



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 77.644/3
van 13 mei 2025

avis 77.644/3
du 13 mai 2025

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot wijziging van het
KB/WIB 92 met het oog op de
uitbreiding van het
toepassingsgebied van de
vrijstelling van de
bezoldigingen voor prestaties
in het kader van een flexi-job
naar de sector van de
zeeverij'

un projet d'arrêté royal
'modifiant l'AR/CIR 92 en
vue d'élargir le champ
d'application de l'exonération
des rémunérations pour des
prestations fournies dans le
cadre d'un flexi-job au secteur
de la pêche maritime'

Op 14 april 2025 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot wijziging van het KB/WIB 92 met het oog op de uitbreiding van het toepassingsgebied van de vrijstelling van de bezoldigingen voor prestaties in het kader van een flexi-job naar de sector van de zeevisserij’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 30 april 2025. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Elly VAN DE VELDE, staatsraden, Bruno PEETERS, assessor, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Lise VANDENHENDE, auditeur.

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

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 13 mei 2025.

*

Le 14 avril 2025, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté royal ‘modifiant l'AR/CIR 92 en vue d'élargir le champ d'application de l'exonération des rémunérations pour des prestations fournies dans le cadre d'un flexi-job au secteur de la pêche maritime’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 30 avril 2025. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Elly VAN DE VELDE, conseillers d'État, Bruno PEETERS, assesseur, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Lise VANDENHENDE, auditeur.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 13 mai 2025.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe de fiscale vrijstelling van bezoldigingen die worden betaald of toegekend in uitvoering van een flexi-jobarbeidsovereenkomst (artikel 38, § 1, eerste lid, 29°, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92)) ook van toepassing te maken op de bezoldigingen die worden betaald of toegekend aan werknemers die in het kader van een flexi-jobarbeidsovereenkomst actief zijn in de sector van de zeevisserij.

Het ontwerp brengt aldus de fiscale behandeling van flexi-jobs in de sector van de zeevisserij in overeenstemming met de eerdere uitbreiding van het toepassingsgebied van de flexi-jobregeling naar de sector van de zeevisserij voor het walpersoneel tewerkgesteld bij werkgevers die ressorteren onder de werkgeverscategorie 019 en voor het personeel van de pakhuizen tewerkgesteld bij werkgevers die ressorteren onder de werkgeverscategorie 086 bij artikel 2 van het koninklijk besluit van 31 januari 2025 ‘tot wijziging van het koninklijk besluit van 18 april 2024 tot uitvoering van artikel 2, §§ 1 en 2, van de wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, met betrekking tot het toepassingsgebied van de flexi-jobs’.

Daartoe wordt bij artikel 1 van het ontwerp artikel 19/2 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992’, dat verwijzingen bevat naar bepalingen die het toepassingsgebied van de flexi-jobregeling uitbreiden voor het sociale luik, vervangen.

Luidens artikel 2 van het ontwerp heeft het te nemen besluit uitwerking met ingang van 1 januari 2025 en is het van toepassing op de vanaf diezelfde datum betaalde of toegekende bezoldigingen.

RECHTSGROND

3. Blijkens de aanhef wordt voor het ontwerp rechtsgrond gezocht in artikel 38, § 5/1, eerste lid, van het WIB 92, luidens welke bepaling de Koning, bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad, de in artikel 38, § 1, eerste lid, 29°, bedoelde vrijstelling van belasting van toepassing kan maken op de bezoldigingen voor prestaties door werknemers die bij toepassing van artikel 2, § 1, zesde tot achtste lid, en § 2, van de wet van 16 november 2015 ‘houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken’ onder het toepassingsgebied van de in hoofdstuk 2 van diezelfde wet bedoelde flexi-jobregeling worden gebracht.

Met de aangevoerde rechtsgrond kan worden ingestemd.

Er dient daarbij te worden gewezen op de vervulling van de voorwaarde vervat in artikel 38, § 5/1, tweede lid, van het WIB 92, op grond waarvan het te nemen besluit binnen twaalf maanden na de datum van de bekendmaking ervan in het Belgisch Staatsblad bij wet moet worden bekrachtigd.

VORMVEREISTEN

4. Het te nemen besluit maakt in uitvoering van artikel 38, § 5/1, eerste lid, van het WIB 92 de fiscale vrijstelling van bezoldigingen die worden betaald of toegekend in uitvoering van een flexi-jobarbeidsovereenkomst (artikel 38, § 1, eerste lid, 29°, van het WIB 92) ook van toepassing op de bezoldigingen die worden betaald of toegekend aan werknemers die in het kader van een flexi-jobarbeidsovereenkomst actief zijn in de sector van de zeevisserij.

4.1. De afdeling Wetgeving van de Raad van State heeft reeds meermaals in haar adviezen erop gewezen dat de sectoren en ondernemingen die gebruik kunnen maken van het stelsel van flexi-jobs een economisch voordeel genieten dat moet worden beschouwd als staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU). Een dergelijke steunregeling moet overeenkomstig artikel 108, lid 3, VWEU in beginsel voorafgaandelijk worden aangemeld bij de Europese Commissie.¹

Dat de wetgever zich daarvan bewust was bij de invoering en uitbreiding van de flexi-jobregeling blijkt uit de vermelding in artikel 38 van de wet van 16 november 2015 dat de regeling toegepast wordt binnen de grenzen en met inachtneming van de voorwaarden vervat in verordening (EU) nr. 1407/2013,² die de algemene *de-minimis*regeling bevat, of van verordening (EU) nr. 1408/2013,³ die een specifieke *de-minimis*regeling voor de landbouwsector bevat, en de eventuele latere wijzigingen van deze verordeningen.⁴

4.2. Aan de gemachtigde werd gevraagd of het ontwerp overeenkomstig artikel 108, lid 3, VWEU werd aangemeld, dan wel of gebruik kan worden gemaakt van een vrijstellingsregeling. De gemachtigde antwoordde als volgt:

“Le projet d’arrêté royal modifiant l’AR/CIR 92 en vue d’élargir le champ d’application de l’exonération des rémunérations pour des prestations fournies dans le cadre d’un flexi-job au secteur de la pêche maritime, soumis à l’avis du Conseil d’État, vise à

¹ Adv.RvS 74.803/1-2-3-4 van 10 november 2023 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de programmawet van 22 december 2023, *Parl.St.* Kamer 2023-24, nr. 3697/1, 358; adv.RvS 77.355/16 van 21 januari 2025 over een ontwerp dat heeft geleid tot het koninklijk besluit van 31 januari 2025 ‘tot wijziging van het koninklijk besluit van 18 april 2024 tot uitvoering van artikel 2, §§ 1 en 2, van de wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, met betrekking tot het toepassingsgebied van de flexi-jobs’, opmerking 4.1.

² Verordening (EU) nr. 1407/2013 van de Commissie van 18 december 2013 ‘betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun’.

³ Verordening (EU) nr. 1408/2013 van de Commissie van 18 december 2013 ‘inzake de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun in de landbouwsector’.

⁴ Zie met name verordening (EU) 2023/2831 van de Commissie van 13 december 2023 ‘betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun’, die verordening (EU) nr. 1407/2013 vervangen heeft.

étendre au secteur de la pêche maritime le régime dit de 'flexi-job', en ce qui concerne son volet fiscal uniquement.

Le régime de 'flexi-job' comporte un volet social, lequel a fait l'objet d'une modification pour être appliqué au secteur de la pêche maritime par un arrêté royal du 31 janvier 2025 (*M.B.* 7 février 2025). Ce volet social implique le paiement d'une cotisation de sécurité sociale spéciale dans le chef de l'entreprise du secteur de la pêche maritime ayant recours au système de 'flexi-job', en lieu et place des cotisations de sécurité sociale du travailleur et de l'employeur.

Le volet fiscal, pour sa part, implique une fiscalité réduite pour le salaire perçu par le travailleur occupé via un 'flexi-job'. Le volet fiscal n'implique aucune modification de la fiscalité de l'entreprise du secteur de la pêche maritime ayant recours à ce système, sous quelque forme que ce soit (réduction d'impôt, dispense de versement de précompte professionnel, etc.).

Dès lors, il est difficilement concevable que les entreprises du secteur de la pêche maritime ayant recours au système de 'flexi-job' soient considérées comme obtenant un avantage pouvant constituer une aide d'État, en ce qui concerne l'aspect fiscal du mécanisme de 'flexi-job'.

Certains pourraient toutefois objecter que l'exonération fiscale applicable pour les travailleurs sous contrat 'flexi-job' dans le secteur de la pêche maritime constitue une forme d'avantage indirect, – *quod non*, les travailleurs concernés n'étant pas comparables, par exemple, aux investisseurs privés visés par des mesures comme des réductions d'impôt pour l'acquisition d'actions de certaines entreprises. Or, même dans cette hypothèse, l'exonération fiscale applicable au salaire dans le cadre d'un 'flexi-job' ne saurait raisonnablement être considérée comme affectant les échanges entre États membres.

En effet, cette exonération fiscale n'a aucun impact sur le coût de la main-d'œuvre employée par les entreprises concernées. Partant, le volet fiscal du régime dit 'flexi-job' ne saurait, dans sa structure actuelle, être qualifié d'aide d'État.

Tout au plus, le volet social pourrait être susceptible de soulever des questions au regard du droit des aides d'État. Vu le temps imparti, on ne peut que renvoyer aux explications fournies par le délégué lors de l'examen du projet qui aboutira à l'arrêté royal du 31 janvier 2025 précité."

4.3. Met dit antwoord kan niet worden ingestemd. Ook het thans om advies voorliggende ontwerp dient te worden beschouwd als staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU. Bijgevolg moet het ontwerp in beginsel voorafgaandelijk worden aangemeld bij de Europese Commissie, tenminste voor zover geen vrijstellingsregeling van toepassing is.

In zoverre het ontwerp onder de vrijstellingsregeling vervat in verordening (EU) nr. 717/2014 van de Commissie van 27 juni 2014 'inzake de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun in de visserij- en aquacultuursector' kan vallen, dient het te worden aangevuld met een bepaling waaruit blijkt dat de steun wordt verleend met toepassing van deze verordening.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

5. Luidens artikel 2 van het ontwerp heeft het te nemen besluit uitwerking met ingang van 1 januari 2025 en is het van toepassing op de vanaf diezelfde datum betaalde of toegekende bezoldigingen.

Een fiscaalrechtelijke regel kan slechts als retroactief worden gekwalificeerd wanneer hij van toepassing is op feiten, handelingen en toestanden die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat hij in werking is getreden. Inzake inkomstenbelastingen ontstaat de belastingschuld definitief op de datum van afsluiting van de periode waarin de inkomsten verworven zijn die de belastingbasis uitmaken. Bijgevolg kunnen alle wijzigingen die vóór het einde van het belastbare tijdperk in de inkomstenbelastingen werden ingevoerd, worden toegepast zonder dat zij geacht kunnen worden een retroactief karakter te hebben.⁵

Gevraagd naar de gevolgen van eventuele door de werkgever sinds 1 januari 2025 ingehouden bedrijfsvoorheffing op bezoldigingen in de sector van de zeevisserij, nu de vrijstelling van deze bezoldigingen vooralsnog fiscaal niet is geregeld maar wel retroactief zal ingaan met ingang van 1 januari 2025, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Par hypothèse, le précompte professionnel éventuellement retenu depuis le 1^{er} janvier 2025 sur les revenus de flexi-jobs concernés a été retenu en conformité avec la législation en vigueur et applicable au moment où ces revenus ont été payés, et où le précompte professionnel était dû.

Pour rappel, une des conditions pour pouvoir exercer un flexi-job est d’être occupé professionnellement à 4/5^e chez un autre employeur au cours du trimestre de référence ou être pensionné. Dès lors, les contribuables concernés disposent bien – en principe – d’autres revenus (professionnels) imposables. Il n’y a donc, en principe toujours, aucun obstacle matériel à ce que le précompte professionnel ainsi perçu soit imputé conformément à l’article 296, CIR 92.

Étant donné que certains employeurs concernés sont potentiellement soumis à des obligations de déclaration trimestrielle du précompte professionnel, et que l’échéance pour le premier trimestre 2025 expirait le 15 avril 2025, les données en possession de l’administration ne permettent pas encore d’avoir une vue exhaustive des montants visés ni du nombre de contribuables et de redevables du précompte professionnel potentiellement concernés. Par ailleurs, on ne peut exclure que, pour des raisons de facilité administrative, une procédure de correction soit entamée, qui aboutirait à un remboursement du précompte en cause aux contribuables concernés par l’administration. Cette piste est actuellement explorée, et aucune décision en ce sens n’a été prise à ce stade.”

In arrest nr. 8/2025 van 30 januari 2025 wees het Grondwettelijk Hof op de fiscale, sociale en socialezekerheidsrechtelijke maatregelen die werknemers en werkgevers tijdig moeten kunnen nemen om de voorwaarden voor de flexi-jobregeling te kunnen naleven.⁶

⁵ Zie o.m. GwH 17 mei 2018, nr. 59/2018, B.7.

⁶ GwH 30 januari 2025, nr. 8/2025, B.36.1-B.36.2.

Wat de reeds in 2025 ingehouden bedrijfsvoorheffing betreft, kunnen zowel werknemers, indien geen verrekening ervan gebeurt, als werkgevers, bij ten onrechte ingehouden bedrijfsvoorheffing, nadeel ondervinden. Het strekt bijgevolg tot aanbeveling dat de stellers van het ontwerp de gevolgen van de beoogde inwerkingtreding voor de reeds ingehouden bedrijfsvoorheffing nader onderzoeken en hieromtrent een overgangsregeling uitwerken.⁷

*

⁷ Vergelijk met adv.RvS 77.278/3 van 18 februari 2025 over een wetsvoorstel 'tot wijziging van de wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken en het Wetboek van inkomstenbelastingen 1992 wat de flexi-jobs in de horecasector betreft', *Parl.St.* Kamer 2024, nr. 56-0207/2, 10-11, opmerking 6, en adv.RvS 77.279/3 van 18 februari 2025 over een wetsvoorstel 'tot wijziging van diverse bepalingen voor wat betreft de opheffing van de tewerkstellingsbeperkingen inzake flexi-jobs', *Parl.St.* Kamer 2024-25, nr. 56-0374/2, 9-10, opmerking 6.

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DU PROJET

2. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de rendre l'exonération fiscale des rémunérations payées ou attribuées en exécution d'un contrat de travail flexi-job (article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 29°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92)) également applicable aux rémunérations payées ou attribuées à des travailleurs qui sont actifs dans le secteur de la pêche maritime dans le cadre d'un contrat de travail flexi-job.

Le projet met ainsi le traitement fiscal des flexi-jobs dans le secteur de la pêche maritime en conformité avec l'extension antérieure du champ d'application du régime des flexi-jobs au secteur de la pêche maritime pour le personnel à terre occupé par des employeurs ressortissant à la catégorie d'employeur 019 et pour le personnel des entrepôts occupé par des employeurs ressortissant à la catégorie d'employeur 086 en application de l'article 2 de l'arrêté royal du 31 janvier 2025 'modifiant l'arrêté royal du 18 avril 2024 portant exécution de l'article 2, §§ 1^{er} et 2, de la loi du 16 novembre 2015 portant des dispositions diverses en matière sociale, en ce qui concerne le champ d'application des flexi-jobs'.

À cet effet, l'article 1^{er} du projet remplace l'article 19/2 de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992', qui contient des références à des dispositions élargissant le champ d'application du régime des flexi-jobs en ce qui concerne le volet social.

Selon l'article 2 du projet, l'arrêté envisagé produit ses effets le 1^{er} janvier 2025 et est applicable aux rémunérations payées ou attribuées à partir de cette même date.

FONDEMENT JURIDIQUE

3. Selon le préambule, le fondement juridique du projet est recherché dans l'article 38, § 5/1, alinéa 1^{er}, du CIR 92, qui dispose que le Roi, peut, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, rendre l'exonération d'impôt visée à l'article 38, paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, 29°, applicable aux rémunérations des prestations fournies par les travailleurs qui sont placés, par application de l'article 2, § 1^{er}, alinéas 6 à 8, et § 2, de la loi du 16 novembre 2015 'portant des dispositions diverses en matière sociale', dans le champ d'application du régime flexi-job visé au chapitre 2 de la même loi.

On peut se rallier au fondement juridique invoqué.

À cet égard, il convient de relever le respect de la condition inscrite à l'article 38, § 5/1, alinéa 2, du CIR 92, en vertu de laquelle l'arrêté envisagé doit être confirmé par la loi dans les douze mois de la date de sa publication au Moniteur belge.

FORMALITÉS

4. En exécution de l'article 38, § 5/1, alinéa 1^{er}, du CIR 92, l'arrêté envisagé rend l'exonération fiscale des rémunérations payées ou attribuées en exécution d'un contrat de travail flexi-job (article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 29°, du CIR 92) également applicable aux rémunérations payées ou attribuées à des travailleurs qui sont actifs dans le secteur de la pêche maritime dans le cadre d'un contrat de travail flexi-job.

4.1. Dans ses avis, la section de législation du Conseil d'État a déjà souligné à plusieurs reprises que les secteurs et entreprises qui peuvent recourir au système des flexi-jobs bénéficient d'un avantage économique qu'il faut considérer comme étant une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : TFUE). Conformément à l'article 108, paragraphe 3, TFUE, un tel régime d'aide doit en principe être préalablement notifié à la Commission européenne ¹.

Le fait que le législateur en était conscient lorsqu'il a introduit et étendu le régime des flexi-jobs ressort de la mention, à l'article 38 de la loi du 16 novembre 2015, que le régime s'applique dans les limites et le respect des conditions inscrites dans le règlement (UE) n°1407/2013 ² qui contient le règlement *de minimis* général ou dans le règlement (UE) n° 1408/2013 ³ qui comporte un règlement *de minimis* spécifique au secteur agricole, ainsi que des éventuelles modifications ultérieures de ces règlements ⁴.

4.2. Il a été demandé au délégué si le projet a été notifié conformément à l'article 108, paragraphe 3, TFUE, ou si un régime d'exemption peut être invoqué. Le délégué a répondu en ces termes :

« Le projet d'arrêté royal modifiant l'AR/CIR 92 en vue d'élargir le champ d'application de l'exonération des rémunérations pour des prestations fournies dans le cadre d'un flexi-job au secteur de la pêche maritime, soumis à l'avis du Conseil d'État, vise à étendre au secteur de la pêche maritime le régime dit de 'flexi-job', en ce qui concerne son volet fiscal uniquement.

¹ Avis C.E. 74.803/1-2-3-4 du 10 novembre 2023 sur un avant-projet devenu la loi-programme du 22 décembre 2023, *Doc. Parl.*, Chambre, 2023-24, n° 3697/1, p. 358 ; l'avis C.E. 77.355/16 du 21 janvier 2025 sur un projet devenu l'arrêté royal du 31 janvier 2025 'modifiant l'arrêté royal du 18 avril 2024 portant exécution de l'article 2, §§ 1^{er} et 2, de la loi du 16 novembre 2015 portant des dispositions diverses en matière sociale, en ce qui concerne le champ d'application des flexi-jobs', observation 4.1.

² Règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 'relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides *de minimis*'.

³ Règlement (UE) n° 1408/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 'relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides *de minimis* dans le secteur de l'agriculture'.

⁴ Voir, notamment, le règlement (UE) 2023/2831 de la Commission du 13 décembre 2023 'relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides *de minimis*', qui a remplacé le règlement (UE) n° 1407/2013.

Le régime de ‘flexi-job’ comporte un volet social, lequel a fait l’objet d’une modification pour être appliqué au secteur de la pêche maritime par un arrêté royal du 31 janvier 2025 (*M.B.* 7 février 2025). Ce volet social implique le paiement d’une cotisation de sécurité sociale spéciale dans le chef de l’entreprise du secteur de la pêche maritime ayant recours au système de ‘flexi-job’, en lieu et place des cotisations de sécurité sociale du travailleur et de l’employeur.

Le volet fiscal, pour sa part, implique une fiscalité réduite pour le salaire perçu par le travailleur occupé via un ‘flexi-job’. Le volet fiscal n’implique aucune modification de la fiscalité de l’entreprise du secteur de la pêche maritime ayant recours à ce système, sous quelque forme que ce soit (réduction d’impôt, dispense de versement de précompte professionnel, etc.).

Dès lors, il est difficilement concevable que les entreprises du secteur de la pêche maritime ayant recours au système de ‘flexi-job’ soient considérées comme obtenant un avantage pouvant constituer une aide d’État, en ce qui concerne l’aspect fiscal du mécanisme de ‘flexi-job’.

Certains pourraient toutefois objecter que l’exonération fiscale applicable pour les travailleurs sous contrat ‘flexi-job’ dans le secteur de la pêche maritime constitue une forme d’avantage indirect, – *quod non*, les travailleurs concernés n’étant pas comparables, par exemple, aux investisseurs privés visés par des mesures comme des réductions d’impôt pour l’acquisition d’actions de certaines entreprises. Or, même dans cette hypothèse, l’exonération fiscale applicable au salaire dans le cadre d’un ‘flexi-job’ ne saurait raisonnablement être considérée comme affectant les échanges entre États membres.

En effet, cette exonération fiscale n’a aucun impact sur le coût de la main-d’œuvre employée par les entreprises concernées. Partant, le volet fiscal du régime dit ‘flexi-job’ ne saurait, dans sa structure actuelle, être qualifié d’aide d’État.

Tout au plus, le volet social pourrait être susceptible de soulever des questions au regard du droit des aides d’État. Vu le temps imparti, on ne peut que renvoyer aux explications fournies par le délégué lors de l’examen du projet qui aboutira à l’arrêté royal du 31 janvier 2025 précité ».

4.3. Cette réponse ne peut être accueillie. Le projet actuellement soumis pour avis doit également être considéré comme une aide d’État au sens de l’article 107, paragraphe 1, TFUE. Par conséquent, il doit en principe être préalablement notifié à la Commission européenne, du moins dans la mesure où aucun régime d’exemption n’est applicable.

Dans la mesure où le projet peut relever du régime d’exemption inscrit dans le règlement (UE) n° 717/2014 de la Commission du 27 juin 2014 ‘concernant l’application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l’Union européenne aux aides *de minimis* dans le secteur de la pêche et de l’aquaculture’, il doit être complété par une disposition indiquant que l’aide est octroyée en application de ce règlement.

EXAMEN DU TEXTE

Article 2

5. Selon l'article 2 du projet, l'arrêté envisagé produit ses effets le 1^{er} janvier 2025 et est applicable aux rémunérations payées ou attribuées à partir de cette même date.

Une règle de droit fiscal ne peut être qualifiée de rétroactive que si elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitifs au moment où elle est entrée en vigueur. En matière d'impôts sur les revenus, la dette d'impôt naît définitivement à la date de clôture de la période au cours de laquelle les revenus qui constituent la base d'imposition ont été acquis. Par conséquent, toutes les modifications qui ont été apportées à l'impôt sur les revenus avant la fin de la période imposable peuvent être appliquées sans qu'elles puissent être réputées avoir un effet rétroactif⁵.

Interrogé sur les effets d'un précompte professionnel éventuel retenu par l'employeur depuis le 1^{er} janvier 2025 sur les rémunérations dans le secteur de la pêche maritime, dès lors que l'exonération de ces rémunérations n'est pas encore réglée sur le plan fiscal, mais entrera toutefois en vigueur avec effet rétroactif le 1^{er} janvier 2025, le délégué a répondu ce qui suit :

« Par hypothèse, le précompte professionnel éventuellement retenu depuis le 1^{er} janvier 2025 sur les revenus de flexi-jobs concernés a été retenu en conformité avec la législation en vigueur et applicable au moment où ces revenus ont été payés, et où le précompte professionnel était dû.

Pour rappel, une des conditions pour pouvoir exercer un flexi-job est d'être occupé professionnellement à 4/5^e chez un autre employeur au cours du trimestre de référence ou être pensionné. Dès lors, les contribuables concernés disposent bien – en principe – d'autres revenus (professionnels) imposables. Il n'y a donc, en principe toujours, aucun obstacle matériel à ce que le précompte professionnel ainsi perçu soit imputé conformément à l'article 296, CIR 92.

Étant donné que certains employeurs concernés sont potentiellement soumis à des obligations de déclaration trimestrielle du précompte professionnel, et que l'échéance pour le premier trimestre 2025 expirait le 15 avril 2025, les données en possession de l'administration ne permettent pas encore d'avoir une vue exhaustive des montants visés ni du nombre de contribuables et de redevables du précompte professionnel potentiellement concernés. Par ailleurs, on ne peut exclure que, pour des raisons de facilité administrative, une procédure de correction soit entamée, qui aboutirait à un remboursement du précompte en cause aux contribuables concernés par l'administration. Cette piste est actuellement explorée, et aucune décision en ce sens n'a été prise à ce stade ».

Dans l'arrêt n° 8/2025 du 30 janvier 2025, la Cour constitutionnelle a relevé les mesures fiscales, sociales et concernant le droit de la sécurité sociale que les travailleurs et les employeurs doivent pouvoir prendre à temps afin de pouvoir respecter les conditions du régime des flexi-jobs⁶.

⁵ Voir notamment C.C., 17 mai 2018, n° 59/2018, B.7.

⁶ C.C., 30 janvier 2025, n° 8/2025, B.36.1-B.36.2.

En ce qui concerne le précompte professionnel déjà retenu en 2025, tant les travailleurs, en l'absence de son imputation, que les employeurs, en cas de précompte professionnel indûment retenu, peuvent subir un préjudice. Par conséquent, il est recommandé que les auteurs du projet examinent plus avant les conséquences de l'entrée en vigueur envisagée pour le précompte professionnel déjà retenu et élaborent un régime transitoire à ce sujet ⁷.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jeroen VAN NIEUWENHOVE

⁷ Comparer avec l'avis C.E. 77.278/3 du 18 février 2025 sur une proposition de loi 'modifiant la loi du 16 novembre 2015 portant des dispositions diverses en matière sociale et le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne les flexi-jobs dans le secteur horeca', *Doc. Parl.*, Chambre, 2024, n° 56-0207/2, pp. 10-11, observation 6, et l'avis C.E. 77.279/3 du 18 février 2025 sur une proposition de loi 'modifiant diverses dispositions en ce qui concerne la suppression des restrictions applicables à l'exercice de flexi-jobs', *Doc. Parl.*, Chambre, 2024-25, n° 56-0374/2, pp. 9-10, observation 6.