaar tijdperk en de beperking van het flexi-loon tot maximaal 150 procent van het minimale basisloon, die gelden voor alle sectoren die gebruik kunnen maken van de flexi-jobregeling. In dit recente arrest herhaalt het Grondwettelijk Hof voormelde overweging uit arrest 107/2017[14] en acht het de ingevoerde beperkingen redelijk verantwoord, zonder onevenredige gevolgen voor de betrokken werknemers en werkgevers.

Ten eerste is het volgens het Grondwettelijk Hof redelijk verantwoord om "uitsluitend voor niet-gepensioneerden in een begrenzing te voorzien van de belastingvrijstelling voor de bezoldigingen ontvangen ter uitvoering van een flexi-jobovereenkomst. Gepensioneerden zijn immers niet ertoe verplicht een tewerkstelling te hebben bij een andere werkgever, opdat zij een flexi-job mogen uitoefenen (…)".[15] Met het voorliggende wetsvoorstel beogen de indieners evenwel een verschil in behandeling in te voeren tussen de inkomsten van niet-gepensioneerde flexi-jobwerknemers binnen, enerzijds, de horecasector, die niet langer aan de beperking van de belastingvrijstelling zijn onderworpen, en binnen, anderzijds, alle andere sectoren die gebruik kunnen maken van de flexi-jobregeling en wél aan de beperking van de belastingvrijstelling onderworpen blijven.

[13] GwH 28 september 2017, nr. 107/2017, B.5.

[14] GwH 30 januari 2025, nr. 8/2025, B.16.

[15] GwH 30 januari 2025, nr. 8/2025, B.19.

‡LW-CGCZJCEEJ-HHCHIVT‡

Ten tweede acht het Grondwettelijk Hof het redelijk verantwoord om te voorzien in een loonplafond voor een "tewerkstelling in het kader van een flexi-job, maar niet voor een reguliere tewerkstelling in dezelfde sector"[16], in het licht van de doelstelling om buitensporige lonen te vermijden. Deze doelstelling sluit volgens het Hof aan bij de ruimere doelstelling van de wetgever om misbruik en oneigenlijk gebruik van de regeling inzake flexi-jobs tegen te gaan.[17] Mede gelet op die doelstellingen rijst de vraag hoe kan worden verantwoord dat een tewerkstelling in het kader van een flexi-jobovereenkomst binnen de horecasector niet langer aan de beperking van het loonplafond onderworpen zal zijn, terwijl dergelijke tewerkstelling binnen alle andere sectoren die gebruik kunnen maken van de flexi-jobregeling wél aan de beperking van het loonplafond onderworpen blijven.

Aldus rijst de vraag of de voormelde verantwoording bij het om advies voorgelegde wetsvoorstel niet evenzeer kan worden betrokken op sommige van de andere economische sectoren of werkgevers die thans gebruik kunnen maken van de regeling inzake de flexi-jobs. Wat het loonplafond betreft, moet worden vastgesteld dat thans reeds in een specifieke regeling wordt voorzien voor de horecasector, die wordt verantwoord "[g]ezien in deze sector de loonkost doorslaggevend is en de uitdaging inzake arbeidspieken en arbeidsmarktkrapte sterk doorwegen".[18]

Het staat aan de wetgever om de voorgestelde regeling vanuit het oogpunt van het gelijkheidsbeginsel opnieuw te onderzoeken. Voor elk van de voorgestelde maatregelen dient een deugdelijke verantwoording voorhanden te zijn. Het is bijgevolg raadzaam om de motivering voor de afschaffing van beide beperkingen voor *enkel* de horecasector te verstevigen.

De Raad van State, afdeling Wetgeving, maakt dan ook een voorbehoud wat de overeenstemming van de voorgestelde regeling met het gelijkheidsbeginsel betreft.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

5. In artikel 2 van het wetsvoorstel schrijve men "gewijzigd" in plaats van "ingevoegd".

Artikel 4

6. Luidens artikel 4, eerste lid, van het wetsvoorstel treedt artikel 2 van de aan te nemen wet in werking vanaf het aanslagjaar 2025.

[16] GwH 30 januari 2025, nr. 8/2025, B.29.

[17] GwH 30 januari 2025, nr. 8/2025, B.28.

[18] Memorie van toelichting bij het ontwerp van programmawet, *Parl.St.* Kamer 2023-24, nr. 55-3697/1, 134.

‡LW-CGCZJCEEJ-HHCHIVT‡

Een fiscaalrechtelijke regel kan slechts als retroactief worden gekwalificeerd wanneer hij van toepassing is op feiten, handelingen en toestanden die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat hij in werking is getreden. Inzake inkomstenbelastingen ontstaat de belastingschuld definitief op de datum van afsluiting van de periode waarin de inkomsten verworven zijn die de belastingbasis uitmaken. Bijgevolg kunnen alle wijzigingen die vóór het einde van het belastbare tijdperk in de inkomstenbelastingen werden ingevoerd, worden toegepast zonder dat zij geacht kunnen worden een retroactief karakter te hebben.[19]

Aangezien de door artikel 2 van de aan te nemen wet beoogde wijziging in werking treedt vanaf het aanslagjaar 2025, betekent dit dat de afschaffing van de beperking van de fiscale vrijstelling tot een bezoldiging van 12.000 euro per belastbaar tijdperk van toepassing wordt op inkomsten verworven in het inkomstenjaar 2024.

Niettegenstaande deze voorgestelde versoepeling die betrekking heeft op inkomsten verworven in het inkomstenjaar 2024 op het eerste gezicht voordelig lijkt voor belastingplichtigen die in het kader van een flexi-job activiteiten uitvoerden binnen het paritair comité voor het hotelbedrijf,[20] is dat niet voor allen het geval. Nu het inkomstenjaar 2024 in het verleden ligt, is het voor niet-gepensioneerde belastingplichtige flexi-jobwerknemers in de horecasector die hun gedrag hebben afgestemd op de fiscale vrijstellingsdrempel van 12.000 euro, immers niet langer mogelijk om hun inkomsten van 2024 ook daadwerkelijk aan te vullen tot boven de vrijstellingsdrempel die bij het voorliggende wetsvoorstel voor het inkomstenjaar 2024 zou worden opgeheven. Voor deze belastingplichtigen is sprake van een gemist voordeel in vergelijking met die belastingplichtigen in dezelfde omstandigheden maar wier inkomsten van 2024 wel meer dan de fiscale vrijstellingsdrempel van 12.000 euro bedragen en die bij het voorliggende wetsvoorstel alsnog vrijgesteld zouden worden van personenbelasting.

Daarnaast kunnen ook werkgevers nadeel ondervinden, wanneer onder meer blijkt dat zij op de in 2024 uitgekeerde flexi-lonen van boven 12.000 euro ten onrechte bedrijfsvoorheffing hebben ingehouden. De werking in de tijd van de aan te nemen afschaffing van de beperking van de fiscale vrijstelling tot een bezoldiging van 12.000 euro moet daarom ook voor eenieder die betrokken is bij de inhouding van de bedrijfsvoorheffing voorzienbaar zijn, zodat tijdig de nodige voorbereidingen kunnen worden getroffen.

Het strekt daarom tot aanbeveling om in artikel 4, eerste lid, van het wetsvoorstel te bepalen dat artikel 2 van de aan te nemen wet in werking treedt vanaf het aanslagjaar 2026, en dat het voor de bedrijfsvoorheffing bijvoorbeeld pas uitwerking heeft vanaf een datum bepaald in de toekomst.

[19] Zie o.m. GwH 17 mei 2018, nr. 59/2018, B.7.

[20] Zoals het Grondwettelijk Hof in het voormelde arrest nr. 8/2025 heeft vastgesteld, verhindert de bestaande begrenzing van de belastingvrijstelling ten belope van 12.000 euro de niet-gepensioneerde flexi-jobwerknemer niet om als flexi-jobwerknemer jaarlijks meer dan 12.000 euro aan bezoldigingen te verdienen; het verhindert hem slechts om voor het gedeelte van de bezoldigingen dat dat bedrag te boven gaat, een fiscale vrijstelling te genieten (B.19). De voorgestelde regeling zou ertoe leiden dat de niet-gepensioneerde flexi-jobwerknemers in de horecasector waarvan de bezoldiging het plafond van 12.000 euro te boven gaat, ook de fiscale vrijstelling genieten voor het gedeelte van de bezoldiging dat dat plafond overschrijdt.

‡LW-CGCZCEEJ-HHCHVT‡

7.1. Luidens artikel 4, tweede lid, van het wetsvoorstel treedt artikel 3 van de aan te nemen wet, dat de beperking van het flexi-loon tot maximaal 150 procent van het minimale basisloon afschaft voor flexi-jobwerknemers binnen het paritair comité voor het hotelbedrijf, "in werking vanaf de eerste dag van de maand na afloop van een termijn van tien dagen te rekenen van de dag volgend op de bekendmaking ervan in het *Belgisch Staatsblad*".

Gevraagd waarom is gekozen voor een dergelijke specifieke formulering van de inwerkingtreding, antwoordde de gemachtigde:

> "Artikel 3 heft de beperking op van het flexiloon tot 150% van het minimale basisloon. Een flexiloon hoger dan 150% van het minimale basisloon kunnen werkgevers en werkgevers voor bezoldigingen vanaf de inwerkingtreding afspreken. De inwerkingtreding op de eerste van de maand is gemakkelijk te onthouden voor de toepassing van de loonadministratie (Handleiding 'Beginselen van de wetgevingstechniek', 2008, randnr. 152). Er wordt rekening gehouden met de Formulering F 4-5-1-1 in vernoemde handleiding zodat de belanghebbenden de termijn van tien dagen niet wordt ontnomen waarover ze normalerwijze beschikken om kennis te nemen van de tekst en zich ernaar te richten."

Het Grondwettelijk Hof merkte omtrent de uitwerking in de tijd van de invoering van de beperkingen voor de regeling inzake flexi-jobs in voormeld arrest nr. 8/2025 van 30 januari 2025 het volgende op:

> "Het staat in beginsel aan de wetgever om, wanneer hij beslist nieuwe regelgeving in te voeren, te beoordelen of het noodzakelijk of opportuun is die beleidswijziging vergezeld te doen gaan van overgangsmaatregelen. Het Hof zou die keuze slechts kunnen afkeuren indien er voor de overgangsregeling of de ontstentenis daarvan geen redelijke verantwoording bestaat of indien aan het vertrouwensbeginsel op buitensporige wijze afbreuk wordt gedaan. Dat is het geval wanneer afbreuk wordt gedaan aan de legitieme verwachtingen van een bepaalde categorie van rechtzoekenden zonder dat een dwingende reden van algemeen belang de ontstentenis van een overgangsregeling voor hen kan verantwoorden. Het vertrouwensbeginsel is nauw verbonden met het rechtszekerheidsbeginsel, dat de wetgever verbiedt om zonder objectieve en redelijke verantwoording afbreuk te doen aan het belang van de rechtsonderhorigen om in staat te zijn de rechtsgevolgen van hun handelingen te voorzien."[21]

Het Grondwettelijk Hof wees hierbij op de fiscale, sociale en socialezekerheidsrechtelijke maatregelen die werknemers en werkgevers tijdig moeten kunnen nemen om de voorwaarden voor de flexi-jobregeling te kunnen naleven. Men moet over een redelijke overgangsperiode beschikken om de voorwaarden van een lopende flexi-jobarbeidsovereenkomst te kunnen herzien.[22]

De wetgever dient zich er bij de afschaffing van deze beperking van het loonplafond dan ook van te vergewissen dat werkgevers en werknemers over een redelijke overgangsperiode beschikken, zodat zij zich hierop op redelijke wijze kunnen voorbereiden.

[21] GwH 30 januari 2025, nr. 8/2025, B.32.

[22] GwH 30 januari 2025, nr. 8/2025, B.36.1-36.2.

‡LW-CGCZJCEEJ-HHCHIVT‡

7.2. Men vervange in de Nederlandse tekst van artikel 4, tweede lid, van het wetsvoorstel het woord "vanaf" door het woord "op" en in de Franse tekst het woord "suivant" door het woord "après".

*

‡LW-CGCZJCEEJ-HHCHIVT‡

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, 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 des auteurs de l'acte, le fondement juridique [1], et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE LA PROPOSITION DE LOI

2. La proposition de loi soumise pour avis a pour objet de supprimer quelques plafonds du régime des « flexi-jobs », instaurés par la loi-programme du 22 décembre 2023, pour les activités qui relèvent de la commission paritaire de l'industrie hôtelière (CP 302) [2].

Le régime des flexi-jobs a été instauré par les articles 2 à 38 de la loi du 16 novembre 2015 'portant des dispositions diverses en matière sociale' [3] et, selon l'article 2 de celle-ci, il s'appliquait à l'époque aux seuls travailleurs et employeurs ressortissant à la commission paritaire de l'industrie hôtelière ou à la commission paritaire pour le travail intérimaire si l'utilisateur relève de la commission paritaire de l'industrie hôtelière.

Le régime des flexi-jobs a successivement été étendu à d'autres secteurs par les dispositions suivantes :

- l'article 33 de la loi-programme du 25 décembre 2017 [4] ;
- l'article 146 de la loi-programme du 26 décembre 2022 [5] ;
- l'article 2 de la loi du 27 mars 2023 'modifiant la loi du 16 novembre 2015 portant des dispositions diverses en matière sociale en ce qui concerne l'élargissement du champ d'application des flexi-jobs aux chocolatiers' et
- l'article 182 de la loi-programme du 22 décembre 2023 [6] .

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

[2] La proposition de loi à l'examen reproduit le contenu de la proposition de loi 'modifiant la loi du 16 novembre 2015 portant des dispositions diverses en matière sociale et le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne les flexi-jobs dans le secteur horeca', *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3863/1.

[3] Voir l'avis C.E. 57.517/1 du 12 juin 2015 sur un avant-projet devenu notamment la loi du 16 novembre 2015, *Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, n° 54-1554/1, pp. 89-103.

[4] Voir l'avis C.E. 62.219/1-3-4 du 11 octobre 2017 sur un avant-projet devenu la loi-programme du 25 décembre 2017, *Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 54-2746/1, pp. 164-206.

[5] Voir l'avis C.E. 72.474/1-2-3-4 du 10 novembre 2022 sur un avant-projet devenu la loi-programme du 26 décembre 2022, *Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/1, pp. 264-324.

[6] Voir l'avis C.E. 74.803/1-2-3-4 du 10 novembre 2023 sur un avant-projet devenu la loi-programme du 22 décembre 2023, *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3697/1, pp. 277-376.

‡LW-CGCZCEEJ-HHCHVT‡

En outre, la loi-programme du 22 décembre 2023 a instauré des plafonds bien déterminés pour l'application du régime des flexi-jobs à tous ces secteurs, dont :

- la limitation de l'exonération fiscale à une rémunération de 12.000 euros par période imposable, sauf si le travailleur exerçant un flexi-job est pensionné (article 7, 3°) (applicable à partir de l'exercice d'imposition 2025 (article 11, alinéa 2)), et

- la limitation du flexi-salaire à maximum 150 pourcents du salaire minimum de base [7], sauf si un plafond différent est fixé par une convention collective de travail rendue obligatoire par le Roi (article 184, 1°) (entrée en vigueur le 1er janvier 2024 (article 194) [8]).

Selon la proposition de loi soumise pour avis, les plafonds précités ne s'appliquent plus aux activités qui relèvent de la commission paritaire de l'industrie hôtelière. À cet effet,

- l'article 2 de la proposition complète l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 29°, du Code des impôts sur les revenus 1992 par le membre de phrase « à l'exception des activités relevant de la commission paritaire de l'industrie hôtelière (CP 302) » et l'article 4, alinéa 1er, de la proposition dispose que l'article 2 de la loi dont l'adoption est envisagée entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2025, et

- l'article 3 de la proposition modifie l'article 5, § 1er, de la loi du 16 novembre 2015 en ce sens que le segment de phrase « Sauf en ce qui concerne la commission paritaire mentionnée à l'article 2, § 1er, 5°, le flexi-salaire ne peut » remplace les mots « Il ne peut » et l'article 4, alinéa 2, de la proposition dispose que l'article 3 de la loi dont l'adoption est envisagée entre en vigueur le premier jour du mois qui suit l'expiration d'un délai de dix jours prenant cours le jour suivant sa publication au Moniteur belge.

FORMALITÉS

3. Dans l'avis 74.803/1-2-3-4 du 10 novembre 2023 sur un avant-projet devenu la loi-programme du 22 décembre 2023, le Conseil d'État, section de législation, a relevé les différentes conditions prévues dans le règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 'relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis', dont le respect est nécessaire pour que les aides soient exemptées de la notification prescrite par l'article 108, paragraphe 3, du Traité sur le fonctionnement de l'union européenne (ci-après : TFUE). Selon le Conseil, il n'apparaissait pas clairement comment les conditions prévues par les règlements (UE) n° 1407/2013 et (UE) n° 1408/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 'relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis dans le secteur

[7] Le salaire de base est au moins égal au salaire horaire déterminé sur la base du salaire barémique applicable à la fonction exercée par le travailleur exerçant un flexi-job et fixé par une convention collective de travail (article 184, 2°, de la loi-programme du 22 décembre 2023).

[8] Par son arrêt n° 8/2025 du 30 janvier 2025, la Cour constitutionnelle a annulé l'article 194 de la loi-programme du 22 décembre 2023, en ce qu'il a notamment pour effet que l'article 184 de cette loi est applicable aux contrats de travail flexi-job conclus avant la publication de cette loi au Moniteur belge.

‡LW-CGCZJCEEJ-HHCHIVT‡

de l'agriculture' sont (peuvent) effectivement (être) respectées dans le cadre de l'application du système des flexi-jobs [9].

En l'occurrence également, la question se pose de savoir dans quelle mesure le régime (l'assouplissement du régime) des flexi-jobs pour les activités qui relèvent de la commission paritaire de l'industrie hôtelière (CP 302) peut s'inscrire dans les conditions du règlement (UE) 2023/2831 de la Commission du 13 décembre 2023 'relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis' [10]. Outre le respect d'un plafond, il doit notamment être question d'aides transparentes et des obligations particulières s'appliquent par ailleurs en matière de monitoring.

Il a été demandé au délégué comment le respect de l'article 38 de la loi du 16 novembre 2015, qui prévoit l'application des aides de minimis au régime des flexi-jobs, sera garanti dans la pratique, compte tenu de l'assouplissement que la proposition de loi envisage pour les activités qui relèvent de la commission paritaire de l'industrie hôtelière. Le délégué a répondu à cette question comme suit :

> « De voorwaarde dat de regeling van flexi-jobs binnen de aanmeldingsvrijstelling voor de-minimumsteun valt, geldt reeds vanaf de invoering van het systeem (1 december 2015) toen de voorwaarden van het plafond van de fiscale vrijstelling tot 12.000 euro en van de beperking van het flexiloon tot 150% van het minimale basisloon niet bestonden. De terugkeer naar die situatie met het wetsvoorstel verandert dus niets aan de toepassing van de vrijstellingsverordening (EU) 1407/2013 ».

On n'aperçoit pas clairement comment les conditions prévues dans le règlement (UE) 2023/2831 sont (peuvent) effectivement (être) respectées dans le cadre de l'application du régime des flexi-jobs. Le législateur doit dès lors soumettre les modifications proposées à un examen complémentaire approfondi (également en ce qui concerne les aides transparentes et le monitoring). À cet égard, il faudra d'ailleurs vérifier si la rédaction de l'article 38 de la loi du 16 novembre 2015 ne doit pas être adaptée.

Si la suppression proposée des plafonds d'exonération dans le cadre de l'impôt des personnes physiques et de la limite du flexi-salaire pour les activités qui relèvent de la commission paritaire de l'industrie hôtelière ne peut pas s'inscrire pleinement dans les conditions du règlement (UE) 2023/2831, la proposition de loi devra encore être notifiée en application de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE.

OBSERVATION GÉNÉRALE

4. La proposition de loi vise à assouplir le régime des flexi-jobs en supprimant deux plafonds pour les *seules* activités qui relèvent de la commission paritaire de l'industrie hôtelière (CP 302) et donc pas pour les autres secteurs qui peuvent recourir au régime des flexi-jobs. La

[9] Avis C.E. 74.803/1-2-3-4 du 10 novembre 2023, *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3697/1, pp. 360-361, observation générale 1.3.2 à propos du chapitre 4 de cet avant-projet.

[10] Ce règlement remplace le règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 et est entré en vigueur le 1er janvier 2024 (article 8).

‡LW-CGCZJCEEJ-HHCHIVT‡

question se pose dès lors de savoir si le régime proposé peut être réputé conforme au principe constitutionnel d'égalité.

Tant à la suite de l'instauration du régime des flexi-jobs [11] que lors de ses extensions successives [12], la section de législation du Conseil d'État a formulé des observations quant à leur compatibilité avec le principe d'égalité, dès lors que l'emploi via flexi-jobs est assorti d'un régime spécial sur le plan du droit du travail, de la sécurité sociale et de la fiscalité.

Nul n'ignore que les règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit être appréciée compte tenu de l'objectif et des effets de la mesure et de la nature des principes applicables en la matière ; 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 poursuivi.

Pour justifier l'assouplissement proposé du régime des flexi-jobs exercés dans le secteur horeca, les développements relèvent ce qui suit :

> « Le secteur horeca est par excellence un secteur à forte intensité de main-d'œuvre dont les services ne peuvent guère être automatisés. Les besoins en main-d'œuvre y sont toujours très variables et dépendent fortement de conditions externes telles que la météo, la saison, les fêtes, etc. Le nombre de travailleurs nécessaires peut changer rapidement, tout comme les heures à prester. Le secteur horeca a donc toujours grandement besoin d'une main-d'œuvre flexible.
>
> Les flexi-jobs permettent de disposer facilement d'une main-d'œuvre supplémentaire. (...) Au même titre que le système du travail occasionnel, les flexi-jobs et les heures supplémentaires nettes constituent donc deux autres grands systèmes de travail flexible.
>
> (…)
>
> Ce sont souvent les mêmes travailleurs salariés non réguliers qui travaillent de manière flexible dans le même établissement ou dans quelques établissements horeca. L'instauration d'un plafond arbitraire de 12.000 euros incite ces travailleurs à s'en tenir à ce plafond. Le nombre d'heures prestées ces dernières années par les travailleurs en flexi-job dans le secteur horeca sera dès lors limité à un moment où le secteur horeca peine à pourvoir ses postes vacants. Le plafonnement du flexi-salaire à 150 % du salaire minimum de base ne facilite en outre guère la recherche de personnel adéquat à des heures difficiles ».

Invité à apporter des éclaircissements à ce sujet, le délégué a répondu ce qui suit :

> « De flexi-jobs ingevoerd bij de wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken waren oorspronkelijk uitsluitend van toepassing op de werknemers en werkgevers die ressorteren onder het paritair comité voor het hotelbedrijf of onder het paritair comité voor de uitzendarbeid indien de gebruiker ressorteert onder het

[11] Avis C.E. 57.517/1 du 12 juin 2015, *Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, n° 54-1554/1, pp. 97-99, observations 13.2 et 13.3.

[12] Avis C.E. 62.219/1-3-4 du 11 octobre 2017, *Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 54-2746/1, pp. 168-170, observations générales 2 et 3 à propos du chapitre 3 de l'avant-projet ; l'avis C.E. 72.474/1-2-3-4 du 10 novembre 2022, *Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/1, pp. 311 et 312.

‡LW-CGCZCEEJ-HHCHVT‡

paritair comité voor het hotelbedrijf. Daarbij heeft het Grondwettelijk Hof geoordeeld dat de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid in sociaaleconomische aangelegenheden heeft (GwH 28 september 2017, 107/2017).

De beweegredenen om het stelsel van de flexi-jobs voor de horecasector in te voeren gelden nog steeds. De Horecasector is een arbeidsintensieve sector waarbij de arbeidsprocessen nauwelijks te automatiseren zijn. De nood aan arbeid is in de horecasector zeer variabel en sterk afhankelijk van externe omstandigheden zoals het weer, seizoen, feesten, … .

Het aantal nodige arbeidskrachten kan snel wijzigen, evenals de te presteren uren. Er is een hoge nood aan soepel inzetbare arbeidskrachten. (Wetsontwerp, Parl. St., Kamer, 54K1297/001, p. 3-8). Een maximumloon van 150 % van het minimale basisloon werd ingevoerd rekening houdende met de sector om loonexcessen te vermijden (Parl. St., Kamer, 55K3697/001, p. 134). Deze begrenzing benadeelt de horecasector ten aanzien van de andere sectoren waar flexi-jobs zijn toegelaten omdat de 150 % voor de horecasector wordt berekend op een uurloon van minimaal 11,19 euro (niet-geïndexeerd) terwijl voor de andere sectoren een hoger baremiek loon van de sector als basis wordt genomen. De 150% grens kan bovendien tot gevolg hebben dat het uurloon voor een flexi-jobwerknemer lager kan zijn dan voor een horecawerknemer met een gewone arbeidsovereenkomst, bv. voor de functie van kok.

Het maximumloon heeft tot gevolg dat werkgevers in de horecasector op moeilijke uren geen geschikt personeel vinden terwijl het stelsel van de flexi-jobs oorspronkelijk is ontwikkeld voor de horecasector. We denken dan in het bijzonder aan de feestdagen met kerstmis en nieuwjaar. Bij gebrek aan personeel heeft de horeca-uitbater geen andere keuze dan de zaak te sluiten op een moment dat de vraag naar horecadiensten hoog is en waarbij klanten ook bereid zijn hiervoor meer te betalen. Voor niet-gepensioneerde flexi-jobwerknemers werd met de programmawet van 22 december 2023 een plafond van 12.000 euro ingevoerd voor de fiscale vrijstelling van het flexiloon.

Via de loopbaandatabank, worden flexi-werknemers tijdig op de hoogte gebracht van het al dan niet overschrijden van de fiscale vrijstelling van 12.000 euro op jaarbasis. De invoering van deze grens heeft een rechtstreeks effect op het aanbod van flexi-jobwerknemers. Bij een 4/5de of een voltijdse tewerkstelling wordt het flexiloon boven de 12.000 euro meteen aan het marginaal tarief belast. In praktijk zal dit 50% zijn te verhogen met de aanvullende gemeentebelasting. Aangezien 2/3de van de arbeidsovereenkomsten voor flexijobs nog steeds in de horecasector wordt afgesloten, heeft het plafond van 12.000 euro een groter effect op het aanbod van flexi-jobwerknemers dan in andere sectoren.

De arbeidspieken, in het bijzonder tijdens wettelijke feestdagen, en arbeidsmarktkrapte tijdens deze momenten zijn specifiek voor de horecasector waarmee hij zich onderscheidt van de andere sectoren. Daarom is het verantwoord om alleen voor de horecasector de begrenzing van het maximumloon van 150% van het minimale basisloon en het plafond van de fiscale vrijstelling terug af te schaffen ».

Dans son arrêt n° 107/2017 du 28 septembre 2017, la Cour constitutionnelle a jugé que le régime initial des flexi-jobs dans le secteur horeca était conforme au principe constitutionnel d'égalité et ne violait pas l'article 23 de la Constitution :

« Il appartient au législateur d'apprécier dans quelle mesure il est opportun, dans le cadre de sa politique socio-économique, de prendre des mesures en vue d'augmenter le taux d'emploi. Il dispose en la matière d'un large pouvoir d'appréciation et ne doit pas démontrer que les mesures déjà prises ne sont pas suffisantes pour atteindre l'objectif poursuivi.

‡LW-CGCZJCEEJ-HHCHIVT‡

> Lorsque le législateur introduit une nouvelle forme de contrat de travail, il relève de son pouvoir d'appréciation de déterminer les catégories de travailleurs et d'employeurs qui relèvent de ce régime, et les modalités qui encadrent ce régime. La Cour ne peut sanctionner un tel choix politique, et les différences de traitement qui en résultent, que s'ils sont dépourvus de justification raisonnable ou s'ils portent une atteinte disproportionnée aux droits des travailleurs et des employeurs concernés » [13].

La Cour constitutionnelle a estimé que le régime était raisonnablement justifié dans le contexte de l'époque, plus particulièrement dans le cadre d'une comparaison entre les travailleurs exerçant un flexi-job et les travailleurs réguliers. Force est cependant de constater que la Cour ne se prononce pas sur la différence de traitement entre les travailleurs dans le secteur horeca, qui étaient à l'époque les seuls à pouvoir bénéficier du régime des flexi-jobs, et les autres travailleurs.

Dans son arrêt n° 8/2025 du 30 janvier 2025, la Cour constitutionnelle s'est prononcée sur les limitations instaurées par la loi-programme du 22 décembre 2023, dont la limitation de l'exonération fiscale à une rémunération de 12.000 euros par période imposable et la limitation du flexi-salaire à maximum 150 pourcents du salaire minimum de base, qui s'appliquent à tous les secteurs qui peuvent recourir au régime des flexi-jobs. Dans cet arrêt récent, la Cour constitutionnelle rappelle le considérant précité de l'arrêt 107/2017 [14] et estime que les limitations instaurées sont raisonnablement justifiées, sans effets disproportionnés pour les travailleurs et les employeurs concernés.

En premier lieu, la Cour constitutionnelle estime qu'il est raisonnablement justifié que « seules les personnes non pensionnées soient soumises à un plafonnement de l'exonération d'impôt relative aux rémunérations perçues en exécution d'un contrat de travail flexi-job. En effet, les personnes pensionnées ne sont pas obligées d'avoir une occupation auprès d'un autre employeur pour pouvoir exercer un flexi-job (...) » [15]. Toutefois, par la proposition de loi à l'examen, les auteurs visent à instaurer une différence de traitement entre les revenus des travailleurs non pensionnés exerçant un flexi-job, d'une part, dans le secteur horeca, qui ne sont plus soumis à la limitation de l'exonération d'impôt, et, d'autre part, dans tous les autres secteurs qui peuvent recourir au régime des flexi-jobs et restent bel et bien soumis à la limitation de l'exonération d'impôt.

En deuxième lieu, la Cour constitutionnelle estime qu'il est raisonnablement justifié de prévoir un plafond salarial pour une « occupation dans le cadre d'un flexi-job, mais pas pour une occupation régulière dans ce même secteur » [16], au regard de l'objectif d'éviter les excès salariaux. Selon la Cour, cet objectif s'inscrit dans l'objectif plus large du législateur consistant à lutter contre les abus et les usages inappropriés du régime des flexi-jobs [17]. Eu égard notamment à ces objectifs, la question se pose de savoir comment il peut se justifier qu'un emploi dans le cadre d'un contrat de travail flexi-job dans le secteur horeca ne soit plus soumis à la limitation du plafond

[13] C.C., 28 septembre 2017, n° 107/2017, B.5.

[14] C.C., 30 janvier 2025, n° 8/2025, B.16.

[15] C.C., 30 janvier 2025, n° 8/2025, B.19.

[16] C.C., 30 janvier 2025, n° 8/2025, B.29.

[17] C.C., 30 janvier 2025, n° 8/2025, B.28.

‡LW-CGCZJCEEJ-HHCHIVT‡

salarial, alors qu'un tel emploi dans tous les autres secteurs qui peuvent recourir au régime des flexi-jobs reste bel et bien soumis à la limitation du plafond salarial.

La question se pose ainsi de savoir si la justification précitée de la proposition de loi soumise pour avis ne peut pas concerner tout autant certains des autres secteurs économiques ou employeurs qui peuvent actuellement recourir au régime des flexi-jobs. En ce qui concerne le plafond salarial, force est de constater qu'il est déjà prévu à l'heure actuelle un régime spécifique pour le secteur horeca, qui se justifie « [é]tant donné que dans ce secteur, le coût salarial est déterminant et que le défi des pics de main-d'œuvre et des tensions sur le marché du travail pèse lourd » [18].

Il appartient au législateur de réexaminer le régime proposé au regard du principe d'égalité. Chacune des mesures proposées devra faire l'objet d'une justification adéquate. Par conséquent, il est conseillé d'étayer davantage la motivation de la suppression des deux limitations pour le *seul* secteur horeca.

Le Conseil d'État, section de législation, émet dès lors une réserve en ce qui concerne la conformité du régime proposé avec le principe d'égalité.

EXAMEN DU TEXTE

Article 2

5. À l'article 2 de la proposition de loi, on écrira « modifié » au lieu de « inséré ».

Article 4

6. Selon l'article 4, alinéa 1er, de la proposition de loi, l'article 2 de la loi dont l'adoption est envisagée entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2025.

Une règle de droit fiscal ne peut être qualifiée de rétroactive que si elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitifs au moment où elle est entrée en vigueur. En matière d'impôts sur les revenus, la dette d'impôt naît définitivement à la date de clôture de la période au cours de laquelle les revenus qui constituent la base d'imposition ont été acquis. Par conséquent, toutes les modifications qui ont été apportées à l'impôt sur les revenus avant la fin de la période imposable peuvent être appliquées sans qu'elles puissent être réputées avoir un effet rétroactif [19].

Dès lors que la modification visée par l'article 2 de la loi à adopter entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2025, cela signifie que la suppression de la limitation de l'exonération fiscale à une rémunération de 12.000 euros par période imposable est applicable aux revenus acquis dans l'année de revenus 2024.

[18] Exposé des motifs du projet de loi-programme, *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3697/1, p. 134.

[19] Voir notamment C.C., 17 mai 2018, n° 59/2018, B.7.

‡LW-CGCZJCEEJ-HHCHIVT‡

Bien que cet assouplissement proposé, qui concerne les revenus acquis dans l'année de revenus 2024, semble à première vue avantageux pour les contribuables qui exerçaient, dans le cadre d'un flexi-job, des activités relevant de la commission paritaire de l'industrie hôtelière [20], ce n'est pas le cas pour tous. En effet, l'année de revenus 2024 étant passée, il n'est plus possible pour les travailleurs contribuables non pensionnés exerçant un flexi-job dans le secteur horeca, qui ont aligné leur comportement sur le plafond d'exonération fiscale de 12.000 euros, d'également compléter effectivement leurs revenus de 2024 au-delà du plafond d'exonération que la proposition de loi à l'examen abrogerait pour l'année de revenus 2024. Pour ces contribuables, il s'agit d'un avantage manqué par rapport aux contribuables se trouvant dans les mêmes circonstances mais dont les revenus de 2024 dépassent toutefois le plafond d'exonération fiscale de 12.000 euros et qui seraient encore exonérés de l'impôt des personnes physiques par la proposition de loi à l'examen.

Par ailleurs, les employeurs peuvent également subir un préjudice lorsqu'il s'avère notamment qu'ils ont retenu indûment un précompte professionnel sur les flexi-salaires dépassant 12.000 euros versés en 2024. L'effet dans le temps de la suppression à adopter de la limitation de l'exonération fiscale à une rémunération de 12.000 euros doit donc également être prévisible pour toute personne impliquée dans la retenue du précompte mobilier, afin que les dispositions nécessaires puissent être prises à temps.

Il est dès lors recommandé de préciser à l'article 4, alinéa 1er, de la proposition de loi que l'article 2 de la loi à adopter entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2026 et qu'il ne produit ses effets sur le précompte professionnel par exemple qu'à partir d'une date déterminée dans le futur.

7.1. Selon l'article 4, alinéa 2, de la proposition de loi, l'article 3 de la loi à adopter, qui supprime la limitation du flexi-salaire à maximum 150 pourcents du salaire minimum de base pour les travailleurs exerçant un flexi-job relevant de la commission paritaire de l'industrie hôtelière, « entre en vigueur le premier jour du mois qui suit l'expiration d'un délai de dix jours prenant cours le jour suivant sa publication au *Moniteur belge* ».

[20] Comme la Cour constitutionnelle l'a constaté dans l'arrêt n° 8/2025 précité, la limitation existante de l'exonération d'impôt à concurrence de 12.000 euros n'empêche pas le travailleur non pensionné exerçant un flexi-job de gagner une rémunération annuelle de plus de 12.000 euros en tant que travailleur exerçant un flexi-job ; elle l'empêche uniquement de bénéficier d'une exonération fiscale pour la partie de cette rémunération qui dépasse ce montant (B.19). Le régime proposé aurait pour conséquence que les travailleurs non pensionnés exerçant un flexi-job dans le secteur horeca dont la rémunération dépasse le plafond de 12.000 euros bénéficieraient également de l'exonération fiscale pour la partie de la rémunération qui excède ce plafond.

‡LW-CGCZCEEJ-HHCHIVT‡

À la question de savoir pourquoi il a été opté pour une telle formulation spécifique de l'entrée en vigueur, le délégué a répondu en ces termes :

> « Artikel 3 heft de beperking op van het flexiloon tot 150% van het minimale basisloon. Een flexiloon hoger dan 150% van het minimale basisloon kunnen werkgevers en werkgevers voor bezoldigingen vanaf de inwerkingtreding afspreken. De inwerkingtreding op de eerste van de maand is gemakkelijk te onthouden voor de toepassing van de loonadministratie (Handleiding 'Beginselen van de wetgevingstechniek', 2008, randnr. 152). Er wordt rekening gehouden met de Formulering F 4-5-1-1 in vernoemde handleiding zodat de belanghebbenden de termijn van tien dagen niet wordt ontnomen waarover ze normalerwijze beschikken om kennis te nemen van de tekst en zich ernaar te richten ».

Dans l'arrêt n° 8/2025 précité du 30 janvier 2025, la Cour constitutionnelle a observé à propos des effets dans le temps de l'instauration des limitations du régime des flexi-jobs ce qui suit :

> « Il appartient en principe au législateur, lorsqu'il décide d'introduire une nouvelle réglementation, d'estimer s'il est nécessaire ou opportun d'assortir celle-ci de dispositions transitoires. La Cour ne pourrait censurer ce choix que si le régime transitoire ou son absence est dénué de justification raisonnable ou s'il est porté une atteinte excessive au principe de la confiance légitime. Tel est le cas lorsqu'il est porté atteinte aux attentes légitimes d'une catégorie déterminée de justiciables sans qu'un motif impérieux d'intérêt général puisse justifier l'absence d'un régime transitoire établi à leur profit. Le principe de confiance est étroitement lié au principe de la sécurité juridique, qui interdit au législateur de porter atteinte, sans justification objective et raisonnable, à l'intérêt que possèdent les justiciables d'être en mesure de prévoir les conséquences juridiques de leurs actes » [21].

À cet égard, la Cour constitutionnelle a relevé les mesures fiscales, sociales et concernant le droit de la sécurité sociale que les travailleurs et les employeurs doivent pouvoir prendre à temps afin de pouvoir respecter les conditions du régime des flexi-jobs. On doit disposer d'une période transitoire raisonnable pour pouvoir revoir les conditions d'un contrat de travail flexi-job en cours [22].

Lors de la suppression de cette limitation du plafond salarial, le législateur doit dès lors s'assurer que les travailleurs et les employeurs disposent d'une période transitoire raisonnable afin de pouvoir s'y préparer de manière raisonnable.

[21] C.C., 30 janvier 2025, n° 8/2025, B.32.

[22] C.C., 30 janvier 2025, n° 8/2025, B.36.1-B.36.2.

‡LW-CGCZJCEEJ-HHCHIVT‡

7.2. Dans le texte néerlandais de l'article 4, alinéa 2, de la proposition de loi, on remplacera le mot « vanaf » par le mot « op », et dans le texte français, le mot « suivant » par le mot « après ».

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS Jeroen VAN NIEUWENHOVE

‡LW-CGCZJCEEJ-HHCHIVT‡