

Travail de fin d'études: "Rémunérations alternatives et réductions de cotisations sociales à l'aune du financement, de la solidarité et de l'équité de la sécurité sociale belge"

Auteur : Docquier, Nicolas

Promoteur(s) : Detienne, Quentin

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master en droit, à finalité spécialisée en droit économique et social

Année académique : 2021-2022

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/15518>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

**Rémunérations alternatives et réductions de cotisations
sociales à l'aune du financement, de la solidarité et de
l'équité de la sécurité sociale belge**

Nicolas DOCQUIER

Jury

Promoteur :

Quentin DETIENNE, Chargé de cours

Année académique 2021-2022

Lecteurs :

Alain JOUSTEN, Professeur ordinaire

Jérôme MARTENS, Conseiller à la cour du
travail de Liège

Mémoire présenté en vue de
l'obtention du diplôme de Master
en droit, à finalité spécialisée en
gestion

RESUME & ABSTRACT

Depuis la fin des années septante, diverses mesures et régimes sociaux ont été destinés à stimuler le marché du travail belge dans une volonté d'augmentation de l'activité et de compétitivité internationale. Certaines de ces mesures ont eu une incidence importante sur le financement de la sécurité sociale belge des travailleurs salariés mais également sur certains de ses principes fondateurs dont la solidarité et l'équité.

La première partie de ce travail de fin d'études analyse les rémunérations alternatives que sont les chèques-repas, les éco-chèques, les voitures de société et les options sur actions sous l'angle de leur évolution historique et de leur incidence sur le financement, la solidarité et l'équité de la sécurité sociale.

En seconde partie, diverses réductions de cotisations sociales accordées aux employeurs et aux travailleurs sont étudiées afin de déterminer, de la même manière, leur incidence sur le budget et les principes fondamentaux du système de protection sociale.

Dans le cadre interdisciplinaire spécifique à ce master, nous nous sommes intéressés, au-delà du seul aspect juridique, aux justifications économiques de ces mesures.

Since the end of the seventies', various social measures and schemes have been designed to stimulate the Belgian labour market in order to increase employment and international competitiveness. Some of these measures have had an important impact on the financing of the Belgian social security system for employees, but also on some of its founding principles, including solidarity and equity.

The first part of this thesis analyses alternative remunerations such as luncheon vouchers, eco-cheques, company cars and stock options from the point of view of their historical evolution and their impact on the financing, solidarity and equity of social security.

In the second part, various reductions in social contributions granted to employers and workers are studied in order to determine, in the same way, their impact on the budget and the fundamental principles of the social protection system.

Within the interdisciplinary framework specific to this Master's degree, we also cover the economic justifications of these measures, in addition to the legal aspect.

REMERCIEMENTS

Je tiens à remercier l'ensemble de mon jury : tout d'abord, mon promoteur, Monsieur Quentin Detienne, pour ses conseils avisés quant à la structure de ce travail et pour les discussions passionnantes que nous avons pu avoir sur les sujets ici étudiés. Ensuite, Monsieur Alain Jousten, mon deuxième lecteur, qui par ses conseils et ses recommandations sur les questions économiques que posent ce travail m'a permis d'en étendre le champ d'étude au-delà des seules considérations juridiques. Enfin, mon deuxième lecteur, Monsieur Jérôme Martens, qui a bien aimablement accepté de prendre le temps d'être membre de mon jury malgré ses diverses fonctions professionnelles.

Je remercie également Monsieur Daniel Brabant, fonctionnaire au département financier de l'ONSS, pour sa disponibilité et son aide.

Enfin, je remercie ma famille et mes proches pour leur soutien tout au long de la rédaction de ce travail.

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	4
TITRE I – RÉMUNÉRATIONS ALTERNATIVES	8
SECTION 1. INTRODUCTION	8
SECTION 2. CHÈQUES-REPAS	10
Sous-section 1. Régime social des chèques-repas.....	10
Sous-section 2. Origines et principes du système des chèques-repas.....	11
Sous-section 3. Relativisation du particularisme des chèques-repas et principes d'égalité et de non-discrimination.....	15
SECTION 3. ÉCO-CHÈQUES	20
Sous-section 1. Régime social des éco-chèques.....	20
Sous-section 2. Analyse	21
SECTION 4. VOITURES DE SOCIÉTÉ	23
Sous-section 1. Régime social des voitures de société.....	23
Sous-section 2. Analyse	26
SECTION 5. OPTIONS SUR ACTIONS	30
Sous-section 1. Régime social des options sur actions.....	30
Sous-section 2. Analyse	31
SECTION 6. INCIDENCES SUR LE FINANCEMENT, LA SOLIDARITÉ ET L'ÉQUITÉ DE LA SÉCURITÉ SOCIALE	34
Sous-section 1. Financement.....	34
Sous-section 2. Équité verticale et solidarité.....	37
Sous-section 3. Équité horizontale et différences de traitement.....	42
TITRE II – RÉDUCTIONS DE COTISATIONS SOCIALES	43
SECTION 1. INTRODUCTION	43
SECTION 2. RÉDUCTION STRUCTURELLE	45
SECTION 3. RÉDUCTIONS GROUPES-CIBLES	47
Sous-section 1. Travailleurs âgés	47
Sous-section 2. Travailleurs ordinaires Horeca.....	51
Sous-section 3. Sportifs rémunérés	51
Sous-section 4. Premiers engagements.....	54
SECTION 4. RÉDUCTIONS DE COTISATIONS PERSONNELLES	56
Sous-section 1. Bonus à l'emploi	56
Sous-section 2. Bonus sport	57
SECTION 5. INCIDENCES SUR LE FINANCEMENT, LA SOLIDARITÉ ET L'ÉQUITÉ DE LA SÉCURITÉ SOCIALE ET JUSTIFICATIONS ÉCONOMIQUES	58
Sous-section 1. Financement et justifications économiques	58
Sous-section 2. Équité verticale et solidarité.....	60
Sous-section 3. Équité horizontale et différences de traitement.....	62
CONCLUSION	64
BIBLIOGRAPHIE	66

LÉGISLATION.....	66
JURISPRUDENCE	71
DOCTRINE.....	72
ANNEXES.....	78

INTRODUCTION

La sécurité sociale belge est née dans sa forme actuelle à la sortie de la Seconde Guerre mondiale avec l'adoption de l'arrêté-loi du 28 décembre 1944¹. C'est en effet par celui-ci que « l'obligation » prend toute sa place dans les mécanismes jusqu'alors volontaires de protection sociale. C'est un changement de paradigme majeur car par ce principe, « l'État, en position d'extériorité, met en relation les dépendances réciproques qui lient l'individu et le collectif »², ce qui conduit également à l'institution de la « cotisation », des travailleurs et des employeurs, comme moyen financier principal du système et à la création de l'Office national de Sécurité sociale (ci-après ONSS) en tant que centralisateur des moyens de financement³. Si le système est assurément assurantiel à l'origine⁴, il n'en demeure pas moins que l'idée de solidarité et de redistribution est dès le départ une caractéristique essentielle de la sécurité sociale, comme en témoigne le Rapport au Régent précédant l'arrêté-loi dans lequel on peut lire qu'il faut « répartir plus justement les fruits du travail commun »⁵.

À cet égard, la solidarité de la sécurité sociale se manifeste de diverses manières. Dès lors que ce travail porte sur diverses mesures influençant le montant des cotisations sociales, nous nous concentrerons sur la « solidarité redistributive » qui se définit par la rupture du lien entre contributions et prestations. Cette solidarité ne s'accomplit que par un plafonnement des prestations associé à des cotisations payées sur l'ensemble de la rémunération, sans plafond⁶. Si la sécurité sociale belge connaissait dès l'origine des traits importants de solidarité, cette solidarité redistributive ne fut pleinement atteinte qu'en 1981, à la suite d'une série de législations ayant supprimé le plafond de rémunération pour le calcul de cotisations⁷. Aujourd'hui, les cotisations sont donc proportionnelles à la rémunération alors que les prestations sociales sont soit forfaitaires, comme les allocations familiales, soit soumises à un plafond, comme le chômage, la pension ou l'indemnité d'incapacité de travail. Le régime de prestations prenant en compte le plafond de rémunération le plus élevé est celui des pensions⁸

¹ Arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, *M.B.*, 30 décembre 1944.

² C. BEC, *La Sécurité sociale. Une institution de la démocratie*, Paris, Gallimard, 2014, p. 61.

³ K. VLEMINCKX, « L'évolution (la révolution) de la sécurité sociale : de 1944 à aujourd'hui », *R.B.S.S.*, 2019, p. 403.

⁴ Projet de loi établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés, exposé des motifs, *Doc., Sén.*, 1979-1980, n° 508/1, p. 1.

⁵ Rapport au Régent précédant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944, *M.B.*, 30 décembre 1944, p. 1730.

⁶ Q. DETIENNE, « La délimitation du champ des activités exclusivement sociales dans la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne : essai de clarification », *R.D.S.*, 2017, p. 340.

⁷ Loi du 29 juin 1981 établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés, *M.B.*, 2 juillet 1981, art. 23 ; B. SMEESTERS, « L'assujettissement des chèques-repas et chèques-cadeaux à la sécurité sociale », *J.T.T.*, 1994, p. 366.

⁸ J. CLESSE, « Quelques réflexions sur les rémunérations alternatives », *De taal is gans het recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2018, p. 14.

avec un montant annuel brut, pour 2021, de 63.944,74 €⁹, ce qui représente donc environ 5.329 € par mois. Au-delà de ce montant, la rémunération perçue n'octroie aucun droit supplémentaire à des prestations de sécurité sociale. Ce système redistributif organise ainsi une solidarité verticale entre « riches » et « pauvres » qui dépasse la seule solidarité horizontale¹⁰ accomplie par la mutualisation des dépenses liées aux risques, sans prise en compte du profil de risque dans la détermination des « primes » à payer.

Cette solidarité redistributive est en réalité l'application d'une équité verticale exigeant que les inégaux soient traités inégalement ce qui revient en la matière à ce que « les ménages possédant différentes capacités contributives contribuent inégalement au financement du système [...] »¹¹. Par ailleurs, l'équité horizontale, qui exige que « des individus égaux doivent être traités également »¹², est aussi au cœur du financement de la sécurité sociale. Fondamentalement, ces notions issues de la conception aristotélicienne de la justice renvoient à l'idée « le juste est quelque chose de proportionnel »¹³. En matière de financement du système de protection sociale, le critère de référence pour l'évaluation de cette équité est celui de la rémunération. Ainsi, cette équité est fonction du rapport de proportionnalité entre ladite rémunération, qui équivaut à la capacité contributive des individus, et le niveau de contribution qui se matérialise dans les cotisations payées.

Dans ce travail, nous étudierons tout d'abord une série de rémunérations alternatives bénéficiant d'un régime social avantageux avant d'analyser différentes réductions de cotisations sociales, qu'il s'agisse de la réduction structurelle, de réductions groupes-cibles ou de réductions de cotisations personnelles. Ces questions peuvent de prime abord sembler très variées et nullement liées. Il nous semble pourtant qu'elles s'inscrivent dans le même contexte, qui s'est développé depuis les années septante, d'utilisation du budget de la sécurité sociale comme variable macro-économique permettant, par sa malléabilité, de répondre à certains défis posés par le marché du travail. Face au développement d'un chômage de masse et aux contraintes de compétitivité posées dès cette époque par l'internationalisation du marché du travail, diverses mesures ont eu pour conséquence d'éroder les recettes perçues par le biais de cotisations sociales au profit du financement alternatif et des subventions de l'État. Cette modification se remarque dans l'évolution de la part des cotisations sociales dans le budget de l'ONSS. Alors qu'elle est presque exclusive à l'origine, elle est encore de 78,1 % en 1995 et n'est plus que de 67,3 % en 2021¹⁴.

Au-delà de cet enjeu de financement du système de protection sociale, ces mesures viennent rompre le lien de proportionnalité entre rémunération et cotisations et peuvent donc conduire à des situations contraires aux principes de solidarité et d'équité horizontale. Plus encore, la multiplication de régimes dérogatoires peut entraîner des différences de traitement inconstitutionnelles entre travailleurs, sur le fondement des articles 10 et 11 de la Constitution.

⁹ Données du Service fédéral des pensions disponibles sur <https://www.sfpd.fgov.be/fr/montant-de-la-pension/calcul/types-de-pensions/salaries/salaires/plafond-salarial#normal>.

¹⁰ Q. DETIENNE, *op. cit.*, p. 340.

¹¹ C. LACHAUD et L. ROCHAIX, « Équité dans le financement et la prestation de soins de santé en Europe », *Revue d'économie financière (Cairn)*, 1995, p. 369.

¹² L. ROCHAIX et S. TUBEUF, « Mesures de l'équité en santé », *Revue économique (Cairn)*, 2009, p. 328.

¹³ ARISTOTE, *Éthique à Nicomaque*, V,3,§5, Paris, Librairie générale française, 1992, p. 201.

¹⁴ Voy. le tableau reçu le 20.06.2022 de la direction financière de l'ONSS et reproduit en annexe 1.

Si selon une jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, le législateur dispose d'une marge d'appréciation étendue en matière fiscale, sociale et économique¹⁵, vérifier que les ruptures au principe d'équité horizontale entraînées par les politiques mises en place répondent à la nécessaire justification objective et raisonnable¹⁶ pour ne pas être jugées constitutives de discriminations fera également partie de notre étude.

Notre volonté est donc d'analyser ces diverses mesures sous le prisme des enjeux financiers qu'elles représentent et de leur incidence sur les principes de solidarité et d'équité du système de protection sociale, en portant une attention particulière, pour ce qui est des rémunérations alternatives, à leur évolution historique.

Avant de rentrer dans le cœur de notre analyse, quelques précisions préliminaires s'imposent. Premièrement, nous avons décidé de concentrer notre champ d'étude sur la sécurité sociale des travailleurs salariés. En effet, il nous semblait utile de ne prendre en compte ni les indépendants ni les agents statutaires en raison des différences fondamentales de leurs protections sociales par rapport à celle des salariés. Par ailleurs, nous nous sommes concentrés, lorsque c'était possible, sur les travailleurs du secteur privé dès lors que la plupart des mesures abordées leur sont réservées.

Deuxièmement, nous ne rentrerons pas ici dans les débats d'ordre métajuridique sur la nature des cotisations sociales et sur la distinction entre cotisations patronales et personnelles. Lorsque certains y voient un « salaire différé », d'autres parlent de « charges sociales »¹⁷. De façon très concrète, il peut être dit que les cotisations sociales, tant patronales que personnelles, financent des prestations sociales accordées aux travailleurs et représentent économiquement un coût supporté par les employeurs. Ainsi, nous considérerons les cotisations patronales et personnelles comme un ensemble unique. Par ailleurs, si le taux de cotisations personnelles est dans tous les cas équivalent à 13,07 %, le taux de cotisations patronales est variable selon de très nombreux critères. Il convient également de ne pas oublier que les ouvriers se voient calculer leurs cotisations sur une base équivalente à 108 % de leur rémunération brute. Nous reproduisons en annexe le tableau exhaustif des taux de cotisations sociales pour le 1^{er} trimestre 2022 publié par la Fédération des entreprises de Belgique¹⁸. En raison de ces variations, nous prendrons pour nos calculs un taux total de 40 %. Cette approximation constitue une limite évidente du présent travail ; il nous semble ceci dit que ce choix est la meilleure option, compte tenu des données à notre disposition.

Pour nos calculs, nous avons récolté les données les plus récentes possibles. Pour les rémunérations alternatives, celles-ci datent de 2018 alors que pour notre étude des réductions groupes-cibles, les données les plus complètes non biaisées par la crise de la covid-19 sont de 2019. C'est pourquoi nous comparerons leur incidence budgétaire par rapport à l'ensemble des

¹⁵ Voy. notamment C.C., 17 septembre 2009, n°145/2009, B.5. ; C.C., 27 novembre 2014, n°172/2014, B.5. ; C.C., 23 avril 2020, n°53/2020, B.6.6. ; C.C., 7 octobre 2021, n°128/2021, B.7.

¹⁶ C. BEHRENDT et M. VRANCKEN, *Principes de droit constitutionnel belge*, Bruxelles, La Chartre, 2019, p. 680.

¹⁷ Voy. notamment à ce sujet E. DELRUELLE, *Philosophie de l'État social. Civilité et dissensus au XXI^e siècle*, Paris, Kimé, 2020, p. 55.

¹⁸ Voy. l'annexe 2 : FEDERATION DES ENTREPRISES DE BELGIQUE, « Cotisations sociales – premier trimestre 2022 » disponible sur https://www.feb.be/domaines-daction/securite-sociale/cotisations-de-securite-sociale2/cotisations-sociales--premier-trimestre-2022_2022-01-17/.

recettes de cotisations sociales par année respective. À cet effet, relevons qu'en 2018, l'ONSS a perçu, en ce qui concerne la gestion globale des travailleurs salariés, 48,861 milliards d'euros de cotisations sociales. En 2019 c'était 50,168 milliards¹⁹.

Au-delà de la limite concernant l'imprécision des calculs macro-économiques, il convient de reconnaître que dans le cadre limité qui nous était donné, il était impossible d'aborder de façon exhaustive l'ensemble de notre sujet. Le vaste champ de celui-ci nous a conduit à faire des choix et une poursuite plus détaillée de ce travail aurait, nous semble-t-il, une plus-value certaine.

¹⁹ Voy. l'annexe 1.

TITRE I – RÉMUNÉRATIONS ALTERNATIVES

SECTION 1. INTRODUCTION

Les cotisations sociales sont la principale source de financement du système de sécurité sociale des travailleurs salariés, les 48,861 milliards d'euros récoltés en 2018 représentant 74,5 % de son budget. Sachant qu'elles sont calculées sur les rémunérations brutes octroyées à ces travailleurs, on comprend aisément que la notion de rémunération est d'une importance capitale en droit de la sécurité sociale. En déterminer les contours exacts revient à inclure et à exclure de l'application de cotisations sociales ordinaires certains montants ou avantages obtenus dans le cadre d'un travail salarié. Nous précisons « ordinaires » car il existe des cotisations spéciales s'appliquant uniquement à certains employeurs ou à certains travailleurs, ou encore à des avantages spécifiques²⁰.

Malgré cette importance du concept de rémunération, il n'existe pas de définition autonome clairement établie en droit de la sécurité sociale. En effet, tant la loi du 27 juin 1969²¹ que la loi du 29 juin 1981²² se contentent de renvoyer à l'article 2 de la loi du 12 avril 1965 concernant la protection de la rémunération des travailleurs²³, qui considère comme constitutifs de rémunération le salaire en espèces, le pourboire et les avantages évaluables en argent à charge de l'employeur auxquels a droit le travailleur en raison de son contrat de travail. La Cour de cassation a ensuite fortement élargi cette définition en considérant que « la rémunération est la contrepartie du travail fourni en exécution du contrat de travail et le droit à cette contrepartie n'est pas en soi caractéristique de la notion de rémunération mais uniquement la conséquence nécessaire de l'exécution du travail en vertu du contrat »²⁴. Cela permettait d'inclure des éléments rétributifs octroyés aux travailleurs sans que cela constitue pour eux un droit contractuellement défini tels que des primes de fin d'année ou des gratifications de Noël²⁵.

Si ces considérations jurisprudentielles ont permis de déterminer une assiette de cotisations sociales ordinaires large, il convient de noter que le Roi fut habilité à modifier l'étendue de la notion de rémunération²⁶. Au-delà des rares extensions réalisées²⁷, cette habilitation a surtout laissé place à l'exclusion de certains éléments de salaire et par conséquent à l'érosion de la

²⁰ J.-F. FUNCK et L. MARKEY, *Droit de la sécurité sociale*, Bruxelles, Larcier, 2014, p. 195.

²¹ Loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, *M.B.*, 25 juillet 1969, art. 14.

²² Loi du 29 juin 1981 précitée, art. 23.

²³ *M.B.*, 30 avril 1965.

²⁴ Cass., 20 avril 1977, *R.D.S.*, 1977, p. 353.

²⁵ *Ibid.*, p. 354.

²⁶ Loi du 27 juin 1969 précitée, art. 14 ; loi du 29 juin 1981 précitée, art. 23.

²⁷ On notera principalement l'assujettissement du simple pécule de vacances, pourtant exclu de la notion de rémunération par l'article 2 de la loi du 12 avril 1965, aux cotisations sociales, par l'article 19 de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, *M.B.*, 5 décembre 1969.

notion de rémunération²⁸. Dès lors, si la définition proposée par la Cour de cassation peut résoudre certains cas à la marge, l'habilitation donnée au Roi a abouti à une multiplication de régimes spécifiques et avantageux. Cela nous conduit à penser que toute tentative de définition en compréhension de la notion de rémunération en droit de la sécurité sociale, qui s'apparente plus à un inventaire à la Prévert qu'à un concept défini, serait hasardeuse. Dans le cadre du présent travail, il nous semble plus judicieux d'étudier une série de rémunérations dites « alternatives » bénéficiant d'un régime social avantageux, permettant alors de nous interroger sur les différences de traitements et l'incidence budgétaire que de tels régimes occasionnent.

Toutefois, l'analyse de l'ensemble des rémunérations alternatives sujettes à un régime social avantageux dépasse le cadre de la présente étude. En se fondant sur une étude statistique menée conjointement par l'ONSS, l'Antwerp Management School et SDWorx²⁹, nous avons utilisé deux critères afin de choisir les avantages les plus pertinents à prendre en compte : le pourcentage de travailleurs concernés et les montants globaux des rémunérations étudiées. Par ailleurs, les rémunérations alternatives qui demeurent soumises au régime ordinaire de cotisations sociales telles que la mise à disposition d'un téléphone portable et d'Internet ont été exclues. Nous avons également exclu les avantages non récurrents liés aux résultats dès lors que s'ils ne sont pas assimilés à de la rémunération en-dessous d'un certain montant, ils entraînent tout de même paiement d'une cotisation patronale spéciale de 33 % et de cotisations personnelles à hauteur de 13,07 %³⁰. De ce fait, ils ne représentent pas une rémunération particulièrement avantageuse sur le plan de la sécurité sociale. Enfin, nous n'avons pas pris en compte l'intervention de l'employeur dans les frais de déplacement domicile-lieu de travail dès lors que contrairement aux autres avantages, il s'agit d'un simple remboursement de frais, n'octroyant pas de revenus supplémentaires.

Cette étude statistique se limite aux travailleurs salariés du secteur privé assujettis à la sécurité sociale belge. L'extrapolation effectuée sur base d'un échantillon qui ne peut être parfaitement représentatif, comporte évidemment une part d'incertitude inhérente à toute analyse statistique. Les données ont été pondérées par deux méthodes : stratification et ratissage; les pourcentages et montants alors obtenus ont ensuite été encadrés par des intervalles de confiance à 99 %, ce qui assure d'une certaine fiabilité. Toutefois, par principe de précaution, nous utilisons soit des approximations soit les pourcentages ou montants de l'intervalle de confiance inférieur de la méthode donnant la proportion ou le montant le plus faible. Relevons que l'échantillon a été prélevé en 2018 et dès lors ce sont des montants estimés pour cette année-là.

Au regard de cette étude, il nous a semblé que 4 rémunérations alternatives se démarquaient : les titres-repas, les éco-chèques, les voitures de société, et les options sur actions. En effet, il en ressort qu'au moins 61,73 % des travailleurs salariés du secteur privé bénéficieraient de

²⁸ Voy. à ce sujet CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES, « Réduction des prélèvements sur le travail et possibilités de financement » disponible sur <https://www.conseilsuperieurdesfinances.be/fr/publications>, mai 2020.

²⁹ ANTWERP MANAGEMENT SCHOOL, OFFICE NATIONAL DE SÉCURITÉ SOCIALE et SD WORX, « Extrapolation des montants des différentes formes alternatives de rémunération, identifiées dans l'étude précédente (2017), à l'ensemble de la population des travailleurs salariés assujettis à la sécurité sociale belge dans le secteur privé », disponible sur <https://socialsecurity.belgium.be/fr/publications/sd-worx-etude-remun>, 3 juillet 2019.

³⁰ Loi du 29 juin 1981 précitée, art. 38 §3novies.

chèques-repas ce qui en fait la rémunération alternative la plus courante. En seconde place, on retrouve les frais de déplacement domicile-lieu de travail, que nous excluons, avec 48,84 %. Les écochèques concernent 42,83 % de la même population, suivis des avantages non récurrents liés aux résultats avec 20,26 % puis de la voiture de société avec 17,02 %. Il y a enfin une série d'avantages concernant un nombre plus modeste de salariés : 4,43 % bénéficient d'options sur actions.

Quant aux montants en euros de ces rémunérations, les chèques-repas arrivent à nouveau en tête avec une somme totale de 2.023.531.580,50 € suivis par les options sur actions avec 1.671.944.022,70 € qui ont donc un poids financier important bien que moins de 5 % des salariés en bénéficient. La valeur des voitures de société, évaluée forfaitairement comme pour les options sur actions, est de 936.226.186,50 €. Ce montant forfaitairement établi peut mener à une sous-évaluation, la valeur catalogue de l'ensemble des voitures de sociétés étant d'ailleurs estimé à 15.190.113.637,40 €. Enfin, les éco-chèques se placent parmi les rémunérations alternatives ayant une moindre importance économique avec 242.485.980 €.

SECTION 2. CHÈQUES-REPAS

Sous-section 1. Régime social des chèques-repas

Selon l'article 19bis de l'arrêté royal du 28 novembre 1969³¹, les titres-repas sont en principe considérés comme de la rémunération, soumis donc aux cotisations patronales et personnelles ordinaires. Toutefois, ce principe relève aujourd'hui de la pure théorie dès lors que sous certaines conditions énumérées au paragraphe 2 du même article, le titre-repas sera exclu de la notion de rémunération et exonéré de cotisations sociales. Sans détailler l'ensemble de ces conditions, relevons que leur durée de validité doit être de 12 mois, que le montant de l'intervention de l'employeur ne peut excéder 6,91 €, laissant 1,09 € à charge du travailleur, et que le nombre de titres octroyés doit correspondre au nombre de journées de travail effectif sur un mois. Le cumul de ces deux dernières conditions limite mécaniquement le montant mensuel qui peut être octroyé à ce titre.

Par ailleurs, il doit être délivré au nom du travailleur, il doit servir à payer un repas ou à acheter des aliments prêts à la consommation et ne peut être utilisé qu'en Belgique. Enfin, l'article 19bis précise que les titres-repas ne peuvent pas être utilisés pour remplacer tout autre élément de rémunération.

³¹ Arrêté royal du 28 novembre 1969 précité, art. 19bis.

Sous-section 2. Origines et principes du système des chèques-repas

Originellement, le système des « tickets-restaurant » est apparu dans les entreprises dont la taille ne permettait pas de mettre en place un restaurant d'entreprise aux repas gratuits ou bon marché pour les travailleurs. La volonté était alors d'éradiquer ou à tout le moins d'atténuer la discrimination existant entre employés pouvant bénéficier d'un tel restaurant et ceux ne le pouvant pas³² en offrant à ces derniers la possibilité de prendre un repas dans les environs immédiats de leur lieu de travail³³. Dans la pureté des principes, il s'agissait donc de couvrir le surcoût engendré par la relation de travail dès lors qu'elle amène le travailleur à se trouver ailleurs que dans son foyer lors du repas de midi.

De 1965, lors de l'apparition des premiers chèques-repas, à 1987, aucune réglementation n'encadrait l'usage de ce système, les chèques rentrant alors *a priori* dans la définition extensive de rémunération définie par la Cour de cassation et étant soumis à ce titre aux cotisations sociales ordinaires³⁴. Pourtant, en considération de la finalité restreinte du système, l'ONSS se montrait tolérant en considérant que cela relevait de remboursements de frais propres à l'employeur, exonérés de cotisations sociales en vertu de l'article 19 §2, 4^o de l'arrêté royal du 28 novembre 1969, au même titre que les frais de déplacement domicile-lieu de travail. Par ailleurs, l'administration s'appuyait également sur l'article 19 §2, 6^o du même arrêté excluant de la notion de rémunération les sommes payées au travailleur afin qu'il se procure de la nourriture « lorsque le travailleur est occupé dans un endroit éloigné de son domicile »³⁵. Une troisième interprétation³⁶ consistait à assimiler ces titres-repas à l'avantage en nature « deuxième repas-repas principal », soit la prise de repas dans un restaurant d'entreprise, forfaitairement fixé à 44 francs³⁷, fiscalement taxable et en principe soumis au paiement de cotisations sociales pour ce montant³⁸.

La détermination de la nature – rémunératoire ou simple remboursement de frais – des chèques-repas restait cependant floue et conduisait à une insécurité juridique importante et à de nombreux litiges³⁹. Toutefois, en raison de la position accommandante de l'ONSS et de l'administration fiscale, les affaires judiciaires ne se nouèrent pas avec les autorités publiques mais entre employeurs et employés, principalement quant à l'inclusion ou non de la valeur des chèques dans la rémunération, base de calcul d'indemnités de préavis ou d'incapacité de travail. Il y eut toutefois une affaire dans laquelle l'ONSS tenta d'assimiler les chèques-repas à de la rémunération afin de percevoir des cotisations sociales sur ceux-ci. Il fut débouté par le tribunal

³² B. SMEESTERS, *op. cit.*, p. 365 ; M. MORSA, *La notion de rémunération: aspects du droit de la sécurité sociale et du droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2012, p. 373.

³³ Réponse donnée à la question n° 270 de M. Perdieu du 12 mai 1989, *Q.R.*, Ch., 1988-1989, n°888921521, p. 5385.

³⁴ M. MORSA, *op. cit.*, p. 374.

³⁵ Arrêté royal du 28 novembre 1969 précité, art. 19 §2, 6^o.

³⁶ M. DISPERSYN, « Les titres-repas. Observations sur l'arrêté royal du 11 décembre 1987. », *J.T.T.*, 1988, p. 121.

³⁷ Arrêté royal du 28 novembre 1969 précité, art. 20.

³⁸ B. SMEESTERS, *op. cit.*, p. 365; arrêté royal du 28 novembre 1969 précité, art. 20.

³⁹ Voy. notamment le préambule de l'arrêté royal du 11 décembre 1987 modifiant l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, *M.B.*, 30 décembre 1987.

du travail d'Anvers⁴⁰ qui considéra qu'il s'agissait d'un simple remboursement de frais couvrant « *het verschil tussen de prijs van een maaltijd thuis en die van een buitenhuis genomen maaltijd* »⁴¹. Cette expression nous semble particulièrement pertinente car elle permet de définir l'étendue du concept de remboursement de frais en la matière. La rémunération équivaut au montant correspondant à l'économie du prix du repas tel qu'il aurait été supporté par l'appelant en absence de la relation de travail, puisqu'il s'agit alors d'un véritable enrichissement dans son chef, alors que le surplus constitue des remboursements de frais, n'ayant pas enrichi le travailleur mais simplement compensé le surcoût occasionné par la prise de repas en dehors de son foyer. En l'espèce, les travailleurs intervenaient pour 44 francs par chèque de 200 francs. Ce montant, fixé en référence à la valeur de l'avantage en nature de la prise de repas gratuite dans le restaurant d'entreprise, représentait donc le prix d'un repas en l'absence de relation de travail. Le tribunal a donc décidé, de façon cohérente, que ces chèques-repas ne rentraient pas dans la définition de rémunération.

La cour du travail de Bruxelles abondait dans le même sens 3 ans plus tard⁴² en considérant que les chèques-repas devaient être totalement exclus de la notion de rémunération en vertu de l'article 19 §2, 6° de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 évoqué précédemment, à moins d'avoir été attribués comme rémunération « déguisée ». La cour du travail de Liège a repris cette argumentation pour refuser la qualification de rémunération à des remboursements de frais de repas forfaitaires accordés par une convention collective de travail⁴³.

Par ailleurs, la cour du travail de Mons connut une autre affaire de ce type en 1985⁴⁴. Un représentant de commerce avait interjeté appel afin, notamment, de voir son forfait « indemnités de déplacement » de 6.250 francs être incorporé dans la base de calcul de son indemnité de congé. Après avoir rappelé que des remboursements de frais ne concernant « que les dépenses provoquées par des actes constitutifs de la prestation de travail »⁴⁵ ne constituaient pas un élément de rémunération, la cour a constaté que ce forfait couvrait en réalité principalement les frais de restauration, dès lors que les frais de voiture étaient directement pris en charge par la société. À ce titre, la juridiction d'appel a considéré qu'ils devaient être partiellement inclus dans la rémunération en ce qu'ils offraient au travailleur l'économie du prix d'un repas. La cour a alors réintégré ces indemnités dans la rémunération de l'appelant pour un montant de 44 francs par jour, soit 1.100 francs par mois. De la sorte, la juridiction montoise reprenait implicitement le raisonnement du tribunal du travail anversoise. En effet, contrairement à ce qu'avait connu la juridiction anversoise, aucune contribution du travailleur n'était prévue dans les chèques-repas pour compenser l'enrichissement qu'ils lui offraient.

À l'inverse, la cour du travail de Gand a considéré en 1985⁴⁶ que la somme allouée à titre d'indemnité de repas devait être intégralement qualifiée de rémunération. La juridiction d'appel s'est bornée à constater que l'indemnité était payée mensuellement via la fiche de paie et ne

⁴⁰ Trib. trav. Anvers (5^e ch.), 9 décembre 1985, *J.T.T.*, 1986, p. 170.

⁴¹ *Ibid.*, p. 171.

⁴² C. trav. Bruxelles (4^e ch.), 13 avril 1988, *J.T.T.*, 1989, p. 441.

⁴³ C. trav. Liège (4^e ch.), 26 novembre 1990, *J.T.T.*, 1991, p. 334.

⁴⁴ C. trav. Mons (3^e ch.), 19 décembre 1985, *J.T.T.*, 1986, p. 451.

⁴⁵ *Ibid.*, p. 451.

⁴⁶ C. trav. Gand, div. Bruges (8^e ch.), 15 mars 1985, *J.T.T.*, 1986, p. 168.

concernait pas des frais engendrés par la fonction de *kantoor directeur* de l'appelant. Toutefois, l'indemnité étant *in casu* de 46 francs par jour de travail, et bien que la cour n'ait pas explicité son raisonnement sur cette base, il nous semble opportun de mettre ce montant en relation avec les 44 francs, tels que déterminés par la cour du travail de Mons. Le montant alloué à titre d'indemnité de repas compensait peu ou prou le prix d'un repas tel qu'estimé par la réglementation et il convenait dès lors de le considérer comme une rémunération.

En raison de ces controverses jurisprudentielles, l'arrêté royal du 11 décembre 1987 a inséré un article 19*bis* dans l'arrêté royal du 28 novembre 1969 avec pour objectif d'apporter une réponse relativement à la nature des chèques-repas⁴⁷. Ainsi, les chèques-repas sont considérés comme un élément de rémunération sauf à répondre aux conditions explicitement prévues par le paragraphe 2 de l'article 19*bis*, qui est en réalité l'ancêtre proche du régime d'exonération actuellement en vigueur. Il y eut bien des modifications mais celles-ci concernaient principalement l'adaptation de la réglementation au passage à la carte électronique en lieu et place des titres papiers. Par cet arrêté, le gouvernement venait donc entériner la pratique alors admise d'exonération de cotisations sociales tout en encadrant de conditions la délivrance des chèques afin que l'esprit et les principes du système soient préservés. Comme le relevait pertinemment M^{me} Smeesters en 1994, cette réglementation voulait répondre à la « généralisation » et au « détournement » des chèques-repas de ses objectifs initiaux⁴⁸.

Toutefois, il nous semble que cette réglementation manqua doublement son objectif. D'abord sur le plan de la sécurité juridique : de nombreuses juridictions judiciaires continuèrent en effet de débattre, lors du calcul d'indemnités de préavis ou d'incapacité de travail, du caractère rémunérateur des chèques-repas⁴⁹, avec l'aval de la Cour de cassation qui justifia sa position en considérant qu'en raison des différences d'objectifs existant entre les législations - financement d'une part, prestations de l'autre - « il en résulte que la notion de rémunération dans la loi du 27 juin 1969 et dans l'arrêté royal du 28 novembre 1969 n'est pas nécessairement analogue à la rémunération de base prévue par la loi du 10 avril 1971 »⁵⁰.

Ensuite, cet arrêté royal a, en présumant un caractère rémunérateur aux chèques-repas et en leur imposant des conditions relativement modestes d'exonération, institutionnalisé les dérives d'un système de remboursement de frais initialement cohérent. Certes, la prolifération et l'éloignement des objectifs initiaux des titres-repas avaient déjà eu lieu dans les années 80 en raison notamment d'un contexte économique difficile, face auquel les autorités publiques avaient réagi avec diverses lois de blocage des rémunérations et de modération salariale, réduisant les marges de manœuvre des entreprises dans leurs politiques salariales. Une autre mesure ayant poussé les entreprises à utiliser abusivement le système de chèques-repas est le déplafonnement des cotisations de sécurité sociale, avec maintien du plafonnement des

⁴⁷ Arrêté royal du 11 décembre 1987 précité, art. 2. L'article 1^{er} du même arrêté exonère également de cotisations sociales « la fourniture de repas à un prix inférieur au prix coûtant dans le restaurant de l'entreprise »

⁴⁸ B. SMEESTERS, *op. cit.*, p. 370; M. DISPERSYN, *op. cit.*, p. 121.

⁴⁹ Voy. par exemple C. trav. Bruxelles (5^e ch.), 7 mars 1994, *J.T.T.*, 1997, p. 38 ; C. trav. Bruxelles (4^e ch.), 31 mars 1993, *J.T.T.*, 1993, p. 393 ; C. trav. Liège (14^e ch.), 17 mai 1993, *J.T.T.*, 1993, p. 439 ; C. trav. Liège (15^e ch.), 11 mars 1999, *Chron. D.S.*, 2000, p. 82 ; *contra* : C. trav. (1^{re} ch.), 10 juin 1993, *Bull. ass.*, 1994, p. 235; Trib. trav. Liège (4^e ch.), 30 janvier 1992, *Bull. ass.*, 1992, p. 683.

⁵⁰ Cass. (3^e ch.), 25 novembre 1996, *J.T.T.*, 1997, p. 25.

prestations⁵¹. En effet, comme nous l'avons exposé dans l'introduction, c'est ce mécanisme qui conduit à une « solidarité redistributive » rompant le lien entre cotisations et prestations. Les travailleurs n'ayant alors plus d'intérêt à percevoir une rémunération soumise à la sécurité sociale au-delà d'un certain seuil, les entreprises ont puisé dans divers mécanismes, dont les chèques-repas, pour augmenter les salaires en subissant une charge parafiscale faible voire inexistante.

La généralisation des titres-repas avait donc certes déjà eu lieu, mais la réglementation n'a absolument pas enrayer le phénomène, comme le démontrent les chiffres de la Vouchers Issuers Association, représentant les 3 sociétés émettrices de chèques-repas en Belgique⁵². En effet, alors que le volume total d'émission des chèques en 1985, peu avant l'adoption de l'arrêté royal, était de 166 millions d'euros, il passe à 518 millions d'euros en 1995 et s'élève en 2019 à 2,65 milliards d'euros. Si la neutralité de ces chiffres n'est pas acquise, il n'en reste pas moins qu'ils donnent à voir une évolution incontestable démontrant l'absence d'efficacité de l'intervention de l'exécutif. Par ailleurs, ils sont corroborés par l'étude de SDWorx et du SPF Sécurité sociale estimant le total à un montant légèrement supérieur à 2 milliards d'euros pour les seuls travailleurs salariés du secteur privé, excluant par conséquent tous les travailleurs du secteur public⁵³.

Si ce détour par la « préhistoire » des titres-repas a pu sembler long, il nous semblait nécessaire de s'y appesantir afin de montrer le caractère contingent du système aujourd'hui en vigueur. Confronté à des pratiques abusives, le gouvernement est certes intervenu mais devant un contexte économique et social tendu, il était alors politiquement difficile de prendre des mesures fortes, qui auraient eu pour conséquence de réduire le pouvoir d'achat des travailleurs bénéficiant des dites pratiques. Aujourd'hui encore, il s'agit d'un sujet extrêmement sensible, comme le démontre la levée de boucliers consécutive à la fuite dans la presse d'une ébauche de rapport au sujet d'une future réforme fiscale du Conseil supérieur des Finances recommandant la suppression des chèques-repas⁵⁴. En conséquence, le projet porté par le ministre des Finances ne prévoit pas de traiter les chèques-repas comme de la rémunération car « pour de nombreuses familles, ils constituent un soutien financier considérable chaque mois »⁵⁵.

Si on peut s'interroger sur le caractère « hypocrite » du système dès sa fondation, il est en tout cas certain que les chèques-repas, pensés en tant que remboursement de frais, sont rapidement devenus un simple élément de rémunération à moindre coût.

⁵¹ B. SMEESTERS, *op. cit.*, p. 366.

⁵² Voy. le graphique en annexe 3.

⁵³ ANTWERP MANAGEMENT SCHOOL, OFFICE NATIONAL DE SÉCURITÉ SOCIALE et SD WORX, *op. cit.*, p. 31 à 33.

⁵⁴ D. COPPI, « Polémique sur la future réforme fiscale », *Le Soir*, 10 mai 2022, disponible sur <https://www.lesoir.be/441391/article/2022-05-10/polemique-sur-la-future-reforme-fiscale>.

⁵⁵ V. VAN PETEGHEM (VICE-PREMIER MINISTRE ET MINISTRE DES FINANCES), « Épure pour une vaste réforme fiscale » disponible sur <https://vanpeteghem.belgium.be/fr/le-ministre-van-peteghem-propose-une-r%C3%A9duction-vigoureuse-des-charges-sur-le-travail-avec-son-%C3%A9pure>, juillet 2022.

Sous-section 3. Relativisation du particularisme des chèques-repas et principes d'égalité et de non-discrimination

Comme nous l'exposons ci-avant, une lente évolution eut lieu, modifiant au fur et à mesure l'appréciation des chèques-repas. Plus personne ne les envisage aujourd'hui comme un mécanisme de remboursement de frais. Ce processus se marque également dans la terminologie avec l'abandon presque complet du terme « ticket-restaurant », cohérent dès lors qu'il ne s'agit plus de compenser l'obligation pour le travailleur de manger dans un lieu à proximité de son travail. L'obligation de contribution financière du travailleur fait dans ce contexte figure de structure vestigiale, le montant de 1,09 € ayant d'ailleurs perdu tout lien avec la réalité économique à défaut d'indexation⁵⁶.

Dès 1990 d'ailleurs, une proposition de loi⁵⁷, portée notamment par Louis Michel, souhaitait autoriser l'achat de biens non alimentaires au moyen de chèques-repas. Cette initiative avait pour objectif d'éviter une concentration des achats dans les grandes surfaces acceptant les titres-repas, au détriment des commerçants de détail vendant exclusivement des produits non alimentaires. Cela pointe la dissonance entre réalité du terrain - où à l'époque, les grandes surfaces ne contrôlaient pas toujours ce qui était acheté au moyen de chèques-repas⁵⁸ - et conditions légales, et illustre donc une nouvelle fois l'oubli presque complet de la *ratio legis* du système.

Cette évolution nous conduit à penser que la différence entre rémunération en espèces et chèques-repas est aujourd'hui des plus ténues. Évidemment, ces derniers ne permettent toujours que d'acheter des produits alimentaires et ont une durée d'utilisation limitée, ce qui réduit leur liquidité et prêche longtemps flanc à la critique⁵⁹ au regard de la liberté du travailleur de disposer de sa rémunération comme il l'entend⁶⁰. En considération de cette caractéristique, il semble difficile de les assimiler *mutatis mutandis* à une rémunération en espèces. Il nous paraît toutefois intéressant, pour effectuer cette comparaison, d'étudier le rapport existant entre les dépenses totales des Belges dans les secteurs alimentaires et de l'Horeca et le montant moyen des chèques-repas reçus.

Selon l'enquête sur le budget des ménages menée par Statbel en 2018⁶¹, un ménage belge dépense en moyenne par an 5.018 € en produits alimentaires et boissons non alcoolisées et 2.351 € dans la restauration et l'Horeca, ce qui représente respectivement 14 et 6,6 % de ses dépenses totales (35.764 €). Il ne s'agit bien entendu que d'une moyenne et la ventilation par

⁵⁶ Ces 1,09 € correspondent aux 44 francs fixés par l'arrêté royal du 28 novembre 1969 (!) précité.

⁵⁷ Proposition de loi visant à permettre l'utilisation des chèques-repas pour l'achat de biens non alimentaires, développements, *Doc.*, Ch., 1990-1991, n°1395/1.

⁵⁸ *Ibid.*, p. 2 : « Mais dans la réalité, les bénéficiaires achèteront inévitablement, avec ces chèques-repas, des biens non alimentaires (textile, électroménager, hifi, etc.). Tout ce qui se vend normalement chez le commerçant de détail, s'achètera dorénavant dans les grandes surfaces ».

⁵⁹ Voy. notamment C.C., 27 janvier 1993, n°6/93, 2.B.5.

⁶⁰ Loi du 12 avril 1965 concernant la protection de la rémunération des travailleurs, *M.B.*, 30 avril 1965, art. 3.

⁶¹ STATBEL, « Enquête sur le budget des ménages 2018 », disponible sur <https://statbel.fgov.be/fr/themes/menages/budget-des-menages#figures>. En raison de la crise de la covid-19 en 2020 et au bouleversement entraîné sur les modes de consommation, il nous a semblé préférable de se référer à la dernière année antérieure étudiée.

quartile de revenus montre déjà d'importantes disparités dans les chiffres absolus, avec une certaine stabilité en termes relatifs. Pour un montant total de dépenses de 21.791 € en moyenne, les ménages du premier quartile dépensent en effet 2.996 € en produits alimentaires et 951 € dans l'Horeca, lorsque les ménages du quartile supérieur atteignent 7.570 et 2.995 € pour une consommation totale de 52.252 €. Calculée par personne, la consommation totale moyenne belge s'élève à 15.919 € dont 2.234 € en produits alimentaires et 1.046 € pour l'Horeca. L'enquête n'a pas distingué les montants par personne selon les quartiles de revenus mais en rapportant les données générales, tant pour les dépenses globales que pour les dépenses alimentaires, nous obtenons un coefficient d'environ 0,445 pour déterminer le rapport entre ménage et individu. Nous estimons donc, par nous-même, le volume de dépenses alimentaires pour une personne du premier quartile à 1.022 € et de dépenses Horeca à 423 € pour une consommation totale de 9.697 €. Pour les personnes du quatrième quartile, nous obtenons 23.252 € de consommation totale, 3.369 € de dépenses alimentaires et 1.333 € de dépenses Horeca.

Quant au montant moyen annuel de chèques-repas perçu par les 61,73 % de travailleurs salariés bénéficiant de cet avantage, il est d'environ 1.130 €⁶². Par ailleurs, il est automatiquement limité par les conditions réglementaires exposées précédemment : un chèque par jour effectif de travail et 8 € par chèque. Sachant qu'il y a approximativement 250 jours ouvrés en Belgique, et sans même prendre en compte les jours de congés légaux, le plafond serait donc d'environ 2.000 €. Dans les faits, il n'atteint évidemment pas cette somme.

Il semble donc que dans la plupart des cas, un agent économique rationnel ne souffrira pas de voir sa rémunération être partiellement composée de chèques-repas en ce sens qu'il ne sera pas contraint d'augmenter ses dépenses alimentaires en raison de la restriction d'utilisation d'une partie de sa rémunération. Toutefois, eu égard à la moyenne pour les 25 % de personnes disposant des plus bas revenus, il y a certainement des cas « contraints » dans lesquels une personne disposera d'un montant de titres-repas plus important que ce qu'elle souhaiterait consommer en denrées alimentaires. Notons qu'il est patent qu'un nombre important de personnes relevant du premier quartile de revenus bénéficient d'un mécanisme d'assurance ou d'aide sociale et ne disposent donc ni d'un emploi ni *a fortiori* de chèques-repas. Ce constat, dont il n'est pas possible de mesurer ici l'ampleur, vient réduire le nombre de cas « contraints », les personnes d'autres quartiles de revenus dépensant de façon plus exceptionnelle des sommes moins importantes en denrées alimentaires que les chèques-repas dont ils bénéficient.

Pour les ménages non contraints, les restrictions posées par le régime des chèques-repas ont donc une incidence toute relative sur l'utilisation de leurs revenus. C'est ce qui nous amène à penser que les chèques-repas sont économiquement comparables à de la rémunération en monnaie ayant cours légal.

Ce glissement des chèques-repas vers la notion de rémunération atteint son apogée avec les récentes propositions de loi portées principalement par le CD&V et l'Open VLD, souhaitant transformer les titres-repas en une indemnité nette, directement versée sur le compte du

⁶² ANTWERP MANAGEMENT SCHOOL, OFFICE NATIONAL DE SÉCURITÉ SOCIALE et SD WORX, *op.cit.*, p. 26 et 27.

travailleur⁶³. Ces propositions suggèrent donc d'allouer un montant en espèces exonéré de charges sociales, dans les limites du régime actuel. Le but est d'une part de lutter contre les coûts administratifs du système, dès lors que les frais d'émission demeurent importants malgré le passage à la carte électronique, et d'autre part de ne plus laisser survenir de pertes suite à l'expiration d'une partie des chèques. Elles sont en effet estimées à 0,07 % du total en 2018, ce qui représente tout de même 1,8 millions d'euros⁶⁴.

Dans le régime proposé, il n'y aurait plus aucune différence de nature entre le salaire en espèces de base et l'indemnité de repas ; celle-ci deviendrait simplement une partie du salaire immunisée de toute charge fiscale et parafiscale.

Dans son avis rendu le 21 mars 2017⁶⁵, le Conseil d'État a soulevé un problème de constitutionnalité au regard des principes d'égalité et de non-discrimination consacrés par les articles 10 et 11 de la Constitution. Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, ces principes interdisent toute différence de traitement qui ne repose pas sur un critère objectif et qui n'est pas raisonnablement justifiée. Il est donc interdit de « traiter différemment des situations égales »⁶⁶ sans justification adéquate.

Le point de départ de la réflexion de la juridiction administrative est de pointer le particularisme des titres-repas en ce qu'ils doivent respecter des « conditions strictes »⁶⁷ d'octroi, de délivrance et d'utilisation pour ne pas être soumis à la sécurité sociale. Elle poursuit alors en considérant que « 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 »⁶⁸. En abrogeant toutes ces conditions et en remplaçant les chèques-repas par une indemnité nette, le législateur contreviendrait donc au principe d'égalité dès lors qu'une catégorie de travailleurs bénéficierait d'une indemnité de repas avantageuse et qu'une seconde catégorie ne bénéficierait que d'une rémunération classique, intégralement soumise aux cotisations sociales.

En réalité, l'action du législateur ne créerait pas un régime différencié. Il ne ferait que le continuer en modifiant les conditions d'accès audit régime avantageux, accentuant de la sorte la comparabilité avec la rémunération ordinaire, ce qui rendrait alors la différence de traitement inconstitutionnelle selon le Conseil d'État. Autrement dit, par le passage de chèques-repas à

⁶³ Proposition de loi portant modification du Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne les titres-repas et les écochèques, développements, *Doc.*, Sén., 2012-2013, n°5-2182/1 ; Proposition de loi visant à adapter le système des titres-repas, développements, *Doc.*, Ch., 2013-2014, n°53-3282/001 ; Proposition de loi relative au remplacement des écochèques par une indemnité nette, amendement, *Doc.*, Ch., 2016-2017, n°54-2287/002 ; Proposition de loi remplaçant les titres-repas et les écochèques par une indemnité nette, développements, *Doc.*, Ch., 2019-2020, n°55-0684/001.

⁶⁴ Proposition de loi remplaçant les titres-repas et les écochèques par une indemnité nette, *ibid.*, p. 4.

⁶⁵ Proposition de loi relative au remplacement des écochèques par une indemnité nette, avis du Conseil d'État, *Doc.*, Ch., 2016-2017, n°54-2287/004.

⁶⁶ C. BEHRENDT et M. VRANCKEN, *op. cit.*, p. 680.

⁶⁷ Proposition de loi relative au remplacement des écochèques par une indemnité nette, avis du Conseil d'État, *op. cit.*, p. 5.

⁶⁸ *Ibid.*, p. 5.

une indemnité nette, des situations différentes – et donc légitimes à recevoir un traitement différencié – deviennent similaires.

Nous rejoignons le raisonnement porté par le Conseil d'État et plus encore, en raison de nos développements précédents, nous nous interrogeons sur le respect des principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination par le système actuel de chèques-repas. Il eût été difficile de censurer le régime actuel tant les répercussions économiques et sociales auraient été importantes. Pour autant, l'argument invoqué de conditions strictes dans la liberté de disposition des chèques, bien que juridiquement soutenable, nous semble relativement artificiel en considération de la réalité actuelle que connaît le système, avec des possibilités d'utilisation très larges. C'est d'ailleurs ce qui conduit la même juridiction à s'opposer au traitement fiscal et parafiscal avantageux des chèques-consommation et primes corona⁶⁹ en considérant notamment que « même si la liberté d'utilisation n'est pas totale, les possibilités en sont tellement nombreuses que le chèque consommation et la prime corona peuvent être utilisés sans restriction significative pour des dépenses que l'intéressé ferait de toute façon et l'argent épargné peut également être dépensé librement. Cette possibilité de substitution est bien plus grande que, par exemple, pour les éco-chèques ainsi que pour les chèques sport et culture existants »⁷⁰. On relèvera l'omission des chèques-repas qui nous semble tout sauf anodine.

En dépit de l'avis du Conseil d'État, le projet a abouti⁷¹. Sans rentrer dans les détails de cette prime, à vocation temporaire, relevons toutefois qu'elle est limitée à 500 € par travailleur⁷² et est soumise à une cotisation patronale spéciale de 16,5 %⁷³. S'il est vrai que ce système étend encore plus les possibilités de consommation, il nous semble que les chèques-repas n'entraînent, eux non plus, pas de restriction significative pour les dépenses du bénéficiaire et partant, devraient subir un jugement similaire.

Si les chèques-repas respectent, *quod non*, les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination, ils contreviennent en tout cas au principe d'équité horizontale et posent question quant à la solidarité et au financement du système de sécurité sociale.

Malgré cela, ils bénéficient d'une popularité incontestable comme le montrent les récents développements entourant le projet de réforme fiscale. Ils sont en effet un « coup de pouce » au pouvoir d'achat des travailleurs sans constituer une charge salariale trop importante. C'est pour cette raison que tant les travailleurs que les employeurs en défendent le maintien⁷⁴.

⁶⁹ C.E., avis n°69.627/1 du 27 juin 2021 précédant l'arrêté royal modifiant l'article 19quinquies de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, points 7.3 et 7.4.

⁷⁰ *Ibid.*, point 7.3.

⁷¹ Arrêté royal du 21 juillet 2021 modifiant l'article 19quinquies de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, *M.B.*, 29 juillet 2021.

⁷² *Ibid.*, art. 2.

⁷³ Loi du 18 juillet 2021 portant des mesures de soutien temporaires en raison de la pandémie du COVID-19 (1), *M.B.*, 29 juillet 2021, art. 56.

⁷⁴ Voy. les réactions de la FGTB et de l'UCM dans G. DOS SANTOS, « Réforme fiscale: "La fin des chèques-repas? Supprimons les cotisations, alors !" », *La DH Les Sports +*, disponible sur <https://www.dhnet.be/actu/belgique/2022/07/07/reforme-fiscale-la-fin-des-cheques-repas-supprimons-les-cotisations-alors-QMEJ7PEHVJEKBBNH72DDV6TS2M/>, 7 juillet 2022.

En sus de cette justification économique, il est également défendu que les chèques-repas stimulent l'économie belge et principalement le secteur de la distribution. Selon une étude commandée par la Vouchers Issuers Association⁷⁵, cette stimulation est due à deux facteurs principaux : l'impossibilité d'épargner les revenus obtenus sous cette forme d'une part et l'impossibilité de les consommer en dehors des frontières belges d'autre part. Par ailleurs, il est soutenu que cela engendre une consommation plus importante dans les secteurs de la grande distribution et de l'Horeca. Or, ceux-ci exigent beaucoup de main d'œuvre et ont un effet multiplicateur⁷⁶ sur l'économie plus important que d'autres secteurs. *In fine*, l'étude soutient que supprimer le système des chèques-repas conduirait à 8.290 licenciements et réduirait la valeur ajoutée de 179 millions d'euros⁷⁷.

S'ils engendrent certainement un effet de stimulation économique, nous souhaitons modestement nous interroger sur la fiabilité des chiffres proposés par cette étude. En effet, elle repose sur deux prémisses qui nous paraissent discutables. D'abord, l'étude précise que les effets économiques dépendent de la « propension des consommateurs à utiliser les chèques comme un remplacement, un substitut, aux dépenses effectuées habituellement en liquide »⁷⁸. C'est l'effet de substitution ou de remplacement. Si celui-ci est total, le système ne modifie pas les comportements de consommation par rapport à un montant en euros. Dans ce cas, le montant du salaire ordinaire qui est libéré par les chèques-repas sera utilisé de façon classique, c'est-à-dire avec des taux de consommation extérieure et d'épargne du même ordre qu'en l'absence de chèques-repas. L'étude défend que cet effet n'est que partiel en raison des spécificités des chèques, ce qui conduit à appliquer sur le montant libéré un taux d'épargne de moitié plus faible que sur la rémunération classique mais aussi à considérer que si les dépenses alimentaires effectuées avec le salaire cash diminuent, cette diminution n'est que partielle, n'atteignant pas le montant injecté dans les secteurs alimentaires par les chèques. Comme nous l'avons dit, il nous semble qu'il existe aujourd'hui une grande commutativité entre chèques-repas et cash et qu'il convient donc de minimiser les effets engendrés par ceux-ci.

Il est ensuite soutenu que la part de consommation totale dans les secteurs liés à l'alimentaire est plus importante que s'il s'agissait d'indemnités cash car tant les ménages contraints que les ménages non contraints que nous évoquions précédemment auraient tendance à consommer plus de denrées alimentaires en présence de tels chèques. Cette affirmation est issue d'une étude américaine relative aux « *food stamps* » réalisée en 1990⁷⁹ et bien qu'il soit précisé que ses résultats doivent être interprétés avec prudence, tout le développement est fondé sur celle-ci. Pourtant, dans cette étude, il est clairement mentionné qu'en théorie, cela ne sera le cas que si

⁷⁵ IDEACONSULT (D. VAAALSAMIS, J-F. ROMAINVILLE et M. GERARD), « Impact macro-économique des chèques-repas. Rapport final » disponible sur <http://www.viabelgium.be/titre-repas/index.html>, septembre 2013.

⁷⁶ *Ibid.*, p. 18 pour une définition exacte. Au-delà de l'effet initial sur la demande du secteur, cela se répercute sur la demande des différents intermédiaires ce qui conduit à un effet total plus important (effet initial + effet direct sur les fournisseurs + effet indirect sur les intermédiaires suivants + effet induit par la consommation des ménages)

⁷⁷ *Ibid.*, p. 31.

⁷⁸ *Ibid.*, p. 10.

⁷⁹ T. FRAKER, « The effects of food stamps on food consumption : a review of the literature », U.S. Dept. of Agriculture, Food and Nutrition Center, Office of Analysis and Evaluation, disponible sur <https://naldc.nal.usda.gov/catalog/56196>, 1990.

« *a large proportion of participating households are constrained* »⁸⁰ et que dans le cas inverse l'effet sur la consommation alimentaire ne serait que « *slightly greater* »⁸¹. Il est tout de même reconnu que dans les études empiriques, même les ménages non contraints semblaient augmenter leur consommation, en contradiction avec le modèle théorique. Toutefois, le système américain se différencie fortement des chèques-repas belges dès lors qu'il s'agit avant tout d'un soutien public envers les ménages les plus défavorisés, ce qui se remarque dans les critères d'éligibilité qui prennent en compte les revenus professionnels mais également les avoirs bancaires⁸². Il nous semble donc discutable de se fonder sur cette étude dans le cadre du système belge.

Dès lors, si les chèques-repas ont sans doute un effet bénéfique sur la consommation et l'emploi en Belgique, il nous semble incertain que l'ampleur de cet effet soit aussi fort qu'escompté.

SECTION 3. ÉCO-CHÈQUES

Sous-section 1. Régime social des éco-chèques

Un article 19^{quater} relatif au régime social des éco-chèques fut inséré en 2009 dans l'arrêté royal du 28 novembre 1969⁸³. Dans la continuité de la réglementation des chèques-repas, les éco-chèques sont considérés comme de la rémunération sauf à répondre aux conditions prévues au second paragraphe du même article, auquel cas ils seront alors exonérés de cotisations sociales. Tout comme les chèques-repas, ils doivent être attribués au nom du travailleur, ont une durée d'utilisation ainsi qu'un montant limités⁸⁴ et ne peuvent être utilisés en remplacement d'un autre élément de rémunération. Par ailleurs, ils sont limités à 250 € par an et par travailleur.

Dès lors qu'au-delà de l'article 19^{quater} précité, le système des éco-chèques est réglé par une convention collective de travail conclue au sein du Conseil national du travail⁸⁵, seuls sont concernés les travailleurs et employeurs du secteur privé⁸⁶.

Quant aux biens et services pouvant être achetés au moyen d'éco-chèques, il s'agit de produits écologiques tels que déterminés, depuis le 1^{er} janvier 2022, par l'annexe de la convention

⁸⁰ *Ibid.*, p. 53

⁸¹ *Ibid.*, p. 53.

⁸² *Ibid.*, p. 24.

⁸³ Arrêté royal du 14 avril 2009 insérant un article 19^{quater} dans l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, *M.B.*, 20 mai 2009.

⁸⁴ La durée maximale est de 24 mois contrairement aux chèques-repas, valides 12 mois. Quant au montant, il est de 10 euros par éco-chèque maximum mais sans intervention du travailleur.

⁸⁵ Convention collective de travail n°98 du 20 février 2009 concernant les éco-chèques, rendue obligatoire par l'arrêté royal du 28 juin 2009, *M.B.*, 13 juillet 2009.

⁸⁶ Loi du 5 décembre 1968 sur les conventions collectives de travail et les commissions paritaires, *M.B.*, 15 janvier 1969, art. 2.

collective de travail n°98/9⁸⁷, présentée sous forme de tableau et reprenant comme principales catégories « produits et services écologiques », « mobilité et loisirs durables », « réutilisation, recyclage et prévention des déchets » et « circuit court ».

Sous-section 2. Analyse

Le régime d'exonération que connaissent les éco-chèques est très clairement inspiré du régime des chèques-repas, qui constituait pourtant à l'origine un simple remboursement de frais, n'occasionnant pas d'enrichissement dans le chef du travailleur. Toutefois, comme nous l'avons montré, ce régime est simplement devenu un moyen avantageux d'octroyer une rémunération supplémentaire à un travailleur. Le système des éco-chèques s'inscrit pleinement dans cette démarche visant à offrir aux travailleurs une soupape de pouvoir d'achat sans pour autant que l'employeur ait à payer, en sus du montant reçu par son employé, des charges fiscales et parafiscales. Il n'est d'ailleurs pas anodin de constater que ce système a été mis en place par le gouvernement dans le cadre du plan de relance européen consécutif à la crise financière de 2008⁸⁸ dont le premier pilier consistait en « une injection massive de pouvoir d'achat dans l'économie pour stimuler la demande et restaurer la confiance »⁸⁹ et dont le second voulait favoriser les investissements dans les technologies propres et l'efficacité énergétique⁹⁰. La mesure a d'ailleurs été reconnue en 2019 comme une bonne pratique de l'économie circulaire par la plateforme des acteurs européens de l'économie circulaire mise en place par la Commission européenne et le Comité économique et social européen⁹¹.

Ce récent avantage extra-légal a connu un succès rapide⁹² et concerne aujourd'hui, nous l'avons dit, 42,83 % des travailleurs salariés pour une masse salariale « éco-chèques » totale de 242.485.980 €. Au contraire des chèques-repas, les éco-chèques furent peu remis en question. Cela s'explique par leur finalité de consommation et par leur montant plus limités mais aussi par l'époque d'introduction de la mesure, les chèques-repas ayant ouvert la voie bien des années auparavant.

⁸⁷ Convention collective de travail n°98/9 du 21 décembre 2021 modifiant la convention collective de travail n° 98 du 20 février 2009 concernant les éco-chèques, rendue obligatoire par l'arrêté royal du 15 mars 2022, *M.B.*, 5 mai 2022. Nous l'avons reproduite en annexe 4.

⁸⁸ Voy. notamment la justification de l'urgence par le gouvernement dans l'avis du Conseil d'État 45.913/1 du 3 février 2009 précédant l'arrêté royal insérant un article 19quater dans l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs.

⁸⁹ Communication de la Commission au Conseil européen. Un plan européen pour la relance économique, COM (2008) 800 final, 26 novembre 2008, p. 3.

⁹⁰ *Ibid.*, p. 3.

⁹¹ N. WELLEMANS, *Les rémunérations alternatives: Comment doper (le salaire de) vos travailleurs ?*, Limal, Anthémis, 2020, p. 108; plateforme disponible sur <https://circulareconomy.europa.eu/platform/fr/financing/eco-vouchers-encourage-sustainable-consumption-including-second-hand-and-refurbished-goods>.

⁹² ROLAND BERGER (G. TONDREAU), « Les avantages du système des écochèques par rapport à un montant net équivalent. Analyse d'impact pour les pouvoirs publics » disponible sur <https://www.viabelgium.be/les-principaux-produits/eco-cheque/index.html>, février 2017, p. 4.

En raison de cette finalité limitée, il nous semble moins opportun d'y déceler une différence de traitement non justifiée en comparaison à de la rémunération ordinaire. Toutefois, de la même manière que pour les chèques-repas, les propositions de loi visant à les transformer en indemnité nette⁹³ ont été rejetées, selon nous à juste titre, par le Conseil d'État⁹⁴.

Moins opportun mais pas totalement futile en ce que la liste de produits pouvant être achetés par le biais d'éco-chèques est relativement étendue : tous les produits de jardinage, électriques ou non⁹⁵, de très nombreux produits électriques, les produits d'alimentation ou de cosmétique labellisés bio, *et cætera*. Il semble qu'*in fine*, le Belge moyen consacre bien plus de 250 € à des produits pouvant potentiellement être achetés par éco-chèques, grâce entre autres à l'avènement du bio dans les modes de consommation⁹⁶ mais aussi évidemment aux produits électriques relativement onéreux. Toutefois, le caractère unique de l'octroi des chèques et la limite annuelle de 250 € conduisent bien à une restriction des possibilités de consommation ne permettant selon nous pas de les comparer avec de la rémunération classique du point de vue des principes d'égalité et de non-discrimination. Il n'en reste pas moins étonnant de constater qu'environ 40 % des salariés bénéficient de 250 € de rémunération annuelle sans charge fiscale et sociale, au contraire des 60 autres %, et cela à l'initiative de leurs employeurs ou de conventions collectives de travail sectorielles, ce qui semble questionnable du point de vue de l'équité horizontale.

En ce qui concerne les objectifs économiques sous-jacents à cette rémunération alternative, il s'agit très clairement d'encourager l'économie verte et de soutenir d'une certaine manière le pouvoir d'achat des travailleurs, sans augmenter le coût salarial au-delà des 250 € accordés. Toutefois, l'étendue de la liste de produits risque de produire un « effet d'aubaine » en ce sens que l'achat du produit dit éco-compatible aurait été réalisé par l'individu en l'absence d'éco-chèques. Cela se marque particulièrement dans la catégorie « appareils électriques » dont certains répondent à des besoins de base auxquels le consommateur répondrait même en l'absence de chèques: réfrigérateurs, congélateurs, machines à laver ... Or, selon une étude commanditée par la Vouchers Issuers Association, la grande majorité des appareils électriques commercialisés aujourd'hui répondent désormais aux conditions exigées pour l'achat par éco-chèques, ce qui aboutit à une situation où les produits écologiques ne sont plus que très marginalement encouragés⁹⁷.

En parallèle de cet effet d'aubaine, il est aussi possible que l'impossibilité d'épargne des chèques conduise parfois le consommateur à acheter un produit ne répondant pas à un réel

⁹³ Proposition de loi portant modification du Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne les titres-repas et les écochèques, développements, *op. cit.* ; Proposition de loi relative au remplacement des écochèques par une indemnité nette, développements, *op. cit.* ; Proposition de loi remplaçant les titres-repas et les écochèques par une indemnité nette, développements, *op. cit.*

⁹⁴ Proposition de loi relative au remplacement des écochèques par une indemnité nette, avis du Conseil d'État, *op. cit.*, p. 5.

⁹⁵ À l'exception évidente des produits phytopharmaceutiques.

⁹⁶ Voy. à ce sujet les 121,5 € dépensés en moyenne en 2021 par les Wallons en produits bios - BIOWALLONIE, « Les chiffres du bio 2021 en Wallonie » disponible sur <https://www.biowallonie.com/chiffres-du-bio/>, 24 mai 2022, p. 22.

⁹⁷ CO₂Logic, « Évaluation de l'impact climatique associé à l'utilisation d'éco-chèques en Belgique. Executive summary » disponible sur <https://www.viabelgium.be/les-principaux-produits/eco-cheque/index.html>, 30 avril 2019, p. 5.

besoin : montres connectées, outillage électrique de jardinage, tourne-disques et frigos à vin ; les exemples, plutôt cocasses, sont nombreux⁹⁸. Dans une logique de développement durable et d'économie circulaire, c'est un écueil évident de la mesure.

Un autre objectif, au-delà du bonus de pouvoir d'achat octroyé aux travailleurs, est de soutenir la consommation intérieure et la création d'emplois. En effet, de la même manière que pour les chèques-repas, les éco-chèques ne peuvent être épargnés ou utilisés ailleurs qu'en Belgique. En considérant qu'ils remplacent une partie des dépenses classiques, il y a toutefois une compensation sur le revenu cash dont une partie est ainsi libérée et peut être épargnée. Toutefois, le taux d'épargne qui serait appliqué à cette partie libérée serait inférieur à celui appliqué à un montant cash, en raison des restrictions sur les possibilités d'achat avec éco-chèques. Une étude de Roland Berger estime que ce taux d'épargne ne serait que d'un quart par rapport au taux classique. Considérant ce taux d'épargne inférieur cumulé à l'impossibilité de consommation extérieure et à l'effet catalyseur de l'achat, en ce sens que la perception de l'écochèque et le complément de pouvoir d'achat sont ce qui provoque l'achat envisagé depuis quelques temps, l'étude estime que convertir les éco-chèques en une indemnité nette réduirait la consommation intérieure de 50 millions d'euros et provoquerait une perte de 1.300 emplois, principalement dans le secteur de la distribution⁹⁹.

Si nous émettions certains doutes dans l'analyse des chèques-repas, nous ne sommes pas en mesure de déterminer scientifiquement la pertinence de ce choix quelque peu arbitraire du taux d'épargne et par conséquent d'évaluer la validité des conséquences économiques. Il semble en tout cas que les caractéristiques propres des éco-chèques ont une influence positive sur l'économie belge.

SECTION 4. VOITURES DE SOCIÉTÉ

Sous-section 1. Régime social des voitures de société

Au contraire des chèques-repas et des éco-chèques, l'avantage salarial octroyé à un travailleur sous la forme d'une voiture de société est soumis au paiement d'une cotisation sociale patronale dite « de solidarité », qui est déterminée depuis le 1^{er} janvier 2005¹⁰⁰ en fonction des émissions CO₂ et du type de carburant du véhicule¹⁰¹. Il n'est pas soumis aux cotisations sociales ordinaires.

Cet avantage consiste donc en la mise à disposition d'un véhicule à un travailleur par son employeur à des fins non exclusivement professionnelles. Cela inclut les déplacements privés mais également le trajet domicile-lieu de travail. Une exception à ce principe : l'utilisation d'un

⁹⁸ Voy. à titre parfaitement illustratif <https://www.krefel.be/fr/eco-produits>.

⁹⁹ ROLAND BERGER, *op. cit.*, p. 15.

¹⁰⁰ Loi-programme du 27 décembre 2004, *M.B.*, 31 décembre 2004, art. 2.

¹⁰¹ Loi du 29 juin 1981 précitée, art. 38 §3quater, 3°.

véhicule dit utilitaire, ce qui renvoie en réalité à une « camionnette » telle que définie par l'administration fiscale¹⁰², pour effectuer le trajet domicile-travail n'est pas un avantage accordé au travailleur. Précisons au passage que comme pour les autres rémunérations alternatives, nous n'aborderons pas le régime fiscal des voitures de société, qui est lui-même très avantageux¹⁰³. Par ailleurs, nous n'évoquerons pas les voitures de société octroyées aux dirigeants d'entreprises, considérés comme indépendants par l'ONSS¹⁰⁴. Toutefois, le secteur public est aussi concerné par cette rémunération alternative et il ne nous sera pas possible de les écarter de notre analyse. Leur importance est toutefois relative, les voitures de société se concentrant dans le secteur privé¹⁰⁵.

Le montant de cette cotisation mensuelle, qui est indexé en fonction de l'indice-santé chaque 1^{er} janvier¹⁰⁶, est déterminé comme suit¹⁰⁷ :

- pour les véhicules à essence : $((Y \times 9 \text{ €}) - 768) / 12$
- pour les véhicules au diesel : $((Y \times 9 \text{ €}) - 600) / 12$
- pour les véhicules LPG, CNG ou méthane : $((Y \times 9 \text{ €}) - 990) / 12$

Y représente les émissions de CO₂ en grammes par kilomètre émises par le véhicule. Lorsque celles-ci ne sont pas connues, elle sont fixées à 182 g/km pour les véhicules essence et 165 g/km pour le diesel¹⁰⁸. Pour tenir compte de l'indexation, il convient de multiplier les montants par 1,3525 depuis le 1^{er} janvier 2022¹⁰⁹.

Par ailleurs, la cotisation, applicable aux véhicules électriques équivaut à la cotisation minimale de 20,83 €¹¹⁰ atteignant en raison de l'indexation 28,17 € depuis le 1^{er} janvier 2022¹¹¹.

In fine, le montant annuel dû à ce titre se situe généralement en dessous de 1.500 € à l'exception de quelques voitures très polluantes¹¹². En effet, en appliquant les formules mentionnées, seules les voitures à essence atteignant des émissions CO₂ de 210 g/km et les voitures diesel atteignant 190 g/km dépassent ce seuil. Relevons enfin que l'attribution d'une « carte essence », c'est-à-dire le paiement par l'employeur des frais de carburant n'entraîne aucune cotisation sociale supplémentaire : cet avantage est donc totalement exonéré¹¹³.

¹⁰² B. PAIRON et D. BERCKMANS, *Le régime fiscal et social des voitures de société en Belgique*, Waterloo, Wolters Kluwer, 2017, p. 51.

¹⁰³ Voy. à ce sujet N. HOOFTMAN, T. ERMANS et X. MAY, « Les voitures de société : diagnostics et enjeux d'un régime fiscal », *Voitures de société et mobilité durable. Diagnostics et enjeux*, J. VAESEN (dir.), Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2019, p. 41 à 46.

¹⁰⁴ *Ibid.*, p. 19.

¹⁰⁵ *Ibid.*, p. 24.

¹⁰⁶ Loi du 29 juin 1981 précitée, art. 38 §3^{quater}, 9°.

¹⁰⁷ *Ibid.*, 3 et 7°.

¹⁰⁸ *Ibid.*, 5°.

¹⁰⁹ C. VAN BRAECKEL, « Utilisation d'une voiture de société à des fins privées – cotisation CO₂ et avantage de toute nature : montants pour 2022 », *Indic. soc.*, février 2022, p. 6.

¹¹⁰ Loi du 29 juin 1981 précitée, art. 38 §3^{quater}, 4°.

¹¹¹ C. VAN BRAECKEL, *op. cit.*, p. 6.

¹¹² N. HOOFTMAN, T. ERMANS et X. MAY, *op. cit.*, p. 23. Le montant donné est de 1.100 €. Nous avons pris en compte le coefficient d'indexation pour obtenir 1.500 €.

¹¹³ B. PAIRON et D. BERCKMANS, *op. cit.*, p. 59.

L'ONSS perçoit chaque année plus de 200 millions d'euros à ce titre. Alors qu'en 2009, le montant agrégé atteignait près de 275 millions, celui-ci a ensuite diminué jusqu'à atteindre son point minimal en 2016 à 219 millions, alors pourtant que le nombre de voitures de société parmi les salariés augmentait, passant de moins de 300.000 en 2007 à environ 450.000 en 2016¹¹⁴. Il semblerait donc que cela soit lié à l'amélioration des performances des véhicules. On constate toutefois depuis 2016 une remontée des montants perçus, avec 226 millions d'euros en 2018 et 247 millions d'euros en 2019¹¹⁵. À défaut de modification des formules de calcul, cela semble indiquer une augmentation du volume de voitures de société.

À ce stade, nous avons estimé que les cotisations annuelles dépassaient rarement 1.500 € mais sans toutefois démontrer que cela représentait un régime avantageux du point de vue de la sécurité sociale. Il convient donc de se prêter à un jeu de comparaison. Il est toutefois difficile de comparer l'avantage retiré de l'utilisation d'une voiture de société à une rémunération ordinaire. En effet, cet avantage consiste en l'économie des frais qui seraient supportés pour l'achat et l'entretien d'une voiture personnelle. Or, cette économie dépend de nombreux critères : modèle choisi, kilomètres parcourus, présence d'une carte essence *et cætera*. Par ailleurs, l'évaluation fiscale de cet avantage en sous-estime notablement la valeur économique réelle et ne permet donc pas d'y appliquer les taux de cotisations sociales classiques pour déterminer le bénéfice social octroyé au détenteur du véhicule.

Aucune estimation ne pourra donner de chiffre parfaitement fiable mais nous relevons toutefois une étude jugeant la valeur économique réelle de l'avantage, carte essence comprise, à 948 € par mois. Ce résultat est obtenu sur base des valeurs moyennes estimées de kilomètres parcourus à titre privé (22.000/an) et du coût en frais de leasing et de carburant par kilomètre¹¹⁶. En y appliquant les taux ordinaires de cotisations, nous obtenons alors un montant de 379,2 € par mois ou 4.550,4 € par an, ce qui est donc bien supérieur au montant habituel de la cotisation de solidarité.

Pour clôturer nos propos sur le régime social des voitures de société, il convient de noter que des coefficients multiplicateurs augmenteront sensiblement les montants de cotisation à partir du 1^{er} juillet 2023. En effet, les véhicules de société se verront appliquer une cotisation multipliée par «un facteur de 2,25 à partir du 1^{er} juillet 2023, par un facteur de 2,75 à partir du 1^{er} janvier 2025, par un facteur de 4,00 à partir du 1^{er} janvier 2026 et par un facteur de 5,50 à partir du 1^{er} janvier 2027 »¹¹⁷. Toutefois, pour les véhicules se voyant appliquer la cotisation minimale, celle-ci est simplement forfaitairement revalorisée progressivement jusqu'à 31,15 € en 2028 - hors indexation. Le système fiscal orientant fortement les voitures de société vers

¹¹⁴ N. HOOFTMAN, T. ERMANS et X. MAY, *op. cit.*, p. 47.

¹¹⁵ ONSS, « Rapport annuel 2020. Partie Activités principales - Financement des institutions de sécurité sociale » disponible sur <https://www.onssrapportannuel.be/2020/fr/activites-principales/financer/index.html>, 2020.

¹¹⁶ P. COURBE, « Voitures de société. Oser la réforme ! » disponible sur <https://www.iew-test.be/wp-content/uploads/2012/01/voituressociete.pdf>, décembre 2011, p. 28.

¹¹⁷ Loi du 25 novembre 2021 organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité, *M.B.*, 3 décembre 2021, art. 34.

l'électrification, la grande majorité du parc automobile professionnel devrait se voir appliquer la cotisation minimale¹¹⁸.

Sous-section 2. Analyse

Il est difficile d'appréhender les origines des voitures de société. La première réglementation de sécurité sociale applicable spécifiquement à cette rémunération est un arrêté royal de 1996¹¹⁹ qui avait pour objectif d'assujettir au paiement d'une cotisation spéciale de 33 % tant les déplacements privés que le trajet domicile-travail, et cela en vue d'assurer l'équilibre financier de la sécurité sociale, considéré comme une condition d'adhésion à l'Union économique et monétaire européenne se mettant alors en place¹²⁰. L'avantage en nature que constituait cette utilisation privée était évalué par renvoi à la législation fiscale, qui prenait comme déterminants la puissance de la voiture et le nombre de kilomètres parcourus annuellement¹²¹.

Avant cet arrêté, aucune cotisation n'était due sur les trajets domicile-lieu de travail mais les taux de cotisations ordinaires, personnelles et patronales, à l'époque de 13,07 % et environ 34 %¹²², s'appliquaient aux déplacements purement privés, selon une valorisation de l'avantage spécifique à la sécurité sociale, distincte de celle utilisée par le fisc¹²³.

L'arrêté royal de 1996 élargissait donc la base de perception en incluant le déplacement vers le lieu de travail. Mais en supprimant toute cotisation personnelle, il réduisait le taux total d'environ 47,07 à 33 %. Pourtant, il s'agissait clairement d'une mesure budgétaire, ayant pour objet un accroissement des recettes de la sécurité sociale. Dans une réponse écrite à un parlementaire, la ministre des Affaires sociales estimait les recettes ainsi glanées à environ 4 milliards de francs pour une perte en cotisations personnelles de l'ordre de 200 millions de francs¹²⁴. Cela impliquait également une perte de 520 millions de francs pour les cotisations patronales. La mesure devait ainsi permettre un gain financier important malgré la baisse du taux. Cela ne s'explique pas principalement par la prise en compte du trajet domicile-travail mais en réalité par l'effectivité de la mesure.

Il semble en effet qu'antérieurement, les déclarations étaient relativement rares et que le nombre de kilomètres déclarés étaient la plupart du temps particulièrement faibles. Puisque les

¹¹⁸ Projet de loi organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2020-2021, n°55-2170/001, p. 24.

¹¹⁹ Arrêté royal du 20 décembre 1996 portant des mesures en vue de l'instauration d'une cotisation de solidarité pour l'utilisation d'un véhicule de société pour les déplacements du domicile au lieu du travail, en application de l'article 3, § 1, 4° de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne, *M.B.*, 31 décembre 1996.

¹²⁰ Voy. le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 20 décembre 1996 précité et la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne, *M.B.*, 1^{er} août 1996, art. 3, 4°.

¹²¹ B. PAIRON et D. BERCKMANS, *op. cit.*, p. 50.

¹²² Voy. B. MARISCAL, « Cotisation de solidarité de 33% sur les voitures de société », *Comptabilité et fiscalité pratiques*, février 1997, p. 66.

¹²³ B. PAIRON et D. BERCKMANS, *op. cit.*, p. 50.

¹²⁴ Réponse donnée le 17 mars 1997 à la question n°382 de P. Roose, *Q.R.*, Ch., 1996-1997, n°74, p. 10010.

cotisations ordinaires étaient applicables à l'avantage, il se mêlait à la rémunération en espèces et le contrôle était alors difficile¹²⁵. Ce constat de la ministre fut corroboré par diverses décisions judiciaires, en matière d'indemnité de préavis, qui s'évertuaient à évaluer l'avantage que représentait la voiture de société, à défaut de toute convention et donc de toute déclaration sociale et fiscale¹²⁶.

Par l'établissement de la cotisation spécifique, les espoirs de la Ministre et de l'administration était d'obtenir une vue plus claire sur les voitures de société en circulation en Belgique et d'en voir pas moins de 200.000 être déclarées¹²⁷. Il apparaît donc que de la même manière que pour les chèques-repas, la première intervention spécifique aux voitures de société n'avait pas pour objectif d'offrir un avantage mais bien de mieux contrôler une forme de rémunération jusqu'alors difficilement appréhendée.

Toutefois, les objectifs ne furent pas atteints, avec seulement 79.817 travailleurs salariés ayant payé la cotisation de solidarité en 1998 pour un montant d'environ 1,6 milliards de francs¹²⁸. Cela amena d'ailleurs l'ONSS à pratiquer des contrôles ponctuels des véhicules possédés par les sociétés¹²⁹. Il semble toutefois que malgré ceux-ci, un grand nombre continuait d'échapper à cet assujettissement social. En effet, lors de l'élaboration du régime actuel en 2004, le nombre de véhicules assujettis était estimé à 120.000 et la volonté de l'exécutif était de porter ce nombre à 300.000 dès 2005 afin de dégager 255,8 millions d'euros de recettes supplémentaires¹³⁰.

La loi-programme du 27 décembre 2004 est donc venue répondre aux différents écueils du système mis en place en 1996. Les formules mises en place par cette loi sont les mêmes qu'aujourd'hui¹³¹. Cela supprime donc les critères difficilement contrôlables du nombre de kilomètres parcourus et de la puissance des voitures¹³², en prenant comme seule référence les émissions de CO₂. Par ailleurs, qu'il y ait une contribution financière ou non du travailleur ne modifie plus la qualification donnée à l'avantage ce qui évite ainsi le contournement de la mesure tel qu'il existait jusqu'alors¹³³.

Finalement, il nous semble que ces interventions législatives voulaient, comme pour les chèques-repas, limiter les dégâts occasionnés par une situation de fait ayant échappé dès le départ au contrôle fiscal et social, afin de dégager des marges budgétaires sans pour autant s'interroger en profondeur sur le régime d'exception mis en place ou s'opposer frontalement à celui-ci. Même si le régime aujourd'hui en vigueur permet d'établir un cadastre relativement clair du parc automobile professionnel, le phénomène des « voitures-salaires » rend toujours politiquement difficile la prise de mesures structurelles alors que ce régime très avantageux

¹²⁵ *Ibid.*, p. 10010.

¹²⁶ Voy. notamment Cass., 4 janvier 1993, *J.T.T.*, 1993, p. 328 ; Trib. trav. Hainaut, div. Charleroi, 20 février 1996, R.G.116180A, disponible sur www.juportal.be.

¹²⁷ Réponse donnée le 17 mars 1997, *op. cit.*, p. 10010.

¹²⁸ Réponse donnée le 8 novembre 1999 à la question n°10 de J. Ansoms, *Q.R.*, Ch., 1999-2000, n°50/005, p. 501.

¹²⁹ *Ibid.*, p. 501 ; X, « L'ONSS s'en prend aux voitures de société », *Fiscologue*, 1999, n°732, p. 1.

¹³⁰ Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2004-2005, n°51-1437/001, p. 17.

¹³¹ Loi-programme du 27 décembre 2004 précitée, art. 2.

¹³² Projet de loi-programme, *op. cit.*, p. 17.

¹³³ *Ibid.*, p. 17.

profite tout de même à 17 % des salariés du secteur privé. La voie actuellement empruntée n'est d'ailleurs pas celle de la suppression du régime mais bien du « verdissement »¹³⁴ de celui-ci.

Pour les voitures de société plus encore que pour les éco-chèques et les chèques-repas, il semble que la justification économique de ce système soit surtout de permettre à des travailleurs de bénéficier d'un salaire plus élevé, sans trop de charges parafiscales afin de ne pas nuire à la compétitivité des entreprises belges. Cela étant, sans doute que certains secteurs sont stimulés par ce régime, comme l'était le secteur de la distribution avec les différents chèques. Toutefois, si la production automobile belge existe, elle est principalement tournée vers l'exportation¹³⁵ alors que pour les concessionnaires, le système des voitures de société est une aide précieuse mais il semble difficile d'évaluer l'incidence qu'aurait une suppression du régime de faveur actuellement en place sur le nombre et le type de voitures du parc automobile belge. Quoi qu'il en soit, soutenir artificiellement la demande d'un marché sans prendre en compte les externalités – écologiques, sociales, de congestion du trafic – n'est pas une politique publique des plus opportunes, comme le soulignait dès 2009 le Conseil supérieur des Finances¹³⁶.

Ce sont ces considérations climatiques et de congestion routière qui ont amené le législateur à réagir par le biais de l'introduction d'une allocation de mobilité, qui permet aux employeurs d'offrir un substitut en cash à la voiture de société sans que cela entraîne une hausse du coût salarial¹³⁷. Cette loi, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2018, prévoit l'application d'une cotisation de solidarité au montant ainsi alloué identique à celle que connaissent les voitures de société¹³⁸. En adoptant cette loi, le législateur a fait fi des critiques du Conseil d'État qui estimait dans son avis que le projet présentait des éléments d'inconstitutionnalité relatifs aux principes d'égalité et de non-discrimination¹³⁹. En se référant directement aux avis rendus précédemment sur la conversion des chèques-repas et éco-chèques en indemnités nettes, le Conseil constate que ce projet de loi reproduit la même méthode, même si cette fois l'allocation de mobilité n'échappe pas totalement au paiement de cotisations sociales. Il constate 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 »¹⁴⁰ et qu'en cela, il y a bien une différence de traitement portant sur des éléments de rémunération comparables. Le Conseil poursuit en considérant que la justification, bien que reposant sur un but concret, n'est pas mise en œuvre par des moyens adéquats. Absence d'irréversibilité du choix, potentielles possibilités de cumul et absence de contrainte sur les modes de transport sont tant de raisons qui le

¹³⁴ Projet de loi organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité, résumé, *op. cit.*, p. 3.

¹³⁵ Depuis 2017, plus de 94% de la production belgo-luxembourgeoise est exportée et c'est 99,7% en 2020, année marquée par la Covid-19. Voy. les chiffres de la FEBIAC - tableau Excel « Évolution de l'assemblage et de l'exportation de véhicules » disponible sur <https://www.febiac.be/public/statistics.aspx?FID=23&lang=FR>.

¹³⁶ CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES, « La politique fiscale et l'environnement » disponible sur <https://www.conseilsuperieurdesfinances.be/fr/publications>, septembre 2009, p. 134.

¹³⁷ Projet de loi concernant l'instauration d'une allocation de mobilité, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2017-2018, n°54-2838/001, p. 4.

¹³⁸ Loi du 30 mars 2018 concernant l'instauration d'une allocation de mobilité, *M.B.*, 7 mai 2018, art. 22.

¹³⁹ Projet de loi concernant l'instauration d'une allocation de mobilité, avis du Conseil d'État, *op. cit.*, p. 67.

¹⁴⁰ *Ibid.*, p. 74.

conduisent à cette conclusion¹⁴¹. Ce sont ces mêmes raisons qui conduiront la Cour constitutionnelle à censurer la loi le 23 janvier 2020¹⁴².

Comme nous l'avions expliqué lors de l'étude de l'avis du Conseil d'État quant aux indemnités nettes remplaçant les chèques-repas et éco-chèques, le législateur ne crée pas là un régime différencié mais ne fait qu'accentuer la comparabilité des deux types de rémunération. Il est indéniable que l'utilisation d'une voiture diffère de la rémunération ordinaire dès lors que la possibilité de consommation est unique et donc particulièrement restreinte. Y voir des situations égales susceptibles de censure pour inconstitutionnalité serait donc osé. Il est toutefois piquant de lire la réaction du ministre des Finances de l'époque ayant suivi l'avis négatif du Conseil d'État telle que reprise dans les travaux parlementaires : « Il fait notamment valoir que si une discrimination existe entre les travailleurs, cette dernière ne découle pas de l'introduction d'une allocation de mobilité mais bien du fait que certains travailleurs ont une voiture de société tandis que d'autres en sont privés, et que cette réalité ne peut pas être ignorée. La voiture de société est remplacée par une allocation en espèces qui bénéficie d'un traitement identique sur le plan fiscal. Le ministre souligne que rien ne change donc par rapport à la situation actuelle. »¹⁴³.

Osons, pour une fois, les mots forts. Cette justification nous paraît, d'un point de vue juridique, catastrophique. Déclarer en réponse à un questionnement sur la constitutionnalité d'une mesure que « rien ne change » par rapport au système antérieur revient à reconnaître, pour autant que du crédit soit donné à l'avis du Conseil d'État, que le régime des voitures des sociétés dont bénéficient 17 % des travailleurs salariés est inconstitutionnel sans qu'un recours en annulation ne soit ouvert contre celui-ci¹⁴⁴. Là n'est évidemment pas l'intention de l'auteur de la réponse, qui ne saisit tout simplement pas que le problème ne se situe pas dans l'introduction d'une différence de traitement mais bien dans la comparabilité accrue des situations. Cette réponse est toutefois intéressante en ce qu'elle pointe, presque par mégarde, que si le régime actuel est constitutionnellement valide selon le Conseil d'État, il y a bien dans cette façon de rémunérer des travailleurs un problème fondamental d'équité horizontale implicitement reconnu par le ministre des Finances.

Relevons enfin que, sans attendre l'arrêt de la Cour constitutionnelle, le législateur a adopté une loi instaurant un nouveau système de « budget mobilité » permettant d'octroyer un montant déterminé à un travailleur en vue de couvrir ses dépenses en matière de mobilité, en bénéficiant d'un régime avantageux¹⁴⁵. Cela peut inclure une voiture de société mais cela peut aussi consister en un financement des moyens de transport durables. Enfin, le solde restant est attribué comme une indemnité en cash. La voiture de société octroyée dans ce cadre est soumise à la cotisation de solidarité classique, alors que le financement de moyens de transport durables est, à titre de mesure incitative, exonéré de cotisations sociales. Quant à l'indemnité cash, elle est

¹⁴¹ *Ibid.*, p. 74.

¹⁴² C.C., 23 janvier 2020, n°11/2020.

¹⁴³ Projet de loi concernant l'instauration d'une allocation de mobilité, Rapport de la première lecture, *Doc. Ch.*, 2017-2018, n°54-2838/003, p. 24.

¹⁴⁴ Loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, *M.B.*, 7 janvier 1989, art. 3. Le délai d'introduction d'un recours en annulation est de 6 mois à partir de la publication de la norme au *Moniteur Belge* même s'il existe la possibilité d'introduire en recours suite à un jugement d'inconstitutionnalité posé dans le cadre d'une question préjudicielle (art. 4 de la même loi).

¹⁴⁵ Loi du 17 mars 2019 concernant l'instauration d'un budget mobilité, *M.B.*, 29 mars 2019.

soumise à une cotisation personnelle spéciale de 38,07 %¹⁴⁶, peu ou prou équivalente au taux ordinaire total. Par ailleurs, l'enveloppe accordée au titre de budget mobilité est plafonnée à 16.000 €¹⁴⁷. En raison de cette limite, le « budget mobilité » rencontre un succès modeste selon les statistiques d'Acerta qui estime que seules 0,48 % des personnes ayant droit à une voiture de société l'ont utilisé¹⁴⁸.

SECTION 5. OPTIONS SUR ACTIONS

Sous-section 1. Régime social des options sur actions

Une option sur action se définit comme « le droit d'acheter ou de souscrire, à l'occasion de l'augmentation du capital d'une société, un nombre déterminé d'actions à un prix déterminé ou déterminable pendant une période déterminée »¹⁴⁹. Cette définition légale est restrictive dès lors qu'elle définit exclusivement le concept d'*option call* (d'achat) alors qu'une option sur action peut également être une *option put* (de vente). Cela s'explique par le contexte dans lequel cette loi s'inscrit : celui de l'attribution d'options sur actions d'une entreprise à ses travailleurs salariés. Il ne s'agit donc fort logiquement que d'options d'achat.

Pour faire simple et afin de contextualiser les considérations juridiques à suivre, on peut résumer ce mécanisme comme suit : l'option d'achat permet de dégager une plus-value lorsque le prix d'exercice de l'option est inférieur au prix de l'action sous-jacente. Imaginons une société qui décide de distribuer gratuitement à ses salariés des options d'achat à un prix d'exercice de 100 € par action avec une durée de validité de 6 mois. Si la valeur de l'action est de 90 €, exercer l'option immédiatement n'a aucun intérêt puisque le salarié devra payer 100 € pour obtenir une action d'une valeur de 90 €. Par contre, il est possible qu'à la fin de la durée de validité, l'action soit évaluée à 110 €. Dans ce cas, le salarié exercera ses options et obtiendra des actions valorisées à 110 €, ce qui lui permettra de dégager une plus-value de 10 € par action¹⁵⁰.

L'arrêté royal du 28 novembre 1969 prévoit que l'avantage retiré des options sur actions ne constitue pas de la rémunération et n'est donc pas soumis au paiement de cotisations sociales¹⁵¹. Il y a toutefois deux exceptions à ce principe. Tout d'abord, si le prix d'exercice de l'action est

¹⁴⁶ *Ibid.*, art. 22.

¹⁴⁷ *Ibid.*, art. 12.

¹⁴⁸ T. GUILLAUME, « Le budget mobilité est peu attractif pour les salaires les plus élevés », *La Libre Belgique*, 29 juillet 2022, p. 7 ; Communiqué de presse du 21 février 2022 d'Acerta disponible sur <https://www.acerta.be/fr/a-propos-dacerta/dans-la-presse/trois-fois-plus-de-travailleurs-optent-pour-le-budget-mobilite-par-rapport-a-2020>.

¹⁴⁹ Loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des dispositions diverses, *M.B.*, 1^{er} avril 1999, art. 41.

¹⁵⁰ Exemple issu du cours de Marchés financiers 2021-2022 du Professeur George Hübner (HEC Liège).

¹⁵¹ Arrêté royal du 28 novembre 1969 précité, art. 19 §2, 18°.

inférieur à la valeur de l'action au moment de l'émission (*option in the money*), la différence entre les deux montants est considérée comme de la rémunération. Cela est cohérent avec le mécanisme expliqué ci-avant dès lors que le salarié a la possibilité de réaliser une plus-value immédiate, sans aucune incertitude. Pour reprendre l'exemple développé auparavant, le travailleur reçoit le droit d'acheter les actions à 90 € alors que l'action vaut 100 €. S'il revend immédiatement, il réalise une plus-value de 10 €. La seconde exception est résiduelle. Elle concerne tous les cas, autres que celui de l'*option in the money*, où l'attribution d'options est assortie de clauses offrant un avantage certain au travailleur¹⁵².

Quant à la valeur de l'action, elle est déterminée selon le cours boursier de clôture du jour précédant l'offre ou, à défaut de cotation, selon sa valeur réelle déterminée par l'entreprise sur avis conforme du commissaire-réviseur de la société¹⁵³.

Ce régime fait des options sur actions une rémunération alternative particulièrement avantageuse en matière de sécurité sociale à la condition que le cours de l'entreprise soit haussier¹⁵⁴. En effet, en cas de baisse du cours, le travailleur n'a pas intérêt à lever l'option et ne reçoit donc aucun avantage. Relevons enfin qu'il existe de nombreuses autres possibilités d'intéressement aux résultats pour les travailleurs telles que le plan d'épargne investissement, la participation financière ou encore les avantages non-récurrents liés aux résultats¹⁵⁵.

Sous-section 2. Analyse

Cette rémunération alternative soulève de nombreuses questions juridiques, dépassant largement le cadre de la présente étude. En effet, en attribuant à des travailleurs la possibilité d'obtenir des produits financiers, ce mécanisme s'affranchit de la dichotomie classique entre revenus du travail et revenus du capital. Lors de l'attribution de l'option, le travailleur se voit accorder un avantage en raison de sa relation de travail, et en cela il semble bien s'agir d'un revenu professionnel. Toutefois, ce revenu n'est pas encore réalisé et n'est pas certain. C'est un gain aléatoire. Il ne se matérialisera qu'à la levée de l'option. Or, il est défendu qu'il s'agit alors d'un acte posé dans le cadre du patrimoine privé, qui ne peut donc être traité comme un revenu professionnel. C'est cela qui a amené la Cour de cassation à les exclure de la notion de rémunération¹⁵⁶. Par ailleurs, même lors de la levée de l'option, la plus-value n'est encore que virtuelle dès lors que la vente des actions n'est en rien obligatoire, le travailleur pouvant décider de les conserver durant une certaine période, en espérant une hausse de leur valeur.

Si le cadre juridique belge est clair, il reste possible intellectuellement d'assimiler ces plus-values à des revenus du travail. Il est nécessaire de le préciser car à défaut d'un tel constat, il

¹⁵² *Ibid.*, 18° alinéa 2.

¹⁵³ Loi du 26 mars 1999 précitée, art. 43 §2 à 4.

¹⁵⁴ C. DELMARCELLE, « Stock-options – Comparaison et aspects pratiques (Partie I) », *Orientations*, octobre 2009, p. 5.

¹⁵⁵ *Ibid.*, p. 6 et s.

¹⁵⁶ Cass. (1^{re} ch.), 16 janvier 2003, *Pas.*, 2003, p. 154 ; Cass. (3^e ch.), 20 octobre 2008, *J.T.T.*, 2009, p. 297 ; A. DE SCHOUTHEETE et P. MALHERBE, « Le nouveau régime tributaire des plans d'options sur actions », *J.T.T.*, 2000, p. 440 et 441.

ne peut être question d'un manque à gagner pour la sécurité sociale. Ainsi, l'Allemagne, les Pays-Bas, le Luxembourg et sous certaines réserves la France soumettent les plus-values obtenues dans ce cadre au paiement de cotisations sociales¹⁵⁷. Comme le relevait un rapport européen rédigé en 2003, « s'agissant des cotisations sociales, la situation varie dans l'UE. Dans la plupart des pays, l'employeur est tenu d'acquitter des charges sociales, en principe, car les gains dérivés des options sur actions des salariés sont assimilés à un revenu d'emploi ».¹⁵⁸

En droit belge, la première réglementation offrant un statut de sécurité sociale clair aux *stock-options* date seulement de 1999 avec l'exclusion des options sur actions de la notion de rémunération dans l'arrêté royal du 28 novembre 1969¹⁵⁹. Ce régime est donc celui encore en vigueur aujourd'hui. La logique de non-assujettissement à la sécurité sociale de ces revenus provient donc de cette idée que le revenu obtenu dans le cadre des *stock-options*, sous la forme d'une plus-value, appartient à la sphère privée. Cela rejoint le régime fiscal qui prévoit une taxation à l'attribution des options avec une base imposable équivalente au prix de l'option lorsque celle-ci s'échange en bourse, et à 18 % de la valeur de l'action lorsque l'option n'est pas cotée¹⁶⁰. Il n'y a donc aucune imposition lors de l'exercice des options.

Auparavant, il existait bien une réglementation fiscale depuis 1985¹⁶¹ mais ses conditions particulièrement strictes d'application la rendaient pratiquement inutilisée, seules 14 entreprises l'ayant utilisée entre 1986 et 1989¹⁶². Cette loi obligeait notamment le travailleur qui décidait de lever l'option à conserver les actions pendant 2 ans¹⁶³, alors que les travaux préparatoires envisageaient même une durée de 5 ans¹⁶⁴. Ce système était évidemment particulièrement peu attrayant, les travailleurs devant déboursier une certaine somme pour lever l'option d'achat sur une action qu'ils ne pouvaient aliéner que 2 ans plus tard.

En matière de cotisations sociales, à défaut de réglementation, la position de l'ONSS demeurait floue. Les options réglées par la loi de 1984 étaient exclues du paiement de cotisations selon le comité de gestion, mais pour les options non réglementées, soit la grande majorité d'entre elles, aucune position claire n'était tenue, l'administration ne réclamant pas de cotisations lors de

¹⁵⁷ CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES, « Avis relatif au régime fiscal des stock-options » disponible sur <https://www.conseilsuperieurdesfinances.be/fr/publications>, février 2013, p. 21.

¹⁵⁸ COMMISSION EUROPÉENNE, « Les options d'achat d'actions des salariés. Le cadre juridique et administratif relatif aux options d'achat d'actions des salariés dans l'UE : Rapport final du groupe d'experts » disponible sur <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/2150/attachments/1/translations/fr/renditions/native>, juin 2003, p. 43. Il existe toutefois dans certains cas des mécanismes de plafonnement de rémunération soumise aux charges sociales.

¹⁵⁹ Arrêté royal du 5 octobre 1999 modifiant, en ce qui concerne les avantages octroyés sous la forme d'options sur actions, l'article 19 de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, *M.B.*, 28 octobre 1999, art. 1.

¹⁶⁰ Loi du 26 mars 1999 précitée, art. 45 §2 et 5. Cela peut être un taux de 9% en respectant certaines conditions strictes. Jusqu'au 1er janvier 2012, la base imposable était de 15% de la valeur de l'action : Loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 30 décembre 2011, art. 72.

¹⁶¹ Loi du 27 décembre 1984 portant des dispositions fiscales, *M.B.*, 29 décembre 1984, art. 45.

¹⁶² Projet de loi relatif au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des dispositions diverses, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 1998-1999, n°1912/1, p. 7.

¹⁶³ Loi du 27 décembre 1984 précitée, art. 45.

¹⁶⁴ Projet de loi portant des dispositions fiscales diverses, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 1984-1985, n°1010/1, p. 12.

l'attribution des options mais se bornant, de temps en temps, à le faire lors de la levée de l'option, ce qui contredit l'idée de l'appartenance au patrimoine privé¹⁶⁵.

En réalité, il semble que le législateur se montrait à l'époque peu friand de ce mécanisme¹⁶⁶ et que c'est cela qui l'a conduit à adopter la législation fiscale restrictive en 1984. Le but de celle-ci était d'encourager une participation réelle des travailleurs au capital de leur entreprise en vue d'améliorer la productivité grâce à la motivation qu'un tel intéressement peut engendrer¹⁶⁷. Cela change en 1999 avec la volonté assumée de créer un système de *stock-options* attrayant afin de rendre compétitives les entreprises belges qui œuvrent à l'international en s'alignant sur les différents mécanismes similaires existant ailleurs¹⁶⁸. Si l'idée de motivation des travailleurs et de liaison entre actionnaires et managers est présente¹⁶⁹, il n'en demeure pas moins que le régime est pensé en vue d'opérations où l'option est levée et suivie d'une aliénation de l'action dans la foulée en vue de dégager une plus-value cash. Il s'agit donc bien d'une rémunération alternative faisant partie d'un « package salarial ». Il est d'ailleurs possible d'attribuer à ses travailleurs des options sur actions d'entreprises tierces, sans aucune condition de lien¹⁷⁰. Si l'objectif était une participation pérenne des travailleurs au capital de l'entreprise, il serait moins alambiqué d'octroyer un régime avantageux à l'attribution gratuite d'actions, ce qui n'est pas le cas en Belgique où elles sont imposées et soumises au paiement de cotisations sociales ordinaires¹⁷¹.

Les objectifs économiques poursuivis par ce régime s'inscrivent donc dans cette démarche d'association des cadres et dirigeants aux intérêts des actionnaires, même si la volonté d'attribuer des rémunérations plus importantes que le salaire ordinaire à moindre coût semble bien être la première utilité de ce système, comme pour les autres rémunérations alternatives étudiées.

¹⁶⁵ A. DE SCHOUTHEETE et P. MALHERBE, *op. cit.*, p. 440.

¹⁶⁶ *Ibid.*, p. 434.

¹⁶⁷ Voy. notamment D. KRUSE, « Does employee ownership improve performance? », *IZA World of Labor*, disponible sur <https://wol.iza.org/articles/does-employee-ownership-improve-performance/long>, mai 2022.

¹⁶⁸ Projet de loi relatif au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des dispositions diverses, *op. cit.*, p. 7.

¹⁶⁹ *Ibid.*, p. 7.

¹⁷⁰ CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES, « Avis relatif au régime fiscal des stock-options », *op. cit.*, p. 3.

¹⁷¹ Il existe toutefois une valorisation à 100/120 de la valeur de l'avantage si les actions sont conservées deux ans (Instructions administratives ONSS 2022 disponibles sur <https://www.socialsecurity.be/employer/instructions/dmfa/fr>).

SECTION 6. INCIDENCES SUR LE FINANCEMENT, LA SOLIDARITÉ ET L'ÉQUITÉ DE LA SÉCURITÉ SOCIALE

Sous-section 1. Financement

Relativement au financement, il est évident que les différentes rémunérations alternatives représentent un manque à gagner important, qui fut dès 1991, en ce qui concerne les chèques-repas, source d'inquiétudes. De nombreuses interventions parlementaires soulignèrent le danger général qu'ils représentaient pour la sécurité sociale : développement « anarchique », « *een financiële hypotheek op de sociale zekerheid* »¹⁷², ce qui conduisit la Chambre à adopter une motion majoritaire demandant au gouvernement de prendre des mesures contre la prolifération des chèques-repas dans les 12 mois¹⁷³.

Une estimation de cette perte est forcément aléatoire en raison du problème posé par l'estimation des masses salariales concernées, en particulier pour les voitures de société et les *stock-options*, mais également en raison des taux variables de cotisations sociales et de la base de calcul différant selon le statut – ouvrier ou employé – du travailleur¹⁷⁴. Nous nous permettons donc d'insister sur le caractère approximatif des calculs suivants.

En prenant le taux de cotisations ordinaires de 40 %, tel que déterminé en introduction, appliqué sur les 2.023.531.580,50 € de chèques-repas estimés par l'étude SDWorx précitée, nous obtenons un montant de cotisations sociales non-perçues de 809.412.632,2 €. Cela représente tout de même approximativement 1,6 % de l'ensemble des cotisations sociales en 2018 (48,861 milliards). Pour ce qui est des éco-chèques, leur volume estimé est de 242.485.980 € ce qui représente donc un manque à gagner de 96.994.392 €. L'épuration de réforme fiscale proposée par le ministre des Finances suggère d'ailleurs de les traiter « comme une rémunération »¹⁷⁵, dans la lignée du rapport d'experts menés par le Professeur Delanote qui recommande l'abandon des « exonérations ad hoc »¹⁷⁶, ce qui comprend, au contraire de l'embryon de projet du ministre, les chèques-repas. Cela ramènerait donc, à salaires constants et dans une évaluation statique forcément imparfaite, près de 100 millions d'euros à la sécurité sociale, en sus de l'impôt des personnes physiques.

En ce qui concerne les voitures de société, nous rencontrons la principale limite de l'étude menée par SDWorx : les montants utilisés pour les voitures de société proviennent de l'évaluation de l'avantage toute nature en matière fiscale et représentent dans l'hypothèse la

¹⁷² Vote de l'ordre du jour déposé en conclusion de l'interpellation de J. De Roo, discussion générale, *Ann. parl.*, Ch., 1990-1991, séance du 6 février 1991, p. 1997.

¹⁷³ *Ibid.*, p. 2005.

¹⁷⁴ Voy. la loi du 29 juin 1981 précitée, art. 38 §3^{quindecies} prévoyant une multiplication par 1,08 pour les ouvriers.

¹⁷⁵ V. VAN PETEGHEM (VICE-PREMIER MINISTRE ET MINISTRE DES FINANCES), *op. cit.*, p. 7.

¹⁷⁶ M. DELANOTE, « Note de vision générale concernant la réforme fiscale plus large », disponible sur https://finances.belgium.be/fr/statistiques_et_analyses/analyses/publications, juin 2022, p. 76.

plus prudente 936.226.186,50 €¹⁷⁷. En appliquant le taux de 40 % à ce montant, nous obtenons 374.490.474,6 €, montant supérieur de plus de 100 millions d'euros à la somme perçue au titre de cotisation de solidarité en 2018. En raison de la sous-estimation fiscale de l'avantage toute nature, il semble bien qu'il y ait un manque à gagner encore bien plus important pour la sécurité sociale. L'étude évoquée précédemment, fixant à 948 € par mois la valeur réelle de l'avantage, évalue la perte à 1,75 milliards d'euros par an¹⁷⁸. Toutefois, comme nous l'avons mentionné, il convient d'être prudent dès lors que l'estimation de l'avantage est relativement hasardeuse et comprend une carte essence. À ce sujet, il est estimé qu'environ 90% des personnes détentrices d'un véhicule de société sont remboursés pour l'ensemble de leurs kilomètres¹⁷⁹.

En prenant en compte les taux de cotisations ordinaires appliqués sur la valeur estimée de 948 € par véhicule¹⁸⁰ et sur les 450.000 véhicules de 2016¹⁸¹, cela représente 2.047.680.000 €. En soustrayant les 226 millions d'euros perçus à titre de cotisation de solidarité en 2018, nous obtenons un montant de 1.821.680.000 €, relativement proche des 1,75 milliards estimés par l'étude précitée. Cela représente donc environ 3,7 % du montant total des cotisations sociales perçues en 2018.

De la même façon que pour les voitures de société, l'étude de SDWorx ne permet pas de déterminer véritablement le manque à gagner occasionné par les options sur actions dès lors que les montants pris en compte sont extrapolés des valeurs fiscales imposables. Cela n'indique donc rien des plus-values réellement dégagées lors de la levée de l'option. Le véritable problème, rendant la situation plus difficile que pour les voitures de société, est qu'il n'existe à notre connaissance aucune étude estimant l'importance réelle des gains non soumis à cotisations sociales. Qui plus est, l'extrapolation statistique montre ici ses limites en raison de la présence de valeurs aberrantes, soit des valeurs ayant un effet très important sur les données moyennes¹⁸². Cela montre que sur l'ensemble des salariés recevant des *stock-options*, certains reçoivent des sommes particulièrement importantes. Ainsi, les options sont évaluées, pour 2018, à au moins 1.671.944.022,70 € si les valeurs aberrantes sont prises en compte et à seulement 237.352.007 € en excluant ces cas extrêmes. Il nous semble donc peu opportun d'utiliser l'étude statistique. Heureusement, les chiffres du SPF Finances nous donnent une indication plus concrète mais ceux-ci ne sont plus disponibles à partir de 2017. Ainsi, la valeur fiscale des options attribuées à des salariés étaient en 2016 de 710,30 millions d'euros, en forte progression par rapport aux années antérieures comme le montre le graphique suivant, issu d'un *working paper* du SPF Finances¹⁸³.

¹⁷⁷ ANTWERP MANAGEMENT SCHOOL, OFFICE NATIONAL DE SÉCURITÉ SOCIALE et SD WORX, *op.cit.*, p. 32.

¹⁷⁸ P. COURBE, *op. cit.*, p. 67 et 68.

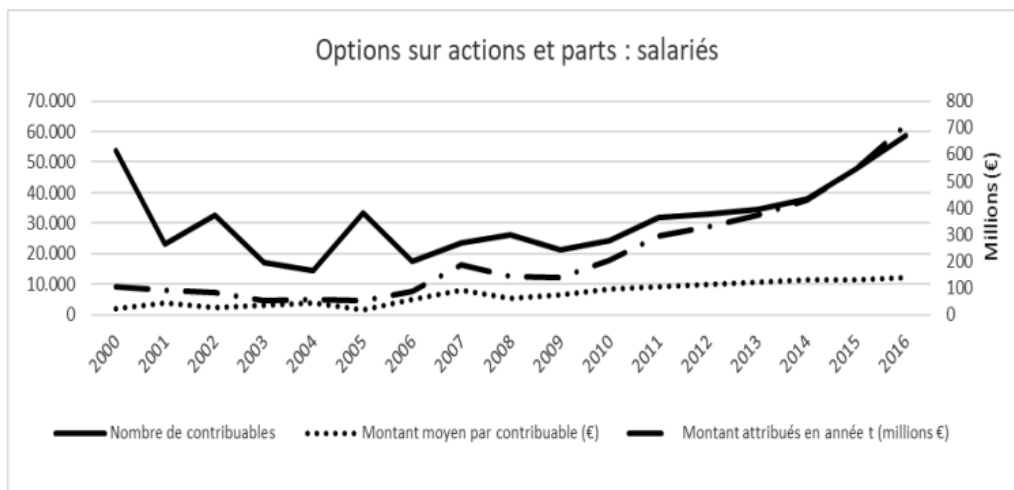
¹⁷⁹ M. CASTAIGNE *et al.*, « Professional mobility and company car ownership "PROMOCO" » disponible sur https://www.belspo.be/belspo/ssd/science/Reports/PROMOCO%20-%20FinalRep_DEF.pdf, 2009, p. 53.

¹⁸⁰ Non-indexé par prudence. Il s'agit donc du montant estimé en 2011.

¹⁸¹ Bien que nous suspicions une évolution de la flotte de voitures de sociétés en raison de l'augmentation des montants perçus de cotisation de solidarité, nous optons par prudence pour ce chiffre de 2016.

¹⁸² De façon plus précise, ces valeurs se définissent comme celles inférieures à la moyenne - 1,5 x l'écart interquartile et celles supérieures à la moyenne + 1,5 x l'écart interquartile.

¹⁸³ SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL FINANCES (J-B. TRAVERSA et C. VALENDUC), « Les avantages extra-salariaux et les modalités d'imposition particulière des salaires » disponible sur <https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet/document/64baaf4b-95c3-4e45-a460-14a1f729011b>, décembre 2020, p. 31.



Source : SPF Finances – statistique de l'IPP – calculs propres

Malgré ces données, il nous semble impossible d'établir un montant, même imprécis, du manque à gagner que cela représente en raison de la taxation très particulière de cette rémunération alternative, fondée sur la valeur de l'option et non sur l'importance de la plus-value, seul véritable revenu potentiellement engrangé, ce qui s'explique par le choix de taxation au moment de l'attribution de l'option et non au moment de la levée de celle-ci. Il n'en demeure pas moins qu'au vu de la spécificité du régime fiscal et de l'apparente popularité dont témoignent les chiffres du SPF Finances, cela représente certainement une masse salariale non assujettie encore plus conséquente, dépassant largement les 710,30 millions € déclarés qui ne représentent que la valeur des options. Dans son projet de réforme fiscale, le ministre des Finances a d'ailleurs annoncé en des termes vagues sa volonté d'endiguer « l'utilisation de plans d'options à des fins d'optimisation (para)fiscale »¹⁸⁴.

En prenant en compte le manque à gagner engendré par les chèques-repas, les éco-chèques et les voitures de société, nous obtenons déjà une estimation de 2.728.087.024,2 € soit environ 5,5 % de l'ensemble des cotisations sociales perçues en 2018. Au-delà de ces trois cas, il serait particulièrement intéressant de disposer d'une évaluation fiable concernant les plus-values engendrées par les *stock-options*, mais aussi d'envisager l'intégralité des autres régimes avantageux, ce qui dépasse le cadre de notre travail.

Quoi qu'il en soit, on perçoit clairement l'incidence majeure des différentes rémunérations alternatives ici analysées sur le financement de la sécurité sociale. Si cela peut se justifier de bien des manières, il nous semble que le développement contingent voire accidentel de ces différents types de revenus appelle à une réflexion plus profonde sur leur régime social.

¹⁸⁴ V. VAN PETEGHEM (VICE-PREMIER MINISTRE ET MINISTRE DES FINANCES), *op. cit.*, p. 8.

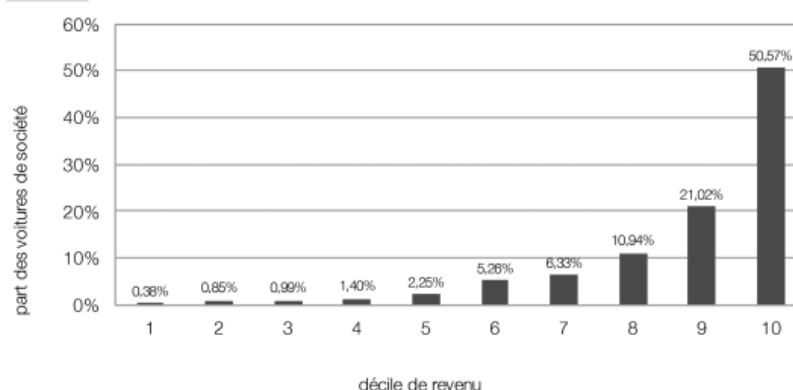
Sous-section 2. Équité verticale et solidarité

Quant au principe de solidarité et d'équité verticale, les rémunérations alternatives posent, nous semble-t-il, un problème général. En effet, elles permettent aux travailleurs de se soustraire au paiement de cotisations sociales sur la partie de leur rémunération excédant le plafond salarial au-delà duquel aucun droit supplémentaire en termes de prestations n'est octroyé¹⁸⁵. De la sorte, l'effort de solidarité verticale devient purement facultatif. À l'inverse, un travailleur percevant une rémunération inférieure à ce plafond ne bénéficie pas de la possibilité d'utiliser ces rémunérations alternatives sans subir *in fine* une perte sur sa pension. Cela reste relativement répandu, principalement pour les chèques-repas et les éco-chèques, mais il est clair que cela représente alors un préjudice, souvent méconnu, pour les travailleurs concernés.

En sus de ce constat applicable à l'ensemble des rémunérations alternatives, deux d'entre elles appellent des observations plus spécifiques : les voitures de société et les options sur actions. En effet, la répartition de ces avantages dans la population de salariés témoigne d'une forte concentration dans les déciles de revenus supérieurs.

Ainsi, en ce qui concerne les voitures de société, il ressort des données du SPF Finances qu'aux alentours de la moitié d'entre elles sont détenues par les individus appartenant au décile supérieur, c'est-à-dire aux 10 % percevant les revenus les plus importants. Relevons toutefois qu'aucune donnée ne permet de distinguer salariés et dirigeants d'entreprise à ce sujet. Par ailleurs, plus de 80 % des voitures de société sont possédées par les trois déciles supérieurs, laissant donc aux 70 % de travailleurs les moins bien rémunérés moins de 20 % des voitures de société. Eu égard à l'importance de ces données, nous reproduisons ci-dessous les graphiques issus de l'étude du Brussels Studies Institute (chiffres de 2013)¹⁸⁶ et ceux issus du *working paper* du SPF Finances déjà évoqué (chiffres de 2017)¹⁸⁷.

> Figure 9. Répartition des voitures de société par décile de revenu (Belgique, 2013)



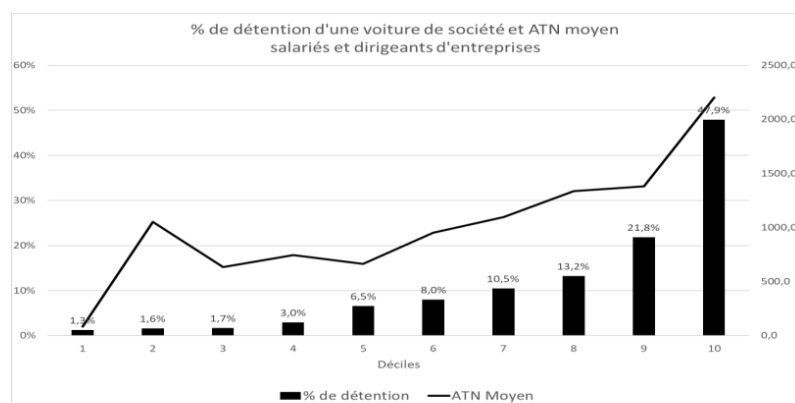
Source : base de données du modèle SIRE du SPF Finances

¹⁸⁵ Pour rappel : 5.329 € comme mentionné dans l'introduction.

¹⁸⁶ N. HOOFTMAN, T. ERMANS et X. MAY, *op. cit.*, p. 45.

¹⁸⁷ SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL FINANCES (J-B. TRAVERSA et C. VALENDUC), *op. cit.*, p. 40.

Graphique 13



Source : Modèle SiRe 2017

D'autres données illustrent également ce phénomène de concentration. Selon l'étude de SDWorx, seuls 1,59 % des ouvriers possèdent une voiture de société pour 27,33 % des employés. Par ailleurs, 11,56 % des femmes disposent d'une voiture de société alors que cela concerne 24,66 % des salariés masculins¹⁸⁸, ce qui, en raison du phénomène de « plafond de verre » existant toujours, bien qu'en recul¹⁸⁹, illustre d'une autre manière la répartition des voitures de société selon le niveau de revenus.

Dès 2009, le Conseil supérieur des Finances, pointait le problème posé par ce régime de faveur en déclarant que « du point de vue de l'équité verticale, la concentration des bénéficiaires de voitures de société dans le dixième décile, conjuguée au traitement fiscal de faveur de ce type d'avantage de toute nature, réduit la progressivité de l'impôt. Elle rompt par ailleurs avec la proportionnalité des cotisations sociales »¹⁹⁰.

Seconde rémunération concernée par cette forte concentration dans les classes de revenus les plus importantes : les *stock-options*. En effet, si nous ne disposons pas de la ventilation de ce revenu par décile de revenus, les données du Conseil supérieur des Finances reproduites ci-après¹⁹¹ montrent qu'en 2010, en dessous d'un revenu imposable globalement (RIG) de 62.500 €, une très faible part des contribuables bénéficie de ce type de revenu (*take-up* de moins de 1%). Au-delà de 125.000 €, plus de 10 % en bénéficient et près d'un quart des personnes disposant d'un RIG supérieur à 1.000.000 € possèdent des options sur actions.

¹⁸⁸ ANTWERP MANAGEMENT SCHOOL, OFFICE NATIONAL DE SÉCURITÉ SOCIALE et SD WORX, *op.cit.*, p. 41.

¹⁸⁹ Voy. à ce sujet INSTITUT POUR L'ÉGALITÉ DES FEMMES ET DES HOMMES et SPF EMPLOI, TRAVAIL ET CONCERTATION SOCIALE, « L'écart salarial entre les femmes et les hommes en Belgique. Rapport 2021 » disponible sur <https://igvm-iefh.belgium.be/fr/publications>, 2021.

¹⁹⁰ CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES, « La politique fiscale et l'environnement », *op.cit.*, p. 134.

¹⁹¹ CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES, « Avis relatif au régime fiscal des stock-options », *op.cit.*, p. 12.

Par ailleurs, le pourcentage que représentent ces montants fiscaux (*a priori* fortement sous-évalués) par rapport au RIG total est relativement stable¹⁹² avant d'augmenter progressivement au-delà d'un RIG supérieur à 100.000 €, atteignant même 15,1 % pour les personnes percevant un RIG supérieur à un million d'euros par an.

Tableau 1
Avantages de toute nature résultant de l'attribution de stock-options
Répartition par classe du RIG (année 2010)

Classes du RIG			Nombre	Take-up(%)	Somme	Moyenne	En % RIG moyen
1	0	5.000	28	0,0%	17.160	613	37,8%
2	5.000	10.000	43	0,0%	51.544	1.199	15,4%
3	10.000	12.500	26	0,0%	30.734	1.182	10,3%
4	12.500	15.000	52	0,0%	78.697	1.513	11,1%
5	15.000	17.500	78	0,0%	124.512	1.596	9,9%
6	17.500	20.000	144	0,0%	194.700	1.352	7,2%
7	20.000	22.500	213	0,1%	266.911	1.253	5,9%
8	22.500	25.000	298	0,1%	429.131	1.440	6,1%
9	25.000	27.500	350	0,1%	577.728	1.651	6,3%
10	27.500	30.000	409	0,2%	815.044	1.993	6,9%
11	30.000	32.500	430	0,2%	840.217	1.954	6,3%
12	32.500	35.000	482	0,3%	1.084.556	2.250	6,7%
13	35.000	37.500	493	0,3%	1.221.989	2.479	6,8%
14	37.500	40.000	532	0,4%	1.338.266	2.516	6,5%
15	40.000	42.500	569	0,5%	1.598.397	2.809	6,8%
16	42.500	45.000	518	0,5%	1.446.008	2.792	6,4%
17	45.000	50.000	1.080	0,6%	3.202.677	2.965	6,3%
18	50.000	62.500	2.780	0,9%	9.949.327	3.579	6,4%
19	62.500	75.000	2.788	1,6%	11.466.976	4.113	6,0%
20	75.000	100.000	4.919	3,3%	26.545.878	5.397	6,3%
21	100.000	125.000	3.273	6,8%	25.171.382	7.691	7,0%
22	125.000	150.000	2.026	10,5%	22.006.505	10.862	8,0%
23	150.000	250.000	2.819	15,1%	52.525.141	18.633	10,2%
24	250.000	1.000.000	877	18,3%	47.583.112	54.257	14,8%
25	1.000.000	Et plus	34	23,0%	9.502.376	279.482	15,1%
Total			25.261	0,4%	218.068.968	8.633	0,1%

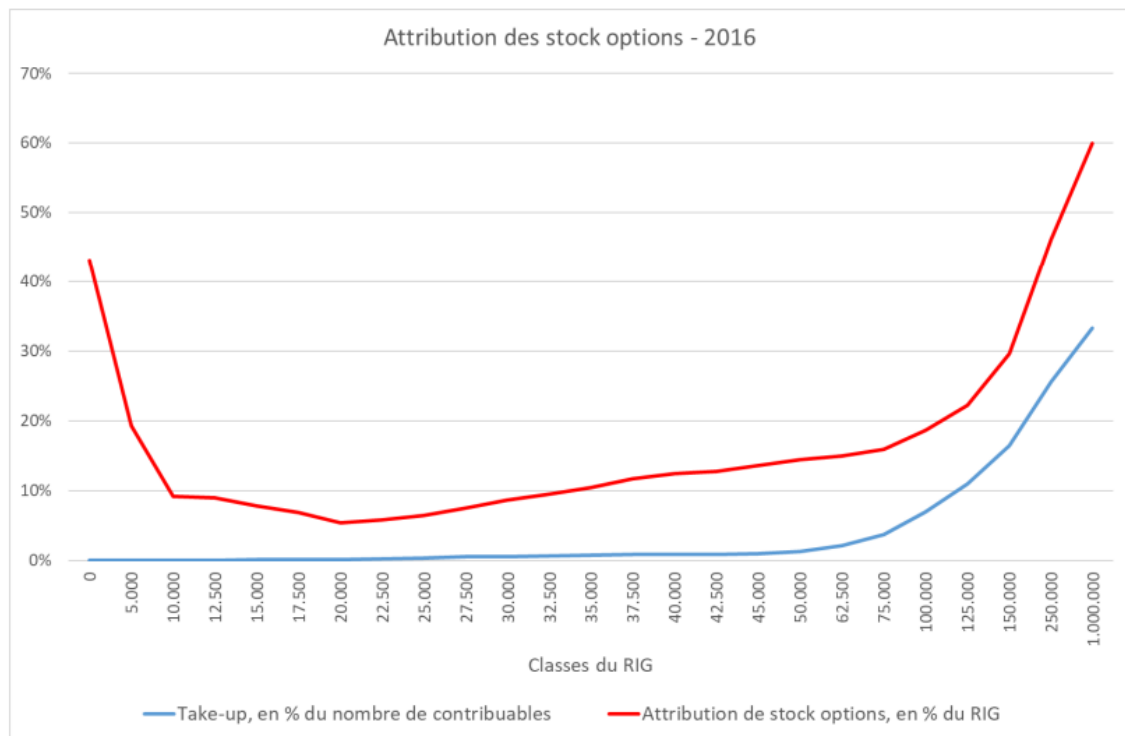
Source : SPF Finances – Statistique de l'IPP

En analysant les chiffres issus du SPF Finances concernant l'année 2016¹⁹³, on constate une évolution notable dans la répartition de ces revenus. S'ils concernent toujours très peu de contribuables en dessous de 62.500 €, ils dépassent allègrement la barre des 20 % de contribuables concernés au-delà d'un RIG de 250.000 €, alors que ce n'était que 18,3 % en 2010. Au-delà d'un million d'euros, c'est désormais plus de 30 % des individus qui sont concernés. Le phénomène est encore plus marqué dans le pourcentage représenté par *les stock-options* dans la rémunération globale car s'il n'était que d'environ 15 % du RIG au-delà de 250.000 €, il est désormais d'environ 40 % et atteint les 60 % au-delà d'1 million d'euros.

¹⁹² Pour les revenus les plus faibles, ce pourcentage est important en raison de la faiblesse du RIG malgré des montants absolus faibles.

¹⁹³ SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL FINANCES (J-B. TRAVERSA et C. VALENDUC), *op. cit.*, p. 33.

Graphique 9



Source= SPF Finances – Statistiques de l'IPP – calculs propres

Il y a donc sans conteste une utilisation de plus en plus forte ce type de revenu, particulièrement dans les classes de revenus les plus importantes, ce qui peut évidemment susciter des interrogations quant à l'incidence engendrée sur la solidarité de la sécurité sociale, mais également sur son financement.

Un autre indicateur mobilisable dans l'évaluation de l'inégalité engendrée par la nature des revenus est le coefficient de Gini qui se définit comme « une mesure synthétique des inégalités de revenu au sein d'une population. Il varie de 0, quand l'égalité est totale (c'est-à-dire que tous les revenus sont égaux), à 1 quand l'inégalité est maximale (quand la totalité des revenus est perçue par un seul individu) »¹⁹⁴. Le SPF Finances établit cet indice à 0,32 pour les salaires ordinaires alors qu'il s'élève à 0,681 dans la répartition des détenteurs de *stock-options* et à 0,89 pour la répartition des montants fiscaux de ces options¹⁹⁵. Sans surprise, l'indice de la répartition de la détention de voitures de sociétés est de 0,848 et en ce qui concerne leur valeur fiscale, c'est 0,863¹⁹⁶. Cela confirme la répartition très inégalitaire de ces deux types de revenus dans la population.

Comme nous l'avons dit, les rémunérations alternatives posent un problème général au regard de la solidarité et de l'équité verticale de la sécurité sociale, problème renforcé par la concentration de certains avantages dans les plus hauts revenus. La proportionnalité entre

¹⁹⁴ IWEPS, définition disponible sur <https://www.iweps.be/indicateur-statistique/coefficient-de-gini/>.

¹⁹⁵ SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL FINANCES (J-B. TRAVERSA et C. VALENDUC), *op. cit.*, p. 34.

¹⁹⁶ *Ibid.*, p. 42.

cotisations et rémunérations est rompue et permet aux salariés des déciles de revenus supérieurs d'échapper à l'effort de solidarité. Quel que soit le regard que l'on pose sur ce principe solidaire, il est incontestable qu'il est existant *de lege lata* dans le mécanisme de financement de la sécurité sociale dès lors qu'aucun plafonnement de cotisations n'est en principe prévu. L'utilisation de rémunérations spécifiques a donc bien un effet désolidarisant entre « riches » et « pauvres » qui contrevient aux caractéristiques actuelles du système social.

Toutefois, lorsque le Conseil supérieur des Finances pointe le problème de solidarité que pose le régime des voitures de société, il reconnaît derechef que l'absence de plafonnement des cotisations de sécurité sociale aboutit à une situation où « les cotisations sont, à ce stade, de véritables impôts »¹⁹⁷ ce qui, en se plaçant dans une logique économique, contrevient au principe de contributivité d'un régime à la logique assurantielle. Si la sécurité sociale belge ne peut se résumer à une assurance, il n'en demeure pas moins possible de contester qu'un mécanisme de protection sociale doive reposer sur un effort de solidarité verticale. À l'origine, cette solidarité était d'ailleurs bien moins prégnante en raison du plafonnement des cotisations¹⁹⁸.

Même dans cette optique toutefois, l'utilisation de rémunérations alternatives pose deux problèmes majeurs : d'abord, leur développement historique montre que c'est presque par accident¹⁹⁹ que ces rémunérations ont pu bénéficier d'un traitement parafiscal avantageux sans que cela ne relève de choix sociétaux et politiques clairs. Elles représentent aujourd'hui un important enjeu de financement du système de protection sociale et ont donc des conséquences importantes sur l'intérêt général. Il ne nous semble donc pas acceptable de laisser de telles orientations collectives se décider sans réflexion profonde dépassant le constat d'une situation de fait complexe à modifier.

Ensuite, ces rémunérations posent un problème d'équité horizontale. C'est en cela que le Conseil poursuit alors en censurant tout de même le régime en vigueur. À considérer qu'il faille limiter ce qui s'apparente à une imposition, il convient selon l'institution publique de le faire par le biais d'une refonte structurelle du système, par exemple en replafonnant les cotisations sociales²⁰⁰, ce qui aurait pour intérêt de traiter identiquement tous les revenus de même importance.

¹⁹⁷ CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES, « La politique fiscale et l'environnement », *op.cit.*, p. 134 ; Voy. également à ce sujet A. JOUSTEN, « Financement : dépasser la logique budgétaire de court terme », *R.B.S.S.*, 2019, p. 324 : « les cotisations sociales au-delà de ce montant jouent le rôle d'un pur impôt sur le revenu sans en porter le nom » ; FMI, « Belgium: IMF commentary on the general vision note on the broader tax reform » disponible sur https://finances.belgium.be/fr/statistiques_et_analyses/analyses/publications, 5 juillet 2022, p. 4 : « the regular social security contributions above the maximum pensionable amount [...] are taxes in economic terms ».

¹⁹⁸ J. CLESSE, *op.cit.*, p. 17.

¹⁹⁹ À l'exception notable des éco-chèques.

²⁰⁰ CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES, « La politique fiscale et l'environnement », *op.cit.*, p. 134.

Sous-section 3. Équité horizontale et différences de traitement

Nous avons tenté de déceler dans les divers avantages étudiés les différences de traitement entre travailleurs créant potentiellement des ruptures au principe d'équité horizontale, voire des discriminations inconstitutionnelles. À l'exception des chèques-repas où il nous a semblé possible d'y voir un régime inconstitutionnel, les autres rémunérations alternatives paraissent pouvoir résister au contrôle de la Cour constitutionnelle en raison de leurs spécificités. Malgré cela, elles conduisent à des différences importantes dans le traitement social que reçoivent des personnes bénéficiant pourtant d'une rémunération, entendue comme l'avantage économique global retiré de leur travail, équivalente. On peut s'interroger sur la légitimité qu'il y a à permettre qu'un cadre percevant une rémunération mensuelle brute de 10.000 € contribue à hauteur d'environ 40 % à la sécurité sociale – 4.000 € donc – alors qu'un autre, percevant des revenus similaires, se contentera de contribuer à ce même taux jusqu'au plafond de 5.329 € – ce qui représente 2131,6 € – avant d'user des diverses possibilités ouvertes par le législateur afin de ne plus contribuer. Ces cas sont évidemment trop simples : le calcul ne se fera certainement pas qu'au regard de la sécurité sociale ou même de la fiscalité et certains avantages se voient appliquer des cotisations spéciales. Il n'en demeure pas moins que cela conduit à un traitement inégal de personnes dans des situations similaires.

Au-delà de cette rupture d'équité horizontale entre travailleurs, cela peut également engendrer des distorsions de concurrence entre employeurs dès lors que ces mécanismes d'optimisation salariale requièrent « une connaissance du droit, une créativité, un savoir-faire qui n'est pas aisément accessible aux petites et aux toutes petites entreprises »²⁰¹, comme le relève pertinemment Monsieur Clesse. Si l'utilisation des voitures de société, chèques-repas et écochèques est assez facile d'accès, ce constat s'applique en effet aux options sur actions qui exigent une sophistication indéniable.

Quoi qu'il en soit, cela nous amène à nouveau à penser qu'une réflexion sur le système des rémunérations alternatives se doit de dépasser les « calculs de boutiquier » pour s'inscrire dans un cadre plus large s'intéressant aux principes fondateurs mis en tension.

À ce titre, nous saluons le processus actuel de réflexion sur une réforme fiscale débutant par le biais d'un travail académique qui tente d'embrasser une vision générale fondée sur des principes fondateurs. Le financement de la sécurité sociale demeure *a priori* exclu de cette analyse, ce qui nous semble préjudiciable en considération des enjeux financiers importants et des liens forts qui existent entre fiscalité et parafiscalité. C'est d'ailleurs là une des principales critiques du Fonds monétaire international qui considère que « *the exclusion of key social protection aspects from the scope of Note might impact the validity and effects of some of its proposals* »²⁰².

²⁰¹ J. CLESSE, *op. cit.*, p. 11.

²⁰² FMI, *op. cit.*, p. 4.

TITRE II – RÉDUCTIONS DE COTISATIONS SOCIALES

SECTION 1. INTRODUCTION

Comme il en était des rémunérations alternatives, les réductions de cotisations sociales sont apparues à la suite de la situation économique difficile de la fin des années 1970 et des années 1980 consécutive aux chocs pétroliers. S’inscrivant dans la lutte contre le chômage de masse, l’objectif de ces mesures était de favoriser l’emploi via des exonérations temporaires pour les nouveaux emplois créés mais également de diminuer le coût de la main d’œuvre dans un objectif de compétitivité face aux voisins européens²⁰³.

Le 1^{er} janvier 2004 est entrée en vigueur une réforme simplifiant les différentes couches du système, qui s’étaient accumulées de façon disparate en deux grandes catégories : la réduction structurelle de cotisations patronales et les réductions s’adressant à des groupes-cibles tels que par exemple les travailleurs âgés ou les jeunes travailleurs²⁰⁴. Malgré cette volonté de simplification, le système demeure complexe. En principe, seuls les travailleurs salariés du secteur privé sont concernés par les réductions groupes-cibles, mais le Roi est habilité à modifier les travailleurs et employeurs concernés pour chaque réduction, ce qui a conduit à une grande diversité des champs d’application²⁰⁵. Il existe par ailleurs des réductions de cotisations personnelles.

Pour le cumul des mesures, la règle de base est assez simple : pour un même travailleur, la réduction structurelle peut se cumuler avec une réduction groupe-cible mais il n’est pas possible de lui appliquer simultanément deux réductions groupes-cibles²⁰⁶. Il existe toutefois de nombreuses règles spécifiques (notamment pour le secteur non marchand avec la mesure du « Maribel social ») que nous ne développerons pas mais qui ont à nouveau complexifié le système.

Cet éclatement des mesures s’est accentué en 2014, dans le cadre de la sixième réforme de l’État, dès lors que les réductions dépendant des caractéristiques des travailleurs furent transférées aux Régions, laissant à l’autorité fédérale la réduction structurelle, les réductions de cotisations personnelles et les réductions dépendant de l’employeur ou du secteur d’activités²⁰⁷. Relevons toutefois que cette régionalisation s’est accompagnée de la suppression de plusieurs mesures dans les trois régions du pays.

Dans le cadre de notre étude, nous présentons la réduction structurelle, une série non exhaustive de réductions groupes-cibles et les réductions de cotisations personnelles que sont le bonus à l’emploi et le récent bonus sport, avant de conclure ce titre par une analyse de l’incidence de

²⁰³ M. COIBION et L. FOURNEAU, *Les réductions groupes-cibles*, Liège, Wolters Kluwer, 2019, p. 2 et 3.

²⁰⁴ *Ibid.*, p. 7.

²⁰⁵ Loi-programme (I) du 24 décembre 2002, *M.B.*, 31 décembre 2002, art. 335.

²⁰⁶ *Ibid.*, art. 325.

²⁰⁷ Loi spéciale du 6 janvier 2014 relative à la Sixième Réforme de l’État, *M.B.*, 31 janvier 2014, art. 22, 7°.

ces diverses mesures sur le financement, la solidarité et l'équité horizontale de la sécurité sociale en parallèle aux effets économiques escomptés et produits.

Nous n'aborderons pas les réductions « jeunes travailleurs » et « demandeurs d'emploi de longue durée ». En effet, celles-ci ont pour la plupart été supprimées²⁰⁸ suite à leur régionalisation et remplacées par diverses mesures, principalement des « allocations de travail » financées par les budgets régionaux que les employeurs peuvent alors déduire sur les salaires nets de leurs travailleurs concernés²⁰⁹. Ce n'est donc plus en tant que tel le budget de la sécurité sociale qui supporte cette charge mais bien les budgets des Régions financés par divers impôts, non par des cotisations. Il n'en demeure pas moins que lors de la 6^{ème} réforme de l'État, le budget de la sécurité sociale fut ajusté en fonction des différentes régionalisations de prestations dont cette politique d'emploi qu'est la subvention salariale par le biais de réductions de cotisations. La diminution du manque à gagner auparavant encouru par l'ONSS a été compensée de diverses manières, réduisant de la sorte son budget²¹⁰. L'effet des réductions accordées par le passé est donc toujours indirectement présent.

Cela montre une des limites de notre étude : se concentrer sur les rémunérations alternatives et les réductions de cotisations comme variables d'ajustement macro-économiques, nous oblige à rester prudent sur l'incidence que la modification, la suppression ou l'élargissement d'une de ces mesures peut avoir sur le financement de la sécurité sociale, dès lors qu'une multitude d'autres paramètres peuvent venir contrebalancer ces effets. Cela illustre également que la porosité entre financement par l'impôt et financement par la cotisation ne peut que s'accroître dans le cadre des régionalisations et que ces questions de financement ont des influences sur les principes fondateurs de la sécurité sociale²¹¹, ce que nous montrons dans ce travail par un autre angle.

Avant d'entamer notre analyse, relevons que l'ONSS fournit des données étayées quant aux montants globaux des réductions par trimestre²¹². Toutefois, en raison des champs d'application variables des différentes mesures, ces données peuvent parfois inclure une partie relative aux administrations locales et provinciales, voire encore à d'autres organismes publics, ce qui biaise forcément notre analyse portant *a priori* sur les seuls travailleurs salariés du secteur privé. C'est pourquoi nous avons recoupé ces informations avec le rapport au gouvernement du comité de gestion de l'ONSS, concernant l'actualisation du budget 2019, estimant les réductions de cotisations, sans prise en compte des pouvoirs locaux²¹³. Ce rapport contient l'estimation réalisée en septembre 2019 et actualisée en février 2020. Nous reprenons les deux montants.

²⁰⁸ La Région flamande a maintenu une réduction pour les jeunes travailleurs peu ou moyennement qualifiés.

²⁰⁹ M. RENNOIR et I. TOJEROW, « Orientation des politiques régionales de l'emploi après la 6^{ème} réforme de l'État », *Dynamiques régionales*, 2018, p. 104.

²¹⁰ Voy. la proposition de loi spéciale relative à la Sixième Réforme de l'État, *Doc., Sén.*, 2012-2013, n°5-2232/1, p. 116 ; P. PALSTERMAN, « Les aspects sociaux de l'accord de réformes institutionnelles du 11 octobre 2011 », *Courrier hebdomadaire du C.R.I.S.P.*, 2012, p. 15.

²¹¹ Voy. au sujet du passage d'une solidarité interpersonnelle vers une solidarité inter-régionale : B. CANTILLON, « De zesde staatshervorming: Quo vadis sociale zekerheid? », *België, quo vadis? Waarheen na de zesde staatshervorming.*, P. POPELIER et al., Antwerpen, Interstentia, 2012, p. 348.

²¹² Données disponibles sous format Excel sur <https://www.onss.be/stats/series-temporelles-sur-les-reductions-des-cotisations#data>.

²¹³ COMITÉ DE GESTION DE LA SÉCURITÉ SOCIALE, « Soixante troisième Rapport au Gouvernement. Actualisation du budget 2019 et du budget 2020. Estimation des recettes et des dépenses », 11 mars 2020, p. 22.

S'agissant d'un rapport confidentiel bien aimablement obtenu des services financiers de l'ONSS, nous le tenons à disposition du jury. Cette confrontation permet également d'observer une certaine imprécision dans le chiffrage et nous conduira à rappeler le caractère approximatif de ces données macro-économiques. En nous concentrant sur l'année 2019, pour laquelle nous disposons du plus de données, sans biais induit par la crise de la Covid-19, nous présentons dans chaque section ces chiffres en tableaux reprenant les 3 évaluations. Par ailleurs, la réduction « sportifs rémunérés » et le « bonus sport » sont entrés en vigueur le 1^{er} janvier 2022 et aucune donnée n'est donc disponible à leur sujet.

Au niveau micro-économique des entreprises, les montants de ces réductions sont non négligeables. Le législateur a organisé un système de calcul pour les réductions groupes-cibles en fonction des montants forfaitaires trimestriels G^{214} et de critères relatifs à la fraction d'occupation du travailleur (nombre de jours/heures de travail). Les forfaits varient entre 300 € et la totalité des cotisations dues.

SECTION 2. RÉDUCTION STRUCTURELLE

Avant d'entrer dans le cœur de notre analyse, précisons que nous n'aborderons pas les détails particulièrement techniques de cette mesure lorsque les prestations effectuées par le travailleur sont incomplètes, dès lors qu'ils n'ont aucune plus-value pour notre étude. Nous considérons donc un travailleur temps plein classique, auquel s'applique pleinement la réduction structurelle. Il convient juste de noter qu'en dessous de 27,5 % de prestations temps plein, la mesure n'est pas accessible au salarié concerné²¹⁵.

Cette réduction est issue du regroupement réalisé en 1999²¹⁶ des mesures de réductions spécifiques aux bas salaires et de la réduction forfaitaire accordée dès 1980 aux employeurs du secteur privé pour les travailleurs manuels²¹⁷. C'est ce qui explique qu'elle se composait dans sa version initiale introduite par la loi-programme (I) du 24 décembre 2002 d'une partie forfaitaire fixe et d'un montant spécifique variable réservé aux bas-salaires.

Le législateur distingue 3 catégories auxquelles la mesure peut s'appliquer. Tout d'abord, les travailleurs qui sont assujettis à l'ensemble des régimes de sécurité sociale²¹⁸, ce qui exclut *de facto* la majorité du secteur public. Ensuite, il y a deux catégories numériquement moins importantes : le secteur non marchand entrant dans le champ d'application du Maribel social

²¹⁴ Voy. pour la liste des montants G l'article 336 de la loi-programme (I) du 24 décembre 2002 précitée.

²¹⁵ Arrêté royal du 16 mai 2003 pris en exécution du Chapitre 7 du Titre IV de la loi-programme du 24 décembre 2002 (I), visant à harmoniser et à simplifier les régimes de réductions de cotisations de sécurité sociale, *M.B.*, 6 juin 2003, art. 2, 2°, i).

²¹⁶ Loi du 26 mars 1999 précitée.

²¹⁷ M. COIBION et L. FOURNEAU, *op. cit.*, p. 5.

²¹⁸ Tels que définis à l'article 21 de la loi du 29 juin 1981 précitée.

(catégorie 2) d'une part et les ateliers protégés ainsi que les entreprises de travail adapté (catégorie 3) d'autre part²¹⁹.

Eu égard au champ d'application extrêmement large de la première catégorie, qui s'apparente peu ou prou à l'ensemble des salariés du secteur privé, et au caractère général de la partie forfaitaire de la réduction, cette mesure a eu jusqu'en 2018 une incidence financière particulièrement importante. Depuis le 1^{er} janvier 2018 toutefois, seule la partie applicable aux bas salaires reste d'application, le montant forfaitaire ayant été réduit à 0,00 €, à l'exception des travailleurs relevant de la catégorie 3²²⁰. Cette réforme est tout à fait visible dans l'évolution du coût de la mesure. En effet, selon les données de l'ONSS, le coût total de cette réduction était en 2017 de 4.809.297.500 € alors qu'elle n'est plus en 2019 que de 1.473.204.400 €, ce qui n'en reste pas moins un montant très important, représentant un peu moins de 3 % de l'ensemble des cotisations sociales perçues cette année-là²²¹.

Source (année 2019)	Données ONSS publiques	Estimation rapport au gouvernement 09/2019	Estimation rapport au gouvernement 02/2020
Montant (en milliers d'euros)	1.473.204,4	1.468.323	1.488.259

Cette mesure de « réduction de la réduction » s'est toutefois réalisée dans le contexte du « *tax shift* » mené par le gouvernement Michel²²², ayant progressivement descendu le taux facial des cotisations patronales de 32,4 à 25 % dans l'objectif de diminuer les charges fiscales et sociales pesant sur le travail²²³. Les marges financières dégagées par l'abandon de la réduction forfaitaire ont donc été une des sources de financement de cette baisse²²⁴.

Pour revenir au montant de cette réduction structurelle - qui n'en porte donc plus que le nom - s'agissant aujourd'hui d'une réduction bas salaires, la formule est déterminée par un arrêté royal²²⁵ en fonction d'un salaire trimestriel de référence S_1 indexé en fonction de l'indice-pivot et de coefficients multiplicateurs. Le salaire de référence est depuis le 1^{er} juillet 2022 de 9.975,37 €²²⁶. Par ailleurs, une réduction « très bas salaires » a récemment été adoptée afin de compenser le coût salarial engendré par le relèvement du salaire minimum convenu lors de l'accord interprofessionnel 2021-2022²²⁷. Il s'agit d'un exemple éclatant d'utilisation de la

²¹⁹ G. VANDERSTEENE et E. VERHAEGEN, « La réduction structurelle », *Indic. soc.*, Février 2022, p. 9.

²²⁰ Loi du 16 mai 2016 portant des dispositions diverses en matière sociale, *M.B.*, 23 mai 2016, art. 16.

²²¹ Pour rappel, il s'agit d'environ 50,168 milliards € de cotisations sociales.

²²² Loi du 26 décembre 2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat, *M.B.*, 30 décembre 2015.

²²³ Projet de loi relatif aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat, *Doc.*, Ch., 2015-2016, n°54-1520/001, p. 6 et 7.

²²⁴ *Ibid.*, p. 7 ; B.VAN DER LINDEN et M. DEJEMEPPE, « Réduction des cotisations patronales : tout miser sur les bas salaires ! », *Regards économiques*, Octobre 2015, p. 4.

²²⁵ Arrêté royal du 16 mai 2003 précité, art. 3.

²²⁶ Instructions administratives (2022) - Adaptation des plafonds salariaux réductions disponibles sur <https://www.socialsecurity.be/employer/instructions/dmfa/fr>.

²²⁷ Loi du 12 décembre 2021 exécutant l'accord social dans le cadre des négociations interprofessionnelles pour la période 2021-2022, *M.B.*, 31 décembre 2021, art. 13.

sécurité sociale comme mesure compensatoire d'un surcoût imposé aux employeurs. Le salaire de référence (S_2) pour ces très bas salaires est actuellement fixé à 6.007,49 €²²⁸.

In fine, le calcul de cette réduction se présente, pour la catégorie 1 comme suit : $0,1400 \times (9.975,37 - S) + 0,4000 \times (6.007,49 - S)$. Ainsi, à titre d'exemple et afin de rendre plus concret l'impact individuel de cette mesure, une personne percevant un salaire mensuel brut de 2.000 € bénéficiera d'une réduction trimestrielle de cotisations patronales de 559,55 € lorsqu'une personne gagnant 3.000 € et ne bénéficiant donc pas de la réduction très bas salaires se verra octroyer 136,55 € de réduction.

SECTION 3. RÉDUCTIONS GROUPES-CIBLES

Sous-section 1. Travailleurs âgés

Cette mesure fut introduite par la loi-programme (I) du 24 décembre 2002 déjà évoquée en vue d'encourager les employeurs à maintenir la relation de travail avec leurs travailleurs de plus de 58 ans²²⁹ et d'ainsi doper le taux d'emploi de cette catégorie d'âge.

En effet, les 55-64 ans connaissent et connaissent d'ailleurs toujours une présence assez faible sur le marché de l'emploi par rapport aux 20-54 ans. En 2002, leur taux d'emploi était de seulement 26,6 % alors que pour l'ensemble de la population active (20-64 ans), il était de 65 %. Suite à une série d'évolutions sociétales²³⁰ et conjoncturelles mais aussi de politiques d'emploi dont la présente mesure en est un exemple évident, le taux d'emploi des 55-64 ans était en 2021 de 54,5% pour un taux d'emploi général de 70,6%, également en progression mais de façon bien moins spectaculaire que pour les « seniors »²³¹.

Divers facteurs contribuent à cette situation de faible activité des plus âgés. Il y a tout d'abord ce qu'on appelle « l'écart salaire-productivité » qui signifie qu'à partir d'un certain âge, la productivité stagne ou régresse et le salaire continuant d'augmenter, le travailleur finit par « coûter plus cher » que ce qu'il ne produit. L'âge auquel cette inversion a lieu est estimé aux alentours de 56 ans en Belgique²³², même si cela concerne avant tout le secteur ouvrier. Cela pourrait donc conduire à de vastes licenciements mais il semble que la législation du droit du travail limite relativement ce phénomène dans notre pays²³³.

²²⁸ Instructions administratives (2022) précitées.

²²⁹ Projet de loi-programme, première partie, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2002-2003, n°50-2124/001 et 2125/001, p. 167.

²³⁰ En particulier, le renforcement de la présence des femmes sur le marché du travail.

²³¹ STATBEL, « Emploi et chômage. Chiffres » disponible sur <https://statbel.fgov.be/fr/themes/emploi-formation/marche-du-travail/emploi-et-chomage#figures> et particulièrement le tableau Excel « EU2020_EFT (2000-2021) ».

²³² A. ALBANESE et B. COCKX, « Les allègements permanents des charges salariales pour travailleurs âgés. Un instrument efficace pour maintenir l'emploi et retarder la prépension ? », *R.B.S.S.*, 2016, p. 356.

²³³ *Ibid.*, p. 357.

Par ailleurs, il ne faut pas négliger l'importance des malades de longue durée. Comme le pointait récemment la Cour des comptes, le nombre de personnes en incapacité de travail durant plus d'un an a plus que doublé en 20 ans et ce sont, en 2019, plus de 400.000 personnes qui se trouvent dans cette situation²³⁴. Il est désormais de notoriété publique que ce contingent est plus important que celui des chômeurs indemnisés, qui étaient 314.140 au 31 décembre 2019²³⁵. Or, ce phénomène est particulièrement saillant pour les plus de 55 ans non encore pensionnés avec pas moins de 185.379 malades de longue durée, ce qui représente 44 % du total des indemnisés²³⁶ et plus de 12 % des personnes appartenant à cette tranche d'âge²³⁷.

Enfin, la Belgique a longtemps connu de nombreux mécanismes de pension anticipée dont la célèbre « prépension » qui octroyait aux bénéficiaires de ce régime une allocation de chômage avec complément d'entreprise. En 2004, plus de 75 % des travailleurs belges prenaient ainsi leur pension de façon anticipée²³⁸. Cela nuisait évidemment à l'activité des plus de 55 ans et c'est pourquoi une série de réformes ont drastiquement limité les possibilités de recours à ce régime²³⁹. Alors qu'environ 108.000 personnes en bénéficiaient en 2004²⁴⁰, ils ne sont plus que 57.000 en 2019 et même 32.000 en 2021²⁴¹.

En raison de ce faible taux d'emploi donc, il fut décidé dès 2002 d'octroyer un subside à l'emploi de travailleurs de plus de 58 ans sous la forme d'une réduction trimestrielle de cotisations patronales à hauteur de 400 €, avec des modulations si ce n'était pas un travail à temps plein²⁴². Il y eut ensuite diverses réformes en sens contraire, avec pour variables l'âge auquel le droit à la réduction s'ouvre – descendu jusqu'à 50 ans puis remonté à 54 – et le niveau de revenus, aboutissant à des montants de réductions différenciés²⁴³. En 2013, à l'aube de la régionalisation de cette mesure de politique d'emploi, seuls les travailleurs âgés bénéficiant de revenus inférieurs à un certain seuil pouvaient bénéficier de la réduction et cela à partir de 54 ans (400 €), avec une augmentation de la réduction trimestrielle octroyée après 58 ans (1.000 €) et encore après 62 ans (1.500 €) avant de diminuer après 65 ans (800 €)²⁴⁴.

En 2014, cette mesure fut régionalisée dès lors qu'il s'agissait d'une réduction s'appliquant selon les caractéristiques propres des travailleurs. La Communauté germanophone est

²³⁴ COUR DES COMPTES, « Malades de longue durée. Mesures de réintégration sur le marché du travail » disponible sur <https://www.ccrek.be/FR/Publications.html>, décembre 2021, p. 15.

²³⁵ Statistiques de l'ONEM disponibles sur <https://www.onem.be/fr/documentation/statistiques/publications-statistiques/chiffres-federaux-des-chomeurs-indemnisés/chiffres-federaux-2019/les-chiffres-federaux-des-chomeurs-indemnisés-decembre-2019>.

²³⁶ Statistiques de l'INAMI reproduites en annexe 5 et disponibles sur <https://www.inami.fgov.be/fr/statistiques/indemnitees/2019/Pages/statistiques-invalidite.aspx>.

²³⁷ Selon Statbel, il y avait en 2019 environ 1.500.000 Belges âgés de 55 à 64 ans, ce chiffre variant selon les trimestres.

²³⁸ OCDE, « Live longer, work longer » disponible sur <https://www.oecd.org/employment/livelongerworklonger.htm>, 2006, p. 43. Le graphique est reproduit en annexe 6.

²³⁹ T. CLAES, « La prépension conventionnelle (1974-2012) », *Courrier hebdomadaire du C.R.I.S.P.*, 2012, p. 64 et 84.

²⁴⁰ *Ibid.*, p. 52.

²⁴¹ ONEM, « Rapport annuel 2021. Volume 2 : indicateurs du marché du travail et de l'évolution des allocations » disponible sur <https://www.onem.be/fr/documentation/publications/rapports-annuels>, 2021, p. 168.

²⁴² A. ALBANESE et B. COCKX, *op. cit.*, p. 354.

²⁴³ *Ibid.*, p. 355.

²⁴⁴ Voy. pour la base légale des différents montants l'arrêté royal du 16 mai 2003 précité, art. 6.

compétente en la matière suite au transfert de compétences décidé sur pied de l'article 139 de la Constitution²⁴⁵.

Si chaque Région a pu mener sa propre politique d'emploi, la forme initiale de cette mesure fut relativement préservée, au contraire des mesures à destination des jeunes et des demandeurs d'emploi de longue durée. En effet, chaque entité fédérée a conservé l'orientation de la mesure vers les plus faibles revenus en maintenant un salaire trimestriel maximal au-delà duquel la mesure n'est plus accessible²⁴⁶. Par ailleurs, toutes les entités fédérées ont relevé l'âge d'accès à la mesure : la partie sud du pays à 55 ans alors que Bruxelles choisissait le seuil de 57 ans et la Région flamande celui de 59 ans. En Flandre, ce rehaussement se poursuit puisqu'il est prévu que dès 2024, la réduction ne soit plus accessible qu'à partir de 61 ans²⁴⁷.

Quant aux montants accordés et dont le relevé est visible dans le tableau ci-après²⁴⁸, on peut constater que la Région wallonne est restée très proche du système fédéral lorsque Bruxelles et la Flandre se montraient un peu plus restrictifs. Cela s'explique dans la capitale par la volonté d'orienter les politiques en fonction de sa démographie, plus jeune que dans le reste du pays²⁴⁹, tandis qu'en Flandre, un système dual s'est mis en place avec un soutien différencié pour les travailleurs âgés déjà employés et ceux cherchant un emploi. Ces derniers, à partir de 58 ans²⁵⁰, sont fortement subsidiés puisqu'aucune cotisation patronale ne sera due par l'employeur durant les 8 trimestres suivant l'embauche²⁵¹.

Relevons enfin que cette réduction est réservée aux employeurs occupant des travailleurs assujettis à l'ensemble des branches de la sécurité sociale, ce qui exclut donc presque totalement les contractuels du secteur public²⁵².

²⁴⁵ Décret de la Communauté germanophone du 15 décembre 2015 modifiant différents décrets en vue de l'exercice, par la Communauté germanophone, de certaines compétences de la Région wallonne en matière d'emploi et de patrimoine, *M.B.*, 30 décembre 2015.

²⁴⁶ Ce plafond salarial varie relativement peu entre entités. Il est, selon les articles 6 (Bruxelles-Capitale), 6/1 (Région Wallonne), 6/1 (Communauté germanophone) et 6/2 (Région Flamande) de l'arrêté royal du 16 mai 2003 précité, de 10.500,00 € à Bruxelles, de 13.942,47 € en Région Wallonne et en Communauté germanophone et de 13.945,00 € en Flandre. Les montants sont indexés selon l'indice-pivot pour la Wallonie et Bruxelles et s'élève depuis le 1^{er} juillet 2022 respectivement à 11.827,70 et 15.701,50 €.

²⁴⁷ Arrêté du Gouvernement flamand du 14 janvier 2022 modifiant l'article 6 de l'arrêté royal du 16 mai 2003 pris en exécution du Chapitre 7 du Titre IV de la loi-programme du 24 décembre 2002 (I), visant à harmoniser et à simplifier les régimes de réductions de cotisations de sécurité sociale et l'article 2 de l'arrêté du Gouvernement flamand du 17 février 2017 portant octroi d'allocations de primes à l'embauche de demandeurs d'emploi de longue durée, *M.B.*, 10 mars 2022, art. 1.

²⁴⁸ Voy. pour la base légale les différents articles 6 (selon l'entité fédérée) de l'arrêté royal du 16 mai 2003 précité.

²⁴⁹ M. RENNOIR et I. TOJEROW, *op. cit.*, p. 114.

²⁵⁰ Depuis le 1^{er} janvier 2022 suite à l'entrée en vigueur de l'arrêté du Gouvernement flamand du 14 janvier 2022 précité. C'était auparavant 55 ans.

²⁵¹ Arrêté du Gouvernement flamand du 26 octobre 2018 portant exécution de diverses dispositions du décret du 4 mars 2016 relatif à la politique flamande des groupes cibles, *M.B.*, 25 janvier 2019.

²⁵² Arrêté royal du 16 mai 2003 précité, art. 5.

*Montants trimestriels des réductions de cotisations patronales selon les entités fédérées*²⁵³

Âge	Région wallonne	Région flamande	Bruxelles-Capitale	Communauté germanophone
55	400 € (G2)	/	/	300 € (G3)
56	400 € (G2)	/	/	400 € (G2)
57	400 € (G2)	/	1.000 € (G1)	400 € (G2)
58	1.000 € (G1)	/	1.000 € (G1)	400 € (G2)
59	1.000 € (G1)	600 € (G4)	1.000 € (G1)	1.000 € (G1)
60	1.000 € (G1)	600 € (G4)	1.000 € (G1)	1.000 € (G1)
61	1.000 € (G1)	1.500 € (G8)	1.000 € (G1)	1.000 € (G1)
62	1.500 € (G8)	1.500 € (G8)	1.000 € (G1)	1.500 € (G8)
63	1.500 € (G8)	1.500 € (G8)	1.000 € (G1)	1.500 € (G8)
64	1.500 € (G8)	1.500 € (G8)	1.000 € (G1)	1.500 € (G8)
65	1.500 € (G8)	1.500 € (G8)	1.000 € (G1)	1.500 € (G8)

Il s'agit de la réduction groupe-cible la plus importante en termes financiers, avec un coût estimé en 2019 à plus de 630 millions d'euros, n'étant dépassée que par les mesures plus générales que sont la réduction structurelle et le bonus à l'emploi.

Source (année 2019)	Données ONSS publiques	Estimation rapport au gouvernement 09/2019	Estimation rapport au gouvernement 02/2020
Montant (en milliers d'euros)	631.823,9	630.778	635.121

²⁵³Arrêté royal du 16 mai 2003 précité et instructions administratives (2022) précitées.

Sous-section 2. Travailleurs ordinaires Horeca

Cette réduction groupe-cible est spécifique à un secteur d'activités, celui de l'industrie hôtelière²⁵⁴, et est donc restée dans l'escarcelle de l'autorité fédérale. Seules les entreprises employant maximum 49 travailleurs²⁵⁵ sont concernées et celles-ci doivent posséder une caisse enregistreuse déclarée au fisc²⁵⁶. Cette condition, qui peut sembler anecdotique, révèle en réalité l'esprit dans lequel cette mesure a été adoptée en 2013. L'objectif était de lutter contre la fraude et le « travail au noir » dans le secteur Horeca en le rendant plus viable²⁵⁷. Il s'agissait donc de diminuer le coût salarial et de rapprocher celui-ci, autant que faire se peut, du prix du travail non déclaré.

La réduction est applicable pour une période illimitée mais se limite à 5 travailleurs fixes à temps plein maximum. Le montant de cette réduction est de 500 € (G10) ou de 800 € si le travailleur n'a pas 26 ans à la fin du trimestre concerné²⁵⁸.

Le coût de cette mesure est estimé à un peu plus de 17 millions et demi d'euros, ce qui reste relativement modeste par rapport aux autres réductions représentant plusieurs centaines de millions d'euros.

Source (année 2019)	Données ONSS publiques	Estimation rapport au gouvernement 09/2019	Estimation rapport au gouvernement 02/2020
Montant (en milliers d'euros)	17.677,8	17.482	17.694

Sous-section 3. Sportifs rémunérés

De la même manière que pour les travailleurs Horeca, il s'agit d'une réduction applicable à un secteur d'activités qui reste donc de compétence fédérale. Cette mesure est en application depuis le 1^{er} janvier 2022²⁵⁹. Elle s'applique sur le montant de cotisations patronales à payer par les employeurs du monde du sport²⁶⁰ pour leurs travailleurs qui ressortissent de la définition de « sportif rémunéré » ou de « coureur cycliste professionnel ». Il doit donc s'agir d'une

²⁵⁴ Commission paritaire 302.

²⁵⁵ Équivalents temps-plein (ETP).

²⁵⁶ Loi-programme (I) du 24 décembre 2002 précitée, art. 353bis/8.

²⁵⁷ Projet de loi modifiant la section 3 du chapitre 7 du titre IV de la loi-programme du 24 décembre 2002, résumé, *Doc., Ch.*, 2012-2013, n°2989/001, p. 3.

²⁵⁸ Arrêté royal du 16 mai 2003 précité, art. 28/7.

²⁵⁹ Loi-programme du 27 décembre 2021, *M.B.*, 31 décembre 2021, art. 155 et arrêté royal du 14 février 2022 modifiant diverses dispositions relatives aux sportifs rémunérés, *M.B.*, 18 février 2022, art. 16.

²⁶⁰ Voy. pour la détermination du champ d'application précis l'article 353bis/16 de la loi-programme (I) du 24 décembre 2002 précitée.

« personne qui s'engage à se préparer ou à participer à une compétition ou à une exhibition sportive sous l'autorité d'une autre personne moyennant une rémunération en application de la loi du 24 février 1978 relative au contrat de travail du sportif rémunéré ou de la loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail » ou du « titulaire d'une licence de "coureur élite avec contrat" délivrée par la Royale Ligue Vélocipédique Belge »²⁶¹. Relevons que contrairement à l'ancien régime de sécurité sociale que nous aborderons ci-après, cela ne concerne pas uniquement les sportifs relevant de la loi du 24 février 1978 mais tout sportif engagé conformément à un contrat de travail. Ce n'est pas sans importance puisque le statut de sportif rémunéré ne concerne que ceux percevant une rémunération supérieure à un seuil, fixé pour la saison 2021-2022 à 10.824 € annuels²⁶². Il est donc possible de bénéficier de la mesure, même en dessous de ce seuil, à condition de se trouver dans les liens d'un contrat de travail.

Cette réduction s'élève à 65 % des cotisations patronales dues après déduction de la réduction structurelle²⁶³. Cela peut évidemment représenter d'importants montants, particulièrement pour certains sports et pour les niveaux de compétition les plus élevés. Ainsi, dans ce qui est certainement la compétition la plus lucrative en Belgique, la Pro League (football), le salaire brut moyen s'élevait pour la saison 2019-2020 à 245.000 € hors assurance-groupe²⁶⁴. Exclusion importante dès lors que le montant de cotisations versées à titre d'assurance-groupe s'élevait en moyenne à 35.000 € cette année-là. Il s'agissait d'une rémunération particulièrement avantageuse, qui aurait pu être abordée dans la première partie de ce travail, dès lors que ce montant capitalisé était soumis à une imposition avantageuse de 20 %²⁶⁵ et qu'il pouvait être reçu dès 35 ans, au contraire des travailleurs classiques devant attendre leur retraite dans la soixantaine pour en bénéficier²⁶⁶.

Ce régime d'exception fut supprimé par la même loi qui créa la réduction « sportifs rémunérés »²⁶⁷. Ce n'est pas un hasard. En effet, cette réduction, qui peut de prime abord sembler étonnante et onéreuse pour les finances publiques est en réalité le fruit d'une réforme allant dans le sens d'une plus grande contribution des sportifs de haut niveau au système de protection sociale, avec pour corollaire leur assujettissement complet à la sécurité sociale des travailleurs salariés, ce qui inclut comme principale nouveauté l'ajout de la branche « vacances annuelles », ouvrant le droit à un double pécule de vacances²⁶⁸. Pour les footballeurs, cela ne

²⁶¹ *Ibid.*, 3 et 4°.

²⁶² Arrêté royal du 11 mai 2021 fixant le montant minimal de la rémunération dont il faut bénéficier pour être considéré comme sportif rémunéré, *M.B.*, 28 mai 2021, art. 1.

²⁶³ Loi-programme du 24 décembre 2002 précitée, art. 336 mis en œuvre par l'arrêté royal du 16 mai 2003 précité, art. 28/16.

²⁶⁴ DELOITTE et PRO LEAGUE, « Étude sur l'impact socio-économique de la Pro League sur l'économie belge » disponible sur <https://www2.deloitte.com/be/en/pages/technology-media-and-telecommunications/articles/deloitte-pro-league.html>, juin 2021, p. 26.

²⁶⁵ C. PRIEM et E. VERHAEGEN, « Hervorming van het fiscaal en sociaal statuut van betaalde sportbeoefenaars », *Soc. Weg.*, 2022, n°6, p. 6.

²⁶⁶ Loi relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages complémentaires en matières de sécurité sociale du 28 avril 2003, art. 27 §3 inséré par la loi-programme (I) du 22 décembre 2003, *M.B.*, 31 décembre 2003, art. 85.

²⁶⁷ Loi-programme du 27 décembre 2021 précitée, art. 11.

²⁶⁸ T. DRIESSE, « Nouveautés concernant le statut social des sportifs rémunérés : l'occasion de faire le point en la matière ! », *Ors.*, 2022, p. 21.

représente toutefois aucune différence réelle dès lors qu'une convention collective de travail leur attribue déjà cet avantage depuis 2006²⁶⁹.

L'ancien système de calcul de cotisations sociales se fondait sur une rémunération plafonnée, qui n'était autre que la rémunération maximale prise en compte dans le cadre de la réglementation de l'allocation de chômage : 2.474,22 € depuis le 1^{er} septembre 2021²⁷⁰. Il est piquant de constater que la persistance, jusqu'à cette année donc, du plafonnement des rémunérations soumises aux cotisations sociales se faisait par renvoi au seuil de rémunération ouvrant un droit à des prestations maximales. La logique assurantielle est ici purement respectée. Si ce n'est que de façon plus pittoresque encore, ce plafond n'était pas fixé par renvoi à la branche de sécurité sociale prenant en compte le seuil de rémunération le plus élevé : les pensions²⁷¹, mais à celle du chômage, ce qui représente tout de même une division par plus de deux. De la sorte, le montant des cotisations sociales était limité dans des sommes relativement modestes. À titre d'illustration, si nous prenions ce montant de 2474,22 € sur un an et que nous y appliquions le taux ordinaire fixé en introduction de 40 %, cela représenterait un montant annuel de 11.876,26 €. En considération du salaire moyen de Pro League et sachant que plusieurs joueurs de cette compétition gagnent plusieurs millions d'euros par an, cela suscita un déchaînement de réactions dans la société ces dernières années²⁷². Cette indignation ne se comprend, dès lors qu'il ne s'agit pas d'un impôt sur le revenu mais bien de cotisations, qu'à l'aune de la pénétration dans les différentes couches de la société du principe de solidarité redistributive de la sécurité sociale.

Autrement dit, dans ce contexte quelque peu « extrême », l'idée que la sécurité sociale n'est pas seulement un mécanisme de mutualisation des risques organisant une solidarité entre individus exposés à l'aléa et ceux l'étant moins, mais également un système de solidarité verticale entre « riches » et « pauvres »²⁷³, est partagée par un vaste horizon politique, dépassant les clivages classiques « gauche/droite »²⁷⁴.

²⁶⁹ Convention collective de travail du 7 juin 2006, conclue au sein de la Commission paritaire nationale des sports, relative au pécule de vacances du footballeur rémunéré, rendue obligatoire par l'arrêté royal du 10 novembre 2006, *M.B.*, 10 janvier 2007.

²⁷⁰ T. DRIESSE, *op. cit.*, p. 23 ; arrêté royal du 25 novembre 1991 portant réglementation du chômage, *M.B.*, 31 décembre 1991, art. 111.

²⁷¹ Pour rappel : environ 5.329 €. Le SPF Pensions nous a confirmé que le montant pris en compte pour le calcul de la pension était alors bien la rémunération établie par renvoi à la branche chômage (courriel du 4 août 2022).

²⁷² Voy. à ce sujet D. THIJSKENS, « De Block wil RSZ-korting van voetballers aanpakken », *De Standaard*, 11 octobre 2018, disponible sur https://www.standaard.be/cnt/dmf20181011_03828037 ; S. BAERT, « Un footballeur paie moins de cotisations sociales qu'une infirmière. Cela doit cesser », *La Libre*, 30 novembre 2019, disponible sur <https://www.lalibre.be/debats/opinions/2019/11/30/un-footballeur-paie-moins-de-cotisations-sociales-quune-infirmiere-cela-doit-cesser-VHGIRBNEABF7XMEQTBZPVL7M2I/> ; Opinion d'Edouard Delruelle dans l'article de W. BOURTON, « Edouard Delruelle: 'Le foot de haut niveau est un reflet de notre société' », *Le Soir*, 13 octobre 2018, disponible sur <https://www.lesoir.be/184285/article/2018-10-13/edouard-delruelle-le-foot-de-haut-niveau-est-un-reflet-de-notre-societe>.

²⁷³ Q. DETIENNE, *op. cit.*, p. 340.

²⁷⁴ Voy. les différentes propositions de loi suivantes portées respectivement par des parlementaires sp.a, Egbert Lachaert (Open VLD), Jean-Marie Dedecker (indé.) et des parlementaires NVA. : Proposition de loi abrogeant diverses dispositions relatives aux cotisations sociales et aux impôts sur les revenus des sportifs rémunérés, *Doc.*, Ch., 2019-2020, n°55-0764/001 ; Proposition de loi relative aux cotisations sociales dues sur le salaire des sportifs rémunérés et instaurant une cotisation spéciale sur les montants des transferts, *Doc.*, Ch., 2019-2020, n°55-0837/001 ; Proposition de loi modifiant diverses dispositions relatives aux cotisations sociales et aux impôts sur

Quoi qu'il en soit, cela a mené à la réforme actuellement en vigueur dont l'objectif est de « parvenir à s'aligner sur le système des travailleurs ordinaires »²⁷⁵. Toutefois, suite à une négociation avec la Pro League, principalement visée, et les autres acteurs du sport professionnel, et en vue d'assurer la compétitivité des championnats belges ainsi que la capacité financière des clubs²⁷⁶, cet assujettissement complet à la sécurité sociale s'est accompagné de l'importante réduction évoquée ci-avant mais aussi du « bonus sport » qui complète le dispositif via une réduction de cotisations personnelles, que nous évoquerons dans la quatrième section de ce titre.

Sous-section 4. Premiers engagements

Cette mesure de réduction de cotisations patronales, également de compétence fédérale²⁷⁷, dont l'objectif est d'assurer la pérennité d'entreprises débutant leurs activités en limitant leurs coûts salariaux tout en encourageant l'emploi, existe depuis 1982²⁷⁸ et a connu une longue évolution séquencée en plusieurs phases. Initialement conçue uniquement pour l'embauche du seul premier travailleur, cette réduction fut étendue à plusieurs reprises : aujourd'hui les 6 premiers travailleurs engagés peuvent en bénéficier. La phase la plus intéressante dans le cadre de cette étude est certainement celle ayant eu cours entre le 1^{er} janvier 2016 et le 1^{er} janvier 2022 avec le système dit de « zéro cotisation » pour le premier salarié. C'est pourquoi nous la présentons ci-après, en lien avec le régime actuellement en vigueur qui n'en est qu'une adaptation face à certains abus.

Tout d'abord, il convient de préciser que cette mesure concerne exclusivement les employeurs du secteur privé occupant des travailleurs assujettis à la loi du 27 juin 1969 concernant la sécurité sociale des travailleurs salariés²⁷⁹ et à condition que ceux-ci soient de « nouveaux employeurs », c'est-à-dire, en ce qui concerne la première embauche, qu'ils n'aient pas été assujettis à ladite loi dans les 12 mois qui précèdent, et pour l'embauche d'un *n*-ième travailleur, de ne l'avoir été que pour un engagement simultané de *n*-1 travailleurs²⁸⁰.

Depuis le 1^{er} janvier 2016 donc, la réduction prévue pour l'embauche du premier travailleur est illimitée dans le temps. La réforme entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2022 n'a pas modifié cela. Suite à certains abus sur lesquels nous reviendrons en section 5, il a été décidé de plafonner la

les revenus des sportifs rémunérés, *Doc.*, Ch., 2019-2020, n°55-1151/001 ; Proposition de résolution relative à la réforme des avantages fiscaux et sociaux dont bénéficient les sportifs, *Doc.*, Ch., 2021-2022, n°55-2378/001.

²⁷⁵ SPF CHANCELLERIE DU PREMIER MINISTRE, « Conseil des Ministres du 3 décembre 2021. Modification de diverses dispositions relatives aux sportifs rémunérés », 4 décembre 2021.

²⁷⁶ Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2021-2022, n°55-2349/001, p. 117.

²⁷⁷ Loi spéciale du 6 janvier 2014 précitée, art. 22, 7°.

²⁷⁸ Arrêté royal du 13 octobre 1981 modifiant l'arrêté royal du 12 août 1981 accordant des primes de réadaptation et des primes d'adaptation aux employeurs assujettis pour la première fois à la sécurité sociale des travailleurs au cours de l'année 1981 ou de l'année 1982, *M.B.*, 27 novembre 1981.

²⁷⁹ Arrêté royal du 16 mai 2003 précité, art. 15.

²⁸⁰ Loi-programme (I) du 24 décembre 2002 précitée.

réduction au montant G18 c'est-à-dire 4.000 € par trimestre²⁸¹, lorsqu'auparavant ce montant correspondait à l'intégralité des cotisations patronales²⁸².

Au contraire de l'embauche du premier travailleur, les réductions accordées pour les travailleurs 2 à 6 sont limitées dans le temps avec une période de 13 trimestres découpés en 3 phases (5-4-4). Par ailleurs, les montants accordés pour l'embauche de ces travailleurs sont forfaitaires et constants depuis le 1^{er} janvier 2017²⁸³. Ils sont présentés dans le tableau ci-après.

Travailleur	Forfait			Montant (€)			Total (€)
2	5 x G14	4 x G15	4 x G16	5 x 1.550	4 x 1.050	4 x 450	13.750
3	5 x G15	4 x G15	4 x G16	5 x 1.050	4 x 1.050	4 x 450	11.250
4	5 x G15	4 x G15	4 x G16	5 x 1.050	4 x 1.050	4 x 450	11.250
5	5 x G15	4 x G15	4 x G16	5 x 1.050	4 x 1.050	4 x 450	11.250
6	5 x G15	4 x G15	4 x G16	5 x 1.050	4 x 1.050	4 x 450	11.250

In fine, cette mesure encourage l'emploi dans les PME en offrant un avantage relativement intéressant de coût salarial pour l'embauche des premiers travailleurs même si les cotisations personnelles de 13,07 % restent un élément non affecté par la mesure.

Relativement à l'incidence sur les finances publiques, les données de l'ONSS sont présentées ci-après et permettent de constater l'importance de cette réduction : environ 500 millions d'euros en 2019.

Source (année 2019)	Données ONSS publiques	Estimation rapport au gouvernement 09/2019	Estimation rapport au gouvernement 02/2020
Montant (en milliers d'euros)	495.231,9	530.583	489.387

²⁸¹ Arrêté royal du 27 janvier 2022 portant modifications de l'arrêté royal du 16 mai 2003 pris en exécution du chapitre 7 du Titre IV de la loi-programme du 24 décembre 2002 (I), visant à harmoniser et à simplifier les régimes de réductions de cotisations de sécurité sociale, *M.B.*, 10 février 2022, art. 4.

²⁸² Arrêté royal du 26 janvier 2016 modifiant l'arrêté royal du 16 mai 2003 pris en exécution du Chapitre 7 du Titre IV de la loi-programme du 24 décembre 2002 (I), visant à harmoniser et à simplifier les régimes de réductions de cotisations de sécurité sociale, en vue d'étendre la réduction groupes cible premiers engagements, *M.B.*, 2 février 2016, art. 1.

²⁸³ Arrêté royal du 31 janvier 2017 modifiant l'arrêté royal du 16 mai 2003 pris en exécution du Chapitre 7 du Titre IV de la loi-programme du 24 décembre 2002 (I), visant à harmoniser et à simplifier les régimes de réductions de cotisations de sécurité sociale, en vue de l'harmonisation et de l'augmentation des montants de la réduction groupes-cibles lors de l'engagement d'un troisième à un sixième travailleur, *M.B.*, 7 février 2017, art. 1 et 3.

Selon une étude, portée par la Cour des comptes, le coût de la mesure a fortement augmenté suite à l'introduction de la mesure « zéro cotisation » sur le premier engagement, passant de 210,4 millions d'euros en 2015 à 427,4 millions en 2018²⁸⁴. On voit que ce coût a encore augmenté en 2019. Par ailleurs, dans une estimation portant sur la période 2021-2024, le comité de gestion de l'ONSS estime que le coût total s'élèvera à près de 4 milliards d'euros dont 3 pour la seule mesure concernant le premier travailleur à défaut de réforme du mécanisme. Si la dispense accordée au premier travailleur était supprimée à partir de 2021²⁸⁵, ce coût est estimé à 2.782,3 millions d'euros soit un montant annuel moyen de 718,1 millions d'euros en hausse par rapport à celui établi pour 2019²⁸⁶. Dans la réforme de cette année, le mécanisme a été limité dans son montant mais n'a pas été totalement supprimé et il est donc probable que le coût réel se situera entre ces deux estimations. Cette mesure représente donc certainement un manque à gagner encore plus important ces trois dernières années qu'elle ne l'était en 2019 et cela devrait se confirmer dans les années à venir.

SECTION 4. RÉDUCTIONS DE COTISATIONS PERSONNELLES

Sous-section 1. Bonus à l'emploi

Cette mesure²⁸⁷, qui concerne tant les salariés du secteur privé que public²⁸⁸, est d'une certaine manière le pendant « cotisations personnelles » de la réduction structurelle étudiée auparavant. En effet, elle accorde une réduction de cotisations personnelles pour les bas salaires avec un montant forfaitaire, couvrant plus ou moins la totalité des charges personnelles en-dessous d'un salaire mensuel de référence S_1 fixé à 103 % du revenu minimum mensuel moyen²⁸⁹, indexé lors du dépassement de l'indice-pivot²⁹⁰. Au-delà de ce seuil, fixé depuis le 1^{er} mai 2022 à 1.897,55 €, un calcul dégressif s'effectue, diminuant le montant de la réduction, jusqu'à

²⁸⁴ COUR DES COMPTES, « Premiers engagements. Réduction groupe cible pour les cotisations patronales à l'ONSS » disponible sur <https://www.ccrek.be/FR/Publications.html>, janvier 2021, p. 29.

²⁸⁵ Il s'agit de l'hypothèse où l'arrêté royal du 31 janvier 2017 précité, qui prévoit une dispense entre le 1^{er} janvier 2016 et le 31 décembre 2020, n'était pas prolongé.

²⁸⁶ *Ibid.*, p. 28. Le coût estimé *a priori* par le Conseil des Ministres est de 1.614,7 millions € pour un coût réel estimé à 2.147,6 millions €.

²⁸⁷ Mesure instaurée par la loi du 20 décembre 1999 visant à octroyer un bonus à l'emploi sous la forme d'une réduction des cotisations personnelles de sécurité sociale aux travailleurs salariés ayant un bas salaire, à certains travailleurs qui ont été victimes d'une restructuration et aux sportifs rémunérés, *M.B.*, 26 janvier 2000.

²⁸⁸ Tous les salariés redevables de cotisations personnelles ordinaires (au taux de 13,07 %) sont concernés.

²⁸⁹ Arrêté royal du 17 janvier 2000 pris en exécution de l'article 2 de la loi du 20 décembre 1999 visant à octroyer une réduction des cotisations personnelles de sécurité sociale aux travailleurs salariés ayant un bas salaire, à certains travailleurs victimes d'une restructuration et aux sportifs rémunérés, *M.B.*, 28 janvier 2000, art. 1, §2, 3^o, a).

²⁹⁰ Convention collective de travail n° 43 relative à la garantie d'un revenu minimum mensuel moyen telle que modifiée par divers conventions collectives de travail et pour la dernière fois par la convention collective du travail du 43/16 du 9 mars 2022 rendue obligatoire par l'arrêté royal du 29 juillet 1988, *M.B.*, 26 août 1988, art. 8.

atteindre le salaire maximal fixé à 157,6814 % du même revenu minimum et s'élevant actuellement à 2.904,93 €, au-delà duquel aucun bonus à l'emploi n'est disponible.

En dessous de ce salaire mensuel brut de 1.897,55 €, la réduction est forfaitaire et s'élève à 233,05 €²⁹¹ sans pouvoir dépasser le total des cotisations personnelles dues²⁹². Au-delà, la réduction diminue selon le calcul suivant : $233,05 - (0,2313 \times (S - 1.897,55))$ ²⁹³. Dernière précision d'ordre technique : les ouvriers obtiennent une réduction de 251,69 €, soit 108 % du montant forfaitaire des employés, ce qui correspond assez logiquement à la base de calcul de leurs cotisations sociales.

Cette mesure s'inscrit donc, comme la réduction structurelle, dans la volonté de baisser les charges sociales sur les plus bas salaires. Elle représente actuellement un manque à gagner pour le budget de l'ONSS supérieur à 1 milliard d'euros.

Source (année 2019)	Données ONSS publiques	Estimation rapport au gouvernement 09/2019	Estimation rapport au gouvernement 02/2020
Montant (en milliers d'euros)	1.111.235	1.019.495	1.029.298

Sous-section 2. Bonus sport

La loi-programme du 27 décembre 2021 précitée octroie aux sportifs rémunérés et aux coureurs cyclistes professionnels une réduction de cotisations personnelles, selon le même champ d'application et les mêmes conditions que la réduction de cotisations patronales²⁹⁴.

Cette mesure, également entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2022, se décompose en deux parties. D'une part, elle donne droit à une réduction forfaitaire de 281,73 € par mois ou de 137,81 € si le sportif n'atteint pas 19 ans au cours de l'année civile concernée et d'autre part, le solde des cotisations personnelles restant dues se voit appliquer une réduction de 60 %²⁹⁵. Cela représente, comme dans le cadre de la réduction groupe-cible, des sommes importantes sans qu'aucune donnée ne soit malheureusement disponible à ce jour.

²⁹¹ Voy. pour l'ensemble des montants à jour les instructions administratives (2022) précitées.

²⁹² Arrêté royal du 17 janvier 2000 précité, art. 1, §4.

²⁹³ *Ibid.*, art. 1 §2, 3°, c).

²⁹⁴ Loi-programme du 27 décembre 2021 précitée, art. 136 insérant un article 3bis/2 dans la loi du 20 décembre 1999 précitée.

²⁹⁵ Arrêté royal du 17 janvier 2000 précité, art. 1 §3bis/1.

SECTION 5. INCIDENCES SUR LE FINANCEMENT, LA SOLIDARITÉ ET L'ÉQUITÉ DE LA SÉCURITÉ SOCIALE ET JUSTIFICATIONS ÉCONOMIQUES

Sous-section 1. Financement et justifications économiques

Comme nous le mentionnions dans notre introduction, 50,168 milliards d'euros ont été collectés à titre de cotisations sociales dans le cadre du budget de la gestion globale de l'ONSS en 2019. En cumulant les différentes mesures que nous avons abordées, nous obtenons un manque à gagner total estimé à partir des données publiques de l'ONSS à 3.729.173.000 €, soit plus de 7 % des cotisations sociales perçues cette année-là. Cela ne prend pas en compte les mesures relatives aux sportifs ni évidemment les mesures pour les jeunes travailleurs et les demandeurs d'emploi de longue durée qui relèvent désormais des budgets régionaux, comme nous l'avons dit. Par ailleurs, il ne s'agit que de quelques-unes des importantes réductions de cotisations sociales. En 2015, l'ensemble des réductions accordées, en ce compris aux salariés du secteur public, était estimé à plus de 7 milliards d'euros²⁹⁶. À l'époque, la réduction structurelle était particulièrement plus importante ce qui explique la forte différence avec 2019. Il n'en demeure pas moins que d'autres réductions groupes-cibles non abordées dans ce travail viennent augmenter le manque à gagner²⁹⁷.

Il nous semble que contrairement aux rémunérations alternatives dont les objectifs ne relevaient pas forcément de choix politiques délibérés, ces différentes réductions ont été réfléchies en fonction d'objectifs socio-économiques clairs. Certaines mesures sont plutôt tournées vers la création ou le maintien d'emplois lorsque d'autres visent d'abord à soutenir certains secteurs en difficulté. Ceci dit, toutes utilisent le même moyen qu'est la diminution des charges salariales. Nous considérons donc utiles de présenter ces objectifs dans un ensemble cohérent ci-après sans prétendre à une analyse détaillée²⁹⁸.

La diminution des cotisations sociales conduit à une réduction du coût du travail, ce qui en présence d'une demande de main d'œuvre relativement élastique, c'est-à-dire sensible audit coût, a une influence théorique positive sur l'emploi²⁹⁹. C'est d'ailleurs cette élasticité, bien plus forte pour les travailleurs les moins qualifiés et donc les salaires les plus bas³⁰⁰, qui justifie les mesures que sont la réduction structurelle et le bonus à l'emploi. En ciblant les bas salaires, elle diminue le coût du travail là où celui-ci a l'incidence la plus importante sur la demande de

²⁹⁶ M. RENNOIR et I. TOJEROW, *op. cit.*, p.103.

²⁹⁷ Au-delà des jeunes travailleurs et des demandeurs d'emploi de longue durée, on retrouve les agents contractuels subventionnés pour 524,3 millions d'euros et pour des montants moins importants les réductions « article 60 », « artistes », « restructurations », « réduction collective du temps de travail »,...

²⁹⁸ Voy. pour une analyse détaillée en Région flamande : B. COCKX, S. DESIERE & S. CABUS, « Evaluatie van het Vlaamse doelgroepenbeleid » disponible sur <https://www.vlaanderen.be/publicaties/evaluatie-van-het-vlaamse-doelgroepenbeleid>, 2020.

²⁹⁹ A. ALBANESE et B. COCKX, *op. cit.*, p. 355 ; D. HAMERMESH, « Do labor costs affect companies' demand for labor? », *IZA World of Labor*, disponible sur <https://wol.iza.org/articles/do-labor-costs-affect-companies-demand-for-labor>, février 2021, p. 10.

³⁰⁰ B. VAN DER LINDEN et M. DEJEMEPPE, *op. cit.*, p. 6.

main d'œuvre stimulant donc le plus efficacement l'emploi. Par ailleurs, il s'agit aussi d'éviter le phénomène des « pièges à l'emploi »³⁰¹.

En ce qui concerne la mesure relative aux travailleurs âgés, nous avons explicité que l'objectif était de doper le taux d'emploi de la tranche 55-64 ans en maintenant les travailleurs au travail, en dépit de leur potentielle baisse de productivité et des possibilités de pension anticipée. Il semble toutefois que les résultats produits ne sont pas particulièrement brillants. En effet, dans une étude de 2016 portant sur le régime où la réduction était de 400 € par trimestre au-delà de 58 ans, la probabilité d'emploi de la cohorte étudiée (58-59,5 ans) n'augmente que de 0,4 %. Les auteurs notent toutefois qu'en restreignant leur population étudiée aux individus plus susceptibles de prendre leur prépension, l'effet est de 2,2 % ce qui est déjà bien plus significatif³⁰². Il serait intéressant de voir l'incidence qu'ont pu avoir les augmentations de réductions accordées à partir de 2013 et les régionalisations consécutives. Malheureusement, aucune étude n'existe à ce sujet en Wallonie ni à Bruxelles, tandis que la principale analyse sur les réductions groupes-cibles en Flandre n'a pas pu estimer l'effet de la mesure pour diverses raisons pratiques³⁰³. Si les résultats obtenus en 2016 se confirmaient, il serait permis de s'interroger sur la pratique qui consiste à adopter une mesure pour contrer les effets d'une autre politique publique mise en place : la prépension. Que les pouvoirs publics adoptent une réponse face à des contraintes économiques externes (diminution de productivité, risque de licenciements...) est une chose, qu'ils mettent en place deux politiques quelque peu contradictoires en est une autre. Il semble toutefois qu'une réflexion ait eu lieu quant au système de prépension, comme nous l'avons mentionné : il convient alors de s'interroger sur l'utilité actuelle - ou à tout le moins sur les modalités - de la réduction « travailleurs âgés ».

Quant à la mesure « premiers engagements », elle cherche à promouvoir l'emploi en subventionnant les entreprises débutantes dans leurs premières embauches et en misant sur leur pérennité. Toutefois, la mesure ne porte pas sur des travailleurs spécifiques et l'absence de ciblage quant au profil des travailleurs engagés conduit à un effet d'aubaine relativement important en ce sens que le travailleur aurait été engagé même en l'absence de la mesure. C'est l'un des effets qui peut conduire à une réduction de l'efficacité de la mesure³⁰⁴. Toutefois, ici, l'objectif est avant tout d'augmenter la probabilité de survie des jeunes entreprises et c'est sous cet angle que l'a analysé le Bureau fédéral du Plan. À nouveau, les résultats ne sont pas forcément au rendez-vous dès lors que s'il y a bien un effet positif, celui-ci est assez limité. En effet, la probabilité de survie des employeurs ayant démarré leurs activités en 2012 n'augmente que d'au maximum 2,7 % par rapport à ceux ne bénéficiant pas de cette mesure. Par ailleurs, il semble que la réforme onéreuse de 2016 « zéro cotisation » n'ait pas renforcé cet effet³⁰⁵.

Pour ce qui est des mesures destinées au secteur Horeca et au monde du sport, celles-ci ne cherchent pas à promouvoir directement l'emploi mais plutôt à soutenir des secteurs

³⁰¹ L. SIMAR et V. KAISER, « Les politiques d'emploi en Wallonie après la sixième réforme de l'État », *Dynamiques régionales*, 2015, p. 39.

³⁰² A. ALBANESE et B. COCKX, *op. cit.*, p. 362.

³⁰³ B. COCKX, S. DESIERE & S. CABUS, *op. cit.*, p. 131.

³⁰⁴ *Ibid.*, p. 28.

³⁰⁵ BUREAU FEDERAL DU PLAN (M. LOPEZ NOVELLA), « Analyse des effets de la mesure premiers engagements sur la survie des jeunes entreprises qui emploient des salariés » disponible sur <https://www.plan.be/publications/publication.php?lang=fr>, février 2021, p. 34.

fournisseurs d'emplois mais en difficulté. En effet, la mesure Horeca a été adoptée face à la crainte de faillites dans un secteur qui emploie de nombreuses personnes peu qualifiées, le but étant d'en assurer la rentabilité et donc indirectement d'y maintenir l'emploi³⁰⁶. Quant à la réduction applicable aux sportifs rémunérés, elle est, comme nous l'avons dit, issue d'un compromis visant à réduire l'inégalité de l'ancien régime sans pour autant compromettre la viabilité financière des clubs sportifs mais aussi sans voir les joueurs « s'expatrier pour bénéficier d'un régime fiscal et social avantageux »³⁰⁷. Il est permis de s'interroger sur la rationalité d'une politique subventionnant fortement un secteur pour le maintenir artificiellement rentable, comme nous l'avons fait pour le secteur automobile dans le cadre des voitures de société, même si la Pro League met en avant les 4.493 emplois directement ou indirectement liés à son championnat pendant la saison 2020-2021³⁰⁸.

Sous-section 2. Équité verticale et solidarité

Relativement à la solidarité du système de sécurité sociale, il nous semble que la plupart de ces mesures ne l'affectent pas particulièrement dès lors qu'elles se concentrent sur des individus aux rémunérations relativement faibles. En effet, la réduction structurelle et le bonus à l'emploi visent explicitement les bas salaires tout comme la réduction groupe-cible « travailleurs âgés » qui n'est pour rappel accessible qu'en dessous d'un salaire maximal³⁰⁹, inférieur au plafond applicable en matière de pension légale³¹⁰. Quant à la réduction « Horeca », son public-cible n'est *a priori* pas amené à recevoir d'importantes rémunérations.

Les mesures relatives aux sportifs rémunérés posent par contre évidemment question en matière de solidarité. Comme nous le mentionnions dans la partie consacrée à ce sujet, l'absence de solidarité des sportifs de haut niveau, et particulièrement des footballeurs professionnels, est justement ce qui a conduit à la suppression du régime social ultra-avantageux dont ils bénéficiaient, avec en contrepois l'adoption de ces réductions de cotisations patronales et personnelles. Ce compromis conduit tout de même à de très fortes réductions de cotisations tant patronales que personnelles sur des salaires qui sont, pour la D1 belge de football, près de 50 fois supérieurs au plafond salarial de la branche pensions. Il est évident que l'effort de solidarité imposé aux salaires importants est ici rompu. Il ne faut toutefois pas négliger les sports moins lucratifs qui bénéficient également de cette mesure. Dans leur cas, la mesure ne porte sans doute pas atteinte à la solidarité du système. À l'origine, les mesures spécifiques aux sportifs furent d'ailleurs adoptés pour régler des situations où la frontière entre amateurisme et professionnalisme était floue et visait donc des salaires « ordinaires » voire même assez

³⁰⁶ Projet de loi modifiant la section 3 du chapitre 7 du titre IV de la loi-programme du 24 décembre 2002, rapport, *Doc.*, Ch., 2012-2013, n°2989/003, p. 3 et 11.

³⁰⁷ Projet de loi-programme, exposé des motifs, *op. cit.*, p. 117.

³⁰⁸ DELOITTE et PRO LEAGUE, *op. cit.*, p. 47.

³⁰⁹ Pour rappel : 10.500,00 € à Bruxelles (avec indexation), 13.942,47 € en Région Wallonne (avec indexation) et en Communauté germanophone et de 13.945,00 € en Flandre.

³¹⁰ Pour rappel, il était de 63.944,74 € annuel en 2021 soit 5.329 € par mois.

faibles³¹¹. Ce n'est que par la professionnalisation fulgurante du sport que ces mesures aboutissent à la situation actuelle où un avantage est parfois accordé à des hauts revenus même si la catégorie professionnelle visée est hétérogène, allant de l'athlète semi-pro disposant de faibles revenus jusqu'aux footballeurs de Pro League, et il nous est donc impossible de mesurer l'ampleur de la concentration de cette réduction dans certaines catégories de revenus.

Quant à la mesure « premiers engagements », elle se démarque des autres en ce qu'elle ne cible pas une certaine catégorie de travailleurs mais bien des employeurs. Si l'idée est de soutenir des PME débutantes dans l'engagement de leurs premiers travailleurs, on pense instinctivement que cela concerne avant tout des salaires relativement modestes. Cela dépend toutefois du secteur d'activité mais aussi des « éventuels abus »³¹² que l'absence de ciblage de la mesure permet.

Ainsi, la Cour des comptes constate dans son analyse que les employeurs ont de plus en plus tendance à appliquer la mesure aux déciles de salaires les plus élevés, ce qui se répercute sur le coût de la mesure avec une augmentation de celui-ci de 480 % pour le décile supérieur entre 2013 et 2018 alors que pour les 10 % des revenus les plus faibles, cette augmentation n'est que de 38 %³¹³. Par ailleurs, l'organe de contrôle constate que depuis 2016 et la dispense intégrale de cotisations patronales, il est souvent fait utilisation de cette mesure pour des salaires mensuels bruts supérieurs à 10.000 €. Jusque-là, les réductions accordées à ceux-ci ne dépassaient pas le demi-million d'euros mais dès 2016, le coût passe à 4,1 millions € et s'élève à 11 millions € en 2019 pour les seuls trois premiers trimestres. La Cour relève un abus presque peu croyable : le salaire mensuel brut le plus élevé sur lequel s'est appliqué la mesure était de 3 millions €, représentant une réduction trimestrielle de près de 2 millions €³¹⁴ !

Dans le contexte d'une dispense intégrale de cotisations patronales, telle qu'elle a existé entre 2016 et 2022, la solidarité verticale du régime pouvait ainsi être fortement affectée par la mesure dès lors que certains travailleurs gagnant des revenus élevés pouvaient se contenter du paiement de cotisations personnelles. Comme nous l'avons dit, cette mesure a été limitée à 4.000 € de réduction trimestrielle, ce qui représente peu ou prou le montant de cotisations patronales dues pour un salaire équivalent au plafond salarial « pensions » de 5.329 €. Cette limite trimestrielle réduit l'incidence sur l'équité verticale du système mais il n'en demeure pas moins que cela peut fortement réduire la charge parafiscale d'un travailleur, alors peut-être qu'il dispose de revenus élevés. Cette constatation s'applique aussi, mais dans une moindre mesure au vu des montants forfaitaires accordés, aux travailleurs « 2 à 6 » qui en bénéficient également.

³¹¹ T. DRIESSE, *op. cit.*, p. 16.

³¹² COUR DES COMPTES, « Premiers engagements. Réduction groupe cible pour les cotisations patronales à l'ONSS », *op. cit.*, p. 45.

³¹³ *Ibid.*, p. 31.

³¹⁴ *Ibid.*, p. 45.

Sous-section 3. Équité horizontale et différences de traitement

Plus encore que les rémunérations alternatives, certaines de ces réductions rompent avec le principe d'équité horizontale en exigeant une contribution différente de personnes pourtant identiques quant à leurs rémunérations. Cela se marque encore plus visiblement pour les réductions dépendant des caractéristiques des employeurs car dans ce cas, il est possible de se figurer un travailleur qui en sus d'une rémunération équivalente est en tous points identique – âge, qualifications, *et cætera* – à un autre travailleur mais dont il est pourtant exigé une autre contribution exclusivement en raison du secteur ou de l'entreprise dans lesquels il opère.

Ainsi, une personne percevant un revenu mensuel brut de 3.000 € grâce à son travail dans l'Horeca contribuera moins que si elle travaillait dans le secteur de la distribution. Il est vrai qu'économiquement, le coût est supporté par l'employeur, ce qui pourrait conduire à juger que l'inégalité se situe entre employeurs. Ce n'est pas faux mais du point de vue du système de financement de la sécurité sociale des travailleurs, cela aboutit à ce que la contribution relative à un individu spécifique soit inférieure selon le secteur d'activité de son employeur, alors même qu'il bénéficie de prestations identiques. Au-delà du secteur Horeca où la réduction est relativement peu importante, il y a évidemment la mesure « premiers engagements » qui conduit à des différences de traitement beaucoup plus fortes. Si l'objectif économique sous-jacent justifie cette différence, il reste particulier que, par exemple, une secrétaire engagée par un courtier en assurances fraîchement établi bénéficie d'une réduction complète de cotisations patronales³¹⁵ alors que la même secrétaire qui s'engagerait chez un autre courtier installé depuis de nombreuses années et bénéficiant déjà d'une large équipe ne bénéficiera d'aucune réduction à ce titre. Les caractéristiques déterminant la contribution au système de sécurité sociale pour la personne concernée dépendent alors pleinement de son employeur. À nouveau, le coût en est pour l'employeur et il s'agit bien d'une mesure portant sur les cotisations patronales, ce qui atténue quelque peu notre constat. Cela étant, les prestations dont pourra bénéficier ladite secrétaire seront identiques alors même que sa contribution sera modifiée. Par ailleurs, si la taille des effectifs de l'employeur semble être un critère objectif de distinction, l'absence de limitation dans le temps de la réduction pour le premier engagement introduite en 2016 conduit à une situation assez étonnante où un employeur ayant engagé son premier travailleur cette année-là recevra une aide substantielle sur toute la durée de vie de son entreprise, alors qu'une entreprise similaire mais ayant engagé son premier travailleur quelques mois auparavant ne bénéficiera que d'une aide à court terme et bien moins élevée³¹⁶. Il est permis de s'interroger sur la distorsion de concurrence engendrée et sur les possibilités de mise en place de mesures plus adéquates de réduction du coût du travail pour les PME.

Venons-en ensuite à la réduction « sportifs rémunérés » : elle est certes applicable selon le secteur d'activité mais elle porte sur des travailleurs aux caractéristiques spécifiques, comme il en est des travailleurs âgés. Bien que ceux-ci se différencient des autres travailleurs, le critère pris en compte dans l'équité du système de financement est celui du niveau de rémunération.

³¹⁵ Sauf à imaginer qu'elle bénéficie d'un salaire mensuel brut supérieur à 5.333,33 € puisque la réduction est limitée à 4.000 € trimestriel depuis le 1^{er} janvier 2022.

³¹⁶ Voy. pour une comparaison des montants l'annexe 7.

Ainsi, il y a toujours une rupture au principe d'équité fixé en fonction du revenu, mais les justifications de celle-ci proviennent de critères immanents aux individus, non de critères externes. Pour les sportifs, cette différence de traitement est très forte puisqu'en comparaison aux salariés bénéficiant d'une même rémunération, ils sont redevables de seulement 35 % des cotisations patronales et de moins de 40 % des cotisations personnelles ordinaires. Pour les personnes âgées, il y a là aussi une entorse à l'équité horizontale dans le financement du système social dès lors qu'à revenus identiques, la contribution est différente en raison de l'âge du contribuable.

Il nous semble toutefois qu'il n'y a pas dans ces mesures matière à qualification de discriminations inconstitutionnelles dès lors que les différences de traitement pointées ci-avant reposent sur une justification « objective et raisonnable » et qu'elles semblent bien « nécessaires et proportionnées »³¹⁷. Si l'adéquation des modalités des mesures peut parfois être économiquement contesté, il n'en demeure pas moins que le test de constitutionnalité semble assez aisément rempli au regard de la large marge d'appréciation reconnue au législateur en matière socio-économique et (para)fiscale par la Cour constitutionnelle.

³¹⁷ C. BEHRENDT et M. VRANCKEN, *op. cit.*, p. 680.

CONCLUSION

Notre étude nous a mené à étudier diverses mesures poursuivant un objectif commun de soutien à l'économie privée par une baisse de la parafiscalité sur les revenus du travail perçus par les travailleurs salariés. Ces mesures s'inscrivent selon nous dans la mouvance critique de l'État-Providence considérant que « dans un contexte marqué par l'ouverture et la mondialisation des économies, [...] la sécurité sociale est devenue un poids pour l'économie »³¹⁸.

Le législateur a donc opéré des choix qui ont, nous l'avons montré, une incidence budgétaire importante pour l'ONSS. En additionnant nos estimations portant sur un panel non exhaustif de mesures, nous obtenons un manque à gagner d'environ 6,45 milliards d'euros soit près de 13% des cotisations sociales annuellement perçues³¹⁹.

Nous avons toutefois dépassé cette vision simplement gestionnaire en montrant que le mode de financement du système de protection sociale porte en lui-même l'orientation des principes de solidarité et d'équité dudit système. Ainsi, la proportionnalité entre rémunération et cotisations, représentant à nos yeux la condition de l'éthique aristotélicienne du régime, tant dans son acception verticale qu'horizontale, est rompue par les réductions de cotisations et par les rémunérations alternatives. Nous avons également observé que ce phénomène était parfois renforcé, pour la solidarité de la sécurité sociale, par la concentration des avantages octroyés dans les classes de revenus les plus aisés.

Il nous semble que ces politiques publiques, adoptées en réaction à une certaine pression exercée sur le marché du travail et sur la compétitivité des entreprises belges par des contraintes internationales, peuvent répondre à des logiques économiques parfaitement légitimes. Toutefois, en raison des ruptures aux principes de solidarité et d'équité que nous avons développées, elles doivent être soigneusement justifiées et élaborées par les pouvoirs publics. Nous avons montré que cela ne fut pas toujours le cas et c'est pourquoi notre recommandation finale serait d'étendre les débats actuels portant sur une réforme fiscale au financement de la sécurité sociale dans une perspective holistique interrogeant en profondeur les liens entre mécanismes de financement et principes d'équité et de solidarité.

³¹⁸ B. PALIER, *Gouverner la sécurité sociale*, Paris, Presses universitaires de France, 2002, p. 345.

³¹⁹ Pour rappel, environ 50 milliards d'euros avec une légère variation entre 2018 et 2019. Nous n'envisageons que la gestion globale des travailleurs salariés.

BIBLIOGRAPHIE

LÉGISLATION

I. Actes normatifs

Constitution

Const., art. 10, 11, 139 et 172.

Normes législatives

Arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, *M.B.*, 30 décembre 1944.

Loi du 5 décembre 1968 sur les conventions collectives de travail et les commissions paritaires, *M.B.*, 15 janvier 1969.

Loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, *M.B.*, 25 juillet 1969.

Loi du 29 juin 1981 établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés, *M.B.*, 2 juillet 1981.

Loi du 27 décembre 1984 portant des dispositions fiscales, *M.B.*, 29 décembre 1984.

Loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, *M.B.*, 7 janvier 1989.

Loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne, *M.B.*, 1^{er} août 1996.

Loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des dispositions diverses, *M.B.*, 1^{er} avril 1999.

Loi du 20 décembre 1999 visant à octroyer un bonus à l'emploi sous la forme d'une réduction des cotisations personnelles de sécurité sociale aux travailleurs salariés ayant un bas salaire, à certains travailleurs qui ont été victimes d'une restructuration et aux sportifs rémunérés, *M.B.*, 26 janvier 2000.

Loi-programme (I) du 24 décembre 2002, *M.B.*, 31 décembre 2002.

Loi du 28 avril 2003 relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages complémentaires en matières de sécurité sociale, *M.B.*, 15 mai 2003

Loi-programme (I) du 22 décembre 2003, *M.B.*, 31 décembre 2003.

Loi-programme du 27 décembre 2004, *M.B.*, 31 décembre 2004.

Loi spéciale du 6 janvier 2014 relative à la Sixième Réforme de l'État, *M.B.*, 31 janvier 2014

Décret de la Communauté germanophone du 15 décembre 2015 modifiant différents décrets en vue de l'exercice, par la Communauté germanophone, de certaines compétences de la Région wallonne en matière d'emploi et de patrimoine, *M.B.*, 30 décembre 2015.

Loi du 26 décembre 2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat, *M.B.*, 30 décembre 2015.

Loi du 16 mai 2016 portant des dispositions diverses en matière sociale, *M.B.*, 23 mai 2016.

Loi du 30 mars 2018 concernant l'instauration d'une allocation de mobilité, *M.B.*, 7 mai 2018.

Loi du 17 mars 2019 concernant l'instauration d'un budget mobilité, *M.B.*, 29 mars 2019.

Loi du 18 juillet 2021 portant des mesures de soutien temporaires en raison de la pandémie du COVID-19 (1), *M.B.*, 29 juillet 2021.

Loi du 25 novembre 2021 organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité, *M.B.*, 3 décembre 2021.

Loi du 12 décembre 2021 exécutant l'accord social dans le cadre des négociations interprofessionnelles pour la période 2021-2022, *M.B.*, 31 décembre 2021.

Loi-programme du 27 décembre 2021, *M.B.*, 31 décembre 2021.

Normes réglementaires

Arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, *M.B.*, 5 décembre 1969.

Arrêté royal du 13 octobre 1981 modifiant l'arrêté royal du 12 août 1981 accordant des primes de réadaptation et des primes d'adaptation aux employeurs assujettis pour la première fois à la sécurité sociale des travailleurs au cours de l'année 1981 ou de l'année 1982, *M.B.*, 27 novembre 1981.

Arrêté royal du 11 décembre 1987 modifiant l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, *M.B.*, 30 décembre 1987.

Arrêté royal du 20 décembre 1996 portant des mesures en vue de l'instauration d'une cotisation de solidarité pour l'utilisation d'un véhicule de société pour les déplacements du domicile au lieu du travail, en application de l'article 3, § 1, 4° de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne, *M.B.*, 31 décembre 1996.

Arrêté royal du 5 octobre 1999 modifiant, en ce qui concerne les avantages octroyés sous la forme d'options sur actions, l'article 19 de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, *M.B.*, 28 octobre 1999.

Arrêté royal du 17 janvier 2000 pris en exécution de l'article 2 de la loi du 20 décembre 1999 visant à octroyer une réduction des cotisations personnelles de sécurité sociale aux travailleurs salariés ayant un bas salaire, à certains travailleurs victimes d'une restructuration et aux sportifs rémunérés, *M.B.*, 28 janvier 2000.

Arrêté royal du 16 mai 2003 pris en exécution du Chapitre 7 du Titre IV de la loi-programme du 24 décembre 2002 (I), visant à harmoniser et à simplifier les régimes de réductions de cotisations de sécurité sociale, *M.B.*, 6 juin 2003.

Arrêté royal du 14 avril 2009 insérant un article 19quater dans l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, *M.B.*, 20 mai 2009.

Arrêté royal du 26 janvier 2016 modifiant l'arrêté royal du 16 mai 2003 pris en exécution du Chapitre 7 du Titre IV de la loi-programme du 24 décembre 2002 (I), visant à harmoniser et à simplifier les régimes de réductions de cotisations de sécurité sociale, en vue d'étendre la réduction groupes cible premiers engagements, *M.B.*, 2 février 2016

Arrêté royal du 31 janvier 2017 modifiant l'arrêté royal du 16 mai 2003 pris en exécution du Chapitre 7 du Titre IV de la loi-programme du 24 décembre 2002 (I), visant à harmoniser et à simplifier les régimes de réductions de cotisations de sécurité sociale, en vue de l'harmonisation et de l'augmentation des montants de la réduction groupes-cibles lors de l'engagement d'un troisième à un sixième travailleur, *M.B.*, 7 février 2017

Arrêté du Gouvernement flamand du 17 février 2017 portant octroi d'allocations de primes à l'embauche de demandeurs d'emploi de longue durée, *M.B.*, 10 mars 2022.

Arrêté du Gouvernement flamand du 26 octobre 2018 portant exécution de diverses dispositions du décret du 4 mars 2016 relatif à la politique flamande des groupes cibles, *M.B.*, 25 janvier 2019.

Arrêté royal du 11 mai 2021 fixant le montant minimal de la rémunération dont il faut bénéficier pour être considéré comme sportif rémunéré, *M.B.*, 28 mai 2021.

Arrêté royal du 21 juillet 2021 modifiant l'article 19quinquies de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, *M.B.*, 29 juillet 2021.

Arrêté du Gouvernement flamand du 14 janvier 2022 modifiant l'article 6 de l'arrêté royal du 16 mai 2003 pris en exécution du Chapitre 7 du Titre IV de la loi-programme du 24 décembre 2002 (I), visant à harmoniser et à simplifier les régimes de réductions de cotisations de sécurité sociale, *M.B.*, 10 mars 2022.

Arrêté royal du 27 janvier 2022 portant modifications de l'arrêté royal du 16 mai 2003 pris en exécution du chapitre 7 du Titre IV de la loi-programme du 24 décembre 2002 (I), visant à harmoniser et à simplifier les régimes de réductions de cotisations de sécurité sociale, *M.B.*, 10 février 2022.

Arrêté royal du 14 février 2022 modifiant diverses dispositions relatives aux sportifs rémunérés, *M.B.*, 18 février 2022.

Conventions collectives de travail

Convention collective de travail du 7 juin 2006, conclue au sein de la Commission paritaire nationale des sports, relative au pécule de vacances du footballeur rémunéré, rendue obligatoire par l'arrêté royal du 10 novembre 2006, *M.B.*, 10 janvier 2007.

Convention collective de travail n°98 du 20 février 2009 concernant les écochèques, rendue obligatoire par l'arrêté royal du 28 juin 2009, *M.B.*, 13 juillet 2009.

Convention collective de travail n°98/9 du 21 décembre 2021 modifiant la convention collective de travail n° 98 du 20 février 2009 concernant les éco-chèques, rendue obligatoire par l'arrêté royal du 15 mars 2022, *M.B.*, 5 mai 2022.

Convention collective de travail n°43 relative à la garantie d'un revenu minimum mensuel moyen telle que modifiée par divers conventions collectives de travail et pour la dernière fois par la convention collective du travail du 43/16 du 9 mars 2022 rendue obligatoire par l'arrêté royal du 29 juillet 1988, *M.B.*, 26 août 1988.

II. Travaux préparatoires

Communication de la Commission au Conseil européen. Un plan européen pour la relance économique, COM (2008) 800 final, 26 novembre 2008.

Rapport au Régent précédant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944, *M.B.*, 30 décembre 1944, p. 1730.

Projet de loi établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés, exposé des motifs, *Doc.*, Sén., 1979-1980, n° 508/1, p. 1.

Projet de loi portant des dispositions fiscales diverses, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 1984-1985, n°1010/1, p. 12

Proposition de loi visant à permettre l'utilisation des chèques-repas pour l'achat de biens non alimentaires, développements, *Doc.*, Ch., 1990-1991, n°1395/1.

Projet de loi relatif au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des dispositions diverses, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 1998-1999, n°1912/1, p. 7.

Projet de loi-programme, première partie, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2002-2003, n°50-2124/001 et 2125/001, p. 167.

Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2004-2005, n°51-1437/001, p. 17.

Proposition de loi portant modification du Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne les titres-repas et les écochèques, développements, *Doc.*, Sén., 2012-2013, n°5-2182/1

Proposition de loi spéciale relative à la Sixième Réforme de l'État, *Doc.*, Sén., 2012-2013, n°5-2232/1, p. 116

Projet de loi modifiant la section 3 du chapitre 7 du titre IV de la loi-programme du 24 décembre 2002, résumé, *Doc.*, Ch., 2012-2013, n°2989/001, p. 3.

Projet de loi modifiant la section 3 du chapitre 7 du titre IV de la loi-programme du 24 décembre 2002, rapport, *Doc.*, Ch., 2012-2013, n°2989/003, p. 3 et 11.

Proposition de loi visant à adapter le système des titres-repas, développements, *Doc.*, Ch., 2013-2014, n°53-3282/001

Projet de loi relatif aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat, *Doc.*, Ch., 2015-2016, n°54-1520/001, p. 6 et 7.

Proposition de loi relative au remplacement des écochèques par une indemnité nette, amendement, *Doc.*, Ch., 2016-2017, n°54-2287/002

Projet de loi concernant l'instauration d'une allocation de mobilité, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2017-2018, n°54-2838/001, p.4.

Projet de loi concernant l'instauration une allocation de mobilité, Rapport de la première lecture, *Doc.* Ch., 2017-2018, n°54-2838/003, p. 24.

Proposition de loi remplaçant les titres-repas et les écochèques par une indemnité nette, développements, *Doc.*, Ch., 2019-2020, n°55-0684/001.

Proposition de loi abrogeant diverses dispositions relatives aux cotisations sociales et aux impôts sur les revenus des sportifs rémunérés, *Doc.*, Ch., 2019-2020, n°55-0764/001

Proposition de loi relative aux cotisations sociales dues sur le salaire des sportifs rémunérés et instaurant une cotisation spéciale sur les montants des transferts, *Doc.*, Ch., 2019-2020, n°55-0837/001

Proposition de loi modifiant diverses dispositions relatives aux cotisations sociales et aux impôts sur les revenus des sportifs rémunérés, *Doc.*, Ch., 2019-2020, n°55-1151/001

Projet de loi organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2020-2021, n°55-2170/001, p. 24.

Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2021-2022, n°55-2349/001, p. 117.

Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 20 décembre 1996 portant des mesures en vue de l'instauration d'une cotisation de solidarité pour l'utilisation d'un véhicule de société pour les déplacements du domicile au lieu du travail, en application de l'article 3, § 1, 4° de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne, *M.B.*, 31 décembre 1996.

C.E., avis n°69.627/1 du 27 juin 2021 précédant l'arrêté royal modifiant l'article 19quinquies de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, points 7.3 et 7.4.

C.E., avis n°45.913/1 du 3 février 2009 précédant l'arrêté royal insérant un article 19quater dans l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs.

Proposition de résolution relative à la réforme des avantages fiscaux et sociaux dont bénéficient les sportifs, *Doc.*, Ch., 2021-2022, n°55-2378/001.

Réponse donnée à la question n° 270 de M. Perdieu du 12 mai 1989, *Q.R.*, Ch., 1988-1989, n°888921521, p. 5385.

Réponse donnée le 17 mars 1997 à la question n°382 de P. Roose, *Q.R.*, Ch., 1996-1997, n°74, p.10010.

Réponse donnée le 8 novembre 1999 à la question n°10 de J. Ansoms, *Q.R.*, Ch., 1999-2000, n°50/005, p.501.

Vote de l'ordre du jour déposé en conclusion de l'interpellation de J. De Roo, discussion générale, *Ann. parl.*, Ch., 1990-1991, séance du 6 février 1991, p. 1997.

JURISPRUDENCE

C.C., 27 janvier 1993, n°6/93.

C.C., 17 septembre 2009, n°145/2009.

C.C., 27 novembre 2014, n°172/2014.

C.C., 23 janvier 2020, n°11/2020.

C.C., 23 avril 2020, n°53/2020.

C.C., 7 octobre 2021, n° 128/2021.

Cass., 20 avril 1977, *R.D.S.*, 1977, p. 350.

Cass., 4 janvier 1993, *J.T.T.*, 1993, p. 328.

Cass. (3^e ch.), 25 novembre 1996, *J.T.T.*, 1997, p. 25.

Cass. (1^{re} ch.), 16 janvier 2003, *Pas.*, 2003, p. 154.

Cass. (3^e ch.), 20 octobre 2008, *J.T.T.*, 2009, p. 297.

C. trav. Gand, div. Bruges (8^e ch.), 15 mars 1985, *J.T.T.*, 1986, p. 168.

C. trav. Mons (3^e ch.), 19 décembre 1985, *J.T.T.*, 1986, p. 451.

C. trav. Bruxelles (4^e ch.), 13 avril 1988, *J.T.T.*, 1989, p. 441.

C. trav. Liège (4^e ch.), 26 novembre 1990, *J.T.T.*, 1991, p. 334.

C. trav. Bruxelles (4^e ch.), 31 mars 1993, *J.T.T.*, 1993, p. 393

C. trav. Liège (14^e ch.), 17 mai 1993, *J.T.T.*, 1993, p. 439

C. trav. (1^{re} ch.), 10 juin 1993, *Bull. ass.*, 1994, p. 235

C. trav. Bruxelles (5^e ch.), 7 mars 1994, *J.T.T.*, 1997, p. 38

C. trav. Liège (15^e ch.), 11 mars 1999, *Chron. D.S.*, 2000, p. 82

Trib. trav. Anvers (5^e ch.), 9 décembre 1985, *J.T.T.*, 1986, p. 170

Trib. trav. Liège (4^e ch.), 30 janvier 1992, *Bull. ass.*, 1992, p. 683.

Trib. trav. Hainaut, div. Charleroi, 20 février 1996, R.G. 116180A, disponible sur www.juportal.be

DOCTRINE

I. Ouvrages

ARISTOTE, *Éthique à Nicomaque*, Paris, Librairie générale française, 1992.

BEC, C., *La Sécurité sociale. Une institution de la démocratie*, Paris, Gallimard, 2014.

BEHRENDT, C. et VRANCKEN, M., *Principes de droit constitutionnel belge*, Bruxelles, La Charte, 2019.

BERCKMANS, D. et PAIRON, B., *Le régime fiscal et social des voitures de société en Belgique*, Waterloo, Wolters Kluwer, 2017.

COIBION, M. et FOURNEAU, L., *Les réductions groupes-cibles*, Liège, Wolters Kluwer, 2019.

DELRUELLE, E., *Philosophie de l'État social. Civilité et dissensus au XXI^e siècle*, Paris, Kimé, 2020.

DE VOS, M. et KONINGS, J., *D'une sécurité de l'emploi vers une sécurité du travail sur le marché du travail belge. Idées en faveur d'un New Deal pour le travail en Belgique*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2007.

FRIOT, B., *Émanciper le travail. Entretiens avec Patrick Zech*, Paris, La dispute, 2014.

FRIOT, B., *L'enjeu du salaire*, Paris, La dispute, 2012.

FUNCK, J-F. et MARKEY, L., *Droit de la sécurité sociale*, Droit actuel, Bruxelles, Larcier, 2014.

MORSA, M., *La rémunération en droit de la sécurité sociale. Des indemnités diverses à l'allocation de mobilité*, Bruxelles, Larcier, 2020

MORSA, M., *La notion de rémunération: aspects du droit de la sécurité sociale et du droit fiscal*, Droit social, Bruxelles, Larcier, 2012.

PALIER, B., *Gouverner la sécurité sociale*, Paris, Presses universitaires de France, 2002.

WELLEMANS, N., *Les rémunérations alternatives: Comment doper (le salaire de) vos travailleurs ?*, Limal, Anthémis, 2020.

II. Articles de revue

ALBANESE, A. et COCKX, B., « Les allégements permanents des charges salariales pour travailleurs âgés. Un instrument efficace pour maintenir l'emploi et retarder la prépension ? », *R.B.S.S.*, 2016, p. 353 à 373.

BONOLI, G. et PALIER, B., « Entre Bismarck et Beveridge. « Crises » de la sécurité sociale et politique(s) », *Revue française de science politique*, 1995, p. 668 à 699.

- CANTILLON, B., « Le pouvoir redistributeur de la sécurité sociale : constats, un demi-siècle plus tard », *R.B.S.S.*, 2014, p. 521 à 539.
- CLAES, T., « La prépension conventionnelle (1974-2012) », *Courrier hebdomadaire du C.R.I.S.P.*, 2012, p. 5 à 94.
- DEJEMEPPE, M. et VAN DER LINDEN, B., « Réduction des cotisations patronales : tout miser sur les bas salaires ! », *Regards économiques*, Octobre 2015, p. 1 à 15.
- DELMARCELLE, C., « Stock-options – Comparaison et aspects pratiques (Partie I) », *Orientations*, octobre 2009, p. 1 à 16.
- DE SCHOUTHEETE et MALHERBE, P., « Le nouveau régime tributaire des plans d'options sur actions », *J.T.T.*, 2000, p. 433 à 444.
- DETIENNE, Q., « La délimitation du champ des activités exclusivement sociales dans la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne : essai de clarification », *R.D.S.*, 2017, p. 331 à 364.
- DISPERSYN, M., « Les titres-repas. Observations sur l'arrêté royal du 11 décembre 1987. », *J.T.T.*, 1988, p. 121 à 127.
- DRIESSE, T., « Nouveautés concernant le statut social des sportifs rémunérés : l'occasion de faire le point en la matière ! », *Ors.*, 2022, p. 16 à 23.
- DUMONT, D., « La sécurité sociale et la Sixième réforme de l'État : rétroactes et mise en perspective générale », *R.B.S.S.*, 2015, p. 175 à 226.
- JOUSTEN, A., « Financement : dépasser la logique budgétaire de court terme », *R.B.S.S.*, 2019, p. 319 à 331.
- LACHAUD, C. et ROCHAIX, L., « Équité dans le financement et la prestation de soins de santé en Europe », *Revue d'économie financière (Cairn)*, 1995, p. 367 à 393.
- MARISCAL, B., « Cotisation de solidarité de 33% sur les voitures de société », *Comptabilité et fiscalité pratiques*, février 1997, p. 65 à 67.
- PALSTERMAN, P., « Les aspects sociaux de l'accord de réformes institutionnelles du 11 octobre 2011 », *Courrier hebdomadaire du C.R.I.S.P.*, 2012, p. 5 à 54.
- PRIEM, C. et VERHAEGEN, E., « Hervorming van het fiscaal en sociaal statuut van betaalde sportbeoefenaars », *Soc. Weg.*, 2022, n°6, p. 4 à 9.
- RENNOIR, M. et TOJEROW, I., « Orientation des politiques régionales de l'emploi après la 6^{ème} réforme de l'Etat », *Dynamiques régionales*, 2018, p. 97 à 117.
- ROCHAIX, L. et TUBEUF, S., « Mesures de l'équité en santé », *Revue économique (Cairn)*, 2009, p. 325 à 344.
- SIMAR, L. et KAISER, V., « Les politiques d'emploi en Wallonie après la sixième réforme de l'État », *Dynamiques régionales*, 2015, p. 37 à 48.
- SMEESTERS, B., « L'assujettissement des chèques-repas et chèques-cadeaux à la sécurité sociale », *J.T.T.*, 1994, p. 366.

VAN BRAECKEL C., « Utilisation d'une voiture de société à des fins privées – cotisation CO2 et avantage de toute nature : montants pour 2022 », *Indic. soc.*, février 2022, p. 6 à 7.

VANDERSTEENE, G. et VERHAEGEN, E., « La réduction structurelle », *Indic. soc.*, février 2022, p. 8 à 11.

VLEMINCKX, K., « L'évolution (la révolution) de la sécurité sociale : de 1944 à aujourd'hui », *R.B.S.S.*, 2019, p. 393 à 421.

III. Contributions à un ouvrage collectif

CANTILLON, B., « De zesde staats hervorming: Quo vadis sociale zekerheid? », *België, quo vadis? Waarheen na de zesde staats hervorming.*, CANTILLON, B., POPELIER, P., SINARDET, D. et VELAERS, J., Antwerpen, Interstentia, 2012, p. 345 à 369.

CLESSE, J., « Quelques réflexions sur les rémunérations alternatives », *De taal is gans het recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2018, p. 4 à 17.

ERMANS, T., HOOFTMAN, N. et MAY, X., « Les voitures de société : diagnostics et enjeux d'un régime fiscal », *Voitures de société et mobilité durable. Diagnostics et enjeux*, J. VAESEN (dir.), Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2019, p. 17 à 60.

IV. Recherches scientifiques et rapports (Internet)

ANTWERP MANAGEMENT SCHOOL, OFFICE NATIONAL DE SÉCURITÉ SOCIALE et SD WORX, « Extrapolation des montants des différentes formes alternatives de rémunération, identifiées dans l'étude précédente (2017), à l'ensemble de la population des travailleurs salariés assujettis à la sécurité sociale belge dans le secteur privé », disponible sur <https://socialsecurity.belgium.be/fr/publications/sd-worx-etude-remun>, 3 juillet 2019.

BUREAU FÉDÉRAL DU PLAN (M. LOPEZ NOVELLA), « Analyse des effets de la mesure premiers engagements sur la survie des jeunes entreprises qui emploient des salariés » disponible sur <https://www.plan.be/publications/publication.php?lang=fr>, février 2021.

CABUS, S., COCKX, B. et DESIERE, S., « Evaluatie van het Vlaamse doelgroepenbeleid » disponible sur <https://www.vlaanderen.be/publicaties/evaluatie-van-het-vlaamse-doelgroepenbeleid>, 2020.

CASTAIGNE, M., CORNELIS, E., DE WITTE, A., PAULY, X. et RAMAEKERS, R. « Professional mobility and company car ownership "PROMOCO" » disponible sur https://www.belspo.be/belspo/ssd/science/Reports/PROMOCO%20-%20FinalRep_DEF.pdf, 2009.

CO₂Logic, « Evaluation de l'impact climatique associé à l'utilisation d'éco-chèques en Belgique. Executive summary » disponible sur <https://www.viabelgium.be/les-principaux-produits/eco-cheque/index.html>, 30 avril 2019.

COMITÉ DE GESTION DE LA SÉCURITÉ SOCIALE, « Soixante troisième Rapport au Gouvernement. Actualisation du budget 2019 et du budget 2020. Estimation des recettes et des dépenses », 11 mars 2020.

COMMISSION EUROPÉENNE, « Les options d'achat d'actions des salariés. Le cadre juridique et administratif relatif aux options d'achat d'actions des salariés dans l'UE : Rapport final du groupe d'experts » disponible sur <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/2150/attachments/1/translations/fr/renditions/native>, juin 2003.

CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES, « La politique fiscale et l'environnement » disponible sur <https://www.conseilsuperieurdesfinances.be/fr/publications>, septembre 2009.

CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES, « Avis relatif au régime fiscal des stock-options » disponible sur <https://www.conseilsuperieurdesfinances.be/fr/publications>, février 2013.

COURBE, P., « Voitures de société. Oser la réforme ! » disponible sur <https://www.iew-test.be/wp-content/uploads/2012/01/voituressociete.pdf>, décembre 2011.

COUR DES COMPTES, « Premiers engagements. Réduction groupe cible pour les cotisations patronales à l'ONSS » disponible sur <https://www.ccrek.be/FR/Publications.html>, janvier 2021.

COUR DES COMPTES, « Malades de longue durée. Mesures de réintégration sur le marché du travail » disponible sur <https://www.ccrek.be/FR/Publications.html>, décembre 2021.

DELANOTE, M., « Note de vision générale concernant la réforme fiscale plus large », disponible sur https://finances.belgium.be/fr/statistiques_et_analyses/analyses/publications, juin 2022.

DELOITTE et PRO LEAGUE, « Etude sur l'impact socio-économique de la Pro League sur l'économie belge » disponible sur <https://www2.deloitte.com/be/en/pages/technology-media-and-telecommunications/articles/deloitte-pro-league.html>, juin 2021.

FONDS MONÉTAIRE INTERNATIONAL., « Belgium: IMF commentary on the general vision note on the broader tax reform » disponible sur https://finances.belgium.be/fr/statistiques_et_analyses/analyses/publications, 5 juillet 2022.

FRAKER, T., « The effects of food stamps on food consumption : a review of the literature », U.S. Dept. of Agriculture, Food and Nutrition Center, Office of Analysis and Evaluation, disponible sur <https://naldc.nal.usda.gov/catalog/56196>, 1990.

HAMERMESH, D., « Do labor costs affect companies' demand for labor? », *IZA World of Labor*, disponible sur <https://wol.iza.org/articles/do-labor-costs-affect-companies-demand-for-labor>, février 2021.

IDEACONSULT (D. VAAALSAMIS, J-F. ROMAINVILLE et M. GERARD), « Impact macro-économique des chèques-repas. Rapport final » disponible sur <http://www.viabelgium.be/titre-repas/index.html>, septembre 2013.

INSTITUT POUR L'ÉGALITE DES FEMMES ET DES HOMMES et SPF EMPLOI, TRAVAIL et CONCERTATION SOCIALE, « L'écart salarial entre les femmes et les hommes en Belgique. Rapport 2021 » disponible sur <https://igvm-iefh.belgium.be/fr/publications>.

KRUSE, D., « Does employee ownership improve performance? », *IZA World of Labor*, mai 2022, disponible sur <https://wol.iza.org/articles/does-employee-ownership-improve-performance/long>.

ONEM., « Rapport annuel 2021. Volume 2 : indicateurs du marché du travail et de l'évolution des allocations », disponible sur <https://www.onem.be/fr/documentation/publications/rapports-annuels>.

ONSS, « Instructions administratives 2022 » disponible sur <https://www.socialsecurity.be/employer/instructions/dmfa/fr>

ONSS, « Rapport annuel 2020. Partie Activités principales - Financement des institutions de sécurité sociale » disponible sur <https://www.onssrapportannuel.be/2020/fr/activites-principales/financer/index.html>.

ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, « Live longer, work longer » disponible sur <https://www.oecd.org/employment/livelongerworklonger.htm>, 2006.

ROLAND BERGER (G. TONDREAU), « Les avantages du système des écochèques par rapport à un montant net équivalent. Analyse d'impact pour les pouvoirs publics » disponible sur <https://www.viabelgium.be/les-principaux-produits/eco-cheque/index.html>, février 2017.

SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL FINANCES (J-B. TRAVERSA et C. VALENDUC), « Les avantages extra-salariaux et les modalités d'imposition particulière des salaires » disponible sur <https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet/document/64baaf4b-95c3-4e45-a460-14a1f729011b>, décembre 2020.

STATBEL, « Enquête sur le budget des ménages 2018 », disponible sur <https://statbel.fgov.be/fr/themes/menages/budget-des-menages#figures>.

VAN PETEGHEM, V., (VICE-PREMIER MINISTRE ET MINISTRE DES FINANCES), « Épure pour une vaste réforme fiscale », juillet 2022, disponible sur <https://vanpeteghem.belgium.be/fr/le-ministre-van-peteghem-propose-une-r%C3%A9duction-vigoureuse-des-charges-sur-le-travail-avec-son-%C3%A9pure>

V. Articles de presse

ACERTA, Communiqué de presse du 21 février 2022 disponible sur <https://www.acerta.be/fr/a-propos-dacerta/dans-la-presse/trois-fois-plus-de-travailleurs-optent-pour-le-budget-mobilite-par-rapport-a-2020>.

BAERT, S., « Un footballeur paie moins de cotisations sociales qu'une infirmière. Cela doit cesser », *La Libre*, 30 novembre 2019, disponible sur <https://www.lalibre.be/debats/opinions/2019/11/30/un-footballeur-paie-moins-de-cotisations-sociales-quune-infirmiere-cela-doit-cesser-VHGIRBNEABF7XMEQTBZPVL7M2I/>.

BOURTON, W., « Edouard Delruelle: ‘Le foot de haut niveau est un reflet de notre société’ », *Le Soir*, 13 octobre 2018, disponible sur <https://www.lesoir.be/184285/article/2018-10-13/edouard-delruelle-le-foot-de-haut-niveau-est-un-reflet-de-notre-societe>.

COPPI, D., « Polémique sur la future réforme fiscale », *Le Soir*, 10 mai 2022, disponible sur <https://www.lesoir.be/441391/article/2022-05-10/polemique-sur-la-future-reforme-fiscale>.

DOS SANTOS, G., « Réforme fiscale: “La fin des chèques-repas? Supprimons les cotisations, alors !” », *La DH Les Sports +*, disponible sur <https://www.dhnet.be/actu/belgique/2022/07/07/reforme-fiscale-la-fin-des-cheques-repas-supprimons-les-cotisations-alors-QMEJ7PEHVJEKBBNH72DDV6TS2M/>, 7 juillet 2022.

GUILLAUME, T., « Le budget mobilité est peu attractif pour les salaires les plus élevés », *La Libre Belgique*, 29 juillet 2022, p. 7.

THIJSKENS, D., « De Block wil RSZ-korting van voetballers aanpakken », *De Standaard*, 11 octobre 2018, disponible sur https://www.standaard.be/cnt/dmf20181011_03828037.

ANNEXES

Annexe 1 : Tableau des recettes ONSS – Gestion globale des travailleurs salariés

	RSZ bijdragen cotisations ONSS		Staats tussenkomst Etat		Tota(a)l	
1995	24.021		6.718		30.739	
1996	24.194	0,7%	7.238	7,7%	31.433	2,3%
1997	25.632	5,9%	7.511	3,8%	33.143	5,4%
1998	26.921	5,0%	7.635	1,7%	34.556	4,3%
1999	28.037	4,1%	8.453	10,7%	36.490	5,6%
2000	29.351	4,7%	8.577	1,5%	37.928	3,9%
2001	30.466	3,8%	8.577	0,0%	39.043	2,9%
2002	31.952	4,9%	9.546	11,3%	41.498	6,3%
2003	32.295	1,1%	9.954	4,3%	42.249	1,8%
2004	33.095	2,5%	11.744	18,0%	44.839	6,1%
2005	34.060	2,9%	11.952	1,8%	46.012	2,6%
2006	34.890	2,4%	13.855	15,9%	48.745	5,9%
2007	36.868	5,7%	13.853	0,0%	50.721	4,1%
2008	39.071	6,0%	14.679	6,0%	53.750	6,0%
2009	39.694	1,6%	15.519	5,7%	55.213	2,7%
2010	40.412	1,8%	18.774	21,0%	59.186	7,2%
2011	42.137	4,3%	19.775	5,3%	61.912	4,6%
2012	44.169	4,8%	21.059	6,5%	65.228	5,4%
2013	44.809	1,4%	22.671	7,7%	67.480	3,5%
2014	45.269	1,0%	23.915	5,5%	69.184	2,5%
2015	46.836	3,5%	11.915	-50,2%	58.751	-15,1%
2016	47.063	0,5%	12.841	7,8%	59.904	2,0%
2017	47.609	1,2%	16.351	27,3%	63.960	6,8%
2018	48.861	2,6%	16.713	2,2%	65.574	2,5%
2019	50.168	2,7%	18.648	11,6%	68.816	4,9%
2020	49.286	-1,8%	27.152	45,6%	76.438	11,1%
2021	52.088	5,7%	25.269	-6,9%	77.357	1,2%
		3,04%		7,08%		4,32%

Source : Département financier ONSS, réponse reçue par de Daniel Braibant le 20/06/2022 par courriel.

Annexe 2 : Taux de cotisations sociales ordinaires – premier trimestre 2022

LES COTISATIONS SOCIALES POUR LE PREMIER TRIMESTRE 2022

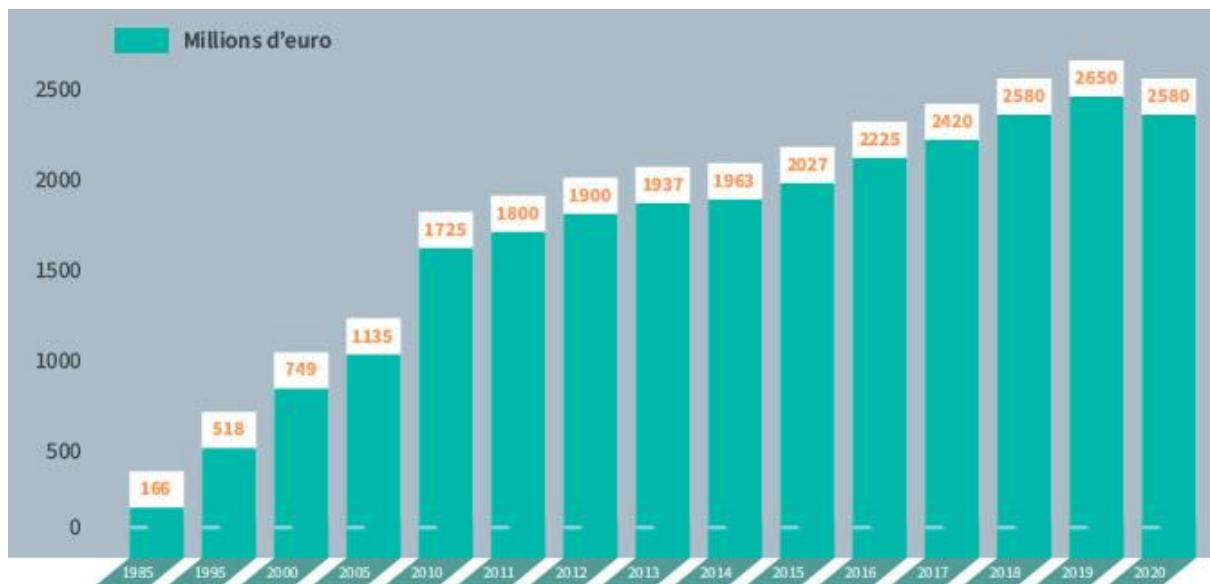
Régimes	Ouvriers			Employés		
	en % de la rémunération brute à 108%			en % de la rémunération brute à 100%		
	travailleur	employeur (1)	total	travailleur	employeur	total
Cotisation de base						
Pensions	7,50	8,86	16,36	7,50	8,86	16,36
Maladie-Invalidité						
Soins de santé	3,55	3,80	7,35	3,55	3,80	7,35
Indemnités	1,15	2,35	3,50	1,15	2,35	3,50
Chômage	0,87	1,46	2,33	0,87	1,46	2,33
Accidents du travail		0,30	0,30		0,30	0,30
Maladies professionnelles		1,00	1,00		1,00	1,00
Allocations familiales		7,00	7,00		7,00	7,00
Congé-éducation payé		0,05	0,05		0,05	0,05
Plan d'accompagnement		0,05	0,05		0,05	0,05
Accueil des enfants		0,05	0,05		0,05	0,05
Opération tax shift 2016		-5,04	-5,04		-5,04	-5,04
	13,07	19,88	32,95	13,07	19,88	32,95
Autres cotisations générales						
Vacances annuelles (2)		5,57	5,57			
Fonds amiante		0,01	0,01		0,01	0,01
Accidents du travail		0,02	0,02		0,02	0,02
Chômage (temporaire, âgés)		0,10	0,10		0,10	0,10
Modération salariale		5,12	5,12		5,12	5,12
Cotisation chômage						
(10 travailleurs ou plus)		1,60	1,60		1,60	1,60
<i>modération salariale</i>		0,09	0,09		0,09	0,09
Fermeture d'entreprises						
Missions classiques						
1 à 19 travailleurs		0,07	0,07		0,07	0,07
<i>modération salariale</i>		0,01	0,01		0,01	0,01
20 travailleurs ou plus		0,12	0,12		0,12	0,12
<i>modération salariale</i>		0,01	0,01		0,01	0,01
Chômage temporaire		0,09	0,09		0,09	0,09
<i>modération salariale</i>		0,01	0,01		0,01	0,01
Total général						
1 à 9 travailleurs	13,07	30,88	43,95	13,07	25,31	38,38
10 à 19 travailleurs	13,07	32,57	45,64	13,07	27,00	40,07
20 travailleurs ou plus	13,07	32,62	45,69	13,07	27,05	40,12

(1) Suite à la sixième réforme de l'Etat, une cotisation patronale de base a été introduite. Comme l'information est importante pour certaines applications, nous mentionnons toutefois les ventilations de taux historiques par secteur.

(2) Non compris la cotisation de 10,27% calculée sur les rémunérations brutes de l'année précédente à 108%, à payer au plus tard le 30 avril.

Source : FEB - https://www.feb.be/domaines-daction/securete-sociale/cotisations-de-securete-sociale2/cotisations-sociales--premier-trimestre-2022_2022-01-17/

Annexe 3 : Évolution des montants totaux de titres-repas en Belgique





Source : Vouchers Issuers Association (VIA) disponible sur <https://www.viabelgium.be/titre-repas/index.html>

Annexe 4 – Annexe à la CCT 98/9 : Liste de produits pouvant être acquis avec des éco-chèques

Annexe : Liste des produits et services pouvant être acquis avec des éco-chèques. En vigueur le 1^{er} janvier 2022 ©

PRODUITS ET SERVICES ECOLOGIQUES	
<p>Utilisation durable de l'eau et de l'énergie</p> <ul style="list-style-type: none"> Tous les produits et services destinés spécifiquement à économiser l'eau et l'énergie Tous les produits et services pour l'isolation (thermique et acoustique) des habitations Tous les produits qui fonctionnent exclusivement à l'énergie renouvelable ou qui permettent la production d'énergie renouvelable 	<p>Produits biologiques</p> <p><i>Agriculture biologique – Produits alimentaires</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Tous les produits qui disposent du logo de production biologique de l'UE Tous les produits avec le label Biogarantie Tous les produits achetés dans un magasin Biogarantie Tous les produits de la mer avec le label MSC <p><i>Produits cosmétiques, d'hygiène et de soins, d'entretien</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Tous les produits avec le label Ecogarantie Tous les produits avec le label COSMEBIO qui disposent d'un logo « bio »
<p>Appareils électriques peu énergivores</p> <ul style="list-style-type: none"> Les appareils de réfrigération à usage domestique des classes A, B, C ou D Les lave-vaisselle ménagers des classes A, B ou C Les lave-linge ménagers et lave-linge séchants ménagers de la classe A Les dispositifs d'affichage électronique, y compris les téléviseurs et écrans, des classes A, B, C, D ou E Les sources lumineuses des classes A, B, C ou D Tous les autres appareils électriques qui disposent du label énergétique européen des classes A+, A++ ou A+++ Les sources lumineuses mises sur le marché avant le 1^{er} septembre 2021 qui disposent uniquement du label énergétique européen des classes A+ ou A++ et qui peuvent être vendues jusqu'au 28 février 2023 	<p>Produits en bois et papier respectueux de l'environnement qui disposent des labels FSC ou PEFC</p>
<p>Produits et services qui disposent du label écologique européen</p>	

REMARQUE GÉNÉRALE : Pour chaque produit, la location, le placement, l'entretien, la réparation et les filtres peuvent aussi, le cas échéant, être payés avec des éco-chèques.

MOBILITÉ ET LOISIRS DURABLES	RÉUTILISATION, RECYCLAGE & PREVENTION DES DECHETS	CIRCUIT COURT
<p>Mobilité durable & respectueuse de l'environnement</p> <ul style="list-style-type: none"> Tous les vélos, speed-pedeles, trottinettes, steps, monoroues (monocycles), hoverboards, sans moteur ou avec moteur électrique, et tous les scooters électriques & accessoires Transports en commun (à l'exception des abonnements domicile – travail), autocar, ainsi que le transport de personnes partagé sans chauffeur Cours d'éco-conduite Tous les accessoires et abonnements pour les bornes de recharge des véhicules électriques 	<p>Achat de produits de seconde main</p> <ul style="list-style-type: none"> Tous les produits à l'exception des appareils pourvus de moteurs non électriques Tous les appareils électriques qui disposent du label énergétique européen tel que défini à la rubrique « appareils électriques peu énergivores » Tous les petits appareils électriques <p>Location de produits qui répondent aux mêmes conditions que l'achat de produits de seconde main</p>	<p>Produits agricoles et horticoles, vendus en circuit court par des titulaires de la licence « Recht van bij de boer » et « En direct de la ferme ». Les titulaires de ces licences sont reconnaissables aux logos suivants, agréés par le VLAM et par l'APAQ-W :</p> <div style="display: flex; justify-content: space-around;">   </div>
<p>Jardinage durable</p> <ul style="list-style-type: none"> Arbres et plantes Tous les produits qui sont spécifiquement destinés à l'entretien du jardin (à l'exception de la tourbe et des produits phytopharmaceutiques ne répondant pas aux Règlements européens applicables) Tous les outils de jardinage électriques (y compris leur(s) batterie(s)) ou non motorisés 	<p>Achat de produits destinés spécifiquement à la réutilisation ou au compostage</p>	<p>Abonnements et affiliations à un potager collectif</p>
<p>Ecotourisme</p> <ul style="list-style-type: none"> Toutes les infrastructures touristiques situées en Belgique qui disposent du label Clé verte 	<p>Achat de produits recyclés ou de produits composés de matériaux recyclés ou récupérés, compostables ou biodégradables</p>	
	<p>Réparations</p> <ul style="list-style-type: none"> Toutes les réparations de produits à l'exception des appareils pourvus de moteurs non électriques 	

© Conseil national du Travail

REMARQUE GÉNÉRALE : Pour chaque produit, la location, le placement, l'entretien, la réparation et les filtres peuvent aussi, le cas échéant, être payés avec des éco-chèques.

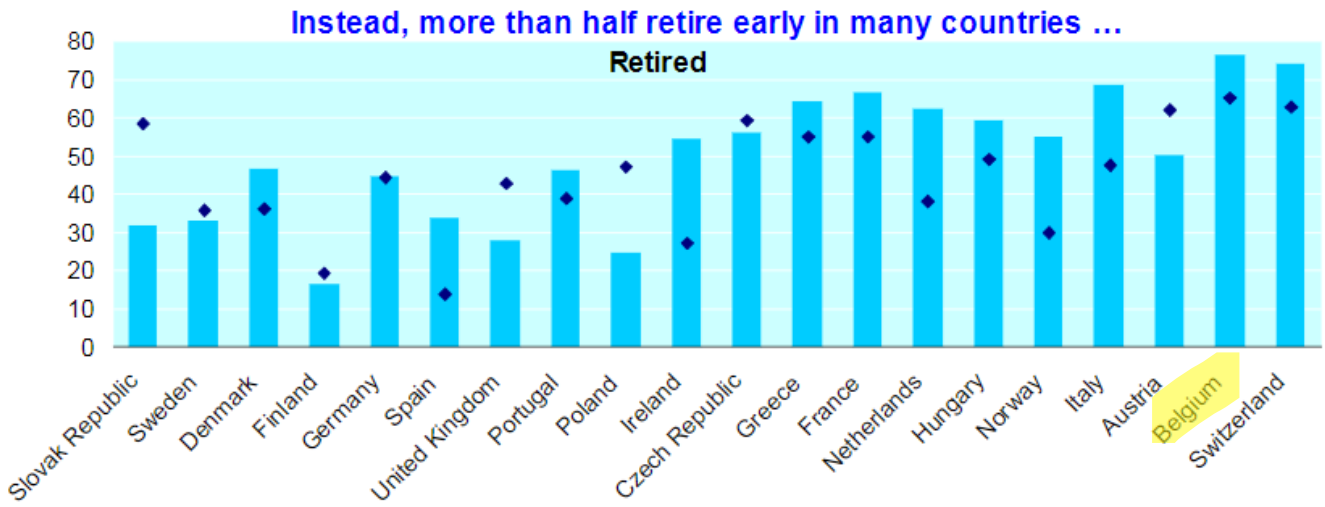
Annexe 5 : Statistiques des malades de longue durée

Tableau 2 - Nombre de travailleurs salariés et de chômeurs en invalidité au 31 décembre 2019, selon l'âge, le statut et le sexe					
Tranches d'âges	Ouvriers Hommes	Ouvriers Femmes	Employés Hommes	Employés Femmes	Total
< 20	5	1	0	0	6
20 - 24	375	347	88	268	1.078
25 - 29	2.025	2.630	614	2.370	7.639
30 - 34	4.917	6.279	1.264	5.570	18.030
35 - 39	8.344	9.928	2.286	8.848	29.406
40 - 44	12.409	14.099	3.262	11.557	41.327
45 - 49	18.083	20.417	4.291	14.843	57.634
50 - 54	26.751	27.444	6.015	19.795	80.005
55 - 59	37.295	34.096	8.743	24.083	104.217
60 - 64	28.907	25.667	7.793	17.888	80.255
> 64	346	275	84	202	907
Total	139.457	141.183	34.440	105.424	420.504

Source : INAMI - Service des indemnités - Direction finances et statistiques

Source : INAMI - <https://www.inami.fgov.be/fr/statistiques/indemnites/2019/Pages/statistiques-invalidite.aspx>.

Annexe 6 : Pension anticipée – comparaison européenne OCDE (données de 2004)



Source : OCDE - <https://www.oecd.org/employment/livelongerworklonger.htm>

Annexe 7 : Premiers engagements. Comparaison 2015 versus 2016

rang	système 2015			système 2016		
	1 ^{er}	5 x 1.550,00	4 x 1.050,00	4 x 450,00	solde (*)	
2 ^e	5 x 1.050,00	8 x 450,00	---	5 x 1.550,00	4 x 1.050,00	4 x 450,00
3 ^e	5 x 1.050,00	4 x 450,00	---	5 x 1.050,00	8 x 450,00	
4 ^e	5 x 1.000,00	4 x 400,00	---	5 x 1.050,00	4 x 450,00	
5 ^e	5 x 1.000,00	4 x 400,00	---	5 x 1.000,00	4 x 400,00	
6 ^e	---	---	---	5 x 1.000,00	4 x 400,00	

Source : instructions administratives 2015 disponibles sur <https://www.socialsecurity.be/employer/instructions/dmfa/fr/2015-4/intermediates#premiers-engagements>