RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 79.420/3
van 10 juli 2026

over

een wetsvoorstel ‘tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, teneinde ten behoeve van de vrijwillige brandweerlieden, de vrijwillige ambulanciers en de vrijwilligers van de Civiele Bescherming het fiscaal vrijgesteld bedrag te verhogen’ (*Parl.St*. Kamer 2025-26, nr. 56-1501/1)

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 79.420/3
du 10 juillet 2026

sur

une proposition de loi ‘modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992, en vue d’augmenter le montant de l’exonération fiscale dont bénéficient les pompiers volontaires, les ambulanciers volontaires et les agents volontaires de la Protection civile’ (*Doc. parl*., Chambre, 2025-2026, n° 56-1501/1)

‡LW-CCH|PDJAI-HJECAVT‡

Op 20 mei 2026 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitter van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een wetsvoorstel 'tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, teneinde ten behoeve van de vrijwillige brandweerlieden, de vrijwillige ambulanciers en de vrijwilligers van de Civiele Bescherming het fiscaal vrijgesteld bedrag te verhogen' (*Parl.St*. Kamer 2025-26, nr. 56-1501/1).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 30 juni 2026. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Elly VAN DE VELDE, staatsraden, Jan VELAERS en Steven LIERMAN, assessoren, en Yves DEPOORTER, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Sander MEERT, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 10 juli 2026.

*

Le 20 mai 2026, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Président de la Chambre des représentants à communiquer un avis dans un délai de trente jours, sur une proposition de loi 'modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992, en vue d'augmenter le montant de l'exonération fiscale dont bénéficient les pompiers volontaires, les ambulanciers volontaires et les agents volontaires de la Protection civile' (*Doc. parl*., Chambre, 2025-2026, n° 56-1501/1).

La proposition a été examinée par la troisième chambre le 30 juin 2026. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Elly VAN DE VELDE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Steven LIERMAN, assesseurs, et Yves DEPOORTER, greffier.

Le rapport a été présenté par Sander MEERT, auditeur.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 10 juillet 2026.

*

‡LW-CCH|PDJAI-HJECAVT‡

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

*

STREKKING VAN HET WETSVOORSTEL

2. Het voor advies voorgelegde wetsvoorstel strekt ertoe de in artikel 38, § 1, eerste lid, 12°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) vervatte vrijstelling van de personenbelasting van de vergoedingen van de vrijwillige brandweerlieden, van de vrijwillige ambulanciers en van de vrijwilligers van de Civiele Bescherming ten belope van 3.750 euro[2] te verhogen met 5.210 euro, indien de begunstigde (lees: belastingplichtige) tijdens het vorige belastingtijdvak een beroepsactiviteit heeft uitgeoefend voor minstens 4/5 van een voltijdse baan bij een of meer werkgevers. Die verhoging van de vrijstelling wordt verminderd met de bij artikel 38, § 1, eerste lid, 29° en 30°, van het WIB 92 vrijgestelde vergoedingen (lees: bezoldigingen). Die vrijstellingen worden op hun beurt verminderd met de in artikel 38, § 1, eerste lid, 12°, van het WIB 92 vervatte vergoedingen (artikel 2 van het wetsvoorstel).

De aan te nemen wet treedt in werking op 1 januari 2027 (artikel 3).

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

3. Artikel 38 van het WIB 92 is het laatst gewijzigd bij de wet van 18 december 2025 in plaats van de wet van 18 juli 2025. De inleidende zin van artikel 2 van het wetsvoorstel moet dienovereenkomstig worden aangepast.

4. Fiscaal-juridisch technisch gebruike men veeleer het begrip "belastingplichtige" dan het begrip "begunstigde" in het voorgestelde artikel 38, § 1, eerste lid, 12°, tweede zin, van het WIB 92 (artikel 2, 1°, van het wetsvoorstel).

5. Gevraagd wat de indieners van het wetsvoorstel bedoelen met de zinsnede "een beroepsactiviteit (…) voor minstens 4/5 van een voltijdse baan" in het voorgestelde artikel 38, § 1, eerste lid, 12°, tweede zin, van het WIB 92 en of hierbij welbepaalde criteria gelden (artikel 2, 1°, van het wetsvoorstel), antwoordde de gemachtigde het volgende:

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

[2] Voor aanslagjaar 2026 geldt het overeenkomstig artikel 178 van het WIB 92 geïndexeerde bedrag van 7.540 euro.

‡LW-CCH|PDJAI-HJECAVT‡

"L'auteur de la proposition s'est inspiré de la logique retenue à l'article 4 de la loi du 16 novembre 2015 portant des dispositions diverses en matière sociale relative aux flexi-jobs.

La condition est réputée remplie lorsque le bénéficiaire a exercé, au cours de la période imposable précédente, une activité professionnelle représentant au moins 4/5e d'un emploi à temps plein. Cette activité peut résulter de l'addition de plusieurs occupations auprès d'un ou de plusieurs employeurs.

Il n'a toutefois pas été jugé opportun de reprendre l'exigence applicable aux flexi-jobs selon laquelle l'activité complémentaire doit être exercée auprès d'un autre employeur. En effet, le cumul entre une activité professionnelle et une activité volontaire au sein des zones de secours fait déjà l'objet d'un encadrement spécifique par l'arrêté royal du 19 avril 2014 relatif au statut administratif du personnel opérationnel des zones de secours. Il n'a dès lors pas paru nécessaire d'ajouter, au rang de loi, une restriction supplémentaire venant limiter davantage des situations déjà encadrées par la réglementation statutaire applicable. Une telle limitation serait d'ailleurs contraire à l'objectif poursuivi par la proposition, qui vise à renforcer l'attractivité du volontariat et à mobiliser le plus largement possible le vivier de volontaires qualifiés disponible.

La condition de 4/5e poursuit en réalité un double objectif. D'une part, elle vise à éviter qu'une personne exerçant déjà une fonction de pompier ou d'ambulancier à titre professionnel réduise son temps de travail afin de bénéficier du régime fiscal plus favorable applicable aux allocations de volontariat. D'autre part, elle permet de concentrer l'avantage fiscal supplémentaire sur les personnes déjà actives professionnellement, qui sont également celles susceptibles d'opter pour d'autres formes de travail complémentaire fiscalement attractives, telles que les flexi-jobs. La majoration vise précisément à éviter que l'engagement volontaire au sein des services de secours ne soit délaissé au profit de ces activités concurrentes."

Uit het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet, vloeit voort dat de wetgever zelf alle wezenlijke elementen dient vast te stellen aan de hand waarvan de belastingschuld van de belastingplichtigen kan worden bepaald, zoals de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen. Daaruit volgt dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting, in beginsel ongrondwettig is.

De voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting of van een vrijstelling zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld.[3] Tot de essentiële elementen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen.[4]

[3] Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof: zie bijvoorbeeld GwH 20 november 2019, nr. 188/2019, B.15.2.

[4] GwH 10 juli 2014, nr. 104/2014, B.6; GwH 23 februari 2017, nr. 30/2017, B.11.

‡LW-CCH|PDJAI-HJECAVT‡

Gelet op het fiscale grondwettelijke legaliteitsbeginsel moeten derhalve in de tekst van de voorgestelde bepaling zelf alle criteria worden opgenomen op basis waarvan wordt bepaald of een beroepsactiviteit minimaal gelijk is aan 4/5 van een voltijdse tewerkstelling ter vaststelling van de vrijstelling als essentieel element van een belasting.

6. Gevraagd waarom in het voorgestelde artikel 38, § 1, eerste lid, 12°, tweede zin, van het WIB 92 de verhoging van het bedrag van de vrijstelling wordt gekoppeld aan de voorwaarde dat "de begunstigde *tijdens het vorige belastingtijdvak* een beroepsactiviteit heeft uitgeoefend voor minstens 4/5 van een voltijdse baan bij een of meer werkgevers" (artikel 2, 1°, van het wetsvoorstel), antwoordde de gemachtigde als volgt:

> "Le choix de se référer à la période imposable précédente répond à des considérations de sécurité juridique, de contrôle administratif et de prévisibilité pour les bénéficiaires.
>
> En effet, le respect d'une condition d'occupation de 4/5e ne peut être vérifié avec certitude qu'au terme de la période concernée. Si la condition devait être appréciée au cours de la même période imposable que celle durant laquelle les allocations sont perçues, le bénéficiaire, les employeurs concernés et l'administration fiscale ne pourraient déterminer qu'a posteriori si les conditions de l'exonération majorée étaient effectivement réunies. Une telle approche entraînerait un risque important de régularisations fiscales ultérieures et d'insécurité juridique.
>
> Le recours à une période de référence déjà clôturée permet au contraire de disposer de données objectives et vérifiables au moment où les allocations sont perçues et où le régime fiscal doit être appliqué.
>
> Cette logique s'inscrit dans la même philosophie que celle retenue par le législateur pour le régime des flexi-jobs, lequel repose également sur une période de référence antérieure afin de vérifier l'existence d'une activité principale suffisante avant l'ouverture du bénéfice du régime avantageux.
>
> L'auteur de la proposition de loi a toutefois retenu ici la période imposable précédente plutôt qu'un trimestre de référence, dès lors que le présent dispositif relève exclusivement de l'impôt des personnes physiques et ne nécessite pas les contrôles trimestriels propres à la sécurité sociale."

7. In de aan artikel 38, § 1, eerste lid, 12°, van het WIB 92 toe te voegen voorgestelde tweede zin schrijve men "Dat bedrag wordt verhoogd (…)" in plaats van "Dat bedrag kan worden verhoogd (…)" (artikel 2, 1°, van het wetsvoorstel).

8. In de Nederlandse tekst van het voorgestelde artikel 38, § 1, eerste lid, 12°, tweede zin, van het WIB 92 schrijve men "4/5 van een voltijdse tewerkstelling" (en niet "4/5 van een voltijdse baan") (artikel 2, 1°, van het wetsvoorstel).

9. De indieners van het wetsvoorstel worden erop gewezen dat het bij artikel 2, 3°, van het wetsvoorstel voorgestelde artikel 38, § 5/1, van het WIB 92 reeds wordt vervangen bij artikel 4 van de wet van 28 juni 2026 'houdende diverse bepalingen inzake flexi-jobs' en dat tevens een artikel 38, § 5/2, van het WIB 92 (artikel 2, 4°, van het wetsvoorstel) wordt ingevoegd bij artikel 43,

‡LW-CCH|PDJAI-HJECAVT‡

c), van het wetsontwerp 'tot hervorming van de personenbelasting', dat op 9 juli 2026 door de Kamer van volksvertegenwoordigers is aangenomen[5].

10. Overeenkomstig artikel 2, 2° tot 4°, van het wetsvoorstel wordt de voorgestelde verhoging van de vrijstelling verminderd met de bij artikel 38, § 1, eerste lid, 29° en 30°, van het WIB 92 vrijgestelde vergoedingen[6]. Die vrijstellingen worden op hun beurt verminderd met de in artikel 38, § 1, eerste lid, 12°, van het WIB 92 vervatte vergoedingen. Hierbij zijn de volgende opmerkingen te maken.

10.1. Luidens de Nederlandse tekst van het voorgestelde artikel 38, § 1, vierde lid, van het WIB 92 (artikel 2, 2°, van het wetsvoorstel) worden "de *vergoedingen* bedoeld in paragraaf 1, eerste lid, 29°" (eerste streepje) en "de *vergoedingen* bedoeld in paragraaf 1, eerste lid, 30°" (tweede streepje) van de verhoging van de vrijgestelde vergoedingen bedoeld in paragraaf 1, eerste lid, 12°, afgetrokken, terwijl die desbetreffende bepalingen niet verwijzen naar het begrip "vergoedingen" maar naar het begrip "bezoldigingen". Bijgevolg strekt het tot aanbeveling om in de Nederlandse tekst van de voorgestelde bepaling aan te sluiten bij het begrip "bezoldigingen".

10.2. Gevraagd waarom in de voorgestelde regeling enkel wordt voorzien in een verrekening met de bij artikel 38, § 1, eerste lid, 29° en 30°, van het WIB 92 vrijgestelde inkomsten (artikel 2, 2°, van het wetsvoorstel), antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "L'objectif du mécanisme d'imputation n'est pas d'encadrer le cumul avec l'ensemble des revenus bénéficiant d'un traitement fiscal spécifique.
>
> Il vise uniquement les régimes poursuivant une logique comparable de travail complémentaire susceptible d'entrer directement en concurrence avec l'activité de pompier volontaire, d'ambulancier volontaire ou d'agent volontaire de la Protection civile.
>
> Les revenus issus des flexi-jobs visés à l'article 38, § 1er, 29°, du CIR 92 et les rémunérations exonérées au titre des heures supplémentaires visées à l'article 38, § 1er, 30°, du CIR 92 constituent aujourd'hui les principaux régimes permettant à des personnes déjà actives sur le marché du travail de percevoir des revenus complémentaires bénéficiant d'un régime fiscal favorable.

---

[5] *Parl.St.* Kamer 2025-26, nr. 56-1243/11.

[6] Artikel 38, § 1, eerste lid, 29° en 30°, van het WIB 92 luidt:
"Vrijgesteld zijn:
(…)
29° de bezoldigingen betaald of toegekend in uitvoering van de flexi-jobarbeidsovereenkomst als bedoeld in artikel 3, 4°, van de wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken voor prestaties door in artikel 2, § 1, eerste tot vijfde lid, van de voormelde wet bedoelde werknemers, op voorwaarde dat deze daadwerkelijk zijn onderworpen aan de bijzondere bijdrage van 28 pct. bepaald in artikel 38, § 3sexdecies, van de wet van 29 juni 1981 houdende de algemene beginselen van de sociale zekerheid voor werknemers. Wanneer de werknemer geen gepensioneerde is als bedoeld in artikel 3, 7°, van de voormelde wet van 16 november 2015, geldt deze vrijstelling evenwel slechts ten belope van 8.955 euro per belastbaar tijdperk;
30° de bezoldigingen met betrekking tot 300 overuren als bedoeld in artikel 3, 5°, van de wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken voor de werknemers tewerkgesteld bij werkgevers die geen gebruik maken van het geregistreerd kassasysteem als bedoeld in het koninklijk besluit van 30 december 2009 tot het bepalen van de definitie en de voorwaarden waaraan een geregistreerd kassasysteem in de horecasector moet voldoen, en tot 360 overuren voor de werknemers tewerkgesteld bij werkgevers die in elke plaats van uitbating wel gebruik maken van een dergelijk kassasysteem en die dit kassasysteem overeenkomstig dat besluit hebben aangegeven bij de belastingadministratie;".

‡LW-CCH|PDJAI-HJECAVT‡

C'est dès lors uniquement à l'égard de ces régimes qu'un risque de cumul ou de concurrence directe avec l'engagement volontaire justifie l'instauration d'un mécanisme d'imputation."

10.3.1. Het voorgestelde artikel 38, § 5/1, derde lid, en § 5/2, van het WIB 92 (artikel 2, 3° en 4°, van het wetsvoorstel) voorziet in een vermindering van de vrijstellingen bedoeld in paragraaf 1, eerste lid, 29° en 30°, "met *de vergoedingen* bedoeld in paragraaf 1, eerste lid, 12°". Gevraagd of die zinsnede zo moet worden begrepen dat *het volledige* vrijgestelde bedrag van de vergoedingen van vrijwilligers in mindering wordt gebracht, antwoordde de gemachtigde ontkennend:

"L'intention de l'auteur n'était pas de remettre en cause l'exonération de base prévue à l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 12°, du CIR 92, mais uniquement d'encadrer le bénéfice de la majoration de 5.210 euros introduite par la présente proposition.

Le mécanisme d'imputation visait ainsi exclusivement l'avantage fiscal supplémentaire résultant de cette majoration.

L'auteur entend réexaminer sa rédaction afin de lever toute ambiguïté quant aux montants pris en compte."

Met de gemachtigde kan worden ingestemd dat de tekst van de voorgestelde regeling op dit punt moet worden verduidelijkt.

10.3.2. Het voorgestelde artikel 38, § 1, vierde lid, § 5/1, derde lid, en § 5/2, van het WIB 92 (artikel 2, 2° tot 4°, van het wetsvoorstel) lijkt tevens aanleiding te kunnen geven tot een dubbele verrekening bij een belastingplichtige die zowel bezoldigingen bedoeld in artikel 38, § 1, eerste lid, 29° en 30°, van het WIB 92, als vergoedingen als vrijwilliger bedoeld in artikel 38, § 1, eerste lid, 12°, van het WIB 92, ontvangt. De voorgestelde verhoging van het bedrag van de vrijgestelde vergoedingen van vrijwilligers vervat in artikel 38, § 1, eerste lid, 12°, van het WIB 92 wordt immers verminderd met het bedrag van de vrijgestelde bezoldigingen vervat in artikel 38, § 1, eerste lid, 29° en 30°, van het WIB 92, terwijl ook de vrijstelling van die bezoldigingen wordt verminderd met die vrijgestelde vergoedingen. Hierop gewezen, gaf de gemachtigde de volgende toelichting:

"L'intention de l'auteur est d'éviter le cumul intégral de plusieurs régimes fiscaux avantageux poursuivant une finalité comparable de travail complémentaire.

L'imputation des revenus issus des flexi-jobs et des heures supplémentaires sur l'exonération majorée du volontariat vise à éviter qu'un même contribuable puisse bénéficier intégralement de plusieurs régimes de faveur poursuivant un objectif similaire.

L'imputation réciproque avait quant à elle pour objet de préserver la neutralité entre ces différents régimes et d'éviter que les revenus issus des flexi-jobs ou des heures supplémentaires ne bénéficient d'un traitement plus favorable que les allocations de volontariat.

Toutefois, si cette mécanique devait avoir pour effet de complexifier excessivement le dispositif ou de conduire à une double imputation des mêmes revenus, l'auteur entend réexaminer ce mécanisme."

Met de gemachtigde kan worden ingestemd dat de voorgestelde regeling op dit punt het best aan een grondig bijkomend onderzoek wordt onderworpen.

‡LW-CCH|PDJAI-HJECAVT‡

Artikel 3

11. Luidens artikel 3 van het wetsvoorstel treedt de aan te nemen wet in werking op 1 januari 2027. Gevraagd of de indieners van het wetsvoorstel hiermee beogen dat de aan te nemen wet van toepassing is op inkomsten verkregen vanaf die datum, antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "L'intention de l'auteur est que les nouvelles dispositions s'appliquent à une période imposable déterminée de manière claire et non équivoque.
>
> Afin d'éviter toute difficulté d'interprétation, l'auteur examinera l'opportunité de remplacer la référence à la date d'entrée en vigueur par une référence explicite à l'année de revenus ou à l'exercice d'imposition concerné."

Ter wille van de rechtszekerheid strekt het inderdaad tot aanbeveling om de inwerkingtreding van de aan te nemen wet duidelijker te bepalen.

*

‡LW-CCH|PDJAI-HJECAVT‡

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

*

PORTÉE DE LA PROPOSITION DE LOI

2. La proposition de loi soumise pour avis a pour objet d'augmenter de 5.210 euros le montant exonéré de l'impôt des personnes physiques des allocations des pompiers volontaires, des ambulanciers volontaires et des agents volontaires de la Protection civile, fixé à 3.750 euros [2], prévu à l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 12°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92), pour autant que le bénéficiaire (lire : le contribuable) ait exercé, au cours de la période imposable précédente, une activité professionnelle à concurrence d'au moins 4/5e d'un emploi à temps plein auprès d'un ou de plusieurs employeurs. Cette majoration de l'exonération est diminuée des rémunérations exonérées par l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 29° et 30°, du CIR 92. Ces exonérations sont à leur tour diminuées des allocations prévues à l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 12°, du CIR 92 (article 2 de la proposition de loi).

La loi à adopter entre en vigueur le 1er janvier 2027 (article 3).

EXAMEN DU TEXTE

Article 2

3. L'article 38 du CIR 92 a été modifié en dernier lieu par la loi du 18 décembre 2025, et non par la loi du 18 juillet 2025. On adaptera en conséquence la phrase liminaire de l'article 2 de la proposition de loi.

4. D'un point de vue technique juridico-fiscal, on utilisera plutôt la notion de « contribuable » que celle de « bénéficiaire » à l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 12°, deuxième phrase, proposé, du CIR 92 (article 2, 1°, de la proposition de loi).

5. Interrogé sur ce que les auteurs de la proposition de loi entendent par le membre de phrase « une activité professionnelle à concurrence d'au moins 4/5e d'un emploi à temps plein » à l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 12°, deuxième phrase, proposé, du CIR 92 et à la question de savoir si des critères déterminés s'appliquent à cet égard (article 2, 1°, de la proposition de loi), le délégué a répondu ce qui suit :

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

[2] Pour l'exercice d'imposition 2026, c'est le montant indexé de 7.540 euros qui s'applique conformément à l'article 178 du CIR 92.

‡LW-CCH|PDJAI-HJECAVT‡

« L'auteur de la proposition s'est inspiré de la logique retenue à l'article 4 de la loi du 16 novembre 2015 portant des dispositions diverses en matière sociale relative aux flexi-jobs.

La condition est réputée remplie lorsque le bénéficiaire a exercé, au cours de la période imposable précédente, une activité professionnelle représentant au moins 4/5e d'un emploi à temps plein. Cette activité peut résulter de l'addition de plusieurs occupations auprès d'un ou de plusieurs employeurs.

Il n'a toutefois pas été jugé opportun de reprendre l'exigence applicable aux flexi-jobs selon laquelle l'activité complémentaire doit être exercée auprès d'un autre employeur. En effet, le cumul entre une activité professionnelle et une activité volontaire au sein des zones de secours fait déjà l'objet d'un encadrement spécifique par l'arrêté royal du 19 avril 2014 relatif au statut administratif du personnel opérationnel des zones de secours. Il n'a dès lors pas paru nécessaire d'ajouter, au rang de loi, une restriction supplémentaire venant limiter davantage des situations déjà encadrées par la réglementation statutaire applicable. Une telle limitation serait d'ailleurs contraire à l'objectif poursuivi par la proposition, qui vise à renforcer l'attractivité du volontariat et à mobiliser le plus largement possible le vivier de volontaires qualifiés disponible.

La condition de 4/5e poursuit en réalité un double objectif. D'une part, elle vise à éviter qu'une personne exerçant déjà une fonction de pompier ou d'ambulancier à titre professionnel réduise son temps de travail afin de bénéficier du régime fiscal plus favorable applicable aux allocations de volontariat. D'autre part, elle permet de concentrer l'avantage fiscal supplémentaire sur les personnes déjà actives professionnellement, qui sont également celles susceptibles d'opter pour d'autres formes de travail complémentaire fiscalement attractives, telles que les flexi-jobs. La majoration vise précisément à éviter que l'engagement volontaire au sein des services de secours ne soit délaissé au profit de ces activités concurrentes ».

Il résulte du principe de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1er, et 172, alinéa 2, de la Constitution, que le législateur doit fixer lui-même tous les éléments essentiels permettant de déterminer la dette d'impôt des contribuables, tels que la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt. Il s'ensuit que toute délégation relative à la détermination d'un des éléments essentiels de l'impôt est en principe inconstitutionnelle.

Toutefois, les dispositions constitutionnelles précitées ne vont pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. L'attribution d'une compétence à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité pour autant que la délégation soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur [3]. Font partie des éléments essentiels de l'impôt, la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt [4].

Compte tenu du principe constitutionnel de légalité en matière fiscale, il convient dès lors d'intégrer dans le texte même de la disposition proposée tous les critères sur la base

[3] Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle : voir par exemple C.C., 20 novembre 2019, n° 188/2019, B.15.2.

[4] C.C., 10 juillet 2014, n° 104/2014, B.6 ; C.C., 23 février 2017, n° 30/2017, B.11.

‡LW-CCH|PDJAI-HJECAVT‡

desquels il est établi si une activité professionnelle est exercée à concurrence d'au moins 4/5e d'un emploi à temps plein en vue de la fixation de l'exonération en tant qu'élément essentiel d'un impôt.

6. À la question de savoir pourquoi, à l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 12°, deuxième phrase, proposé, du CIR 92, l'augmentation du montant de l'exonération est liée à la condition que « le bénéficiaire ait exercé*, au cours de la période imposable précédente*, une activité professionnelle à concurrence d'au moins 4/5e d'un emploi à temps plein auprès d'un ou de plusieurs employeurs » (article 2, 1°, de la proposition de loi), le délégué a répondu comme suit :

> « Le choix de se référer à la période imposable précédente répond à des considérations de sécurité juridique, de contrôle administratif et de prévisibilité pour les bénéficiaires.
>
> En effet, le respect d'une condition d'occupation de 4/5e ne peut être vérifié avec certitude qu'au terme de la période concernée. Si la condition devait être appréciée au cours de la même période imposable que celle durant laquelle les allocations sont perçues, le bénéficiaire, les employeurs concernés et l'administration fiscale ne pourraient déterminer qu'a posteriori si les conditions de l'exonération majorée étaient effectivement réunies. Une telle approche entraînerait un risque important de régularisations fiscales ultérieures et d'insécurité juridique.
>
> Le recours à une période de référence déjà clôturée permet au contraire de disposer de données objectives et vérifiables au moment où les allocations sont perçues et où le régime fiscal doit être appliqué.
>
> Cette logique s'inscrit dans la même philosophie que celle retenue par le législateur pour le régime des flexi-jobs, lequel repose également sur une période de référence antérieure afin de vérifier l'existence d'une activité principale suffisante avant l'ouverture du bénéfice du régime avantageux.
>
> L'auteur de la proposition de loi a toutefois retenu ici la période imposable précédente plutôt qu'un trimestre de référence, dès lors que le présent dispositif relève exclusivement de l'impôt des personnes physiques et ne nécessite pas les contrôles trimestriels propres à la sécurité sociale ».

7. Dans la deuxième phrase proposée à ajouter à l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 12°, du CIR 92, on écrira « Ce montant est majoré [...] » au lieu de « Ce montant peut être majoré [...] » (article 2, 1°, de la proposition de loi).

8. Dans le texte néerlandais de l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 12°, deuxième phrase, proposé, du CIR 92, on écrira « 4/5 van een voltijdse tewerkstelling » (et non : « 4/5 van een voltijdse baan ») (article 2, 1°, de la proposition de loi).

9. L'attention des auteurs de la proposition de loi est attirée sur le fait que l'article 38, § 5/1, du CIR 92, proposé par l'article 2, 3°, de la proposition de loi, est déjà remplacé par l'article 4 de la loi du 28 juin 2026 'portant dispositions diverses concernant les flexi-jobs' et qu'un article 38, § 5/2, du CIR 92 (article 2, 4°, de la proposition de loi) est également inséré par l'article 43, c), du

‡LW-CCH|PDJAI-HJECAVT‡

projet de loi 'portant réforme de l'impôt des personnes physiques', qui a été adopté le 9 juillet 2026 par la Chambre des représentants [5].

10. Conformément à l'article 2, 2° à 4°, de la proposition de loi, la majoration proposée de l'exonération est diminuée des rémunérations exonérées en vertu de l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 29° et 30°, du CIR 92 [6]. Ces exonérations sont à leur tour diminuées des allocations prévues à l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 12°, du CIR 92. Ce point appelle les observations suivantes.

10.1. Aux termes du texte néerlandais de l'article 38, § 1er, alinéa 4, proposé, du CIR 92 (article 2, 2°, de la proposition de loi), la majoration des allocations exonérées visées au paragraphe 1er, alinéa 1er, 12°, est diminuée des « *vergoedingen* bedoeld in paragraaf 1, eerste lid, 29° » (premier tiret) et des « *vergoedingen* bedoeld in paragraaf 1, eerste lid, 30° » (deuxième tiret), alors que les dispositions concernées ne visent pas la notion de « vergoedingen », mais bien la notion de « bezoldigingen ». Par conséquent, il est recommandé de s'aligner dans le texte néerlandais de la disposition proposée sur la notion de « bezoldigingen ».

10.2. À la question de savoir pourquoi le régime proposé prévoit uniquement une imputation sur les revenus exonérés par l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 29° et 30°, du CIR 92 (article 2, 2°, de la proposition de loi), le délégué a répondu ce qui suit :

> « L'objectif du mécanisme d'imputation n'est pas d'encadrer le cumul avec l'ensemble des revenus bénéficiant d'un traitement fiscal spécifique.
>
> Il vise uniquement les régimes poursuivant une logique comparable de travail complémentaire susceptible d'entrer directement en concurrence avec l'activité de pompier volontaire, d'ambulancier volontaire ou d'agent volontaire de la Protection civile.
>
> Les revenus issus des flexi-jobs visés à l'article 38, § 1er, 29°, du CIR 92 et les rémunérations exonérées au titre des heures supplémentaires visées à l'article 38, § 1er, 30°, du CIR 92 constituent aujourd'hui les principaux régimes permettant à des personnes déjà actives sur le marché du travail de percevoir des revenus complémentaires bénéficiant d'un régime fiscal favorable.

---

[5] *Doc. parl.,* Chambre, 2025-2026, n° 56-1243/11.

[6] L'article 38, § 1er, alinéa 1er, 29° et 30°, du CIR 92 s'énonce comme suit :
« Sont exonérées :
[...]
29° les rémunérations payées ou attribuées en exécution d'un contrat de travail flexi-job visé à l'article 3, 4°, de la loi du 16 novembre 2015 portant des dispositions diverses en matière sociale pour des prestations par des travailleurs visés à l'article 2, § 1er, alinéas 1er à 5, de la loi précitée, à condition que celles-ci soient effectivement soumises à la cotisation spéciale de 28 p.c. prévue à l'article 38, § 3*sexdecies*, de la loi du 29 juin 1981 établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés. Toutefois, lorsque le travailleur n'est pas un pensionné tel que visé à l'article 3, 7°, de la loi du 16 novembre 2015 précitée, la présente exonération ne s'applique qu'à concurrence de 8.955 euros par période imposable ;
30° les rémunérations relatives à 300 heures supplémentaires visées à l'article 3, 5°, de la loi du 16 novembre 2015 portant des dispositions diverses en matière sociale pour les travailleurs employés par des employeurs qui n'utilisent pas la caisse enregistreuse visée à l'arrêté royal du 30 décembre 2009 fixant la définition et les conditions auxquelles doit répondre un système de caisse enregistreuse dans le secteur horeca, et 360 heures supplémentaires pour les travailleurs employés par des employeurs qui utilisent dans chaque lieu d'exploitation la caisse enregistreuse et qui ont déclaré cette caisse enregistreuse auprès de l'administration fiscale conformément à l'arrêté susmentionné ; ».

‡LW-CCH|PDJAI-HJECAVT‡

C'est dès lors uniquement à l'égard de ces régimes qu'un risque de cumul ou de concurrence directe avec l'engagement volontaire justifie l'instauration d'un mécanisme d'imputation ».

10.3.1. L'article 38, § 5/1, alinéa 3, et § 5/2, proposé, du CIR 92 (article 2, 3° et 4°, de la proposition de loi) prévoit que les exonérations visées au paragraphe 1er, alinéa 1er, 29° et 30°, sont diminuées « des *allocations* visées au paragraphe 1er, alinéa 1er, 12° ». À la question de savoir si ce membre de phrase doit être compris en ce sens que *la totalité* du montant exonéré des allocations de volontaires est déduite, le délégué a répondu par la négative :

« L'intention de l'auteur n'était pas de remettre en cause l'exonération de base prévue à l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 12°, du CIR 92, mais uniquement d'encadrer le bénéfice de la majoration de 5.210 euros introduite par la présente proposition.

Le mécanisme d'imputation visait ainsi exclusivement l'avantage fiscal supplémentaire résultant de cette majoration.

L'auteur entend réexaminer sa rédaction afin de lever toute ambiguïté quant aux montants pris en compte ».

On peut se rallier au point de vue du délégué selon lequel le texte du régime proposé doit être clarifié sur ce point.

10.3.2. L'article 38, § 1er, alinéa 4, § 5/1, alinéa 3, et § 5/2, proposé, du CIR 92 (article 2, 2° à 4°, de la proposition de loi) semble également susceptible d'entraîner une double imputation pour un contribuable qui perçoit à la fois des rémunérations visées à l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 29° et 30°, du CIR 92 et des allocations de volontaire visées à l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 12°, du CIR 92. La majoration proposée du montant des allocations des volontaires exonérées inscrites à l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 12°, du CIR 92 est en effet diminuée du montant des rémunérations exonérées inscrites à l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 29° et 30°, du CIR 92, alors que l'exonération de ces rémunérations est également diminuée des allocations exonérées. Son attention ayant été attirée sur ce point, le délégué a fourni les précisions suivantes :

« L'intention de l'auteur est d'éviter le cumul intégral de plusieurs régimes fiscaux avantageux poursuivant une finalité comparable de travail complémentaire.

L'imputation des revenus issus des flexi-jobs et des heures supplémentaires sur l'exonération majorée du volontariat vise à éviter qu'un même contribuable puisse bénéficier intégralement de plusieurs régimes de faveur poursuivant un objectif similaire.

L'imputation réciproque avait quant à elle pour objet de préserver la neutralité entre ces différents régimes et d'éviter que les revenus issus des flexi-jobs ou des heures supplémentaires ne bénéficient d'un traitement plus favorable que les allocations de volontariat.

Toutefois, si cette mécanique devait avoir pour effet de complexifier excessivement le dispositif ou de conduire à une double imputation des mêmes revenus, l'auteur entend réexaminer ce mécanisme ».

On peut se rallier au point de vue du délégué selon lequel le régime proposé gagnerait à être soumis à un examen complémentaire approfondi sur ce point.

‡LW-CCH|PDJAI-HJECAVT‡

Article 3

11. Aux termes de l'article 3 de la proposition, la loi à adopter entre en vigueur le 1er janvier 2027. À la question de savoir si les auteurs de la proposition de loi visent par là que la loi à adopter soit applicable aux revenus obtenus à partir de cette date, le délégué a répondu ce qui suit :

> « L'intention de l'auteur est que les nouvelles dispositions s'appliquent à une période imposable déterminée de manière claire et non équivoque.
>
> Afin d'éviter toute difficulté d'interprétation, l'auteur examinera l'opportunité de remplacer la référence à la date d'entrée en vigueur par une référence explicite à l'année de revenus ou à l'exercice d'imposition concerné ».

Dans un souci de sécurité juridique, il est en effet recommandé de fixer l'entrée en vigueur de la loi à adopter avec plus de clarté.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER — DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Yves DEPOORTER — Jeroen VAN NIEUWENHOVE

‡LW-CCH|PDJAI-HJECAVT‡