RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 77.699/2-3-4-16-VR
van 17 juni 2025

over

een voorontwerp van wet
‘houdende diverse bepalingen’

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 77.699/2-3-4-16-VR
du 17 juin 2025

sur

un avant-projet de loi ‘portant
des dispositions diverses’

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Op 29 april 2025 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Eerste Minister verzocht binnen een termijn van dertig dagen, verlengd tot vijfenveertig dagen[*], een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet 'houdende diverse bepalingen'.

De titels 3 (hoofdstuk 1) en 4 (hoofdstuk 1) zijn door de tweede kamer onderzocht op 26 mei 2025. De kamer was samengesteld uit Patrick RONVAUX, kamervoorzitter, Christine HOREVOETS en Pierre-Olivier DE BROUX, staatsraden, Christian BEHRENDT en Jacques ENGLEBERT, assessoren, en Béatrice DRAPIER FACCO, griffier.

De verslagen zijn opgesteld door Anne VAGMAN, eerste auditeur-afdelingshoofd, Benoît LAGASSE en Arnaud PICQUÉ, adjunct-auditeurs, en uitgebracht door Benoît LAGASSE en Arnaud PICQUÉ.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst is nagezien onder toezicht van Pierre-Olivier DE BROUX.

De titels 1, 2 en 3 (hoofdstuk 2) zijn door de derde kamer onderzocht op 22 mei 2025. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Elly VAN DE VELDE, staatsraden, Jan Velaers en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

De verslagen zijn uitgebracht door Kristine BAMS en Dries VAN EECKHOUTTE, eerste auditeurs-afdelingshoofd, Rein THIELEMANS, eerste auditeur, Jonas RIEMSLAGH, Katrien DIDDEN, Arne CARTON, Lennart NIJS en Lise VANDENHENDE, auditeurs, en Ronald VAN CROMBRUGGE, Peter SCHOLLEN en Sander MEERT, adjunct-auditeurs.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst is nagezien onder toezicht van Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Elly VAN DE VELDE.

Titel 7 is door de vierde kamer onderzocht op 26 mei 2025. De kamer was samengesteld uit Bernard BLERO, kamervoorzitter, Géraldine ROSOUX en Anne-Stéphanie RENSON, staatsraden, en Anne-Catherine VAN GEERSDAELE, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Aurore PERCY, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst is nagezien onder toezicht van Anne-Stéphanie RENSON.

Titel 8 is door de vierde kamer onderzocht op 21 mei 2025. De kamer was samengesteld uit Bernard BLERO, kamervoorzitter, Dimitri YERNAULT, en Anne-Stéphanie RENSON, staatsraden, Christian BEHRENDT, assessor, en Charles-Henri VAN HOVE, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Stéphane TELLIER, eerste auditeur.

[*] Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, waarin wordt bepaald dat de termijn van dertig dagen verlengd wordt tot vijfenveertig dagen in het geval waarin het advies gegeven wordt door de verenigde kamers met toepassing van artikel 85*bis*.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst is nagezien onder toezicht van Anne-Stéphanie RENSON.

Titel 4 (hoofdstukken 2 en 3) is door de zestiende kamer onderzocht op 27 mei 2025. De kamer was samengesteld uit Wouter PAS, wnd. kamervoorzitter, Toon MOONEN en Annelies D'ESPALLIER, staatsraden, Jan VELAERS en Johan PUT, assessoren, en Ilse ANNÉ, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Ronald VAN CROMBRUGGE, adjunct-auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst is nagezien onder toezicht van Toon MOONEN.

Titel 5 is door de zestiende kamer onderzocht op 5 juni 2025. De kamer was samengesteld uit Wouter PAS, wnd. kamervoorzitter, Toon MOONEN en Annelies D'ESPALLIER, staatsraden, Johan PUT, assessor, en Ilse ANNÉ, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Laurens LAVRYSEN, adjunct-auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst is nagezien onder toezicht van Toon MOONEN.

Titel 6 is door de verenigde kamers onderzocht op 12 juni 2025. De verenigde kamers waren samengesteld uit Bernard BLERO, kamervoorzitter, voorzitter, Wouter PAS, wnd. kamervoorzitter, Toon MOONEN, Géraldine ROSOUX, Annelies D'ESPALLIER en Anne-Stéphanie RENSON, staatsraden, Sébastien VAN DROOGHENBROECK en Johan PUT, assessoren, en Greet VERBERCKMOES en Charles-Henri VAN HOVE, griffiers.

Quentin DETIENNE, deskundige en hoogleraar socialezekerheidsrecht aan de Universiteit Luik, is bij toepassing van artikel 82, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, ter raadpleging geroepen.

Het verslag is uitgebracht door Stéphane TELLIER, eerste auditeur, Peter SCHOLLEN, Pieter AERTGEERTS en Ahmed TIOURIRINE, adjunct-auditeurs.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst is nagezien onder toezicht van Bernard BLERO en Wouter PAS.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 17 juni 2025.

*

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Le 29 avril 2025, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Premier Ministre à communiquer un avis dans un délai de trente jours prorogé à quarante-cinq jours [*], sur un avant-projet de loi 'portant des dispositions diverses'.

Les titres 3 (chapitre 1er) et 4 (chapitre 1er) ont été examinés par la deuxième chambre le 26 mai 2025. La chambre était composée de Patrick RONVAUX, président de chambre, Christine HOREVOETS et Pierre-Olivier DE BROUX, conseillers d'État, et Béatrice DRAPIER FACCO, greffier.

Les rapports ont été rédigés par Anne VAGMAN, premier auditeur chef de section, Benoît LAGASSE et Arnaud PICQUÉ, auditeurs adjoints, et présentés par Benoît LAGASSE et Arnaud PICQUÉ.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de Pierre-Olivier DE BROUX.

Les titres 1er, 2 et 3 (chapitre 2) ont été examinés par la troisième chambre le 22 mai 2025. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Elly VAN DE VELDE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Les rapports ont été présentés par Kristine BAMS et Dries VAN EECKHOUTTE, premier auditeurs chef de section, Rein THIELEMANS, premier auditeur, Jonas RIEMSLAGH, Katrien DIDDEN, Arne CARTON, Lennart NIJS et Lise VANDENHENDE, auditeurs, et Ronald VAN CROMBRUGGE, Peter SCHOLLEN et Sander MEERT, auditeurs adjoint.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Elly VAN DE VELDE.

Le titre 7 a été examiné par la quatrième chambre le 26 mai 2025. La chambre était composée de Bernard BLERO, président de chambre, Géraldine ROSOUX et Anne-Stéphanie RENSON, conseillers d'État, et Anne-Catherine VAN GEERSDAELE, greffier.

Le rapport a été rédigé par Aurore PERCY, auditeur

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle d'Anne-Stéphanie RENSON.

Le titre 8 a été examiné par la quatrième chambre le 21 mai 2025. La chambre était composée de Bernard BLERO, président de chambre, Dimitri YERNAULT et Anne-Stéphanie RENSON, conseillers d'État, Christian BEHRENDT, assesseur, et Charles-Henri VAN HOVE, greffier.

Le rapport a été présenté par Stéphane TELLIER, premier auditeur.

[*] Cette prorogation résulte de l'article 84, § 1er, alinéa 1er, 2°, des lois 'sur le Conseil d'État', coordonnées le 12 janvier 1973, qui dispose que le délai de trente jours est prorogé à quarante-cinq jours dans le cas où l'avis est donné par les chambres réunies en application de l'article 85*bis*.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle d'Anne-Stéphanie RENSON.

Le titre 4 (chapitres 2 et 3) a été examiné par la seizième chambre le 27 mai 2025. La chambre était composée de Wouter PAS, président de chambre f.f., Toon MOONEN et Annelies D'ESPALLIER, conseillers d'État, Jan VELAERS et Johan PUT, assesseurs, et Ilse ANNÉ, greffier.

Le rapport a été présenté par Ronald VAN CROMBRUGGE, auditeur adjoint.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de Toon MOONEN.

Le titre 5 a été examiné par la seizième chambre le 5 juin 2025. La chambre était composée de Wouter PAS, président de chambre f.f., Toon MOONEN et Annelies D'ESPALLIER, conseillers d'État, Johan PUT, assesseur, et Ilse ANNÉ, greffier.

Le rapport a été présenté par Laurens LAVRYSEN, auditeur adjoint.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de Toon MOONEN.

Le titre 6 a été examiné par les chambres réunies le 12 juin 2025. Les chambres réunies étaient composées de Bernard BLERO, président de chambre, président, Wouter PAS, président de chambre f.f., Toon MOONEN, Géraldine ROSOUX, Annelies D'ESPALLIER et Anne-Stéphanie RENSON, conseillers d'État, Sébastien VAN DROOGHENBROECK et Johan PUT, assesseurs, et Greet VERBERCKMOES en Charles-Henri VAN HOVE, greffiers.

Quentin DETIENNE, expert et professeur de droit de la sécurité sociale à l'Université de Liège, a été appelé en consultation en application de l'article 82, alinéa 1er, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973.

Le rapport a été présenté par Stéphane TELLIER, premier auditeur, Peter SCHOLLEN, Pieter AERTGEERTS en Ahmed TIOURIRINE, auditeurs adjoints.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de Bernard BLERO et Wouter PAS.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 17 juin 2025.

*

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

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.

*

VORMVEREISTEN

1. Een aantal bepalingen van het voorontwerp betreffen regelingen waarvan de stellers dienen na te gaan of een aanmelding bij de Europese Commissie op grond van artikel 108, lid 3, van het Verdrag 'betreffende de werking van de Europese Unie' (hierna: VWEU) vereist is, dan wel of een vrijstellingsregeling van toepassing is en, zo dat het geval is, of aan de voorwaarden voor de toepassing daarvan is voldaan. Dat is bijvoorbeeld het geval voor de artikelen 15 en 16, 18 en 19, 27 tot 29, en 48 van het voorontwerp.

Bij de artikelsgewijze bespreking wordt zo nodig nader ingegaan op dit aspect.

2. Aan de gemachtigde is gevraagd of het vormvereiste betreffende het advies van het Algemeen comité van het RIZIV is vervuld, dat voor de artikelen 93 tot 97 van het voorontwerp vereist is overeenkomstig artikel 15 van de wet van 25 april 1963 'betreffende het beheer van de instellingen van openbaar nut voor sociale zekerheid en sociale voorzorg', gelezen in samenhang met artikel 213, § 2, van de wet 'betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen', gecoördineerd op 14 juli 1994 (hierna: de "gecoördineerde wet") en artikel 2, § 1, a), van het koninklijk besluit van 9 september 1993 'tot uitvoering van artikel 213, § 2, van de wet betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen, gecoördineerd op 14 juli 1994'. De gemachtigde heeft het volgende geantwoord:

> "Het voorontwerp van wet werd niet voorgelegd aan het Verzekeringscomité of de Algemene Raad.
>
> Het klopt dat in principe voorontwerpen van wet betreffende de reglementering geneeskundige verzorging overeenkomstig art 213, § 2 GVU-wet in samenhang met artikel 15 van de wet van 25 april 1963 betreffende het beheer van de instellingen van openbaar nut voor sociale zekerheid en sociale voorzorg, en met het koninklijk besluit van 9 september 1993 tot uitvoering van artikel 213, § 2, van de wet betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen, gecoördineerd op 14 juli 1994, voor advies moeten worden voorgelegd aan één van de beheersorganen (Verzekeringscomité of Algemene Raad).
>
> Echter wensen wij hierover ter zake nog het volgende op te merken:
>
> – niet alle ontwerpwetgeving wordt in de praktijk steeds aan die organen voorgelegd, dit hangt immers ook af van de concrete omstandigheden en materies waarover het ontwerp gaat. Bijvoorbeeld het ontwerp inzake de groeinorm volgt rechtstreeks uit het Regeerakkoord, enig advies daarover van een beheersorgaan zou voornamelijk maar pro forma zijn aangezien er quasi geen afwijkingsmarge is daarop;

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

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

– *in casu* was er tevens een vrij strikte tijdslijn voor wat betreft het opmaken van deze ontwerpwetgeving (in eerste instantie werd bvb. een hoogdringend advies van de Raad van State gevraagd) zodanig dat ze nog parlementair behandeld zou kunnen worden voor het zomerreces. Deze tijdslijn maakte het lastiger om de ontwerpen ook voor te leggen aan een beheersorgaan;

– hoewel het voorontwerp van wet as such dus niet werd voorgelegd in een beheersorgaan, betekent dit niet dat de onderwerpen daarin vervat niet eerder rechtstreeks of onrechtstreeks besproken werd in deze organen (zo kwam bvb. de materie inzake de economische bijdrage al eerder aan bod tijdens de begrotingsbesprekingen in het Verzekeringscomité en de Algemene Raad).

– indien het parlement de wet finaal aanneemt, is het feit dat er geen advies Verzekeringscomité of Algemene Raad werd bekomen gedekt door het aannemen van de wet."

Geen van de redenen die de gemachtigde opgeeft, rechtvaardigt dat het vormvereiste volgens hetwelk het advies van het Algemeen comité van het RIZIV moet worden ingewonnen, niet vervuld is.

De steller van het voorontwerp moet er bijgevolg op toezien dat dat vormvereiste naar behoren vervuld wordt.

3. Artikel 109 van het voorontwerp betreft een regeling inzake de verwerking van persoonsgegevens.

Artikel 36, lid 4, van verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 'betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming)', gelezen in samenhang met artikel 57, lid 1, c), en overweging 96 van die verordening, voorziet in een verplichting om de toezichthoudende autoriteit, namelijk de Gegevensbeschermingsautoriteit bedoeld in de wet van 3 december 2017 'tot oprichting van de Gegevensbeschermingsautoriteit', te raadplegen bij het opstellen van een voorstel voor een door een nationaal parlement vast te stellen wetgevingsmaatregel, of een daarop gebaseerde regelgevingsmaatregel in verband met verwerking van persoonsgegevens.

Bijgevolg zal met betrekking tot de betrokken bepaling van het voorontwerp nog het advies van de Gegevensbeschermingsautoriteit moeten worden ingewonnen voor zover dit nog niet is gebeurd.

4.1. Krachtens artikel 2, §§ 1 en 2, van de wet van 19 december 1974 'tot regeling van de betrekkingen tussen de overheid en de vakbonden van haar personeel' kunnen grondregelingen met betrekking tot onder andere de pensioenregeling niet dan na onderhandelingen met de representatieve vakorganisaties in de daartoe opgerichte comités worden vastgesteld. Het voorontwerp bevat dergelijke grondregelingen.[2] Wanneer het niet gaat om een grondregeling

[2] Als grondregeling met betrekking tot de pensioenregeling moet onder meer worden beschouwd de berekeningswijze van het pensioenbedrag, met inbegrip van het in aanmerking te nemen inkomen, de tantièmes en de in aanmerking komende periodes (artikel 5 van het koninklijk besluit van 29 augustus 1985 'tot aanwijzing van de grondregelingen

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

schrijven de artikelen 11 en 12*bis* van de wet in principe een overleg voor. Ook verschillende sectorwetgevingen voorzien in onderhandelings- of overlegverplichtingen.

Uit advies 77.696/2-3-16-VR dat de Raad van State, afdeling Wetgeving, op 11 mei 2025 heeft uitgebracht over het voorontwerp van programmawet blijkt dat de onderhandelingen met en de consultatie van de syndicale organisaties met betrekking tot de titel over "Pensioenen" lopende respectievelijk gepland zijn.

Er dient aan herinnerd te worden dat de onderhandelingen met de representatieve vakorganisaties voltooid moeten zijn vooraleer het wetsontwerp kan worden ingediend.

4.2. Overeenkomstig artikel 36 van de wet van 18 maart 2016 'tot wijziging van de benaming van de Rijksdienst voor Pensioenen in Federale Pensioendienst, tot integratie van de bevoegdheden en het personeel van de Pensioendienst voor de Overheidssector, van een deel van de bevoegdheden en van het personeel van de Directie-generaal Oorlogsslachtoffers, van de opdrachten 'Pensioenen' van de lokale en provinciale sectoren van de Dienst voor de Bijzondere socialezekerheidsstelsels en van HR Rail en tot overname van de gemeenschappelijke sociale dienst van de Dienst voor de Bijzondere socialezekerheidsstelsels' onderwerpt de minister die de pensioenen van de werknemers en de overheidssector onder zijn bevoegdheid heeft, behoudens in dringende gevallen, aan het advies, hetzij van de Nationale Arbeidsraad, hetzij van het Beheerscomité van de Dienst, elk voorontwerp van wet of ontwerp van organiek besluit of verordening tot wijziging van de wetgeving of reglementering in verband met het pensioen van de werknemers of betreffende het personeelskader en de structuur van de Federale Pensioendienst.

Het door de gemachtigde bezorgde advies van het Beheerscomité van de Federale Pensioendienst van 28 maart 2025 heeft geen betrekking op hoofdstuk 4 van titel 6 van het voorontwerp. Met betrekking tot dit hoofdstuk dienen de stellers het nodige te doen om aan dit vormvereiste te voldoen.

5.1. Voor zover titel 7 van het voorontwerp strekt tot wijziging van de regelgeving die van toepassing is op het Federaal agentschap voor de regulering van transport, dat het toezichthoudend orgaan vormt bedoeld in artikel 61 van de spoorcodex, alsook de economisch regulerende overheid bedoeld in artikel 52, 3°, van de wet van 20 juli 2005 'houdende diverse bepalingen', valt hij onder het begrip "reglementering op het verkeer en vervoer" in de zin van artikel 6, § 4, 3°, eerste lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 'tot hervorming der instellingen'.[3]

Overeenkomstig die bepaling moeten de gewestregeringen bijgevolg betrokken worden bij het uitwerken van die titel.

in de zin van artikel 2, § 1, 1°, van de wet van 19 december 1974 tot regeling van de betrekkingen tussen de overheid en de vakbonden van haar personeel').

[3] Zie in die zin met name adv.RvS 75.620/4 van 22 april 2024 over een voorontwerp van wet "tot oprichting van het federaal Agentschap voor Regulering van Transport en tot wijziging van de spoorcodex en de wet van 20 juli 2005 houdende diverse bepalingen".

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

5.2. Het dossier dat aan de afdeling Wetgeving voorgelegd is, bevat niet de akkoordbevinding van de minister van Ambtenarenzaken die vereist is met toepassing van artikel 8 van het koninklijk besluit van 20 mei 2022 'betreffende de administratieve, begrotings- en beheerscontrole'. Op een vraag in dat verband heeft de gemachtigde geantwoord dat om die akkoordbevinding was verzocht.

Er moet op toegezien worden dat dat vormvereiste vervuld wordt.

5.3. Artikel 2, § 1, 1°, van de wet van 19 december 1974 'tot regeling van de betrekkingen tussen de overheid en de vakbonden van haar personeel' bepaalt dat de bevoegde administratieve overheden in beginsel niet dan na onderhandeling met de representatieve vakorganisaties in de daartoe opgerichte comités, grondregelingen kunnen vaststellen die onder meer betrekking hebben op het administratief statuut. Krachtens artikel 2, § 2, eerste lid, van die wet geldt die onderhandelingsplicht eveneens vooraleer wetsontwerpen of ontwerpen van decreet of van ordonnantie betreffende een van de in artikel 2, § 1, bedoelde aangelegenheden ingediend worden. Artikel 3, 2°, van het koninklijk besluit van 29 augustus 1985 'tot aanwijzing van de grondregelingen in de zin van artikel 2, § 1, 1°, van de wet van 19 december 1974 tot regeling van de betrekkingen tussen de overheid en de vakbonden van haar personeel' stelt dat onder meer de regels tot vaststelling van de aard van het dienstverband waarin de personeelsleden staan, als grondregelingen in verband met het administratief statuut beschouwd worden.[4]

Aangezien artikel 171 van het voorontwerp ertoe strekt regels vast te stellen betreffende de aard van het dienstverband waarin de personeelsleden van het Federaal agentschap voor de regulering van transport staan, moet daarover vooraf onderhandeld worden met de vakbonden.

Op een vraag in dat verband heeft de gemachtigde geantwoord dat binnenkort onderhandelingen met de vakbonden georganiseerd zouden worden.

Er moet op toegezien worden dat dat vormvereiste vervuld wordt.

6. Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst nog wijzigingen zou ondergaan ten gevolge van het vervullen van deze vormvereisten,[5] moeten de gewijzigde of toegevoegde bepalingen, ter inachtneming van het voorschrift van artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, aan de afdeling Wetgeving worden voorgelegd.

[4] Zie eveneens adv.RvS 33.554/4 van 19 juni 2002 over een voorontwerp dat geleid heeft tot de wet van 18 december 2002 'houdende instemming met het samenwerkingsakkoord van 24 mei 2002 tussen de federale overheid en de gewesten met betrekking tot de oprichting van een Agentschap voor Buitenlandse Handel', *Parl.St.* Senaat 2001-02, nr. 1276/1, 20-23.

[5] Namelijk andere wijzigingen dan diegene waarvan in dit advies melding wordt gemaakt of wijzigingen die ertoe strekken tegemoet te komen aan hetgeen in dit advies wordt opgemerkt.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

ONDERZOEK VAN DE TEKST

ALGEMENE OPMERKING

Verscheidene bepalingen van de aan te nemen wet, zoals de artikelen 50, 51, 53, 58, 81, 161 tot 163 en 174 ervan treden in werking op of hebben uitwerking met ingang van 30 juni of 1 juli 2025. Gelet op de datum waarop dit advies wordt gegeven en op de tijd die vereist is voor de behandeling door de Kamer van volksvertegenwoordigers, is de kans groot dat de bekendmaking van de aan te nemen wet pas na 1 juli 2025 zal gebeuren. Voor ettelijke van de voormelde bepalingen zou het problematisch zijn indien er daardoor terugwerkende kracht aan zou worden verleend, tenzij de datum van inwerkingtreding of van de uitwerking ervan in de tijd zou worden opgeschoven tot een datum die na de bekendmaking van de aan te nemen wet valt.

TITEL I – ALGEMENE BEPALING

Bij deze titel zijn geen opmerkingen te maken.

TITEL 2 – FINANCIËN

HOOFDSTUK 1 – WIJZIGINGEN BETREFFENDE DE INKOMSTENBELASTINGEN

AFDELING 1 – VASTGOEDFISCALITEIT

ALGEMENE OPMERKINGEN

1. De bepalingen van afdeling 1 van titel 2, hoofdstuk 1, van het om advies voorgelegde voorontwerp strekken tot de opheffing van bepaalde belastingvoordelen op het vlak van de vastgoedfiscaliteit (artikelen 2 tot 14 van het voorontwerp).

Artikel 2 van het voorontwerp wijzigt artikel 14 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) teneinde de mogelijkheid om interesten die betaald zijn voor schulden voor een ander onroerend goed dan de eigen woning af te trekken van de inkomsten van onroerende goederen, op te heffen vanaf het aanslagjaar 2026, ook voor lopende schulden. Artikel 3 heft artikel 145^{24} van het WIB 92 op, waarin de belastingvermindering voor zogenaamde groene leningen is geregeld. Artikel 10 heft artikel 516, § 4, van het WIB 92 op dat voorziet in een bijkomende belastingvermindering in geval van een gemeenschappelijke aanslag voor contracten die zijn gesloten vóór 1 januari 1989 op naam van één echtgenoot. Artikel 11 beperkt de toepassing van artikel 526, § 1 (federale belastingvermindering voor bijkomende interesten voor een andere dan de eigen woning) en § 2 (verhoogde belastingvermindering voor het federale bouwsparen), van het WIB 92 tot en met het aanslagjaar 2025. Artikel 12 heft artikel 535 van het WIB 92 op, dat betrekking heeft op de belastingvermindering voor energiezuinige woningen. Artikel 13 beperkt de toepassing van de in artikel 539 van het WIB 92 voorziene belastingvermindering voor de zogenaamde federale woonbonus tot en met het aanslagjaar 2025.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Diverse andere bepalingen van het WIB 92 worden op die opheffingen en wijzigingen afgestemd (artikelen 4 tot 9 van het voorontwerp).

Artikel 14, eerste lid, van het voorontwerp bepaalt dat de ontworpen wijzigingen van toepassing zijn vanaf het aanslagjaar 2026.

2. De belastingvoordelen die bij deze afdeling worden opgeheven, hebben betrekking op de verwerving of het behoud van een onroerend goed, of op werkzaamheden daaraan, wat in veel gevallen gepaard gaat met een lening bij een bankinstelling die over een lange periode wordt terugbetaald. Het opzet van die voordelen is dan ook dat de belastingplichtige die ervoor in aanmerking komt er gedurende meerdere, soms tientallen, jaren gebruik van kan maken.

Het is bij belangrijke wijzigingen inzake de vastgoedfiscaliteit in de inkomstenbelastingen daarom gebruikelijk dat de wetgever voorziet in een overgangsregeling, waarbij lopende overeenkomsten in beginsel onder het oorspronkelijke belastingregime blijven vallen. Dat was bijvoorbeeld het geval voor de opheffing van de belastingvermindering voor kapitaalaflossingen van hypothecaire leningen bij de programmawet van 26 december 2022. Dat belastingvoordeel werd behouden voor hypothecaire leningen die "uiterlijk op 31 december 2023" werden aangegaan.[6]

De aan te nemen wijzigingen zoals vervat in deze afdeling zijn van toepassing vanaf het aanslagjaar 2026 luidens artikel 14, eerste lid, ervan. Dat geldt, zoals in de memorie van toelichting wordt bevestigd, ook ten aanzien van overeenkomsten die reeds eerder zijn aangegaan.

3. Een fiscaalrechtelijke regel is slechts retroactief wanneer hij van toepassing is op feiten, handelingen en situaties die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat hij in werking is getreden.

Inzake de inkomstenbelastingen ontstaat de belastingschuld definitief op de datum van afsluiting van de periode waarin de inkomsten die de belastingbasis uitmaken, verworven zijn.

Bijgevolg kunnen alle wijzigingen die vóór het einde van het belastbaar tijdperk in de inkomstenbelastingen werden ingevoerd, worden toegepast zonder dat zij kunnen worden geacht een retroactief karakter te hebben.[7]

De ontworpen maatregelen hebben dan ook geen retroactief karakter.

4.1. Het Grondwettelijk Hof heeft over de voorzienbaarheid van de afschaffing van een fiscaal voordeel in het licht van het gelijkheidsbeginsel in fiscale zaken reeds het volgende geoordeeld:[8]

> "B.4.1. Indien de wetgever een beleidswijziging noodzakelijk acht, vermag hij te oordelen dat zij met onmiddellijke ingang moet worden doorgevoerd en is hij in beginsel

[6] Artikelen 110 en 111 van de programmawet van 26 december 2022.

[7] GwH 14 september 2023, nr. 118/2023, B.14-B.15.1.

[8] GwH 8 mei 2013, nr. 63/2013.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

niet ertoe gehouden in een overgangsregeling te voorzien. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet zijn slechts geschonden indien de overgangsregeling of de ontstentenis daarvan tot een verschil in behandeling leidt waarvoor geen redelijke verantwoording bestaat of indien aan het vertrouwensbeginsel op buitensporige wijze afbreuk wordt gedaan. Dat laatste is het geval wanneer de rechtmatige verwachtingen van een bepaalde categorie van rechtsonderhorigen worden miskend zonder dat een dwingende reden van algemeen belang voorhanden is die het ontbreken van een te hunnen voordele ingestelde overgangsregeling kan verantwoorden.

B.4.2. Dat geldt des te meer in fiscale aangelegenheden, waar de wetgever over een ruime beoordelingsmarge beschikt, inclusief wanneer hij beslist een einde te maken aan een fiscaal voordeel en beoordeelt of die afschaffing het instellen van een overgangsregeling vereist.

Wanneer de wetgever een overgangsbepaling invoert, zelfs in fiscale aangelegenheden, ten voordele van een categorie van personen, vermag hij evenwel geen onverantwoord verschil in behandeling in te stellen ten aanzien van een categorie van personen die zich in een soortgelijke situatie zouden bevinden.

(…)

B.8.1. (…)

Daaruit vloeit voort dat de gevolgen van artikel 51 van de bestreden wet onevenredig zijn, doordat de afschaffing van het fiscaal voordeel niet voorzienbaar was voor diegenen op wie zij van toepassing is, zodat zij hun handelen daar niet op konden afstemmen, terwijl dat element een bepalende rol heeft kunnen spelen in het sluiten van de verkoop- of aannemingsovereenkomst die hen voortaan bindt.

(…)

B.9. Het bestreden artikel 51 doet aldus op buitensporige wijze afbreuk aan de rechtmatige verwachtingen van sommige belastingplichtigen, zonder dat een dwingende reden van algemeen belang de ontstentenis van een te hunnen voordele ingestelde overgangsregeling kan verantwoorden, en schendt bijgevolg de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

(…) Doordat de wetgever heeft verzuimd, toen hij in een overgangsregeling voorzag voor de woningen waarvoor het conformiteitscertificaat op een bepaalde datum was uitgereikt, om die overgangsregeling tevens toe te staan voor de woningen waarvoor vóór de bekendmaking van de bestreden wet een verkoop- of aannemingsovereenkomst is gesloten, heeft hij een onverantwoord verschil in behandeling laten bestaan. Bijgevolg dienen die laatstgenoemde woningen in aanmerking te worden genomen voor de toekenning van de vanaf het aanslagjaar 2013 opgeheven belastingvermindering."

Het Hof oordeelde recentelijk over (de ontstentenis van) overgangsmaatregelen bij een beleidswijziging als volgt:[9]

"B.32. Het staat in beginsel aan de wetgever om, wanneer hij beslist nieuwe regelgeving in te voeren, te beoordelen of het noodzakelijk of opportuun is die beleidswijziging vergezeld te doen gaan van overgangsmaatregelen. Het Hof zou die keuze slechts kunnen afkeuren indien er voor de overgangsregeling of de ontstentenis daarvan geen redelijke verantwoording bestaat of indien aan het vertrouwensbeginsel op buitensporige wijze afbreuk wordt gedaan. Dat is het geval wanneer afbreuk wordt gedaan aan de legitieme verwachtingen van een bepaalde categorie van rechtzoekenden zonder dat

[9] GwH 30 januari 2025, nr. 8/2025.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

een dwingende reden van algemeen belang de ontstentenis van een overgangsregeling voor hen kan verantwoorden. Het vertrouwensbeginsel is nauw verbonden met het rechtszekerheidsbeginsel, dat de wetgever verbiedt om zonder objectieve en redelijke verantwoording afbreuk te doen aan het belang van de rechtsonderhorigen om in staat te zijn de rechtsgevolgen van hun handelingen te voorzien.

(…)

B.36.2. (…) De door de wetgever nagestreefde doelstellingen kunnen weliswaar, zoals blijkt uit de beoordeling van het eerste middel, de invoering van de bestreden maatregelen als dusdanig verantwoorden, maar verantwoorden daarentegen niet dat die maatregelen zonder overgangsperiode en binnen drie dagen na de bekendmaking van die maatregelen in het Belgisch Staatsblad uitwerking hebben. De betrokken werkgevers en werknemers konden redelijkerwijze niet worden geacht tussen 29 december 2023 en 1 januari 2024 de voorwaarden van een lopende flexi-jobarbeidsovereenkomst te herzien, voorwaarden die overigens deels zijn vastgelegd in de voormelde raamovereenkomst, of die flexi-jobarbeidsovereenkomst te beëindigen, teneinde een herkwalificatie in een reguliere tewerkstelling te voorkomen."

Volgens het Grondwettelijk Hof beschikt aldus de wetgever in fiscale aangelegenheden over een ruime beoordelingsmarge, inclusief wanneer hij beslist een einde te maken aan een fiscaal voordeel en beoordeelt of die afschaffing het instellen van een overgangsregeling vereist. Er wordt wel op buitensporige wijze afbreuk gedaan aan het vertrouwensbeginsel wanneer de rechtmatige verwachtingen van een bepaalde categorie van rechtsonderhorigen worden miskend zonder dat een dwingende reden van algemeen belang voorhanden is die de ontstentenis van een overgangsregeling kan verantwoorden.

4.2. Uit de memorie van toelichting bij het thans om advies voorgelegde voorontwerp blijkt dat de ontworpen opheffingen in het algemeen tot doel hebben het aanzienlijke begrotingstekort terug te dringen met het oog op het duurzaam verbeteren van de overheidsfinanciën en het voldoen aan de Europese verplichtingen. Daarbij wil de regeling eventuele verschuivingen van het ene naar het andere voordeel vermijden en de complexe regels van de federale woonfiscaliteit die tot rechtsonzekerheid kunnen leiden, vereenvoudigen en stroomlijnen. Nog volgens de memorie van toelichting gaat het "om voordelen voor een andere dan de eigen woning[, waarbij] de afwijkende (…) stelsels [in principe] betrekking [hebben] op leningen die reeds geruime tijd geleden werden gesloten, waardoor de verhoogde voordelen in die afwijkende stelsels die in principe bedoeld waren voor het verwerven van een eigen woning voor de betrokken belastingplichtigen in beginsel daardoor minder relevant zijn geworden".

4.2.1. Wat de artikelen 3 en 10 tot 13 van het voorontwerp betreft, wordt in de memorie van toelichting in het bijzonder opgemerkt dat welbepaalde belastingvoordelen hun relevantie (grotendeels) hebben verloren of dat de begunstigden ervan reeds een aanzienlijk fiscaal voordeel hebben bekomen. Specifiek bij artikel 10 van het voorontwerp wees de gemachtigde ook op de doelstelling om de voordelen van het huwelijksquotiënt af te bouwen.[10]

In zoverre de rechtmatige verwachtingen van bepaalde categorieën van belastingplichten al zouden worden miskend, kan worden aangenomen dat er voor de artikelen 3

[10] De gemachtigde verschafte voor deze artikelen van het voorontwerp ook verdere verduidelijking.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

en 10 tot 13 van het voorontwerp een dwingende reden van algemeen belang voorhanden is die de ontstentenis van een overgangsregeling kan verantwoorden.

4.2.2. Wat artikel 2 van het voorontwerp betreft, bevat de memorie van toelichting geen bijzondere motivering met betrekking tot de opheffing van de interestaftrek bedoeld in artikel 14, eerste lid, 1°, van het WIB 92, zonder dat ter zake in een overgangsregeling wordt voorzien. Hiervoor dient te worden verwezen naar de algemene verantwoording in de memorie van toelichting (opmerking 4.2), die onder meer melding maakt van leningen die reeds geruime tijd geleden werden gesloten.

Gevraagd naar het ontbreken van een overgangsregeling in het licht van het vertrouwensbeginsel voor artikel 2 van het voorontwerp, antwoordde de gemachtigde als volgt:

> "Door de aftrek van schulden af te schaffen, maakt men geen onderscheid meer tussen belastingplichtigen die geleend hebben voor hun onroerend goed en zo hun onroerend inkomen kunnen verlagen en zij die dat niet doen. Anderzijds is het natuurlijk wel zo dat belastingplichtigen die schulden aangaan extra kosten hebben t.o.v. belastingplichtigen die dat niet doen.
>
> Het punt is ook wel dat de schulden voor één onroerend goed ook aftrekbaar zijn van de inkomsten van andere onroerende goederen en dat een aftrek van intresten een voordeel geeft aan marginaal tarief plus gemeentebelasting, terwijl inkomsten uit kapitaal belastbaar zijn aan ten hoogste 30 pct, waardoor het interessanter kan zijn om te lenen ipv eigen middelen te gebruiken."

Met dit antwoord gaat de gemachtigde nog steeds niet in op de ontstentenis van een overgangsregeling. Nochtans geeft het thans geldende artikel 14, eerste lid, 1°, van het WIB 92 recht op een interestaftrek ongeacht het tijdstip waarop de "schulden (…) specifiek zijn aangegaan om onroerende goederen te verwerven of te behouden". Het is bijgevolg mogelijk dat een belastingplichtige bijvoorbeeld in 2023 of 2024 dergelijke schulden is aangegaan in de veronderstelling te kunnen genieten van de interestaftrek. Omdat dergelijke schulden in beginsel voor een lange periode worden aangegaan, kan in die gevallen, anders dan het geval is voor andere opheffingsbepalingen, bezwaarlijk worden geargumenteerd dat alle belastingplichtigen reeds een aanzienlijk of een redelijk voordeel hebben genoten op grond van de op te heffen bepaling.

Voor artikel 2 van het voorontwerp strekt het tot aanbeveling om de memorie van toelichting aan te vullen met een deugdelijke verantwoording voor de ontstentenis van een overgangsregeling bij de ontworpen opheffing van het erin bedoelde belastingvoordeel.

BIJZONDERE OPMERKING

Artikel 11

In de ontworpen wijziging van artikel 526, § 3, eerste lid, inleidende zin, van het WIB 92 (artikel 11, 3°, van het voorontwerp) schrijve men "artikel 14 zoals het bestond alvorens het werd gewijzigd door artikel *2* van de wet van [datum van deze wet]".

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

AFDELING 2 – INGEKOMEN BELASTINGPLICHTIGEN EN INGEKOMEN ONDERZOEKERS

ALGEMENE OPMERKINGEN

1. De bepalingen van afdeling 2 van titel 2, hoofdstuk 1, van het om advies voorgelegde voorontwerp strekken ertoe het bijzondere belastingstelsel voor ingekomen belastingplichtigen (hierna: BBIB) en het bijzondere belastingstelsel voor ingekomen onderzoekers (hierna: BBIO) voordeliger te maken (artikelen 15 tot 17 van het voorontwerp).

De thans geldende regeling vervat in de artikelen 32/1 en 32/2 van het WIB 92 geeft onder meer een specifieke invulling aan het begrip "eigen kosten van de werkgever" voor ingekomen belastingplichtigen en ingekomen onderzoekers. De ontworpen regeling beoogt het maximale percentage van de eigen kosten van de werkgever voor zowel het BBIB als het BBIO te verhogen van 30 % naar 35 % van de bezoldiging (artikelen 15, 2°, en 16, 1°, van het voorontwerp). Ook wordt de minimale bezoldiging gewijzigd van 75.000 euro naar 70.000 euro per kalenderjaar (voor het BBIB) (artikel 15, 1°, van het voorontwerp) en wordt het maximumbedrag van 90.000 euro per jaar dat als eigen kosten van de werkgever wordt aanvaard, opgeheven (voor het BBIB en het BBIO) (artikelen 15, 3°, en 16, 2°, van het voorontwerp).

Artikel 17 van het voorontwerp bepaalt dat deze afdeling 2 van toepassing is vanaf het inkomstenjaar 2025.

2. Bij de invoering van het BBIB (artikel 32/1 van het WIB 92) en het BBIO (artikel 32/2 van het WIB 92), merkte de Raad van State, afdeling Wetgeving, in advies 70.434/1-2-3-4-VR van 17 november 2021[11] het volgende op:

> "Het valt niet uit te sluiten dat het ontworpen BBIB en BBIO problemen doen rijzen in het licht van de Europese regeling inzake staatssteun en in het bijzonder artikel 107, lid 1, VWEU.[12-13] Er wordt immers met publieke fondsen een economisch voordeel toegekend aan ondernemingen die de handel tussen lidstaten en mededinging potentieel kan beïnvloeden. Hoewel het belastingvoordeel wordt toegekend aan de ingekomen belastingplichtigen en onderzoekers, maakt het systeem het luidens de memorie van toelichting voor Belgische ondernemingen mogelijk 'personeel met specifieke competenties, dat soms moeilijk te vinden is binnen de interne arbeidsmarkt, aan te trekken' en 'kunnen de nieuwe stelsels hun competitiviteit zowel op nationaal als op internationaal vlak versterken'.
>
> Dat voordeel lijkt bovendien selectief te zijn aangezien het krachtens de ontworpen artikelen 32/1 en 32/2, § 2, 1° en 2°, van het WIB 92 (artikelen 13 en 14 van het voorontwerp) slechts aan bepaalde ondernemingen en in bepaalde gevallen wordt

[11] Adv.RvS 70.434/1-2-3-4-VR van 17 november 2021 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de programmawet van 27 december 2021, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2349/1, 221, algemene opmerking 1 bij titel 2, hoofdstuk 1, afdeling 2.

[12] *Voetnoot 15 van het aangehaalde advies*: Zie in dat verband de problematiek inzake *excess profit rulings* (voor een recent voorbeeld, zie HvJ, 16 september 2021, C-337/19 P, *Commissie t. Koninkrijk België e.a.*, ECLI:EU:C:2021:741).

[13] *Voetnoot 16 van het aangehaalde advies*: Niet alle mogelijke toepassingen van het BBIO kunnen immers beschouwd worden als een niet-economische activiteit krachtens de mededeling van de Commissie 'betreffende het begrip „staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie' (2016/C 262/01), overwegingen 28-32.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

toegekend. In die zin kan de mededinging en het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig worden beïnvloed.

Krachtens artikel 108, lid 3, VWEU, dient de Europese Commissie van elk voornemen tot invoering of wijziging van steunmaatregelen tijdig op de hoogte te worden gebracht. Behalve indien een beroep kan worden gedaan op een vrijstellingsregeling, moet aan dat vormvereiste worden voldaan en kan aan de ontworpen regeling geen uitvoering worden gegeven voordat die procedure tot een eindbeslissing heeft geleid."

De ontworpen regeling verhoogt het percentage van eigen kosten van de werkgever van 30 % naar 35 %, heft het maximumbedrag van 90.000 euro per jaar als eigen kosten van de werkgever op en verlaagt voor het BBIB de minimale bezoldiging van 75.000 euro naar 70.000 euro per kalenderjaar, zodat thans opnieuw moet worden onderzocht of voor de ontworpen regeling beroep kan worden gedaan op een vrijstellingsregeling, zoals vervat in de de-minimisverordening.[14] Zo niet, dient deze afdeling van het voorontwerp te worden aangemeld bij de Europese Commissie overeenkomstig artikel 108, derde lid, van het VWEU.

Gevraagd of deze afdeling van het voorontwerp reeds werd aangemeld bij de Europese Commissie, antwoordde de gemachtigde als volgt:

"Neen, de regeling werd in de eerste plaats opgemaakt om de drempel om van het buitenland naar de België te komen, te verlagen. De regel is m.a.w. compensatoir van aard en helemaal niet om selectief staatsteun te verlenen."

Met dit antwoord van de gemachtigde kan geenszins worden ingestemd. Zoals reeds door de afdeling Wetgeving in voormeld advies opgemerkt, wordt er "immers met publieke fondsen een economisch voordeel toegekend aan ondernemingen die de handel tussen lidstaten en mededinging potentieel kan beïnvloeden".

Aldus kan het ook voor de ontworpen regeling niet worden uitgesloten dat er sprake is van staatssteun. Zeker gelet op de opheffing van het maximumbedrag van 90.000 euro per jaar dat als eigen kosten van de werkgever wordt aanvaard, is het geenszins zeker dat de ontworpen regeling zonder meer onder de de-minimisverordening dan wel onder een andere vrijstellingsregeling zou kunnen vallen. Indien dit inderdaad niet het geval is, moet de ontworpen regeling worden aangemeld en kan er geen uitvoering aan worden gegeven vooraleer die procedure tot een eindbeslissing heeft geleid.

3. Zoals reeds vermeld, strekken de artikelen 15 en 16 van het voorontwerp tot de verhoging van het aandeel eigen kosten van de werkgever van 30 % naar 35 % van de bezoldiging, tot de opheffing van het maximumbedrag van 90.000 euro per jaar dat als eigen kosten van de werkgever wordt aanvaard en tot de verlaging voor ingekomen belastingplichtigen van de minimale bezoldiging van 75.000 euro naar 70.000 euro.

[14] 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'.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

De vraag rijst of er hierbij, in het licht van het vrije verkeer van werknemers, en meer in het bijzonder in het licht van het arrest Sopora van het Hof van Justitie,[15] geen sprake is van een overcompensatie van de gemaakte kosten voor ingekomen belastingplichtigen en ingekomen onderzoekers.

Dienaangaande is door de Raad van State bij de oorspronkelijke invoering van het BBIB en het BBIO het volgende opgemerkt:

> "In het ontworpen BBIB en het ontworpen BBIO wordt toepassing gemaakt van een 150-kilometercriterium. In de zaak *Sopora t. Staatssecretaris van Financiën* stelde het Hof van Justitie in dat verband met betrekking tot de vergelijkbare Nederlandse regeling het volgende:[16]
>
> > 'Artikel 45 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale wettelijke regeling als in het hoofdgeding, waarbij een lidstaat ten gunste van werknemers die, alvorens een dienstbetrekking op zijn grondgebied te aanvaarden, in een andere lidstaat woonden, voorziet in de toekenning van een belastingvoordeel, bestaande in de forfaitaire belastingvrijstelling van een vergoeding wegens extraterritoriale kosten tot ten hoogste 30 % van de grondslag, op voorwaarde dat deze werknemers woonachtig waren op een afstand van meer dan 150 kilometer van zijn grens, tenzij deze limieten zodanig zijn vastgesteld dat deze vrijstelling systematisch aanleiding geeft tot een duidelijke overcompensatie van de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan'.
>
> Onder voorbehoud van hetgeen hierna wordt opgemerkt in opmerking 2 bij artikel 13, verdient het aanbeveling om in de memorie van toelichting aan te tonen dat er geen risico bestaat op een 'duidelijke overcompensatie van de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten.'"[17]

In de memorie van toelichting werd destijds het volgende geargumenteerd:

> "Op basis van een aantal standaardsituaties heeft de advocaat-generaal voor de Nederlandse Hoge Raad in de zaak Sopora de stelling verdedigd dat de Nederlandse 30 pct.-regel geen aanleiding gaf tot een duidelijke en systematische overcompensatie. In de regeling die hier wordt voorgesteld, wordt ook uitgegaan van een percentage van 30 pct. Bovendien geldt er, anders dan in de Nederlandse regeling, een maximumbedrag van 90 000 euro. Ook hier mag men er dus van uitgaan dat er geen duidelijke en systematische overcompensatie is."[18]

Thans rijst aldus de vraag of er nog steeds geen sprake is van systematische overcompensatie nu voor ingekomen belastingplichtigen en ingekomen onderzoekers het maximumbedrag wordt opgeheven en het aandeel eigen kosten van de werkgever wordt verhoogd.

---

[15] HvJ, 24 februari 2015, C-512/13, *Sopora t. Staatssecretaris van Financiën*, ECLI:EU:C:2015:108, punten 29-30 en 35-36.

[16] *Voetnoot 17 van het aangehaalde advies:* HvJ, 24 februari 2015, C-512/13, *Sopora v. Staatssecretaris van Financiën*, ECLI:EU:C:2015:108.

[17] Adv.RvS 70.434/1-2-3-4-VR van 17 november 2021, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2349/1, 222, algemene opmerking 2 bij titel 2, hoofdstuk 1, afdeling 2.

[18] *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2349/1, 24.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Hierover ondervraagd, antwoordde de gemachtigde als volgt:

> "Het stelsel van ingekomen belastingplichtigen was ter vervanging van het oude systeem van de circulaire van buitenlandse kaderleden van 8 augustus 1983. Het systeem kreeg eindelijk een wettelijk stelsel, maar werd tegelijkertijd wel sterk verstrengd. Omdat er een zeer sterke terugval was van aanvragen, werd geoordeeld dat er een te sterke verstrenging was en dus een ondercompensatie."

Dat er, luidens het antwoord van de gemachtigde, sprake zou zijn van een ondercompensatie impliceert niet dat de opheffing van het maximumbedrag van 90.000 euro per jaar dat als eigen kosten van de werkgever wordt aanvaard, gecombineerd met de verhoging van het percentage van de eigen kosten van de werkgever en de verlaging van de minimale bezoldiging voor ingekomen belastingplichtigen, geen aanleiding zou kunnen geven tot een overcompensatie.

Het verdient dan ook aanbeveling om in de memorie van toelichting aan te tonen waarom er geen risico bestaat op een "duidelijke overcompensatie van de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten" in beide bijzondere stelsels.

BIJZONDERE OPMERKINGEN

Artikel 17

1. Artikel 17 van het voorontwerp bepaalt dat afdeling 2 van titel 2, hoofdstuk 1, van toepassing is vanaf het inkomstenjaar 2025. De gemachtigde verduidelijkte dat het de bedoeling is dat de regeling vanaf die datum van toepassing is op "ingekomen belastingplichtigen of onderzoekers die in dienst waren of traden vanaf deze datum, en die aan de overige voorwaarden om te kunnen genieten van het stelsel voldoen en de nodige procedure hebben doorlopen".

Het verdient aanbeveling dit minstens in de memorie van toelichting te verduidelijken.

2. De gemachtigde bevestigde dat het de bedoeling is dat de ontworpen wijzigingen van toepassing zijn op bezoldigingen betaald of toegekend vanaf 1 januari 2025.

Aangezien dit niet zonder meer blijkt uit de ontworpen regeling, dient artikel 17 van het voorontwerp dan ook in die zin te worden aangepast.[19]

AFDELING 3 – FLEXI-JOBS

ALGEMENE OPMERKINGEN

1. De regeling inzake flexi-jobs is ingevoerd bij de artikelen 2 tot 38 van de wet van 16 november 2015 'houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken' en was destijds luidens artikel 2 ervan enkel van toepassing op de werknemers en werkgevers die ressorteren onder het

[19] Naar analogie met eerdere aanpassingen aan de artikelen 32/1 en 32/2 van het WIB 92, zoals de artikelen 45 en 46 van de wet van 28 december 2023 'houdende diverse fiscale bepalingen'.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

paritair comité voor het hotelbedrijf of onder het paritair comité voor de uitzendarbeid indien de gebruiker ressorteert onder het paritair comité voor het hotelbedrijf.

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

- artikel 33 van de programmawet van 25 december 2017;[20]
- artikel 146 van de programmawet van 26 december 2022;[21]
- artikel 2 van de wet van 27 maart 2023 'houdende wijziging van de wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken wat de uitbreiding van het toepassingsgebied van de flexi-jobs tot de chocolatiers betreft';
- artikel 182 van de programmawet van 22 december 2023.[22]

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

- de beperking van de fiscale vrijstelling tot een bezoldiging van 12.000 euro per belastbaar tijdperk, tenzij de flexi-jobwerknemer gepensioneerd is (artikel 7, 3°) (van toepassing vanaf het aanslagjaar 2025 (artikel 11, tweede lid));
- de beperking van het flexi-loon tot maximaal 150 procent van het minimale basisloon[23], tenzij een ander maximum is vastgesteld bij een door de Koning algemeen verbindend verklaarde collectieve arbeidsovereenkomst (artikel 184, 1°) (inwerkingtreding op 1 januari 2024 (artikel 194)).[24]

2. De bepalingen van afdeling 3 van titel 2, hoofdstuk 1, van het om advies voorgelegde voorontwerp strekken tot wijziging van de regeling inzake flexi-jobs op fiscaal vlak (artikelen 18 tot 20 van het voorontwerp).

De ontworpen regeling strekt ertoe om de in artikel 38, § 1, eerste lid, 29°, van het WIB 92 bepaalde beperking van de fiscale vrijstelling tot een bezoldiging van 12.000 euro per

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

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

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

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

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

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

belastbaar tijdperk voor niet-gepensioneerde flexi-jobwerknemers te verhogen en onderhevig te maken aan een jaarlijkse indexering.

Daartoe wordt in het voormelde artikel het bedrag "12.000 euro" vervangen door het (niet-geïndexeerde) bedrag "8.955 euro" (artikel 18 van het voorontwerp)[25] en wordt in artikel 178, § 5, 1°, van het WIB 92, dat de niet-indexering van bepaalde in het WIB 92 vermelde bedragen voorschrijft, de vermelding van artikel 38, § 1, eerste lid, 29°, van het WIB 92 weggelaten (artikel 19).

Artikel 20 van het voorontwerp bepaalt dat deze afdeling van de aan te nemen wet van toepassing is vanaf het inkomstenjaar 2025.

3. In het licht van de staatssteunregels rijst bij de om advies voorgelegde regeling inzake flexi-jobs de vraag in welke mate de (versoepeling van die) regeling kan worden ingepast in de voorwaarden van verordening (EU) 2023/2831 van de Commissie van 13 december 2023 'betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun'.[26] Naast de naleving van een maximumbedrag, is onder meer ook vereist dat er sprake is van transparante steun[27] en gelden bovendien bijzondere verplichtingen inzake de monitoring.[28-29]

Aldus werd aan de gemachtigde gevraagd hoe in de praktijk de naleving van artikel 38 van de wet van 16 november 2015, dat voorziet in de toepassing van de de-minimissteun op de regeling inzake flexi-jobs, zal worden gewaarborgd, rekening houdend met de door het voorontwerp beoogde versoepeling. Hierop antwoordde de gemachtigde als volgt:

> "De regeling inzake de flexi jobs is ons inziens geen selectieve staatsteun, en dient derhalve niet verder opgevolgd te worden."

---

[25] Luidens de memorie van toelichting komt dit voor het inkomstenjaar 2025 neer op een geïndexeerd bedrag van 18.000 euro.

[26] Deze verordening vervangt 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' en is in werking getreden op 1 januari 2024 (artikel 8).
In advies 74.803/1-2-3-4 van 10 november 2023 heeft de afdeling Wetgeving van de Raad van State gewezen op de verschillende voorwaarden vervat in verordening (EU) nr. 1407/2013, waarvan de naleving noodzakelijk is opdat staatssteun is vrijgesteld van de aanmelding voorgeschreven in artikel 108, lid 3, van het VWEU. Volgens de Raad was het niet duidelijk hoe de voorwaarden vervat in verordening (EU) nr. 1407/2013 en 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' daadwerkelijk in acht (kunnen) worden genomen bij de toepassing van het stelsel van de flexi-jobs: adv.RvS 74.803/1-2-3-4 van 10 november 2023, *Parl.St.* Kamer 2023-24, nr. 55-3697/1, 360-361, algemene opmerking 1.3.2 bij hoofdstuk 4 van dat voorontwerp.

[27] Artikel 4, lid 1, van verordening (EU) 2023/2831.

[28] Artikel 6, leden 1 tot 6, van verordening (EU) 2023/2831.

[29] Zie in diezelfde zin: 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 2024-25, nr. 56-207/2, 5-6, opmerking 3, 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. 56-374/2, 5-6, opmerking 3.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Met dit antwoord van de gemachtigde kan geenszins worden ingestemd. 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 VWEU. Een dergelijke steunregeling moet overeenkomstig artikel 108, lid 3, van het VWEU in beginsel voorafgaandelijk worden aangemeld bij de Europese Commissie.[30]

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 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', die de algemene de-minimisregeling bevatte,[31] of van 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', die een specifieke de-minimisregeling voor de landbouwsector bevat, en de eventuele latere wijzigingen van deze verordeningen.

Het stelsel van de flexi-jobs wordt gekenmerkt door een gunstige regeling op fiscaal vlak en op het vlak van socialezekerheidsbijdragen. Op het flexi-loon en het flexi-vakantiegeld is een bijzondere socialezekerheidsbijdrage van 28 % verschuldigd.[32] Indien daadwerkelijk aan die bijzondere bijdrage onderworpen, zijn de bezoldigingen betaald of toegekend aan niet-gepensioneerden ter uitvoering van de flexi-jobarbeidsovereenkomst tot 12.000 euro per belastbaar tijdperk vrijgesteld in de personenbelasting. De ontworpen regeling strekt ertoe om vanaf het inkomstenjaar 2025 het plafond van die fiscale vrijstelling te verhogen tot (geïndexeerd) 18.000 euro en dat bedrag tevens onderhevig te maken aan indexering voor de navolgende belastbare tijdperken.

De thans om advies voorgelegde versoepeling van de regeling inzake flexi-jobs dient dan ook te worden beschouwd als staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het VWEU. Bijgevolg moet de ontworpen regeling in beginsel voorafgaandelijk worden aangemeld bij de Europese Commissie, tenminste voor zover geen vrijstellingsregeling van toepassing is.

Overigens is het voor de Raad van State niet duidelijk hoe de voorwaarden vervat in verordening (EU) 2023/2831 daadwerkelijk in acht (kunnen) worden genomen bij de toepassing

---

[30] Zie adv.RvS 74.803/1-2-3-4 van 10 november 2023, *Parl.St.* Kamer 2023-24, nr. 3697/1, 358 en 361, opmerking 1.1 en 1.4 bij titel 11, hoofdstuk 4; adv.RvS 77.278/3 van 18 februari 2025, *Parl.St.* Kamer 2024-25, nr. 56-207/2, 5-6, opmerking 3; adv.RvS 77.279/3 van 18 februari 2025, *Parl.St*. Kamer 2024-25, nr. 56-374/2, 5-6, opmerking 3; 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', opmerkingen 4.1 tot 4.4 en adv.RvS 77.644/3 van 13 mei 2025 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', opmerking 4.1.

[31] En waarvoor inmiddels verordening (EU) 2023/2831 in de plaats is gekomen.

[32] Overeenkomstig artikel 38, § 3*sexdecies*, van de wet van 29 juni 1981 'houdende de algemene beginselen van de sociale zekerheid voor werknemers'.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

van de ontworpen regeling inzake flexi-jobs. Hierbij dient dan ook een voorbehoud te worden geformuleerd.

Het staat aan de stellers van het voorontwerp om de ontworpen wijzigingen aan een grondig bijkomend onderzoek te onderwerpen (ook inzake transparante steun en monitoring). In elk geval dient te worden nagegaan of de redactie van artikel 38 van de wet van 16 november 2015 niet moet worden aangepast.

Indien de ontworpen verhoging van de beperking van de fiscale vrijstelling niet ten volle kan worden ingepast binnen de voorwaarden van verordening (EU) 2023/2831 of van verordening (EU) nr. 1408/2013, moeten de betrokken bepalingen van het voorontwerp alsnog worden aangemeld met toepassing van artikel 108, lid 3, van het VWEU.[33]

Daarbij moet erop worden gewezen dat niet-aangemelde staatssteun *per se* onwettig is (zelfs indien ze verenigbaar verklaard zou kunnen worden indien ze correct werd aangemeld),[34] en die onwettigheid moet door elke rechter, desnoods ambtshalve, worden opgeworpen,[35] zonder dat de begunstigden van de steun zich op een opgewekt vertrouwen kunnen beroepen om de terugbetaling van de steun (met interest) te verhinderen.[36] De nationale rechter – in België ook het Grondwettelijk Hof[37] – is bevoegd om vast te stellen of een maatregel als nieuwe staatssteun moet worden aangemerkt en of, indien dat het geval is, die maatregel bij de Commissie moest worden aangemeld alvorens tot uitvoering te worden gebracht.[38] Zelfs indien de Europese Commissie achteraf alsnog zou besluiten tot de verenigbaarheid van de staatssteunregeling met de interne markt, zullen de ontvangers van de staatssteun overigens verplicht worden om rente te betalen op de steun die ze voor die Commissiebeslissing hebben ontvangen.[39]

4. Het voorontwerp beoogt de regeling inzake flexi-jobs te versoepelen voor de niet-gepensioneerde werknemers, door een verhoging van de beperking van de fiscale vrijstelling tot een bezoldiging van (geïndexeerd) 18.000 euro per belastbaar tijdperk, telkens jaarlijks

---

[33] Zie een gelijkaardige opmerking in adv.RvS 77.278/3 van 18 februari 2025, *Parl.St.* Kamer 2024-25, nr. 56-207/2, 5-6, opmerking 3, en in adv.RvS 77.279/3 van 18 februari 2025, *Parl.St.* Kamer 2024-25, nr. 56-374/2, 5-6, opmerking 3.

[34] HvJ 8 december 2011, C-275/10, Residex Capital IV, ECLI:EU:C:2011:814, punt 28, met verwijzing naar arresten van 21 november 1991, C-354/90, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires en Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, ECLI:EU:C:1991:440, punt 17, 27 oktober 2005, C-266/04-C-270/04, C-276/04 en C-321/04-C-325/04, Distribution Casino France e.a., ECLI:EU:C:2005:657, punt 30, en 5 maart 2015, C-667/13, Estado Português, ECLI:EU:C:2015:151, punten 59 en 60.

[35] HvJ 18 juli 2007, C-119/05*, Lucchini*, ECLI:EU:C:2007:434, punt 61; HvJ 26 oktober 2016, C-590/14 P, *Dimosia Epicheirisi Ilektrismou AE*, ECLI:EU:C:2016:797, punten 98-101.

[36] HvJ 20 maart 1997, C-24/95, *Alcan*, ECLI:EU:C:1997:163; HvJ 29 april 2004, C-278/00, *Helleense Republiek*, ECLI:EU:C:2004:239, punt 108. Zie ook: N. DE VOS, "De rol van het Europese en het Belgische vertrouwensbeginsel bij de terugvordering van Europese subsidies en staatssteun", *RW* 2012-13, p. 130-131, nrs. 26 en 30; T. CORTHAUT, K. LENAERTS en P. VAN NUFFEL (ed.), *EU Constitutional Law*, OUP, 2021, p. 299, nr. 9-028.

[37] GwH 7 november 2013, nr. 145/2013, B.2.2; GwH 17 juli 2014, nr. 106/2014, B.27.2; GwH 17 september 2015, nr. 114/2015, B.30.2.

[38] GwH 6 april 2011, nr. 50/2011, B.12.3.1 tot B.12.3.4; GwH 17 juli 2014, nr. 106/2014, B.27.2; GwH 5 februari 2015, nr. 15/2015, B.6.3 en B.6.4; GwH 17 september 2015, nr. 114/2015, B.30.2.

[39] HvJ 15 december 2022, C-470/20, *AS Veejam*, ECLI:EU:C:2022:981, punten 54-62.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

geïndexeerd. De vraag rijst of de voorgestelde regeling in overeenstemming kan worden geacht met het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel.

Zowel naar aanleiding van het invoeren van de regeling inzake flexi-jobs[40] als bij de achtereenvolgende uitbreidingen ervan,[41] heeft de afdeling Wetgeving van de Raad van State opmerkingen geformuleerd over de verzoenbaarheid ervan met het gelijkheidsbeginsel, omdat de tewerkstelling via flexi-jobs gepaard gaat met een bijzondere regeling op arbeids-, socialezekerheids- en fiscaalrechtelijk vlak.

Zoals bekend sluiten de grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

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

> "Een flexi-job biedt de kans aan heel wat mensen om op een eenvoudige en flexibele manier iets bij te verdienen wanneer zij dat zelf wensen en kunnen. In 2024 waren er 177.952 niet-gepensioneerde personen met een flexi-job. Die 177.952 niet-gepensioneerde flexi-jobwerknemers zorgden voor een extra inkomen dat 454 miljoen euro aan extra koopkracht vertegenwoordigt.
>
> In het kader van haar voornemen om een antwoord te bieden op de nood naar meer flexibiliteit in een veranderende arbeidsmarkt stelt de regering voor om die belastingvrijstelling voor niet-gepensioneerden vanaf inkomstenjaar 2025 op te trekken tot 18.000 euro en dit bedrag ook jaarlijks te indexeren."

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

> "Vooreerst wordt opgemerkt dat tot en met inkomstenjaar 2023 de inkomsten uit een flexi-job ook voor niet gepensioneerden zonder beperking waren vrijgesteld. Vanaf inkomstenjaar 2024 werd voor niet-gepensioneerden een plafond van 12.000 euro ingevoerd. Dit plafond wordt nu verhoogd tot 18.000 euro.
>
> De verhoging van het plafond kadert binnen de doelstelling van de regering om meer in te zetten op flexibel werken door onder meer een verdere uitbreiding van de sectoren die

[40] Adv.RvS 57.517/1 van 12 juni 2015 over een voorontwerp dat onder meer heeft geleid tot de wet van 16 november 2015, *Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-1297/1, 52-54, opmerkingen 13.2 en 13.3.

[41] Adv.RvS 62.219/1-3-4 van 11 oktober 2017, *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-2746/1, 168-170, algemene opmerkingen 2 en 3 bij titel 2, hoofdstuk 3, en adv.RvS 72.474/1-2-3-4 van 10 november 2022, *Parl.St.* Kamer 2022-23, nr. 55-3015/1, 311 en 312, algemene opmerking bij titel 8, hoofdstuk 3.

Zie ook voor een soortgelijke analyse: adv.RvS 77.278/3 van 18 februari 2025 , *Parl.St.* Kamer 2024-25, nr. 56-207/2, 6-10, opmerking 4, en adv.RvS 77.279/3 van 18 februari 2025, *Parl.St*. Kamer 2024-25, nr. 56-374/2, 6-8, opmerking 4.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

werknemers kunnen tewerkstellen binnen de flexi-jobregelingen, waarbij in die nieuwe sectoren hogere lonen kunnen van toepassing zijn."

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

"Het komt de wetgever toe te oordelen in hoeverre het opportuun is om, in het kader van zijn sociaaleconomisch beleid, maatregelen te nemen met het oog op het verhogen van de werkgelegenheid. Hij beschikt ter zake over een ruime beoordelingsbevoegdheid en dient niet aan te tonen dat de reeds bestaande maatregelen onvoldoende zijn om de nagestreefde doelstelling te bereiken.

Wanneer de wetgever een nieuwe vorm van arbeidsovereenkomst invoert, valt het onder zijn beoordelingsbevoegdheid te bepalen welke categorieën van werknemers en werkgevers onder die regeling ressorteren en met welke modaliteiten die regeling gepaard gaat. Het Hof vermag een dergelijke beleidskeuze, alsook de verschillen in behandeling die daaruit voortvloeien, slechts af te keuren indien zij niet redelijk verantwoord zijn of indien zij op onevenredige wijze afbreuk doen aan de rechten van de betrokken werknemers en werkgevers".[42]

Het Grondwettelijk Hof achtte de regeling in de toen geldende context redelijk verantwoord.

Op 30 januari 2025 heeft het Grondwettelijk Hof zich in arrest nr. 8/2025 uitgesproken over de door de programmawet van 22 december 2023 ingevoerde drempels, waaronder de beperking van de fiscale vrijstelling tot een bezoldiging van 12.000 euro per belastbaar tijdperk voor niet-gepensioneerde flexi-jobwerknemers. In dit recente arrest herhaalde het Grondwettelijk Hof voormelde overweging uit arrest 107/2017[43] en achtte het de ingevoerde drempels redelijk verantwoord, zonder onevenredige gevolgen voor de betrokken werknemers en werkgevers.[44]

Met het voorliggende voorontwerp beogen de stellers de drempel voor de fiscale vrijstelling waarover het Grondwettelijk Hof zich heeft uitgesproken, te versoepelen voor alle sectoren die gebruik kunnen maken van de flexi-jobregeling, waardoor het verschil in fiscale en socialezekerheidsrechtelijke behandeling tussen niet-gepensioneerde flexi-jobwerknemers en reguliere werknemers in diezelfde sectoren weer groter wordt.

Weliswaar achtte het Grondwettelijk Hof de oorspronkelijke regeling inzake flexi-jobs en eerdere wijzigingen eraan redelijk verantwoord in het licht van het fiscale gelijkheidsbeginsel, dit biedt echter geen garantie voor de thans ontworpen verdere versoepeling van de regeling inzake flexi-jobs. Voor de ontworpen regeling dient derhalve een deugdelijke

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

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

[44] Het is volgens het Grondwettelijk Hof redelijk verantwoord om "uitsluitend voor niet-gepensioneerden in een begrenzing te voorzien van de belastingvrijstelling voor de bezoldigingen ontvangen ter uitvoering van een flexi-jobovereenkomst. Gepensioneerden zijn immers niet ertoe verplicht een tewerkstelling te hebben bij een andere werkgever, opdat zij een flexi-job mogen uitoefenen (…)".

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJVT‡

verantwoording voorhanden te zijn. Het is bijgevolg raadzaam om de motivering voor de verlaging van de drempel voor de fiscale vrijstelling voor niet-gepensioneerde flexi-jobwerknemers te verstevigen in het licht van wat voorafgaat.

BIJZONDERE OPMERKINGEN

Artikel 20

1. Luidens artikel 20 van het voorontwerp is de erbij beoogde regeling van toepassing vanaf het inkomstenjaar 2025.

Aan de gemachtigde werd gevraagd waarom niet wordt verwezen naar een welbepaald aanslagjaar, zoals in het verleden het geval was voor de inwerkingtreding en het toepassingsgebied en waarom in de memorie van toelichting wordt vermeld dat de huidige regeling van artikel 38, § 1, eerste lid, 29°, van het WIB 92 van toepassing is vanaf "aanslagjaar 2025". Hierop antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "Het is de bedoeling dat de verhoogde grens van toepassing is vanaf inkomstenjaar 2025, dus eventueel ook in geval van een aanslagjaar speciaal 2025."

Luidens artikel 359, eerste lid, van het WIB 92 begint het aanslagjaar "op 1 januari en eindigt [het] op de daaropvolgende 31ste december". Luidens artikel 360, eerste lid, van het WIB 92 wordt de voor een aanslagjaar verschuldigde belasting gevestigd "op de inkomsten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft verkregen". Artikel 360, tweede lid, van het WIB 92 draagt de Koning op om het belastbare tijdperk en de inkomsten die daartoe behoren te bepalen. Daaraan is uitvoering gegeven bij de artikelen 199 tot 206 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 'tot uitvoering van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992' (hierna: KB/WIB 92). Op grond van artikel 200, a), van het KB/WIB 92 valt het belastbare tijdperk in de regel samen met het jaar vóór dat waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd.

Een zogenaamd "aanslagjaar speciaal", waarvan de gemachtigde gewag maakt, heeft betrekking op belastingplichtigen voor wie de gronden voor belastbaarheid pas na 1 januari aanwezig zijn of reeds vóór 31 december zijn weggevallen. Luidens artikel 203, § 1, eerste lid, van het KB/WIB 92 stemt voor die belastingplichtigen "het belastbare tijdperk overeen met het gedeelte van het jaar waarin die gronden aanwezig zijn geweest". Luidens artikel 203, § 1, tweede lid, van het KB/WIB 92 wordt, in afwijking van het voormelde artikel 200, "het aanslagjaar genoemd naar het jaar waarin de gronden voor belastbaarheid weggevallen zijn", om een andere reden dan overlijden van de belastingplichtige.[45]

In zoverre de stellers beogen om de nieuwe regeling ook van toepassing te maken op bezoldigingen betaald of toegekend aan belastingplichtigen waarvoor de gronden voor belastbaarheid in de loop van 2025 zijn weggevallen, strekt het tot aanbeveling om in artikel 20

[45] Luidens artikel 204, 3°, b), van het KB/WIB 92 zijn inkomsten van het in artikel 203 vermelde belastbare tijdperk, beroepsinkomsten, bestaande uit tijdens dat tijdperk aan de belastingplichtige betaalde of toegekende bezoldigingen.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

van het voorontwerp te bepalen dat de regeling van toepassing is "vanaf het belastbare tijdperk overeenstemmend met het kalenderjaar 2025 of een gedeelte hiervan".

2. Ook al lijkt de ontworpen regeling op het eerste gezicht voordelig voor belastingplichtigen die in het kader van een flexi-job activiteiten uitvoeren in 2025, is dat niet voor allen het geval.

Voor de niet-gepensioneerde flexi-jobwerknemers waarvoor de gronden voor belastbaarheid in de loop van het inkomstenjaar 2025 en vóór de inwerkingtreding van de aan te nemen wet zijn weggevallen en die hun gedrag hebben afgestemd op de fiscale vrijstellingsdrempel van 12.000 euro, zal het immers niet langer mogelijk zijn om hun inkomsten van 2025 ook daadwerkelijk aan te vullen tot de vrijstellingsdrempel die bij het voorontwerp voor het inkomstenjaar 2025 zou worden versoepeld tot (geïndexeerd) 18.000 euro. Voor deze belastingplichtigen is er sprake van een gemist voordeel in vergelijking met die belastingplichtigen in dezelfde omstandigheden maar wier inkomsten van 2025 wel meer dan de bestaande fiscale vrijstellingsdrempel van 12.000 euro bedragen, in de mate waarin hun inkomsten tot een bedrag van (geïndexeerd) 18.000 euro alsnog vrijgesteld zouden worden van personenbelasting.[46]

Dit dient te worden verholpen door in artikel 20 van het voorontwerp bijkomend te bepalen dat de regeling van toepassing is "vanaf het belastbare tijdperk overeenstemmend met het kalenderjaar 2025 of een gedeelte hiervan, op voorwaarde dat het belastbare tijdperk eindigt vanaf de datum van inwerkingtreding van deze wet".

3. Verder wees het Grondwettelijk Hof in arrest nr. 8/2025 van 30 januari 2025 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.[47]

De werking in de tijd van de ontworpen verhoging van de beperking van de fiscale vrijstelling tot een bezoldiging van (geïndexeerd) 18.000 euro moet daarom in het bijzonder voor eenieder die betrokken is bij de inhouding van de bedrijfsvoorheffing voorzienbaar zijn, zodat tijdig de nodige voorbereidingen kunnen worden getroffen. Werkgevers kunnen immers nadeel ondervinden, wanneer onder meer blijkt dat zij op de in 2025 reeds uitgekeerde flexi-lonen van boven 12.000 euro en tot (geïndexeerd) 18.000 euro ten onrechte bedrijfsvoorheffing hebben ingehouden.[48]

Hierover om nadere toelichting verzocht, antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "Het aantal belastingplichtigen dat nu of binnenkort het bestaande plafond overschrijdt, is wellicht zeer beperkt, rekening houdende met het feit dat de maatregel belastingplichtigen beoogt die niet gepensioneerd zijn en dus reeds 4/5 moeten tewerkgesteld zijn. Bij een uurloon van 16 euro (inclusief flexi-vakantiegeld), moet een

[46] Zie een gelijkaardige opmerking in adv.RvS 77.278/3 van 18 februari 2025, *Parl.St.* Kamer 2024-25, nr. 56-207/2, 10-11, opmerking 6.

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

[48] Zie een gelijkaardige opmerking in adv.RvS 77.278/3 van 18 februari 2025, *Parl.St.* Kamer 2024-25, nr. 56-207/2, 11, opmerking 6, en in adv.RvS 77.279/3 van 18 februari 2025, *Parl.St.* Kamer 2024-25, nr. 56-374/2, 9-10, opmerking 6.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

flexi-werknemer 750 uren gepresteerd hebben vooraleer hij/zij de grens van 12.000 euro bereikt. Bij een uurloon van 25 euro (inclusief flexi-vakantiegeld), is dat nog 480 uren. Over een tijdspanne van een half jaar, komt een flexi-werknemer slechts aan het bestaande plafond van 12.000 euro wanneer hij /zij meer dan 28 uren per week werkt bij een uurloon van 16 euro of meer dan 18 uren per week bij een uurloon van 25 euro.

Wanneer er toch bedrijfsvoorheffing zou zijn ingehouden op de bezoldigingen van de flexi-werknemer omdat hij het bestaande plafond van 12.000 euro bij één werkgever heeft overschreden, dan zal die bedrijfsvoorheffing worden aangerekend en desgevallend teruggestort n.a.v. het vestigen van de aanslag voor het inkomstenjaar 2025. Daarnaast bestudeert de administratie ook de mogelijkheid dat de werkgever een correctie doorvoert in zijn aangifte in de bedrijfsvoorheffing (minder door te storten bedrijfsvoorheffing) en de teveel ingehouden bedrijfsvoorheffing doorstort aan de flexi-werknemer."

Het strekt alleszins tot aanbeveling dat de stellers van het voorontwerp de gevolgen van de beoogde temporele toepassing voor de reeds ingehouden bedrijfsvoorheffing nader onderzoeken en hieromtrent een overgangsregeling uitwerken.[49]

AFDELING 4 – AUTOFISCALITEIT

ALGEMENE OPMERKINGEN

1. De wet van 25 november 2021 'houdende fiscale en sociale vergroening van de mobiliteit' zet in op een versnelde vergroening van het bedrijfswagenpark. Alle nieuwe bedrijfswagens moeten met ingang van 2026 koolstofemissievrij rijden opdat ze nog een gunstige (para)fiscale behandeling kunnen genieten. De wet stelt geen verbod in op bedrijfswagens die (deels) op fossiele brandstof rijden, maar het bijhorende voordeel op fiscaal en sociaal vlak verdwijnt volledig. De maatregel voor elektrificatie in die wet geeft uitvoering aan een versnelde vergroening van het Belgische bedrijfswagenpark.

Omdat vastgesteld is dat deze elektrificatie nog niet overal of voor alle werknemers met een bedrijfswagen mogelijk is, wordt in titel 2, hoofdstuk 1, van het om advies voorgelegde voorontwerp de regeling inzake autofiscaliteit bijgestuurd, in het bijzonder voor hybride voertuigen (artikelen 21 tot 26 van het voorontwerp). Ook wordt de grens boven dewelke een voertuig als "valse hybride" wordt beschouwd, verhoogd om rekening te houden met nieuwe EURO-normen voor de homologatie van nieuwe voertuigen.

Luidens artikel 26 van het voorontwerp treden deze ontworpen regelingen gefaseerd in werking met ingang van 1 januari 2025 (artikelen 21 en 22, 1°), 1 januari 2026 (artikel 22, 2°), 1 januari 2028 (artikel 22, 3°), 1 januari 2029 (artikel 22, 4°) en 1 januari 2030 (artikel 22, 5°).

2.1. Afdeling 4 van het titel 2, hoofdstuk 1, van het voorontwerp betreft fiscale maatregelen waarmee milieudoelstellingen worden nagestreefd. Aldus is verordening (EU) 2018/1999 van het Europees Parlement en de Raad van 11 december 2018

[49] Vergelijk met adv.RvS 77.278/3 van 18 februari 2025, *Parl.St.* Kamer 2024-25, nr. 56-207/2, 10-11, opmerking 6, adv.RvS 77.279/3 van 18 februari 2025, *Parl.St.* Kamer 2024-25, nr. 56-374/2, 9-10, opmerking 6, en adv.RvS 77.644/3 van 13 mei 2025, opmerking 5.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

'inzake de governance van de energie-unie en van de klimaatactie, tot wijziging van Verordeningen (EG) nr. 663/2009 en (EG) nr. 715/2009 van het Europees Parlement en de Raad, Richtlijnen 94/22/EG, 98/70/EG, 2009/31/EG, 2009/73/EG, 2010/31/EU, 2012/27/EU en 2013/30/EU van het Europees Parlement en de Raad, Richtlijnen 2009/119/EG en (EU) 2015/652 van de Raad, en tot intrekking van Verordening (EU) nr. 525/2013 van het Europees Parlement en de Raad' (hierna: Governance-verordening) van toepassing.

Om de Europese Unie te ondersteunen in het behalen van haar klimaat- en energiedoelstellingen voor 2030 zijn in de Governance-verordening regels vastgesteld voor planning, rapportage en monitoring.

Een van de instrumenten in dat verband zijn de geïntegreerde nationale energie- en klimaatplannen (artikel 3 van de Governance-verordening), waarvan ook gewag wordt gemaakt door de Raad van State in advies 69.442/3 van 8 juli 2021 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 25 november 2021.[50] België heeft sinds 2019 een Nationaal Energie- en Klimaatplan (hierna: NEKP). Op 30 november 2023 heeft België bij de Europese Commissie een ontwerp van geactualiseerd NEKP ingediend (overeenkomstig artikel 14 van de Governance-verordening). De Europese Commissie heeft haar aanbevelingen voor het opstellen van een definitief geactualiseerd geïntegreerd NEKP op 23 februari 2024 aangenomen en bepaald dat dit definitieve plan uiterlijk op 30 juni 2024 moet worden ingediend.[51] België heeft tot op heden geen definitief geactualiseerd NEKP ingediend.

In het ontwerp van geactualiseerd NEKP op 30 november 2023 ingediend bij de Europese Commissie is het volgende opgenomen:

"Vergroening van het bedrijfswagenpark

Deze hervorming houdt in dat de huidige fiscale en sociale regeling voor bedrijfswagens geleidelijk wordt afgeschaft voor conventionele auto's en vanaf 2026 wordt beperkt tot auto's met een nulemissie[52].

De hervorming voorziet in:

▪ Afschaffing van de fiscale aftrekbaarheid van beroepskosten verbonden aan het gebruik van niet-zero-emissie bedrijfswagens aangekocht vanaf 2026.

▪ Een geleidelijke verlaging van het aftrekpercentage van de beroepskosten verbonden aan het gebruik van niet-zero-emissie bedrijfswagens gekocht tussen 1 juli 2023 en 31 december 2025, tot 0% in 2028.

▪ Een geleidelijke verlaging van het aftrekpercentage zakelijke kosten van emissievrije bedrijfsauto's tot maximaal 67,5% in 2031.

▪ Een beperkte fiscale aftrek van benzine- en dieselkosten voor hybrides, aangeschaft tussen 2023 en 2025, tot 50% in januari 2023.

[50] Adv.RvS 69.442/3 van 8 juli 2021 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 25 november 2021, *Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-2170/1, 58-60, opmerking 7.

[51] Aanbeveling (EU) 2024/1042 van de Commissie van 23 februari 2024 over het ontwerp van geactualiseerd geïntegreerd nationaal energie- en klimaatplan van België voor de periode 2021-2030.

[52] *Voetnoot 202 van het ontwerp van geactualiseerd NEKP*: In deze context is het nuttig te vermelden dat België op COP.26 te Glasgow (2021) de zgn. "Declaration on accelerating the transition to 100% zero emission cars and vans" ondertekende. Daarmee drukt zij haar ambitie uit om de overgang te maken naar uitstoot-vrije voertuigen.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

▪ Voor niet-zero emissie bedrijfswagens aangekocht vanaf 1 juli 2023, een verhoging van de CO_2-solidariteitsbijdrage met een factor 2,25 vanaf 1 juli 2023, gevolgd door een geleidelijke verhoging in 2025 en 2026 tot een factor 5,50 in 2027.

▪ Voor emissievrije bedrijfswagens aangekocht vanaf 1 juli 2023 een verhoging van de minimale solidariteitsbijdrage vanaf het jaar 2025, zodat uiteindelijk pas op het moment van adoptie hetzelfde bedrag aan sociale bijdragen verschuldigd zal zijn voor de gemiddelde bedrijfswagen van het plan."

Deze informatie stemt overeen met de regeling voor autofiscaliteit zoals opgenomen in de wet van 25 november 2021. De om advies voorgelegde regeling wijkt daar evenwel van af. Van die afwijkende regeling zal gewag moeten worden gemaakt, hetzij in het definitief geactualiseerd NEKP, dat tot op heden nog niet is ingediend, hetzij in het geïntegreerd nationaal voortgangsverslag inzake energie en klimaat middels hetwelk elke lidstaat overeenkomstig artikel 17, lid 1, van de Governance-verordening aan de Commissie verslag uitbrengt over de stand van de tenuitvoerlegging van zijn geïntegreerd nationaal energie- en klimaatplan.

Gevraagd naar de opvolging van de Governance-verordening, antwoordde de gemachtigde als volgt:

"Naar verluidt was het neergelegde document niet goedgekeurd en dient er alsnog een nieuw NEKP neergelegd te worden. Een nationaal voortgangsrapport is er naar verluidt op dit moment ook niet.

(…)

De meeste maatregelen zoals hierboven geciteerd, worden integraal behouden. Alleen heeft de regering het wenselijk geacht om de toepassing ervan op de plug-in hybrides uit te stellen en enigszins te vertragen om zo een meer geleidelijke transitie mogelijk te maken.

Daar staat anderzijds tegenover dat de zgn. grandfather regeling voor voertuigen van voor 1 januari 2018, wordt afgebouwd terwijl dit dan weer niet was meegenomen als één van de vergroeningsmaatregelen."

Uit het antwoord van de gemachtigde blijkt dat de ontworpen regeling voor de plug-in hybrides in het licht van de milieudoelstellingen een minder ambitieuze regeling is, terwijl de ontworpen regeling voor de voertuigen in bedrijf gesteld vóór 1 januari 2018 een nieuwe, meer ambitieuze regeling is. Hoewel de Governance-verordening geen beletsel vormt voor het aanpassen of wijzigen van nationale beleidsmaatregelen,[53] verdient het toch aanbeveling om de memorie van toelichting aan te vullen met elementen die voor die twee maatregelen een evaluatie mogelijk maken in het licht van de milieudoelstellingen die voor België op grond van de Governance-verordening en andere Europese en internationale milieuregelgeving gelden.

2.2. De Raad van State brengt tevens in herinnering wat is uiteengezet in advies 69.442/3.[54] Ook nu bevat de memorie van toelichting bij de thans om advies voorgelegde

[53] Artikel 14, lid 7, van de Governance-verordening bepaalt het volgende: "Dit artikel geldt onverminderd het recht van de lidstaten om te allen tijde wijzigingen of aanpassingen aan te brengen in de nationale beleidsmaatregelen die zijn opgenomen of vermeld in hun geïntegreerde nationale energie- en klimaatplannen, op voorwaarde dat die wijzigingen en aanpassingen zijn opgenomen in het geïntegreerde nationale energie- en klimaatvoortgangsverslag."

[54] Adv.RvS 69.442/3 van 8 juli 2021, *Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-2170/1, 58-60, opmerking 7.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

regeling geen cijfermatige analyse van de mate waarin de ontworpen gefaseerde maatregelen ertoe bijdragen om de Europese en nationale doelstellingen inzake CO_2-reductie te bereiken. De Raad van State beschikt niet over de vereiste kennis om te beoordelen in welke mate dit het geval is.

Het staat aan de stellers van het voorontwerp om de impact van de maatregelen op de globale CO_2-uitstoot voldoende nauwkeurig te becijferen en aan te geven in welke mate de maatregelen kunnen worden ingepast in de verplichtingen die voor België voortvloeien uit de Europese klimaatdoelstellingen en de doelstellingen van het akkoord van Parijs.

3. Gevraagd hoe de ontworpen regeling die de aftrekbaarheid van beroepskosten voor bedrijfswagens wijzigt, kan worden verantwoord in het licht van het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel, antwoordde de gemachtigde:

> "Het principe van rechtszekerheid en vertrouwen, beletten niet dat de wetgever zijn belastingstelsel in de loop van de tijd wijzigt als er andere legitieme doelstellingen worden nagestreefd, in dit geval milieudoelstellingen
>
> Nu, de enige voertuigen waarvan de aftrekbaarheid enigszins zou kunnen worden verminderd, zijn de voertuigen bedoeld in artikel 550, lid 3, WIB 92 (art. 24). Dit geldt alleen voor voertuigen die vóór 1 januari 2018 zijn gekocht, geleased of gehuurd: dit zijn per definitie voertuigen van meer dan 8 jaar oud, die logischerwijs vervuilender zijn dan recentere voertuigen. Wat wordt gewijzigd, is het minimumaftrekpercentage: een oud voertuig dat volgens de formule in lid 1 een aftrek zou hebben die hoger is dan de drempel in lid 3, behoudt deze. Dit geldt dus alleen voor de meest vervuilende oude voertuigen, waarvoor nog steeds zakelijke uitgaven kunnen worden afgetrokken (deze laatste worden beperkt na meer dan 8 jaar - geen afschrijving meer, enzovoort).
>
> Tot slot zal deze maatregel niet met terugwerkende kracht worden toegepast. De drempel van 75 procent is al van toepassing (art. 66, § 1, lid 2, WIB 92). De geleidelijke wijziging van het drempelpercentage zal pas in 2026 plaatsvinden. Belastingplichtigen hebben de mogelijkheid om desgewenst hun mobiliteitskeuzes aan te passen aan de aangekondigde maatregelen."

Het verdient aanbeveling het antwoord van de gemachtigde op te nemen in de memorie van toelichting.

4. Naar aanleiding van de vaststelling dat een volledige elektrificatie van het wagenpark momenteel nog niet mogelijk is in België, verlengt de ontworpen regeling de fiscale voordelen voor de meest ecologische hybride bedrijfsvoertuigen (zoals plug-in hybride voertuigen) voor werknemers die nog niet de kans hebben gehad om over te schakelen naar een elektrisch voertuig.

De ontworpen regeling heeft ongetwijfeld een weerslag op het koop-, lease- of huurgedrag van bedrijfswagens door werkgevers voor hun werknemers, en dus ook op autoconstructeurs die zich hebben voorbereid op de wijzigingen waarin de wet van 25 november 2021 heeft voorzien met ingang van 2026 en die focussen op zuiver elektrische voertuigen. Dienaangaande rijst dan ook de vraag of de verlenging van de fiscale voordelen voor plug-in hybride voertuigen de markt niet zal verstoren.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Het verdient aanbeveling de memorie van toelichting voor dit gevolg van de ontworpen regeling niet alleen te verantwoorden in het licht van de Europese en internationale milieudoelstellingen die voor België gelden, maar ook in het licht van het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel.

BIJZONDERE OPMERKINGEN

Artikel 22

Artikel 22, 2°, van het voorontwerp voegt in artikel 66 van het WIB 92 een paragraaf 1/1 in die geldt in afwijking van de eerste paragraaf van dat artikel. Luidens artikel 26, 2°, van het voorontwerp treedt het aan te nemen artikel 22, 2°, in werking op 1 januari 2026.

Zolang evenwel artikel 22, 2°, van het voorontwerp niet in werking is getreden, wordt in andere bepalingen die eerder in werking treden, verwezen naar een paragraaf 1/1 die nog niet in werking is getreden. Dit is zo bij de artikelen 23 en 24 van het voorontwerp die, bij ontstentenis van een uitdrukkelijke regeling, in werking treden op de tiende dag na bekendmaking ervan in het Belgisch Staatsblad.

De voormelde bepalingen moeten op dat punt onderling in overeenstemming worden gebracht.

Artikel 24

Artikel 24 van het voorontwerp wijzigt artikel 10 van de wet van 25 november 2021 dat artikel 550 van het WIB 92 invoegt met ingang van 1 januari 2026. Het ontworpen laatste lid bepaalt dat dit artikel niet van toepassing is op "hybride voertuigen". De gemachtigde bevestigde dat hiermee de "oplaadbare plug-in hybrides" worden bedoeld.

Deze verduidelijking van de gemachtigde moet tot uitdrukking worden gebracht in de ontworpen tekst van de aan te nemen wet zelf.[55]

Artikel 26

In tegenstelling tot de regeling vervat in artikel 12 van de wet van 25 november 2021, wordt bij de inwerkingtreding zoals geregeld bij artikel 26 van het voorontwerp geen link gelegd met een aanslagjaar voor de toepassing van de ontworpen regeling. Op de vraag of dit niet leidt tot rechtsonzekerheid, antwoordde de gemachtigde:

> "Met het oog op een correcte toepassing, kan het inderdaad de voorkeur verdienen om artikel 26 aan te passen door, waar nodig, te voorzien in een verband met het betrokken belastingjaar. (…)"

[55] In artikel 22, 2°, van het voorontwerp wordt in de ontworpen paragraaf 1/1 van artikel 66 van het WIB 92 de term "oplaadbaar hybridevoertuig" gehanteerd.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Met dit voorstel van de gemachtigde kan worden ingestemd.

AFDELING 5 – INVESTERINGSAFTREK

ALGEMENE OPMERKINGEN

1. De bepalingen van afdeling 5 van titel 2, hoofdstuk 1, van het om advies voorgelegde voorontwerp strekken ertoe de regeling inzake de investeringsaftrek die werd ingevoerd bij wet van 12 mei 2024 'houdende diverse fiscale bepalingen' interessanter te maken om investeringen te stimuleren (artikelen 27 tot 30 van het voorontwerp).

Hiertoe wordt het cumulverbod met gewestelijke steun opgeheven (artikel 27 van het voorontwerp). Ook de beperking bij aftrek van overdragen investeringsaftrek wordt geschrapt (artikel 28). In artikel 201 van het WIB 92 wordt verduidelijkt dat de verhoging van 10 percentpunten voor digitale vaste activa enkel geldt voor kleine vennootschappen (artikel 29, 3° en 4°). Artikel 29, 7°, van het voorontwerp schrapt artikel 201, § 2, van het WIB 92, zodat de tarieven van 30 % voor grote vennootschappen en 40 % voor kleine vennootschappen worden geharmoniseerd naar 40 %.

De artikelen 27 tot 29, 1° tot 6°, van de aan te nemen wet zijn van toepassing op activa verkregen of tot stand gebracht vanaf 1 januari 2025. Artikel 29, 7°, ervan treedt in werking vanaf het aanslagjaar 2027 (artikel 30).

2. De ontworpen regeling vervat in afdeling 5 van titel 2, hoofdstuk 1, bevat wijzigingen aan de regeling inzake de investeringsaftrek zoals vervat in de artikelen 68 tot 77 van het WIB 92. De ontworpen regeling schrapt onder meer het cumulverbod van de verhoogde thematische investeringsaftrek van 40 % met gewestelijke steunmaatregelen zoals vervat in artikel 69, eerste lid, 2°, van het WIB 92 (opheffing van artikel 69/1, § 1, derde lid, van het WIB 92 bij artikel 27 van het voorontwerp).

Anders dan voorheen, zoals vervat in oud artikel 69, § 1, laatste lid, vierde streepje, van het WIB 92[56], wordt in de ontworpen regeling niet bepaald dat een cumulatie enkel mogelijk is voor zover "de gewestelijke steunregeling waarborgt dat de cumulatie van federale en gewestelijke steun niet tot gevolg heeft dat de in artikel 36 van de verordening (EU) nr. 651/2014 van de Commissie van 17 juni 2014 waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag met de interne markt verenigbaar worden verklaard, bedoelde maximale steunintensiteit en de in artikel 4, lid 1, s), van dezelfde Verordening bedoelde drempel overschreden worden".

Bijgevolg valt het niet uit te sluiten dat de ontworpen regeling, minstens deels, moet worden beschouwd als een regeling betreffende de toekenning van staatssteun in de zin van de artikelen 107 en 108 van het VWEU, die behoudens de toepassing van één van de

[56] Bedoeld wordt de versie voor die werd vervangen bij artikel 4 van de wet van 12 mei.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

vrijstellingsregelingen bij de Europese Commissie dient te worden aangemeld.[57] Uit de adviesaanvraag blijkt alvast niet of het voorontwerp werd aangemeld bij de Europese Commissie.

Hierover bevraagd, bevestigde de gemachtigde dat het voorontwerp niet werd aangemeld en lichtte hij dat als volgt toe:

> "De hervorming van de investeringsaftrek, samen met de voorgestelde hervormingen hier, valt onder de uitzonderingen voorzien in de Algemene Groepsvrijstellingsverordening (Verordening (EU) nr. 651/2014 van de Commissie van 17 juni 2014) gelet op de stimulans van groene en energiebesparende technologieën.
>
> De Europese Commissie evenwel vraagt wel dat op projectniveau (d.w.z. op het moment van de specifieke investering) de grensbedragen van de Algemene Groepsvrijstellingsverordening nauwlettend in de gaten gehouden worden en dat, bij een overschrijding van die bedragen, een investeringsproject ter goedkeuring wordt aangemeld bij de Europese Commissie. Dit zal dan worden gedaan in het kader van de attestering in de zin van artikel 69/3 WIB 92 en het Samenwerkingsakkoord tussen de Federale Overheid, het Vlaamse Gewest, het Waals Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest dat momenteel wordt onderhandeld."

In artikel 3 van de algemene groepsvrijstellingsverordening[58] wordt bepaald dat steunregelingen, individuele steun toegekend in het kader van steunregelingen en ad hoc-steun verenigbaar zijn met de interne markt in de zin van artikel 107, lid 2 of 3, van het VWEU en zijn vrijgesteld van de aanmeldingsverplichting vervat in artikel 108, lid 3, van het VWEU mits die steun voldoet aan alle voorwaarden van hoofdstuk I van de verordening en aan de specifieke voorwaarden die voor de desbetreffende steuncategorie in hoofdstuk III van die verordening zijn vastgesteld.

In zoverre effectief aan die voorwaarden is voldaan, dient deze regeling vervat in het voorontwerp niet bij de Europese Commissie te worden aangemeld. Wel dient, zo het voorontwerp in een wet uitmondt, rekening te worden gehouden met de verplichting tot mededeling bedoeld in artikel 11, lid 1, a), van de algemene groepsvrijstellingsverordening.[59]

Tevens moet erop worden toegezien dat bij de verdere uitvoering van de aan te nemen wet onder meer de aanmeldingsdrempel vervat in artikel 4, lid 1, s), van de algemene groepsvrijstellingsverordening niet wordt overschreden. Uit het antwoord van de gemachtigde blijkt immers dat het mogelijk is dat deze drempel zal worden overschreden. In dit geval volstaat het niet om de steun aan te melden op het ogenblik dat de drempel door een specifiek investeringsproject zal worden overschreden. De verplichting tot aanmelding ontstaat immers op

[57] Zie ook adv.RvS 74.859/3 van 29 januari 2024 over een voorontwerp dat onder meer heeft geleid tot de wet van 12 mei 2024, *Parl.St.* Kamer 2023-24, nrs. 55-3865/1-55-3866/1, 201-202, opmerking 2.

[58] Verordening (EU) nr. 651/2014 van de Commissie van 17 juni 2014 'waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag met de interne markt verenigbaar worden verklaard'.

[59] Zie in dezelfde zin adv.RvS 60.953/3 van 13 maart 2017 over een voorontwerp dat heeft geleid tot het decreet van de Vlaamse Gemeenschap van 5 mei 2017 'houdende de ondersteuning van bovenlokale sportinfrastructuur en topsportinfrastructuur', *Parl.St.* Vl.Parl. 2016-17, nr. 1116/1, 51, opmerking 4.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

het ogenblik van het ontstaan van een subjectief recht op de vergoeding die als aan te melden staatssteun moet worden beschouwd.[60]

BIJZONDERE OPMERKINGEN

Artikel 29

1. Artikel 29, 6°, van het voorontwerp wijzigt artikel 201, § 1, vierde lid, van het WIB 92, zodat de belastingplichtige die onherroepelijk heeft geopteerd voor het in artikel 289*quater* van het WIB 92 vermelde belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling niet meer kan genieten van de technologieaftrek. Door de ontworpen wijziging zal dat wel weer mogelijk zijn voor de toepassing van de verhoogde thematische aftrek, omdat de verwijzing naar artikel 69, eerste lid, 2°, van het WIB 92 wordt opgeheven.

Aan de gemachtigde werd gevraagd om, in het licht van het gelijkheidsbeginsel, nader toe te lichten waarom het cumulverbod met het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling, zoals vervat in artikel 289*quater* van het WIB 92, enkel voor de technologieaftrek geldt en niet voor de verhoogde thematische aftrek. De gemachtigde antwoordde als volgt:

> "De technologieaftrek is een omzetting van de vroegere investeringsaftrek voor octrooien en onderzoek en ontwikkeling (oud artikel 69, §1, 2°, a) en b) WIB 92). Het is op basis van deze bepalingen dat het belastingkrediet Onderzoek en Ontwikkeling van artikel 289*quater* WIB 92 is gebaseerd. De investeringen die onder de technologie-aftrek kunnen vallen, zijn de enige investeringen die ook in aanmerking komen voor het belastingkrediet O&O. Het cumulverbod moet dus enkel, zoals voorheen, gelden voor de investeringen waarvoor de keuze bestaat tussen de investeringsaftrek en het belastingkrediet. Met deze aanpassing wordt de situatie hersteld zoals hij gold voor de wetswijzigingen bij de wet van 12/5/2024.
>
> (…)
>
> Investeringen die onder de technologie-aftrek kunnen vallen, hebben de keuze tussen de investeringsaftrek en het belastingkrediet O&O; voor de investeringen die onder de verhoogde investeringsaftrek vallen, geldt die keuze niet. Het gaat dus over twee verschillende situaties."

Met dit antwoord van de gemachtigde kan worden ingestemd. Het verdient aanbeveling deze toelichting op te nemen in de memorie van toelichting.

2. Artikel 29, 7°, van het voorontwerp heft artikel 201, § 2, van het WIB 92 op, waardoor de verhoogde thematische aftrek zoals vervat in artikel 69, eerste lid, 2°, van het WIB 92 voor vennootschappen die niet als kleine vennootschappen worden aangemerkt, niet langer 30 % zal bedragen, maar ook 40 % zoals voor kleine vennootschappen. Hierdoor worden kleine vennootschappen op dezelfde wijze behandeld als middelgrote en grote vennootschappen.

[60] Zie adv.RvS 60.318/1 van 23 november 2016 over een ontwerp dat heeft geleid tot het (inmiddels opgeheven) besluit van de Vlaamse Regering van 23 december 2016 'tot uitvoering van het decreet van 3 juni 2016 betreffende de tegemoetkoming voor schade, aangericht door algemene rampen in het Vlaamse Gewest', opmerking 4.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Dat beginsel verzet er zich overigens tegen dat categorieën van personen, die zich ten aanzien van de betwiste maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer vaststaat dat geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.[61]

Gevraagd deze gelijkschakeling van percentages nader toe te lichten in het licht van het gelijkheidsbeginsel, antwoordde de gemachtigde als volgt:

> "Aangezien het hier gaat over het aanmoedigen van milieuvriendelijke investeringen, is het irrelevant of de investering gebeurd door een grote dan wel een kleine onderneming.
>
> De thematische aftrek dient immers net om extra ondersteuning te bieden aan maatschappelijk zinvol geachte doelstellingen. Het hoeft geen betoog dat groene investeringen aanmoedigen maatschappelijk uiterst zinvol is, zeker ook bij middelgrote en grote vennootschappen waar de schaalvoordelen dikwijls een significante impact kunnen hebben. In deze wordt er gekozen om de investeringsaftrek voor alle vennootschappen aan eenzelfde percentage toe te staan."

De verantwoording van de gemachtigde voor de gelijkschakeling van de percentages van de verhoogde thematische aftrek voor kleine, middelgrote en grote vennootschappen volstaat niet. De vraag rijst immers waarom, in het licht van de coherentie van de regeling inzake de investeringsaftrek, de schaalgrootte van een vennootschap niet of niet langer relevant is, terwijl dit criterium voor andere percentages van die regeling nog steeds speelt. De motivering in de memorie van toelichting moet op dit punt worden verstevigd.

3. Aangezien luidens artikel 29, 7°, van het voorontwerp paragraaf 2 van artikel 201 van het WIB 92 wordt opgeheven, blijft enkel paragraaf 1 ervan over. Bijgevolg is het niet meer dienstig artikel 201 van het WIB 92 in te delen in paragrafen en dient ook de vermelding "§ 1" te worden weggelaten.

Artikel 30

1. Artikel 27 van het voorontwerp, dat de opheffing van het cumulverbod van de investeringsaftrek met de gewestelijke staatssteun regelt, is van toepassing op activa verkregen of tot stand gebracht vanaf 1 januari 2025.

[61] GwH 13 januari 2022, nr. 1/2022, B.17. Zie ook GwH 16 mei 2024, nr. 52/2024, B. 4.2.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Gelet op het gegeven dat deze bepaling ook van toepassing is op vennootschappen wier boekjaar niet samenvalt met het kalenderjaar, zal in bepaalde gevallen deze bepaling aldus met terugwerkende kracht uitwerking hebben.

De niet-retroactiviteit van wetten is een waarborg ter voorkoming van rechtsonzekerheid. Die waarborg vereist dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat de rechtzoekende in redelijke mate de gevolgen van een bepaalde handeling kan voorzien op het tijdstip dat die handeling wordt verricht. De terugwerkende kracht kan enkel worden verantwoord wanneer ze onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.[62]

Gevraagd waarom de terugwerkende kracht van deze bepaling te verantwoorden is, antwoordde de gemachtigde als volgt:

> "Het afschaffen van het cumulverbod is in het voordeel van de belastingplichtigen.
>
> Er werd gekozen om deze cumul te laten gelijklopen met de invoering van het nieuwe systeem, zodat er geen twee parallelle systemen ontstaan waar dan enkele uit de boot zouden vallen."

Hoewel de ontworpen regeling inderdaad voordelig is voor de belastingplichtige, verantwoordt deze motivering niet waarom de terugwerkende kracht in het geval het boekjaar niet samenvalt met het kalenderjaar onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.

Bovendien zou, gelet op hetgeen hiervoor is opgemerkt inzake de aanmelding van de ontworpen regeling bij de Europese Commissie, de terugwerkende kracht problematisch kunnen zijn in het licht van het *standstil*beginsel overeenkomstig artikel 108, lid 3, van het VWEU.

In het licht hiervan dient van de terugwerkende kracht van deze bepaling te worden afgezien.

2. Artikel 28 van het voorontwerp is van toepassing op activa verkregen of tot stand gebracht vanaf 1 januari 2025. De vraag rijst of deze temporele regeling wel geschikt is, gelet op het gegeven dat het de opheffing van een nominale aftrekbeperking betreft.

Gevraagd waarom deze bepaling van toepassing is vanaf het aanslagjaar 2026, antwoordde de gemachtigde als volgt:

> "Omdat het ook gaat over vennootschappen wiens boekjaar niet samenvalt met het kalenderjaar (zie artikel 202 KB/WIB92)."

Dit antwoord overtuigt niet. Net omdat het ook gaat om vennootschappen wier boekjaar niet samenvalt met het kalenderjaar, zal er in sommige gevallen sprake zijn van

[62] Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, zie o.m.: GwH 21 november 2013, nr. 158/2013, B.24.2; GwH 19 december 2013, nr. 172/2013, B.22; GwH 29 januari 2014, nr. 18/2014, B.10; GwH 9 oktober 2014, nr. 146/2014, B.10.1; GwH 22 januari 2015, nr. 1/2015, B.4; GwH 7 mei 2015, nr. 54/2015, B.12; GwH 14 januari 2016, nr. 3/2016, B.22; GwH 3 februari 2016, nr. 16/2016, B.12.1; GwH 28 april 2016, nr. 58/2016, B.9.2; GwH 9 februari 2017, nr. 15/2017, B.9.2; GwH 21 december 2017, nr. 145/2017, B.16.2; GwH 19 juli 2018, nr. 100/2018, B.13; GwH 3 juni 2021, nr. 82/2021, B.6; GwH 23 juni 2022, nr. 85/2022, B.10.2.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

terugwerkende kracht. Gelet op het feit dat ook de indexering van de bedragen in artikel 72 van het WIB 92 telkens van toepassing was vanaf een bepaald aanslagjaar, valt het niet in te zien waarom dit voor de opheffing van de aftrekbeperking niet mogelijk is. De inwerkingtreding van deze bepaling dient in het licht hiervan te worden heroverwegen.

AFDELING 6 – ONDERHOUDSUITKERINGEN

ALGEMENE OPMERKINGEN

1. De bepalingen van afdeling 6 van titel 2, hoofdstuk 1, van het om advies voorgelegde voorontwerp strekken ertoe de regels inzake de fiscale behandeling van onderhoudsuitkeringen in de inkomstenbelastingen te wijzigen (artikelen 31 tot 34 van het voorontwerp).

Wat de belastbaarheid van ontvangen onderhoudsuitkeringen in de personenbelasting betreft, zoals geregeld bij artikel 90, eerste lid, 3° en 4°, van het WIB 92, wordt bij de ontworpen regeling artikel 99 van het WIB 92 in die zin gewijzigd dat de belastbaarheid van 80 % van de onderhoudsuitkeringen trapsgewijze jaarlijks met 10 % wordt verminderd tot 50 % voor onderhoudsuitkeringen die zijn toegekend met ingang van 1 januari 2027 (artikelen 31 en 34, tweede tot vierde lid). De eerste vermindering met 10 % is van toepassing op onderhoudsuitkeringen die vanaf 1 januari 2025 worden toegekend en die verbonden zijn met een belastbaar tijdperk dat eindigt na 30 december 2025 (artikel 34, tweede lid).

Wat de overeenkomstige aftrekbaarheid voor 80 % van betaalde onderhoudsuitkeringen in de personenbelasting betreft, wordt artikel 104, 1° en 2°, van het WIB 92 gewijzigd zodat die aftrekbaarheid trapsgewijze jaarlijks met 10 % wordt verminderd tot 50 % voor onderhoudsuitkeringen die vanaf 1 januari 2027 worden betaald (artikelen 32, b) tot d), en 34, tweede tot vierde lid). Ook hier is de eerste vermindering met 10 % van de aftrekbaarheid van onderhoudsuitkeringen van toepassing met ingang van de onderhoudsuitkeringen die vanaf 1 januari 2025 worden betaald en die verbonden zijn met een belastbaar tijdperk dat eindigt na 30 december 2025 (artikel 34, tweede lid).

Daarnaast worden de fiscale gevolgen voor onderhoudsuitkeringen bij de ontworpen regeling beperkt tot onderhoudsuitkeringen die worden betaald door of toegekend aan inwoners van een lidstaat van de Europese Economische Ruimte (hierna: EER). Daartoe wordt artikel 228, § 2, 9°, c), van het WIB 92 dat thans de belastbaarheid van onderhoudsuitkeringen ten laste van rijksinwoners in de belasting niet-inwoners regelt, aangevuld met de zinsnede "wanneer de verkrijger inwoner is van een lidstaat van de Europese Economische Ruimte" (artikel 33), en worden voor de aftrekbaarheid ervan in de personenbelasting de woorden "aan personen" vervat in artikel 104, 1°, van het WIB 92 vervangen door de zinsnede "aan inwoners van een lidstaat van de Europese Economische Ruimte" (artikel 32, a)). Deze ontworpen regelingen treden in werking op de laatste dag van de maand waarin ze worden bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad en zijn van toepassing op de belastbare tijdperken die eindigen na die datum (artikel 34, eerste lid).

2. De aan te nemen vermindering van de aftrekbaarheid van onderhoudsuitkeringen met 10 % is van toepassing op onderhoudsuitkeringen die reeds met ingang van 1 januari 2025 zijn

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

of worden betaald en die verbonden zijn met een belastbaar tijdperk dat eindigt na 30 december 2025 (artikel 34, tweede lid). De beperking van de aftrekbaarheid van onderhoudsuitkeringen tot onderhoudsuitkeringen die worden betaald aan inwoners van een lidstaat van de EER treedt in werking op de laatste dag van de maand waarin de ontworpen regeling wordt bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad en is van toepassing op de belastbare tijdperken die eindigen na die datum (artikel 34, eerste lid).

Dienaangaande rijst de vraag of deze regeling van de inwerkingtreding bestaanbaar is met het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel.

Zoals reeds opgemerkt bij afdeling 1 van titel 2, hoofdstuk 1, van het voorontwerp (opmerking 4.1), beschikt de wetgever volgens het Grondwettelijk Hof in fiscale aangelegenheden over een ruime beoordelingsmarge, inclusief wanneer hij beslist een einde te maken aan een fiscaal voordeel en beoordeelt of die afschaffing het instellen van een overgangsregeling vereist. Er wordt wel op buitensporige wijze afbreuk gedaan aan het vertrouwensbeginsel wanneer de rechtmatige verwachtingen van een bepaalde categorie van rechtsonderhorigen worden miskend zonder dat een dwingende reden van algemeen belang voorhanden is die de ontstentenis van een overgangsregeling kan verantwoorden.

De memorie van toelichting maakt gewag van een thans geldende weinig rechtvaardige regeling inzake de aftrek van onderhoudsuitkeringen, onder meer door het mattheuseffect ervan, alsook van een gebrek aan neutraliteit inzake samenlevingsvormen. Er wordt ook gewezen op de asymmetrie ter zake: de aftrekbaarheid van onderhoudsuitkeringen is effectief, terwijl de belastbaarheid ervan eerder theoretisch is. Niettemin kiezen de stellers van het voorontwerp ervoor de aftrekbaarheid en de belastbaarheid van betaalde of toegekende onderhoudsuitkeringen alsnog voor 50 % te laten bestaan voor onderhoudsuitkeringen betaald aan EER-inwoners.

Waarom evenwel de eerste vermindering van de aftrekbaarheid met 10 % reeds van toepassing is op de in 2025 betaalde onderhoudsuitkeringen, wordt in de memorie van toelichting niet uitdrukkelijk gemotiveerd. Waarom ook de beperking van de aftrekbaarheid van onderhoudsuitkeringen tot EER-inwoners zonder overgangsmaatregel in werking treedt, wordt evenmin verantwoord.

Gevraagd naar een verantwoording voor de ontstentenis van een overgangsmaatregel, antwoordde de gemachtigde:

> "Eerst en vooral merken we op dat onderhoudsuitkeringen worden betaald op grond van een burgerrechtelijke verplichting of een verplichting op grond van het Gerechtelijk Wetboek. Het fiscaal stelsel van die uitkeringen zou in beginsel dus niet sturend mogen werken.
>
> De regering wil zoals blijkt uit het regeerakkoord op fiscaal vlak kinderen vooral gelijker behandelen. Het fiscaal voordeel is momenteel immers groter voor ouders die niet langer samenleven (gescheiden ouders) en een regeling hebben met betaling van onderhoudsuitkeringen, waarbij één ouder recht heeft op de toeslag voor kinderen ten laste en de andere ouder op de aftrek van onderhoudsuitkeringen, dan voor samenlevende ouders die enkel recht hebben op de toeslag voor kinderen ten laste of voor ouders die opteren voor

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

een co-ouderschapsregeling, waarbij het voordeel van de toeslag op de belastingvrije som wordt verdeeld over de beide ouders.

De beperking van de aftrekbaarheid van onderhoudsgelden moet dus bijdragen tot een meer gelijke behandeling van kinderen op fiscaal vlak en dus de billijkheid van ons fiscaal stelsel vergroten.

Het klopt dat er geen overgangsregeling werd voorzien voor de onderhoudsuitkeringen die worden betaald aan een niet-inwoner die geen inwoner is van een EER-lidstaat.

De aftrek voor onderhoudsgelden betaald aan een inwoner van een andere lidstaat van de EER wordt wel behouden, gelet op de verdragsrechtelijke verplichtingen."

Met deze toelichting geeft de gemachtigde geen antwoord op de vraag naar een dwingende reden van algemeen belang ter verantwoording van de ontstentenis van een overgangsmaatregel.

Zoals in het advies van de Inspectie van Financiën vermeld, kan bij de berekening van het bedrag van de onderhoudsuitkeringen naar aanleiding van een echtscheiding door de familierechtbank rekening worden gehouden met de aftrekbaarheid en de belastbaarheid voor 80 % ervan. Het valt niet uit te sluiten dat dit ook het geval is voor de regelingen inzake onderhoudsuitkeringen die worden overeengekomen in het raam van een echtscheiding met onderlinge toestemming.[63] Er valt bijgevolg niet aan te ontkomen dat een aanzienlijk aantal van de thans van kracht zijnde rechterlijke uitspraken over onderhoudsuitkeringen op uiterst korte termijn zullen moeten worden herzien om het bedrag van de onderhoudsuitkeringen dat thans wordt betaald of toegekend aan te passen in het licht van de ontworpen regeling.[64] Zowel de betrokken partijen als de familierechtbanken worden bijgevolg geconfronteerd met een situatie waarbij snel moet worden opgetreden omwille van de gevolgen van de ontworpen regeling waarop zij zich niet konden voorbereiden.

In het verslag van de Inspectie van Financiën wordt te dezen overigens gewezen op mogelijke gevolgen voor het beroep op de Dienst voor Alimentatievorderingen, omdat door plots wijzigende fiscale omstandigheden de betaling van onderhoudsuitkeringen minder goed zou kunnen worden nageleefd.

De stellers van het voorontwerp moeten de toepassing in de tijd van de ontworpen regeling herbekijken in het licht van het voorgaande. De toepassing in de tijd van de ontworpen maatregel moet voor eenieder die betrokken is bij een regeling omtrent onderhoudsuitkeringen voorzienbaar zijn, zodat tijdig de nodige voorbereidingen kunnen worden getroffen.

[63] De zogenaamde onderhoudsbijdragecalculator van de Gezinsbond houdt bijvoorbeeld rekening met de aftrekbaarheid en de belastbaarheid van onderhoudsuitkeringen. De handleiding voor de rekentool kinderalimentatie ("methode Hobin") van de familierechtbanken (versie 2025/05) maakt abstractie van het fiscale voordeel, tenzij de ouders zelf de nodige informatie aanreiken die het mogelijk maakt een berekening met fiscaal voordeel te maken: https://www.rechtbanken-tribunaux.be/sites/default/files/media/hbca/antwerpen/files/handleiding-rekentool-kinderalimentatie-methode-hobin-versie-2025-05.pdf, 21.

[64] Wanneer wordt voorzien in een overgangsregeling kan die overigens worden meegenomen in de herzieningen van de betrokken rechterlijke uitspraken.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Het strekt eveneens tot aanbeveling om de memorie van toelichting aan te vullen met een verantwoording voor de ontstentenis van een overgangsregeling bij de ontworpen vermindering respectievelijk afschaffing van de aftrekbaarheid van onderhoudsuitkeringen.

3. Artikel 32, a), van het voorontwerp wijzigt artikel 104, 1°, van het WIB 92, en strekt ertoe dat enkel onderhoudsuitkeringen die worden betaald aan inwoners van een lidstaat van de EER nog aftrekbaar zijn.

3.1. De vraag rijst of dit verschil in behandeling redelijk verantwoord is in het licht van het beginsel van gelijkheid en non-discriminatie zoals vervat in de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet. Hierover bevraagd, antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "In lijn met de vereisten inzake het vrij verkeer, behoudt de regering de aftrekbaarheid van onderhoudsgelden die worden betaald aan inwoners van een andere lidstaat van de EER en logischerwijze ook de belastbaarheid daarvan. Ook bij andere fiscale regelingen zoals voordelen voor levensverzekeringen, giften of het verwerven van een woning wordt er reeds een onderscheid gemaakt naargelang het gaat al dan niet gaat om verrichtingen binnen de EER."

Het verdient aanbeveling om deze verantwoording op te nemen in de memorie van toelichting.

3.2. Uit het antwoord van de gemachtigde kan worden afgeleid dat het legitieme doel van het gemaakte onderscheid erin bestaat om het vrije verkeer van personen te vrijwaren. Wat dit betreft rijst echter de vraag of het gebruikte onderscheidingscriterium, zijnde inwoner zijn van een lidstaat van de EER, niet "onder-inclusief" is,[65] met name omdat personen die woonachtig zijn in Zwitserland worden uitgesloten, terwijl het vrije verkeer van personen zich ook tot Zwitserland uitstrekt op grond van de 'Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen'.

Hierover bevraagd, antwoordde de gemachtigde als volgt:

> "Er kan inderdaad mee ingestemd worden om Zwitserland mee te nemen in het kader van het vrij verkeer van personen."

Hiermee kan worden ingestemd. Bijkomend rijst de vraag of het toepassingsgebied van de ontworpen regeling in het licht van het vrije verkeer van personen niet moet worden uitgebreid tot andere landen. Het komt de stellers van het voorontwerp toe om de ontworpen regeling in het licht hiervan aan een nader onderzoek te onderwerpen.

[65] J. VELAERS, *De Grondwet, een artikelsgewijze commentaar*, Deel I, die Keure, 2019, 163.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

4. De aftrekbaarheid van onderhoudsuitkeringen in de personenbelasting is luidens het ontworpen artikel 104, 1°, van het WIB 92 (artikel 32, a), van het voorontwerp) enkel nog mogelijk als de onderhoudsuitkering is betaald aan een inwoner van een lidstaat van de EER. Wat de belastbaarheid in de belasting van niet-inwoners betreft van onderhoudsuitkeringen die niet-inwoners toegekend krijgen, voegt artikel 33 van het voorontwerp aan artikel 228, § 2, 9°, c), van het WIB 92 de volgende zinsnede toe: "wanneer de verkrijger inwoner is van een lidstaat van de EER". Aldus zijn toegekende onderhoudsuitkeringen luidens de ontworpen regeling enkel nog als divers inkomen belastbaar in de belasting van niet-inwoners als de onderhoudsuitkering ten laste van een rijksinwoner is betaald aan een inwoner van een lidstaat van de EER. Bijgevolg wordt niet alleen de aftrekbaarheid van onderhoudsuitkeringen betaald aan personen die geen inwoner zijn van de EER afgeschaft, maar ook de belastbaarheid ervan in de belasting van niet-inwoners.

Omwille van de duidelijkheid en de voorzienbaarheid van de ontworpen regeling, rijst de vraag of in het geval waarin een onderhoudsuitkering wordt betaald aan een niet-EER inwoner (en dus zowel de aftrekbaarheid in de personenbelasting als de belastbaarheid in de belasting van niet-inwoners van de onderhoudsuitkering worden afgeschaft), overeenkomstig artikel 271 van het WIB 92 gelezen in samenhang met artikel 87, 4°, van het KB/WIB 92,[66] nog bedrijfsvoorheffing verschuldigd is op de te betalen onderhoudsuitkering door de uitkeringsplichtige. Luidens die laatste bepaling is immers bedrijfsvoorheffing verschuldigd op onderhoudsuitkeringen die rijksinwoners betalen aan niet-rijksinwoners. Dezelfde vraag rijst voor het geval waarin een onderhoudsuitkering door een rijksinwoner wordt betaald aan een EER-inwoner en een dubbelbelastingverdrag de heffingsbevoegdheid aan België toekent.

Hierover bevraagd, antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "Het KB/WIB 92 zal zo snel mogelijk in overeenstemming worden gebracht met de wet. Er zal geen bedrijfsvoorheffing moeten worden ingehouden op onderhoudsuitkeringen die worden betaald of toegekend aan een niet-inwoner wanneer België in beginsel weliswaar heffingsbevoegd is voor die uitkeringen, maar de uitkeringen op grond van het intern recht niet als een belastbaar inkomen wordt aangemerkt."

Gelet op de nakende inwerkingtreding van de maatregelen van deze afdeling, verdient het aanbeveling om ook zo spoedig als mogelijk duidelijkheid te creëren omtrent het al dan niet verschuldigd zijn van de bedrijfsvoorheffing, zodat de nodige voorbereidingen kunnen worden getroffen door eenieder die hierbij betrokken is.

[66] Artikel 271 van het WIB 92 bepaalt: "De Koning kan (1), onder de voorwaarden die Hij bepaalt, de toepassing van artikel 270 uitbreiden tot winst, baten of, alsmede tot in artikel 90, eerste lid, 1° tot 4° en 12°, vermelde diverse inkomsten." (1) Artikel 86 tot 95, KB/WIB 92.
Artikel 87, 4°, van het KB/WIB 92 bepaalt: "Behoudens de door de wet en door internationale overeenkomsten bepaalde vrijstellingen, is de bedrijfsvoorheffing aan de bron verschuldigd op (…) uitkeringen of kapitalen als vermeld in artikel 90, eerste lid, 3° en 4°, van [het WIB 92], die rijksinwoners betalen of toekennen aan niet-rijksinwoners."

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

BIJZONDERE OPMERKING

Artikel 34

De gemachtigde bevestigde dat de Nederlandse tekst van artikel 34, tweede lid, van het voorontwerp in die zin zal worden aangepast dat de woorden "of toegekend" worden toegevoegd (na het woord "betaald"), naar analogie met artikel 34, derde en vierde lid.

AFDELING 7 – BESTAANSMIDDELEN KINDEREN

ALGEMENE OPMERKINGEN

1. De bepalingen van deze afdeling strekken tot wijziging van de regeling inzake bestaansmiddelen voor personen die fiscaal ten laste zijn (artikelen 35 tot 38 van het voorontwerp).

Artikel 35 van het voorontwerp strekt ertoe het plafondbedrag van de bestaansmiddelen die een kind ten laste in het belastbaar tijdperk mag hebben genoten, voor alle kinderen, zonder onderscheid, te verhogen tot 12.000 euro netto (geïndexeerd bedrag voor het aanslagjaar 2026; basisbedrag: 5.265 euro). Daartoe wordt artikel 141 van het WIB 92 vervangen.

Artikel 36 van het voorontwerp strekt ertoe twee wijzigingen aan te brengen in de opsomming vervat in artikel 143 van het WIB 92 van inkomsten die voor het vaststellen van het nettobedrag van de bestaansmiddelen van een persoon ten laste niet in aanmerking worden genomen. Enerzijds wordt punt 1° van die bepaling aangepast om niet meer alle studiebeurzen uit het bedrag van bestaansmiddelen uit te sluiten, maar enkel nog de studiebeurzen die geen aanleiding geven tot de opbouw van al dan niet volledige rechten inzake de sociale zekerheid. Anderzijds wordt punt 7° van die bepaling aangepast om het bedrag aan inkomsten uit studentenarbeid die niet als bestaansmiddelen in rekening moeten worden gebracht, van 3.420 euro per jaar (geïndexeerd voor het aanslagjaar 2026; basisbedrag: 1.500 euro) te verdubbelen tot 6.840 euro per jaar (geïndexeerd voor het aanslagjaar 2026; basisbedrag: 3.000 euro).

Artikel 37 van het voorontwerp strekt ertoe artikel 145 van het WIB 92 te wijzigen in die zin dat welbepaalde personen die deel uitmaken van het gezin van de belastingplichtige, niet langer als persoon ten laste worden aangemerkt. Enerzijds wordt het eerste lid, 1°, van die bepaling gewijzigd om niet meer enkel personen die bezoldigingen genieten die voor de belastingplichtige beroepskosten zijn, uit te sluiten, maar alle personen die om het even welke soort beroepsinkomsten genieten die voor de belastingplichtige beroepskosten zijn. Anderzijds worden een eerste lid, 3°, evenals een derde lid, aan die bepaling toegevoegd om ook personen die een leefloon verkrijgen, uit te sluiten.

Luidens artikel 38 van het voorontwerp is deze afdeling van toepassing vanaf het aanslagjaar 2026.

2. In het Belgisch Staatsblad van 8 mei 2025 verscheen de wet van 10 april 2025 'strekkende tot het vaststellen van de grens voor studentenarbeid op 650 uur'. Artikel 2 ervan heeft het aantal uren studentenarbeid waarvoor geen RSZ-bijdragen verschuldigd zijn, verhoogd tot 650.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Luidens artikel 3 ervan, gelezen in samenhang met artikel 5, tweede lid, wordt het basisbedrag aan inkomsten uit studentenarbeid, die naar luid van artikel 143, 7°, van het WIB 92 niet als bestaansmiddel worden aangemerkt met het oog op fiscaal ten laste te zijn, met ingang van het aanslagjaar 2026 reeds verhoogd tot 3.000 euro (basisbedrag).

Uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 10 april 2025 blijkt dat de bevoegde parlementaire commissie aanvankelijk artikel 141 van het WIB 92 (dat de grens van de nettobestaansmiddelen hoger legt voor kinderen ten laste van een alleenstaande belastingplichtige en voor gehandicapte kinderen) wilde aanpassen om te vermijden dat studenten die in het kader van de RSZ-maatregel meer uren studentenarbeid presteren fiscaal niet langer ten laste zouden zijn van hun ouders, maar dat uiteindelijk een aanpassing van artikel 143, 7°, van het WIB 92 (dat bepaalt welke inkomsten uit studentenarbeid niet in aanmerking komen als nettobestaansmiddel) meer geschikt werd geacht.[67] Men beoogde te vermijden dat de maatregel ook zou gelden voor nog thuiswonende kinderen die geen student meer zijn maar wel reeds aan het werk zijn.[68]

3. Er rijzen bij het om advies voorgelegde voorontwerp een aantal vragen in het licht van de wet van 10 april 2025.

3.1. Gevraagd waarom artikel 36, b), van het voorontwerp artikel 143, 7°, van het WIB 92 opnieuw aanpast, bevestigde de gemachtigde dat artikel 36, b), van het voorontwerp zonder voorwerp is en moet worden weggelaten.

3.2. Vervolgens rijst de vraag waarom alsnog een wijziging van artikel 141 van het WIB 92 voorligt.

3.2.1. In de memorie van toelichting bij het om advies voorgelegde voorontwerp wordt dit in de eerste plaats opnieuw gemotiveerd vanuit het oogmerk te vermijden dat studenten die studentenarbeid verrichten niet langer fiscaal ten laste zouden zijn: "Studenten die één euro te veel verdienen dreigen vandaag niet meer ten laste zijn van de ouders, waardoor zowel ouders als studenten belastingen moeten betalen en bepaalde voordelen in het gevaar komen."[69] Ook wordt erop gewezen dat de maatregel bijdraagt tot een meer gelijke behandeling van ouders, ongeacht hun samenlevingsvorm.

Nochtans blijkt uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 10 april 2025 dat het probleem van de studentenarbeid reeds is verholpen door de aanpassing van artikel 143, 7°, van het WIB 92.

---

[67] Vergelijk in dat opzicht artikel 3 van het wetsvoorstel zoals dat werd aangenomen in eerste lezing en in tweede lezing door de commissie voor Sociale Zaken, Werk en Pensioenen, *Parl.St.* Kamer 2024-25, nr. 56-443/10 respectievelijk nr. 56-443/13.

[68] Zie het verslag van de tweede lezing, *Parl.St.* Kamer 2024-25, nr. 56-443/12, 5-7.

[69] Op grond van artikel 143, 7°, van het WIB 92 zoals gewijzigd bij de wet van 10 april 2025 zullen vanaf het aanslagjaar 2026 inkomsten uit studentenarbeid tot een bedrag van 6.840 euro (geïndexeerd bedrag) per jaar niet in aanmerking komen voor het vaststellen van het nettobedrag van de bestaansmiddelen, zodat deze tot dat bedrag niet zullen meetellen voor het bereiken van de grens van 12.000 euro (geïndexeerd bedrag) vermeld in het ontworpen artikel 141 van het WIB 92. Samengeteld betekent dit dat een student tot 18.840 euro (geïndexeerd bedrag) per jaar nettobestaansmiddelen mag hebben en fiscaal nog ten laste is van zijn ouder(s).

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Daarnaast merkte de Raad van State, afdeling Wetgeving, in advies 74.571/3 van 20 november 2023 met betrekking tot een soortgelijke maatregel eerder al in het licht van het gelijkheidsbeginsel op dat de vraag rijst of er door de gelijkschakeling van het maximumbedrag van de nettobestaansmiddelen voor *alle* kinderen sprake is van een gelijke behandeling van ongelijke gevallen en of de verantwoording daarvoor pertinent is.[70]

Die vraag geldt thans des te meer omdat de ontworpen verhoging van de nettobestaansmiddelen tot (geïndexeerd) 12.000 euro per jaar de mogelijkheid aanzienlijk verhoogt dat ook thuiswonende kinderen die geen student meer zijn maar die wel werken fiscaal nog ten laste zijn van hun ouders. De situatie van deze ouders verschilt wel degelijk van de situatie van de ouders met kinderen die nog student zijn. De situatie van de ouders verschilt des te meer wanneer zij daadwerkelijk alleenstaand zijn of kinderen hebben die gehandicapt zijn. Hoe hoger het plafond van de nettobestaansmiddelen om te kunnen worden aangemerkt als een kind ten laste, hoe meer deze gelijke behandeling van de verschillende situaties waarin ouders zich bevinden moet kunnen worden verantwoord.

De Raad van State stelt daarnaast vast dat de ontworpen verhoging van het maximumbedrag van de nettobestaansmiddelen voor kinderen ten laste tot (geïndexeerd) 12.000 euro per jaar uitstijgt boven het (geïndexeerde) bedrag van de belastingvrije som van 10.910 euro voor het aanslagjaar 2026. Eveneens ter vergelijking kan worden gewezen op het jaarlijkse leefloon dat voor het inkomstenjaar 2025 voor een samenwonende 10.513,60 euro bedraagt, voor een alleenstaande 15.770,41 euro en voor een samenwonende met een gezin ten laste 21.312,87 euro.

Gevraagd of de wijziging van artikel 141 van het WIB 92 (artikel 35 van het voorontwerp) nog noodzakelijk wordt geacht, rekening houdend met de aanpassing van artikel 143, 7°, van het WIB 92 bij de wet van 10 april 2025, en zo ja, of deze keuze nader kan worden verantwoord in het licht van het gelijkheidsbeginsel, antwoordde de gemachtigde als volgt:

> "Het regeerakkoord voorziet zowel een hogere uitsluiting als bestaansmiddel van inkomsten uit studentenarbeid (cf. wet van 10 april 2025) als een verhoging van het toegelaten bedrag aan netto bestaansmiddelen tot éénzelfde bedrag voor kinderen ten laste (artikel 35 van het ontwerp).
>
> De grens inzake netto-bestaansmiddelen wordt uniform gemaakt. In de huidige regeling gelden de hogere grenzen inzake netto-bestaansmiddelen ook voor kinderen ten laste van een feitelijk samenwonende ouder, die fiscaal als alleenstaande wordt beschouwd. De draagkracht van een alleenstaande is ook niet noodzakelijk lager dan die van gehuwden: het inkomen (de draagkracht) van een alleenstaande kan immers hoger zijn dan het inkomen van twee samen belaste echtgenoten. Het verschil in de grens voor netto-bestaansmiddelen voor kinderen ten laste van een alleenstaande heeft ook aan belang verloren sinds een aanzienlijke eerste schijf van de onderhoudsgelden die aan kinderen worden betaald, niet als bestaansmiddelen worden aangemerkt.
>
> Voor kinderen met een zware handicap ten laste van een alleen belaste ouder zou ingevolge het ontwerp ook geen hogere grens inzake nettobestaansmiddelen meer gelden.

[70] Zie adv.RvS 74.571/3 van 20 november 2023 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 22 december 2023 'houdende diverse fiscale bepalingen', *Parl.St.* Kamer 2023-24, nr. 55-3714/1, 101-103, opmerking 24.2.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Er wordt in dit kader op gewezen dat artikel 143, WIB 92 heel wat inkomsten van personen met een handicap uitsluit als bestaansmiddel.

Wat een eventueel gelijke behandeling van ongelijke situaties, i.c. de situatie van ouders met opgroeiende en de situatie van ouders met werkende kinderen, betreft, wenst de regering op te merken dat ze wil inzetten op activering en met de voorgestelde maatregel wil vermijden dat ouders fiscaal worden bestraft omdat hun kinderen werken of dat kinderen niet gaan werken om nog fiscaal ten laste te kunnen zijn van hun ouders.

De regering denkt hierbij bv. aan het jaar waarin een kind afstudeert en zich op de reguliere arbeidsmarkt begeeft. Voor opgroeiende kinderen ontvangen ouders bovendien ook nog ondersteuning onder de vorm van gezinstoeslagen."

Het verdient aanbeveling de verantwoording voor het ontworpen artikel 141 van het WIB 92 in de memorie van toelichting te verstevigen, zowel wat betreft het bedrag als wat betreft de beoogde situaties van de ouders.

3.2.2. Uit het antwoord van de gemachtigde lijkt overigens te kunnen worden begrepen dat de stellers van het voorontwerp specifiek de situatie beogen waarin een kind in de loop van een welbepaald inkomstenjaar afstudeert en zich naderhand in datzelfde inkomstenjaar op de arbeidsmarkt begeeft, en aldus in dat inkomstenjaar fiscaal nog ten laste van de ouders moet kunnen blijven. De Raad van State geeft de stellers van het voorontwerp ter overweging mee om deze situatie uitdrukkelijk in de tekst van het voorontwerp tot uiting te brengen, en om na te gaan of daarmee het beoogde doel van de ontworpen regeling, die thans in zeer algemene bewoordingen is geformuleerd, niet evenzeer wordt bereikt.

3.2.3. Voorts wijst de Raad van State nog op afdeling 6 van titel 1, hoofdstuk 1, van dit voorontwerp, waarbij onder meer een vermindering (of opheffing voor betalingen aan niet-EER inwoners) van de aftrekbaarheid van onderhoudsuitkeringen wordt beoogd. Deze regeling heeft eerder een negatieve impact op de fiscale positie van de gescheiden ouder die onderhoudsuitkeringen betaalt aan een kind,[71] dat fiscaal ten laste is van de andere gescheiden ouder[72] wiens positie fiscaal gunstiger is dan die van de eerstgenoemde gescheiden ouder omwille van de fiscale voordelen die samenhangen met het hebben van een kind fiscaal ten laste. In een studie voor de Federale Ombudsman wordt hierover het volgende vermeld: "Het behoud van het criterium van de enige fiscale woonplaats van het kind leidt echter tot meerdere verschillen in behandeling in het voordeel van de ouder waar de fiscale woonplaats van het kind zich bevindt."[73] Bij de thans ontworpen vervanging van artikel 141 van het WIB 92 wordt de fiscale situatie van de gescheiden ouder die het kind fiscaal ten laste heeft nu verder verbeterd, gelet op de verhoging van

[71] De belastbaarheid van de onderhoudsuitkeringen verlaagt door de ontworpen afdeling 6 ook bij het kind, maar zal gelet op de toepassing van de belastingvrije som een minder grote impact hebben voor het kind in kwestie.

[72] Een kind is immers slechts bij één ouder fiscaal ten laste.

[73] Federale Ombudsman, *Gezinsfiscaliteit. Een complexe regelgeving tegenover de evolutie van* gezinsvormen, brochure 2016, https://www.mediateurfederal.be/sites/default/files/2021-10/onderzoek_gezinsfiscaliteit.pdf, 19. Ook al wordt het bedrag van de toeslagen op de belastingvrije som bij fiscaal co-ouderschap onder beide gescheiden ouders verdeeld (artikel 132*bis* van het WIB 92), neemt dit niet weg dat de ouder die het kind fiscaal ten laste heeft, fiscaal een gunstiger positie geniet gelet op de toeslag van de belastingvrije som die luidens artikel 132 van het WIB 92 sterker stijgt naargelang het aantal kinderen dat men fiscaal ten laste heeft: "Het is opvallend dat de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste verschilt naargelang het aantal kinderen eigen aan elk van de gescheiden echtgenoten, in het bijzonder in het geval van een gezin dat verschillende keren opnieuw werd samengesteld, terwijl de ouders die hun kinderen in co-ouderschap opvoeden in principe dezelfde kosten hebben" (p. 23).

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

het maximumbedrag van de bestaansmiddelen van een kind dat fiscaal ten laste is van deze gescheiden ouder. Vanuit de neutraliteit van de samenlevingsvormen die de stellers van het voorontwerp beogen,[74] rijst de vraag of dit gevolg wel een "gewild effect" is van de ontworpen maatregel.

4. In het licht van het gelijkheidsbeginsel rijst tevens de volgende vraag. Artikel 37, b) en c), van het voorontwerp vult artikel 145 van het WIB 92 (dat bepaalt welke personen fiscaal niet als ten laste worden aangemerkt) aan met een eerste lid, 3°, en een derde lid, waarin wordt bepaald dat personen die een leefloon verkrijgen niet worden aangemerkt als personen fiscaal ten laste van de belastingplichtige van wiens gezin zij deel uitmaken. In combinatie met de ontworpen vervanging van artikel 141 van het WIB 92 betekent dit dat ouders van een thuiswonend kind dat werkt en een inkomen geniet dat het bedrag van het leefloon benadert, hun kind fiscaal ten laste blijven hebben, terwijl ouders van een thuiswonend kind dat een leefloon als samenwonende verkrijgt, het kind niet langer fiscaal ten laste kunnen hebben.

Gevraagd om de ontworpen maatregel vervat in artikel 37, b) en c), van het voorontwerp nader te toe te lichten in het licht van het gelijkheidsbeginsel, antwoordde de gemachtigde als volgt:

> "De regering wil inzetten op activering en wenst met de voorgestelde maatregel te vermijden dat ouders fiscaal worden bestraft omdat kinderen werken of dat kinderen niet of minder gaan werken om nog fiscaal ten laste te kunnen zijn van hun ouders. De regering denkt hierbij bv. aan het jaar waarin een kind afstudeert en zich op de reguliere arbeidsmarkt begeeft. Anderzijds wil de regering vermijden dat kinderen die reeds een hogere tegemoetkoming krijgen van de overheid onder de vorm van een leefloon niet nogmaals een voordeel krijgen onder de vorm van een toeslag op de belastingvrije som bij de ouders. De bestaansmiddelen van een kind dat een leefloon ontvangt en van een kind dat werkt, kunnen dan wel gelijk zijn, maar de bron van de bestaansmiddelen is verschillend."

Het antwoord van de gemachtigde overtuigt niet.

Allereerst gaat de verantwoording uit van een dubbel voordeel dat juridisch niet bestaat in hoofde van dezelfde persoon. De toeslag op de belastingvrije som is een voordeel voor de belastingplichtige die een persoon fiscaal ten laste heeft, en dus niet voor die persoon ten laste zelf. Om al dan niet als fiscaal ten laste te zijn van een belastingplichtige, vormen enkel het deel uitmaken van het gezin van de belastingplichtige op 1 januari van het aanslagjaar en de omvang van de nettobestaansmiddelen van de persoon ten laste de pertinente criteria op grond van artikel 136 van het WIB 92, en niet de bron van het bestaansmiddel.[75]

Ten tweede moet erop worden gewezen dat de persoon die een leefloon verkrijgt, wel degelijk beschikbaar moet zijn voor werk en moet kunnen aantonen actief op zoek te zijn naar werk, zo niet kan het OCMW de toekenning van het leefloon weigeren. De Raad van State ziet dan ook niet in hoe de verkrijging van een leefloon niet zou passen in de verantwoording die de

[74] In dit geval de neutraliteit tussen twee gescheiden ouders.

[75] Artikel 143 van het WIB 92 bepaalt wel, naargelang de bron van het bestaansmiddel, of het bestaansmiddel meetelt of niet. Het al dan niet fiscaal ten laste zijn hangt op grond van artikel 136 van het WIB 92 evenwel niet af van de bron van het bestaansmiddel.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

gemachtigde opgeeft, met name dat de regering wil inzetten op activering. Meer nog, wie thuis woont, afstudeert in september en de laatste maanden van het inkomstenjaar *niet* actief op zoek gaat naar werk (maar bijvoorbeeld gedurende drie maanden op reis gaat), blijft wel fiscaal ten laste van de ouders.

Ten derde hebben de voorbeelden in het antwoord van de gemachtigde enkel betrekking op de situatie van een thuiswonend kind dat een leefloon verkrijgt, maar de aanpassing van artikel 145 van het WIB 92 heeft gevolgen voor alle personen die samenwonen en, indien ze over onvoldoende bestaansmiddelen beschikken, een leefloon verkrijgen (zoals broers en zussen).

Er moet dan ook alsnog een deugdelijke verantwoording worden geboden voor de uitsluiting als persoon fiscaal ten laste van kinderen en andere personen die thuis- of samenwonen en een leefloon verkrijgen.[76] Indien de stellers van het voorontwerp geen bijkomende en afdoende motivering kunnen formuleren, dient van de ontworpen regeling in artikel 37, b) en c), van het voorontwerp te worden afgezien.

BIJZONDERE OPMERKINGEN

Opschrift

De bepalingen van afdeling 7 van titel 2, hoofdstuk 1, van het voorontwerp betreffen niet alleen een vervanging van artikel 141 van het WIB 92 (artikel 35 van het voorontwerp), maar ook een wijziging van de artikelen 143 en 145 van het WIB 92 (artikelen 36 en 37 van het voorontwerp). Deze laatste artikelen gelden voor alle personen ten laste, en niet alleen voor kinderen ten laste.

Het is daarom raadzaam het opschrift van afdeling 7 algemener te formuleren, zoals "Bestaansmiddelen personen ten laste".

Artikel 36

1. In de inleidende zin van artikel 36 van het voorontwerp dient de vermelde wetsgeschiedenis van de te wijzigen bepaling te worden geactualiseerd, vermits deze nog gewijzigd is bij de wet van 10 april 2025.

2. Blijkens de memorie van toelichting worden met de in artikel 36, a), van het voorontwerp ontworpen toevoeging van de zinsnede "die geen aanleiding geven tot de opbouw van al dan niet volledige rechten inzake sociale zekerheid" aan het begrip "studiebeurzen" in artikel 143, 1°, van het WIB 92 specifiek de doctoraatsbeurzen beoogd die een evenwaardig netto-inkomen opleveren als een mandaatassistentschap.

[76] Andere personen dan kinderen ten laste kunnen geen bestaansmiddelen hebben die meer bedragen dan 4.100 euro voor het aanslagjaar 2026 (artikel 136 van het WIB 92).

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Om na te gaan of de gekozen algemene bewoordingen in de tekst zelf van artikel 36, a), van het voorontwerp geen ongewilde situaties kunnen treffen, werd aan de gemachtigde gevraagd of het vaststaat dat de beoogde doctoraatsbeurzen de enige studiebeurzen zijn die aanleiding geven tot de opbouw van al dan niet volledige rechten inzake sociale zekerheid.

De gemachtigde antwoordde als volgt:

> "In beginsel worden alle studiebeurzen beoogd in het kader waarvan sociale rechten worden opgebouwd. Hierbij worden in eerste instantie de doctoraatsbursalen beoogd. Het is evenwel niet uitgesloten dat bepaalde postdoctorale studiebeurzen ook onder de voorgestelde uitsluiting vallen en dus als bestaansmiddel moeten worden beschouwd. Indien zou blijken dat bepaalde studiebeurzen wel aanleiding geven tot de opbouw van sociale rechten, maar niet tot het verwerven van een netto-inkomen dat als evenwaardig kan worden beschouwd aan het netto-inkomen van iemand met een vergelijkbare functie onder een 'regulier' statuut, zal worden bekeken of de uitsluiting niet verder moet worden gepreciseerd."

Met het voorstel van de gemachtigde kan worden ingestemd. Het verdient aanbeveling de toelichting van de gemachtigde in de memorie van toelichting op te nemen.

3. In de Franse tekst van artikel 36, a), van het voorontwerp schrijve men in de woordgroep waarna de ontworpen aanvulling zal worden ingevoegd, "*des* bourses" in plaats van "*les* bourses".

Artikel 37

De in artikel 37, a), van het voorontwerp ontworpen wijziging van artikel 145, eerste lid, 1°, van het WIB 92 strekt ertoe niet langer enkel personen die bezoldigingen genieten die voor de belastingplichtige beroepskosten zijn, uit te sluiten als mogelijke persoon ten laste van die belastingplichtige, maar om alle personen uit te sluiten die om het even welk beroepsinkomen genieten, dus ook bijvoorbeeld winsten of baten, die voor de belastingplichtige beroepskosten zijn. Uit de memorie van toelichting blijkt dat dit gebeurt om reden van gelijke behandeling.

Deze aanpassing vergroot evenwel het verschil in behandeling tussen artikel 145, eerste lid, 1°, en artikel 145, eerste lid, 2°, van het WIB 92, dat de gevallen omschrijft waarin een persoon wordt uitgesloten als persoon ten laste omwille van inkomsten die deze verwerft van een vennootschap onder controle van de belastingplichtige. Het betreft dus een bepaald type van inkomsten voor student-zelfstandigen die bovendien een drempelbedrag moeten overschrijden opdat de uitsluiting zou spelen.

Gevraagd om toe te lichten waarom het verschil in behandeling tussen belastingplichtigen die hun gezinsleden hetzij rechtstreeks hetzij via een onder hun controle staande vennootschap een beroepsinkomen verschaffen, met de ontworpen regeling verder wordt uitgediept, antwoordde de gemachtigde als volgt:

> "Het is niet zozeer het onderscheid tussen belastingplichtigen met of zonder vennootschap dat de regering heeft willen verhelpen, maar wel het feit dat kinderen die bezoldigingen van de ouders genieten niet meer ten laste zijn terwijl kinderen die andere

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

beroepsinkomsten genieten van ouders wel nog ten laste kunnen blijven. Binnen de categorie van ouders zonder vennootschap, heeft de regering derhalve de beroepsinkomsten op gelijke voet willen behandelen"

Het antwoord van de gemachtigde overtuigt niet. Het behelst immers geen verantwoording voor het desbetreffende verschil in behandeling. Met de gemachtigde kan wel worden vastgesteld dat dit verschil in behandeling niet voortvloeit uit en ook niet in de weg dient te staan van de thans ontworpen aanpassing van artikel 145, eerste lid, 1°, van het WIB 92, maar voortkomt uit de niet-aanpassing van artikel 145, eerste lid, 2°, van het WIB 92. Dit neemt niet weg dat indien het verschil in behandeling tussen belastingplichtigen met of zonder vennootschap niet redelijk kan worden verantwoord, de regeling van de personen ten laste verder zal moeten worden aangepast.

AFDELING 8 – INDEXERING VAN FISCALE UITGAVEN

Bij deze afdeling zijn geen opmerkingen te maken.

AFDELING 9 – DBI-AFTREK EN DBI-BEVEKS

Onderafdeling 1 – Groepsbijdrage

ALGEMENE OPMERKINGEN

1. Artikel 42 van het voorontwerp wijzigt de regeling inzake de aftrekbaarheid van definitief belaste inkomsten (hierna: DBI). Naar luid van de memorie van toelichting wordt artikel 206/3, § 1, van het WIB 92 aangepast "om de DBI-aftrek van het jaar te kunnen toepassen op het gedeelte van het bedrag van de in artikel 185, § 4, eerste lid, WIB 92 bedoelde groepsbijdrage dat het negatieve resultaat, vastgesteld vóór de opname van de groepsbijdrage in de belastbare grondslag van het belastbare tijdperk overschrijdt". Met de voorgestelde wijziging wordt beoogd tegemoet te komen aan de rechtspraak van het Hof van Justitie[77]. Hoewel volgens de memorie van toelichting de omvorming van de DBI-aftrek in een DBI-vrijstelling de meest effectieve vorm is om de fiscale neutraliteit te bereiken die door de richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 'betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten' (hierna: moeder-dochterrichtlijn) wordt opgelegd, strekt de ontworpen wijziging ertoe om in afwachting van voormelde omvorming de huidige DBI-aftrek aan te passen zodat deze in overeenstemming wordt gebracht met de moeder-dochterrichtlijn zoals geïnterpreteerd door het Hof van Justitie.

2. Overeenkomstig artikel 8, lid 2, van de moeder-dochterrichtlijn geldt een verplichting tot mededeling aan de Europese Commissie van internrechtelijke bepalingen die zijn aangenomen om aan deze richtlijn te voldoen.

[77] In de memorie van toelichting wordt daarvoor enkel verwezen naar HvJ 19 december 2019, C-389/18, *Brussels Securities SA t. Belgische Staat*, ECLI:EU:C:2019:1132, punten 45-46 en 48-49. Zie evenwel ook opmerking 3 bij de bijzondere opmerkingen bij deze afdeling.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Op de vraag of aan die verplichting zal worden voldaan, antwoordde de gemachtigde bevestigend.

BIJZONDERE OPMERKINGEN

Artikel 42

1. Het Hof van Justitie heeft recent in arrest C-135/24 van 13 maart 2025 het volgende geoordeeld inzake de moeder-dochterrichtlijn[78]:

> "Artikel 1, lid 4 en artikel 4, lid 1, van richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten, zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2015/121 van de Raad van 27 januari 2015, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat die bepaalt dat de door een moedermaatschappij van haar dochteronderneming ontvangen dividenden eerst worden opgenomen in de belastinggrondslag van de moedermaatschappij, voordat zij vervolgens kunnen worden afgetrokken, waarbij deze aftrek echter niet van toepassing is op het bedrag van een in de belastinggrondslag opgenomen groepsbijdrage."

Gevraagd te verduidelijken of arrest C-135/24 bijkomende wijzigingen van de regelgeving inzake de DBI-aftrek noodzaakt, dan wel of dit arrest in essentie kan geacht worden een bevestiging te vormen van arrest C-389/18, die geen andere wijzigingen noodzaakt, antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "Dit arrest kan inderdaad worden beschouwd als een bevestiging van het arrest in [de] zaak C-389/18 en vergt geen verdere aanpassingen."

Het verdient dan ook aanbeveling om in de memorie van toelichting de ontworpen wijzigingen nader te duiden in het licht van de meest recente rechtspraak van het Hof van Justitie over de moeder-dochterrichtlijn.

2. Het voorontwerp omvat geen specifieke regeling inzake de inwerkingtreding van artikel 42 ervan, waardoor deze bepaling tien dagen na de bekendmaking van de aan te nemen wet in werking zal treden, terwijl arrest C-135/24 van 13 maart 2025 ook gevolgen heeft voor het verleden.

Gevraagd om de uitwerking in de tijd van deze regeling nader toe te lichten, antwoordde gemachtigde het volgende:

> "We zijn van mening dat ten gevolge van de uitwerking in de tijd van het arrest C-135/24, artikel 42 de facto al uitwerking heeft (zelfs zonder wetswijziging) gelet op bindende werking van het arrest. Hierdoor heeft het geen zin om een specifieke inwerkingtredingsbepaling voor dit artikel te voorzien."

[78] HvJ 13 maart 2025, C-135/24, *John Cockerill SA t. Belgische Staat*, ECLI:EU:C:2025:176.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Gezien de voorrang en de rechtstreekse werking van de relevante richtlijnbepaling[79], moeten rechtsprekende instanties inderdaad thans reeds (het door artikel 42, 1°, van het voorontwerp opgeheven) artikel 206/3, § 1, eerste lid, achtste streepje, van het WIB 92 (dat door artikel 42, 2°, van het voorontwerp wordt "verplaatst" naar het tweede lid van artikel 206/3, § 1) buiten toepassing laten.[80]

In arrest C-135/24 van 13 maart 2025 overweegt het Hof van Justitie in dit verband uitdrukkelijk dat "het voorrangsbeginsel de nationale rechter die in het kader van zijn bevoegdheid is belast met de toepassing van de bepalingen van het Unierecht, verplicht de volle werking van deze bepalingen te verzekeren en daarbij zo nodig, op eigen gezag, elke, zelfs latere, strijdige bepaling van de nationale wetgeving buiten toepassing te laten, zonder dat hij de voorafgaande opheffing hiervan via de wetgeving of enige andere constitutionele procedure hoeft te vragen of af te wachten".[81] Ten aanzien van de fiscale administratie lijkt het voor belastingplichtigen momenteel voorts al mogelijk om een verzoek tot ambtshalve ontheffing in te dienen, aangezien rechtspraak van het Hof van Justitie als een "nieuw feit" wordt beschouwd voor de toepassing van artikel 376 van het WIB 92.[82]

Gelet op het voorgaande is er geen principieel bezwaar tegen de zo-even geschetste wijze van inwerkingtreding van artikel 42 van het voorontwerp. Met het oog op de rechtszekerheid verdient het evenwel aanbeveling om in de memorie van toelichting te verduidelijken dat de toekomstige uitwerking in de tijd van de nieuwe bepaling geen afbreuk doet aan arrest C-135/24 van 13 maart 2025, dat ook gevolgen heeft voor het verleden. Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie verklaart en preciseert de uitlegging die het Hof geeft aan een voorschrift van Unierecht, immers de betekenis en de strekking van dat voorschrift zoals het sedert het tijdstip van de inwerkingtreding ervan moet of had moeten worden verstaan en toegepast.[83]

Onderafdeling 2 – DBI-beveks

ALGEMENE OPMERKING

De artikelen 43 tot 46 van het voorontwerp wijzigen de regeling in het WIB 92 inzake de DBI-beveks.

Voor DBI-beveks waarbij vennootschappen overeenkomstig artikel 192, § 1, van het WIB 92 vrijgestelde meerwaarden verwezenlijken, wordt ten aanzien van bepaalde

[79] Zie HvJ 13 maart 2025, C-135/24, *John Cockerill SA t. Belgische Staat*, ECLI:EU:C:2025:176, punt 53: "Ten tweede blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat artikel 4, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/96 rechtstreekse werking heeft (zie naar analogie arrest van 12 februari 2009, *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, punten 63-65)."

[80] Vgl. adv.RvS 62.594/1 van 2 februari 2018 over een voorstel van decreet van het Vlaamse Gewest 'houdende wijziging van het decreet van 25 april 2014 betreffende complexe projecten', *Parl.St.* Vl.Parl. 2017-18, nr. 1384/2, 13-14, opmerking 2.4.

[81] HvJ 13 maart 2025, C-135/24, *l.c.*, punt 52.

[82] Zie bijvoorbeeld HvB Luik (burg.) (9e k.) 12 november 2021, nr. 2020/RG/450, *Fiscale Jurisprudentie 2022* (samenvatting), afl. 5, 619.

[83] HvJ 27 februari 2014, C-82/12, *Transportes Jordi Besora SL t. Generalitat de Catalunya,* ECLI:EU:C:2014:108, punt 40.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

vennootschappen een aanslag van 5 % op de meerwaarden opgelegd (artikelen 43 tot 45). Daarnaast is enkel een verrekenbaarheid van de roerende voorheffing met de vennootschapsbelasting mogelijk in zoverre de ontvangende vennootschap in het inkomstenjaar van ontvangst van de uitkering de minimale bedrijfsleidersbezoldiging toekent in de zin van artikel 215, derde lid, 4°, van het WIB 92 (artikel 46). De aan te nemen regeling is van toepassing vanaf het aanslagjaar 2026 (artikel 47, eerste lid). Ten slotte bepaalt een antimisbruikbepaling dat elke wijziging die vanaf 3 februari 2025 – zijnde de datum van de eedaflegging van de huidige federale regering – aan de afsluitingsdatum van het boekjaar wordt aangebracht en die door de belastingplichtige niet wordt verantwoord door andere motieven dan het ontwijken van de bepalingen van deze onderafdeling, zonder uitwerking blijft voor de toepassing van de nieuwe regeling (artikel 47, tweede lid).

BIJZONDERE OPMERKINGEN

Artikel 43

1. Met het oog op de overeenstemming tussen de taalversies, moet het eerste lid van het ontworpen artikel 219*sexies* van het WIB 92 worden aangepast. Het voormelde lid maakt in de Nederlandse tekst immers melding van de "in het tweede lid bedoelde" aandelen, terwijl die zinsnede in de Franse tekst niet voorkomt.

2. Vrijgestelde meerwaarden gerealiseerd op aandelen van private privaks, bedoeld in artikel 298 van de wet van 19 april 2014 'betreffende de alternatieve instellingen voor collectieve belegging en hun beheerders', zullen van de belasting worden vrijgesteld. Hetzelfde geldt voor meerwaarden gerealiseerd op aandelen van alternatieve instellingen voor collectieve belegging "als bedoeld in artikel 298 van de wet van 19 april 2014, waarvan de effecten volgens de in die lidstaat overeenkomstige bepalingen met betrekking tot het openbaar beroep op het spaarwezen privaat worden aangehouden" (ontworpen artikel 219*sexies*, derde lid, van het WIB 92).

Artikel 298, eerste lid, van de wet van 19 april 2014 luidt als volgt:

> "Onder private privak wordt de private AICB met een vast aantal rechten van deelneming verstaan die geregeld is bij statuten en waarvan het uitsluitende doel de belegging in de in artikel 183, eerste lid, 5°, bedoelde categorie van toegelaten beleggingen is, overeenkomstig de bepalingen van deze wet, de ter uitvoering ervan genomen besluiten en reglementen of haar statuten."

Artikel 183, eerste lid, 5°, van de wet van 19 april 2014, waar de hiervoor aangehaalde bepaling naar verwijst, maakt melding van "financiële instrumenten die zijn uitgegeven door niet-genoteerde vennootschappen". Private privaks zijn aldus een vehikel waarmee belegd kan worden in niet-beursgenoteerde aandelen.

Gevraagd naar de redelijke verantwoording voor de in het ontworpen artikel 219*sexies*, derde lid, van het WIB 92 bedoelde vrijstelling, stelde de gemachtigde:

> "Het is niet de bedoeling om investeringen in kleine en middelgrote ondernemingen en in niet-beursgenoteerde ondernemingen die al moeilijkheden ondervinden om toegang te krijgen tot de kapitaalmarkten, te ontmoedigen."

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

De voorziene uitzondering is dus gesteund op de premisse dat niet-beursgenoteerde vennootschappen momenteel moeilijkheden zouden ondervinden om toegang te krijgen tot de kapitaalmarkten. De Raad van State, afdeling Wetgeving, beschikt niet over de feitelijke kennis om dit te beoordelen. Het verdient aanbeveling om in de memorie van toelichting feitelijke gegevens op te nemen die deze premisse ondersteunen.

Artikel 46

1. Het ontworpen artikel 282/1 van het WIB 92 bepaalt als voorwaarde voor de verrekenbaarheid van de roerende voorheffing met de vennootschapsbelasting dat de ontvangende vennootschap in het jaar van ontvangst van de uitkering de minimale bedrijfsleidersbezoldiging toekent.

Op de vraag naar de pertinentie van het criterium van de minimale bedrijfsleidersbezoldiging, antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "De minimumbezoldigingsvoorwaarde wordt enkel opgelegd wanneer dividenden door DBI-BEVEKs en gelijkaardige vennootschappen genieten van DBI-aftrek. Immers deze structuren [kunnen] een beroep (…) doen op de DBI-regeling zonder te moeten voldoen aan de kwantitatieve voorwaarden vastgelegd in de artikel 202 WIB 92.
>
> Dit rechtvaardigt de invoering van deze regel in deze vennootschappen, om ze te reguleren en fiscaal misbruik te voorkomen door ervoor te zorgen dat bedrijfsleiders niet uitsluitend worden vergoed door dividenden, die vaak een gunstigere fiscale behandeling genieten dan salarissen. Het beoogt er dus voor te zorgen dat een deel van de beloning van bestuurders wordt betaald in de vorm van salaris, dat hoger wordt belast, om fiscale billijkheid te waarborgen."

Die toelichting lijkt de voormelde voorwaarde in redelijkheid te kunnen verantwoorden.

2. Voorts werd de gemachtigde gevraagd nader te duiden wat in de voorliggende context de verantwoording is om de voormelde voorwaarde inzake de minimale bedrijfsleidersbezoldiging niet toe te passen ten aanzien van coöperatieve vennootschappen. Daarop antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "Naar analogie met artikel 215, 3°, 4°, WIB 92 legt het nieuwe artikel 282/1 WIB 92 geen minimumbezoldiging op aan de bestuurders van de vennootschap voor erkende coöperatieve vennootschappen. Deze uitzondering wordt verklaard door de bijzondere aard van deze ondernemingen. Deze laatsten, die een sociale en collectieve doel hebben, streven immers niet hetzelfde winstoogmerk na als traditionele handelsondernemingen. De afwijking maakt het dus mogelijk om de minimumbeloningsregel voor leidinggevenden niet toe te passen, door de bijzondere kenmerken van hun bestuur en werking te erkennen, die eerder gebaseerd zijn op solidariteit en het collectieve belang dan op winstgevendheid."

Het verdient aanbeveling deze verantwoording op te nemen in de memorie van toelichting.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Artikel 47

Zoals de gemachtigde bevestigde, dient in het tweede lid van artikel 47 van het voorontwerp het woord "afdeling" te worden vervangen door het woord "onderafdeling", zodat enkel wordt verwezen naar onderafdeling 2 van titel 2, hoofdstuk 1, afdeling 9, van het voorontwerp. De antimisbruikregeling van artikel 42, tweede lid, van het voorontwerp heeft immers geen betrekking op de regeling vervat in onderafdeling 1, aangezien die geen nieuwe heffing in het nadeel van de belastingplichtigen betreft.

AFDELING 10 – WIJZIGINGEN BETREFFENDE HET BELASTINGKREDIET VOOR EIGEN MIDDELEN

ALGEMENE OPMERKINGEN

1. Artikel 48 van het voorontwerp strekt ertoe artikel 289*bis*, § 1, eerste lid, van het WIB 92 in die zin te wijzigen dat het bestaande belastingkrediet voor zelfstandigen met een eenmanszaak voor eigen middelen wordt verdubbeld van 10 % met een maximum van 3.750 euro naar 20 % met een maximum van 7.500 euro.

Artikel 49 van het voorontwerp bepaalt dat de aan te nemen afdeling van toepassing is vanaf het aanslagjaar 2026.

2. Op de vraag of artikel 48 van het voorontwerp als mogelijke staatssteunmaatregel werd aangemeld bij de Europese Commissie op grond van artikel 108, lid 3, van het VWEU, antwoordde de gemachtigde als volgt:

> "Deze regeling betreft ons inziens geen selectieve steun met als gevolg dat een aanmelding niet nodig is."

Met dit antwoord van de gemachtigde kan niet worden ingestemd.

Om onder de werkingssfeer van artikel 107, lid 1, van het VWEU te vallen, moet een overheidsmaatregel "bepaalde ondernemingen of bepaalde producties" begunstigen. Bijgevolg worden enkel de maatregelen waarmee een selectief voordeel wordt verleend aan bepaalde ondernemingen, categorieën van ondernemingen of bepaalde economische sectoren, gekwalificeerd als "steunmaatregelen". Het Hof van Justitie heeft voorts verduidelijkt dat de selectiviteit van de steun kan blijken uit het feit dat deze wordt voorbehouden aan bepaalde ondernemingen, zoals ondernemingen van een bepaalde grootte of onder een bepaalde rechtsvorm.[84] De omstandigheid dat een groot aantal ondernemingen voor een maatregel in aanmerking komt en het gegeven dat deze ondernemingen tot verschillende sectoren behoren, vormen geen voldoende grond om de selectiviteit van de maatregel in twijfel te trekken.[85]

[84] HvJ 8 september 2011, C-78/08 tot C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, punt 52. Zie ook: W. DE COCK *et al.*, *Supporting National Judges on State Aid – Perspicacious Through the State Aid Thicket*, Lexxion Publisher, 2024, 22.

[85] Gerecht 11 december 2014, nr. T-251/11, *Oostenrijk t. Europese Commissie*, ECLI:EU:T:2014:1060, punt 99.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJVT‡

Gelet op het gegeven dat het voorliggende belastingkrediet voor eigen middelen beperkt is tot zelfstandigen met een eenmanszaak, valt het niet uit te sluiten dat de ontworpen verdubbeling ervan kan worden beschouwd als een regeling inzake staatssteun, die, behoudens zo ze onder één van de vrijstellingscategorieën zou vallen, bij de Europese Commissie dient te worden aangemeld.[86] Gelet op de sanctie die aan niet-aanmelding is verbonden (nietigheid van de staatssteun zelfs indien ze verenigbaar zou kunnen worden verklaard met het Unierecht mocht ze zijn aangemeld), doen de stellers van het voorontwerp er goed aan hieromtrent contact op te nemen met de Europese Commissie. Zo niet moet er met een voldoende zekerheid kunnen van worden uitgegaan dat de ontworpen regeling niet als staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het VWEU, valt te kwalificeren.

AFDELING 11 – VEREENVOUDIGING VAN DE BELASTINGAANGIFTE

ALGEMENE OPMERKINGEN

1. De bepalingen van afdeling 11 van titel 2, hoofdstuk 1, van het om advies voorgelegde voorontwerp strekken tot de opheffing van verschillende fiscale voordelen (artikelen 50 tot 86 van het voorontwerp).

Meer specifiek betreft het de opheffing van de volgende fiscale voordelen:

- de vrijstelling van de tussenkomst door de werkgever in de aankoopprijs van een computer (zogenaamde "PC-privé"), zoals vervat in artikel 38, § 1, eerste lid, 17°, van het WIB 92 (artikelen 50, 59 en 81 van het voorontwerp);

- de vrijstelling van de meerwaarde op bedrijfsvoertuigen, zoals vervat in artikel 44*bis*, § 1, eerste lid, van het WIB 92 (artikel 51 van het voorontwerp);

- het bijkomend kostenforfait toegekend aan werknemers voor wie de afstand tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling op 1 januari van het aanslagjaar meer bedraagt dan 75 kilometer, zoals vervat in artikel 51, vierde lid, van het WIB 92 (artikel 52 van het voorontwerp);

- de economische vrijstellingen voor uitvoer en integrale kwaliteitszorg (artikel 67 van het WIB 92), voor stage in de onderneming (artikel 67*bis* van het WIB 92) en voor bijkomend personeel met een laag loon (artikel 67*ter* van het WIB 92) (artikelen 53 tot 57, 71, 2°, 82 en 83 van het voorontwerp);

- de vrijstelling voor sociaal passief ingevolge het eenheidsstatuut, zoals vervat in artikel 67*quater* van het WIB 92 (artikel 58 van het voorontwerp);

[86] Het totale bedrag aan de-minimissteun dat per lidstaat aan één onderneming wordt verleend, mag niet hoger liggen dan 300.000 euro over een periode van drie jaar (artikel 3, lid 2, van verordening (EU) 2023/2831). Het valt niet *a priori* volledig uit te sluiten dat de door het voorontwerp voorziene verhoging van het belastingkrediet voor eigen middelen tot gevolg kan hebben dat die drempel in sommige gevallen overschreden wordt.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

- de belastingvermindering voor minderwaarden geleden naar aanleiding van de gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen van een private privak, zoals vervat in artikel $145^{26/1}$ van het WIB 92 (artikel 60 van het voorontwerp);

- de belastingvermindering voor de uitgaven met het oog op de verwerving van een elektrisch voertuig of met het oog op de installatie van een oplaadpunt voor elektrische voertuigen, zoals vervat in artikel 145^{28} van het WIB 92 (artikel 61 van het voorontwerp);

- de belastingvermindering voor uitgaven voor een ontwikkelingsfonds, zoals vervat in artikel 145^{32} van het WIB 92 (artikelen 62, 63, 84 en 85 van het voorontwerp);

- de belastingverminderingen voor bezoldigingen voor een huisbediende, zoals vervat in artikel 145^{34} van het WIB 92 (artikel 65 van het voorontwerp);

- de belastingvermindering voor uitgaven verricht in het kader van een adoptieprocedure, zoals vervat in artikel 145^{48} van het WIB 92 (artikel 66 van het voorontwerp);

- de belastingvermindering voor premies voor een rechtsbijstandsverzekering, zoals vervat in artikel 145^{49} van het WIB 92 (artikel 67 van het voorontwerp);

- de belastingvermindering voor uitgaven verricht door de plaatsing van een laadstation, zoals vervat in artikel 145^{50} van het WIB 92 (artikel 68 van het voorontwerp).

Tevens wordt het percentage van de belastingvermindering voor giften verlaagd van 45 % naar 30 %, zoals vervat in artikel 145^{33} van het WIB 92 (artikel 64 van het voorontwerp).

Artikel 86 van het voorontwerp regelt de inwerkingtreding van de verschillende ontworpen opheffingen.

2. Zoals reeds opgemerkt onder afdeling 1 van titel 2, hoofdstuk 1, van het om advies voorgelegde voorontwerp (opmerking 4.1), beschikt de wetgever in fiscale aangelegenheden volgens het Grondwettelijk Hof over een ruime beoordelingsmarge, inclusief wanneer hij beslist een einde te maken aan een fiscaal voordeel en beoordeelt of die afschaffing het instellen van een overgangsregeling vereist. Er wordt wel op buitensporige wijze afbreuk gedaan aan het vertrouwensbeginsel wanneer de rechtmatige verwachtingen van een bepaalde categorie van rechtsonderhorigen worden miskend zonder dat een dwingende reden van algemeen belang voorhanden is die de ontstentenis van een overgangsregeling kan verantwoorden.

In de memorie van toelichting wordt onder meer de volgende verantwoording voor de opheffing van de in deze afdeling bedoelde fiscale voordelen vermeld:

> "Dit heeft naast een vereenvoudiging van de personenbelasting ook een budgettair effect dat als gedeeltelijke compensatiemaatregel geldt voor de financiering van de voorliggende lastenverlaging op arbeid."

Luidens artikel 86 van het voorontwerp treden de verschillende ontworpen maatregelen van deze afdeling op verschillende tijdstippen in werking. Sommige bepalingen treden

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

bijvoorbeeld in werking met ingang van het aanslagjaar 2026, andere bepalingen treden in werking op 30 juni 2025.

Zo treedt onder meer artikel 50 van het voorontwerp (opheffing vrijstelling PC-privé vervat in artikel 38, § 1, eerste lid, 17°, van het WIB 92) in werking op 30 juni 2025 en is dit artikel van toepassing op de vanaf 1 juli 2025 gedane tussenkomsten (artikel 86, eerste lid, van het voorontwerp). Bevraagd over de datum van inwerkingtreding, antwoordde de gemachtigde als volgt:

> "De maatregel werd aangekondigd in het kader van het regeerakkoord. Het koninklijk besluit dat de vrijstelling op sociaal vlak opheft met ingang van 1 juli 2025, werd op 21 april 2025 door de Ministerraad goedgekeurd en werd voor advies voorgelegd aan de Raad van State. De maatregel met een inwerkingtreding vanaf 1 juli 2025 werd ook al besproken in de vakpers, o.m. ook naar aanleiding van de goedkeuring van het KB door de Ministerraad werd de opheffing van de maatregel al besproken in de (vak)pers."

Artikel 51 van het voorontwerp (opheffing vrijstelling meerwaarden op bedrijfsvoertuigen vervat in artikel 44*bis*, § 1, eerste lid, van het WIB 92) treedt in werking op 30 juni 2025 en is van toepassing op de na die datum verwezenlijkte meerwaarden (artikel 86, tweede lid, van het voorontwerp). De inwerkingtreding van deze maatregel lichtte de gemachtigde als volgt toe:

> "In geval de maatregel wordt aangenomen door de Kamer van Volksvertegenwoordigers, kan de datum van 30 juni 2025 (…) inderdaad zeer kort volgen op de datum van bekendmaking van de wet. Ook hier wordt opgemerkt dat de maatregel is opgenomen in het regeerakkoord van januari 2025 en dat de inwerkingtreding (opheffing van de vrijstelling voor meerwaarden verwezenlijkt vanaf 1 juli 2025) naar aanleiding van de communicatie over het paasakkoord algemeen bekend is geraakt. De maatregel treft vnl. de transportsector en de sector heeft hierover contact gehad met de regering."

Ook voor andere opheffingen van fiscale voordelen wordt in een zeer snelle inwerkingtreding voorzien. Zo gelden de economische vrijstellingen voor uitvoer en integrale kwaliteitszorg vervat in artikel 67 van het WIB 92 nog slechts voor aanwervingen tot en met 30 juni 2025 (artikel 53 van het voorontwerp) en die voor sociaal passief ingevolge het eenheidsstatuut vervat in artikel 67*quater* van het WIB 92 nog slechts voor bezoldigingen toegekend tot en met 30 juni 2025 (artikel 58 van het voorontwerp).

Gelet op de datum waarop dit advies wordt gegeven en op de tijd die vereist is voor de behandeling door de Kamer van volksvertegenwoordigers, is de kans groot dat de bekendmaking van de aan te nemen wet pas na 1 juli 2025 zal gebeuren. Voor de voormelde bepalingen is het dan ook problematisch indien er daardoor terugwerkende kracht aan zou worden verleend, tenzij de datum van inwerkingtreding zou worden opgeschoven tot een datum die na de bekendmaking van de aan te nemen wet valt.

Overigens roept de nabijheid van de inwerkingtreding van de voormelde bepalingen vragen op inzake de voorzienbaarheid ervan. De uitwerking in de tijd van de ontworpen maatregelen moet voor eenieder die erbij betrokken is (zoals werkgevers en werkgevers) voorzienbaar zijn, zodat tijdig de nodige voorbereidingen kunnen worden getroffen.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

BIJZONDERE OPMERKINGEN

Artikel 54

Luidens artikel 54 van het voorontwerp wordt in titel II, hoofdstuk II, afdeling IV, onderafdeling III, B, van het WIB 92 het onderdeel "1° Uitvoer – Integrale kwaliteitszorg", dat het artikel 67 bevat, en laatstelijk is gewijzigd bij "artikel 90", opgeheven. Mijn verwijze naar "artikel 53" en in plaats van naar "artikel 90".

Artikel 57

Luidens artikel 57 van het voorontwerp wordt in titel II, hoofdstuk II, afdeling IV, onderafdeling III, B, van het WIB 92 het onderdeel "1°*ter* Bijkomend personeel", dat het artikel 67*ter* bevat, en is ingevoegd bij de wet van 8 juni 2008 en laatstelijk gewijzigd bij "artikel 93", opgeheven. Mijn verwijze naar "artikel 56" in plaats van naar "artikel 93".

Artikel 58

In de Nederlandse tekst moet in de inleidende zin van artikel 58 van het voorontwerp éénmaal het woord "worden" worden geschrapt.

Artikel 59

Luidens artikel 59 van het voorontwerp worden er wijzigingen aangebracht aan artikel 129/1, van het WIB 92, dat is ingevoegd bij de programmawet van 25 december 2017 en laatstelijk gewijzigd bij de wet van 24 december 2020. Men vervange de verwijzing naar "de wet van 24 december 2020" door een verwijzing naar "de programmawet van 22 december 2023".

Artikel 62

Ter wille van de rechtszekerheid moet in artikel 62, 2°, van het voorontwerp de verwijzing vervat in het ontworpen artikel 145^{32}, § 2, van het WIB 92 naar het opschrift van het thans om advies voorgelegde voorontwerp worden gecorrigeerd van de zinsnede "de programmawet van (datum van deze wet)" naar de zinsnede "de wet van (…) houdende diverse bepalingen".

Artikel 69

Men vervange de verwijzing naar "artikel 10" in artikel 69 van het voorontwerp door "artikel 4".

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Artikel 72

Men vervange de verwijzing naar "artikel 12" in artikel 72 van het voorontwerp door "artikel 6".

Artikel 76

Artikel 244 van het WIB 92 is niet laatstelijk gewijzigd bij "de wet van 18 februari 2018", maar bij "de wet van 11 maart 2018". Dit moet in artikel 76 van het voorontwerp worden aangepast.

Artikel 80

Luidens artikel 80 van het voorontwerp wordt in artikel 323/1, § 1, van het WIB 92, dat is ingevoegd bij de wet van 18 december 2016 en gewijzigd bij de wet van 22 april 2019 "en artikel 14 van deze wet", het derde lid, dat door het voormelde "artikel 14" het tweede lid is geworden, opgeheven. Men vervange tweemaal de verwijzing naar "artikel 14" door een verwijzing naar "artikel 8".

Artikel 86

Gevraagd naar wat de stellers van het voorontwerp bedoelen met een inwerkingtreding van artikel 58 van het voorontwerp "op 30 juni 2025 en (…) van toepassing op de belastbare tijdperken die na die datum eindigen" (artikel 86, derde lid, van het voorontwerp), antwoordde de gemachtigde als volgt:

> "De maatregel is zowel in de personenbelasting als in de vennootschapsbelasting (en de daarmee overeenstemmende inkomstenbelastingen voor niet-inwoners) van toepassing. Het is de bedoeling dat artikel 58 van het ontwerp van toepassing is voor aanslagjaren speciaal 2025 verbonden met een belastbaar tijdperk dat eindigt in de periode van 1 juli 2025 tot en met 30 december 2025 en voor de aanslagjaren 2026 en volgende."

Het verdient aanbeveling de verduidelijking van de gemachtigde op te nemen in de memorie van toelichting.

HOOFDSTUK 2 – PROCEDURE

AFDELING 1 – WIJZIGINGEN AANGEBRACHT AAN DE AANSLAGTERMIJNEN EN ONDERZOEKSTERMIJNEN

ALGEMENE OPMERKINGEN

1. De bepalingen van hoofdstuk 2 van titel 2 van het om advies voorgelegde voorontwerp (artikelen 87 tot 92 van het voorontwerp) strekken er luidens de memorie van toelichting toe om zowel in de inkomstenbelastingen als in de belasting over de toegevoegde

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

waarde (hierna: BTW) "de verjaringstermijnen waarvan de fiscale administratie geniet te wijzigen, zowel voor de vestiging van de belasting als voor het uitvoeren van fiscale controles, voor de lopende en vroegere aanslagen, in uitoefening van haar onderzoeksbevoegdheden. De voorwaarden die gerespecteerd moeten worden door de fiscale administratie opdat zij kan genieten van de verlengde verjaringstermijnen om onderzoek te voeren in geval van fraude worden eveneens gewijzigd".

2. Gevraagd naar de verantwoording voor de ontworpen inkorting van de verjaringstermijnen in hoofdstuk 2 van titel 2 van het om advies voorgelegde voorontwerp, antwoordde de gemachtigde:

> "Er wordt verwezen naar de bladzijde 47 van het Federale Regeerakkoord:
>
> • *We zetten stappen naar meer uniforme procedures en termijnen en sancties (boetes, belastingverhogingen en interesten) voor zowel directe als indirecte belastingen waarbij de belangrijkste verschillen worden weggewerkt en een level playing field tussen belastingplichtige en fiscus gegarandeerd wordt, zonder dat voor belastingplichtigen ten goede trouw de termijnen zullen verlengen.*
>
> • *De termijnen voor onderzoek en belastingheffing in fiscale aangelegenheden worden vastgesteld op 3 jaar (voor complexe en semi-complexe aangiften 4 jaar) vanaf 1 januari van het aanslagjaar, behalve in geval van fraude (of een vermoeden van fraude).*
>
> • *In geval van fraude wordt de termijn vastgesteld op 7 jaar vanaf 1 januari van het aanslagjaar.*
>
> Het doel is dus strikt genomen niet de bestrijding van fraude, maar het feit dat de toepassing van een veelheid van termijnen [voor] de overheid zo ingewikkeld was geworden dat de rechtszekerheid en vooral een redelijke voorzienbaarheid van welke termijn van toepassing is in het gedrang dreigde te komen door een aanzienlijke toename van het aantal rechtszaken in verband met de toepassing van die termijnen. Voor zover deze nieuwe termijnen nog niet van toepassing waren, heeft de regering er daarom voor gekozen om terug te keren naar de reeds bestaande situatie, zonder afbreuk te doen aan de rechtszekerheid."

In het verlengde van deze motivering bevestigde de gemachtigde dat artikel 87 van het voorontwerp tot doel heeft om artikel 333, derde lid, van het WIB 92 te herstellen in zijn draagwijdte van vóór de wet van 20 november 2022 'houdende diverse fiscale en financiële bepalingen'. De draagwijdte is aldus bedoeld identiek te zijn, ook al is de formulering ervan dat niet.

Het verdient aanbeveling deze verduidelijkingen van de gemachtigde op te nemen in de memorie van toelichting.

3. Aangezien hoofdstuk 2 van titel 2 van het om advies voorgelegde voorontwerp geen andere afdelingen bevat dan afdeling 1, stemde de gemachtigde ermee in dat de titel "Afdeling 1 – Wijzigingen aangebracht aan de aanslagtermijnen en onderzoekstermijnen" kan worden weggelaten. De twee onderafdelingen, eventueel met een aangepast opschrift, moeten dan worden omgevormd tot twee afdelingen.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

BIJZONDERE OPMERKINGEN

Artikelen 87 en 88

In de inleidende zin van de artikelen 87 en 88 van het voorontwerp dient de wetshistoriek van artikel 333 respectievelijk artikel 354 van het WIB 92 te worden vermeld.

Artikelen 89 en 92

Artikel 89 van het voorontwerp bepaalt dat de onderafdeling inzake inkomstenbelastingen van toepassing is vanaf het aanslagjaar 2023. Artikel 92 van het voorontwerp bepaalt dat de onderafdeling inzake de BTW van toepassing is op de belastingen die opeisbaar zijn geworden vanaf 1 januari 2023. De desbetreffende onderafdelingen korten onder meer een verjaringstermijn in van tien jaar tot zeven jaar.

De gemachtigde gaf hieromtrent de volgende toelichting:

> "De termijn van 10 jaar die wordt vervangen door een termijn van 7 jaar kan niet al zijn gebruikt. Er zijn niet voldoende jaren verstreken tussen de inwerkingtreding van de vorige termijnen en deze wijziging. De eerste kennisgevingen in de vorm die door deze wet wordt vervangen, zouden in de praktijk in 2027 pas worden verzonden, wat dus nooit zal gebeuren."

Het verdient aanbeveling om deze verduidelijking in de memorie van toelichting op te nemen.

Artikel 90

In artikel 90, 1), van het voorontwerp dient te worden gepreciseerd dat het "*derde lid*, 4°" van artikel 81*bis*, § 1, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: WBTW) wordt bedoeld.

Artikel 91

De stellers van het voorontwerp dienen er zich rekenschap van te geven dat de wijziging van artikel 84*ter* van het WBTW zoals vervat in artikel 56 van de wet van 12 mei 2024 'tot digitalisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de burgers, de bedrijven, de rechtspersonen en bepaalde derden en tot opheffing van de wet van 26 januari 2021 betreffende de dematerialisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de burgers, rechtspersonen en bepaalde derden en tot wijziging van diverse fiscale wetboeken en wetten' nog niet in werking is getreden.[87]

[87] Deze bepaling treedt in werking op een datum respectievelijk te bepalen door de Koning, en ten laatste op 1 januari 2028 (artikel 222 van de wet van 12 mei 2024).

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Bij gebrek aan een wetgevend optreden[88] zal de door artikel 91 van het voorontwerp doorgevoerde wijziging ongedaan worden gemaakt wanneer artikel 56 van de wet van 12 mei 2024 na de thans aan te nemen wet in werking treedt.

TITEL 3 – VOLKSGEZONDHEID

HOOFDSTUK 1 – WIJZIGINGEN VAN DE WET BETREFFENDE DE VERPLICHTE VERZEKERING VOOR GENEESKUNDIGE VERZORGING EN UITKERINGEN GECOÖRDINEERD OP 14 JULI 1994

AFDELING 1 – GROEINORM

Over deze afdeling hoeven geen opmerkingen te worden gemaakt.

AFDELING 2 – ECONOMISCHE BIJDRAGE

Artikel 94

In de Franse tekst zou men beter schrijven dat de woorden "du point 15°*octies*" worden vervangen door de woorden "des points 15°*octies* et 35°" (in plaats van dat de woorden "15°*octies*" worden vervangen door de woorden "15°*octies* et 35°").

Artikel 96

1. Aangezien het voorontwerp slechts één bijlage bevat, hoeft die niet te worden genummerd. De nummering moet bijgevolg worden weggelaten.[89] Dezelfde opmerking geldt voor het opschrift van de bijlage.

2. De zin "Dit is de lijst vastgesteld op 16 december 2024 door het Europees geneesmiddelenbureau met referentie EMA/536385/2024" heeft geen regelgevende waarde en moet bijgevolg uit het dispositief worden weggelaten. De commentaar op het artikel bevat al de verduidelijking dat de lijst gepubliceerd is op de website van het Europees geneesmiddelenbureau. Daaraan moet de precieze referentie van de lijst in kwestie worden toegevoegd.

HOOFDSTUK 2 – FAGG

1. Artikel 98 van het voorontwerp strekt tot de wijziging van artikel 152 van de programmawet van 22 december 2023. Die bepaling legt thans voor de jaren 2024 en 2025 aan de opdrachtgevers van lopende klinische proeven waarvoor een aanvraag of een aanvraag voor een

[88] Zoals een wijziging van artikel 56 van de wet van 12 mei 2024 in het thans voorliggende voorontwerp.

[89] *Beginselen van de wetgevingstechniek - Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, www.raadvst-consetat.be, tab "Wetgevingstechniek", aanbeveling 172, b).

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

toegelaten substantiële wijziging is gedaan tijdens de drie voorgaande jaren, een bijzondere bijdrage op ter financiering van de oprichting van het Bioplatform.[90] De ontworpen wijzigingen voorzien in een bijzondere bijdrage voor het jaar 2026 en in een uitbreiding tot de financiering van het speerpuntdomein ATMP (*Advanced Therapy Medicinal Products*) (artikel 98, 1° en 2°). Voorts wordt de regeling van de terugstorting van een deel van de opbrengst van de bijdragen gewijzigd (artikel 98, 3°), wordt voorzien in de vrijstelling voor opdrachtgevers van niet-commerciële klinische proeven en in een regeling voor de inning en invordering (eventueel met verwijlinteresten) (artikel 98, 4°), alsook in nieuwe tarieven voor de betrokken bijdragen (artikel 98, 5°). Ten slotte wordt de regeling van de indexering van die tarieven aangepast (artikel 98, 6°).

2. Aangezien de opdrachtgevers van niet-commerciële klinische proeven[91] zijn vrijgesteld van de bijzondere bijdragen, wordt hen een selectief voordeel toegekend.

Op de vraag of de ontworpen bepalingen niet moeten worden aangemeld bij de Europese Commissie als staatssteun op grond van artikel 108, lid 3, van het VWEU, antwoordde de gemachtigde dat die opdrachtgevers geen economische activiteit uitoefenen, zoals de Raad van State reeds eerder heeft aanvaard, onder meer in advies 69.049/3 van 16 april 2021[92] en in advies 70.322/3 van 26 november 2021.[93] De in die adviezen vermelde conclusie geldt ook voor de thans ontworpen bepalingen, althans in zoverre er wat betreft de niet-commerciële klinische proeven daadwerkelijk geen winstoogmerk voorligt.

3. Wat betreft de verantwoording, in het licht van het gelijkheidsbeginsel, van de keuze van de bijdrageplichtigen voor de bijzondere bijdrage, in zoverre de oprichting van het Bioplatform ermee wordt gefinancierd, kan worden verwezen naar het betoog van de gemachtigde naar aanleiding van de adviesaanvraag over een voorontwerp dat heeft geleid tot de programmawet van 22 december 2023:

> "De voordelen van het Bioplatform, zijn vooral voor deze actoren die klinische proeven verrichten. Binnen het Bioplatform is er een werkgroep klinische proeven opgericht, deze wordt geleid door de beleidcel van de Minister van Volksgezondheid. Het hoofddoel is het bepalen van acties en prioriteiten voor de komende jaren die nodig zijn om

[90] Er kan worden aangenomen, zoals ook de gemachtigde betoogde, dat de activiteiten die met die bijzondere bijdrage worden gefinancierd, niet onder het toepassingsgebied vallen van verordening (EU) nr. 536/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 'betreffende klinische proeven met geneesmiddelen voor menselijk gebruik en tot intrekking van Richtlijn 2001/20/EG', zodat ook niet voldaan moet zijn aan de vereisten inzake vergoedingen voor de in die verordening beschreven activiteiten, zoals vervat in artikel 86 van die verordening (namelijk het vereiste dat de hoogte van die vergoeding op transparante wijze wordt vastgesteld en berust op het beginsel dat de vergoeding kostendekkend moet zijn).

[91] Zie de definities van "niet-commerciële klinische proef" en "commerciële klinische proef" in artikel 2, § 1, 27° en 28°, van de wet van 20 juli 2006 'betreffende de oprichting en de werking van het Federaal Agentschap voor Geneesmiddelen en Gezondheidsproducten'.

[92] Adv.RvS 69.049/3 van 16 april 2021 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 9 mei 2021 'tot wijziging van de wet van 22 december 2020 betreffende de medische hulpmiddelen', *Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-1948/1, 33-34, opmerking 4.

[93] Adv.RvS 70.322/3 van 26 november 2021 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 8 februari 2022 'houdende wijziging van de wet van 20 juli 2006 betreffende de oprichting en de werking van het federaal agentschap voor geneesmiddelen en gezondheidsproducten', *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2366/1, 66, opmerking 4.1.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

het klimaat voor klinische proeven in België innovatief, concurrerend en aantrekkelijk te houden in vergelijking met de andere lidstaten.

Bijgevolg wordt de belasting enkel opgelegd aan deze actoren.

(…)

1. De opstart en verankering van de het domein data binnen het FAGG: hier wordt beoogd het proces voor klinische proeven te optimaliseren

2. De versterking van het nationaal innovatie bureau voor het simultaan nationaal wetenschappelijk advies proces dat aan de indiening van een klinische proef voorafgaat

3. Versterking het GCP inspectie team: GCP betreft het inspecteren van sites waar klinische proeven worden uitgevoerd

4. Versterking van het College: een deel van de inkomsten zal elke jaar aan het College worden doorgestuurd, de versterking bij het College heeft tot doel een efficiënte implementatie van de CTR in België na te streven door het ontwikkelen en ter beschikking stellen van templates, en deelname aan nationale en Europese bespreking met als doel de alignatie met andere lidstaten te bewerkstelligen."

Naar aanleiding van de thans ontworpen wijzigingen, die ook de financiering behelzen van het speerpuntdomein ATMP, voegde de gemachtigde daar nog het volgende aan toe:

"Voor wat betreft het speerpunt ATMP: het onderzoek naar en de ontwikkeling van deze geneesmiddelen voor geavanceerde therapie (ATMPs) betreft innovatief en vooruitstrevend wetenschappelijk onderzoek (m.n. klinische proeven) – hoewel de actoren niet volledig identiek zullen zijn (en dus niet kan worden gegarandeerd dat een actor die klinische proeven verricht ook steeds betrokken zal zijn bij proeven voor ATMPs), is deze groep actoren (die klinische proeven verrichten) toch het nauwst verbonden bij dit ondersteunen van (in België verrichte) klinische proeven in het algemeen. Het is een verdere uitloper van de onder Bioplatform voorziene versterking van het GCP-inspectie team, van de kennis van de evaluatoren (en dus ook een versterking van het nationaal innovatie-bureau).

De 'meest gepaste' link blijft echter nog steeds het verrichten van wetenschappelijk onderzoek m.b.t. geneesmiddelen, gelet op het feit dat alle actoren die klinische proeven toepassen baat hebben bij de activiteiten die onder het speerpunt ATMP vallen, door middel van een verbetering van de dienstverlening in het kader van klinische proeven in het algemeen, een verbreding en verdieping van de kennis m.b.t. producten die het voorwerp uitmaken van klinische proeven, enz."

Met die verantwoording kan worden ingestemd, niet alleen wat betreft de voortzetting en de aanpassingen met betrekking tot de financiering van het Bioplatform, maar ook wat betreft de nieuwe financiering van het speerpuntdomein ATMP.

4. Voor de verantwoording, vanuit het oogpunt van het gelijkheidsbeginsel, voor de vrijstelling voor niet-commerciële klinische proeven kan worden verwezen naar hetgeen in dat verband in advies 77.696/2-3-16-VR van 11 mei 2025 is uiteengezet over een analoge vrijstelling

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

voor vergoedingen.[94] De in dat advies aangehaalde verantwoording, waar de gemachtigde in de huidige adviesaanvraag ook naar verwijst, kan ook in dit geval worden aanvaard.

5. De gemachtigde bevestigde dat in artikel 152, § 1, tweede lid, van de programmawet van 22 december 2023 niet alleen gewag moet worden gemaakt van de kosten voor de oprichting van het Bioplatform maar ook van de kosten voor de werking ervan. Dat geldt volgens de gemachtigde ook voor het speerpuntdomein ATMP.

Voortgaande op de antwoorden van de gemachtigde met betrekking tot de ontworpen wijzigingen van het tweede en het derde lid van artikel 152, § 1, van de programmawet van 22 december 2023 (bij artikel 98, 2° en 3°, van het voorontwerp), kunnen deze leden beter worden vervangen door wat volgt:

"Op het einde van het jaar waarvoor de bijdrage wordt geheven wordt een berekening gemaakt van de kosten die het FAGG tijdens dat jaar heeft gemaakt om het Bioplatform op te richten en voor de werking van het Bioplatform enerzijds, voor wat betreft de boekjaren 2024 en 2025, en voor de oprichting en werking van het speerpuntdomein ATMP (Advanced Therapy Medicinal Products) anderzijds, voor wat betreft de boekjaren 2025 en 2026.

De tarieven bedoeld in paragraaf 2 betreffen maximumbedragen. Het bedrag van de bijdrage wordt, indien de kosten berekend overeenkomstig het tweede lid minder bedragen dan het bedrag van de bijdragen verschuldigd door alle bijdrageplichtigen samen, verminderd tot het bedrag dat noodzakelijk is om deze kosten te dekken. In dat geval wordt het totaal van de vermelde kosten gedeeld door het totaal van het aantal tijdens de referentieperiode ingediende initiële aanvragen x de maximumbijdrage per initiële aanvraag bedoeld in paragraaf 2 + het totaal van het aantal tijdens de referentieperiode ingediende aanvragen voor een substantiële wijziging x de maximumbijdrage per aanvraag voor een substantiële wijziging bedoeld in paragraaf 2. De tarieven in paragraaf 2 worden vermenigvuldigd met het resultaat. De te betalen bijdrage wordt derhalve vastgesteld op 31 december van het jaar waarop de bijdrage betrekking heeft. Het FAGG verstuurt een betalingsbericht met het te betalen bedrag. De bijdrageplichtige beschikt over een betalingstermijn van 15 dagen na ontvangst van het betalingsbericht door het FAGG."

6. In de Nederlandse tekst van het ontworpen artikel 152, § 1, vierde lid, van de programmawet van 22 december 2023 (artikel 98, 4°, van het voorontwerp) moet worden verwezen naar artikel *2* van de wet van 20 juli 2006 'betreffende de oprichting en de werking van het Federaal Agentschap voor Geneesmiddelen en Gezondheidsproducten' en niet naar artikel 1 ervan. Zowel in de Nederlandse als in de Franse tekst moet de vermelding "eerste lid" ("alinéa 1er") worden geschrapt.

7. In het ontworpen artikel 152, § 1, vierde lid, van de programmawet van 22 december 2023 (artikel 98, 4°, van het voorontwerp) wordt gewag gemaakt van een niet-commerciële *klinische proef* zoals gedefinieerd in artikel 2, 15°, van de wet van 7 mei 2004 'inzake experimenten op de menselijke persoon'. Deze bepaling definieert evenwel een

[94] Adv.RvS 77.696/2-3-16-VR van 11 mei 2025 over een voorontwerp van programmawet, *Parl.St.* Kamer 2024-25, nr. 56-909/1, 373-374, opmerking 4 bij het enige hoofdstuk van titel 3.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

niet-commercieel *experiment* en niet een niet-commerciële klinische proef. Op de vraag of er nog wel aanvragen of aanvragen voor toegelaten substantiële wijzigingen worden gedaan die onder het toepassingsgebied van die laatste wet vallen[95] en waarom dan de term "niet-commerciële klinische proef" wordt gebruikt, antwoordde de gemachtigde als volgt:

> "Ik begrijp uw bedenking, maar de referentieperiode betreft de laatste 3 jaar (dus de aanvragen verricht in 2022, 2023 en 2024 om de taks voor 2025 te berekenen – voor 2022 waren er nog 'nieuwe' aanvragen onder de wet van 07/05/2004, vanaf februari 2023 en in 2024 waren dit enkel substantiële wijzigingen) en – de taks wordt berekend op het aantal aanvragen (lees: het volume verrichte trials) van de voorbije drie jaar, waar dus ook nog trials onder de wet van 7 mei 2004 vallen.
>
> Aangezien de bijdrage enkel gebaseerd wordt op klinische proeven, kan ook de verwijzing naar het niet-commercieel experiment worden gebruikt – de definitie is inderdaad ruimer, maar een niet-commerciële klinische proef valt binnen deze definitie. (En een eenvoudig experiment, dat geen proef is, zal niet worden meegenomen in de berekening – enkel de klinische proeven worden geviseerd.)"

De stellers van het voorontwerp moeten de ontworpen bepaling aan een nieuw onderzoek onderwerpen in het licht van hetgeen voorafgaat.

8. Het ontworpen artikel 152, § 1, vijfde lid, van de programmawet van 22 december 2023 (artikel 98, 4°, van het voorontwerp) bepaalt dat de inning en de invordering van de niet-betaalde bijdragen gebeurt overeenkomstig artikel 14/20, § 3, van de wet van 20 juli 2006. Volgens die bepaling gebeurt die inning en de invordering op verzoek van het Federaal Agentschap voor Geneesmiddelen en Gezondheidsproducten (hierna: het FAGG) door de administratie belast met de inning en de invordering van niet-fiscale schuldvorderingen van de Federale Overheidsdienst Financiën met alle rechtsmiddelen, overeenkomstig de Domaniale wet van 22 december 1949. Voorts wordt bepaald dat de administrateur-generaal van het FAGG, bij vaststelling van de niet-betaling, het FAGG een uitvoerbare titel kan toekennen.

Artikel 3, § 1, eerste lid, van de Domaniale wet van 22 december 1949 bepaalt:

> "Elke som, verschuldigd aan de Staat of aan Staatsinstellingen, waarvan de invordering wordt verzekerd door de administratie van de Federale Overheidsdienst Financiën belast met de inning en de invordering van niet-fiscale schuldvorderingen, kan, overeenkomstig het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen, worden ingevorderd op basis van een uitvoerbaar verklaard innings- en invorderingsregister of van een in kracht van gewijsde getreden rechterlijke beslissing houdende veroordeling tot betaling van deze som."

Artikel 6, § 1 van het wetboek van 13 april 2019 'van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen' bepaalt:

> "Onverminderd het nemen van bewarende of waarborgmaatregelen, overeenkomstig dit Wetboek, de fiscale wetten, de wettelijke of reglementaire bepalingen met betrekking tot niet-fiscale schuldvorderingen of het gemeen recht, wordt de invordering

[95] Aangezien verordening (EU) nr. 536/2014 van toepassing is sinds 31 januari 2022 en de wet van 7 mei 2004 sinds die datum niet meer van toepassing is op experimenten in de zin van artikel 2, 11°, van die wet die geen klinische proef zijn in de zin van de verordening en in de zin van de wet van 7 mei 2017 'betreffende klinische proeven met geneesmiddelen voor menselijk gebruik'.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen vervolgd op grond van een uitvoerbaar verklaard kohier of innings- en invorderingsregister of op grond van een rechterlijke beslissing houdende veroordeling tot betaling van fiscale of niet-fiscale schuldvorderingen."

Op de vraag waarom het dan nog nodig is te bepalen dat de Administrateur-Generaal van het FAGG bij vaststelling van niet-betaling het FAGG een uitvoerbare titel toekent, antwoordde de gemachtigde dat "voor deze bijzondere bijdrage, [werd] voorzien dat de AG het FAGG een uitvoerbare titel kan toekennen. Deze betreft een beperkte testcase, om de invordering van dergelijke bedragen eenvoudiger te kunnen laten verlopen".

Vooreerst is het niet nodig om een uitvoerbare titel toe te kennen, aangezien de voormelde wetsbepalingen zelf die uitvoerbare titel verschaffen. Bovendien treedt de administratie van de Federale Overheidsdienst Financiën belast met de inning en de invordering van niet-fiscale schuldvorderingen ter zake op, en niet het FAGG, zodat het zinloos is om te bepalen dat een uitvoerbare titel aan het FAGG wordt toegekend. Enkel indien een volledig eigen innings- en invorderingsregime zou worden uitgewerkt, veeleer dan te verwijzen naar de voormelde wetsbepalingen, kan worden voorzien in het verlenen van een uitvoerbare titel aan het FAGG.

9. In het ontworpen artikel 152, § 2, van de programmawet van 22 december 2023 (artikel 98, 5°, van het voorontwerp) schrijve men telkens "per aanvraag voor een substantiële wijziging" in plaats van "per substantiële wijziging" om duidelijk te maken dat rekening wordt gehouden met het aantal aanvragen (en niet met het aantal toegekende substantiële wijzigingen), zoals volgens de gemachtigde de bedoeling is.

TITEL 4 – SOCIALE ZAKEN

HOOFDSTUK 1 – IMPACT VAN DE WIJZIGINGEN INZAKE HET RECHT OP GEWAARBORGD LOON BEPAALD IN DE WET VAN 3 JULI 1978 BETREFFENDE DE ARBEIDSOVEREENKOMSTEN OP DE UITKERINGSVERZEKERING

Artikelen 99 tot 102

Deze artikelen moeten worden gelezen in samenhang met de artikelen 136 tot 138 van het voorontwerp, in afdeling 5 van hoofdstuk 3 van titel 5 van het voorontwerp, waarnaar bijgevolg wordt verwezen.

Voor het overige hoeven over de artikelen 99 tot 102 van het voorontwerp geen opmerkingen te worden gemaakt.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

BIJLAGE

In de bijlage hoort men een Nederlandse en een Franse terminologie te hanteren, en geen Engelse.[96]

HOOFDSTUK 2 – SOLIDARITEITSBIJDRAGE WERKGEVERS INZAKE PRIMAIRE ARBEIDSONGESCHIKTHEID

Artikel 104

1. Naar luid van artikel 104, eerste lid, van het voorontwerp is een trimestriële solidariteitsbijdrage verschuldigd door de werkgevers die werknemers tewerkstellen die onderworpen zijn aan de wet van 27 juni 1969 'tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders' voor de meerderjarige werknemers die op de datum van de aanvang van een periode van primaire arbeidsongeschiktheid[97] de leeftijd van 55 jaar nog niet hebben bereikt en die meer dan dertig kalenderdagen arbeidsongeschikt erkend zijn.

Artikel 104, tweede lid, van het voorontwerp bepaalt dat de werkgevers die gedurende het jaar waarin de primaire arbeidsongeschiktheid aanvat, gemiddeld minder dan 50 werknemers tewerkstelden tijdens een referteperiode[98] van deze bijdrage worden vrijgesteld.

2. Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is een verschil in behandeling slechts verenigbaar met de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie, wanneer dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betrokken maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

Gevraagd naar een redelijke verantwoording voor het verschil in behandeling tussen de werkgevers die geconfronteerd worden met de arbeidsongeschiktheid van een werknemer jonger dan 55 jaar, die de solidariteitsbijdrage dienen te betalen, en de werkgevers die geconfronteerd worden met de arbeidsongeschiktheid van een oudere werknemer, die de bijdrage niet dienen te betalen, antwoordde de gemachtigde:

> "De motivering voor de leeftijdsgrens is dat voor gerechtigden na die leeftijd er vaak leeftijdsgerelateerde aandoeningen aan de basis van de arbeidsongeschiktheid (en de

[96] In principe horen Engelse termen namelijk niet thuis in wetgeving. Zie in die zin advies 77.431/2 van 25 februari 2025 over een wetsvoorstel 'houdende het toezicht op aanbieders van financiële berichtendiensten', *Parl.St.* Kamer 2024-25, nr. 56-610/2, 3-24.

[97] Daarmee wordt bedoeld "het tijdvak van primaire arbeidsongeschiktheid bedoeld in artikel 87 van de wet betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen, gecoördineerd op 14 juli 1994" (art. 103, 2°, van het voorontwerp).

[98] Daarmee wordt bedoeld "de periode van het vierde kwartaal van het voorlaatste jaar (n-2) en het eerste, tweede en derde kwartaal van het vorig jaar (n-1)" (art. 103, 4°, van het voorontwerp).

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

afwezigheid op de werkvloer) liggen die geen verband houden met het uitgeoefende beroep en de arbeidsomstandigheden bij de uitvoering daarvan."

Gevraagd naar een redelijke verantwoording voor het verschil in behandeling tussen de werkgevers die (meer dan) 50 werknemers tewerkstelden tijdens de referteperiode, die de solidariteitsbijdrage dienen te betalen, en de werkgevers die minder werknemers tewerkstelden, die de bijdrage niet dienen te betalen, antwoordde de gemachtigde:

"De uitsluiting van KMO's uit het toepassingsgebied is ingegeven door het gegeven dat een uitval van de werknemer wegens arbeidsongeschiktheid, zowel organisatorisch als financieel, een verschillende impact heeft bij kleinere versus grotere ondernemingen. Zo zal in een kleinere onderneming er minder mogelijkheid zijn om de vrijgekomen arbeidsplaats in te vullen via (tijdelijke) interne reorganisatie. Waardoor er sneller een beroep moet gedaan worden op externe vervangende tewerkstelling, waaraan uiteraard extra kosten verbonden zijn. De impact van dergelijke extra kosten zijn uiteraard ook verschillend volgens schaalgrootte van betreffende onderneming."

Die verantwoordingen worden het best nog opgenomen in de memorie van toelichting.

Artikel 106

1. Artikel 106, § 1, eerste lid, van het voorontwerp bepaalt dat de trimestriële solidariteitsuitkering dertig procent bedraagt van de som van de primaire ongeschiktheidsuitkeringen die verschuldigd zijn voor de periode van twee maanden, berekend van datum tot datum, vanaf de eenendertigste dag van de primaire arbeidsongeschiktheid van de werknemer. Gevraagd of, indien een persoon niet langer arbeidsongeschikt is na een kortere periode, de solidariteitsbijdrage berekend dient te worden op basis van de volledige periode van twee maanden vanaf de eenendertigste dag van de primaire arbeidsongeschiktheid, dan wel of ze *pro rata* wordt berekend, antwoordde de gemachtigde:

"De solidariteitsbijdrage wordt berekend op de uitkeringen die werkelijk worden toegekend. Vanaf het ogenblik dat een werknemer niet langer arbeidsongeschikt is erkend, ontvangt de betrokkene niet langer arbeidsongeschiktheidsuitkeringen en kan er dus ook niet langer een solidariteitsbijdrage worden ingehouden. Het gaat dus om de uitkeringen toegekend tot en met de laatste dag van de periode van erkende arbeidsongeschiktheid binnen de periode van twee maanden (berekend van datum tot datum) te rekenen vanaf de 31ste dag van arbeidsongeschiktheid."

Die verduidelijking kan nog worden opgenomen in de memorie van toelichting.

2. Artikel 106, § 1, tweede lid, van het voorontwerp bepaalt dat, voor de toepassing van het eerste lid, de periodes van moederschapsbescherming, bedoeld in de artikelen 114 en 114*bis* van de gecoördineerde wet van 14 juli 1994 'betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen', de periode van primaire arbeidsongeschiktheid die

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

verstrijkt bij het einde van de periode van twee maanden bedoeld in het eerste lid, niet schorsen. Gevraagd naar de draagwijdte van deze bepaling, antwoordde de gemachtigde:

> "De solidariteitsbijdrage is enkel verschuldigd op de primaire ongeschiktheidsuitkeringen die worden toegekend voor de periode van twee maanden volgend op de eerste dertig dagen van arbeidsongeschiktheid (vgl. artikel 106, § 1, eerst lid van het ontwerp). Artikel 103, 3° van het ontwerp omschrijft wat onder 'primaire ongeschiktheidsuitkering' moet worden verstaan (namelijk 'de uitkering bedoeld in artikel 87 van de voormelde gecoördineerde wet van 14 juli 1994').
>
> Een periode van moederschapsbescherming schorst een periode van primaire ongeschiktheid.
>
> Vgl. in dit kader artikel 87, vijfde lid van de wet betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen, gecoördineerd op 14 juli 1994: 'De in de artikelen 114 en 114bis bedoelde tijdvakken van moederschapsbescherming die vallen in de loop van een tijdvak van primaire ongeschiktheid, schorsen het laatstgenoemde tijdvak.'
>
> In afwijking van deze regel die in de reglementering van de uitkeringsverzekering voor werknemers is opgenomen, bepaalt artikel 106, § 1, tweede lid van het ontwerp dat wanneer zich een periode van moederschapsbescherming voordoet tijdens de periode van primaire ongeschiktheid die eindigt op de laatste dag van de twee maanden omschreven in artikel 106, § 1, eerste lid van het ontwerp, er toch geen schorsing plaatsvindt om de periode te bepalen waarvoor de solidariteitsbijdrage is verschuldigd. De periode van moederschapsbescherming wordt dus aangerekend op (of anders gesteld 'maakt een integraal deel uit van') het hele tijdvak dat verstrijkt bij het einde van de periode van twee maanden + dertig dagen te rekenen vanaf de aanvang van de arbeidsongeschiktheid. Door deze regel in te voeren wordt er vermeden dat de werkgever in geval van een arbeidsongeschiktheid na de periode van moederschapsbescherming die een eerdere periode van arbeidsongeschiktheid heeft geschorst, nog een solidariteitsbijdrage moet betalen voor deze periode van arbeidsongeschiktheid die in het kader van de uitkeringsverzekering gelet op de schorsende werking van de periode van moederschapsbescherming nog geen dertig dagen + twee maanden heeft geduurd.
>
> Dit betekent echter niet dat er een solidariteitsbijdrage verschuldigd is tijdens de periode van moederschapsbescherming. De verzekerde ontvangt dan immers geen primaire ongeschiktheidsuitkeringen (artikel 87 van de voormelde gecoördineerde wet), maar moederschapsuitkeringen (artikel 113 van de voormelde gecoördineerde wet)."

Het verdient aanbeveling het voorontwerp in die zin te verduidelijken.

Artikel 109

1. Artikel 109, eerste lid, van het voorontwerp bepaalt dat de verzekeringsinstellingen met het oog op de berekening en inning van de solidariteitsbijdrage een aantal gegevens moeten overmaken aan de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid (hierna: RSZ).[99] Uit de bepalingen onder de punten 1° en 2° blijkt dat de verzekeringsinstellingen de gegevens niet moeten overmaken als, gelet

[99] Het verdient aanbeveling om de Nederlandse tekst van de inleidende zin van artikel 109, eerste lid, van het voorontwerp duidelijker te formuleren.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

op de voorwaarden gesteld in artikel 104, derde, respectievelijk tweede lid, van het voorontwerp, blijkt dat geen solidariteitsbijdrage verschuldigd is of dat de werkgever vrijgesteld is.

Gelet op de formulering van die bepalingen lijkt het echter niet uitgesloten dat de verzekeringsinstellingen in sommige gevallen gegevens moeten overmaken aan de RSZ wanneer geen solidariteitsbijdrage zal moeten worden betaald. Zo doet het feit dat het ondernemingsnummer van de werkgevers die met toepassing van artikel 104, tweede lid, van het voorontwerp worden vrijgesteld, krachtens punt 2° niet moet worden doorgegeven, er niet aan af dat het identificatienummer van de sociale zekerheid van hun meerderjarige werknemers die een primaire ongeschiktheidsuitkering genoten, krachtens punt 1° in een letterlijke lezing van die bepaling in voorkomend geval moet worden doorgegeven.

In zoverre dat niet de bedoeling is, moet de tekst van het voorontwerp worden verduidelijkt.[100] Overeenkomstig het beginsel van de minimale gegevensverwerking, vervat in artikel 5, lid 1, c), van de verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 'betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming)', moeten de te verwerken persoonsgegevens overigens sowieso toereikend zijn, ter zake dienend en beperkt tot wat noodzakelijk is voor de doeleinden waarvoor zij worden verwerkt.

2. Artikel 109, tweede lid, van het voorontwerp bepaalt dat de Koning de "modaliteiten" (lees: nadere regels) van de in het eerste lid bedoelde gegevensverwerkingen nader kan bepalen. Rekening houdend met het legaliteitsbeginsel waarin artikel 22 van de Grondwet voorziet, werd aan de gemachtigde gevraagd wat onder die nadere regels dient te worden begrepen. De gemachtigde antwoordde:

> "De delegatie aan de Koning werd zekerheidshalve voorzien, gelet op de nader te ontwikkelen gegevensstro(o)men. In voorkomend geval zal het KB, overeenkomstig het legaliteitsbeginsel in artikel 22 van de Grondwet, enkel detailmatige of bijkomstige aangelegenheden betreffen, in het bijzonder technische bepalingen inzake de beoogde verwerking van persoonsgegevens."

Daarmee rekening houdend kan de machtiging worden aanvaard.

3. De Nederlandse tekst van artikel 109, derde lid, van het voorontwerp moet worden vervolledigd met het woord "vernietigd".

[100] Overigens wordt het doorgeven van gegevens aan de RSZ dan weer niet beperkt tot de informatie van werknemers die meer dan dertig kalenderdagen arbeidsongeschikt erkend zijn, hoewel dat een andere voorwaarde is voor het verschuldigd zijn van de bijdrage (artikel 104, eerste lid, van het voorontwerp), en wordt geen uitzondering gemaakt voor de gegevens van werknemers van wie de arbeidsongeschiktheid begint tijdens de eerste dertig kalenderdagen vanaf de aanvang van de tewerkstelling bij de werkgever, hoewel dat het verschuldigd zijn van de bijdrage uitsluit (artikel 104, vierde lid). De verificatie van die omstandigheden lijkt aan de RSZ te worden overgelaten.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

HOOFDSTUK 3 – RESPONSABILISERINGSBIJDRAGE WERKGEVERS INZAKE INVALIDITEIT

Artikel 111

Naar luid van artikel 111 van het voorontwerp geschiedt de laatste berekening en inning van de bestaande responsabiliseringsbijdrage inzake invaliditeit, bedoeld in hoofdstuk 5 van titel 8 van de programmawet van 27 december 2021, door de RSZ via een debetbericht samen met de bijdragen voor het vierde kwartaal van 2025, overeenkomstig artikel 144 van de voormelde programmawet. Volgens de memorie van toelichting is het de bedoeling dat de nieuwe solidariteitsbijdrage die responsabiliseringsbijdrage vervangt.

Het voorontwerp voorziet echter niet in de opheffing van de relevante bepalingen van de programmawet van 27 december 2021, zodat deze bepalingen zullen voortbestaan ook wanneer de responsabiliteitsbijdragen niet meer worden geïnd. Ze zullen aldus verworden tot spookbepalingen. Dat doet afbreuk aan de rechtszekerheid.

In hoofdstuk 3 van titel 4 moet daarom een artikel worden ingevoegd dat de artikelen 139 tot 148 van de programmawet van 27 december 2021 te gepasten tijde opheft.

TITEL 5 – WERK

HOOFDSTUK 1 – WIJZIGINGEN MET BETREKKING TOT HET SLUITEN VAN EEN ARBEIDSOVEREENKOMST VOOR DE TEWERKSTELLING VAN STUDENTEN

ALGEMENE OPMERKING

1. Artikel 7.1.1 van de Arbeidswet van 16 maart 1971 bevat een verbod om kinderen arbeid te doen of laten verrichten of enige werkzaamheid buiten het kader van hun opvoeding of vorming te doen of laten uitvoeren.[101] Onder "kinderen" worden naar luid van artikel 6 van dezelfde wet de "minderjarigen beneden 15 jaar of die nog onderworpen zijn aan de voltijdse leerplicht" begrepen.[102]

Artikel 113 van het voorontwerp strekt ertoe de woorden "of die nog onderworpen zijn aan de voltijdse leerplicht" uit artikel 6 van de Arbeidswet van 16 maart 1971 te schrappen. Waar voor minderjarigen vanaf de leeftijd van 15 jaar die nog onderworpen zijn aan de voltijdse leerplicht vooralsnog het voormelde verbod geldt, zullen zij, ingevolge de ontworpen wijziging van artikel 2 van dezelfde wet bij artikel 112 van het voorontwerp, beschouwd worden als "jeugdige werknemers". Zij mogen, binnen wettelijke grenzen, arbeid verrichten.

[101] Artikel 7.1.2 van dezelfde wet sluit in elk geval uit "kinderen enige werkzaamheid te doen of laten uitvoeren die een nadelige invloed kan hebben op de ontwikkeling van het kind op pedagogisch, intellectueel of sociaal vlak, zijn fysieke, psychische of morele integriteit in gevaar brengt of die schadelijk is voor enig aspect van zijn welzijn."

[102] De voltijdse leerplicht eindigt volgens artikel 1, § 1, tweede lid, van de wet van 29 juni 1983 'betreffende de leerplicht' ofwel op de leeftijd van 15 jaar, wanneer de minderjarige de eerste twee leerjaren van het secundair onderwijs met volledig leerplan heeft beëindigd, ofwel op de leeftijd van 16 jaar.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

2.1. Artikel 4, lid 1, van Richtlijn 94/33/EG van de Raad van 22 juni 1994 'betreffende de bescherming van jongeren op het werk', vereist dat de lidstaten "de nodige maatregelen [treffen] om arbeid door kinderen te verbieden."[103] Onder "kinderen" in de zin van deze bepaling worden, ingevolge artikel 3, b), van de richtlijn "alle jongeren die nog geen 15 jaar zijn of nog onder de door de nationale wetgeving opgelegde voltijdse leerplicht vallen" begrepen. Hoewel de richtlijn het bepalen van het einde van de voltijdse leerplicht dus overlaat aan de nationale wetgever, heeft de door de wetgever op dat vlak gemaakte keuze tot gevolg dat het verbod op kinderarbeid, waarin de richtlijn voorziet, minstens tot dat ogenblik geldt.

2.2. Gevraagd naar de verenigbaarheid van de ontworpen wijzigingen met de richtlijn, verwees de gemachtigde naar artikel 4, lid 2, c), ervan, dat toelaat dat lidstaten wettelijk of bestuursrechtelijk bepalen dat het verbod op kinderarbeid (onder andere) niet geldt voor "kinderen van ten minste 14 jaar die andere lichte arbeid verrichten dan de in artikel 5 bedoelde arbeid"[104]. Luidens artikel 3, d), van de richtlijn is "lichte arbeid" de arbeid "die door de aard van de taken die zij omvat of de bijzondere omstandigheden waarin deze taken worden uitgevoerd: i) niet schadelijk is voor veiligheid, gezondheid en ontwikkeling van kinderen, en ii) niet nadelig is voor regelmatig schoolbezoek en mogelijkheden om deel te nemen aan door de bevoegde autoriteit goedgekeurde programma's voor beroepskeuzevoorlichting of programma's voor beroepsopleiding, of profijt te trekken van het ontvangen onderricht".

De lidstaten die gebruik maken van die mogelijkheid moeten luidens artikel 4, lid 3, van de richtlijn de arbeidsvoorwaarden voor die lichte arbeid vaststellen met inachtneming van het bepaalde in de richtlijn.

3. Artikel 9 van de Arbeidswet van 16 maart 1971 voorziet in een verbod voor jeugdige werknemers (categorie waartoe minderjarigen van 15 jaar die nog onderworpen zijn aan de voltijdse leerplicht ingevolge de ontworpen wijzigingen zullen behoren) om arbeid te verrichten "die hun krachten te boven gaat, hun gezondheid bedreigt of hun zedelijkheid in gevaar brengt". Geen van de bepalingen uit die wet voorziet echter in een uitdrukkelijk verbod voor jeugdige werknemers om arbeid te verrichten die schadelijk is voor hun veiligheid of ontwikkeling, of die nadelig is voor het regelmatige schoolbezoek en de mogelijkheden om deel te nemen aan de voormelde programma's of om profijt te trekken van het ontvangen onderricht.

Tenzij het voorontwerp alsnog grondig zou worden gewijzigd om te verzekeren dat de door vijftienjarigen, die nog onderworpen zijn aan de voltijdse leerplicht, verrichte arbeid voldoet aan de door Richtlijn 94/33/EG gestelde voorwaarden op vlak van toelaatbare "lichte arbeid", kan hoofdstuk 1 van titel 5 geen doorgang vinden.[105]

---

[103] Zie ook het in artikel 1, lid 1, van de richtlijn omschreven doel ervan, naar luid waarvan de lidstaten ervoor zorgen dat kinderarbeid verboden wordt en erop toezien "onder de in deze richtlijn vastgestelde voorwaarden, dat de minimumleeftijd voor toelating tot arbeid in en buiten dienstverband niet lager is dan de leeftijd waarop de door de nationale wetgeving opgelegde voltijdse leerplicht eindigt of in ieder geval niet lager dan 15 jaar."

[104] De in artikel 5 van de richtlijn bedoelde arbeid betreft culturele en soortgelijke activiteiten.

[105] Ook de artikelen 114 tot 122 van het voorontwerp worden dan immers zinledig, aangezien ze ertoe strekken om de Arbeidswet van 16 maart 1971 en de wet van 3 juli 1978 'betreffende de arbeidsovereenkomsten' te wijzigen in de veronderstelling dat vijftienjarigen die nog aan de voltijdse leerplicht onderworpen zijn arbeid mogen verrichten.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

4. Indien het voorontwerp in die zin wordt herzien, moeten de stellers zich er bijkomend van vergewissen dat de regeling voor het overige in overeenstemming is met de uit Richtlijn 94/33/EG voortvloeiende beperkingen inzake kinderarbeid. In dat verband wijst de Raad van State alleszins op de volgende problemen.

Het gewijzigde artikel 31 van de Arbeidswet van 16 maart 1971 (artikel 116 van het voorontwerp), dat de Koning machtigt om, in bepaalde gevallen, een hogere dagelijkse en wekelijkse grens tot een maximum van tien uur per dag en vijftig uur per week vast te stellen, komt niet volledig tegemoet aan de vereisten inzake arbeidstijd bepaald in artikel 8, lid 1, van de richtlijn, dat voorziet in een absoluut maximum van acht uur arbeid per dag en 40 uur per week voor vijftienjarigen. Het voorontwerp lijkt ook niet tegemoet te komen aan de vereiste beperking van de arbeid tot twee uur per schooldag en twaalf uur per week voor arbeid buiten schooltijd tijdens de schoolperiode, zoals opgelegd bij artikel 8, lid 1, b), van de richtlijn.

Het ontworpen artikel 34*bis*/1, derde lid, van de Arbeidswet van 16 maart 1971 (artikel 120 van het voorontwerp) voorziet in een machtiging aan de Koning om toe te laten dat jeugdige werknemers die nog onderworpen zijn aan de voltijdse leerplicht voor het uitvoeren van bepaalde werkzaamheden tot 23 uur werken. Artikel 9, lid 1, a), van de richtlijn voorziet echter in een absoluut verbod te werken na 20 uur.

5. Rekening houdend met het voorgaande moet hoofdstuk 1 van titel 5 worden weggelaten of minstens grondig herzien in het licht van Richtlijn 94/33/EG.[106]

HOOFDSTUK 2 – STARTBAANVERPLICHTING - WIJZIGING VAN DE WET VAN 24 DECEMBER 1999 TER BEVORDERING VAN DE WERKGELEGENHEID

Artikelen 123 en 124

1. Artikel 123, 1°, vijfde streepje, van het voorontwerp voorziet in de opheffing van artikel 46, eerste lid,[107] van de wet van 24 december 1999 'ter bevordering van de werkgelegenheid'. Dat artikel heeft betrekking op de bevoegdheden van de sociaal inspecteurs inzake de naleving van de bepalingen van die (hele) wet en haar uitvoeringsbesluiten. De opheffing ervan zou, onder andere, tot gevolg hebben dat die inspecteurs hun bevoegdheden niet meer uitoefenen met betrekking tot de bepalingen inzake de startbaanovereenkomst die niet opgeheven

[106] In dat laatste geval moet de wetsgeschiedenis van de te wijzigen bepalingen overigens worden gecorrigeerd. De artikelen 2 en 6 van de Arbeidswet van 16 maart 1971 (artikelen 112 en 113 van het voorontwerp) werden niet gewijzigd, maar vervangen bij de wet van 5 augustus 1992. Artikel 7.4 (artikel 114) werd niet gewijzigd, maar ingevoegd bij de wet van 5 augustus 1992. Artikel 19*bis* (artikel 115) werd niet gewijzigd, maar ingevoegd bij de wet van 22 januari 1985. Artikel 31 (artikel 116) werd ten slotte niet gewijzigd, maar vervangen bij de wet van 21 maart 1995.

[107] De federale versie van dat artikel telt weliswaar slechts één lid.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

worden, zoals de in hoofdstuk VIII, afdeling 1, onderafdeling 2, van de wet bepaalde voorwaarden waaronder beroep gedaan kan worden op een startbaanovereenkomst. De gemachtigde verklaarde:

> "Het is geenszins de bedoeling dat het niet langer mogelijk is om toe te zien op de in deze afdeling vervatte verplichtingen en deze te handhaven. In de ontwerptekst werd artikel 46, eerste lid ten onrechte ook opgeheven."

In dat geval moet worden afgezien van de opheffing van artikel 46 van de wet van 24 december 1999. Het komt de Raad van State overigens voor dat dan ook moet worden afgezien van de opheffing van de artikelen 11 en 13 van het koninklijk besluit van 30 maart 2000 'tot uitvoering van de artikelen 32, § 2, eerste lid, 33, § 2, derde lid, 34, 39, § 4, tweede lid, en § 5, tweede lid, 42, § 2, 46, eerste lid, 47, § 4, eerste en vierde lid, van de wet van 24 december 1999 ter bevordering van de werkgelegenheid' (artikel 124, 2°, van het voorontwerp).

2. Artikel 123, 2°, van het voorontwerp heft de artikelen 49 tot 52 van de wet van 24 december 1999 op. Het betreft echter wijzigingsbepalingen die zijn uitgewerkt zodra ze in werking zijn getreden. Het is bijgevolg zinloos om ze op te heffen.[108]

HOOFDSTUK 3 – BEPALINGEN INZAKE ARBEIDSONGESCHIKTHEID

AFDELING 1 – ACTIEF AFWEZIGHEIDSBELEID

Artikel 127

Het ontworpen artikel 6, § 1, 20°, van de wet van 8 april 1965 'tot instelling van de arbeidsreglementen' verwijst naar artikel I.4-71/2 van de Codex over het welzijn op het werk, dat de Koning beoogt in te voegen bij een koninklijk besluit 'tot wijziging van de codex over het welzijn op het werk wat de re-integratie van arbeidsongeschikte werknemers en de preventie van langdurige afwezigheid betreft' waarover de Raad van State op 13 mei 2025 advies 77.659/16 heeft gegeven. De nu ontworpen bepaling kan dan ook enkel zinvol zijn wanneer de Koning de Codex over het welzijn op het werk op het ogenblik van de inwerkingtreding ervan daadwerkelijk heeft gewijzigd.

AFDELING 2 – GENEESKUNDIG GETUIGSCHRIFT

Bij deze afdeling zijn geen opmerkingen te maken.

[108] Zie *Beginselen van de wetgevingstechniek. Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, aanbeveling 128, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be).

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

AFDELING 3 – MEDISCHE OVERMACHT

Bij deze afdeling zijn geen opmerkingen te maken.

AFDELINGEN 4 EN 5 – GEWAARBORGD LOON - HERVALTERMIJN/NEUTRALISATIE

ALGEMENE OPMERKING

1. Ingevolge de wijzigingen aan de artikelen 52, § 2, eerste lid, en 73, § 1, eerste lid, van de wet van 3 juli 1978 'betreffende de arbeidsovereenkomsten' (artikelen 133 en 134 van het voorontwerp) is het door de werkgever gewaarborgd loon bij arbeidsongeschiktheid wegens ziekte of ongeval in beginsel niet opnieuw verschuldigd wanneer zich een nieuwe arbeidsongeschiktheid voordoet binnen de eerste acht weken die volgen op het einde van de periode van arbeidsongeschiktheid welke aanleiding heeft gegeven tot de uitbetaling van het gewaarborgd loon (en niet langer slechts binnen de eerste veertien dagen).

De wijzigingen aan de artikelen 52, § 5, en 73/1, van de wet van 3 juli 1978 (artikelen 136 en 137 van het voorontwerp) hebben tot gevolg dat bij de uitvoering van een aangepast of ander werk in de zin van artikel 100, § 2, van de gecoördineerde wet van 14 juli 1994 'betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen' in beginsel geen loon ten laste van de werkgever verschuldigd zal zijn in geval van arbeidsongeschiktheid wegens ziekte of ongeval tijdens deze nieuwe periode van arbeidsongeschiktheid (en niet langer slechts tijdens een periode van twintig weken).

Beide wijzigingen hebben tot gevolg dat de werknemer bij herval sneller zal terugvallen op een arbeidsongeschiktheidsuitkering dan vandaag het geval is.

2. Het recht op gewaarborgd loon vormt een onderdeel van het recht op billijke arbeidsvoorwaarden en een billijke beloning, zoals gewaarborgd door artikel 23, derde lid, 1°, van de Grondwet.[109] Artikel 23 van de Grondwet bevat een *standstill*-verplichting die eraan in de weg staat dat de bevoegde wetgever het beschermingsniveau dat wordt geboden door de van toepassing zijnde wetgeving in aanzienlijke mate vermindert zonder redelijke verantwoording.

In sociaaleconomische aangelegenheden beschikt de bevoegde wetgever weliswaar over een ruime beoordelingsbevoegdheid om de maatregelen te bepalen die moeten worden genomen om de door hem vastgestelde doelstellingen te bereiken. Die *standstill*-verplichting kan bovendien niet zo worden begrepen dat ze elke wetgever, in het raam van zijn bevoegdheden, de verplichting oplegt om niet te raken aan de bij wet bepaalde nadere regels inzake arbeidsvoorwaarden en beloning. Zij verbiedt hun om maatregelen te nemen die, zonder redelijke verantwoording, een aanzienlijke achteruitgang zouden betekenen van de in artikel 23, derde lid,

[109] Adv.RvS 75.496/3 van 18 maart 2024 over een ontwerp dat heeft geleid tot het besluit van de Vlaamse Regering van 29 maart 2024 'tot wijziging van het Vlaams personeelsstatuut van 13 januari 2006, wat betreft de modernisering van het hr-beleid, ziekteregeling', opmerkingen 5.1-5.2.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

1°, van de Grondwet gewaarborgde rechten, maar zij ontzegt hun niet de bevoegdheid om te oordelen hoe die rechten op de meest adequate wijze worden gewaarborgd.[110]

3.1. De voormelde maatregelen betekenen een achteruitgang van het beschermingsniveau inzake het recht op billijke arbeidsvoorwaarden en een billijke beloning. Gevraagd naar de verenigbaarheid met de *standstill*-verplichting van de artikelen 133 en 134 van het voorontwerp antwoordde de gemachtigde:

> "Het wetsontwerp verlengt de periode van 14 dagen naar 8 weken. De andere voorwaarden en de initiële ratio legis van de hervalregeling blijven onveranderd. De hervalregeling stimuleert de werkhervatting zonder financieel of administratief risico en dit binnen een duidelijk kader dat zorgt voor rechtszekerheid zowel voor werknemer als werkgever."

Over de verenigbaarheid met die verplichting van de artikelen 136 en 137 van het voorontwerp deelde de gemachtigde het volgende mee:

> "We keren hier terug naar de situatie van toepassing vóór 28 november 2022 (vóór de toepassing van de wet van 30 oktober 2022). Er kan dus verwezen worden naar de oorspronkelijke verantwoording voor de invoering van de (volledige) neutralisatie van het gewaarborgd loon in geval van gedeeltelijke werkhervatting:
>
> > 'Artikel 4 voorziet een neutralisatie van het gewaarborgd loon in het kader van de arbeidsovereenkomst voor werklieden. Met het doel om een reeds bestaande administratieve praktijk te bekrachtigen (cf. omzendbrief O.A. nr. 87/239 van 13 juli 1987), de werkgevers die zich inschrijven in re-integratietrajecten niet te ontmoedigen en elke juridisch-medische discussie te vermijden, wordt voorzien dat de werkgever wordt ontheven van de verplichting om het gewaarborgd loon te betalen tijdens de periode van uitvoering van het aangepast of ander werk in geval van ziekte (andere dan een beroepsziekte) of ongeval (andere dan een arbeidsongeval of een ongeval op de weg naar of van het werk) welke is opgetreden tijdens deze periode.' (Wetsontwerp houdende diverse bepalingen inzake arbeidsrecht in het kader van arbeidsongeschiktheid, memorie van toelichting, Parl.St. Kamer 2016-17, nr. 54 2115/001, 12)."

3.2. Daargelaten de vraag of de voormelde maatregelen moeten worden beschouwd als een *aanzienlijke* achteruitgang van het bestaande beschermingsniveau inzake de door artikel 23, derde lid, 1°, van de Grondwet beschermde rechten, doen de stellers van het voorontwerp er goed aan de redelijke verantwoording die ze bieden ruimer te stofferen in de memorie van toelichting.

Wat de artikelen 133 en 134 betreft, ziet de Raad van State op het eerste gezicht immers niet in hoe die maatregel "zonder financieel risico" zou zijn voor de betrokkene. Een arbeidsongeschikte werknemer die opnieuw aan de slag gaat, lijkt wel degelijk een financieel risico te lopen, dat zich met name zou voltrekken bij een herval na de eerste veertien dagen, maar binnen de eerste acht weken, van de werkhervatting.

Wat de artikelen 136 en 137 betreft, is het voorts inherent aan de *standstill*-verplichting dat de redelijke verantwoording die gegeven moet kunnen worden niet de

[110] Zie inzake deze rechten bijvoorbeeld GwH 19 oktober 2023, nr. 132/2023, B.16.1-B.16.4.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

motieven dient te betreffen die aan de basis liggen van de regeling waarnaar wordt teruggekeerd, maar, indien sprake is van een aanzienlijke achteruitgang, veeleer de motieven die de achteruitgang als zodanig rechtvaardigen. De verantwoording moet dan ook op die manier worden vormgegeven.

HOOFDSTUK 4 – WIJZIGING VAN HET SOCIAAL STRAFWETBOEK

Artikel 139

1. Het ontworpen artikel 127/1 van het Sociaal Strafwetboek voorziet in de strafbaarstelling van de werkgever die meer dan twintig werknemers tewerkstelt, zijn aangestelde of zijn lasthebber, en die, in overtreding van de wet van 4 augustus 1996 'betreffende het welzijn van de werknemers bij de uitvoering van hun werk' en de uitvoeringsbesluiten ervan, niet aan de preventieadviseur-arbeidsarts heeft gevraagd om een re-integratietraject op te starten voor de arbeidsongeschikte werknemer die arbeidspotentieel heeft, binnen zes maanden vanaf het begin van de arbeidsongeschiktheid van deze werknemer.

Het betreft een strafbaarstelling, voor een bepaalde groep, van de verplichting opgenomen in artikel I.4-73, § 1/1, van de Codex over het welzijn op het werk, dat de Koning beoogt in te voegen bij het te nemen koninklijk besluit waarover de Raad van State advies 77.659/16 heeft gegeven. De nu ontworpen bepaling kan dan ook enkel zinvol zijn wanneer de Koning de codex op het ogenblik van de inwerkingtreding ervan daadwerkelijk heeft gewijzigd.

2. Er moet worden gewaakt over de afstemming tussen de strafbaarstelling in de ontworpen bepaling en de strafbaarstelling die het bestaande artikel 127, eerste lid, 1°, van het Sociaal Strafwetboek bevat. Die bepaling voorziet immers in een sanctie van niveau 3 voor alle inbreuken begaan door de werkgever, zijn aangestelde of zijn lasthebber op de bepalingen van de wet van 4 augustus 1996 en de uitvoeringsbesluiten ervan.[111] Daarover om toelichting gevraagd, antwoordde de gemachtigde:

> "Het gaat hier om een specifieke sanctie, terwijl de sanctie in artikel 127, eerste lid, 1° een 'algemene' sanctie is die van toepassing is wanneer er geen specifieke sanctie in het sociaal strafwetboek werd voorzien."

De tekst van artikel 127 van het Sociaal Strafwetboek lijkt er niettemin toe te leiden dat het gedrag dat de nieuwe strafbaarstelling in artikel 127/1 beoogt, onder het toepassingsgebied van beide artikelen zou vallen. Teneinde rechtsonzekerheid te vermijden,[112] wordt de tekst van het voorontwerp het best verduidelijkt. Minstens moet in de memorie van toelichting worden uiteengezet hoe de nieuwe strafbepaling past in de systematiek van de bestaande sanctieregeling.

3.1. Onder voorbehoud van wat werd uiteengezet in opmerking 2 volgt uit de tekst van het ontworpen artikel 127/1, van het Sociaal Strafwetboek dat enkel in een straf wordt voorzien

[111] De strafbaarstellingen in artikel 127 gelden "onverminderd" de bepalingen van de artikelen 119 tot 126 en 128 tot 133, waartoe het ontworpen artikel 127/1 niet behoort.

[112] Zie ook opmerking 3.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

voor de werkgever die meer dan twintig werknemers tewerkstelt. Die werkgevers worden dus anders behandeld dan werkgevers die ten hoogste twintig werknemers tewerkstellen.

Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is een verschil in behandeling slechts verenigbaar met de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie, wanneer dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betrokken maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

Gevraagd naar een verantwoording voor dit verschil in behandeling, antwoordde de gemachtigde:

> "Le chiffre de vingt travailleurs réfère au seuil en vertu duquel l'employeur peut remplir lui-même la fonction de conseiller en prévention, et qu'il ne doit par conséquent pas créer un service de prévention et de protection au travail, conformément à l'article 33 de la loi bien-être.
>
> De Welzijnswet voorziet dat specifieke maatregelen kunnen worden voorzien om rekening te houden met de specifieke situatie van kleine ondernemingen (art. 4): voor werkgevers met minder dan 20 werknemers is het vaak quasi onmogelijk om ander of aangepast werk te voorzien, en is het doorlopen van een formeel re-integratietraject een kostelijke zaak die vaak weinig kans maakt op een succes. In dergelijke kleine ondernemingen gebeuren de contacten tussen werkgever en werknemer meestal op een meer informele wijze, en volstaat dan ook meestal de mogelijkheid om enkel op het informele traject in te zetten, maar als de werknemer daar niet op in wil gaan, moeten zij desnoods wel de mogelijkheid hebben om een formeel re-integratietraject op te starten, tenminste als er arbeidspotentieel lijkt te bestaan bij de werknemer (en dus zonder dat hiervoor de toestemming van de werknemer vereist is)."

Die uitleg doet er niet aan af dat de voormelde verplichting inzake de vraag tot het opstarten van een re-integratietraject zonder onderscheid van toepassing zal zijn op alle werkgevers,[113-114] zodat moeilijk valt in te zien waarom in het ene geval in strafrechtelijke handhaving wordt voorzien en in het andere niet. Weliswaar is het in het algemeen zo dat in de ondernemingen met minder dan twintig werknemers de werkgever zelf de functie van preventieadviseur mag vervullen,[115] maar dat ontslaat hem niet van de verplichting om in voorkomend geval aanvullend een beroep doen op een erkende externe dienst voor preventie en

---

[113] Het in te voegen artikel I.4-73, § 1/1, van de Codex over het welzijn op het werk luidt als volgt: "De werkgever vraagt aan de preventieadviseur-arbeidsarts en zijn verpleegkundig personeel om een inschatting te maken van het arbeidspotentieel van een werknemer die sinds minstens 8 weken arbeidsongeschikt is op basis van de beschikbare informatie, inzonderheid de informatie van de behandelend arts en van de adviserend arts.
Als uit deze inschatting blijkt dat de werknemer arbeidspotentieel heeft, vraagt de werkgever aan de preventieadviseur-arbeidsarts om een re-integratietraject op te starten, en dit uiterlijk zes maanden na de aanvang van de arbeidsongeschiktheid van de werknemer."

[114] Naar luid van artikel I.1-2 van de Codex over het welzijn op het werk is de codex, onverminderd de bijzondere bepalingen die een specifiek toepassingsgebied vaststellen, van toepassing op de werkgevers en de werknemers en op de daarmee gelijkgestelde personen bedoeld in artikel 2, § 1, van de wet van 4 augustus 1996. Het eerste lid van die laatste bepaling bepaalt dat de wet in beginsel van toepassing is op "de werkgevers en de werknemers".

[115] Artikel 33, § 1, tweede lid, van de wet van 4 augustus 1996.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

bescherming op het werk ter uitvoering van de opdrachten in het kader van de wet van 4 augustus 1996 en de uitvoeringsbesluiten ervan.[116]

Het verdient derhalve aanbeveling om de memorie van toelichting aan te vullen met een meer sluitende verantwoording van het voormelde verschil in behandeling. Als niet in een redelijke verantwoording kan worden voorzien, moet van dat verschil worden afgezien.

3.2. Onder voorbehoud van het voorgaande, moet de afbakening van de groep van werkgevers met minder dan twintig werknemers in het licht van het legaliteitsbeginsel in strafzaken in elk geval voldoende rechtszeker gebeuren.

De gemachtigde bevestigde dat het de bedoeling is dat te doen volgens de regels in artikel II.1-2, § 2, van de Codex over het welzijn op het werk, en dat dit in de memorie van toelichting verduidelijkt kan worden. Aangezien artikel II.1-2 slechts van toepassing is op de bepalingen van titel 1 van boek II van de codex, moet dit niettemin in de tekst van het voorontwerp zelf worden verduidelijkt, bijvoorbeeld met een verwijzing naar het voormelde artikel 33, § 1, tweede lid, van de wet van 4 augustus 1996. Indien het de bedoeling is om coherentie na te streven met die bepaling, moeten de woorden "meer dan twintig werknemers" overigens worden vervangen door de woorden "twintig werknemers of meer".

TITEL 6 – PENSIOENEN

STREKKING

Titel 6 van het voorontwerp bevat verschillende maatregelen inzake pensioenen.

Hoofdstuk 1 (artikelen 141 tot 143) voorziet in een aanvullende solidariteitsbijdrage van 2 % op het aanvullend pensioenkapitaal, toepasselijk op het deel van het kapitaal boven het (geïndexeerde) bedrag van 150.000 euro. Het hoofdstuk stelt het toepassingsgebied van die heffing vast en voorziet in de mogelijkheid tot terugbetaling van die bijdrage wanneer het maandelijkse brutobedrag van de wettelijke en aanvullende pensioenen van de begunstigde in totaal niet hoger ligt dan een bepaald (geïndexeerd) bedrag.

Hoofdstuk 2 (artikelen 144 tot 156) schaft met ingang van 31 december 2025 de pensioenbonussen af zoals die in de pensioenregelingen van werknemers en ambtenaren zijn bepaald, hetzij met toepassing van de wet van 25 april 2024 'houdende de hervorming van de pensioenen' hetzij op basis van de wet van 23 december 2005 'betreffende het generatiepact' en van de programmawet van 28 juni 2013. Het handhaaft evenwel de rechten op een pensioenbonus die tot op die datum verworven zijn.

Hoofdstuk 3 heeft betrekking op de responsabiliseringsfacturen van de lokale besturen.

[116] Artikel 33, § 2, van de wet van 4 augustus 1996.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

In afdeling 1 (artikel 157) wordt het gewijzigde bedrag van de vermindering van de responsabiliseringsbijdrage, zoals vastgesteld in het voorontwerp van programmawet waarover de afdeling Wetgeving op 11 mei 2025 advies 77.696/2-3-16-VR gegeven heeft, toepasselijk gemaakt tot 2028.

Afdeling 2 (artikel 158) voorziet vanaf 1 januari 2026 in een verlichting van de responsabiliseringsfactuur voor werkgevers waarvan de maatschappelijke zetel gevestigd is in een gemeente die op 1 januari van het voorafgaande kalenderjaar minstens 100.000 inwoners telt. Het bedrag van die verlichting wordt door de Koning bepaald en evenredig verdeeld onder de betrokken werknemers.

Afdeling 3 (artikel 159) wijzigt artikel 71 van de wet van 18 maart 2016 'tot wijziging van de benaming van de Rijksdienst voor Pensioenen in Federale Pensioendienst, tot integratie van de bevoegdheden en het personeel van de Pensioendienst voor de Overheidssector, van een deel van de bevoegdheden en van het personeel van de Directie-generaal Oorlogsslachtoffers, van de opdrachten "Pensioenen" van de lokale en provinciale sectoren van de Dienst voor de Bijzondere socialezekerheidsstelsels en van HR Rail en tot overname van de gemeenschappelijke sociale dienst van de Dienst voor de Bijzondere socialezekerheidsstelsels', zodat de dotatie van de federale overheid tot compensatie van het gedeelte van de toegekende verminderingen op de responsabiliseringsbijdragen dat niet gedekt wordt door de verhogingen van de responsabiliseringsbijdragen, ook wordt toegekend tot financiering van het saldo van de kortingen voor de jaren 2025 tot en met 2028. Die afdeling voegt ook een bepaling in waaruit voortvloeit dat de verlichting van de responsabiliseringsfacturen gecompenseerd zal worden door een nieuwe dotatie van de federale overheid.

In afdeling 4 (artikel 160) wordt de inwerkingtreding van de bepalingen van hoofdstuk 3 vastgesteld.

In hoofdstuk 4 (artikelen 161 tot 164) wordt, middels een wijziging van verschillende wetteksten, de bijdragevoet van de bijzondere bijdrage voor de aanvullende pensioenen verhoogd tot 12,50 %. Er wordt bepaald dat het hoofdstuk in werking treedt op 1 juli 2025 en van toepassing is vanaf het bijdragejaar 2026.

Hoofdstuk 5 (artikelen 165 en 166) strekt tot afschaffing, met ingang van 1 januari 2026, van de pensioenbonus zoals die is voorzien in de pensioenregeling van de zelfstandigen.

BIJZONDERE OPMERKINGEN

HOOFDSTUK 1 – SOLIDARITEITSBIJDRAGE

Artikel 141

1. Luidens het ontworpen artikel 68, § 5/1, van de wet van 30 maart 1994 'houdende sociale bepalingen' zal de aanvullende solidariteitsbijdrage van 2 % op het aanvullend

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

pensioenkapitaal alleen verschuldigd zijn door Belgische of buitenlandse uitbetalingsinstellingen die een "Belgisch aanvullend pensioen" uitbetalen.

Krachtens artikel 68, § 3, van de wet van 30 maart 1994 moet de huidige solidariteitsbijdrage ook betaald worden op zowel de wettelijke als de aanvullende pensioenen die ten laste zijn van een buitenlands pensioenstelsel en/of van een pensioenstelsel van een internationale instelling, wanneer de begunstigde bepaalde voorwaarden vervult.

De grondwettelijke regels van gelijkheid en van niet-discriminatie sluiten niet uit dat tussen bepaalde categorieën van personen een verschil in behandeling wordt ingevoerd, voor zover het criterium van onderscheid objectief en redelijk kan worden verantwoord. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betreffende norm; wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel, is het gelijkheidsbeginsel geschonden.

In verband met de ontworpen aanvullende bijdrage geeft de steller van het voorontwerp geen redenen waarom begunstigden van een aanvullend pensioen verschillend worden behandeld naargelang het gaat om een Belgisch aanvullend pensioen dan wel om een aanvullend pensioen ten laste van een buitenlands pensioenstelsel of van een pensioenstelsel van een internationale instelling. Hij legt evenmin uit waarom de ontworpen aanvullende bijdrage een ander toepassingsgebied heeft dan de huidige bijdrage, die namelijk ook geldt voor wettelijke pensioenen.

De steller van het voorontwerp hoort een objectieve en redelijke verantwoording te geven voor de verschillen in behandelingen die hij invoert.

2. In de inleidende zin van artikel 141 van het voorontwerp dient men te schrijven: "In artikel 68 van de wet van 30 maart 1994 houdende sociale bepalingen, (…)".

3. De machtigingen die het ontworpen artikel 68, § 5/1, vierde en zesde lid, van de wet van 30 maart 1994 aan de Koning verleent, blijken elkaar te overlappen aangezien ze allebei slaan op het vaststellen van de nadere regels voor de inning en de invordering van de solidariteitsbijdrage bedoeld in het eerste lid. Op een vraag daarover heeft de gemachtigde het volgende geantwoord:

> "Les deux délégations sont complémentaires. L'alinéa 4 prévoit principalement la compétence pour le Service de percevoir et de recouvrir la cotisation suivant les modalités déterminées par le Roi conformément à l'alinéa 6."

Rekening houdend met die uitleg zijn beide machtigingen toelaatbaar.

4. Gelet op het feit dat artikel 68, § 1, c, van de wet van 30 maart 1994 reeds bepaalt wat moet worden verstaan onder "aanvullend pensioen", is aan de gemachtigde een vraag gesteld over het ontworpen artikel 68, § 5/1, vijfde lid, 2°, van dezelfde wet, waarbij de Koning ertoe gemachtigd wordt te bepalen "wat dient te worden verstaan onder het geheel van de bedragen van

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

de aanvullende pensioenen van een begunstigde, in de zin van het eerste lid". De gemachtigde heeft de volgende verduidelijking gegeven:

> "Het huidige artikel 68, § 1, c), geeft een algemene definitie voor het begrip 'aanvullend pensioen'. De machtiging aan de koning in ontwerp heeft tot doel om 'het geheel van de bedragen van de aanvullende pensioenen van een begunstigde' te doen bepalen. De koning zal dienen te bepalen met welk waarde op welk tijdstip rekening wordt gehouden. Hij zal eveneens dienen te bepalen hoe de totale waarde wordt berekend indien verschillende aanvullende pensioenen door eenzelfde persoon worden opgebouwd en deze niet allemaal gelijktijdig (indien het pensioenreglement dit toestaat, dan kan het aanvullend pensioen, ten vroegste vanaf de vroegst mogelijke pensioendatum van het eerste pijlerpensioen, vóór de effectieve opname van dit eerste pijlerpensioen, worden uitbetaald) of niet allemaal in dezelfde vorm (kapitaal of maandelijkse rente) worden uitbetaald.
>
> De reglementering vervat in het huidige artikel 68 dateert van de jaren 90 van de vorige eeuw. De regering is er zich van bewust dat de huidige standaarden wat rechtszekerheid betreft, hoger liggen dan toen. Om te voldoen aan deze hogere standaarden, is ervoor gekozen om de modaliteiten van de nieuwe tweede schijf expliciet te laten vastleggen in een koninklijk besluit dat overlegd is in de ministerraad."

Er wordt akte genomen van die uitleg.

5. Luidens het ontworpen artikel 68, § 5/1, vijfde lid, 4°, van de wet van 30 maart 1994 kan de Koning een onderscheid maken tussen enerzijds het geval waarin de betaling van het aanvullende pensioen plaatsvindt vóór die van het wettelijke pensioen, en anderzijds het geval waarin het wettelijke en het aanvullende pensioen gelijktijdig worden betaald. Op de vraag welk effect het moment van betaling van het aanvullende pensioen kan hebben, en bijgevolg wat de draagwijdte is van die machtiging, heeft de gemachtigde het volgende geantwoord:

> "Het verschil in behandeling tussen deze twee situaties is gebaseerd op de achterliggende data-uitwisselingen. Voorafgaand moet men weten de aanvraag tot wettelijke pensionering de betaling van het aanvullende pensioen op gang brengt. Dat betekent dat indien er zich een wettelijke pensionering aandient, de Dienst daar op voorhand van op de hoogte is en dat deze dan Sigedis kan inlichten, waarna Sigedis de nodige berekeningen kan doen en de pensioeninstelling kan informeren over het al dan niet in te houden bedrag vooraleer zij het aanvullend pensioen uitbetalen. Indien een opname van het aanvullend pensioen echter gebeurt zonder wettelijke pensionering – en dat kan indien de betrokkene de P-datum (vroegst mogelijke wettelijke pensioendatum) bereikt – dan is de Dienst, noch Sigedis daar van op de hoogte en kan er dus geen automatische voorafgaande berekening plaatsvinden. Er kan in dat geval pas een in te houden bedrag berekend worden nadat er al is uitbetaald."

De machtiging moet geherformuleerd worden zodat haar draagwijdte beter wordt afgebakend, overeenkomstig het nagestreefde doel. Ter wille van de duidelijkheid is ook een herformulering geboden van de machtiging, vervat in paragraaf 5/1, vijfde lid, 3°, krachtens welke de Koning "een onderscheid [kan] maken tussen pensioenen in kapitaal en pensioenen in rente".

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Artikel 142

1. In de Franse tekst van het ontworpen artikel 68, § 5/2, eerste lid, van de wet van 30 maart 1994 moet het woord "sont" weggelaten worden.

2. Dezelfde bepaling voorziet ook in een gehele of gedeeltelijke terugbetaling van de heffing. De gemachtigde is gevraagd in welke gevallen een gedeeltelijke terugbetaling wordt uitgevoerd wanneer het vastgestelde maandelijkse bedrag niet bereikt wordt, en hoe die gedeeltelijke terugbetaling te verantwoorden valt als het minimumbedrag zoals bedoeld in artikel 68, § 5/2, eerste lid, niet bereikt wordt. De gemachtigde heeft het volgende geantwoord:

> "Het bedrag zal inderdaad volledig terugbetaald moeten worden. Het voorontwerp zal in die zin worden aangepast."

De ontworpen bepaling moet aangepast worden rekening houdend met dat antwoord.

Artikel 143

Artikel 68*quinquies*, § 1, tweede lid, van de wet van 30 maart 1994 bepaalt:

> "De uitbetalingsinstelling die een kapitaal betaalt na 28 februari 1997 en die de bij artikel 68, § 5, tweede lid opgelegde verplichtingen niet nakomt, is een toeslag van 10 pct. verschuldigd op de laattijdig gestorte bijdragen, alsmede een verwijlinterest van 12 pct. Per jaar, te rekenen vanaf het verstrijken van deze termijn voorzien in artikel 68, § 5, tweede lid tot op de dag van betaling."

Artikel 143 van het voorontwerp strekt er met name toe in artikel 68*quinquies*, § 1, tweede lid, van de wet van 30 maart 1994 de woorden "bij artikel 68, § 5, tweede lid" te vervangen door de woorden "bij artikel 68, § 5, derde lid, en § 5/1, derde lid". De steller van het voorontwerp moet nagaan of die laatste verwijzing naar het ontworpen artikel 68, § 5/1, derde lid, klopt, aangezien die bepaling de indexering regelt van het bedrag bedoeld in het eerste lid van het ontworpen artikel 68, § 5/1, en in geen enkele termijn voorziet.

HOOFDSTUK 2 – AFSCHAFFING VAN DE HUIDIGE PENSIOENBONUS IN DE PENSIOENREGELINGEN VOOR WERKNEMERS EN AMBTENAREN

1. Zoals de afdeling Wetgeving al onder meer in advies 77.696/2-3-16-VR opgemerkt heeft, maakt het recht op een rustpensioen deel uit van het recht op sociale zekerheid zoals verankerd in artikel 23, derde lid, 2°, van de Grondwet.[117]

Het Grondwettelijk Hof brengt het volgende in herinnering:

> "Artikel 23 van de Grondwet bevat een standstill-verplichting die eraan in de weg staat dat de bevoegde wetgever het beschermingsniveau dat wordt geboden door de van

[117] GwH 30 november 2017, nr. 135/2017, B.15 e.v.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

> toepassing zijnde wetgeving, in aanzienlijke mate vermindert zonder redelijke verantwoording."[118]

Om toelaatbaar te zijn in het licht van de standstillverplichting moet de bewerkstelligde teruggang, als die aanzienlijk blijkt, een legitieme doelstelling nastreven en evenredig zijn met die doelstelling.[119]

In casu staat in de commentaar op hoofdstuk 2 het volgende te lezen:

> "Het federaal regeerakkoord 2025-2029 voorziet in de vervanging van de huidige pensioenbonus, die werd ingevoerd bij de wet van 25 april 2024 houdende de hervorming van de pensioenen, door een nieuwe bonus, waarbij het pensioenbedrag vermeerdert per jaar opname na de wettelijke pensioenleeftijd."

De bestaande regeling wordt door het voorontwerp opgeheven, zonder dat ter vervanging daarvan tegelijk in een nieuwe pensioenbonusregeling wordt voorzien. Een dergelijke situatie vormt een achteruitgang die bij de huidige stand aanzienlijk blijkt[120] en niet gerechtvaardigd is. Of de beoogde opheffing ten aanzien van artikel 23 van de Grondwet toelaatbaar is, kan immers in wezen maar worden nagegaan in samenhang met de aangekondigde maatregel ter vervanging van de huidige pensioenbonus. De afdeling Wetgeving is dan ook niet bij machte die toelaatbaarheid te beoordelen in het licht van de elementen die de geplande nieuwe regeling zou bevatten. In dat verband wordt gewezen op hetgeen de afdeling Wetgeving al in advies 77.696/2-3-16-VR heeft opgemerkt, namelijk dat de bepalingen houdende opheffing van de momenteel geldende pensioenbonusregeling en de aangekondigde bepalingen waarbij die regeling zou worden vervangen door een nieuwe pensioenbonusregeling, slechts één element vormen van een ruimer geheel van aangekondigde en nog te concretiseren maatregelen op het vlak van pensioenhervorming. In het kader van adviesaanvragen betreffende bepaalde aspecten van de pensioenhervorming is de afdeling Wetgeving dan ook niet in staat die hervorming in haar geheel te onderzoeken, doch kan ze zich enkel uitspreken over de maatregelen vervat in de ontworpen normen waarover al een advies is aangevraagd. Wanneer de afdeling Wetgeving advies moet uitbrengen over andere aangekondigde elementen van de hervorming, zal ze vanzelfsprekend rekening houden met de maatregelen die al concreet zijn ingevuld, teneinde te oordelen of de

---

[118] GwH 27 april 2023, nr. 69/2023, B.6.2. Zie in dezelfde zin bijvoorbeeld GwH 14 november 2024, nr. 122/2024, B.5.2.

[119] Zie in die zin advies 77.696/2-3-16-VR; advies 77.512/4 van 24 maart 2025 over een wetsvoorstel "tot wijziging van de wet van 24 oktober 2011 tot vrijwaring van een duurzame financiering van de pensioenen van de vastbenoemde personeelsleden van de provinciale en plaatselijke overheidsdiensten en van de lokale politiezone, tot wijziging van de wet van 6 mei 2002 tot oprichting van het fonds voor de pensioenen van de geïntegreerde politie en houdende bijzondere bepalingen inzake sociale zekerheid en houdende diverse wijzigingsbepalingen, voor wat personen die in het stelsel van flexi-jobs werken betreft", *Parl.St.* Kamer 2024, nr. 56-0244/1; advies 77.424/4 van 19 februari 2025 "tot wijziging van de wet van 5 augustus 1978 houdende economische en budgettaire hervormingen en de wet van 4 maart 2004 houdende toekenning van aanvullende voordelen inzake rustpensioen aan personen die werden aangesteld om een management-of staffunctie uit te oefenen in een overheidsdienst, teneinde de overschrijding van het plafond Wijninckx door ambtenaren op te heffen", *Parl.St.* Kamer 2024-25, nr. 56-0653/1; alsook advies 77.330/4 van 10 februari 2025 over een ontwerp dat heeft geleid tot het ministerieel besluit van 27 februari 2025 'tot wijziging van het ministerieel besluit van 23 februari 2023 tot uitvoering van het besluit van de Waalse Regering van 23 februari 2023 betreffende de steun voor de ecoregelingen'.

[120] Zie in dat verband de opmerking van de inspecteur van Financiën die in zijn advies van 27 maart 2025 vaststelt: "les dispositions en projet visent la suppression pure et simple du bonus pension, et non son remplacement comme prévu par l'Accord de gouvernement".

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

aanvullende maatregelen in het licht van de hogere regels, en met name van de in artikel 23 van de Grondwet vervatte standstillverplichting, in hun geheel toelaatbaar zijn.

Deze opmerking geldt ook voor hoofdstuk 5, betreffende de afschaffing van de pensioenbonus voor zelfstandigen.

2. De momenteel geldende regeling maakt het mogelijk een pensioenbonus op te bouwen over een periode van maximaal zesendertig maanden. De ontworpen maatregelen, waarin de datum van 31 december 2025 wordt vastgesteld als einde van de referentieperiode voor de opbouw van een pensioenbonus, impliceren dat men in het gunstigste geval een pensioenbonus kan hebben opgebouwd gedurende achttien maanden.

De inkorting van de periode voor het opbouwen van een pensioenbonus leidt bijgevolg tot een vermindering van het maximumbedrag van de pensioenbonus die men kan opbouwen. Die vermindering kan het gewettigd vertrouwen schenden van wie al vóór de aanneming van de ontworpen maatregelen met de opbouw van een dergelijke bonus bezig was.

Als de wetgevende macht een beleidswijziging nodig acht, kan ze beslissen dat die met onmiddellijke ingang of op korte termijn wordt doorgevoerd en is ze in beginsel niet verplicht in een overgangsregeling te voorzien. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet zouden evenwel geschonden zijn indien het ontbreken van een overgangsregeling (of de voorziene overgangsregeling) zou leiden tot een verschil in behandeling waarvoor geen redelijke verantwoording bestaat of indien op buitensporige wijze afbreuk zou worden gedaan aan het vertrouwensbeginsel. Dat is het geval wanneer de rechtmatige verwachtingen van een bepaalde categorie van rechtssubjecten miskend worden zonder dat een dwingende reden van algemeen belang voorhanden is die het ontbreken van een overgangsregeling (of de voorziene overgangsregeling) kan rechtvaardigen. Het vertrouwensbeginsel hangt nauw samen met het rechtszekerheidsbeginsel, dat de wetgever verbiedt om zonder objectieve en redelijke verantwoording afbreuk te doen aan het belang dat de rechtssubjecten erbij hebben de rechtsgevolgen van hun handelingen te kunnen voorzien.[121]

[121] Zie GwH 6 februari 2020, nr. 13/2020, B.5.1; GwH 20 juni 2024, nr. 64/2024, B.54. Zie in dezelfde zin ook advies 70.941/2 van 21 februari 2022 over een ontwerp dat geleid heeft tot het koninklijk besluit van 20 maart 2022 'tot wijziging, wat betreft de accreditering van tandheelkundigen, van het koninklijk besluit van 3 juli 1996 tot uitvoering van de wet betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen, gecoördineerd op 14 juli 1994' en advies 71.615/4 van 29 juni 2022 over een ontwerp dat geleid heeft tot het koninklijk besluit van 20 juli 2022 'tot wijziging van diverse bepalingen betreffende de vervolmakingscursussen van de beroepsmilitairen van het actief kader en tot opheffing van de beroepsproeven van de vorming voor kandidaat hoofdofficier voor de beroepsofficieren van niveau A'. Zie ook advies 74.434/4 van 4 oktober 2023 over een ontwerp dat geleid heeft tot het besluit van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering van 9 november 2023 'tot wijziging van (1) het besluit van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering van 21 maart 2018 houdende het administratief statuut en de bezoldigingsregeling van de ambtenaren van de gewestelijke overheidsdiensten van Brussel, (2) van het besluit van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering van 21 maart 2018 betreffende de rechtspositie en de bezoldigingsregeling van de contractuele personeelsleden van de gewestelijke overheidsdiensten van Brussel, (3) van het besluit van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering van 21 maart 2018 houdende het administratief statuut en de bezoldigingsregeling van de ambtenaren van de instellingen van openbaar nut van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en (4) van het besluit van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering van 21 maart 2018 betreffende de rechtspositie en de bezoldigingsregeling van de contractuele personeelsleden van de instellingen van openbaar nut van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest', alsook advies 77.424/4.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Gelet op wat voorafgaat, kan het handhaven van de mogelijkheid een recht op een pensioenbonus op te bouwen tot 31 december 2025, niet als een overgangsmaatregel worden beschouwd aangezien, zoals hierboven is uiteengezet, de periode voor het bijdragen aan die pensioenbonus wordt teruggebracht van zesendertig tot maximaal achttien maanden. Over de inhoud van de bepalingen die worden geacht concrete invulling te geven aan de maatregelen die in het federale regeerakkoord zijn aangekondigd in verband met "een nieuwe bonus, waarbij het pensioenbedrag vermeerdert per jaar opname na de wettelijke pensioenleeftijd", heeft de afdeling Wetgeving niettemin geen enkele informatie. Ze is dus niet bij machte na te gaan of de beginselen van gewettigd vertrouwen, van rechtszekerheid en van gelijkheid en niet-discriminatie al dan niet geschonden worden.

Deze opmerking geldt ook voor hoofdstuk 5, betreffende de afschaffing van de pensioenbonus voor zelfstandigen.

Artikel 149

Het woord "ingetrokken" moet vervangen worden door het woord "opgeheven".

Deze opmerking geldt *mutatis mutandis* ook voor de artikelen 152 en 155 van het voorontwerp.

Artikel 156

1. Rekening houdend met de strekking van de artikelen 144 tot 149, 151, 153 en 154 van het voorontwerp, met name voor zover daarin wordt bepaald dat de pensioenbonus niet langer dan 31 december 2025 van toepassing kan blijven onder de gelding van de wet van 25 april 2024, van de wet van 23 december 2005 'betreffende het generatiepact' en van de programmawet van 28 juni 2013, vraagt de afdeling Wetgeving zich af wat voor nut het heeft te bepalen dat hoofdstuk 2 met terugwerkende kracht uitwerking heeft op 1 januari 2025.

2. Voorts vraagt de afdeling Wetgeving zich af welke implicaties een dergelijke terugwerking tot 1 januari 2025 heeft voor de toepassing van de regeling waarin de artikelen 150, 152 en 155 van het voorontwerp voorzien, en meer bepaald voor het bestaan van eventuele begunstigden die, met toepassing van artikel 47 van de wet van 25 april 2024, dat bij artikel 155 van het voorontwerp wordt opgeheven, reeds[122] hebben geopteerd voor een uitbetaling van de pensioenbonus in de vorm van een maandelijkse rente.

[122] In dat geval is de periode van drie jaar voor het opbouwen van de huidige pensioenbonus een maximumperiode.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

HOOFDSTUK 3 – RESPONSABILISERINGSFACTUREN VAN DE LOKALE BESTUREN

AFDELING 1 – WIJZIGING VAN DE VERMINDERING VAN DE RESPONSABILISERINGSBIJDRAGE

AFDELING 2 – VERLICHTING VAN DE RESPONSABILISERINGSFACTUREN VAN DE LOKALE BESTUREN

Artikelen 157 en 158

Er moet gezorgd worden voor samenhang tussen enerzijds de wijzigingen aangebracht in artikel 20 van de wet van 24 oktober 2011 'tot vrijwaring van een duurzame financiering van de pensioenen van de vastbenoemde personeelsleden van de provinciale en plaatselijke overheidsdiensten en van de lokale politiezones, tot wijziging van de wet van 6 mei 2002 tot oprichting van het fonds voor de pensioenen van de geïntegreerde politie en houdende bijzondere bepalingen inzake sociale zekerheid en houdende diverse wijzigingsbepalingen', en anderzijds de wijzigingen die in datzelfde artikel aangebracht zijn bij artikel 247 van het voorontwerp van programmawet waarover de afdeling Wetgeving advies 77.696/2-3-16-VR gegeven heeft, met name gelet op de nieuwe onderverdeling van artikel 20 in paragrafen, waarin artikel 158 van het voorontwerp voorziet.

Artikel 158

1. In de inleidende zin moet verwezen worden naar de wijziging die wordt aangebracht bij artikel 157 in plaats van artikel 158.

2.1. Het ontworpen artikel 20, § 2, van de wet van 24 oktober 2011 bepaalt dat enkel de geresponsabiliseerde werkgevers van wie de maatschappelijke zetel gevestigd is in een gemeente van meer dan 100.000 inwoners op 1 januari van het voorafgaande kalenderjaar kunnen genieten van een verlichting van hun responsabiliseringsfactuur.

De memorie van toelichting bevat bij artikel 158 van het voorontwerp de volgende verduidelijking:

> "[H]et regeerakkoord [voorziet erin] dat de federale overheid de responsabiliseringfacturen van de lokale besturen verlicht. Gelet op het relatief beperkte budget dat hiervoor beschikbaar is, ten opzichte van het totale bedrag van de door de lokale besturen verschuldigde responsabiliseringsbijdragen (dat tussen 2023 en 2028 zal evolueren van iets meer dan 1 miljard EUR tot ongeveer 2 miljard EUR), is het aangewezen om dit budget doelgericht aan te wenden en dus enkel de responsabiliseringfacturen te verlichten van een specifieke categorie van lokale besturen.
>
> Vanuit die optiek voorziet artikel 158, dat in artikel 20 van de voormelde wet van 24 oktober 2011 een nieuwe paragraaf 2 invoegt, dat de responsabiliseringsbijdrage zal worden verlicht van de besturen die gesitueerd zijn in een gemeente met minstens 100.000 inwoners. Voor de vaststelling van het aantal inwoners baseert men zich op de statbel-gegevens van het vorige kalenderjaar.
>
> De responsabiliseringsfacturen van de in aanmerking komende besturen wordt globaal verlicht ten belope van een bedrag dat voor elk jaar bij koninklijk besluit zal worden

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

vastgelegd. Dit bedrag zal proportioneel onder hen worden verdeeld in functie van het bedrag van de responsabiliseringsbijdrage die zij elk verschuldigd zijn.

Bij deze verdeling zal het 'normale' bedrag van de responsabiliseringsbijdrage in aanmerking worden genomen en zal de toegepaste vermindering of verhoging van de responsabiliseringsbijdrage buiten beschouwing worden gelaten."

2.2 De grondwettelijke regels van gelijkheid en niet-discriminatie, zoals vervat in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, vereisen dat allen die zich in eenzelfde toestand bevinden op een gelijke wijze worden behandeld. Het gelijkheidsbeginsel verdraagt niet dat er een willekeurig onderscheid wordt gemaakt tussen rechtsonderhorigen. De grondwettelijke regels van gelijkheid en niet-discriminatie sluiten niet uit dat een verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium steunt en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen. Het gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer vaststaat dat geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

2.3. De memorie van toelichting verantwoordt niet wat de categorie van de geresponsabiliseerde werkgevers van wie de maatschappelijke zetel gevestigd is in een gemeente waarvan het aantal inwoners op 1 januari van het voorafgaande kalenderjaar minstens 100.000 bedraagt, in het licht van de ontworpen maatregel onderscheidt van de andere besturen.

Aan de gemachtigde werd gevraagd wat de pertinentie is van het gemaakte onderscheid.

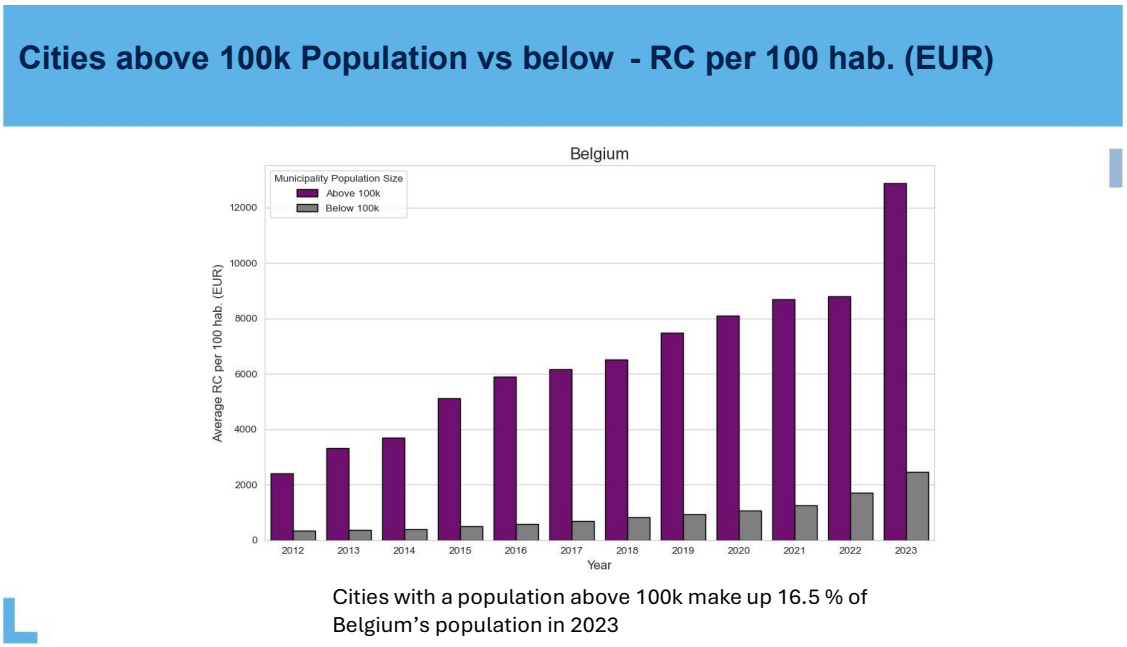
De gemachtigde antwoordt als volgt:

"Overeenkomstig het ontworpen tweede lid van artikel 20, § 2, van de wet van 24 oktober 2011 zal de responsabiliseringsbijdrage worden verlicht van de besturen die gesitueerd zijn in een gemeente met minstens 100.000 inwoners.

Zoals vermeld in het ontwerp van memorie van toelichting werd er – gelet op het beperkte beschikbare budget – bij de uitwerking van deze maatregel voor geopteerd om deze enkel ten goede te laten komen van een specifieke categorie van lokale besturen. Dit zijn logischerwijze de besturen die de 'hoogste' responsabiliseringsbijdrage moeten betalen en dus *a priori* de grootste behoefte hebben om te kunnen genieten van een verlichting van hun responsabiliseringsfactuur.

Uit een recente analyse van de universiteit UCLouvain over de door de lokale besturen te betalen responsabiliseringsbijdragen voor de periode 2012-2023, blijkt dat de hoogte van de gemiddelde responsabiliseringsbijdrage (euro) disproportioneel geconcentreerd is bij de grote gemeenten die minstens 100.000 inwoners tellen (zie staafgrafiek in onderstaande slide; RC = responsabiliseringsbijdrage).

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡



Uit deze grafiek komt tevens tot uiting dat de responsabiliseringsbijdrage verschuldigd door de gemeentebesturen en OCMW's van gemeenten met minstens 100.000 inwoners over de periode 2012-2023 proportioneel zelfs sterker toeneemt met de tijd dan die van de andere gemeentebesturen en OCMW's.

Het is algemeen aanvaard dat het inwonersaantal van een gemeente een relevant criterium is dat in sterke mate de financiële draagkracht bepaalt van het gemeentebestuur en het OCMW en bij uitbreiding van de andere lokale besturen die in diezelfde gemeente gevestigd zijn. Grote lokale besturen stellen immers meer personeelsleden te werk en worden dus geconfronteerd met hogere loon- en pensioenlasten voor hun personeelsleden.

Het is begrijpelijk dat de hoogte van de responsabiliseringbijdrage (in euro) positief samenhangt met het aantal inwoners per lokaal bestuur en dat om die reden lokale besturen met meer inwoners een hogere kans hebben op een hogere responsabiliseringsbijdrage (in euro).

Gelet op beide voormelde vaststellingen die uit de analyse naar voren komen, is het dan ook redelijk verantwoord om de maatregel van de verlichting van de responsabiliseringsfactuur voor te behouden aan de lokale besturen die gevestigd zijn in een gemeente met minstens 100.000 inwoners."

2.4. Het komt de Raad van State, afdeling Wetgeving, voor dat de voorliggende verantwoording ontoereikend is. Ze verduidelijkt niet waarom het criterium van 100.000 inwoners een pertinente afbakening vormt. Daarbij legt de verantwoording ook geen verband met de totale begroting van de betrokken besturen, waarbij bijvoorbeeld verduidelijkt dient te worden of er tegenover een hogere responsabiliseringsbijdrage per inwoner al dan niet hogere werkingsmiddelen per inwoner staan.

Bovendien dient de verantwoording niet alleen gegeven te worden in een vergelijking tussen gemeenten onderling, maar ook ten aanzien van de andere besturen die door de maatregel beoogd worden. De ontworpen regeling maakt immers gebruik van het criterium van de vestiging van de maatschappelijke zetel. Het loutere feit of een intercommunale die onder meer een gemeente met meer dan 100.000 inwoners bedient haar zetel in die gemeente of in een andere

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

gemeente vestigt, verandert niets aan haar financiële toestand, maar zou, als gevolg van de ontworpen regeling, wel een impact hebben op de vraag of deze al dan niet voor de verlichting van de responsabiliseringsfactuur in aanmerking komt. Ook de pertinentie van het criterium van de vestigingsplaats van de maatschappelijke zetel behoeft dus een duidelijke verantwoording.

2.5. Het staat aan de stellers van het voorontwerp om een voldoende met objectieve feiten onderbouwde verantwoording te geven waarom het gehanteerde criterium dienstig en werkzaam is in het licht van de door hen nagestreefde doelstelling om verlichting te bieden aan de geresponsabiliseerde werkgevers die hieraan de grootste behoefte hebben, dan wel een ander criterium te hanteren.

3. Anders dan in het thans geldende artikel 20, derde lid, van de wet van 24 oktober 2011 gebeurt voor de bestaande vermindering van de responsabiliseringsbijdrage, wordt in de ontworpen tweede paragraaf van dat artikel niet uitdrukkelijk bepaald dat de nieuwe vermindering niet tot een negatief resultaat kan leiden. Gevraagd of het niet de bedoeling is om dat ook voor deze vermindering uit te sluiten, antwoordt de gemachtigde als volgt:

> "Het is inderdaad de bedoeling dat ook de nieuwe maatregel van de verlichting van de responsabiliseringsfactuur, die uitgewerkt wordt in de ontworpen nieuwe tweede paragraaf van artikel 20, niet kan leiden tot een negatief resultaat.
>
> Bij de vermindering van de responsabiliseringsbijdrage wegens de werkgeverskosten voor de tweede pensioenpijler van de contractuele personeelsleden variëren deze kosten naargelang van het bestuur in functie van het aantal tewerkgestelde contractuele personeelsleden, hun loonmassa en de hoogte van de werkgeversbijdrage tot financiering van het aanvullend pensioen en hebben deze kosten aldus een verschillende impact op de responsabiliseringsbijdrage van elk individueel bestuur. In voorkomend geval kunnen de kosten voor de tweede pensioenpijler groter zijn dan het bedrag van de responsabiliseringsbijdrage (bv. bestuur met een groot aantal contractuele personeelsleden en een beperkte responsabiliseringsbijdrage).
>
> Daarentegen zal de verlichting van de responsabiliseringsfactuur eenzelfde relatieve impact hebben voor alle in aanmerking komende besturen daar het beschikbare budget proportioneel verdeeld zal worden in functie van het bedrag van de responsabiliseringsbijdrage die zij elk verschuldigd zijn, zonder evenwel rekening te houden met de eventuele verhoging of vermindering ten gevolge van het bonus-malus systeem. Vermits het beschikbare budget voor deze maatregel 'slechts' +/-75 miljoen EUR (begrotingsjaar 2027) tot +/-125 miljoen EUR (begrotingsjaar 2029) zal bedragen terwijl het totale geraamde bedrag van de responsabiliseringsbijdragen die alle in aanmerking komende besturen verschuldigd zullen zijn meer dan 500 miljoen EUR op jaarbasis zal bedragen, zal de verlichting slechts betrekking hebben op een beperkte fractie van de responsabiliseringsbijdrage en dus normalerwijze niet tot een negatief resultaat leiden.
>
> Niettemin, om te vermijden dat in uitzonderlijke situaties de verlichting van de responsabiliseringsfactuur in combinatie met een vermindering ten gevolge van het bonus-malus systeem zou leiden tot een negatief resultaat, zal de ontworpen nieuwe tweede paragraaf van artikel 20 worden aangepast om dit uitdrukkelijk te voorzien."

Rekening houdend met het feit dat het Beheerscomité van de pensioenen van de plaatselijke en lokale besturen in zijn advies van 22 april 2025 aangaf dat "het niet uitgesloten [is] dat een bestuur een groter bedrag aan verlichting zou ontvangen dan het bedrag van de

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

responsabiliseringsbijdrage dat het effectief moet betalen na aftrek van de bonus", wordt de ontworpen bepaling het best aangepast in de door de gemachtigde voorgestelde zin.

4. Op grond van het ontworpen vierde lid van artikel 20, § 2, van de wet van 24 oktober 2011 wordt bij het vaststellen van de nieuwe verlichting van de responsabiliseringsfacturen voor de in aanmerking komende besturen geen rekening gehouden met de eventuele verhogingen of verlagingen ten gevolge van het bonus-malus systeem.

Aan de gemachtigde werd gevraagd of dit lid zo begrepen moet worden dat het enkel toepassing vindt wat betreft de onderlinge verdeling van de nieuwe vermindering tussen de in aanmerking komende besturen, of dat dit ook impliceert dat deze verhogingen of verlagingen evenmin in rekening zouden worden gebracht om na te gaan of de vermindering niet tot een negatief resultaat zou leiden voor een bestuur.

De gemachtigde antwoordt als volgt:

> "Het ontworpen vierde lid van artikel 20, § 2, moet inderdaad zo begrepen worden dat het enkel toepassing vindt wat betreft de onderlinge verdeling van de nieuwe vermindering tussen de in aanmerking komende besturen en niet tot gevolg zal hebben dat het tot een negatief resultaat zou leiden voor een bestuur."

Bij het aanpassen van de ontworpen bepaling om een negatief resultaat uit te sluiten, gelet op de opmerking onder randnummer 3, dienen de stellers van het voorontwerp ook de draagwijdte van het ontworpen vierde lid van artikel 20, § 2, van de wet van 24 oktober 2011 te verduidelijken.

AFDELING 3 – BIJKOMENDE FINANCIERING VAN HET GESOLIDARISEERDE PENSIOENFONDS VAN DE PROVINCIALE EN PLAATSELIJKE BESTUREN

Artikel 159

Gelet op de inleidende zin, dienen in artikel 159, 1°, niet langer de wijzigingen te worden aangegeven die zijn aangebracht in het derde lid van artikel 71 van de wet van 18 maart 2016.[123]

AFDELING 4 – INWERKINGTREDING

Over deze afdeling hoeven geen opmerkingen te worden gemaakt.

[123] Bovendien moeten in de Nederlandse tekst van punt 1° de twee ontbrekende aanhalingstekens ingevoegd worden.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

HOOFDSTUK 4 – BIJDRAGEVOET VAN DE BIJZONDERE BIJDRAGE VOOR DE AANVULLENDE PENSIOENEN

Over dit hoofdstuk hoeven geen opmerkingen te worden gemaakt.

HOOFDSTUK 5 – PENSIOENBONUS IN DE PENSIOENREGELING VOOR ZELFSTANDIGEN

Er wordt verwezen naar de bovenstaande opmerkingen over hoofdstuk 2 met betrekking tot de afschaffing van de pensioenbonus in de regelingen voor werknemers en ambtenaren.

TITEL 7 – MOBILITEIT

HOOFDSTUK 1 – WIJZIGING VAN DE WET VAN 8 MEI 2024 BETREFFENDE DE TOEGANKELIJKHEIDSVOORSCHRIFTEN VOOR VERVOERSDIENSTEN EN HOUDENDE DE OPRICHTING VAN HET FEDERAAL AGENTSCHAP VOOR DE REGULERING VAN TRANSPORT

Artikel 168

1. In de bepaling onder 1° moet het woord "geschrapt" vervangen worden door het woord "opgeheven".

2. Het wordt afgeraden om een artikel of een onderdeel ervan te vernummeren.[124]

De bepaling onder 2° moet dan ook weggelaten worden.

Artikel 171

Uit het ontworpen artikel 50, § 2, eerste lid, van de wet van 8 mei 2024 'betreffende de toegankelijkheidsvoorschriften voor vervoersdiensten en houdende de oprichting van het Federaal Agentschap voor de Regulering van Transport' en uit de toelichting bij de voorliggende bepaling valt af te leiden dat statutaire personeelsleden overeenkomstig hun statuut ter beschikking gesteld kunnen worden van het Agentschap, maar met een arbeidsovereenkomst aangeworven zullen worden door het Agentschap. Naar aanleiding van een vraag over de tenuitvoerlegging van die bepaling, gelet op het feit bijvoorbeeld dat de regelgeving betreffende de terbeschikkingstelling van personeelsleden van het federaal openbaar ambt bepaalt dat de ter beschikking gestelde

[124] *Beginselen van de wetgevingstechniek - Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, www.raadvst-consetat.be, tab "Wetgevingstechniek", aanbeveling 125.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

ambtenaar zijn hoedanigheid van statutair personeelslid behoudt,[125] heeft de gemachtigde de volgende toelichting gegeven:

> "La 'mise à disposition' des statutaires visée à l'article 171 § 2 de l'avant-projet de loi est tout à fait faisable par un congé pour mission d'intérêt général. Ce mécanisme est déjà appliqué chez d'autres organismes publics comme par exemple Fedasil. En effet, l'arrêté royal du 22 octobre 2001 portant diverses dispositions relatives au personnel de l'Agence fédérale d'Accueil des Demandeurs d'Asile prévoit dans son article 15 que 'Les membres du personnel qui, au moment de leur engagement, sont nommés à titre définitif au sein d'un service public visé à l'article 1er de la loi du 22 juillet 1993 portant certaines mesures en matière de fonction publique sont, durant l'exécution de leur contrat de travail, d'office en congé pour mission d'intérêt général. La fin du contrat de travail met d'office fin au congé.'"

Uit die toelichting blijkt dat het geval bedoeld in artikel 50, § 2, eerste lid, geen geval is van terbeschikkingstelling in de zin van het koninklijk besluit van 15 januari 2007 'houdende de mobiliteit en terbeschikkingstelling van personeel van het federaal administratief openbaar ambt'. De ontworpen bepaling moet dan ook aldus herzien worden dat ze, net zoals de door de gemachtigde aangehaalde bepaling, verwijst naar het geval van verlof voor opdracht van algemeen belang.

HOOFDSTUK 2 – AFSCHAFFING VAN HET FONDS BETREFFENDE DE WERKING VAN DE DIENST REGULERING VAN HET SPOORWEGVERVOER EN VAN DE EXPLOITATIE VAN DE LUCHTHAVEN BRUSSEL-NATIONAAL

Artikel 173

1. Punt 1° moet weggelaten worden, aangezien het woord "Minister" niet voorkomt in het hoofdstuk.

2. In de Nederlandse tekst van punt 2°, dat punt 1° wordt, moeten de woorden "het federaal Agentschap voor de Regulering van Transport" vervangen worden door de woorden "het federaal Agentschap voor Regulering van Transport" om rekening te houden met de wijziging die bij artikel 167 van het voorontwerp aangebracht wordt.

Artikel 174

In paragraaf 2 moet vermeld worden welke wijzigingen de rubriek die gewijzigd wordt ondergaan heeft.

[125] Zie de artikelen 30 en 32 van het koninklijk besluit van 15 januari 2007 'houdende de mobiliteit en terbeschikkingstelling van personeel van het federaal administratief openbaar ambt'.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

TITEL 8 – JUSTITIE

ENIG HOOFDSTUK – BEKRACHTIGING VAN HET KONINKLIJK BESLUIT VAN 12 DECEMBER 2024 BETREFFENDE DE BIJDRAGE IN DE WERKINGS-, PERSONEELS- EN OPRICHTINGSKOSTEN VAN DE KANSSPELCOMMISSIE VERSCHULDIGD DOOR DE HOUDERS VAN DE VERGUNNINGEN KLASSE A, A+, B, B+, C, E, F1, F1+ EN F2 VOOR HET BURGERLIJK JAAR 2025

Er wordt verwezen naar de opmerking die gemaakt is in advies 77.197/4 van 4 december 2024 over het ontwerp dat geleid heeft tot het koninklijk besluit van 12 december 2024 'betreffende de bijdrage in de werkings-, personeels- en oprichtingskosten van de Kansspelcommissie verschuldigd door de houders van de vergunningen klasse A, A+, B, B+, C, E, F1, F1+ en F2 voor het burgerlijk jaar 2025'.

*

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

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.

*

FORMALITÉS

1. Un certain nombre de dispositions de l'avant-projet concernent des réglementations pour lesquelles les auteurs devront vérifier si une notification à la Commission européenne est requise sur la base de l'article 108, paragraphe 3, du Traité 'sur le fonctionnement de l'Union européenne' (ci-après : TFUE), ou si un régime de dispense est applicable, auquel cas on vérifiera si les conditions d'application de ce dernier sont respectées. Tel est par exemple le cas des articles 15 et 16, 18 et 19, 27 à 29, et 48 de l'avant-projet.

Le cas échéant, cet aspect sera examiné plus avant dans le commentaire des articles.

2. Interrogé sur l'accomplissement de la formalité de l'avis du Comité général de l'INAMI requise pour les articles 93 à 97 de l'avant-projet conformément à l'article 15 de la loi du 25 avril 1963 'sur la gestion des organismes d'intérêt public de sécurité sociale et de prévoyance sociale', combiné avec l'article 213, § 2, de la loi 'relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités', coordonnée le 14 juillet 1994 (ci-après : la « loi coordonnée »), et avec l'article 2, § 1er, a), de l'arrêté royal du 9 septembre 1993 'portant exécution de l'article 213, § 2, de la loi relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, coordonnée le 14 juillet', le délégué a indiqué :

> « Het voorontwerp van wet werd niet voorgelegd aan het Verzekeringscomité of de Algemene Raad.
>
> Het klopt dat in principe voorontwerpen van wet betreffende de reglementering geneeskundige verzorging overeenkomstig art 213, § 2 GVU-wet in samenhang met artikel 15 van de wet van 25 april 1963 betreffende het beheer van de instellingen van openbaar nut voor sociale zekerheid en sociale voorzorg, en met het koninklijk besluit van 9 september 1993 tot uitvoering van artikel 213, § 2, van de wet betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen, gecoördineerd op 14 juli 1994, voor advies moeten worden voorgelegd aan één van de beheersorganen (Verzekeringscomité of Algemene Raad).
>
> Echter wensen wij hierover ter zake nog het volgende op te merken:
>
> – niet alle ontwerpwetgeving wordt in de praktijk steeds aan die organen voorgelegd, dit hangt immers ook af van de concrete omstandigheden en materies waarover het ontwerp gaat. Bijvoorbeeld het ontwerp inzake de groeinorm volgt rechtstreeks uit het Regeerakkoord, enig advies daarover van een beheersorgaan zou voornamelijk maar pro forma zijn aangezien er quasi geen afwijkingsmarge is daarop;
>
> – *in casu* was er tevens een vrij strikte tijdslijn voor wat betreft het opmaken van deze ontwerpwetgeving (in eerste instantie werd bvb. een hoogdringend advies van de Raad

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

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

van State gevraagd) zodanig dat ze nog parlementair behandeld zou kunnen worden voor het zomerreces. Deze tijdslijn maakte het lastiger om de ontwerpen ook voor te leggen aan een beheersorgaan;

– hoewel het voorontwerp van wet as such dus niet werd voorgelegd in een beheersorgaan, betekent dit niet dat de onderwerpen daarin vervat niet eerder rechtstreeks of onrechtstreeks besproken werd in deze organen (zo kwam bvb. de materie inzake de economische bijdrage al eerder aan bod tijdens de begrotingsbesprekingen in het Verzekeringscomité en de Algemene Raad).

– indien het parlement de wet finaal aanneemt, is het feit dat er geen advies Verzekeringscomité of Algemene Raad werd bekomen gedekt door het aannemen van de wet ».

Aucune des raisons indiquées par le délégué ne permet de justifier l'absence de l'accomplissement de la formalité de l'avis du Comité général de l'INAMI.

L'auteur de l'avant-projet veillera par conséquent à son bon accomplissement.

3. L'article 109 de l'avant-projet concerne le traitement de données à caractère personnel.

L'article 36, paragraphe 4, du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 'relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données)', combiné avec l'article 57, paragraphe 1, c), et le considérant 96 de ce règlement, prévoit une obligation de consulter l'autorité de contrôle, à savoir l'Autorité de protection des données visée dans la loi du 3 décembre 2017 'portant création de l'Autorité de protection des données', dans le cadre de l'élaboration d'une proposition de mesure législative devant être adoptée par un parlement national, ou d'une mesure réglementaire fondée sur une telle mesure législative, qui se rapporte au traitement de données à caractère personnel.

Dès lors, l'avis de l'Autorité de protection des données devra encore être recueilli sur la disposition concernée de l'avant-projet, pour autant que cette formalité ne soit pas déjà accomplie.

4.1. En vertu de l'article 2, §§ 1er et 2, de la loi du 19 décembre 1974 'organisant les relations entre les autorités publiques et les syndicats des agents relevant de ces autorités', les réglementations de base ayant trait notamment au régime de pensions ne peuvent être prises sans une négociation préalable avec les organisations syndicales représentatives au sein des comités créés à cet effet. L'avant-projet contient de telles réglementations de base [2]. Lorsqu'il ne s'agit pas d'une réglementation de base, les articles 11 et 12*bis* de la loi prescrivent en principe une

[2] Doivent notamment être considérées comme des réglementations de base ayant trait au régime de pensions, les règles fixant le calcul du montant de la pension, y compris le revenu à prendre en considération, les tantièmes et les périodes à prendre en considération (article 5 de l'arrêté royal du 29 août 1985 'déterminant les réglementations de base au sens de l'article 2, § 1er, 1°, de la loi du 19 décembre 1974 organisant les relations entre les autorités publiques et les syndicats des agents relevant de ces autorités').

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

concertation. Plusieurs législations sectorielles prévoient également des obligations de négociation ou de concertation.

Il ressort de l'avis 77.696/2-3-16-VR que le Conseil d'État, section de législation, a donné le 11 mai 2025 sur l'avant-projet de loi-programme, que, s'agissant du titre relatif aux « Pensions », les négociations avec les organisations syndicales sont en cours et la consultation de ces dernières est planifiée.

Il y a lieu de rappeler que les négociations avec les organisations syndicales représentatives doivent être terminées avant que le projet de loi puisse être déposé.

4.2. Conformément à l'article 36 de la loi du 18 mars 2016 'portant modification de la dénomination de l'Office national des Pensions en Service fédéral des Pensions, portant intégration des attributions et du personnel du Service des Pensions du Secteur Public, d'une partie des attributions et du personnel de la Direction générale Victimes de la Guerre, des missions 'Pensions' des secteurs locaux et provinciaux de l'Office des régimes particuliers de sécurité sociale, de HR Rail et portant reprise du Service social collectif de l'Office des régimes particuliers de sécurité sociale', sauf en cas d'urgence, le ministre soumet à l'avis soit du Conseil national du travail, soit du Comité de gestion du Service, tout avant-projet de loi ou projet d'arrêté organique ou réglementaire tendant à modifier la législation ou réglementation en matière de pension des travailleurs salariés ou concernant le cadre du personnel et la structure du Service fédéral des pensions.

L'avis du Comité de gestion du Service fédéral des pensions du 28 mars 2025, transmis par le délégué, ne porte pas sur le chapitre 4 du titre 6 de l'avant-projet. Concernant ce chapitre, les auteurs doivent faire le nécessaire pour que cette formalité soit accomplie.

5.1. En ce qu'il vise à modifier la réglementation applicable à l'Agence fédérale de Régulation du Transport, qui constitue l'organe de contrôle visé à l'article 61 du Code ferroviaire, ainsi que l'autorité de régulation économique visée à l'article 52, 3°, de la loi du 20 juillet 2005 'portant des dispositions diverses', le titre 7 de l'avant-projet relève de la notion de « réglementation relativ[e] aux communications et aux transports », au sens de l'article 6, § 4, 3°, alinéa 1er, de la loi spéciale du 8 aout 1980 'de réformes institutionnelles' [3].

Il doit par conséquent être soumis à la procédure d'association des gouvernements de région prévue par cette disposition.

5.2. Le dossier soumis à la section de législation ne contient pas l'accord de la Ministre de la fonction publique, requis en application de l'article 8 de l'arrêté royal du 20 mai 2022 'relatif au contrôle administratif, budgétaire et de gestion'. Interrogé à cet égard, le délégué a indiqué que cet accord avait été sollicité.

Il sera veillé à l'accomplissement de cette formalité.

[3] Voir notamment en ce sens l'avis C.E. 75.620/4 donné le 22 avril 2024 sur un avant-projet de loi « créant l'Agence fédérale de Régulation du Transport et modifiant le Code ferroviaire et la loi du 20 juillet 2005 portant des dispositions diverses ».

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

5.3. L'article 2, § 1er, 1°, de la loi du 19 décembre 1974 'organisant les relations entre les autorités publiques et les syndicats des agents relevant de ces autorités' prévoit qu'en principe, les autorités administratives compétentes ne peuvent, sans une négociation préalable avec les organisations syndicales représentatives au sein des comités créés à cet effet, prendre les réglementations de base ayant trait, notamment, au statut administratif. En vertu de l'article 2, § 2, alinéa 1er, de cette loi, cette obligation de négociation s'applique également avant le dépôt des projets de loi, de décret ou d'ordonnance concernant un des objets visés à l'article 2, § 1er. L'article 3, 2°, de l'arrêté royal du 29 aout 1985 'déterminant les réglementations de base au sens de l'article 2, § 1er, 1°, de la loi du 19 décembre 1974 organisant les relations entre les autorités publiques et les syndicats des agents relevant de ces autorités' énonce que sont considérées comme une réglementation de base ayant trait au statut administratif, notamment, les règles fixant la nature du lien de service des membres du personnel [4].

Dès lors que l'article 171 de l'avant-projet tend à fixer des règles relatives à la nature du lien de service des membres du personnel de l'Agence fédérale de Régulation du Transport, il doit être soumis préalablement à la négociation syndicale.

Interrogé à cet égard, le délégué a indiqué que la négociation syndicale serait prochainement organisée.

Il sera veillé à l'accomplissement de cette formalité.

6. Si l'accomplissement de ces formalités [5] devait encore donner lieu à des modifications du texte soumis au Conseil d'État, les dispositions modifiées ou ajoutées devraient être soumises à la section de législation, conformément à la prescription de l'article 3, § 1er, alinéa 1er, des lois sur le Conseil d'État.

EXAMEN DU TEXTE

OBSERVATION GÉNÉRALE

Plusieurs dispositions de la loi à adopter, telles que les articles 50, 51, 53, 58, 81, 161 à 163 et 174, entrent en vigueur ou produisent leurs effets le 30 juin ou le 1er juillet 2025. Compte tenu de la date à laquelle le présent avis est donné et du délai requis pour le traitement par la Chambre des représentants, il y a fort à parier que la loi à adopter ne sera publiée qu'après le 1er juillet 2025. Cette situation serait problématique pour plusieurs des dispositions précitées si un effet rétroactif leur était ainsi attribué, à moins que la date de leur entrée en vigueur ou de leurs effets dans le temps soit reportée à une date postérieure à la publication de la loi à adopter.

[4] Voir également l'avis C.E. 33.554/4 donné le 19 juin 2002 sur un avant-projet devenu la loi du 18 décembre 2002 'portant assentiment à l'accord de coopération du 24 mai 2002 entre l'autorité fédérale et les régions relatif à la création d'une Agence pour le Commerce extérieur', *Doc. parl.*, Sénat, 2001-2002, n°1276/1, pp. 20-23.

[5] À savoir d'autres modifications que celles dont fait état le présent avis ou que celles visant à répondre aux observations formulées dans le présent avis.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

TITRE I^ER – DISPOSITION GÉNÉRALE

Ce titre n'appelle aucune observation.

TITRE 2 – FINANCES

CHAPITRE 1^ER – MODIFICATIONS RELATIVES AUX IMPÔTS SUR LES REVENUS

SECTION 1^ÈRE – FISCALITÉ IMMOBILIÈRE

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

1. Les dispositions de la section 1ère du titre 2, chapitre 1er, de l'avant-projet soumis pour avis ont pour objet de supprimer certains avantages fiscaux dans le domaine de la fiscalité immobilière (articles 2 à 14 de l'avant-projet).

L'article 2 de l'avant-projet modifie l'article 14 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) afin de supprimer, à partir de l'exercice d'imposition 2026, la possibilité de déduire les intérêts payés sur des dettes contractées pour un bien immobilier autre que l'habitation propre, y compris pour les dettes en cours. L'article 3 abroge l'article 145[24] du CIR 92, qui règle la réduction d'impôt pour les « prêts verts ». L'article 10 abroge l'article 516, § 4, du CIR 92 qui prévoit une réduction d'impôt supplémentaire en cas d'imposition commune pour les contrats conclus avant le 1er janvier 1989 au nom d'un seul des conjoints. L'article 11 limite l'application de l'article 526, § 1er (réduction d'impôt fédérale pour intérêts complémentaires pour une habitation autre que l'habitation propre) et § 2 (réduction d'impôt majorée pour l'épargne-logement fédérale), du CIR 92 jusques et y compris l'exercice d'imposition 2025. L'article 12 abroge l'article 535 du CIR 92 qui concerne la réduction d'impôt pour les habitations économes en énergie. L'article 13 limite l'application de la réduction d'impôt prévue à l'article 539 du CIR 92 pour le « bonus logement fédéral » jusques et y compris l'exercice d'imposition 2025.

D'autres dispositions du CIR 92 sont alignées sur ces abrogations et modifications (articles 4 à 9 de l'avant-projet).

L'article 14, alinéa 1er, de l'avant-projet dispose que les modifications en projet sont applicables à partir de l'exercice d'imposition 2026.

2. Les avantages fiscaux supprimés par cette section concernent l'acquisition ou la conservation d'un bien immobilier, ou des travaux qui y sont effectués, ce qui va de pair dans de nombreux cas avec un emprunt qui est contracté auprès d'un établissement bancaire et qui est remboursé sur une longue période. Dès lors, l'objectif de ces avantages est que le contribuable qui entre en ligne de compte puisse en bénéficier pendant plusieurs années, voire pendant des dizaines d'années.

Il est dès lors d'usage qu'à l'occasion d'importantes modifications apportées aux impôts sur les revenus en matière de fiscalité immobilière, le législateur prévoie un régime

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

transitoire dans lequel les contrats en cours restent en principe soumis au régime d'imposition initial. Tel était par exemple le cas pour la suppression de la réduction d'impôt pour les amortissements en capital d'emprunts hypothécaires par la loi-programme du 26 décembre 2022. Cet avantage fiscal a été maintenu pour les emprunts hypothécaires contractés « au plus tard le 31 décembre 2023 » [6].

Selon l'article 14, alinéa 1er, de cette section, les modifications à adopter qu'elle comporte sont applicables à partir de l'exercice d'imposition 2026. Cela vaut également, ainsi que le confirme l'exposé des motifs, pour les contrats conclus précédemment.

3. Une règle de droit fiscal n'est rétroactive que si elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitifs au moment où elle est entrée en vigueur.

En matière d'impôts sur les revenus, la dette d'impôt naît définitivement à la date de clôture de la période au cours de laquelle les revenus qui constituent la base d'imposition ont été acquis.

Par conséquent, toutes les modifications qui ont été apportées à l'impôt sur les revenus avant la fin de la période imposable peuvent être appliquées sans qu'elles puissent être réputées avoir un effet rétroactif [7].

Dès lors, les mesures en projet n'ont pas un caractère rétroactif.

4.1. En ce qui concerne la prévisibilité de la suppression d'un avantage fiscal à la lumière du principe d'égalité en matière fiscale, la Cour constitutionnelle a déjà jugé ce qui suit : [8]

> « B.4.1. Si le législateur estime qu'un changement de politique s'impose, il peut décider de lui donner un effet immédiat et il n'est pas tenu, en principe, de prévoir un régime transitoire. Les articles 10 et 11 de la Constitution ne sont violés que si le régime transitoire ou l'absence d'un tel régime entraîne une différence de traitement non susceptible de justification raisonnable ou s'il est porté une atteinte excessive au principe de la confiance légitime. Tel est le cas lorsqu'il est porté atteinte aux attentes légitimes d'une catégorie déterminée de justiciables sans qu'un motif impérieux d'intérêt général puisse justifier l'absence d'un régime transitoire établi à leur profit.
>
> B.4.2. Il en va encore plus ainsi en matière fiscale, où le législateur dispose d'une large marge d'appréciation, en ce compris lorsqu'il décide de mettre un terme à un avantage fiscal et apprécie si ladite suppression nécessite l'aménagement d'un régime transitoire.
>
> Toutefois, lorsqu'il instaure, même en matière fiscale, une disposition transitoire au bénéfice d'une catégorie de personnes, le législateur ne peut créer une différence de traitement injustifiée à l'égard d'une catégorie de personnes qui se trouveraient dans une situation analogue.
>
> […]
>
> B.8.1. […]

[6] Articles 110 et 111 de la loi-programme du 26 décembre 2022.

[7] C.C., 14 septembre 2023, n° 118/2023, B.14-B.15.1.

[8] C.C., 8 mai 2013, n° 63/2013.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Il s'ensuit que les effets de l'article 51 de la loi attaquée sont disproportionnés en ce que la suppression de l'avantage fiscal n'était pas prévisible pour ceux auxquels elle s'applique, en sorte qu'ils n'ont pas pu agir en conséquence, alors même que cet élément a pu jouer un rôle déterminant dans la conclusion du contrat de vente ou d'entreprise qui les lie désormais.

[…]

B.9. L'article 51 attaqué porte ainsi une atteinte excessive aux attentes légitimes de certains contribuables, sans qu'un motif impérieux d'intérêt général puisse justifier l'absence d'un régime transitoire établi à leur profit, et viole partant les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

[…] En s'abstenant, lorsqu'il a prévu un régime transitoire pour les habitations pour lesquelles le certificat de conformité a été délivré à une date déterminée, de permettre également l'application de ce régime transitoire pour les habitations pour lesquelles un contrat de vente ou d'entreprise a été conclu avant la publication de la loi attaquée, le législateur a laissé subsister une différence de traitement injustifiée. Par conséquent, les habitations citées en dernier lieu doivent être prises en considération pour l'octroi de la réduction d'impôt abrogée à partir de l'exercice d'imposition 2013 ».

Concernant des mesures transitoires (l'absence de telles mesures) relatives à un changement de politique, la Cour a récemment estimé ce qui suit : [9]

« B.32. Il appartient en principe au législateur, lorsqu'il décide d'introduire une nouvelle réglementation, d'estimer s'il est nécessaire ou opportun d'assortir celle-ci de dispositions transitoires. La Cour ne pourrait censurer ce choix que si le régime transitoire ou son absence est dénué de justification raisonnable ou s'il est porté une atteinte excessive au principe de la confiance légitime. Tel est le cas lorsqu'il est porté atteinte aux attentes légitimes d'une catégorie déterminée de justiciables sans qu'un motif impérieux d'intérêt général puisse justifier l'absence d'un régime transitoire établi à leur profit. Le principe de confiance est étroitement lié au principe de la sécurité juridique, qui interdit au législateur de porter atteinte sans justification objective et raisonnable à l'intérêt que possèdent les sujets de droit d'être en mesure de prévoir les conséquences juridiques de leurs actes.

[…]

B.36.2. […] Si, ainsi qu'il ressort de l'examen du premier moyen, les objectifs poursuivis par le législateur peuvent justifier l'instauration des mesures attaquées en tant que telles, ils ne justifient par contre pas que ces mesures prennent effet sans période transitoire et dans les trois jours suivant leur publication au Moniteur belge. Il ne pouvait pas être raisonnablement attendu des employeurs et des travailleurs qu'ils procèdent, entre le 29 décembre 2023 et le 1er janvier 2024, à une révision des conditions d'un contrat de travail flexi-job en cours, lesquelles ont d'ailleurs été partiellement fixées dans le contrat-cadre précité, ou à une résiliation de ce contrat de travail flexi-job, de manière à éviter une requalification en occupation régulière ».

[9] C.C., 30 janvier 2025, n° 8/2025.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Selon la Cour constitutionnelle, le législateur dispose ainsi, en matière fiscale, d'une large marge d'appréciation, également lorsqu'il décide de mettre un terme à un avantage fiscal, et apprécie si cette suppression nécessite l'aménagement d'un régime transitoire. Il est toutefois porté une atteinte excessive au principe de la confiance légitime lorsqu'il est porté atteinte aux attentes légitimes d'une catégorie déterminée de justiciables sans qu'un motif impérieux d'intérêt général puisse justifier l'absence d'un régime transitoire.

4.2. Il ressort de l'exposé des motifs de l'avant-projet soumis présentement pour avis que les suppressions en projet ont d'une manière générale pour objectif de réduire l'important déficit budgétaire en vue d'une amélioration durable des finances publiques et du respect des obligations au regard de la réglementation européenne. Le dispositif entend en outre éviter d'éventuels glissements d'un avantage à l'autre ainsi que simplifier et rationaliser les règles complexes de la fiscalité fédérale sur le logement qui peuvent être source d'insécurité juridique. Il s'agit, toujours selon l'exposé des motifs, d' « avantages pour une habitation autre que l'habitation propre [,] les régimes dérogatoires concern[a]nt en principe des emprunts qui ont été conclus il y [a] quelque temps, ce qui rend les avantages accrus de ces régimes dérogatoires, qui étaient en principe prévus pour l'acquisition de l'habitation propre, moins pertinents pour les contribuables concernés ».

4.2.1. En ce qui concerne les articles 3 et 10 à 13 de l'avant-projet, l'exposé des motifs observe en particulier que des avantages fiscaux déterminés ne sont (en grande partie) plus pertinents ou que leurs bénéficiaires ont déjà obtenu un avantage fiscal important. En ce qui concerne plus spécifiquement l'article 10 de l'avant-projet, le délégué a également souligné l'objectif consistant à supprimer progressivement les avantages du quotient conjugal [10].

Dans la mesure où il aurait déjà été porté atteinte aux attentes légitimes de certaines catégories de contribuables, il peut être admis que pour les articles 3 et 10 à 13 de l'avant-projet, il existe un motif impérieux d'intérêt général pouvant justifier l'absence de régime transitoire.

4.2.2. Quant à l'article 2 de l'avant-projet, l'exposé des motifs ne contient pas de motivation particulière concernant la suppression de la déduction des intérêts visée à l'article 14, alinéa 1er, 1°, du CIR 92, sans qu'un régime transitoire soit prévu en la matière. On se reportera sur ce point à la justification générale donnée dans l'exposé des motifs (observation 4.2), qui vise entre autres des emprunts qui ont été conclus il y quelque temps.

Interrogé quant à l'absence de régime transitoire au regard du principe de la confiance légitime pour l'article 2 de l'avant-projet, le délégué a répondu en ces termes :

> « Door de aftrek van schulden af te schaffen, maakt men geen onderscheid meer tussen belastingplichtigen die geleend hebben voor hun onroerend goed en zo hun onroerend inkomen kunnen verlagen en zij die dat niet doen. Anderzijds is het natuurlijk wel zo dat belastingplichtigen die schulden aangaan extra kosten hebben t.o.v. belastingplichtigen die dat niet doen.

[10] Le délégué a également fourni des explications supplémentaires pour ces articles de l'avant-projet.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Het punt is ook wel dat de schulden voor één onroerend goed ook aftrekbaar zijn van de inkomsten van andere onroerende goederen en dat een aftrek van intresten een voordeel geeft aan marginaal tarief plus gemeentebelasting, terwijl inkomsten uit kapitaal belastbaar zijn aan ten hoogste 30 pct, waardoor het interessanter kan zijn om te lenen ipv eigen middelen te gebruiken ».

Par cette réponse, le délégué ne justifie toujours pas l'absence de régime transitoire. Néanmoins, l'article 14, alinéa 1er, 1°, actuellement en vigueur, du CIR 92 donne droit à une déduction des intérêts quel que soit le moment auquel les « dettes [ont été] contractées spécifiquement en vue d'acquérir ou de conserver des biens immobiliers ». Il se peut dès lors qu'un contribuable ait par exemple contracté de telles dettes en 2023 ou en 2024 en supposant pouvoir bénéficier de la déduction des intérêts. Ces dettes étant en principe contractées pour une longue période, on peut difficilement soutenir dans ces cas, contrairement à ce qui vaut pour d'autres dispositions dérogatoires, que tous les contribuables ont déjà bénéficié d'un avantage notable ou d'un avantage raisonnable en vertu de la disposition dont l'abrogation est envisagée.

En ce qui concerne l'article 2 de l'avant-projet, il est recommandé de compléter l'exposé des motifs par une justification adéquate concernant l'absence de régime transitoire accompagnant la suppression en projet de l'avantage fiscal visé.

OBSERVATION PARTICULIÈRE

Article 11

Dans la modification en projet de l'article 526, § 3, alinéa 1er, phrase liminaire, du CIR 92 (article 11, 3°, de l'avant-projet), on écrira « l'article 14 tel qu'il existait avant d'être modifié par l'article *2* de la loi du [date de cette loi] ».

SECTION 2 – CONTRIBUABLES IMPATRIÉS ET CHERCHEURS IMPATRIÉS

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

1. Les dispositions de la section 2 du titre 2, chapitre 1er, de l'avant-projet soumis pour avis entendent rendre plus avantageux le régime spécial d'imposition pour les contribuables impatriés (ci-après : RSII) et le régime spécial d'imposition pour les chercheurs impatriés (ci-après RSICI :) (articles 15 à 17 de l'avant-projet).

Le dispositif actuellement en vigueur, contenu dans les articles 32/1 et 32/2 du CIR 92, confère entre autres une portée spécifique à la notion de « dépenses propres à l'employeur » pour les contribuables impatriés et les chercheurs impatriés. Le dispositif en projet vise à relever le pourcentage maximum des dépenses propres à l'employeur tant pour le RSII que pour le RSICI afin de le porter de 30 % à 35 % de la rémunération (articles 15, 2°, et 16, 1°, de l'avant-projet). La rémunération minimale est également réduite et passe de 75.000 euros à 70.000 euros par année civile (pour le RSII) (article 15, 1°, de l'avant-projet) et le montant maximum de 90.000 euros par an, accepté à titre de dépenses propres à l'employeur, est abrogé (pour le RSII et le RSICI) (articles 15, 3°, et 16, 2°, de l'avant-projet).

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

L'article 17 de l'avant-projet dispose que cette section 2 est applicable à partir de l'année de revenus 2025.

2. Lors de l'instauration du RSII (article 32/1 du CIR 92) et du RSICI (article 32/2 du CIR 92), le Conseil d'État, section de législation, a formulé les observations suivantes dans l'avis 70.434/1-2-3-4-VR du 17 novembre 2021 [11] :

> « Il n'est pas exclu que le RSII et le RSICI, en projet, posent problème au regard des règles européennes en matière d'aide d'État et, en particulier, de l'article 107 [, paragraphe 1,] du TFUE [12-13]. En effet, un avantage économique est octroyé à des entreprises au moyen de fonds publics, qui peut potentiellement avoir une incidence sur les échanges commerciaux entre les États membres et sur la concurrence. Bien que l'avantage fiscal soit accordé aux contribuables et chercheurs impatriés, le régime permet aux entreprises belges, selon l'exposé des motifs, 'd'attirer du personnel aux compétences spécifiques, parfois difficiles à trouver sur le marché interne de l'emploi' et 'les nouveaux régimes ont également vocation à renforcer leur compétitivité, tant sur le plan national qu'international'.
>
> En outre, cet avantage semble être sélectif, dès lors qu'en vertu des articles 32/1 et 32/2, § 2, 1° et 2°, en projet, du CIR 92 (articles 13 et 14 de l'avant-projet), il est uniquement accordé à certaines entreprises et seulement dans certains cas. Dans ce sens, la libre concurrence et les échanges commerciaux entre les États membres sont susceptibles d'être affectés.
>
> En vertu de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE, la Commission européenne doit être informée en temps utile des projets tendant à instituer ou à modifier des aides. Sauf si un régime d'exemption peut être invoqué, il faut accomplir cette formalité et le régime en projet ne peut pas être mis à exécution avant que cette procédure ait abouti à une décision définitive ».

Le dispositif en projet porte de 30 % à 35 % le pourcentage des dépenses propres à l'employeur, supprime le montant maximum de 90.000 euros par an à titre de dépenses propres à l'employeur et ramène de 75.000 euros à 70.000 euros par année civile la rémunération minimale pour le RSII , de sorte qu'il faut actuellement de nouveau examiner si, pour le dispositif en projet, il peut être recouru à un régime d'exemption tel que celui prescrit par le règlement *de minimis* [14]. Si tel n'est pas le cas, cette section de l'avant-projet devra être notifiée à la Commission européenne conformément à l'article 108, paragraphe 3, du TFUE.

---

[11] Avis C.E. 70.434/1-2-3-4-VR du 17 novembre 2021 sur un avant-projet devenu la loi-programme du 27 décembre 2021, *Doc. parl.,* Chambre, 2021-2022, n° 55-2349/1, p. 221, observation générale 1 à propos du titre 2, chapitre 1er, section 2.

[12] *Note de bas de page 15 de l'avis cité* : Voir à ce sujet la problématique relative aux *excess profit rulings* (pour un exemple récent, voir C.J.U.E., 16 septembre 2021, C337/19 P, *Commission c. Royaume de Belgique e.a.*, ECLI:EU:C:2021:741).

[13] *Note de bas de page 16 de l'avis cité* : Toutes les applications possibles du RSICI ne peuvent, en effet, pas être considérées comme des activités non économiques en vertu de la communication de la Commission 'relative à la notion d'« aide d'État » visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne' (2016/C 262/01), considérants 28-32.

[14] Règlement (UE) n° 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*'.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

À la question de savoir si cette section de l'avant-projet a déjà été notifiée à la Commission européenne, le délégué a répondu en ces termes :

> « Neen, de regeling werd in de eerste plaats opgemaakt om de drempel om van het buitenland naar de België te komen, te verlagen. De regel is m.a.w. compensatoir van aard en helemaal niet om selectief staatsteun te verlenen ».

On ne peut nullement se rallier à cette réponse du délégué. Ainsi que l'a déjà observé la section de législation dans l'avis précité, « un avantage économique est [en effet] octroyé à des entreprises au moyen de fonds publics, qui peut potentiellement avoir une incidence sur les échanges commerciaux entre les États membres et sur la concurrence ».

Ainsi, il ne peut pas non plus être exclu pour le dispositif en projet qu'il soit question d'aide d'État. Il n'est nullement certain, compte tenu *a fortiori* de l'abrogation du montant maximum de 90.000 euros par an, accepté à titre de dépenses propres à l'employeur, que le dispositif en projet puisse tout simplement relever du règlement *de minimis* ou bien d'un autre régime d'exemption. Si tel n'est effectivement pas le cas, le dispositif en projet devra être notifié et il ne pourra pas être mis à exécution avant que cette procédure ait abouti à une décision finale.

3. Ainsi qu'il a déjà été mentionné, les articles 15 et 16 de l'avant-projet visent à relever la part des dépenses propres de l'employeur pour la porter de 30 % à 35 % de la rémunération, à abroger le montant maximum de 90.000 euros par an, accepté à titre de dépenses propres à l'employeur, et à ramener de 75.000 euros à 70.000 euros la rémunération minimale pour les contribuables impatriés.

La question se pose de savoir si, dans ce cadre, au regard de la libre circulation des travailleurs, et plus particulièrement à la lumière de l'arrêt Sopora de la Cour de Justice [15], il n'est pas question d'une surcompensation des frais exposés pour les contribuables impatriés et les chercheurs impatriés.

À ce propos, le Conseil d'État avait formulé les observations suivantes lors de l'instauration initiale du RSII et du RSICI :

> « Le RSII et le RSICI, en projet, appliquent un critère de 150 kilomètres. Dans l'affaire *Sopora c. Staatssecretaris van Financiën,* la Cour de justice a déclaré à cet égard, en ce qui concerne un régime comparable aux Pays-Bas, ce qui suit : [16]
>
> > 'L'article 45 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, par laquelle un État membre prévoit, en faveur des travailleurs qui résidaient dans un autre État membre avant d'occuper un emploi sur son territoire, l'octroi d'un avantage fiscal consistant en l'exonération forfaitaire d'une indemnité pour frais extraterritoriaux allant jusqu'à 30 % de la base imposable, à la condition que ces travailleurs aient résidé à une distance supérieure à 150 kilomètres de sa frontière, à moins que, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, ces limites aient été fixées de manière

[15] C.J.U.E., 24 février 2015, C-512/13, *Sopora c. Staatssecretaris van Financiën*, ECLI:EU:C:2015:108, points 29-30 et 35-36.

[16] *Note de bas de page 17 de l'avis cité :* C.J.U.E., 24 février 2015, C-512/13, *Sopora c. Staatssecretaris van Financiën*, ECLI:EU:C:2015:108.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

à ce que cette exonération donne systématiquement lieu à une nette surcompensation des frais extraterritoriaux réellement exposés'.

Sous réserve de ce qui est observé ci-après au point 2 à propos de l'article 13, il est recommandé de démontrer dans l'exposé des motifs qu'il n'y a pas de risque d'une 'nette surcompensation des frais extraterritoriaux réellement exposés' » [17].

L'exposé des motifs avançait alors les arguments suivants :

« Sur base d'un certain nombre de situations standards, l'avocat général devant le Haut Conseil Néerlandais, dans l'affaire Sopora, a défendu la position selon laquelle la règle néerlandaise des 30 p.c. ne donnait pas lieu à une surcompensation manifeste et systématique. Dans le régime qui est présenté ici, l'on part également d'un pourcentage de 30 p.c. De plus, contrairement au régime néerlandais, un montant maximum de 90 000 euros est ici applicable. Ici aussi, on peut donc supposer qu'il n'y a pas de surcompensation manifeste et systématique » [18].

Ainsi, la question se pose maintenant de savoir s'il ne s'agit toujours pas d'une surcompensation systématique dès lors que, pour les contribuables impatriés et les chercheurs impatriés, le montant maximum est abrogé et la part des dépenses propres à l'employeur est majorée.

Interrogé à ce sujet, le délégué a donné la réponse suivante :

« Het stelsel van ingekomen belastingplichtigen was ter vervanging van het oude systeem van de circulaire van buitenlandse kaderleden van 8 augustus 1983. Het systeem kreeg eindelijk een wettelijk stelsel, maar werd tegelijkertijd wel sterk verstrengd. Omdat er een zeer sterke terugval was van aanvragen, werd geoordeeld dat er een te sterke verstrenging was en dus een ondercompensatie ».

Le fait que, selon la réponse du délégué, il serait question d'une sous-compensation n'implique pas que l'abrogation du montant maximum de 90.000 euros par an, accepté à titre de dépenses propres à l'employeur, combiné avec le relèvement du pourcentage de ces mêmes dépenses et l'abaissement de la rémunération minimale pour les contribuables impatriés, ne pourrait pas donner lieu à une surcompensation.

Il est dès lors recommandé de démontrer dans l'exposé des motifs qu'il n'y a pas de risque d'une « nette surcompensation des frais extraterritoriaux réellement exposés » dans les deux régimes particuliers.

OBSERVATIONS PARTICULIÈRES

Article 17

1. L'article 17 de l'avant-projet dispose que la section 2 du titre 2, chapitre 1er, est applicable à partir de l'année de revenus 2025. Le délégué a précisé qu'il s'agit de rendre le

[17] Avis C.E. 70.434/1-2-3-4-VR du 17 novembre 2021, *Doc. parl.*, Chambre, 2021-2022, n° 55-2349/1, p. 222, observation générale 2 concernant le titre 2, chapitre 1er, section 2.

[18] *Doc. parl.*, Chambre, 2021-2022, n° 55-2349/1, p. 24.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

dispositif applicable à partir de cette date aux « ingekomen belastingplichtigen of onderzoekers die in dienst waren of traden vanaf deze datum, en die aan de overige voorwaarden om te kunnen genieten van het stelsel voldoen en de nodige procedure hebben doorlopen ».

Il est recommandé de préciser ce point à tout le moins dans l'exposé des motifs.

2. Le délégué a confirmé que l'intention est que les modifications en projet soient applicables aux rémunérations payées ou attribuées à partir du 1er janvier 2025.

Cette intention ne ressortant pas tout simplement du dispositif en projet, l'article 17 de l'avant-projet devra dès lors être adapté en ce sens [19].

SECTION 3 – FLEXI-JOBS

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

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

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

- l'article 33 de la loi-programme du 25 décembre 2017 [20] ;
- l'article 146 de la loi-programme du 26 décembre 2022 [21] ;
- l'article 2 de la loi du 27 mars 2023 'modifiant la loi du 16 novembre 2015 portant des dispositions diverses en matière sociale en ce qui concerne l'élargissement du champ d'application des flexi-jobs aux chocolatiers' ;
- l'article 182 de la loi-programme du 22 décembre 2023 [22].

[19] Par analogie avec des adaptations antérieures des articles 32/1 et 32/2 du CIR 92, comme les articles 45 et 46 de la loi du 28 décembre 2023 'portant des dispositions fiscales diverses'.

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

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

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

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

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

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

- la limitation du flexi-salaire à maximum 150 pourcents du salaire minimum de base [23], sauf si un plafond différent est fixé par une convention collective de travail rendue obligatoire par le Roi (article 184, 1°) (entrée en vigueur le 1er janvier 2024 (article 194)) [24].

2. Les dispositions de la section 3 du titre 2, chapitre 1er, de l'avant-projet soumis pour avis ont pour objet de modifier le régime des flexi-jobs en matière fiscale (articles 18 à 20 de l'avant-projet).

Le régime en projet vise à relever la limitation de l'exonération fiscale, prévue à l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 29°, du CIR 92, à une rémunération de 12.000 euros par période imposable pour les travailleurs non pensionnés exerçant un flexi-job, et de la soumettre à une indexation annuelle.

À cet effet, le montant de « 12.000 euros » est remplacé dans l'article précité par le montant (non indexé) de « 8.955 euros » (article 18 de l'avant-projet) [25] et la mention de l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 29°, du CIR 92 est omise de l'article 178, § 5, 1°, du CIR 92, qui prescrit la non-indexation de certains montants mentionnés dans le CIR 92 (article 19).

L'article 20 de l'avant-projet dispose que cette section de la loi à adopter est applicable à partir de l'année de revenus 2025.

3. Au regard du régime des aides d'État, la question se pose à propos du régime des flexi-jobs soumis pour avis de savoir dans quelle mesure (l'assouplissement de) ce régime peut s'inscrire dans les conditions du règlement (UE) 2023/2831 de la Commission du 13 décembre 2023 'relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis' [26]. Outre le respect d'un plafond, il doit notamment

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

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

[25] Selon l'exposé des motifs, cela revient pour l'année de revenus 2025 à un montant indexé de 18.000 euros.

[26] Ce règlement remplace le règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 'relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis' et est entré en vigueur le 1er janvier 2024 (article 8).
Dans son avis 74.803/1-2-3-4 du 10 novembre 2023, la section de législation du Conseil d'État a relevé les différentes conditions prévues dans le règlement (UE) n° 1407/2013, dont le respect est nécessaire pour que les aides d'État soient exemptées de la notification prescrite par l'article 108, paragraphe 3, du TFUE. Selon le Conseil, il n'apparaissait pas clairement comment les conditions prévues par le règlement (UE) n° 1407/2013 et le règlement (UE) n° 1408/2013 de

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

également être question d'aides transparentes [27] et des obligations particulières s'appliquent par ailleurs en matière de monitoring [28-29].

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

> « De regeling inzake de flexi jobs is ons inziens geen selectieve staatsteun, en dient derhalve niet verder opgevolgd te worden ».

On ne peut nullement se rallier à cette réponse du délégué. 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 TFUE. Conformément à l'article 108, paragraphe 3, du TFUE, un tel régime d'aide doit en principe être préalablement notifié à la Commission européenne [30].

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 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' qui contenait le règlement de minimis général [31], ou dans le 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', qui

---

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' sont (peuvent) effectivement (être) respectées dans le cadre de l'application du système des flexi-jobs : avis C.E. 74.803/1-2-3-4 du 10 novembre 2023, *Doc. parl.,* Chambre, 2023-2024, n° 55-3697/1, pp. 360-361, observation générale 1.3.2 sur le chapitre 4 de cet avant-projet.

[27] Article 4, paragraphe 1, du règlement (UE) n° 2023/2831.

[28] Article 6, paragraphes 1 à 6, du règlement (UE) 2023/2831.

[29] Voir dans ce même sens : 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, 2024-2025, n° 56-207/2, pp. 5-6, observation 3, 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, 2024-2025, n° 56-374/2, pp. 5-6, observation 3.

[30] Voir l'avis C.E. 74.803/1-2-3-4 du 10 novembre 2023, *Doc. parl*., Chambre, 2023-2024, n° 3697/1, pp. 358 et 361, observations 1.1 et 1.4 sur le titre 11, chapitre 4 ; l'avis C.E. 77.278/3 du 18 février 2025, *Doc. parl*., Chambre, 2024-2025, n° 56-207/2, pp. 5-6, observation 3 ; l'avis C.E. 77.279/3 du 18 février 2025, *Doc. parl*., Chambre, 2024-2025, n° 56-374/2, pp. 5-6, observation 3 ; 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, §§ 1er 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', observations 4.1 à 4.4, et l'avis C.E. 77.644/3 du 13 mai 2025 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', observation 4.1.

[31] Et auquel s'est entre-temps substitué le règlement (UE) 2023/2831.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

comporte un règlement de minimis spécifique au secteur agricole, ainsi que des éventuelles modifications ultérieures de ces règlements.

Le système des flexi-jobs se caractérise par un régime favorable sur le plan fiscal et du point de vue des cotisations de sécurité sociale. Une cotisation spéciale de sécurité sociale de 28 % est due sur le flexi-salaire et le flexi-pécule de vacances [32]. Si elles sont effectivement soumises à cette cotisation spéciale, les rémunérations payées ou octroyées en exécution du contrat de travail flexi-job à des personnes non pensionnées sont exonérées de l'impôt des personnes physiques jusqu'à 12.000 euros par période imposable. Le régime en projet vise à porter le plafond de cette exonération fiscale à 18.000 euros (indexés) à partir de l'année de revenus 2025 et à soumettre également ce montant à une indexation pour les périodes imposables suivantes.

L'assouplissement du régime des flexi-jobs, soumis actuellement pour avis, doit dès lors être considéré comme une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE. Par conséquent, le régime en projet doit en principe être préalablement notifié à la Commission européenne, du moins dans la mesure où aucun régime d'exemption n'est applicable.

Le Conseil d'État n'aperçoit d'ailleurs pas comment les conditions prévues dans le règlement (UE) 2023/2831 sont (peuvent) effectivement (être) respectées dans le cadre de l'application du régime en projet des flexi-jobs. À cet égard, il convient dès lors de formuler une réserve.

Il incombe aux auteurs de l'avant-projet de réexaminer les modifications en projet de manière approfondie (également en ce qui concerne les aides transparentes et le monitoring). En tout état de cause, il faudra vérifier si la rédaction de l'article 38 de la loi du 16 novembre 2015 ne doit pas être adaptée.

Si l'augmentation en projet de la limitation de l'exonération fiscale ne peut pas s'inscrire pleinement dans les conditions du règlement (UE) 2023/2831 ou du règlement (UE) n° 1408/2013, les dispositions concernées de l'avant-projet devront encore être notifiées en application de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE [33].

Par ailleurs, il convient de souligner qu'une aide d'État non notifiée est tout à fait illégale (même si elle pourrait être déclarée compatible si elle était correctement notifiée) [34], et cette illégalité doit être soulevée, au besoin d'office, par chaque juge [35], sans que les bénéficiaires

---

[32] Conformément à l'article 38, § 3*sexdecies*, de la loi du 29 juin 1981 'établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés'.

[33] Voir une observation similaire dans l'avis C.E. 77.278/3 du 18 février 2025, *Doc. parl.,* Chambre, 2024-2025, n° 56-207/2, pp. 5-6, observation 3, et dans l'avis C.E. 77.279/3 van 18 février 2025, *Doc. parl.,* Chambre, 2024-2025, n° 56-374/2, pp. 5-6, observation 3.

[34] C.J.U.E., 8 décembre 2011, C-275/10, *Residex Capital IV*, ECLI:EU:C:2011:814, point 28, avec référence à des arrêts du 21 novembre 1991, C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, ECLI:EU:C:1991:440, point 17 ; C.J.U.E., 27 octobre 2005, C-266/04-C-270/04, C-276/04 et C-321/04-C-325/04, *Distribution Casino France e.a.,* ECLI:EU:C:2005:657, point 30 ; C.J.U.E., 5 mars 2015, C-667/13, *Estado Português*, ECLI:EU:C:2015:151, points 59 et 60.

[35] C.J.U.E., 18 juillet 2007, C-119/05, *Lucchini*, ECLI:EU:C:2007:434, point 61 ; C.J.U.E., 26 octobre 2016, C-590/14 P, *Dimosia Epicheirisi Ilektrismou AE*, ECLI:EU:C:2016:797, points 98-101.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

de l'aide puissent se prévaloir de la confiance suscitée pour empêcher son remboursement (avec intérêts) [36]. Le juge national – en Belgique également la Cour constitutionnelle [37] – est compétent pour établir si une mesure doit être qualifiée d'aide d'État nouvelle et si, dans l'affirmative, celle-ci devait être notifiée à la Commission avant d'être mise à exécution [38]. Au demeurant, même si la Commission européenne devait encore conclure ultérieurement que le régime d'aides d'État est compatible avec le marché intérieur, les bénéficiaires de l'aide d'État seraient obligés de payer des intérêts sur l'aide qu'ils ont reçue avant cette décision de la Commission [39].

4. L'avant-projet vise à assouplir le régime des flexi-jobs pour les travailleurs non pensionnés en portant la limitation de l'exonération fiscale à une rémunération de 18.000 euros (indexés) par période imposable, avec indexation annuelle. La question se pose de savoir si le régime proposé peut être réputé conforme au principe constitutionnel d'égalité.

Tant à la suite de l'instauration du régime des flexi-jobs [40] que lors de ses extensions successives [41], la section de législation du Conseil d'État a formulé des observations quant à leur compatibilité avec le principe d'égalité, dès lors que l'emploi via flexi-jobs est assorti d'un régime spécial sur le plan du droit du travail, de la sécurité sociale et de la fiscalité.

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

Pour justifier l'assouplissement proposé du régime des flexi-jobs, l'exposé des motifs relève ce qui suit :

> « Les flexi-jobs permettent à de nombreuses personnes de gagner quelque chose à côté, facilement et de manière flexible, quand elles le souhaitent et le peuvent. En 2024,

---

[36] C.J.U.E., 20 mars 1997, C-24/95, *Alcan*, ECLI:EU:C:1997:163 ; C.J.U.E., 29 avril 2004, C-278/00, *République hellénique*, ECLI:EU:C:2004:239, point 108. Voir également : N. DE VOS, « De rol van het Europese en het Belgische vertrouwensbeginsel bij de terugvordering van Europese subsidies en staatssteun », *RW* 2012-13, pp. 130-131, n^os^ 26 et 30 ; T. CORTHAUT, K. LENAERTS et P. VAN NUFFEL (ed.), *EU Constitutional Law*, OUP, 2021, p. 299, n° 9-028.

[37] C.C., 7 novembre 2013, n° 145/2013, B.2.2 ; C.C., 17 juillet 2014, n° 106/2014, B.27.2 ; C.C., 17 septembre 2015, n° 114/2015, B.30.2.

[38] C.C., 6 avril 2011, n° 50/2011, B.12.3.1 à B.12.3.4 ; C.C., 17 juillet 2014, n° 106/2014, B.27.2 ; C.C., 5 février 2015, n° 15/2015, B.6.3 et B.6.4 ; C.C., 17 septembre 2015, n° 114/2015, B.30.2.

[39] C.J.U.E., 15 décembre 2022, C-470/20, *AS Veejam*, ECLI:EU:C:2022:981, points 54-62.

[40] Avis C.E. 57.517/1 du 12 juin 2015 sur un avant-projet devenu notamment la loi du 16 novembre 2015, *Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, n° 54-1297/1, pp. 52-54, observations 13.2 et 13.3.

[41] Avis C.E. 62.219/1-3-4 du 11 octobre 2017, *Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 54-2746/1, pp. 168-170, observations générales 2 et 3 à propos du titre 2, chapitre 3, et l'avis C.E. 72.474/1-2-3-4 du 10 novembre 2022, *Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/1, pp. 311 et 312, observation générale sur le titre 8, chapitre 3.
Voir aussi pour une analyse similaire : l'avis C.E. 77.278/3 du 18 février 2025, *Doc. parl.*, Chambre, 2024-2025, n° 56-207/2, pp. 6-10, observation 4, et l'avis C.E. 77.279/3 du 18 février 2025, *Doc. parl.*, Chambre, 2024-2025, n° 56-374/2, pp. 6-8, observation 4.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

177.952 personnes non pensionnées avaient un flexi-job. Ces 177.952 flexi-travailleurs ont généré un revenu supplémentaire représentant 454 millions de pouvoir d'achat supplémentaire.

Dans le cadre de son intention d'apporter une réponse au besoin de plus de flexibilité sur un marché du travail en mutation, le gouvernement propose de porter à partir de l'année de revenus 2025 cette exonération d'impôt pour les non-pensionnés à 18.000 euros et d'indexer ce montant annuellement ».

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

« Vooreerst wordt opgemerkt dat tot en met inkomstenjaar 2023 de inkomsten uit een flexi-job ook voor niet gepensioneerden zonder beperking waren vrijgesteld. Vanaf inkomstenjaar 2024 werd voor niet-gepensioneerden een plafond van 12.000 euro ingevoerd. Dit plafond wordt nu verhoogd tot 18.000 euro.

De verhoging van het plafond kadert binnen de doelstelling van de regering om meer in te zetten op flexibel werken door onder meer een verdere uitbreiding van de sectoren die werknemers kunnen tewerkstellen binnen de flexi-jobregelingen, waarbij in die nieuwe sectoren hogere lonen kunnen van toepassing zijn. »

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

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

Lorsque le législateur introduit une nouvelle forme de contrat de travail, il relève de son pouvoir d'appréciation de déterminer les catégories de travailleurs et d'employeurs qui relèvent de ce régime, et les modalités qui encadrent ce régime. La Cour ne peut sanctionner un tel choix politique, et les différences de traitement qui en résultent, que s'ils sont dépourvus de justification raisonnable ou s'ils portent une atteinte disproportionnée aux droits des travailleurs et des employeurs concernés ». [42]

La Cour constitutionnelle a estimé que le régime était raisonnablement justifié dans le contexte de l'époque.

Dans son arrêt n° 8/2025 du 30 janvier 2025, la Cour constitutionnelle s'est prononcée sur les plafonds instaurés par la loi-programme du 22 décembre 2023, dont la limitation de l'exonération fiscale à une rémunération de 12.000 euros par période imposable pour les travailleurs non pensionnés exerçant un flexi-job. Dans cet arrêt récent, la Cour constitutionnelle a rappelé le considérant précité de l'arrêt 107/2017 [43] et a estimé que les plafonds instaurés étaient raisonnablement justifiés, sans effets disproportionnés pour les travailleurs et les employeurs concernés [44].

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

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

[44] La Cour constitutionnelle estime qu'il est raisonnablement justifié que « seules les personnes non pensionnées soient soumises à un plafonnement de l'exonération d'impôt relative aux rémunérations perçues en exécution d'un contrat de

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Par l'avant-projet à l'examen, les auteurs visent à assouplir, pour tous les secteurs qui peuvent recourir au régime des flexi-jobs, le plafond pour l'exonération fiscale sur lequel la Cour constitutionnelle s'est prononcée, ce qui a pour effet d'accroître à nouveau, sur le plan du droit fiscal et de la sécurité sociale, la différence de traitement entre les travailleurs non pensionnés exerçant un flexi-job et les travailleurs réguliers dans ces mêmes secteurs.

Si la Cour constitutionnelle a considéré que le régime initial des flexi-jobs et les modifications précédentes de celui-ci étaient raisonnablement justifiés au regard du principe d'égalité en matière fiscale, ceci n'offre toutefois aucune garantie en ce qui concerne l'assouplissement ultérieur du régime des flexi-jobs, actuellement en projet. Le régime en projet devra dès lors faire l'objet d'une justification adéquate. Par conséquent, il est conseillé d'étayer la motivation de l'abaissement du plafond d'exonération fiscale pour les travailleurs non pensionnés exerçant un flexi-job, à la lumière de ce qui précède.

OBSERVATIONS PARTICULIÈRES

Article 20

1. Selon l'article 20 de l'avant-projet, le régime envisagé est applicable à partir de l'année de revenus 2025.

Il a été demandé au délégué pourquoi il n'est pas fait référence à un exercice d'imposition donné, comme c'était le cas par le passé pour l'entrée en vigueur et le champ d'application, et pourquoi l'exposé des motifs mentionne que le régime actuel de l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 29°, du CIR 92 est applicable à partir de « l'exercice d'imposition 2025 ». Le délégué a répondu à cette question comme suit :

> « Het is de bedoeling dat de verhoogde grens van toepassing is vanaf inkomstenjaar 2025, dus eventueel ook in geval van een aanslagjaar speciaal 2025 ».

Aux termes de l'article 359, alinéa 1er, du CIR 92, l'exercice d'imposition commence « le 1er janvier et finit le 31 décembre suivant ». Selon l'article 360, alinéa 1er, du CIR 92, l'impôt dû pour un exercice d'imposition est établi « sur les revenus que le contribuable a recueillis pendant la période imposable ». L'article 360, alinéa 2, du CIR 92 charge le Roi de déterminer la période imposable et les revenus qui s'y rapportent. Les articles 199 à 206 de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92) pourvoient à l'exécution de cette disposition. En vertu de l'article 200, a), de l'AR/CIR 92, la période imposable coïncide en général avec l'année précédant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition.

L'exercice d'imposition spécial, dont fait état le délégué, concerne les contribuables qui ne réunissent qu'après le 1er janvier ou qui cessent de réunir avant le 31 décembre les conditions d'assujettissement à l'impôt. L'article 203, § 1er, alinéa 1er, de l'AR/CIR 92, énonce que pour ces contribuables, « la période imposable est celle qui correspond à la partie de l'année au cours de

travail flexi-job. En effet, les personnes pensionnées ne sont pas obligées d'avoir une occupation auprès d'un autre employeur pour pouvoir exercer un flexi-job [...] ».

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

laquelle ces conditions ont été réunies ». L'article 203, § 1er, alinéa 2, de l'AR/CIR 92 dispose que par dérogation à l'article 200 précité, « le millésime de l'année au cours de laquelle les conditions d'assujettissement à l'impôt ont cessé d'être réunies », pour une cause autre que le décès du contribuable, « désigne l'exercice d'imposition » [45].

Dans la mesure où les auteurs visent à rendre le nouveau régime également applicable aux rémunérations payées ou attribuées à des contribuables qui ont cessé de réunir les conditions d'assujettissement à l'impôt dans le courant de 2025, il est recommandé de prévoir à l'article 20 de l'avant-projet que le régime est applicable « à partir de la période imposable correspondant à l'année civile 2025 ou à une partie de celle-ci ».

2. Bien que le régime en projet semble à première vue avantageux pour les contribuables qui exercent des activités dans le cadre d'un flexi-job en 2025, tel n'est pas le cas pour tous.

Pour les travailleurs non pensionnés exerçant un flexi-job pour lesquels les conditions d'assujettissement à l'impôt ont cessé d'être réunies au cours de l'année de revenus 2025 et avant l'entrée en vigueur de la loi à adopter et qui ont adapté leur comportement au plafond d'exonération fiscale de 12.000 euros, il ne sera en effet plus possible de compléter effectivement leurs revenus de 2025 pour atteindre le plafond d'exonération que l'avant-projet assouplirait à 18.000 euros (indexés) pour l'année de revenus 2025. Pour ces contribuables, il s'agit d'un avantage manqué par rapport aux contribuables se trouvant dans les mêmes circonstances mais dont les revenus de 2025 dépassent toutefois le plafond actuel d'exonération fiscale de 12.000 euros, dans la mesure où leurs revenus seraient encore exonérés de l'impôt des personnes physiques jusqu'à un montant de 18.000 euros (indexés) [46].

Il faut y remédier en ajoutant à l'article 20 de l'avant-projet une disposition précisant que le régime est applicable « à partir de la période imposable correspondant à l'année civile 2025 ou à une partie de celle-ci, à condition que la période imposable se termine à la date d'entrée en vigueur de la présente loi ».

3. En outre, 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-jobs [47].

L'effet dans le temps du relèvement en projet de la limitation de l'exonération fiscale à une rémunération de 18.000 euros (indexés) doit donc être prévisible en particulier pour toute personne impliquée dans la retenue du précompte mobilier, afin que les dispositions nécessaires puissent être prises à temps. En effet, les employeurs peuvent subir un préjudice

[45] L'article 204, 3°, b), de l'AR/CIR 92 prévoit que les revenus de la période imposable visée à l'article 203 sont les revenus professionnels, consistant en rémunérations payées ou attribuées au contribuable pendant cette période.

[46] Voir une observation similaire dans l'avis C.E. 77.278/3 du 18 févier 2025, *Doc. parl.*, Chambre, 2024-2025, n° 56-207/2, pp. 10-11, observation 6.

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

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

lorsqu'il s'avère notamment qu'ils ont retenu indûment un précompte professionnel sur les flexi-salaires dépassant 12.000 euros et allant jusqu'à 18.000 euros (indexés), déjà versés en 2025 [48].

Invité à fournir des précisions à cet égard, le délégué a répondu ce qui suit :

« Het aantal belastingplichtigen dat nu of binnenkort het bestaande plafond overschrijdt, is wellicht zeer beperkt, rekening houdende met het feit dat de maatregel belastingplichtigen beoogt die niet gepensioneerd zijn en dus reeds 4/5 moeten tewerkgesteld zijn. Bij een uurloon van 16 euro (inclusief flexi-vakantiegeld), moet een flexi-werknemer 750 uren gepresteerd hebben vooraleer hij/zij de grens van 12.000 euro bereikt. Bij een uurloon van 25 euro (inclusief flexi-vakantiegeld), is dat nog 480 uren. Over een tijdspanne van een half jaar, komt een flexi-werknemer slechts aan het bestaande plafond van 12.000 euro wanneer hij /zij meer dan 28 uren per week werkt bij een uurloon van 16 euro of meer dan 18 uren per week bij een uurloon van 25 euro.

Wanneer er toch bedrijfsvoorheffing zou zijn ingehouden op de bezoldigingen van de flexi-werknemer omdat hij het bestaande plafond van 12.000 euro bij één werkgever heeft overschreden, dan zal die bedrijfsvoorheffing worden aangerekend en desgevallend teruggestort n.a.v. het vestigen van de aanslag voor het inkomstenjaar 2025. Daarnaast bestudeert de administratie ook de mogelijkheid dat de werkgever een correctie doorvoert in zijn aangifte in de bedrijfsvoorheffing (minder door te storten bedrijfsvoorheffing) en de teveel ingehouden bedrijfsvoorheffing doorstort aan de flexi-werknemer ».

En tout état de cause, il est recommandé que les auteurs de l'avant-projet examinent plus avant les conséquences de l'application temporelle envisagée pour le précompte professionnel déjà retenu et élaborent un régime transitoire à ce sujet [49].

SECTION 4 – FISCALITÉ AUTOMOBILE

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

1. La loi du 25 novembre 2021 'organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité' incite à un verdissement accéléré du parc automobile des véhicules d'entreprise. Toutes les nouvelles voitures d'entreprise devront rouler sans émission carbone à compter de 2026 afin de pouvoir encore bénéficier d'un traitement (para)fiscal avantageux. La loi n'interdit pas les voitures de société roulant (en partie) aux carburants fossiles, mais l'avantage fiscal et social qui y est lié disparaît complètement. La mesure d'électrification prévue dans cette loi met en œuvre un verdissement accéléré du parc automobile des véhicules d'entreprise belges.

Étant donné qu'il a été constaté que cette électrification n'est pas encore possible partout ni pour tous les travailleurs disposant d'un véhicule d'entreprise, le titre 2, chapitre 1er, de l'avant-projet soumis pour avis adapte le régime de fiscalité automobile, en particulier pour les

[48] Voir une observation similaire dans l'avis C.E. 77.278/3 du 18 février 2025, *Doc. parl.*, Chambre 2024-2025, n° 56-207/2, p. 11, observation 6, et dans l'avis C.E. 77.279/3 du 18 février 2025, *Doc. parl.,* Chambre, 2024-2025, n° 56-374/2, pp. 9-10, observation 6.

[49] Comparez avec l'avis C.E. 77.278/3 du 18 février 2025, *Doc. parl.*, Chambre, 2024-2025, n° 56-207/2, pp. 10-11, observation 6, l'avis C.E. 77.279/3 du 18 février 2025, *Doc. parl.*, Chambre, 2024-2025, n° 56-374/2, pp. 9-10, observation 6 et l'avis C.E. 77.644/3 du 13 mai 2025, observation 5.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

véhicules hybrides (articles 21 à 26 de l'avant-projet). Le plafond à partir duquel un véhicule est considéré comme « faux-hybride » est également relevé afin de tenir compte des nouvelles normes EURO pour l'homologation des véhicules neufs.

Aux termes de l'article 26 de l'avant-projet, ces régimes en projet entrent en vigueur de manière échelonnée le 1er janvier 2025 (articles 21 et 22, 1°), le 1er janvier 2026 (article 22, 2°), le 1er janvier 2028 (article 22, 3°), le 1er janvier 2029 (article 22, 4°) et le 1er janvier 2030 (article 22, 5°).

2.1. La section 4 du titre 2, chapitre 1er, de l'avant-projet concerne des mesures fiscales poursuivant des objectifs environnementaux. Le règlement (UE) 2018/1999 du Parlement européen et du Conseil du 11 décembre 2018 'sur la gouvernance de l'union de l'énergie et de l'action pour le climat, modifiant les règlements (CE) n° 663/2009 et (CE) n° 715/2009 du Parlement européen et du Conseil, les directives 94/22/CE, 98/70/CE, 2009/31/CE, 2009/73/CE, 2010/31/UE, 2012/27/UE et 2013/30/UE du Parlement européen et du Conseil, les directives 2009/119/CE et (UE) 2015/652 du Conseil et abrogeant le règlement (UE) n° 525/2013 du Parlement européen et du Conseil' (ci-après : le règlement gouvernance) est dès lors d'application.

Afin d'aider l'Union européenne à atteindre ses objectifs climatiques et énergétiques pour 2030, le règlement gouvernance établit des règles en matière de planification, de communication et de suivi.

L'un des instruments à cet égard consiste en des plans nationaux intégrés en matière d'énergie et de climat (article 3 du règlement gouvernance), auxquels fait également référence le Conseil d'État dans son avis 69.442/3 du 8 juillet 2021 sur un avant-projet devenu la loi du 25 novembre 2021 [50]. Depuis 2019, la Belgique dispose d'un Plan national énergie et climat (ci-après : PNEC). Le 30 novembre 2023, la Belgique a transmis à la Commission européenne un projet de mise à jour du PNEC (conformément à l'article 14 du règlement gouvernance). La Commission européenne a adopté le 23 février 2024 ses recommandations pour l'élaboration d'un PNEC intégré définitif et mis à jour, et a fixé la date limite du 30 juin 2024 pour l'introduction de ce plan définitif [51]. Jusqu'à présent, la Belgique n'a pas soumis de PNEC définitif et mis à jour.

Dans le projet de mise à jour du PNEC du 30 novembre 2023 soumis à la Commission européenne figure ce qui suit :

> « Rendre le parc automobile de l'entreprise plus écologique
>
> Cette réforme prévoit la suppression progressive du régime fiscal et social actuel des voitures de société pour les voitures conventionnelles et sa limitation aux voitures à émissions nulles à partir de 2026 [52].

[50] Avis C.E. 69.442/3 du 8 juillet 2021 sur un avant-projet devenu la loi du 25 novembre 2021, *Doc. parl.,* Chambre, 2020-2021, n° 55-2170/1, pp. 58-60, observation 7.

[51] Recommandation (UE) 2024/1042 de la Commission du 23 février 2024 relative au projet de mise à jour du plan national intégré en matière d'énergie et de climat de la Belgique pour la période 2021-2030.

[52] *Note de bas de page 197 de la mise à jour du PNEC :* Dans ce contexte, il est utile de mentionner que la Belgique a signé la « Déclaration sur l'accélération de la transition vers des voitures et camionnettes à 100 % d'émissions nulles » lors de la COP.26 à Glasgow (2021). Cette déclaration exprime l'ambition de la Belgique de passer à des véhicules sans émissions.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

La réforme prévoit :

▪ La suppression de la déductibilité fiscale des frais professionnels liés à l'utilisation de voitures de société émettant du carbone, achetées à partir de 2026.

▪ Une réduction progressive du taux de déduction des frais professionnels liés à l'utilisation de voitures de société non polluantes achetées entre le 1er juillet 2023 et le 31 décembre 2025, jusqu'à 0 % en 2028.

▪ Une réduction progressive du taux de déduction des frais professionnels pour les voitures de société non polluantes jusqu'à un maximum de 67,5 % d'ici 2031.

▪ Une déduction fiscale limitée des coûts de l'essence et du diesel pour les hybrides achetés entre 2023 et 2025, jusqu'à 50 % en janvier 2023.

▪ Pour les véhicules utilitaires à émissions non nulles achetés à partir du 1er juillet 2023, une augmentation de la contribution de solidarité CO_2 d'un facteur de 2,25 à partir du 1er juillet 2023, suivie d'une augmentation progressive en 2025 et 2026 jusqu'à un facteur de 5,50 en 2027.

▪ Pour les voitures de société sans émissions achetées à partir du 1er juillet 2023, une augmentation de la contribution minimale de solidarité à partir de l'année 2025, de sorte qu'à terme, le même montant de contributions sociales ne sera dû que pour la voiture de société moyenne du plan au moment de l'adoption ».

Ces informations correspondent à ce qui figure dans le régime de fiscalité automobile contenu dans la loi du 25 novembre 2021. Toutefois, le régime soumis pour avis s'en écarte. Il faudra faire mention de ce régime dérogatoire, soit dans le PNEC définitif et mis à jour, qui n'a pour l'instant pas encore été soumis, soit dans le rapport d'avancement national intégré en matière d'énergie et de climat au moyen duquel chaque État membre fait état à la Commission du stade de mise en œuvre de son plan national intégré en matière d'énergie et de climat, conformément à l'article 17, paragraphe 1, du règlement gouvernance.

Interrogé quant au suivi du règlement gouvernance, le délégué a répondu comme suit :

« Naar verluidt was het neergelegde document niet goedgekeurd en dient er alsnog een nieuw NEKP neergelegd te worden. Een nationaal voortgangsrapport is er naar verluidt op dit moment ook niet.

[…]

De meeste maatregelen zoals hierboven geciteerd, worden integraal behouden. Alleen heeft de regering het wenselijk geacht om de toepassing ervan op de plug-in hybrides uit te stellen en enigszins te vertragen om zo een meer geleidelijke transitie mogelijk te maken.

Daar staat anderzijds tegenover dat de zgn. grandfather regeling voor voertuigen van voor 1 januari 2018, wordt afgebouwd terwijl dit dan weer niet was meegenomen als één van de vergroeningsmaatregelen ».

Il ressort de la réponse du délégué que le régime en projet pour les véhicules hybrides rechargeables constitue, au regard des objectifs environnementaux, un régime moins ambitieux, tandis que le régime en projet pour les véhicules mis en circulation avant le 1er janvier 2018 constitue un nouveau régime plus ambitieux. Bien que le règlement gouvernance

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

n'empêche pas d'adapter ou de modifier les politiques nationales [53], il est néanmoins recommandé de compléter l'exposé des motifs par des éléments permettant d'évaluer ces deux mesures à la lumière des objectifs environnementaux qui s'appliquent à la Belgique en vertu du règlement gouvernance et d'autres réglementations environnementales européennes et internationales.

2.2. Le Conseil d'État rappelle par ailleurs ce qui figure dans son avis 69.442/3 [54]. L'exposé des motifs du régime actuellement soumis pour avis ne comporte pas non plus d'analyse chiffrée indiquant à quel point les mesures progressives en projet contribueront à la réalisation des objectifs européens et nationaux de réduction des émissions de CO_2. Le Conseil d'État ne dispose pas des connaissances nécessaires pour évaluer dans quelle mesure tel est le cas.

Il appartient aux auteurs de l'avant-projet de chiffrer avec suffisamment de précision l'impact des mesures sur les émissions globales de CO_2 et d'indiquer à quel point les mesures peuvent s'inscrire dans les obligations découlant pour la Belgique des objectifs climatiques européens et des objectifs de l'Accord de Paris.

3. À la question de savoir comment le régime en projet, qui modifie la déductibilité des frais professionnels pour les voitures de société, peut se justifier à la lumière des principes de sécurité juridique et de confiance, le délégué a répondu :

> « Het principe van rechtszekerheid en vertrouwen, beletten niet dat de wetgever zijn belastingstelsel in de loop van de tijd wijzigt als er andere legitieme doelstellingen worden nagestreefd, in dit geval milieudoelstellingen
>
> Nu, de enige voertuigen waarvan de aftrekbaarheid enigszins zou kunnen worden verminderd, zijn de voertuigen bedoeld in artikel 550, lid 3, WIB 92 (art. 24). Dit geldt alleen voor voertuigen die vóór 1 januari 2018 zijn gekocht, geleased of gehuurd: dit zijn per definitie voertuigen van meer dan 8 jaar oud, die logischerwijs vervuilender zijn dan recentere voertuigen. Wat wordt gewijzigd, is het minimumaftrekpercentage: een oud voertuig dat volgens de formule in lid 1 een aftrek zou hebben die hoger is dan de drempel in lid 3, behoudt deze. Dit geldt dus alleen voor de meest vervuilende oude voertuigen, waarvoor nog steeds zakelijke uitgaven kunnen worden afgetrokken (deze laatste worden beperkt na meer dan 8 jaar - geen afschrijving meer, enzovoort).
>
> Tot slot zal deze maatregel niet met terugwerkende kracht worden toegepast. De drempel van 75 procent is al van toepassing (art. 66, § 1, lid 2, WIB 92). De geleidelijke wijziging van het drempelpercentage zal pas in 2026 plaatsvinden. Belastingplichtigen hebben de mogelijkheid om desgewenst hun mobiliteitskeuzes aan te passen aan de aangekondigde maatregelen ».

Il est recommandé d'insérer la réponse donnée par le délégué dans l'exposé des motifs.

[53] L'article 14, paragraphe 7, du règlement gouvernance prévoit ce qui suit : « Le présent article est sans préjudice du droit des États membres d'apporter, à tout moment, des modifications et des adaptations aux politiques nationales indiquées ou visées dans leur plan national intégré en matière d'énergie et de climat, pour autant que ces modifications et adaptations figurent dans le rapport d'avancement national intégré en matière d'énergie et de climat ».

[54] Avis C.E. 69.442/3 du 8 juillet 2021, *Doc. parl.*, Chambre, 2020-2021, n° 55-2170/1, pp. 58-60, observation 7.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

4. Au vu du constat selon lequel une électrification complète du parc automobile n'est actuellement pas encore possible en Belgique, le régime en projet prolonge les avantages fiscaux pour les véhicules d'entreprises hybrides les plus écologiques (tels que les véhicules hybrides rechargeables) pour les travailleurs qui n'ont pas encore eu la possibilité de passer à un véhicule électrique.

Le régime en projet aura sans aucun doute une incidence sur les comportements d'achat, de *leasing* ou de location de véhicules d'entreprise par les employeurs pour leurs travailleurs, et donc aussi sur les constructeurs automobiles qui se sont préparés aux changements prévus par la loi du 25 novembre 2021 à partir de 2026 et qui concentrent leurs efforts sur des véhicules purement électriques. À cet égard, la question se pose de savoir si la prolongation des avantages fiscaux pour les véhicules hybrides rechargeables ne risque pas de perturber le marché.

Il convient de justifier le texte de l'exposé des motifs concernant cet effet du régime en projet non seulement à la lumière des objectifs environnementaux européens et internationaux qui valent pour la Belgique, mais aussi à la lumière des principes de sécurité juridique et de confiance.

OBSERVATIONS PARTICULIÈRES

Article 22

L'article 22, 2°, de l'avant-projet insère dans l'article 66 du CIR 92 un paragraphe 1er/1 qui s'applique par dérogation au paragraphe 1er de cet article. Selon l'article 26, 2°, de l'avant-projet, l'article 22, 2°, à adopter, entre en vigueur le 1er janvier 2026.

Toutefois, tant que l'article 22, 2°, de l'avant-projet ne sera pas entré en vigueur, d'autres dispositions entrées en vigueur plus tôt feront référence à un paragraphe 1er/1 qui ne sera pas encore entré en vigueur. Tel est le cas des articles 23 et 24 de l'avant-projet qui, en l'absence de disposition expresse, entrent en vigueur le dixième jour suivant leur publication au Moniteur belge.

Les dispositions précitées doivent être harmonisées sur ce point.

Article 24

L'article 24 de l'avant-projet modifie l'article 10 de la loi du 25 novembre 2021, lequel insère l'article 550 du CIR 92 avec effet au 1er janvier 2026. Le dernier alinéa en projet dispose que cet article n'est pas applicable aux « véhicules hybrides ». Le délégué a confirmé que sont ici visés les « plug-in hybrides rechargeables ».

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Cette précision apportée par le délégué doit figurer dans le texte en projet même de loi à adopter [55].

Article 26

Contrairement à ce que prévoit l'article 12 de la loi du 25 novembre 2021, l'entrée en vigueur telle qu'elle est réglée par l'article 26 de l'avant-projet n'est pas rattachée à un exercice d'imposition pour l'application du régime en projet. À la question de savoir si ceci n'est pas source d'insécurité juridique, le délégué a répondu ce qui suit :

> « Met het oog op een correcte toepassing, kan het inderdaad de voorkeur verdienen om artikel 26 aan te passen door, waar nodig, te voorzien in een verband met het betrokken belastingjaar. […] »

On peut se rallier à cette proposition du délégué.

SECTION 5 – DÉDUCTION POUR INVESTISSEMENT

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

1. Les dispositions de la section 5 du titre 2, chapitre 1er, de l'avant-projet soumis pour avis ont pour objet de rendre le régime de la déduction pour investissement instauré par la loi du 12 mai 2024 'portant des dispositions fiscales diverses' plus intéressant afin d'encourager les investissements (articles 27 à 30 de l'avant-projet).

C'est à cette fin que l'interdiction de cumul avec les aides régionales est abrogée (article 27 de l'avant-projet). La limitation de la déduction pour le report de la déduction pour investissement est elle aussi supprimée (article 28). L'article 201 du CIR 92 précise que la majoration de 10 points pour les immobilisations numériques vaut uniquement pour les petites sociétés (article 29, 3° et 4°). L'article 29, 7°, de l'avant-projet supprime l'article 201, § 2, du CIR 92, de sorte que les taux de 30 % pour les grandes sociétés et de 40 % pour les petites sociétés sont harmonisés et fixés à 40 %.

Les articles 27 à 29, 1° à 6°, de la loi à adopter sont applicables aux immobilisations acquises ou constituées à partir du 1er janvier 2025. L'article 29, 7°, de celle-ci entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2027 (article 30).

2. Le régime en projet dans la section 5 du titre 2, chapitre 1er, contient des modifications au régime relatif à la déduction pour investissement tel qu'il est prévu aux articles 68 à 77 du CIR 92. Le régime en projet supprime, entre autres, l'interdiction de cumul de la déduction pour investissement majorée thématique de 40 % avec des mesures d'aide régionales, telle qu'elle

[55] À l'article 22, 2°, de l'avant-projet, le paragraphe 1er/1, en projet, de l'article 66 du CIR 92 emploie le terme « véhicule hybride rechargeable ».

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

est inscrite à l'article 69, alinéa 1er, 2°, du CIR 92 (abrogation de l'article 69/1, § 1er, alinéa 3, du CIR 92 par l'article 27 de l'avant-projet).

Contrairement à ce qui était le cas par le passé, comme dans l'ancien article 69, § 1er, dernier alinéa, quatrième tiret, du CIR 92 [56], le régime en projet ne dispose pas qu'un cumul est uniquement possible dans la mesure où « le régime d'aide régionale garantit que le cumul des aides fédérales et régionales n'a pas pour effet que l'intensité maximale de l'aide visée à l'article 36 du Règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du Traité, et le seuil visé à l'article 4, alinéa 1er, s), du même Règlement, soient dépassés ».

Par conséquent, il ne peut être exclu que le régime en projet, du moins en partie, doive être considéré comme un régime d'aides d'État au sens des articles 107 et 108 du TFUE, qui doit être notifié à la Commission européenne, sous réserve de l'application de l'une des clauses d'exemption [57]. Il ne ressort en tout cas pas de la demande d'avis que l'avant-projet ait été notifié à la Commission européenne.

Interrogé sur ce point, le délégué a confirmé que l'avant-projet n'avait pas été notifié et il a donné les précisions suivantes :

> « De hervorming van de investeringsaftrek, samen met de voorgestelde hervormingen hier, valt onder de uitzonderingen voorzien in de Algemene Groepsvrijstellingsverordening (Verordening (EU) nr. 651/2014 van de Commissie van 17 juni 2014) gelet op de stimulans van groene en energiebesparende technologieën.
>
> De Europese Commissie evenwel vraagt wel dat op projectniveau (d.w.z. op het moment van de specifieke investering) de grensbedragen van de Algemene Groepsvrijstellingsverordening nauwlettend in de gaten gehouden worden en dat, bij een overschrijding van die bedragen, een investeringsproject ter goedkeuring wordt aangemeld bij de Europese Commissie. Dit zal dan worden gedaan in het kader van de attestering in de zin van artikel 69/3 WIB 92 en het Samenwerkingsakkoord tussen de Federale Overheid, het Vlaamse Gewest, het Waals Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest dat momenteel wordt onderhandeld ».

L'article 3 du règlement général d'exemption par catégorie [58] dispose que les régimes d'aides, les aides individuelles octroyées au titre de régimes d'aides et les aides *ad hoc* sont compatibles avec le marché intérieur au sens de l'article 107, paragraphes 2 ou 3, du TFUE et sont exemptés de l'obligation de notification prévue à l'article 108, paragraphe 3, du TFUE, pour autant que ces régimes et ces aides remplissent toutes les conditions prévues au chapitre I du règlement, ainsi que les conditions spécifiques prévues à son chapitre III pour la catégorie d'aides concernée.

[56] Est visée la version précédant celle remplacée par l'article 4 de la loi du 12 mai.

[57] Voir également l'avis C.E.74.859/3 du 29 janvier 2024 sur un avant-projet devenu notamment la loi du 12 mai 2024, *Doc. parl.,* Chambre, 2023-2024, nos 55-3865/1-55-3866/1, pp. 201-202, observation 2.

[58] Règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 'déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité'.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Dans la mesure où ces conditions sont effectivement remplies, le régime contenu dans l'avant-projet ne doit pas être notifié à la Commission européenne. Toutefois, si l'avant-projet aboutit à une loi, il conviendra de tenir compte de l'obligation de notification prévue à l'article 11, paragraphe 1, a), du règlement général d'exemption par catégorie [59].

Il convient par ailleurs de veiller à ce que, lors de la mise en œuvre de la loi à adopter, notamment le seuil de notification prévu à l'article 4, paragraphe 1, s), du règlement général d'exemption par catégorie ne soit pas dépassé. Il ressort en effet de la réponse du délégué qu'il est possible que ce seuil soit dépassé. Dans ce cas, il ne suffit pas de notifier l'aide au moment où le seuil sera dépassé par un projet d'investissement spécifique. En effet, l'obligation de notification existe dès que naît un droit subjectif à l'indemnité qui doit être considérée comme une aide d'État à notifier [60].

OBSERVATIONS PARTICULIÈRES

Article 29

1. L'article 29, 6°, de l'avant-projet modifie l'article 201, § 1er, alinéa 4, du CIR 92, de sorte que le contribuable qui a opté irrévocablement pour le crédit d'impôt pour recherche et développement visé à l'article 289*quater* du CIR 92 ne peut plus bénéficier de la déduction technologique. La modification en projet permettra toutefois à nouveau le cumul pour l'application de la déduction majorée thématique, dès lors que la référence à l'article 69, alinéa 1er, 2°, du CIR 92 est supprimée.

Il a été demandé au délégué de préciser, au regard du principe d'égalité, pourquoi l'interdiction de cumul avec le crédit d'impôt pour recherche et développement visé à l'article 289*quater* du CIR 92 s'applique uniquement à la déduction technologique et pas à la déduction majorée thématique. Le délégué a répondu en ces termes :

> « De technologieaftrek is een omzetting van de vroegere investeringsaftrek voor octrooien en onderzoek en ontwikkeling (oud artikel 69, §1, 2°, a) en b) WIB 92). Het is op basis van deze bepalingen dat het belastingkrediet Onderzoek en Ontwikkeling van artikel 289*quater* WIB 92 is gebaseerd. De investeringen die onder de technologie-aftrek kunnen vallen, zijn de enige investeringen die ook in aanmerking komen voor het belastingkrediet O&O. Het cumulverbod moet dus enkel, zoals voorheen, gelden voor de investeringen waarvoor de keuze bestaat tussen de investeringsaftrek en het belastingkrediet. Met deze aanpassing wordt de situatie hersteld zoals hij gold voor de wetswijzigingen bij de wet van 12/5/2024.
>
> […]

[59] Voir dans le même sens l'avis C.E. 60.953/3 du 13 mars 2027 sur un avant-projet devenu le décret de la Communauté flamande du 5 mai 2017 'houdende de ondersteuning van bovenlokale sportinfrastructuur en topsportinfrastructuur', *Doc. parl.*, Parl. fl., 2016-2017, n° 1116/1, p. 51, observation 4.

[60] Voir l'avis C.E. 60.318/1 du 23 novembre 2016 sur un projet devenu l'arrêté du Gouvernement flamand (entre-temps abrogé) du 23 décembre 2016 'tot uitvoering van het decreet van 3 juni 2016 betreffende de tegemoetkoming voor schade, aangericht door algemene rampen in het Vlaamse Gewest', observation 4.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Investeringen die onder de technologie-aftrek kunnen vallen, hebben de keuze tussen de investeringsaftrek en het belastingkrediet O&O; voor de investeringen die onder de verhoogde investeringsaftrek vallen, geldt die keuze niet. Het gaat dus over twee verschillende situaties ».

On peut se rallier à cette réponse du délégué. Il est recommandé d'intégrer ces précisions dans l'exposé des motifs.

2. L'article 29, 7°, de l'avant-projet abroge l'article 201, § 2, du CIR 92, de sorte que le pourcentage de la déduction majorée thématique visée à l'article 69, alinéa 1er, 2°, du CIR 92 ne s'élèvera plus à 30 % pour les sociétés qui ne sont pas considérées comme petites sociétés, mais également à 40 % comme pour les petites sociétés. Il en résulte que les petites sociétés sont traitées de la même manière que les moyennes et grandes sociétés.

Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. Ce principe s'oppose, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure critiquée, sont essentiellement différentes. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause ; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé [61].

Invité à préciser cet alignement des pourcentages au regard du principe d'égalité, le délégué a répondu comme suit :

« Aangezien het hier gaat over het aanmoedigen van milieuvriendelijke investeringen, is het irrelevant of de investering gebeurd door een grote dan wel een kleine onderneming.

De thematische aftrek dient immers net om extra ondersteuning te bieden aan maatschappelijk zinvol geachte doelstellingen. Het hoeft geen betoog dat groene investeringen aanmoedigen maatschappelijk uiterst zinvol is, zeker ook bij middelgrote en grote vennootschappen waar de schaalvoordelen dikwijls een significante impact kunnen hebben. In deze wordt er gekozen om de investeringsaftrek voor alle vennootschappen aan eenzelfde percentage toe te staan ».

La justification donnée par le délégué pour l'alignement des pourcentages de la déduction majorée thématique pour les petites, moyennes et grandes sociétés ne suffit pas. En effet, la question se pose de savoir pourquoi, au regard de la cohérence de la réglementation en matière de déduction pour investissement, la taille d'une société n'est pas ou n'est plus pertinente, alors que ce critère est encore toujours d'application pour d'autres pourcentages mentionnés dans cette réglementation. La motivation reproduite dans l'exposé des motifs doit être renforcée sur ce point.

[61] C.C., 13 janvier 2022, n° 1/2022, B.17. Voir également C.C., 16 mai 2024, n° 52/2024, B.4.2.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

3. Dès lors que selon l'article 29, 7°, de l'avant-projet, le paragraphe 2 de l'article 201 du CIR 92 est abrogé, seul le paragraphe 1er de cet article subsiste. Par conséquent, il n'est plus utile de subdiviser l'article 201 du CIR 92 en paragraphes et on omettra également la mention « § 1er ».

Article 30

1. L'article 27 de l'avant-projet, qui règle l'abrogation de l'interdiction du cumul de la déduction pour investissement avec les aides d'État à finalité régionale, s'applique aux immobilisations acquises ou constituées à partir du 1er janvier 2025.

Compte tenu du fait que cette disposition s'applique également aux sociétés dont l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile, elle produira donc ses effets rétroactivement dans certains cas.

La non-rétroactivité des lois est une garantie ayant pour but de prévenir l'insécurité juridique. Cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que le justiciable puisse prévoir, dans une mesure raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte est accompli. La rétroactivité peut uniquement être justifiée lorsqu'elle est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général [62].

À la question de savoir pourquoi la rétroactivité de cette disposition se justifie, le délégué a répondu ce qui suit :

> « Het afschaffen van het cumulverbod is in het voordeel van de belastingplichtigen.
>
> Er werd gekozen om deze cumul te laten gelijklopen met de invoering van het nieuwe systeem, zodat er geen twee parallelle systemen ontstaan waar dan enkele uit de boot zouden vallen ».

Bien que le régime en projet soit effectivement avantageux pour le contribuable, cette motivation ne justifie pas pourquoi la rétroactivité lorsque l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général.

En outre, compte tenu des observations formulées ci-dessus en ce qui concerne la notification de la réglementation en projet à la Commission européenne, la rétroactivité pourrait poser problème au regard du principe de *standstill* conformément à l'article 108, paragraphe 3, du TFUE.

À la lumière de ce qui précède, il s'impose de renoncer à la rétroactivité de cette disposition.

[62] Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, voir notamment : C.C., 21 novembre 2013, n° 158/2013, B.24.2 ; C.C., 19 décembre 2013, n° 172/2013, B.22 ; C.C., 29 janvier 2014, n° 18/2014, B.10 ; C.C., 9 octobre 2014, n° 146/2014, B.10.1 ; C.C., 22 janvier 2015, n° 1/2015, B.4 ; C.C., 7 mai 2015, n° 54/2015, B.12 ; C.C., 14 janvier 2016, n° 3/2016, B.22 ; C.C., 3 février 2016, n° 16/2016, B.12.1 ; C.C., 28 avril 2016, n° 58/2016, B.9.2 ; C.C., 9 février 2017, n° 15/2017, B.9.2 ; C.C., 21 décembre 2017, n° 145/2017, B.16.2 ; C.C., 19 juillet 2018, n° 100/2018, B.13 ; C.C., 3 juin 2021, n° 82/2021, B.6 ; C.C., 23 juin 2022, n° 85/2022, B.10.2.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

2. L'article 28 de l'avant-projet s'applique aux immobilisations acquises ou constituées à partir du 1er janvier 2025. La question se pose de savoir si cette règle temporelle est effectivement appropriée, compte tenu du fait qu'il s'agit de l'abrogation d'une limitation de déduction nominale.

À la question de savoir pourquoi cette disposition s'applique à partir de l'exercice d'imposition 2026, le délégué a répondu en ces termes :

> « Omdat het ook gaat over vennootschappen wiens boekjaar niet samenvalt met het kalenderjaar (zie artikel 202 KB/WIB92) ».

Cette réponse ne convainc pas. C'est précisément parce qu'il s'agit également de sociétés dont l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile qu'il sera question, dans certains cas, de rétroactivité. Compte tenu du fait que l'indexation des montants inscrite à l'article 72 du CIR 92 s'appliquait également chaque fois à partir d'un exercice d'imposition déterminé, on n'aperçoit pas pourquoi cela n'est pas possible pour l'abrogation de la limitation de déduction. L'entrée en vigueur de cette disposition doit être reconsidérée en conséquence.

SECTION 6 – RENTES ALIMENTAIRES

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

1. Les dispositions de la section 6 du titre 2, chapitre 1er, de l'avant-projet soumis pour avis ont pour objet de modifier les règles relatives au traitement fiscal des rentes alimentaires dans le cadre de l'impôt sur les revenus (articles 31 à 34 de l'avant-projet).

En ce qui concerne l'assujettissement à l'impôt des personnes physiques des rentes alimentaires perçues, tel qu'il est réglé par l'article 90, alinéa 1er, 3° et 4°, du CIR 92, le régime en projet modifie l'article 99 du CIR 92 en ce sens que l'assujettissement de 80 % des rentes alimentaires est diminué graduellement chaque année de 10 % pour aboutir à un pourcentage de 50 % pour les rentes alimentaires attribuées à partir du 1er janvier 2027 (articles 31 et 34, alinéas 2 à 4). La première diminution de 10 % s'applique aux rentes alimentaires attribuées à partir du 1er janvier 2025 et qui sont liées à une période imposable prenant fin après le 30 décembre 2025 (article 34, alinéa 2).

En ce qui concerne la déductibilité correspondante, dans le cadre de l'impôt des personnes physiques, pour 80 % des rentes alimentaires payées, l'article 104, 1° et 2°, du CIR 92 est modifié de sorte que cette déductibilité soit réduite graduellement chaque année de 10 % jusqu'à un pourcentage de 50 % pour les rentes alimentaires payées à partir du 1er janvier 2027 (articles 32, b) à d), et 34, alinéas 2 à 4). En l'espèce également, la première diminution de 10 % de la déductibilité des rentes alimentaires s'applique aux rentes alimentaires payées à partir du 1er janvier 2025 et qui sont liées à une période imposable prenant fin après le 30 décembre 2025 (article 34, alinéa 2).

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

En outre, le dispositif en projet limite les conséquences fiscales pour les rentes alimentaires aux rentes payées ou attribuées à des résidents d'un État membre de l'Espace économique européen (ci-après : EEE). À cet effet, l'article 228, § 2, 9°, c), du CIR 92, qui règle actuellement l'assujettissement des rentes alimentaires à charge d'habitants du Royaume à l'impôt des non-résidents, est complété par le membre de phrase « lorsque le bénéficiaire est un résident d'un État membre de l'Espace économique européen » (article 33), et en ce qui concerne leur déductibilité dans le cadre de l'impôt des personnes physiques, les mots « à des personnes » figurant à l'article 104, 1°, du CIR 92 sont remplacés par le segment de phrase « à des résidents d'un État membre de l'Espace économique européen » (article 32, a)). Ces dispositions en projet entrent en vigueur le dernier jour du mois au cours duquel elles sont publiées au Moniteur belge et sont applicables aux périodes imposables prenant fin après cette date (article 34, alinéa 1er).

2. La diminution, à adopter, de la déductibilité des rentes alimentaires de 10% s'applique aux rentes alimentaires déjà payées ou payées à partir du 1er janvier 2025 et qui sont liées à une période imposable prenant fin après le 30 décembre 2025 (article 34, alinéa 2). La limitation de la déductibilité des rentes alimentaires aux rentes payées à des résidents d'un État membre de l'EEE entre en vigueur le dernier jour du mois au cours duquel la réglementation en projet est publiée au Moniteur belge et est applicable aux périodes imposables prenant fin après cette date (article 34, alinéa 1er).

À cet égard, la question se pose de savoir si ce régime d'entrée en vigueur est compatible avec le principe de confiance et de sécurité juridique.

Ainsi qu'il a déjà été observé à propos de la section 1re du titre 2, chapitre 1er, de l'avant-projet (observation 4.1), la Cour constitutionnelle estime que le législateur dispose d'une large marge d'appréciation en matière fiscale, en ce compris lorsqu'il décide de mettre fin à un avantage fiscal et apprécie si cette suppression nécessite l'aménagement d'un régime transitoire. Il est néanmoins porté atteinte de manière excessive au principe de confiance lorsque les attentes légitimes d'une catégorie déterminée de justiciables sont méconnues sans qu'un motif impérieux d'intérêt général puisse justifier l'absence d'un régime transitoire.

L'exposé des motifs fait mention de règles actuelles peu justes en ce qui concerne la déduction des rentes alimentaires, notamment en raison de leur effet Matthieu, ainsi que d'un manque de neutralité concernant les formes de cohabitation. Il relève également l'asymétrie en la matière : la déductibilité des rentes alimentaires est effective, tandis que leur imposabilité est plutôt théorique. Les auteurs de l'avant-projet choisissent néanmoins de maintenir la déductibilité et l'imposabilité des rentes alimentaires payées ou attribuées à 50 % encore pour les rentes alimentaires payées à des résidents de l'EEE.

Toutefois, l'exposé des motifs ne justifie pas explicitement pourquoi la première diminution de la déductibilité de 10 % s'applique déjà aux rentes alimentaires payées en 2025. Il ne justifie pas davantage pourquoi la limitation de la déductibilité des rentes alimentaires aux résidents de l'EEE entre également en vigueur sans mesure transitoire.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Invité à justifier l'absence de mesure transitoire, le délégué a répondu en ces termes :

« Eerst en vooral merken we op dat onderhoudsuitkeringen worden betaald op grond van een burgerrechtelijke verplichting of een verplichting op grond van het Gerechtelijk Wetboek. Het fiscaal stelsel van die uitkeringen zou in beginsel dus niet sturend mogen werken.

De regering wil zoals blijkt uit het regeerakkoord op fiscaal vlak kinderen vooral gelijker behandelen. Het fiscaal voordeel is momenteel immers groter voor ouders die niet langer samenleven (gescheiden ouders) en een regeling hebben met betaling van onderhoudsuitkeringen, waarbij één ouder recht heeft op de toeslag voor kinderen ten laste en de andere ouder op de aftrek van onderhoudsuitkeringen, dan voor samenlevende ouders die enkel recht hebben op de toeslag voor kinderen ten laste of voor ouders die opteren voor een co-ouderschapsregeling, waarbij het voordeel van de toeslag op de belastingvrije som wordt verdeeld over de beide ouders.

De beperking van de aftrekbaarheid van onderhoudsgelden moet dus bijdragen tot een meer gelijke behandeling van kinderen op fiscaal vlak en dus de billijkheid van ons fiscaal stelsel vergroten.

Het klopt dat er geen overgangsregeling werd voorzien voor de onderhoudsuitkeringen die worden betaald aan een niet-inwoner die geen inwoner is van een EER-lidstaat.

De aftrek voor onderhoudsgelden betaald aan een inwoner van een andere lidstaat van de EER wordt wel behouden, gelet op de verdragsrechtelijke verplichtingen ».

En apportant ces précisions, le délégué ne répond pas à la question concernant l'existence d'un motif impérieux d'intérêt général justifiant l'absence de mesure transitoire.

Comme le mentionne l'avis de l'Inspection des Finances, lors du calcul du montant des rentes alimentaires à la suite d'un divorce, le tribunal de la famille peut tenir compte de la déductibilité et de l'imposabilité à raison de 80 % de celles-ci. Il n'est pas exclu que tel soit également le cas pour les dispositions relatives aux rentes alimentaires convenues dans le cadre d'un divorce par consentement mutuel [63]. Par conséquent, il est inévitable qu'un nombre notable de décisions judiciaires actuellement en vigueur concernant les rentes alimentaires devront être revues à très brève échéance afin d'adapter le montant des rentes alimentaires actuellement payées ou attribuées au regard de la réglementation en projet [64]. Par conséquent, tant les parties concernées que les tribunaux de la famille sont confrontés à une situation dans laquelle il faut agir très rapidement en raison des conséquences de la réglementation en projet auxquelles ils n'ont pas pu se préparer.

[63] Le « calculateur » du montant de la contribution alimentaire de la Gezinsbond tient par exemple compte de la déductibilité et de l'imposabilité des rentes alimentaires. Le guide relatif à l'outil de calcul des pensions alimentaires destinées aux enfants (« méthode Hobin ») des tribunaux de la famille (version 2025/05) fait abstraction de l'avantage fiscal, sauf si les parents fournissent eux-mêmes les informations nécessaires permettant d'effectuer un calcul avec avantage fiscal : https://www.rechtbanken-tribunaux.be/sites/default/files/media/hbca/antwerpen/files/handleiding-rekentool-kinderalimentatie-methode-hobin-versie-2025-05.pdf, p. 21.

[64] Si un régime transitoire est prévu, il peut d'ailleurs être pris en considération dans les révisions des décisions judiciaires concernées.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Le rapport de l'Inspection des Finances relève d'ailleurs en l'occurrence les conséquences éventuelles pour le recours au Service des Créances Alimentaires, étant donné que le paiement des rentes alimentaires pourrait être moins bien respecté à la suite de changements soudains des conditions fiscales.

Les auteurs de l'avant-projet devront réexaminer l'application dans le temps de la réglementation en projet au regard de ce qui précède. L'application dans le temps de la mesure en projet doit être prévisible pour toute personne impliquée dans un dispositif concernant les rentes alimentaires, afin que les dispositions nécessaires puissent être prises à temps.

Il est également recommandé de compléter l'exposé des motifs par une justification de l'absence de régime transitoire dans le cadre de la diminution ou de la suppression en projet de la déductibilité des rentes alimentaires.

3. L'article 32, a), de l'avant-projet modifie l'article 104, 1°, du CIR 92 et vise à ce que seules les rentes alimentaires payées aux résidents d'un État membre de l'EEE soient encore déductibles.

3.1. Le question se pose de savoir si cette différence de traitement est raisonnablement justifiée au regard du principe d'égalité et de non-discrimination consacré par les articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Interrogé à ce sujet, le délégué a répondu ce qui suit :

> « In lijn met de vereisten inzake het vrij verkeer, behoudt de regering de aftrekbaarheid van onderhoudsgelden die worden betaald aan inwoners van een andere lidstaat van de EER en logischerwijze ook de belastbaarheid daarvan. Ook bij andere fiscale regelingen zoals voordelen voor levensverzekeringen, giften of het verwerven van een woning wordt er reeds een onderscheid gemaakt naargelang het gaat al dan niet gaat om verrichtingen binnen de EER ».

Il est recommandé d'intégrer cette justification dans l'exposé des motifs.

3.2. Il peut se déduire de la réponse du délégué que l'objectif légitime de la distinction opérée consiste à préserver la libre circulation des personnes. Sur ce point, la question se pose cependant de savoir si le critère de distinction utilisé, à savoir être résident d'un État membre de l'EEE, n'est pas « sous-inclusif » [65], notamment parce que les personnes qui sont domiciliées en Suisse sont exclues, alors que la libre circulation des personnes s'étend également à la Suisse en vertu de l''Accord entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la Confédération suisse, d'autre part, sur la libre circulation des personnes'.

Interrogé à ce sujet, le délégué a donné la réponse suivante :

> « Er kan inderdaad mee ingestemd worden om Zwitserland mee te nemen in het kader van het vrij verkeer van personen ».

[65] J. VELAERS, *De Grondwet, een artikelsgewijze commentaar*, Tome I, die Keure, 2019, p. 163.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

On peut se rallier à ce point de vue. La question se pose en outre de savoir si le champ d'application de la réglementation en projet ne doit pas être étendu à d'autres pays au regard de la libre circulation des personnes. Il incombe aux auteurs de l'avant-projet de soumettre le régime en projet à un examen approfondi au regard de ce qui précède.

4. Selon l'article 104, 1°, en projet, du CIR 92 (article 32, a), de l'avant-projet), la déductibilité des rentes alimentaires dans le cadre de l'impôt des personnes physiques est encore uniquement possible si la rente alimentaire est payée à un résident d'un État membre de l'EEE. En ce qui concerne l'assujettissement à l'impôt des non-résidents des rentes alimentaires attribuées à des non-résidents, l'article 33 de l'avant-projet ajoute à l'article 228, § 2, 9°, c), du CIR 92 le membre de phrase suivant : « lorsque le bénéficiaire est un résident d'un État membre de l'Espace économique européen ». Ainsi, selon le dispositif en projet, les rentes alimentaires attribuées sont encore uniquement imposables en tant que revenus divers dans le cadre de l'impôt des non-résidents si la rente alimentaire à charge d'un habitant du Royaume a été payée à un résident d'un État membre de l'EEE. Par conséquent, non seulement la déductibilité des rentes alimentaires payées à des personnes qui ne sont pas résidentes de l'EEE est supprimée, mais également leur assujettissement à l'impôt des non-résidents.

Dans un souci de clarté et de prévisibilité du régime en projet, la question se pose de savoir si, dans le cas où une rente alimentaire est payée à un non-résident de l'EEE (et donc tant la déductibilité de la rente alimentaire dans le cadre de l'impôt des personnes physiques que l'assujettissement de celle-ci à l'impôt des non-résidents sont supprimés), conformément à l'article 271 du CIR 92, combiné avec l'article 87, 4°, de l'AR/CIR 92 [66], un précompte professionnel est encore dû sur la rente alimentaire à payer par le débiteur. En effet, selon cette dernière disposition, un précompte professionnel est dû sur les rentes alimentaires payées par des habitants du Royaume à des non-habitants du Royaume. La même question se pose en ce qui concerne le cas dans lequel une rente alimentaire est payée par un habitant du Royaume à un résident de l'EEE et une convention préventive de la double imposition attribue le pouvoir d'imposition à la Belgique.

Interrogé à ce sujet, le délégué a répondu ce qui suit :

> « Het KB/WIB 92 zal zo snel mogelijk in overeenstemming worden gebracht met de wet. Er zal geen bedrijfsvoorheffing moeten worden ingehouden op onderhoudsuitkeringen die worden betaald of toegekend aan een niet-inwoner wanneer België in beginsel weliswaar heffingsbevoegd is voor die uitkeringen, maar de uitkeringen op grond van het intern recht niet als een belastbaar inkomen wordt aangemerkt ».

[66] L'article 271 du CIR 92 dispose : « Le Roi peut (1), aux conditions qu'Il détermine, étendre l'application de l'article 270 aux bénéfices, aux profits, ainsi qu'aux revenus divers visés à l'article 90, alinéa 1er, 1° à 4° et 12° ».
(1) Articles 86 à 95, AR/CIR 92.
L'article 87, 4°, de l'AR/CIR 92 dispose : « Sous réserve des exonérations prévues par la loi et les conventions internationales, le précompte professionnel est dû à la source sur (...) les rentes ou les capitaux visés à l'article 90, alinéa 1er, 3° et 4°, du [CIR 92], payés ou attribués par des habitants du Royaume à des non-habitants du Royaume ».

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Compte tenu de l'entrée en vigueur imminente des mesures de cette section, il est recommandé de clarifier également dès que possible si le précompte professionnel est dû ou non, de sorte que toutes les personnes concernées puissent prendre les dispositions nécessaires.

OBSERVATION PARTICULIÈRE

Article 34

Le délégué a confirmé que le texte néerlandais de l'article 34, alinéa 2, de l'avant-projet sera adapté en ce sens que les mots « of toegekend » soient ajoutés (après le mot « betaald »), par analogie avec l'article 34, alinéas 3 et 4.

SECTION 7 – RESSOURCES D'ENFANTS

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

1. Les dispositions de cette section visent à modifier le régime relatif aux ressources pour les personnes fiscalement à charge (articles 35 à 38 de l'avant-projet).

L'article 35 de l'avant-projet vise à relever à 12.000 euros nets (montant indexé pour l'exercice d'imposition 2026 ; montant de base : 5.265 euros) le plafond des ressources dont un enfant à charge pendant la période imposable peut bénéficier, et ce pour tous les enfants, sans distinction. À cet effet, l'article 141 du CIR 92 est remplacé.

L'article 36 de l'avant-projet entend apporter deux modifications dans l'énumération, à l'article 143 du CIR 92, des revenus dont il est fait abstraction pour déterminer le montant net des ressources d'une personne à charge. D'une part, le 1° de cette disposition est adapté afin de ne plus exclure toutes les bourses d'études du montant des ressources, mais uniquement encore les bourses d'études qui ne donnent pas lieu à la constitution de droits complets ou non complets en matière de sécurité sociale. D'autre part, le 7° de cette disposition est adapté afin de doubler le montant des revenus issus du travail des étudiants qui ne doivent pas être pris en compte comme ressources et de le faire passer de 3.420 euros par an (indexés pour l'exercice d'imposition 2026 ; montant de base : 1.500 euros) à 6.840 euros par an (indexés pour l'exercice d'imposition 2026 ; montant de base : 3.000 euros).

L'article 37 de l'avant-projet a pour objet de modifier l'article 145 du CIR 92 de sorte que des personnes déterminées qui font partie du ménage du contribuable ne soient plus considérées comme des personnes à charge. D'une part, l'alinéa 1er, 1°, de cette disposition est modifié afin de ne plus exclure uniquement les personnes qui bénéficient de rémunérations constituant des frais professionnels pour le contribuable, mais toutes les personnes bénéficiant de revenus professionnels, quels qu'ils soient, constituant des frais professionnels pour le contribuable. D'autre part, un alinéa 1er, 3°, ainsi qu'un alinéa 3 sont ajoutés à cette disposition afin d'exclure également les personnes qui bénéficient d'un revenu d'intégration.

Selon l'article 38 de l'avant-projet, cette section est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2026.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

2. La loi du 10 avril 2025 'visant à fixer le plafond applicable au travail des étudiants à 650 heures' a été publiée au Moniteur belge du 8 mai 2025. L'article 2 de cette loi a porté à 650 le nombre d'heures d'occupation d'étudiants pour lesquelles aucune cotisation ONSS n'est due. Conformément à l'article 3, combiné avec l'article 5, alinéa 2, de cette loi, le montant de base des revenus provenant du travail des étudiants qui, aux termes de l'article 143, 7°, du CIR 92, ne sont pas considérés comme des ressources en vue d'être fiscalement à charge, est déjà porté à 3.000 euros (montant de base) à partir de l'exercice d'imposition 2026.

Il ressort des travaux préparatoires de la loi du 10 avril 2025 que la commission parlementaire compétente voulait initialement adapter l'article 141 du CIR 92 (qui fixe plus haut la limite des ressources nettes pour les enfants à charge d'un contribuable imposé isolément et pour les enfants handicapés) afin d'éviter que les étudiants prestant davantage d'heures de travail d'étudiants dans le cadre de la mesure ONSS ne soient plus fiscalement à charge de leurs parents, mais que finalement, une adaptation de l'article 143, 7°, du CIR 92 (qui détermine quels revenus issus du travail des étudiants ne sont pas considérés comme des ressources nettes) a été jugée plus appropriée [67]. L'objectif était d'éviter que la mesure s'applique également aux enfants vivant encore chez leurs parents qui ne sont plus étudiants mais qui travaillent déjà [68].

3. L'avant-projet soumis pour avis soulève un certain nombre de questions au regard de la loi du 10 avril 2025.

3.1. À la question de savoir pourquoi l'article 36, b), de l'avant-projet adapte à nouveau l'article 143, 7°, du CIR 92, le délégué a confirmé que l'article 36, b), de l'avant-projet est sans objet et doit être omis.

3.2. Ensuite, la question se pose de savoir pourquoi l'article 141 du CIR 92 est encore modifié.

3.2.1. L'exposé des motifs de l'avant-projet soumis pour avis motive à nouveau ce point tout d'abord par l'objectif d'éviter que des étudiants qui effectuent un travail d'étudiants ne soient plus fiscalement à charge : « Aujourd'hui, les étudiants qui gagnent un euro de trop risquent de ne plus être à la charge de leurs parents, ce qui oblige tant les parents que les étudiants à payer des impôts et met en péril certains avantages » [69]. Il souligne également que la mesure contribue à une plus grande égalité de traitement des parents, quelle que soit leur forme de cohabitation.

[67] Comparer à cet égard l'article 3 de la proposition de loi tel qu'il a été adopté en première lecture et en deuxième lecture par la commission des Affaires sociales, de l'Emploi et des Pensions, *Doc. parl.*, Chambre, 2024-2025, respectivement n° 56-443/10 et n° 56-443/13.

[68] Voir le rapport de la deuxième lecture, *Doc. parl.,* Chambre, 2024-2025, n° 56-443/12, pp. 5-7.

[69] Conformément à l'article 143, 7°, du CIR 92, modifié par la loi du 10 avril 2025, à partir de l'exercice d'imposition 2026, il sera fait abstraction des revenus provenant du travail des étudiants jusqu'à un montant de 6.840 euros (montant indexé) par an pour déterminer le montant net des ressources, si bien que, jusqu'à ce plafond, ces revenus ne seront pas comptabilisés pour atteindre la limite de 12.000 euros (montant indexé) mentionnée à l'article 141, en projet, du CIR 92. Si on additionne ces montants, cela signifie qu'un étudiant peut compter jusqu'à 18.840 euros (montant indexé) par an de ressources nettes et toujours être fiscalement à charge de son (ses) parent(s).

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Il ressort pourtant des travaux préparatoires de la loi du 10 avril 2025 que le problème du travail des étudiants a déjà été résolu en adaptant l'article 143, 7°, du CIR 92.

Par ailleurs, dans l'avis 74.571/3 du 20 novembre 2023, le Conseil d'État, section de législation a déjà observé à propos d'une mesure similaire, au regard du principe d'égalité, que la question se pose de savoir si l'alignement du montant maximum des ressources nettes pour *tous* les enfants implique une égalité de traitement de cas différents et si la justification donnée pour ce faire est pertinente [70].

Cette question est d'autant plus pertinente en l'occurrence que l'augmentation en projet des ressources nettes jusqu'à 12.000 euros (indexés) par an accroît considérablement la possibilité que des enfants vivant encore chez leurs parents qui ne sont plus étudiants mais travaillent soient encore à charge de leurs parents. La situation de ces parents diffère pourtant bien de celle des parents dont les enfants sont encore étudiants. La situation des parents diffère d'autant plus quand ils sont réellement isolés ou ont des enfants qui sont handicapés. Plus le plafond des ressources nettes pour être considéré comme un enfant à charge est haut, plus ce traitement égal de situations différentes dans lesquelles les parents se trouvent doit pouvoir être justifié.

Le Conseil d'État constate en outre que l'augmentation en projet du montant maximum des ressources nettes pour enfants à charge à 12.000 euros (indexés) par an dépasse le montant (indexé) de la quotité exemptée d'impôt de 10.910 euros pour l'exercice d'imposition 2026. À titre de comparaison, on peut également mentionner le revenu d'intégration annuel qui, pour l'année de revenus 2025, s'élève à 10.513,60 euros pour un cohabitant, à 15.770,41 euros pour une personne isolée et à 21.312,87 euros pour un cohabitant avec une famille à charge.

Interrogé pour savoir si la modification de l'article 141 du CIR 92 (article 35 de l'avant-projet) est encore jugée nécessaire, compte tenu de l'adaptation de l'article 143, 7°, du CIR 92 par la loi du 10 avril 2025 et, dans l'affirmative, si ce choix peut être justifié plus avant au regard du principe d'égalité, le délégué a répondu comme suit :

> « Het regeerakkoord voorziet zowel een hogere uitsluiting als bestaansmiddel van inkomsten uit studentenarbeid (cf. wet van 10 april 2025) als een verhoging van het toegelaten bedrag aan netto bestaansmiddelen tot éénzelfde bedrag voor kinderen ten laste (artikel 35 van het ontwerp).
>
> De grens inzake netto-bestaansmiddelen wordt uniform gemaakt. In de huidige regeling gelden de hogere grenzen inzake netto-bestaansmiddelen ook voor kinderen ten laste van een feitelijk samenwonende ouder, die fiscaal als alleenstaande wordt beschouwd. De draagkracht van een alleenstaande is ook niet noodzakelijk lager dan die van gehuwden: het inkomen (de draagkracht) van een alleenstaande kan immers hoger zijn dan het inkomen van twee samen belaste echtgenoten. Het verschil in de grens voor netto-bestaansmiddelen voor kinderen ten laste van een alleenstaande heeft ook aan belang verloren sinds een aanzienlijke eerste schijf van de onderhoudsgelden die aan kinderen worden betaald, niet als bestaansmiddelen worden aangemerkt.

[70] Voir l'avis C.E. 74.571/3 du 20 novembre 2023 sur un avant-projet devenu la loi du 22 décembre 2023 'portant des dispositions fiscales diverses', *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3714/1, pp. 101-103, observation 24.2.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Voor kinderen met een zware handicap ten laste van een alleen belaste ouder zou ingevolge het ontwerp ook geen hogere grens inzake nettobestaansmiddelen meer gelden. Er wordt in dit kader op gewezen dat artikel 143, WIB 92 heel wat inkomsten van personen met een handicap uitsluit als bestaansmiddel.

Wat een eventueel gelijke behandeling van ongelijke situaties, i.c. de situatie van ouders met opgroeiende en de situatie van ouders met werkende kinderen, betreft, wenst de regering op te merken dat ze wil inzetten op activering en met de voorgestelde maatregel wil vermijden dat ouders fiscaal worden bestraft omdat hun kinderen werken of dat kinderen niet gaan werken om nog fiscaal ten laste te kunnen zijn van hun ouders.

De regering denkt hierbij bv. aan het jaar waarin een kind afstudeert en zich op de reguliere arbeidsmarkt begeeft. Voor opgroeiende kinderen ontvangen ouders bovendien ook nog ondersteuning onder de vorm van gezinstoeslagen ».

Il est recommandé d'étayer davantage la justification de l'article 141, en projet, du CIR 92 dans l'exposé des motifs, tant en ce qui concerne le montant qu'en ce qui concerne les situations des parents visées.

3.2.2. Il semble d'ailleurs pouvoir se déduire de la réponse du délégué que les auteurs de l'avant-projet visent spécifiquement la situation dans laquelle un enfant termine ses études dans le courant d'une année de revenus déterminée et entre ensuite sur le marché du travail au cours de cette même année de revenus, et doit donc pouvoir encore rester fiscalement à charge de ses parents au cours de cette année de revenus. Le Conseil d'État suggère aux auteurs de l'avant-projet de mentionner explicitement cette situation dans le texte de l'avant-projet et de vérifier si, de cette manière, le but visé par le régime en projet, actuellement formulé en des termes très généraux, n'est pas tout autant atteint.

3.2.3. Ensuite, le Conseil d'État attire encore l'attention sur la section 6 du titre 1er, chapitre 1er, du présent avant-projet, qui vise entre autres une diminution (ou l'abrogation pour les paiements à des non-résidents de l'EEE) de la déductibilité des rentes alimentaires. Ce régime a plutôt un impact négatif sur la situation fiscale du parent séparé qui paie des rentes alimentaires à un enfant [71] fiscalement à charge de l'autre parent séparé [72] dont la situation est fiscalement plus avantageuse que celle du parent séparé cité en premier en raison des avantages fiscaux associés au fait d'avoir un enfant fiscalement à charge. Une étude menée pour le Médiateur fédéral mentionne à ce sujet ce qui suit : « Toutefois, le maintien du critère de domicile fiscal unique de l'enfant aboutit à créer de multiples différences de traitement en faveur du parent auprès duquel est établi le domicile fiscal des enfants » [73]. Le remplacement actuellement en projet de l'article 141 du

[71] La section 6 en projet diminue aussi l'imposabilité des rentes alimentaires pour l'enfant, mais eu égard à l'application de la quotité exemptée d'impôt, cette diminution aura un impact moins important pour l'enfant en question.

[72] En effet, un enfant n'est fiscalement à charge que d'un seul parent.

[73] Le Médiateur fédéral, *Fiscalité de la famille. Une réglementation complexe confrontée à l'évolution des formes d'organisation familiale*, brochure 2016, https://www.mediateurfederal.be/sites/default/files/2021-10/enquete_fiscalite_de_la_famille.pdf, p. 19. Bien que le montant des suppléments de la quotité exemptée d'impôt soit réparti entre les deux parents séparés en cas de coparentalité fiscale (article 132*bis* du CIR 92), il n'en demeure pas moins que le parent ayant l'enfant fiscalement à charge bénéficie d'une situation plus avantageuse sur le plan fiscal compte tenu du supplément de la quotité exemptée d'impôt qui, selon l'article 132 du CIR 92, augmente davantage en fonction du nombre d'enfants fiscalement à charge : « Il est ainsi frappant que le supplément de quotité exemptée d'impôt pour enfants à charge varie en fonction du nombre d'enfants propres à chacun des conjoints séparés, en

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

CIR 92 améliore encore à présent la situation fiscale du parent séparé qui a l'enfant fiscalement à charge, compte tenu de l'augmentation du montant maximum des ressources d'un enfant fiscalement à charge de ce parent séparé. Du point de vue de la neutralité des formes de cohabitation visée par les auteurs de l'avant-projet [74], la question se pose de savoir si cette conséquence est bien un « effet voulu » de la mesure en projet.

4. La question suivante se pose également au regard du principe d'égalité. L'article 37, b) et c), de l'avant-projet complète l'article 145 du CIR 92 (qui détermine quelles personnes ne sont pas considérées comme étant fiscalement à charge) par un alinéa 1er, 3°, et un alinéa 3 disposant que les personnes qui bénéficient d'un revenu d'intégration ne sont pas considérées comme étant fiscalement à charge du contribuable du ménage dont elles font partie. Combiné avec le remplacement, en projet, de l'article 141 du CIR 92, cela implique que les parents d'un enfant vivant encore chez eux qui travaille et bénéficie d'un revenu proche du montant du revenu d'intégration continueront d'avoir leur enfant fiscalement à charge, alors que les parents d'un enfant vivant encore chez eux qui reçoit un revenu d'intégration en tant que cohabitant ne pourront plus avoir leur enfant fiscalement à charge.

Invité à préciser davantage la mesure en projet contenue à l'article 37, b) et c), de l'avant-projet au regard du principe d'égalité, le délégué a donné la réponse suivante :

> « De regering wil inzetten op activering en wenst met de voorgestelde maatregel te vermijden dat ouders fiscaal worden bestraft omdat kinderen werken of dat kinderen niet of minder gaan werken om nog fiscaal ten laste te kunnen zijn van hun ouders. De regering denkt hierbij bv. aan het jaar waarin een kind afstudeert en zich op de reguliere arbeidsmarkt begeeft. Anderzijds wil de regering vermijden dat kinderen die reeds een hogere tegemoetkoming krijgen van de overheid onder de vorm van een leefloon niet nogmaals een voordeel krijgen onder de vorm van een toeslag op de belastingvrije som bij de ouders. De bestaansmiddelen van een kind dat een leefloon ontvangt en van een kind dat werkt, kunnen dan wel gelijk zijn, maar de bron van de bestaansmiddelen is verschillend ».

La réponse du délégué ne convainc pas.

Tout d'abord, la justification se fonde sur un double avantage qui n'existe pas juridiquement dans le chef de la même personne. Le supplément de la quotité exemptée d'impôt est un avantage pour le contribuable ayant une personne fiscalement à charge, et donc pas pour cette personne à charge elle-même. Pour être fiscalement à charge ou non d'un contribuable, seuls le fait de faire partie du ménage du contribuable au 1er janvier de l'exercice d'imposition et l'importance des ressources nettes de la personne à charge constituent les critères pertinents en vertu de l'article 136 du CIR 92, et non la source de ces ressources [75].

particulier en cas de familles multi recomposées, alors que les parents qui pratiquent la garde alternée doivent en principe supporter une charge financière similaire pour leurs enfants » (p. 23).

[74] En l'occurrence, la neutralité entre deux parents séparés.

[75] L'article 143 du CIR 92 détermine toutefois, selon la source des ressources, si celles-ci sont comptabilisées ou non. Selon l'article 136 du CIR 92, le fait d'être fiscalement à charge ou non ne dépend cependant pas de la source des ressources.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Deuxièmement, il y a lieu de souligner que la personne qui bénéficie d'un revenu d'intégration doit effectivement être disponible pour travailler et pouvoir démontrer être activement à la recherche d'un emploi, sinon le CPAS peut refuser l'octroi du revenu d'intégration. Le Conseil d'État n'aperçoit pas, dès lors, comment le fait de bénéficier d'un revenu d'intégration ne s'inscrirait pas dans la justification donnée par le délégué, à savoir que le gouvernement souhaite miser sur l'activation. Qui plus est, celui qui habite chez ses parents, termine ses études en septembre et ne cherche *pas* activement de travail au cours des derniers mois de l'année de revenus (mais part par exemple en voyage pendant trois mois), reste bien fiscalement à charge des parents.

Troisièmement, les exemples cités dans la réponse du délégué concernent uniquement la situation d'un enfant vivant chez ses parents qui bénéficie d'un revenu d'intégration, mais l'adaptation de l'article 145 du CIR 92 a des conséquences pour toutes les personnes qui cohabitent et qui, si elles disposent de ressources insuffisantes, bénéficient d'un revenu d'intégration (comme les frères et sœurs).

Par conséquent, une justification adéquate devra encore être fournie pour l'exclusion en tant que personne fiscalement à charge des enfants et des autres personnes faisant partie du ménage ou cohabitant et bénéficiant d'un revenu d'intégration [76]. Si les auteurs de l'avant-projet ne peuvent pas fournir une motivation supplémentaire et adéquate, il faudra renoncer au régime en projet prévu à l'article 37, b) et c), de l'avant-projet.

OBSERVATIONS PARTICULIÈRES

Intitulé

Les dispositions de la section 7 du titre 2, chapitre 1er, de l'avant-projet concernent non seulement le remplacement de l'article 141 du CIR 92 (article 35 de l'avant-projet), mais aussi la modification des articles 143 et 145 du CIR 92 (articles 36 et 37 de l'avant-projet). Ces derniers articles s'appliquent à toutes les personnes à charge, et pas uniquement aux enfants à charge.

Il est dès lors conseillé de formuler l'intitulé de la section 7 en des termes plus généraux, comme « Ressources des personnes à charge ».

Article 36

1. Dans la phrase liminaire de l'article 36 de l'avant-projet, il s'impose d'actualiser l'historique mentionné de la disposition à modifier, puisque celle-ci a encore été modifiée par la loi du 10 avril 2025.

[76] Les personnes autres que les enfants à charge ne peuvent pas bénéficier de ressources d'un montant supérieur à 4.100 euros pour l'exercice d'imposition 2026 (article 136 du CIR 92).

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

2. Selon l'exposé des motifs, l'ajout, en projet à l'article 36, a), de l'avant-projet, du segment de phrase « qui ne donnent pas lieu à la constitution de droits complets ou non complets en matière de sécurité sociale » à la notion de « bourses d'étude[s] » à l'article 143, 1°, du CIR 92, vise spécifiquement les bourses de doctorat qui donnent un revenu net équivalent à un mandat d'assistant.

Afin de vérifier si les termes généraux choisis dans le texte même de l'article 36, a), de l'avant-projet ne peuvent pas concerner des situations indésirables, il a été demandé au délégué s'il est établi que les bourses de doctorat visées sont les seules bourses d'études donnant lieu à la constitution de droits complets ou non complets en matière de sécurité sociale.

Le délégué a répondu en ces termes :

> « In beginsel worden alle studiebeurzen beoogd in het kader waarvan sociale rechten worden opgebouwd. Hierbij worden in eerste instantie de doctoraatsbursalen beoogd. Het is evenwel niet uitgesloten dat bepaalde postdoctorale studiebeurzen ook onder de voorgestelde uitsluiting vallen en dus als bestaansmiddel moeten worden beschouwd. Indien zou blijken dat bepaalde studiebeurzen wel aanleiding geven tot de opbouw van sociale rechten, maar niet tot het verwerven van een netto-inkomen dat als evenwaardig kan worden beschouwd aan het netto-inkomen van iemand met een vergelijkbare functie onder een 'regulier' statuut, zal worden bekeken of de uitsluiting niet verder moet worden gepreciseerd ».

On peut se rallier à la proposition du délégué. Il est recommandé d'intégrer les précisions données par ce dernier dans l'exposé des motifs.

3. Dans le texte français de l'article 36, a), de l'avant-projet, on écrira, dans le groupe de mots à la suite duquel le complément en projet sera inséré, « *des* bourses » au lieu de « *les* bourses ».

Article 37

La modification, en projet, de l'article 145, alinéa 1er, 1°, du CIR 92, prévue à l'article 37, a), de l'avant-projet, a pour objet de ne plus exclure uniquement les personnes qui bénéficient de rémunérations constituant des frais professionnels pour le contribuable en tant que personnes potentiellement à charge de ce contribuable, mais d'exclure toutes les personnes bénéficiant de revenus professionnels, quels qu'ils soient, y compris donc, par exemple, les bénéfices ou profits, qui constituent des frais professionnels pour le contribuable. Il ressort de l'exposé des motifs que cette mesure est motivée par le souci d'égalité de traitement.

Or, cette adaptation accentue la différence de traitement entre l'article 145, alinéa 1er, 1°, et l'article 145, alinéa 1er, 2°, du CIR 92, qui définit les cas dans lesquels une personne est exclue en tant que personne à charge en raison des revenus qu'elle acquiert d'une société sous le contrôle du contribuable. Il s'agit donc d'un type bien précis de revenus pour les étudiants-indépendants qui doivent en outre dépasser un seuil pour que l'exclusion s'applique.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Invité à préciser pourquoi le régime en projet approfondit encore la différence de traitement entre les contribuables qui fournissent un revenu professionnel à des membres de leur ménage soit directement soit par l'intermédiaire d'une société sous leur contrôle, le délégué a répondu comme suit :

> « Het is niet zozeer het onderscheid tussen belastingplichtigen met of zonder vennootschap dat de regering heeft willen verhelpen, maar wel het feit dat kinderen die bezoldigingen van de ouders genieten niet meer ten laste zijn terwijl kinderen die andere beroepsinkomsten genieten van ouders wel nog ten laste kunnen blijven. Binnen de categorie van ouders zonder vennootschap, heeft de regering derhalve de beroepsinkomsten op gelijke voet willen behandelen ».

La réponse du délégué ne convainc pas. En effet, elle ne justifie pas la différence de traitement en question. À l'instar du délégué, on peut toutefois constater que cette différence de traitement ne résulte pas de l'adaptation actuellement en projet de l'article 145, alinéa 1er, 1°, du CIR 92 et ne doit pas non plus faire obstacle à cette adaptation, mais qu'elle résulte de la non-adaptation de l'article 145, alinéa 1er, 2°, du CIR 92. Il n'en demeure pas moins que si la différence de traitement entre contribuables avec ou sans société ne peut pas être raisonnablement justifiée, le régime des personnes à charge devra encore être adapté.

SECTION 8 – INDEXATION DE DÉPENSES FISCALES

Cette section n'appelle aucune observation.

SECTION 9 – DÉDUCTION RDT ET SICAV RDT

Sous-section 1 – Transfert intra-groupe

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

1. L'article 42 de l'avant-projet modifie les règles relatives à la déductibilité des revenus définitivement taxés (ci-après : RDT). Selon l'exposé des motifs, l'article 206/3, § 1er, du CIR 92 est adapté « afin de permettre que la déduction RDT de l'année puisse être appliquée sur la partie du montant du transfert intra-groupe visé à l'article 185, § 4, alinéa 1er, CIR 92, excédant le résultat négatif établi avant la reprise du transfert intra-groupe repris dans la base imposable de la période imposable ». La modification proposée vise à se conformer à la jurisprudence de la Cour de justice [77]. Bien que, selon l'exposé des motifs, la conversion de la déduction RDT en une exemption pour RDT soit la forme la plus efficace pour atteindre la neutralité fiscale imposée par la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 'concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents' (ci-après : directive mère-filiale), la modification en projet vise, dans l'attente de la conversion précitée, à adapter

[77] L'exposé des motifs ne fait à cet égard référence qu'à l'arrêt C-389 de la C.J.U.E. du 19 décembre 2019, *Brussels Securities SA c. État belge*, ECLI:EU:C:2019:1132, points 45-46 et 48-49. Voir cependant aussi l'observation 3 des observations particulières relatives à cette section.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

l'actuelle déduction RDT afin de la mettre en conformité avec la directive mère-filiale telle qu'interprétée par la Cour de justice.

2. Conformément à l'article 8, paragraphe 2, de la directive mère-filiale, il est obligatoire de communiquer à la Commission européenne les dispositions de droit interne adoptées pour se conformer à cette directive.

Le délégué a répondu par l'affirmative à la question de savoir si cette obligation sera remplie.

OBSERVATIONS PARTICULIÈRES

Article 42

1. Dans son arrêt C-135/24 du 13 mars 2025, la Cour de justice a récemment jugé ce qui suit en ce qui concerne la directive mère-filiale [78] :

> « L'article 1er, paragraphe 4, et l'article 4, paragraphe 1, de la directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, telle que modifiée par la directive (UE) 2015/121 du Conseil, du 27 janvier 2015, doivent être interprétés en ce sens que : ils s'opposent à une réglementation d'un État membre qui prévoit que les dividendes perçus par une société mère de sa filiale doivent être, dans un premier temps, inclus dans la base imposable de la première, avant de pouvoir faire, dans un second temps, l'objet d'une déduction, sans que celle-ci s'applique au montant d'un transfert intragroupe repris dans la base imposable ».

Invité à préciser si l'arrêt C-135/24 requiert des modifications supplémentaires de la réglementation relative à la déduction RDT, ou si cet arrêt peut en substance être considéré comme une confirmation de l'arrêt C-389/18, que ne requiert aucune autre modification, le délégué a répondu ce qui suit :

> « Dit arrest kan inderdaad worden beschouwd als een bevestiging van het arrest in [de] zaak C-389/18 en vergt geen verdere aanpassingen ».

Dans l'exposé des motifs, il est dès lors recommandé d'expliciter les modifications en projet à la lumière de la jurisprudence la plus récente de la Cour de justice au sujet de la directive mère-filiale.

2. L'avant-projet ne contient aucune règle spécifique concernant l'entrée en vigueur de son article 42, de sorte que cette disposition entrera en vigueur dix jours après la publication de la loi à adopter, alors que l'arrêt C-135/24 du 13 mars 2025 a également des effets pour le passé.

[78] C.J.U.E., 13 mars 2025, C-135/24, *John Cockerill SA c. État belge*, ECLI:EU:C:2025:176.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Invité à apporter des précisions concernant les effets dans le temps de ces règles, le délégué a répondu ce qui suit :

> « We zijn van mening dat ten gevolge van de uitwerking in de tijd van het arrest C-135/24, artikel 42 de facto al uitwerking heeft (zelfs zonder wetswijziging) gelet op bindende werking van het arrest. Hierdoor heeft het geen zin om een specifieke inwerkingtredingsbepaling voor dit artikel te voorzien ».

Effectivement, eu égard à la primauté et à l'effet direct de la disposition concernée de la directive [79], les juridictions doivent à l'heure actuelle laisser inappliqué l'article 206/3, § 1er, alinéa 1er, huitième tiret, du CIR 92 (abrogé par l'article 42, 1°, de l'avant-projet et « déplacé » par l'article 42, 2°, de l'avant-projet à l'alinéa 2 de l'article 206/3, § 1er) [80].

Dans l'arrêt C-135/24 du 13 mars 2025, la Cour de justice considère expressément à cet égard qu'« en vertu du principe de primauté, le juge national chargé d'appliquer, dans le cadre de sa compétence, les dispositions du droit de l'Union a l'obligation d'assurer le plein effet de celles-ci en laissant au besoin inappliquée, de sa propre autorité, toute disposition contraire de la législation nationale, même postérieure, sans qu'il ait à demander ou à attendre l'élimination préalable de celle-ci par voie législative ou par tout autre procédé constitutionnel » [81]. S'agissant de l'administration fiscale, il semble en outre déjà possible actuellement pour les contribuables d'introduire une demande de dégrèvement d'office, étant donné que la jurisprudence de la Cour de justice est considérée comme un « fait nouveau » pour l'application de l'article 376 du CIR 92 [82].

Compte tenu de ce qui précède, rien ne s'oppose en principe au mode d'entrée en vigueur de l'article 42 de l'avant-projet tel qu'exposé ci-dessus. La sécurité juridique commande toutefois de préciser dans l'exposé des motifs que les futurs effets dans le temps de la nouvelle disposition ne portent pas atteinte à l'arrêt C-135/24 du 13 mars 2025, qui a aussi des effets pour le passé. Selon une jurisprudence constante de la Cour de justice, l'interprétation que cette dernière donne d'une règle du droit de l'Union éclaire et précise en effet la signification et la portée de cette règle, telle qu'elle doit ou aurait dû être comprise et appliquée depuis le moment de son entrée en vigueur [83].

---

[79] Voir C.J.U.E., 13 mars 2025, C-135/24, *John Cockerill SA c. État belge*, ECLI:EU:C:2025:176, point 53 : « D'autre part, il ressort de la jurisprudence de la Cour que l'article 4, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/96 est doté d'un effet direct (voir, par analogie, arrêt du 12 février 2009, *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, points 63 à 65) ».

[80] Comp. avis C.E. n° 62.594/1 du 2 février 2018 sur une proposition de décret de la Région flamande 'houdende wijziging van het decreet van 25 april 2014 betreffende complexe projecten', *Doc. parl.*, Parl. fl., 2017-2018, n° 1384/2, pp. 13-14, observation 2.4.

[81] C.J.U.E., 13 mars 2025, C-135/24, *l.c.*, point 52.

[82] Voir par exemple Cour d'appel de Liège (civ.) (9e ch.), 12 novembre 2021, n° 2020/RG/450, *Jurisprudence fiscale* 2022 (sommaire), livre 5, p. 619.

[83] C.J.U.E., 27 février 2014, C-82/12, *Transportes Jordi Besora SL c. Generalitat de Catalunya*, ECLI:EU:C:2014:108, point 40.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Sous-section 2 – SICAV-RDT

OBSERVATION GÉNÉRALE

Les articles 43 à 46 de l'avant-projet modifient le régime du CIR 92 relatif aux SICAV-RDT.

Pour les SICAV-RDT dans le cadre desquelles des sociétés réalisent, conformément à l'article 192, § 1er, du CIR 92, des plus-values exonérées, il est établi pour certaines sociétés une cotisation de 5 % sur les plus-values (articles 43 à 45). En outre, une imputation du précompte mobilier sur l'impôt des sociétés n'est possible que dans la mesure où la société bénéficiaire attribue, dans l'année de revenus de la réception du paiement, la rémunération minimale prévue à l'article 215, alinéa 3, 4°, du CIR 92, à son dirigeant d'entreprise (article 46). Le régime à adopter est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2026 (article 47, alinéa 1er). Enfin, une disposition anti-abus prévoit que toute modification apportée à partir du 3 février 2025 – à savoir la date de la prestation de serment de l'actuel gouvernement fédéral – à la date de clôture de l'exercice, et qui n'est pas justifiée par le contribuable par des raisons autres que l'évasion des dispositions de cette sous-section, reste sans effet pour l'application du nouveau régime (article 47, alinéa 2).

OBSERVATIONS PARTICULIÈRES

Article 43

1. Dans un souci de concordance entre les deux versions linguistiques, il convient d'adapter l'alinéa 1er de l'article 219*sexies*, en projet, du CIR 92. En effet, le texte néerlandais de l'alinéa en question fait état des actions « in het tweede lid bedoelde » alors que cette précision n'apparaît pas dans le texte français.

2. Les plus-values exonérées réalisées sur des actions des pricaf privées, visées à l'article 298 de la loi du 19 avril 2014 'relative aux organismes de placement collectif alternatifs et à leurs gestionnaires', seront exonérées d'impôt. Il en va de même des plus-values réalisées sur des actions d'un organisme de placement collectif alternatif « visé à l'article 298 de la loi du 19 avril 2014, dont les titres sont détenus de manière privée conformément aux dispositions analogues de cet État membre en ce qui concerne l'appel public à l'épargne » (article 219*sexies*, alinéa 3, en projet, du CIR 92).

L'article 298, alinéa 1er, de la loi du 19 avril 2014 dispose ce qui suit :

> « Par pricaf privée, il faut entendre l'OPCA privé à nombre fixe de parts qui revêt la forme statutaire dont l'objet exclusif est le placement collectif dans la catégorie de placements autorisés visée à l'article 183, alinéa 1er, 5°, conformément aux dispositions de la présente loi, des arrêtés et règlements pris pour son exécution ou à ses statuts ».

L'article 183, alinéa 1er, 5°, de la loi du 19 avril 2014, auquel fait référence la disposition précitée, fait état d'« instruments financiers émis par des sociétés non cotées ». Les pricaf privées sont ainsi des instruments permettant d'investir dans des actions non cotées.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Interrogé sur la justification raisonnable de l'exonération visée à l'article 219*sexies*, alinéa 3, en projet, du CIR 92, le délégué a répondu ce qui suit :

> « Het is niet de bedoeling om investeringen in kleine en middelgrote ondernemingen en in niet-beursgenoteerde ondernemingen die al moeilijkheden ondervinden om toegang te krijgen tot de kapitaalmarkten, te ontmoedigen ».

L'exemption prévue s'appuie donc sur la prémisse selon laquelle les sociétés non cotées éprouveraient actuellement des difficultés à accéder aux marchés des capitaux. Le Conseil d'État, section de législation, ne dispose pas des éléments de fait pour en juger. Il est recommandé d'inclure dans l'exposé des motifs des données factuelles étayant cette prémisse.

Article 46

1. L'article 282/1, en projet, du CIR 92 fixe l'attribution par la société bénéficiaire de la rémunération minimale au dirigeant d'entreprise dans l'année de la réception du paiement comme condition pour l'imputation du précompte mobilier sur l'impôt des sociétés.

Interrogé quant à la pertinence du critère de la rémunération minimale du dirigeant d'entreprise, le délégué a répondu ce qui suit :

> « De minimumbezoldigingsvoorwaarde wordt enkel opgelegd wanneer dividenden door DBI-BEVEKs en gelijkaardige vennootschappen genieten van DBI-aftrek. Immers deze structuren [kunnen] een beroep (…) doen op de DBI-regeling zonder te moeten voldoen aan de kwantitatieve voorwaarden vastgelegd in de artikel 202 WIB 92.
>
> Dit rechtvaardigt de invoering van deze regel in deze vennootschappen, om ze te reguleren en fiscaal misbruik te voorkomen door ervoor te zorgen dat bedrijfsleiders niet uitsluitend worden vergoed door dividenden, die vaak een gunstigere fiscale behandeling genieten dan salarissen. Het beoogt er dus voor te zorgen dat een deel van de beloning van bestuurders wordt betaald in de vorm van salaris, dat hoger wordt belast, om fiscale billijkheid te waarborgen ».

Ces précisions semblent justifier raisonnablement la condition susmentionnée.

2. Il a également été demandé au délégué de préciser ce qui justifie, dans le présent contexte, de ne pas appliquer aux sociétés coopératives la condition précitée en matière de rémunération minimale du dirigeant d'entreprise. À ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

> « Naar analogie met artikel 215, 3°, 4°, WIB 92 legt het nieuwe artikel 282/1 WIB 92 geen minimumbezoldiging op aan de bestuurders van de vennootschap voor erkende coöperatieve vennootschappen. Deze uitzondering wordt verklaard door de bijzondere aard van deze ondernemingen. Deze laatsten, die een sociale en collectieve doel hebben, streven immers niet hetzelfde winstoogmerk na als traditionele handelsondernemingen. De afwijking maakt het dus mogelijk om de minimumbeloningsregel voor leidinggevenden niet toe te passen, door de bijzondere kenmerken van hun bestuur en werking te erkennen, die eerder gebaseerd zijn op solidariteit en het collectieve belang dan op winstgevendheid ».

Il est recommandé de faire figurer cette justification dans l'exposé des motifs.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Article 47

Comme l'a confirmé le délégué, le mot « section » doit être remplacé par le mot « sous-section » à l'alinéa 2 de l'article 47 de l'avant-projet, de sorte qu'il soit uniquement renvoyé à la sous-section 2 du titre 2, chapitre 1er, section 9, de l'avant-projet. La disposition anti-abus prévue à l'article 42, alinéa 2, de l'avant-projet ne porte en effet pas sur le dispositif contenu dans la sous-section 1, étant donné que celle-ci ne prévoit pas de nouveau prélèvement au détriment du contribuable.

SECTION 10 – MODIFICATIONS RELATIVES AU CRÉDIT D'IMPÔT POUR MOYENS PROPRES

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

1. L'article 48 de l'avant-projet vise à modifier l'article 289*bis*, § 1er, alinéa 1er, du CIR 92 pour que le crédit d'impôt existant pour les indépendants en entreprise individuelle soit doublé, pour passer de 10 % avec un maximum de 3.750 euros à 20 % avec un maximum de 7.500 euros.

L'article 49 de l'avant-projet dispose que la section à adopter est applicable à partir de l'exercice imposable 2026.

2. À la question de savoir si l'article 48 de l'avant-projet a été notifié à la Commission européenne comme possible aide d'État, conformément à l'article 108, paragraphe 3, du TFUE, le délégué a répondu comme suit :

> « Deze regeling betreft ons inziens geen selectieve steun met als gevolg dat een aanmelding niet nodig is ».

On ne peut se rallier à cette réponse du délégué.

Pour relever du champ d'application de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, une mesure étatique doit favoriser « certaines entreprises ou certaines productions ». Par conséquent, seules les mesures accordant un avantage sélectif à certaines entreprises ou catégories d'entreprises ou à certains secteurs économiques peuvent être qualifiées d'« aides ». La Cour de justice a par ailleurs précisé que la sélectivité de l'aide peut ressortir du fait que cette dernière est réservée à certaines entreprises, comme aux entreprises d'une certaine taille ou revêtissant une certaine forme juridique [84]. La circonstance que le nombre d'entreprises pouvant prétendre bénéficier d'une mesure soit très significatif ou que ces entreprises appartiennent à des secteurs d'activité divers ne saurait suffire à mettre en cause le caractère sélectif de cette mesure [85].

[84] C.J.U.E., 8 septembre 2011, C-78/08 à C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, point 52. Voir aussi : W. DE COCK *et al.*, *Supporting National Judges on State Aid – Perspicacious Through the State Aid Thicket*, Lexxion Publisher, 2024, p. 22.

[85] Tribunal, 11 décembre 2014, n° T-251/11, *République d'Autriche c. Commission européenne*, ECLI:EU:T:2014:1060, point 99.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Compte tenu du fait que le crédit d'impôt pour moyens propres à l'examen est réservé aux indépendants en entreprise individuelle, il ne peut être exclu que son doublement en projet puisse être considéré comme un régime d'aide d'État qui, à moins de relever d'une des catégories d'exonération, doit être notifié à la Commission européenne [86]. Vu la sanction qui frappe le défaut de notification (nullité de l'aide même si elle pourrait être déclarée compatible avec le droit de l'Union en cas de notification régulière), les auteurs de l'avant-projet seraient bien avisés de prendre contact avec la Commission européenne à ce sujet. S'il n'est pas procédé à une telle notification, il faut alors pouvoir considérer avec un degré suffisant de certitude que le régime en projet ne peut pas être qualifié d'aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

SECTION 11 – SIMPLIFICATION DE LA DÉCLARATION FISCALE

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

1. Les dispositions de la section 11 du titre 2, chapitre 1er, de l'avant-projet soumis pour avis visent l'abrogation de différents avantages fiscaux (articles 50 à 86 de l'avant-projet).

Il s'agit plus spécifiquement de l'abrogation des avantages fiscaux suivants :

- l'exonération de l'intervention de l'employeur dans le prix d'achat d'un ordinateur (dite « PC privé »), telle que contenue à l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 17°, du CIR 92 (articles 50, 59 et 81 de l'avant-projet) ;

- l'exonération de la plus-value sur les véhicules d'entreprise, prévue à l'article 44*bis*, § 1er, alinéa 1er, du CIR 92 (article 51 de l'avant-projet) ;

- le forfait de frais supplémentaire octroyé aux travailleurs pour qui la distance entre le domicile et le lieu de travail au 1er janvier de l'exercice d'imposition est supérieure à 75 kilomètres, tel qu'il figure à l'article 51, alinéa 4, du CIR 92 (article 52 de l'avant-projet) ;

- les exonérations à caractère économique pour exportations et gestion intégrale de la qualité (article 67 du CIR 92), pour stage en entreprise (article 67*bis* du CIR 92) et pour personnel supplémentaire à bas salaires (article 67*ter* du CIR 92) (articles 53 à 57, 71, 2°, 82 et 83 de l'avant-projet) ;

- l'exonération pour passif social en vertu du statut unique, telle que contenue à l'article 67*quater* du CIR 92 (article 58 de l'avant-projet) ;

- la réduction d'impôt pour moins-values actées à l'occasion du partage total de l'avoir social d'une pricaf privée, prévue à l'article $145^{26/1}$ du CIR 92 (article 60 de l'avant-projet) ;

[86] Le montant total des aides de minimis octroyées par État membre à une entreprise unique ne peut excéder 300.000 euros sur une période de trois ans (article 3, paragraphe 2, du règlement (UE) 2023/2831). On ne peut pas tout à fait exclure *a priori* que l'augmentation du crédit d'impôt pour moyens propres, prévue par l'avant-projet, puisse avoir pour effet que ce plafond soit dépassé dans certains cas.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

- la réduction d'impôt pour les dépenses faites en vue d'acquérir un véhicule électrique ou en vue de l'installation d'une borne de rechargement de véhicules électriques, telle qu'elle figure à l'article 145[28] du CIR 92 (article 61 de l'avant-projet) ;

- la réduction d'impôt pour les dépenses consacrées à un fonds de développement, telle que contenue à l'article 145[32] du CIR 92 (articles 62, 63, 84 et 85 de l'avant-projet) ;

- la réduction d'impôt pour les rémunérations d'un employé de maison, inscrite à l'article 145[34] du CIR 92 (article 65 de l'avant-projet) ;

- la réduction d'impôt pour les dépenses exposées dans le cadre d'une procédure d'adoption, telle qu'elle est prévue à l'article 145[48] du CIR 92 (article 66 de l'avant-projet) ;

- la réduction d'impôt pour primes pour une assurance protection juridique, telle que contenue à l'article 145[49] du CIR 92 (article 67 de l'avant-projet) ;

- la réduction d'impôt pour les dépenses exposées pour l'installation d'une borne de recharge, telle qu'elle figure à l'article 145[50] du CIR 92 (article 68 de l'avant-projet).

Le pourcentage de la réduction d'impôt pour libéralités, telle que contenue à l'article 145[33] du CIR 92, est par ailleurs réduit de 45 % à 30 % (article 64 de l'avant-projet).

L'article 86 de l'avant-projet règle l'entrée en vigueur des différentes abrogations en projet.

2. Ainsi qu'il a déjà été observé à propos de la section 1re du titre 2, chapitre 1er, de l'avant-projet soumis pour avis (observation 4.1), le législateur dispose, selon la Cour constitutionnelle, d'une large marge d'appréciation en matière fiscale, également lorsqu'il décide de mettre fin à un avantage fiscal et apprécie si cette suppression nécessite l'aménagement d'un régime transitoire. Il est toutefois porté une atteinte excessive au principe de confiance lorsque les attentes légitimes d'une catégorie déterminée de justiciables sont méconnues sans qu'un motif impérieux d'intérêt général puisse justifier l'absence d'un régime transitoire.

L'exposé des motifs mentionne entre autres la justification suivante à l'abrogation des avantages fiscaux visés dans cette section :

> « Parallèlement à une simplification de l'impôt des personnes physiques, cela a également un effet budgétaire qui vaudra en tant que mesure compensatoire partielle pour le financement de la réduction des charges sur le travail proposée ».

Selon l'article 86 de l'avant-projet, les différentes mesures en projet de cette section entrent en vigueur à des dates différentes. Par exemple, certaines dispositions entrent en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2026 et d'autres entrent en vigueur le 30 juin 2025.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

L'article 50 de l'avant-projet (abrogation de l'exonération PC privé contenue à l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 17°, du CIR 92), entre autres, entre ainsi en vigueur le 30 juin 2025 et est applicable aux interventions faites à partir du 1er juillet 2025 (article 86, alinéa 1er, de l'avant-projet). Interrogé sur la date d'entrée en vigueur, le délégué a répondu comme suit :

> « De maatregel werd aangekondigd in het kader van het regeerakkoord. Het koninklijk besluit dat de vrijstelling op sociaal vlak opheft met ingang van 1 juli 2025, werd op 21 april 2025 door de Ministerraad goedgekeurd en werd voor advies voorgelegd aan de Raad van State. De maatregel met een inwerkingtreding vanaf 1 juli 2025 werd ook al besproken in de vakpers, o.m. ook naar aanleiding van de goedkeuring van het KB door de Ministerraad werd de opheffing van de maatregel al besproken in de (vak)pers ».

L'article 51 de l'avant-projet (abrogation de l'exonération des plus-values sur les véhicules d'entreprise prévue à l'article 44*bis*, § 1er, alinéa 1er, du CIR 92) entre en vigueur le 30 juin 2025 et est applicable aux plus-values réalisées après cette date (article 86, alinéa 2, de l'avant-projet). Le délégué a commenté l'entrée en vigueur de cette mesure comme suit :

> « In geval de maatregel wordt aangenomen door de Kamer van Volksvertegenwoordigers, kan de datum van 30 juni 2025 (…) inderdaad zeer kort volgen op de datum van bekendmaking van de wet. Ook hier wordt opgemerkt dat de maatregel is opgenomen in het regeerakkoord van januari 2025 en dat de inwerkingtreding (opheffing van de vrijstelling voor meerwaarden verwezenlijkt vanaf 1 juli 2025) naar aanleiding van de communicatie over het paasakkoord algemeen bekend is geraakt. De maatregel treft vnl. de transportsector en de sector heeft hierover contact gehad met de regering ».

Une entrée en vigueur très rapide est également prévue pour d'autres abrogations d'avantages fiscaux. Les exonérations à caractère économique pour exportations et gestion intégrale de la qualité contenues à l'article 67 du CIR 92 ne valent ainsi plus que pour les affectations jusqu'au 30 juin 2025 compris (article 53 de l'avant-projet) et l'exonération pour passif social en vertu du statut unique inscrite à l'article 67*quater* du CIR 92 ne vaut plus que pour les rémunérations attribuées jusqu'au 30 juin 2025 compris (article 58 de l'avant-projet).

Vu la date à laquelle le présent avis est donné et le temps nécessaire au traitement par la Chambre des représentants, il est très probable que la publication de la loi à adopter n'intervienne qu'après le 1er juillet 2025. Ce qui peut poser un problème en ce qui concerne les dispositions précitées s'il leur était ainsi conféré un effet rétroactif, à moins que l'entrée en vigueur soit reportée à une date ultérieure à la publication de la loi à adopter.

L'imminence de l'entrée en vigueur des dispositions précitées soulève par ailleurs des questions quant à leur prévisibilité. Les effets dans le temps des mesures en projet doivent être prévisibles pour toute personne concernée (comme les employeurs et les travailleurs), afin que les mesures préparatoires nécessaires puissent être prises à temps.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

OBSERVATIONS PARTICULIÈRES

Article 54

Selon l'article 54 de l'avant-projet, dans le titre II, chapitre II, section IV, sous-section III, B, du CIR 92, la partie « 1° Exportations - Gestion intégrale de la qualité », qui comprend l'article 67, et qui a été modifiée en dernier lieu par l'« article 90 », est abrogée. On visera l'« article 53 » au lieu de l'« article 90 ».

Article 57

Selon l'article 57 de l'avant-projet, dans le titre II, chapitre II, section IV, sous-section III, B, du CIR 92, la partie « 1°*ter* Personnel supplémentaire », qui comprend l'article 67*ter*, et a été insérée par la loi du 8 juin 2008 et modifiée en dernier lieu par « l'article 93 », est abrogée. On visera « l'article 56 » au lieu de « l'article 93 ».

Article 58

Dans le texte néerlandais, on supprimera une fois le mot « worden » dans la phrase liminaire de l'article 58 de l'avant-projet.

Article 59

Selon l'article 59 de l'avant-projet, des modifications sont apportées à l'article 129/1, du CIR 92, qui a été inséré par la loi du 25 décembre 2017 et modifié en dernier lieu par la loi du 24 décembre 2020. On remplacera la référence à « la loi du 24 décembre 2020 » par une référence à « la loi-programme du 22 décembre 2023 ».

Article 62

Par souci de sécurité juridique, à l'article 62, 2°, de l'avant-projet, la référence à l'intitulé de l'avant-projet actuellement soumis pour avis, contenue dans l'article 145^{32}, § 2, en projet, du CIR 92, doit être corrigée en remplaçant le segment de phrase « la loi-programme du (date de la présente loi) » par le segment de phrase « la loi du (...) portant des dispositions diverses ».

Article 69

À l'article 69 de l'avant-projet, on remplacera la référence à « l'article 10 » par « l'article 4 ».

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Article 72

À l'article 72 de l'avant-projet, on remplacera la référence à « l'article 12 » par « l'article 6 ».

Article 76

L'article 244 du CIR 92 n'a pas été modifié en dernier lieu par « la loi du 18 février 2018 » mais par « la loi du 11 mars 2018 ». Il faudra adapter l'article 76 de l'avant-projet.

Article 80

Selon l'article 80 de l'avant-projet, à l'article 323/1, § 1er, du CIR 92, inséré par la loi du 18 décembre 2016 et modifié par la loi du 22 avril 2019 « et l'article 14 de la présente loi », l'alinéa 3, devenu l'alinéa 2 par « l'article 14 » précité, est abrogé. On remplacera deux fois la référence à « l'article 14 » par une référence à « l'article 8 ».

Article 86

Interrogé sur ce que les auteurs de l'avant-projet entendent par une entrée en vigueur de l'article 58 de l'avant-projet « le 30 juin 2025 et (...) applicable aux périodes imposables qui se terminent après cette date » (article 86, alinéa 3, de l'avant-projet), le délégué a répondu comme suit :

> « De maatregel is zowel in de personenbelasting als in de vennootschapsbelasting (en de daarmee overeenstemmende inkomstenbelastingen voor niet-inwoners) van toepassing. Het is de bedoeling dat artikel 58 van het ontwerp van toepassing is voor aanslagjaren speciaal 2025 verbonden met een belastbaar tijdperk dat eindigt in de periode van 1 juli 2025 tot en met 30 december 2025 en voor de aanslagjaren 2026 en volgende ».

Il est recommandé d'insérer la précision apportée par le délégué dans l'exposé des motifs.

CHAPITRE 2 – PROCÉDURE

SECTION 1ÈRE – MODIFICATIONS APPORTÉES AUX DÉLAIS D'IMPOSITION ET D'INVESTIGATION

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

1. Les dispositions du chapitre 2 du titre 2 de l'avant-projet soumis pour avis (articles 87 à 92 de l'avant-projet) visent, selon l'exposé des motifs, à modifier, tant en matière d'impôts sur les revenus que de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : la TVA), « les délais dont bénéficie l'administration fiscale, tant pour l'établissement de l'impôt que pour exercer des contrôles fiscaux, sur des exercices en cours ou antérieur, en application de ses pouvoirs d'investigation. Les conditions qui doivent être respectées par l'administration fiscale pour qu'elle

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

puisse bénéficier des délais étendus pour procéder à des investigations en cas de fraude sont également adaptées ».

2. Invité à justifier la réduction des délais en projet au chapitre 2 du titre 2 de l'avant-projet soumis pour avis, le délégué a répondu ce qui suit :

> « Er wordt verwezen naar de bladzijde 47 van het Federale Regeerakkoord:
>
> • *We zetten stappen naar meer uniforme procedures en termijnen en sancties (boetes, belastingverhogingen en interesten) voor zowel directe als indirecte belastingen waarbij de belangrijkste verschillen worden weggewerkt en een level playing field tussen belastingplichtige en fiscus gegarandeerd wordt, zonder dat voor belastingplichtigen ten goede trouw de termijnen zullen verlengen.*
>
> • *De termijnen voor onderzoek en belastingheffing in fiscale aangelegenheden worden vastgesteld op 3 jaar (voor complexe en semi-complexe aangiften 4 jaar) vanaf 1 januari van het aanslagjaar, behalve in geval van fraude (of een vermoeden van fraude).*
>
> • *In geval van fraude wordt de termijn vastgesteld op 7 jaar vanaf 1 januari van het aanslagjaar.*
>
> Het doel is dus strikt genomen niet de bestrijding van fraude, maar het feit dat de toepassing van een veelheid van termijnen [voor] de overheid zo ingewikkeld was geworden dat de rechtszekerheid en vooral een redelijke voorzienbaarheid van welke termijn van toepassing is in het gedrang dreigde te komen door een aanzienlijke toename van het aantal rechtszaken in verband met de toepassing van die termijnen. Voor zover deze nieuwe termijnen nog niet van toepassing waren, heeft de regering er daarom voor gekozen om terug te keren naar de reeds bestaande situatie, zonder afbreuk te doen aan de rechtszekerheid ».

Dans le prolongement de cette motivation, le délégué a confirmé que l'article 87 de l'avant-projet a pour objet de rétablir l'article 333, alinéa 3, du CIR 92 dans sa portée antérieure à la loi du 20 novembre 2022 'portant des dispositions fiscales et financières diverses'. La portée est donc censée être identique, même si sa formulation ne l'est pas.

Il est recommandé d'insérer les précisions fournies par le délégué dans l'exposé des motifs.

3. Étant donné que le chapitre 2 du titre 2 de l'avant-projet soumis pour avis ne contient pas d'autres sections que la section 1re, le délégué a convenu que le titre « Section 1ère – Modifications apportées aux délais d'imposition et d'investigation » pouvait être omis. Les deux sous-sections, éventuellement assorties d'un intitulé adapté, doivent donc être transformées en deux sections.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

OBSERVATIONS PARTICULIÈRES

Articles 87 et 88

Dans la phrase liminaire des articles 87 et 88 de l'avant-projet, il convient de mentionner respectivement l'historique de l'article 333 et de l'article 354 du CIR 92.

Articles 89 et 92

L'article 89 de l'avant-projet dispose que la sous-section relative à l'impôt sur les revenus s'applique à partir de l'exercice d'imposition 2023. L'article 92 de l'avant-projet prévoit que la sous-section relative à la TVA s'applique aux taxes qui sont devenues exigibles à partir du 1er janvier 2023. Les sous-sections concernées ramènent le délai de dix ans à sept ans.

À ce sujet, le délégué a précisé ce qui suit :

> « De termijn van 10 jaar die wordt vervangen door een termijn van 7 jaar kan niet al zijn gebruikt. Er zijn niet voldoende jaren verstreken tussen de inwerkingtreding van de vorige termijnen en deze wijziging. De eerste kennisgevingen in de vorm die door deze wet wordt vervangen, zouden in de praktijk in 2027 pas worden verzonden, wat dus nooit zal gebeuren ».

Il est recommandé d'inscrire ces précisions dans l'exposé des motifs.

Article 90

À l'article 90, 1), de l'avant-projet, il convient de préciser que « *l'alinéa 3*, 4° » de l'article 81*bis,* § 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : le CTVA) est visé.

Article 91

Les auteurs de l'avant-projet doivent avoir à l'esprit que la modification de l'article 84*ter* du CTVA telle qu'elle est contenue dans l'article 56 de la loi du 12 mai 2024 'visant à digitaliser les relations entre le Service public fédéral Finances, les citoyens, les entreprises, les personnes morales et certains tiers et abrogeant la loi du 26 janvier 2021 sur la dématérialisation des relations entre le Service public fédéral Finances, les citoyens, personnes morales et certains tiers, et modifiant différents codes fiscaux et lois fiscales' n'est pas encore entrée en vigueur [87].

[87] Cette disposition entre en vigueur à compter de la date à fixer respectivement par le Roi, et au plus tard le 1er janvier 2028 (article 222 de la loi du 12 mai 2024).

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Faute d'intervention législative [88], la modification effectuée par l'article 91 sera mise à néant quand l'article 56 de la loi du 12 mai 2024 entrera en vigueur après la loi dont l'adoption est actuellement envisagée.

TITRE 3 – SANTÉ PUBLIQUE

CHAPITRE 1ER – MODIFICATIONS À LA LOI RELATIVE À L'ASSURANCE OBLIGATOIRE SOINS DE SANTÉ ET INDEMNITÉS, COORDONNÉE LE 14 JUILLET 1994

SECTION 1ÈRE – NORME DE CROISSANCE

Cette section n'appelle aucune observation.

SECTION 2 – CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE

Article 94

Dans la version française, mieux vaudrait remplacer les mots « du point 15°*octies* » par les mots « des points 15°*octies* et 35° » [et non les mots « 15°*octies* » par les mots « 15°*octies* et 35° »].

Article 96

1. Étant donné que l'avant-projet contient une seule annexe, la numérotation de celle-ci est superflue et sera par conséquent omise [89]. La même remarque vaut pour son intitulé.

2. La phrase « Il s'agit de la liste établie le 16 décembre 2024 par l'Agence européenne des médicaments avec la référence EMA/536385/2024 » est dépourvue de caractère normatif et devrait, dès lors, être omise du dispositif. Le commentaire de l'article précise déjà utilement qu'elle est publiée sur le site internet de l'Agence européenne des médicaments. Ce commentaire sera complété avec la référence exacte de la liste en question.

CHAPITRE 2 – AFMPS

1. L'article 98 de l'avant-projet vise à modifier l'article 152 de la loi-programme du 22 décembre 2023. Cette disposition impose actuellement pour les années 2024 et 2025 une contribution spéciale aux promoteurs d'essais cliniques en cours, pour lesquels une demande ou une demande de modification substantielle autorisée a été introduite au cours des trois années

[88] Telle qu'une modification de l'article 56 de la loi du 12 mai 2024 dans l'avant-projet actuellement à l'examen.

[89] *Principes de technique législative - Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, www.raadvst-consetat.be, onglet « Technique législative », recommandation 172, b).

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

précédentes, afin de financer la mise en place de la Bioplateforme [90]. Les modifications en projet prévoient une contribution spéciale pour l'année 2026 et une extension visant à financer le domaine d'excellence ATMP (*Advanced Therapy Medicinal Products*) (article 98, 1° et 2°). Par ailleurs, l'avant-projet modifie le régime de restitution d'une partie du produit des contributions (article 98, 3°), prévoit une exemption pour les promoteurs d'essais cliniques non-commerciaux et un régime pour la perception et le recouvrement (éventuellement avec des intérêts de retard) (article 98, 4°), ainsi que de nouveaux taux pour les contributions concernées (article 98, 5°). Enfin, le régime de l'indexation de ces taux est adapté (article 98, 6°).

2. Étant donné que les promoteurs d'essais cliniques non-commerciaux [91] sont exemptés des contributions spéciales, un avantage sélectif leur est accordé.

À la question de savoir si les dispositions en projet ne doivent pas être notifiées à la Commission européenne en tant qu'aide d'État conformément à l'article 108, paragraphe 3, du TFUE, le délégué a répondu que ces promoteurs n'exercent pas d'activité économique, comme l'a déjà admis précédemment le Conseil d'État, notamment dans son avis 69.049/3 du 16 avril 2021 [92] et dans son avis 70.322/3 du 26 novembre 2021 [93]. La conclusion énoncée dans ces avis vaut également pour les dispositions actuellement en projet, du moins dans la mesure où les essais cliniques non-commerciaux ne poursuivent effectivement pas un but lucratif.

3. En ce qui concerne la justification, au regard du principe d'égalité, du choix des redevables pour la contribution spéciale, dans la mesure où elle finance la mise en place de la Bioplateforme, on peut se référer à l'argument du délégué donné dans le cadre de la demande d'avis sur un avant-projet devenu la loi-programme du 22 décembre 2023 :

> « De voordelen van het Bioplatform, zijn vooral voor deze actoren die klinische proeven verrichten. Binnen het Bioplatform is er een werkgroep klinische proeven opgericht, deze wordt geleid door de beleidcel van de Minister van Volksgezondheid. Het hoofddoel is het bepalen van acties en prioriteiten voor de komende jaren die nodig zijn om het klimaat voor klinische proeven in België innovatief, concurrerend en aantrekkelijk te houden in vergelijking met de andere lidstaten.
>
> Bijgevolg wordt de belasting enkel opgelegd aan deze actoren.
>
> (…)

[90] On peut admettre, comme l'a également soutenu le délégué, que les activités financées par cette contribution spéciale ne relèvent pas du champ d'application du règlement (UE) n° 536/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 'relatif aux essais cliniques de médicaments à usage humain et abrogeant la directive 2001/20/CE', de sorte qu'il ne doit pas non plus être satisfait aux exigences relatives aux redevances pour les activités décrites dans ce règlement, telles qu'elles figurent à l'article 86 de celui-ci (à savoir l'exigence que le montant de cette redevance soit fixé de manière transparente et sur la base du principe de couverture des coûts).

[91] Voir les définitions de « essai clinique non commercial » et « essai clinique commercial » à l'article 2, § 1er, 27° et 28°, de la loi du 20 juillet 2006 'relative à la création et au fonctionnement de l'Agence fédérale des médicaments et des produits de santé'.

[92] Avis C.E. 69.049/3 du 16 avril 2021 sur un avant-projet devenu la loi du 9 mai 2021 'modifiant la loi du 22 décembre 2020 relative aux dispositifs médicaux', *Doc. parl.,* Chambre, 2020-2021, n° 55-1948/1, pp. 33-34, observation 4.

[93] Avis C.E. 70.322/3 du 26 novembre 2021 sur un avant-projet devenu la loi du 8 février 2022 'modifiant la loi du 20 juillet 2006 relative à la création et au fonctionnement de l'agence fédérale des médicaments et des produits de santé', *Doc. Parl.*, Chambre, 2021-2022, n° 55-2366/1, p. 66, observation 4.1.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

1. De opstart en verankering van de het domein data binnen het FAGG: hier wordt beoogd het proces voor klinische proeven te optimaliseren

2. De versterking van het nationaal innovatie bureau voor het simultaan nationaal wetenschappelijk advies proces dat aan de indiening van een klinische proef voorafgaat

3. Versterking het GCP inspectie team: GCP betreft het inspecteren van sites waar klinische proeven worden uitgevoerd

4. Versterking van het College: een deel van de inkomsten zal elke jaar aan het College worden doorgestuurd, de versterking bij het College heeft tot doel een efficiënte implementatie van de CTR in België na te streven door het ontwikkelen en ter beschikking stellen van templates, en deelname aan nationale en Europese bespreking met als doel de alignatie met andere lidstaten te bewerkstelligen ».

À l'occasion des modifications actuellement en projet, qui concernent également le financement du domaine d'excellence ATMP, le délégué a encore ajouté ce qui suit :

« Voor wat betreft het speerpunt ATMP : het onderzoek naar en de ontwikkeling van deze geneesmiddelen voor geavanceerde therapie (ATMPs) betreft innovatief en vooruitstrevend wetenschappelijk onderzoek (m.n. klinische proeven) – hoewel de actoren niet volledig identiek zullen zijn (en dus niet kan worden gegarandeerd dat een actor die klinische proeven verricht ook steeds betrokken zal zijn bij proeven voor ATMPs), is deze groep actoren (die klinische proeven verrichten) toch het nauwst verbonden bij dit ondersteunen van (in België verrichte) klinische proeven in het algemeen. Het is een verdere uitloper van de onder Bioplatform voorziene versterking van het GCP-inspectie team, van de kennis van de evaluatoren (en dus ook een versterking van het nationaal innovatie-bureau).

De 'meest gepaste' link blijft echter nog steeds het verrichten van wetenschappelijk onderzoek m.b.t. geneesmiddelen, gelet op het feit dat alle actoren die klinische proeven toepassen baat hebben bij de activiteiten die onder het speerpunt ATMP vallen, door middel van een verbetering van de dienstverlening in het kader van klinische proeven in het algemeen, een verbreding en verdieping van de kennis m.b.t. producten die het voorwerp uitmaken van klinische proeven, enz. »

On peut se rallier à cette justification, non seulement en ce qui concerne la poursuite et les adaptations relatives au financement de la Bioplateforme, mais également en ce qui concerne le nouveau financement du domaine d'excellence ATMP.

4. En ce qui concerne la justification, du point de vue du principe d'égalité, de l'exemption pour les essais cliniques non-commerciaux, on peut se référer à ce qui a été exposé à cet égard dans l'avis 77.696/2-3-16-VR du 11 mai 2025 sur une exemption analogue pour les contributions [94]. La justification citée dans cet avis, à laquelle le délégué dans la présente demande d'avis se réfère également, peut également être admise en l'occurrence.

5. Le délégué a confirmé que l'article 152, § 1er, alinéa 2, de la loi-programme du 22 décembre 2023 doit non seulement faire mention des coûts de la mise en place de la

[94] Avis C.E. 77.696/2-3-16-VR du 11 mai 2025 sur un avant-projet de loi-programme, *Doc. Parl.*, Chambre, 2024-2025, n° 56-909/1, 373-374, observation 4 au chapitre unique du titre 3.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Bioplateforme, mais également des coûts de fonctionnement de cette dernière. Selon le délégué, il en va de même pour le domaine d'excellence ATMP.

Eu égard aux réponses du délégué concernant les modifications en projet des alinéas 2 et 3 de l'article 152, § 1er, de la loi-programme du 22 décembre 2023 (article 98, 2° et 3°, de l'avant-projet), il serait préférable de remplacer ces alinéas comme suit :

« À la fin de l'année pour laquelle la contribution est perçue, un calcul est effectué sur les coûts encourus par l'AFMPS au cours de cette année, pour la mise en place et le fonctionnement de la Bioplateforme d'une part, pour ce qui concerne les exercices 2025 et 2026 , et pour la mise en place et le fonctionnement du domaine d'excellence ATMP (*Advanced Therapy Medicinal Products*) d'autre part, pour ce qui concerne les exercices 2025 et 2026.

Les taux visés au paragraphe 2 sont des montants maximaux. Si les coûts calculés conformément à l'alinéa 2 sont inférieurs au montant des contributions dues par l'ensemble des contributeurs, le montant de la contribution est réduit au montant nécessaire pour couvrir ces coûts. Dans ce cas, le total des coûts mentionnés est divisé par le total du nombre de demandes initiales introduites au cours de la période de référence x la contribution maximale par demande initiale visée au paragraphe 2 + le total du nombre de demandes de modification substantielle introduites au cours de la période de référence x la contribution maximale par demande de modification substantielle visée au paragraphe 2. Les taux visés au paragraphe 2 sont multipliés par le résultat. La contribution à payer est donc fixée au 31 décembre de l'année à laquelle la contribution se rapporte. L'AFMPS envoie un avis de paiement avec le montant à payer. Le contribuable dispose d'un délai de paiement de 15 jours après réception de l'avis de paiement par l'AFMPS ».

6. Dans le texte néerlandais de l'article 152, § 1er, alinéa 4, en projet, de la loi-programme du 22 décembre 2023 (article 98, 4°, de l'avant-projet), il convient de renvoyer à l'article 2 de la loi du 20 juillet 2006 'relative à la création et au fonctionnement de l'Agence fédérale des médicaments et des produits de santé' et non à l'article 1er de cette dernière. Tant dans le texte français que dans le texte néerlandais, il faut supprimer la mention « alinéa 1er » (« eerste lid »).

7. L'article 152, § 1er, alinéa 4, en projet, de la loi-programme du 22 décembre 2023 (article 98, 4°, de l'avant-projet) fait état d'un *essai clinique* non-commercial tel que défini par l'article 2, 15°, de la loi du 7 mai 2004 'relative aux expérimentations sur la personne humaine'. Cette disposition définit toutefois une *expérimentation* non-commerciale, et non un essai clinique non-commercial. À la question de savoir s'il existe encore des demandes ou des demandes de modification substantielle autorisées qui relèvent du champ d'application de cette dernière loi [95] et dès lors, pour quel motif le terme « essai clinique non-commercial » est utilisé, le délégué a répondu comme suit :

« Ik begrijp uw bedenking, maar de referentieperiode betreft de laatste 3 jaar (dus de aanvragen verricht in 2022, 2023 en 2024 om de taks voor 2025 te berekenen – voor

[95] Étant donné que le règlement (UE) n° 536/2014 est applicable depuis le 31 janvier 2022, et que depuis cette date, la loi du 7 mai 2004 ne s'applique plus aux expérimentations au sens de l'article 2, 11°, de cette loi qui ne sont pas des essais cliniques au sens du règlement et au sens de la loi du 7 mai 2017 'relative aux essais cliniques de médicaments à usage humain'.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

2022 waren er nog 'nieuwe' aanvragen onder de wet van 07/05/2004, vanaf februari 2023 en in 2024 waren dit enkel substantiële wijzigingen) en – de taks wordt berekend op het aantal aanvragen (lees: het volume verrichte trials) van de voorbije drie jaar, waar dus ook nog trials onder de wet van 7 mei 2004 vallen.

Aangezien de bijdrage enkel gebaseerd wordt op klinische proeven, kan ook de verwijzing naar het niet-commercieel experiment worden gebruikt – de definitie is inderdaad ruimer, maar een niet-commerciële klinische proef valt binnen deze definitie. (En een eenvoudig experiment, dat geen proef is, zal niet worden meegenomen in de berekening – enkel de klinische proeven worden geviseerd.) »

Les auteurs de l'avant-projet devront soumettre la disposition en projet à un nouvel examen à la lumière de ce qui précède,

8. L'article 152, § 1er, alinéa 5, en projet, de la loi-programme du 22 décembre 2023 (article 98, 4°, de l'avant-projet) dispose que la perception et le recouvrement des contributions impayées se font conformément à l'article 14/20, § 3, de la loi du 20 juillet 2006. Selon cette disposition, cette perception et le recouvrement se font à la demande de l'Agence fédérale des médicaments et des produits de santé (ci-après : l'AFMPS) par l'administration du Service public fédéral Finances en charge de la perception et du recouvrement des créances non fiscales, par toutes voies de droit, conformément à la loi domaniale du 22 décembre 1949. Il est en outre précisé que l'Administrateur général de l'AFMPS peut, en cas de constat du non-paiement, conférer à l'AFMPS un titre exécutoire.

L'article 3, § 1er, alinéa 1er, de la loi domaniale du 22 décembre 1949 dispose que :

« Toute somme due à l'État ou à des organismes d'État dont le recouvrement est poursuivi par l'administration du Service public fédéral Finances en charge de la perception et du recouvrement des créances non fiscales peut être recouvrée, conformément au Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales, sur base d'un registre de perception et recouvrement rendu exécutoire ou d'une décision judiciaire coulée en force de chose jugée portant condamnation au paiement de cette somme. »

L'article 6, § 1er, du Code du 13 avril 2019 'du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales' prévoit ce qui suit :

« Sans préjudice de la mise en œuvre des mesures conservatoires ou de garantie, conformément au présent Code, aux lois fiscales, aux dispositions légales ou réglementaires afférentes aux créances non fiscales ou au droit commun, le recouvrement des créances fiscales et non fiscales est poursuivi sur base d'un rôle ou d'un registre de perception et recouvrement rendus exécutoires, ou d'une décision judiciaire portant condamnation au paiement des créances fiscales ou non fiscales ».

À la question de savoir pourquoi il est encore nécessaire de prévoir que l'Administrateur général de l'AFMPS, après avoir constaté le non-paiement, accorde un titre exécutoire à l'AFMPS, le délégué a répondu que « voor deze bijzondere bijdrage, [werd] voorzien dat de AG het FAGG een uitvoerbare titel kan toekennen. Deze betreft een beperkte testcase, om de invordering van dergelijke bedragen eenvoudiger te kunnen laten verlopen ».

Tout d'abord, il n'est pas nécessaire de conférer un titre exécutoire puisque les dispositions législatives précitées procurent elles-mêmes ce titre exécutoire. De plus, c'est

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

l'administration du Service public fédéral Finances chargée de la perception et du recouvrement des créances non fiscales qui agit en la matière, et non l'AFMPS, de sorte qu'il est dénué de sens de prévoir qu'un titre exécutoire soit conféré à l'AFMPS. Ce n'est qu'en élaborant un régime de perception et de recouvrement entièrement propre, plutôt qu'en se référant aux dispositions légales précitées, que l'on peut prévoir l'octroi d'un titre exécutoire à l'AFMPS.

9. À l'article 152, § 2, de la loi-programme du 22 décembre 2023 (article 98, 5°, de l'avant-projet), on écrira chaque fois « par demande de modification substantielle » au lieu de « par modification substantielle » pour préciser qu'il est tenu compte du nombre de demandes (et non du nombre de modifications substantielles accordées), comme l'envisage le délégué.

TITRE 4 – AFFAIRES SOCIALES

CHAPITRE 1ER – IMPACT DES MODIFICATIONS RELATIVES AU DROIT AU SALAIRE GARANTI PRÉVU PAR LA LOI DU 3 JUILLET 1978 RELATIVE AUX CONTRATS DE TRAVAIL SUR L'ASSURANCE INDEMNITÉS

Article 99 à 102

Ces articles sont à mettre en relation avec les articles 136 à 138 de l'avant-projet qui figurent dans la section 5 du chapitre 3 du titre 5 de l'avant-projet et auxquels il est donc renvoyé.

Les articles 99 à 102 n'appellent pour le surplus pas d'autres observations.

ANNEXE

L'annexe gagnerait à utiliser la terminologie française et néerlandaise et non anglaise [96].

CHAPITRE 2 – COTISATION DE SOLIDARITÉ DES EMPLOYEURS CONCERNANT L'INCAPACITÉ DE TRAVAIL PRIMAIRE

Article 104

1. Aux termes de l'article 104, alinéa 1er, de l'avant-projet, une cotisation de solidarité trimestrielle est due par les employeurs occupant des travailleurs qui sont assujettis à la loi du 27 juin 1969 'révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 relatif à la sécurité sociale des travailleurs'

[96] L'usage de termes en langue anglaise n'a en effet en principe pas sa place dans la législation. En ce sens, voir l'avis 77.431/2 donné le 25 février 2025 sur une proposition de loi 'relative à la surveillance des fournisseurs de services de messagerie financière', *Doc. parl.*, Chambre, 2024-2025, n° 56-0610/002, pp. 3-24.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

pour les travailleurs salariés majeurs qui n'ont pas encore atteint l'âge de 55 ans à la date de début de l'incapacité de travail primaire [97] et qui sont reconnus en incapacité de travail depuis plus de trente jours calendrier.

L'article 104, alinéa 2, de l'avant-projet dispose que les employeurs qui, durant l'année au cours de laquelle l'incapacité de travail primaire débute, occupaient en moyenne moins de 50 travailleurs au cours d'une période de référence [98], sont exonérés de cette cotisation.

2. Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, une différence de traitement n'est compatible avec les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination que si cette différence repose sur un critère objectif et est raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure concernée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

Invité à fournir une justification raisonnable pour la différence de traitement entre les employeurs confrontés à l'incapacité de travail d'un travailleur âgé de moins de 55 ans, qui sont tenus de payer la cotisation de solidarité, et les employeurs confrontés à l'incapacité de travail d'un travailleur plus âgé, qui ne doivent pas payer la cotisation, le délégué a répondu en ces termes :

> « De motivering voor de leeftijdsgrens is dat voor gerechtigden na die leeftijd er vaak leeftijdsgerelateerde aandoeningen aan de basis van de arbeidsongeschiktheid (en de afwezigheid op de werkvloer) liggen die geen verband houden met het uitgeoefende beroep en de arbeidsomstandigheden bij de uitvoering daarvan ».

Invité à fournir une justification raisonnable pour la différence de traitement entre les employeurs qui occupaient (plus de) 50 travailleurs au cours de la période de référence, qui sont tenus de payer la cotisation de solidarité, et les employeurs qui occupaient moins de travailleurs, qui ne doivent pas payer la cotisation, le délégué a répondu :

> « De uitsluiting van KMO's uit het toepassingsgebied is ingegeven door het gegeven dat een uitval van de werknemer wegens arbeidsongeschiktheid, zowel organisatorisch als financieel, een verschillende impact heeft bij kleinere versus grotere ondernemingen. Zo zal in een kleinere onderneming er minder mogelijkheid zijn om de vrijgekomen arbeidsplaats in te vullen via (tijdelijke) interne reorganisatie. Waardoor er sneller een beroep moet gedaan worden op externe vervangende tewerkstelling, waaraan uiteraard extra kosten verbonden zijn. De impact van dergelijke extra kosten zijn uiteraard ook verschillend volgens schaalgrootte van betreffende onderneming ».

Il serait préférable d'encore intégrer ces justifications dans l'exposé des motifs.

[97] Il faut entendre par là « la période d'incapacité de travail primaire visée à l'article 87 de la loi relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, coordonnée le 14 juillet 1994 » (article 103, 2°, de l'avant-projet).

[98] Est ainsi visée « la période du quatrième trimestre de l'avant-dernière année (n-2) et des premier, deuxième et troisième trimestres de l'année précédente (n-1) » (article 103, 4°, de l'avant-projet).

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Article 106

1. L'article 106, § 1er, alinéa 1er, de l'avant-projet dispose que la cotisation trimestrielle de solidarité s'élève à trente pour cent du montant des indemnités d'incapacité primaire dues pour la période de deux mois, calculée de date à date, à partir du trente et unième jour d'incapacité de travail primaire du travailleur. À la question de savoir si, dans l'hypothèse où une personne n'est plus en incapacité de travail après une période plus courte, la cotisation de solidarité doit être calculée sur la base de la période complète de deux mois à partir du trente et unième jour d'incapacité de travail primaire, ou si elle est calculée *au prorata,* le délégué a répondu en ces termes :

> « De solidariteitsbijdrage wordt berekend op de uitkeringen die werkelijk worden toegekend. Vanaf het ogenblik dat een werknemer niet langer arbeidsongeschikt is erkend, ontvangt de betrokkene niet langer arbeidsongeschiktheidsuitkeringen en kan er dus ook niet langer een solidariteitsbijdrage worden ingehouden. Het gaat dus om de uitkeringen toegekend tot en met de laatste dag van de periode van erkende arbeidsongeschiktheid binnen de periode van twee maanden (berekend van datum tot datum) te rekenen vanaf de 31ste dag van arbeidsongeschiktheid ».
>
> Cette précision peut encore être intégrée dans l'exposé des motifs.

2. L'article 106, § 1er, alinéa 2, de l'avant-projet énonce que pour l'application de l'alinéa 1er, les périodes de protection de la maternité visées aux articles 114 et 114*bis* de la loi coordonnée du 14 juillet 1994 'relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités' ne suspendent pas la période d'incapacité de travail primaire expirant à la fin de la période de deux mois visée à l'alinéa 1er. Interrogé quant à la portée de cette disposition, le délégué a donné la réponse suivante :

> « De solidariteitsbijdrage is enkel verschuldigd op de primaire ongeschiktheidsuitkeringen die worden toegekend voor de periode van twee maanden volgend op de eerste dertig dagen van arbeidsongeschiktheid (vgl. artikel 106, § 1, eerst lid van het ontwerp). Artikel 103, 3° van het ontwerp omschrijft wat onder 'primaire ongeschiktheidsuitkering' moet worden verstaan (namelijk 'de uitkering bedoeld in artikel 87 van de voormelde gecoördineerde wet van 14 juli 1994').
>
> Een periode van moederschapsbescherming schorst een periode van primaire ongeschiktheid.
>
> Vgl. in dit kader artikel 87, vijfde lid van de wet betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen, gecoördineerd op 14 juli 1994: 'De in de artikelen 114 en 114bis bedoelde tijdvakken van moederschapsbescherming die vallen in de loop van een tijdvak van primaire ongeschiktheid, schorsen het laatstgenoemde tijdvak.'
>
> In afwijking van deze regel die in de reglementering van de uitkeringsverzekering voor werknemers is opgenomen, bepaalt artikel 106, § 1, tweede lid van het ontwerp dat wanneer zich een periode van moederschapsbescherming voordoet tijdens de periode van primaire ongeschiktheid die eindigt op de laatste dag van de twee maanden omschreven in artikel 106, § 1, eerste lid van het ontwerp, er toch geen schorsing plaatsvindt om de periode te bepalen waarvoor de solidariteitsbijdrage is verschuldigd. De periode van moederschapsbescherming wordt dus aangerekend op (of anders gesteld 'maakt een integraal deel uit van') het hele tijdvak dat verstrijkt bij het einde van de periode van twee maanden + dertig dagen te rekenen vanaf de aanvang van de arbeidsongeschiktheid.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Door deze regel in te voeren wordt er vermeden dat de werkgever in geval van een arbeidsongeschiktheid na de periode van moederschapsbescherming die een eerdere periode van arbeidsongeschiktheid heeft geschorst, nog een solidariteitsbijdrage moet betalen voor deze periode van arbeidsongeschiktheid die in het kader van de uitkeringsverzekering gelet op de schorsende werking van de periode van moederschapsbescherming nog geen dertig dagen + twee maanden heeft geduurd.

Dit betekent echter niet dat er een solidariteitsbijdrage verschuldigd is tijdens de periode van moederschapsbescherming. De verzekerde ontvangt dan immers geen primaire ongeschiktheidsuitkeringen (artikel 87 van de voormelde gecoördineerde wet), maar moederschapsuitkeringen (artikel 113 van de voormelde gecoördineerde wet) ».

Il est recommandé de préciser l'avant-projet en ce sens.

Article 109

1. L'article 109, alinéa 1er, de l'avant-projet dispose que les organismes assureurs, en vue du calcul et de la perception de la cotisation de solidarité, doivent communiquer un certain nombre de données à l'Office national de sécurité sociale (ci-après : ONSS) [99]. Il ressort des dispositions inscrites aux 1° et 2° que les organismes assureurs ne doivent pas communiquer les données lorsque, compte tenu des conditions énoncées à l'article 104, alinéa 3, respectivement alinéa 2, de l'avant-projet, il s'avère qu'une cotisation de solidarité n'est pas due ou que l'employeur est exonéré.

Compte tenu de la formulation de ces dispositions, il ne semble toutefois pas exclu que les organismes assureurs devront dans certains cas communiquer des données à l'ONSS lorsqu'une cotisation de solidarité ne sera pas due. Ainsi, le fait que le numéro d'entreprise des employeurs exonérés en application de l'article 104, alinéa 2, de l'avant-projet, ne doit pas être communiqué en vertu du 2°, n'empêche pas qu'en vertu du 1° de cette disposition interprété littéralement, le numéro d'identification de la sécurité sociale de leurs travailleurs salariés majeurs qui bénéficiaient d'une indemnité d'incapacité primaire doit être communiqué le cas échéant.

Dans la mesure où telle n'est pas l'intention, le texte de l'avant-projet devra être précisé [100]. Conformément au principe de minimisation des données, inscrit à l'article 5, paragraphe 1, c), du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 'relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données)', les données à caractère personnel à traiter

[99] Il est recommandé de formuler plus clairement le texte néerlandais de la phrase introductive de l'article 109, alinéa 1er, de l'avant-projet.

[100] Au demeurant, la communication de données à l'ONSS n'est quant à elle pas limitée aux informations relatives aux travailleurs reconnus en incapacité de travail depuis plus de trente jours calendrier, bien qu'il s'agisse là d'une autre condition pour être redevable de la cotisation (article 104, alinéa 1er, de l'avant-projet), et aucune exception n'est faite pour les données relatives aux travailleurs dont l'incapacité de travail débute durant les trente premiers jours calendrier à partir du début de l'occupation auprès de l'employeur, bien que cela exclue le fait d'être redevable de la cotisation (article 104, alinéa 4). La vérification de ces conditions semble être laissée à l'appréciation de l'ONSS.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

doivent d'ailleurs en tout état de cause être adéquates, pertinentes et limitées à ce qui est nécessaire au regard des finalités pour lesquelles elles sont traitées.

2. L'article 109, alinéa 2, de l'avant-projet dispose que le Roi peut fixer les modalités des traitements de données visées à l'alinéa 1er. Compte tenu du principe de légalité consacré à l'article 22 de la Constitution, il a été demandé au délégué ce qu'il faut entendre par ces modalités. Le délégué a répondu en ces termes :

> « De delegatie aan de Koning werd zekerheidshalve voorzien, gelet op de nader te ontwikkelen gegevensstro(o)men. In voorkomend geval zal het KB, overeenkomstig het legaliteitsbeginsel in artikel 22 van de Grondwet, enkel detailmatige of bijkomstige aangelegenheden betreffen, in het bijzonder technische bepalingen inzake de beoogde verwerking van persoonsgegevens ».

Compte tenu de ce qui précède, l'habilitation peut être admise.

3. Le texte néerlandais de l'article 109, alinéa 3, de l'avant-projet doit être complété par le mot « vernietigd ».

CHAPITRE 3 – COTISATION DE RESPONSABILISATION DES EMPLOYEURS CONCERNANT L'INVALIDITÉ

Article 111

Aux termes de l'article 111 de l'avant-projet, le dernier calcul et la dernière perception de la cotisation de responsabilisation existante concernant l'invalidité, visée au chapitre 5 du titre 8 de la loi-programme du 27 décembre 2021, par l'ONSS s'effectue par le biais d'un avis de débit en même temps que les cotisations du quatrième trimestre 2025, conformément à l'article 144 de la loi-programme précitée. Selon l'exposé des motifs, l'intention est que la nouvelle cotisation de solidarité remplace cette cotisation de responsabilisation.

Or, l'avant-projet n'abroge pas les dispositions pertinentes de la loi-programme du 27 décembre 2021, de sorte que ces dispositions continueront d'exister, également lorsque les cotisations de responsabilisation ne sont plus perçues. Elles se mueront ainsi en dispositions fantômes, ce qui porte atteinte à la sécurité juridique.

C'est pourquoi on insérera au chapitre 3 du titre 4 un article qui abroge en temps opportun les articles 139 à 148 de la loi-programme du 27 décembre 2021.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

TITRE 5 – EMPLOI

CHAPITRE 1ER – MODIFICATIONS RELATIVES À LA CONCLUSION D'UN CONTRAT D'OCCUPATION D'ÉTUDIANT

OBSERVATION GÉNÉRALE

1. L'article 7.1.1 de la loi du 16 mars 1971 sur le travail interdit de faire travailler ou de laisser travailler des enfants ou de leur faire ou laisser exercer une activité sortant du cadre de leur éducation ou de leur formation [101]. Selon l'article 6 de la même loi, il y a lieu d'entendre par « enfants » « des mineurs âgés de moins de 15 ans ou qui sont encore soumis à l'obligation scolaire à temps plein » [102].

L'article 113 de l'avant-projet vise à supprimer les mots « ou qui sont encore soumis à l'obligation scolaire à temps plein » figurant à l'article 6 de la loi du 16 mars 1971 sur le travail. Si l'interdiction précitée s'applique encore aux mineurs à partir de l'âge de 15 ans qui sont encore soumis à l'obligation scolaire à temps plein, ils seront considérés comme « jeunes travailleurs » consécutivement à la modification en projet de l'article 2 de la même loi par l'article 112 de l'avant-projet. Ils peuvent effectuer un travail dans le cadre des limites légales.

2.1. L'article 4, paragraphe 1, de la directive 94/33/CE du Conseil du 22 juin 1994 'relative à la protection des jeunes au travail' requiert que les États membres « prennent les mesures nécessaires pour interdire le travail des enfants » [103]. Au sens de cette disposition, il y a lieu d'entendre par « enfants », en vertu de l'article 3, b), de la directive, « tout jeune qui n'a pas atteint l'âge de quinze ans ou qui est encore soumis à l'obligation scolaire à temps plein imposée par la législation nationale ». Bien que la directive laisse donc au législateur national le soin de fixer la fin de la scolarité obligatoire à temps plein, le choix opéré par le législateur dans ce domaine a pour effet que l'interdiction du travail des enfants, prévue par la directive, s'applique au moins jusqu'à ce moment-là.

2.2. Interrogé quant à la compatibilité des modifications en projet avec la directive, le délégué a renvoyé à l'article 4, paragraphe 2, c), de celle-ci, qui autorise les États membres, par voie législative ou réglementaire, à prévoir que l'interdiction du travail des enfants (entre autres) ne s'applique pas « aux enfants âgés de quatorze ans au moins effectuant des travaux légers autres que ceux relevant de l'article 5 » [104]. Selon l'article 3, d), de la directive, on entend par « travaux

---

[101] L'article 7.1.2 de la même loi exclut en tout état de cause « de faire ou laisser exercer par des enfants une activité qui peut avoir une influence désavantageuse sur le développement de l'enfant sur le plan pédagogique, intellectuel ou social, mettre en danger son intégrité physique, psychique ou morale ou qui est préjudiciable à tout aspect de son bien-être ».

[102] Selon l'article 1er, § 1er, alinéa 2, de la loi du 29 juin 1983 'concernant l'obligation scolaire', l'obligation scolaire à temps plein se termine soit à l'âge de 15 ans, lorsque le mineur a terminé les deux premières années de l'enseignement secondaire de plein exercice, soit à l'âge de 16 ans.

[103] Voir également le but de ces mesures défini à l'article 1er, paragraphe 1, de la directive, aux termes duquel les États membres prennent les mesures nécessaires pour interdire le travail des enfants et veillent, « dans les conditions prévues par la présente directive, à ce que l'âge minimal d'admission à l'emploi ou au travail ne soit pas inférieur à l'âge auquel cesse l'obligation scolaire à temps plein imposée par la législation nationale ni, en tout cas, à quinze ans ».

[104] Le travail visé à l'article 5 de la directive concerne des activités culturelles et similaires.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

légers » tous travaux « qui, en raison de la nature propre des tâches qu'ils comportent et des conditions particulières dans lesquelles celles-ci sont effectuées : i) ne sont pas susceptibles de porter préjudice à la sécurité, à la santé ou au développement des enfants, et ii) ne sont pas de nature à porter préjudice à leur assiduité scolaire, à leur participation à des programmes d'orientation ou de formation professionnelle approuvés par l'autorité compétente ou à leur aptitude à bénéficier de l'instruction reçue ».

Selon l'article 4, paragraphe 3, de la directive, les États membres qui font usage de cette faculté doivent déterminer, dans le respect des dispositions de la directive, les conditions de travail liées aux travaux légers en question.

3. L'article 9 de la loi du 16 mars 1971 sur le travail interdit aux jeunes travailleurs (catégorie dont relèveront les mineurs âgés de 15 ans qui sont encore soumis à l'obligation scolaire à temps plein, consécutivement aux modifications en projet) d'effectuer des travaux « dépassant leurs forces, menaçant leur santé ou compromettant leur moralité ». Or, aucune disposition de cette loi n'interdit expressément aux jeunes travailleurs d'effectuer des travaux susceptibles de porter préjudice à leur sécurité ou à leur développement, ou qui sont de nature à porter préjudice à leur assiduité scolaire et à leur participation aux programmes précités ou à leur aptitude à bénéficier de l'instruction reçue.

À moins que l'avant-projet ne soit encore profondément modifié afin de garantir que les travaux effectués par des jeunes de quinze ans, qui sont encore soumis à l'obligation scolaire à temps plein, répondent aux conditions fixées par la directive 94/33/CE dans le domaine des « travaux légers » autorisés, le chapitre 1er du titre 5 ne peut se concrétiser [105].

4. Si l'avant-projet est revu en ce sens, les auteurs devront en outre s'assurer que la réglementation est pour le surplus conforme aux limitations relatives au travail des enfants qui découlent de la directive 94/33/CE. À cet égard, le Conseil d'État relève en tout état de cause les problèmes suivants.

L'article 31 modifié de la loi du 16 mars 1971 sur le travail (article 116 de l'avant-projet), qui habilite le Roi, dans certains cas, à fixer une limite journalière et hebdomadaire supérieure jusqu'à un maximum de dix heures par jour et cinquante heures par semaine, ne respecte pas entièrement les exigences relatives au temps de travail fixées à l'article 8, paragraphe 1, de la directive, qui prévoit un maximum absolu de huit heures de travail par jour et quarante heures par semaine pour les jeunes de 15 ans. L'avant-projet ne semble pas non plus respecter la limitation requise du travail à deux heures par jour d'enseignement et à douze heures par semaine pour les travaux effectués durant la période scolaire et en dehors des heures d'enseignement scolaire, comme l'impose l'article 8, paragraphe 1, b), de la directive.

L'article 34*bis*/1, alinéa 3, en projet, de la loi du 16 mars 1971 sur le travail (article 120 de l'avant-projet) habilite le Roi à autoriser les jeunes travailleurs encore soumis à l'obligation scolaire à temps plein à travailler jusqu'à 23 heures pour l'exécution de travaux

[105] En effet, les articles 114 à 122 de l'avant-projet sont alors également dénués de sens, dès lors qu'ils visent à modifier la loi du 16 mars 1971 sur le travail et la loi du 3 juillet 1978 'relative aux contrats de travail', dans l'hypothèse où les jeunes de 15 ans qui sont encore soumis à l'obligation scolaire à temps plein sont autorisés à effectuer des travaux.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

déterminés. Or, l'article 9, paragraphe 1, a), de la directive prévoit une interdiction absolue du travail après 20 heures.

5. Compte tenu de ce qui précède, le chapitre 1er du titre 5 doit être omis ou à tout le moins fondamentalement revu à la lumière de la directive 94/33/CE [106].

CHAPITRE 2 – OBLIGATION DE PREMIER EMPLOI - MODIFICATION DE LA LOI DU 24 DÉCEMBRE 1999 EN VUE DE LA PROMOTION DE L'EMPLOI

Articles 123 et 124

1. L'article 123, 1°, cinquième tiret, de l'avant-projet abroge l'article 46, alinéa 1er[107], de la loi du 24 décembre 1999 'en vue de la promotion de l'emploi'. Cet article porte sur les compétences des inspecteurs sociaux en matière de surveillance relative au respect des dispositions de cette loi (dans son ensemble) et de ses arrêtés d'exécution. Son abrogation impliquerait notamment que ces inspecteurs n'exercent plus leurs compétences en ce qui concerne les dispositions relatives à la convention de premier emploi qui ne sont pas abrogées, comme les conditions fixées au chapitre VIII, section 1re, sous-section 2, de la loi, permettant de recourir à une convention de premier emploi. Le délégué a déclaré :

> « Het is geenszins de bedoeling dat het niet langer mogelijk is om toe te zien op de in deze afdeling vervatte verplichtingen en deze te handhaven. In de ontwerptekst werd artikel 46, eerste lid ten onrechte ook opgeheven ».

Dans ce cas, il y a lieu de renoncer à l'abrogation de l'article 46 de la loi du 24 décembre 1999. Il apparaît d'ailleurs au Conseil d'État qu'il y aura aussi lieu de renoncer à l'abrogation des articles 11 et 13 de l'arrêté royal du 30 mars 2000 'd'exécution des articles 32, § 2, alinéa 1er, 33, § 2, alinéa 3, 34, 39, § 4, alinéa 2, et § 5, alinéa 2, 42, § 2, 46, alinéa 1er, 47, § 4, alinéas 1er et 4, de la loi du 24 décembre 1999 en vue de la promotion de l'emploi' (article 124, 2°, de l'avant-projet).

2. L'article 123, 2°, de l'avant-projet abroge les articles 49 à 52 de la loi du 24 décembre 1999. Il s'agit toutefois de dispositions modificatives qui ont épuisé leurs effets sitôt entrées en vigueur. Il n'est par conséquent pas utile de les abroger [108].

---

[106] Dans ce dernier cas, l'historique des dispositions à modifier doit d'ailleurs être corrigé. Les articles 2 et 6 de la loi du 16 mars 1971 sur le travail (articles 112 et 113 de l'avant-projet) n'ont pas été modifiés, mais remplacés par la loi du 5 août 1992. L'article 7.4 (article 114) n'a pas été modifié, mais inséré par la loi du 5 août 1992. L'article 19*bis* (article 115) n'a pas été modifié, mais inséré par la loi du 22 janvier 1985. Enfin, l'article 31 (article 116) n'a pas été modifié, mais remplacé par la loi du 21 mars 1995.

[107] La version fédérale de cet article ne contient certes qu'un seul alinéa.

[108] Voir *Principes de technique législative. Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, recommandation 128, à consulter sur le site internet du Conseil d'État (www.raadvst-consetat.be).

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

CHAPITRE 3 – DISPOSITIONS RELATIVES À L'INCAPACITÉ DE TRAVAIL

SECTION 1RE – POLITIQUE ACTIVE EN MATIÈRE D'ABSENCE

Article 127

L'article 6, § 1er, 20°, en projet, de la loi du 8 avril 1965 'instituant les règlements de travail' fait référence à l'article I.4-71/2 du Code du bien-être au travail, que le Roi vise à insérer par un arrêté royal 'modifiant le code du bien-être au travail en ce qui concerne la réintégration des travailleurs en incapacité de travail et la prévention des absences de longue durée' sur lequel le Conseil d'État a donné, le 13 mai 2025, l'avis 77.659/16. La disposition actuellement en projet ne peut par conséquent avoir de sens que si le Roi a effectivement modifié le Code du bien-être au travail au moment de son entrée en vigueur.

SECTION 2 – CERTIFICAT MÉDICAL

Cette section n'appelle aucune observation.

SECTION 3 – FORCE MAJEURE MÉDICALE

Cette section n'appelle aucune observation.

SECTIONS 4 ET 5 – SALAIRE GARANTI - DÉLAI DE RECHUTE/NEUTRALISATION

OBSERVATION GÉNÉRALE

1. À la suite des modifications apportées aux articles 52, § 2, alinéa 1er, et 73, § 1er, alinéa 1er, de la loi du 3 juillet 1978 'relative aux contrats de travail' (articles 133 et 134 de l'avant-projet), le salaire garanti par l'employeur en cas d'incapacité de travail résultant d'une maladie ou d'un accident n'est en principe pas à nouveau dû en cas de nouvelle incapacité de travail dans les huit semaines suivant la fin de la période d'incapacité de travail ayant donné lieu au paiement du salaire garanti (et non plus seulement dans les quatorze premiers jours).

Les modifications apportées aux articles 52, § 5, et 73/1, de la loi du 3 juillet 1978 (articles 136 et 137 de l'avant-projet) ont pour conséquence que pour l'exécution d'un travail adapté ou d'un autre travail en application de l'article 100, § 2, de la loi 'relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités' coordonnée le 14 juillet 1994, aucun salaire à charge de l'employeur ne sera en principe dû en cas d'incapacité de travail pour maladie ou pour accident pendant cette nouvelle période d'incapacité de travail (et non plus seulement pendant une période de vingt semaines).

Ces deux modifications ont pour effet que le travailleur devra se contenter d'une indemnité d'incapacité de travail plus rapidement que ce qui est le cas actuellement.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

2. Le droit à un salaire garanti fait partie du droit à des conditions de travail et à une rémunération équitables, tel qu'il est garanti par l'article 23, alinéa 3, 1°, de la Constitution [109]. L'article 23 de la Constitution contient une obligation de *standstill* qui interdit au législateur compétent de réduire significativement, sans justification raisonnable, le degré de protection offert par la législation applicable.

En matière socio-économique, le législateur compétent dispose certes d'un large pouvoir d'appréciation en vue de déterminer les mesures à prendre pour tendre vers les objectifs qu'il s'est fixés. Cette obligation de *standstill* ne peut en outre pas s'entendre comme imposant à chaque législateur, dans le cadre de ses compétences, de ne pas toucher aux modalités en matière de conditions de travail et de rémunération prévues par la loi. Elle leur interdit d'adopter des mesures qui marqueraient, sans justification raisonnable, un recul significatif des droits garantis par l'article 23, alinéa 3, 1°, de la Constitution, mais elle ne les prive pas du pouvoir d'apprécier la manière dont ces droits sont le plus adéquatement assurés [110].

3.1. Les mesures précitées marquent un recul du degré de protection concernant le droit à des conditions de travail et à une rémunération équitables. Interrogé quant à la compatibilité des articles 133 et 134 de l'avant-projet avec l'obligation de *standstill*, le délégué a répondu ce qui suit :

> « Het wetsontwerp verlengt de periode van 14 dagen naar 8 weken. De andere voorwaarden en de initiële ratio legis van de hervalregeling blijven onveranderd. De hervalregeling stimuleert de werkhervatting zonder financieel of administratief risico en dit binnen een duidelijk kader dat zorgt voor rechtszekerheid zowel voor werknemer als werkgever ».

Concernant la compatibilité des articles 136 et 137 de l'avant-projet avec cette obligation, le délégué a déclaré ce qui suit :

> « We keren hier terug naar de situatie van toepassing vóór 28 november 2022 (vóór de toepassing van de wet van 30 oktober 2022). Er kan dus verwezen worden naar de oorspronkelijke verantwoording voor de invoering van de (volledige) neutralisatie van het gewaarborgd loon in geval van gedeeltelijke werkhervatting:
>
> > 'Artikel 4 voorziet een neutralisatie van het gewaarborgd loon in het kader van de arbeidsovereenkomst voor werklieden. Met het doel om een reeds bestaande administratieve praktijk te bekrachtigen (cf. omzendbrief O.A. nr. 87/239 van 13 juli 1987), de werkgevers die zich inschrijven in re-integratietrajecten niet te ontmoedigen en elke juridisch-medische discussie te vermijden, wordt voorzien dat de werkgever wordt ontheven van de verplichting om het gewaarborgd loon te betalen tijdens de periode van uitvoering van het aangepast of ander werk in geval van ziekte (andere dan een beroepsziekte) of ongeval (andere dan een arbeidsongeval of een ongeval op de weg naar of van het werk) welke is opgetreden tijdens deze periode.' (Wetsontwerp houdende diverse bepalingen inzake

[109] Avis C.E. 75.496/3 du 18 mars 2024 sur un projet devenu l'arrêté du Gouvernement flamand du 29 mars 2024 'modifiant le statut du personnel flamand du 13 janvier 2006, en ce qui concerne la modernisation de la politique RH au niveau du régime de maladie', observations 5.1-5.2.

[110] Concernant ces droits, voir par exemple C.C., 19 octobre 2023, n° 132/2023, B.16.1-B.16.4.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

arbeidsrecht in het kader van arbeidsongeschiktheid, memorie van toelichting, Parl.St. Kamer 2016-17, nr. 54 2115/001, 12) ».

3.2. Abstraction faite de la question de savoir si les mesures précitées doivent être considérées comme un recul *significatif* du degré de protection existant en ce qui concerne les droits protégés par l'article 23, alinéa 3, 1°, de la Constitution, les auteurs de l'avant-projet seraient bien avisés de développer plus amplement dans l'exposé des motifs la justification raisonnable qu'ils fournissent.

Concernant les articles 133 et 134, le Conseil d'État n'aperçoit effectivement pas de prime abord comment cette mesure pourrait être « sans risque financier » pour la personne concernée. Un travailleur en incapacité de travail qui reprend le travail semble bel et bien courir un risque financier qui se concrétiserait, notamment, en cas de rechute après les quatorze premiers jours, mais dans les huit premières semaines de la reprise du travail.

En ce qui concerne les articles 136 et 137, il est par ailleurs inhérent à l'obligation de *standstill* que la justification raisonnable qui doit pouvoir être apportée ne doit pas porter sur les motifs qui sous-tendent le dispositif auquel on revient, mais bien plutôt, s'il est question d'un recul significatif, sur les motifs qui justifient le recul en tant que tel. La justification doit dès lors être présentée de cette manière.

CHAPITRE 4 – MODIFICATION DU CODE PÉNAL SOCIAL

Article 139

1. L'article 127/1, en projet, du Code pénal social prévoit l'incrimination de l'employeur qui occupe plus de vingt travailleurs, de son préposé ou de son mandataire, et qui, en violation de la loi du 4 août 1996 'relative au bien-être des travailleurs lors de l'exécution de leur travail' et de ses arrêtés d'exécution, n'a pas demandé au conseiller en prévention-médecin du travail de démarrer un trajet de réintégration pour le travailleur en incapacité de travail qui a un potentiel de travail, dans les six mois à partir du début de l'incapacité de travail de ce travailleur.

Il s'agit d'une incrimination, pour un groupe déterminé, du manquement à l'obligation inscrite à l'article I.4-73, § 1er/1, du Code du bien-être au travail, que le Roi entend insérer par l'arrêté royal envisagé sur lequel le Conseil d'État a donné l'avis 77.659/16. La disposition actuellement en projet ne peut par conséquent avoir de sens que si le Roi a effectivement modifié le Code au moment de son entrée en vigueur.

2. Il convient de veiller à l'harmonisation entre l'incrimination prévue par la disposition en projet et l'incrimination prévue par l'article 127, alinéa 1er, 1°, existant, du Code pénal social. Cette disposition prévoit en effet une sanction de niveau 3 pour toute infraction commise par l'employeur, son préposé ou son mandataire aux dispositions de la loi du 4 août 1996

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

et de ses arrêtés d'exécution [111]. Invité à fournir des précisions à ce sujet, le délégué a répondu ce qui suit :

> « Het gaat hier om een specifieke sanctie, terwijl de sanctie in artikel 127, eerste lid, 1° een 'algemene' sanctie is die van toepassing is wanneer er geen specifieke sanctie in het sociaal strafwetboek werd voorzien ».

Le texte de l'article 127 du Code pénal social semble néanmoins impliquer que le comportement visé par la nouvelle incrimination inscrite à l'article 127/1 relève du champ d'application des deux articles. Il serait préférable de préciser le texte de l'avant-projet afin de prévenir toute insécurité juridique [112]. Il y a lieu, à tout le moins, de préciser dans l'exposé des motifs comment la nouvelle disposition pénale s'inscrit dans l'économie du régime de sanction existant.

3.1. Sous réserve de ce qui a été exposé dans l'observation 2, il ressort du texte de l'article 127/1, en projet, du Code pénal social que seule une sanction est prévue pour les employeurs qui occupent plus de vingt travailleurs. Ces employeurs sont ainsi traités différemment de ceux qui occupent au maximum vingt travailleurs.

Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, une différence de traitement n'est compatible avec les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination que si cette différence repose sur un critère objectif et est raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure concernée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

Invité à justifier cette différence de traitement, le délégué a répondu ce qui suit :

> « Le chiffre de vingt travailleurs réfère au seuil en vertu duquel l'employeur peut remplir lui-même la fonction de conseiller en prévention, et qu'il ne doit par conséquent pas créer un service de prévention et de protection au travail, conformément à l'article 33 de la loi bien-être.
>
> De Welzijnswet voorziet dat specifieke maatregelen kunnen worden voorzien om rekening te houden met de specifieke situatie van kleine ondernemingen (art. 4): voor werkgevers met minder dan 20 werknemers is het vaak quasi onmogelijk om ander of aangepast werk te voorzien, en is het doorlopen van een formeel re-integratietraject een kostelijke zaak die vaak weinig kans maakt op een succes. In dergelijke kleine ondernemingen gebeuren de contacten tussen werkgever en werknemer meestal op een meer informele wijze, en volstaat dan ook meestal de mogelijkheid om enkel op het informele traject in te zetten, maar als de werknemer daar niet op in wil gaan, moeten zij desnoods wel de mogelijkheid hebben om een formeel re-integratietraject op te starten, tenminste als er arbeidspotentieel lijkt te bestaan bij de werknemer (en dus zonder dat hiervoor de toestemming van de werknemer vereist is) ».

[111] Les incriminations prévues par l'article 127 s'appliquent « sans préjudice » des dispositions des articles 119 à 126 et 128 à 133, dont ne fait pas partie l'article 127/1 en projet.

[112] Voir aussi l'observation 3.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Ces explications n'enlèvent rien au fait que l'obligation précitée concernant la demande de démarrer un trajet de réintégration sera d'application à tous les employeurs sans distinction [113-114], de sorte qu'on aperçoit difficilement pourquoi une application pénale est prévue dans un cas et pas dans l'autre. Certes, l'employeur peut en règle générale remplir lui-même la fonction de conseiller en prévention dans les entreprises de moins de vingt travailleurs [115], mais cela ne le dispense pas de l'obligation de faire appel, en complément, à un service externe agréé de prévention et de protection au travail le cas échéant, en exécution des missions prévues dans le cadre de la loi du 4 août 1996 et de ses arrêtés d'exécution [116].

Il est dès lors recommandé de compléter l'exposé des motifs par une justification plus pertinente concernant la différence de traitement précitée. Il faudra renoncer à cette différence s'il ne peut y être apporté une justification raisonnable.

3.2. Sous réserve de ce qui précède, la délimitation du groupe d'employeurs occupant moins de vingt travailleurs doit en tout état de cause offrir une sécurité juridique suffisante au regard du principe de légalité en matière pénale.

Le délégué a confirmé que l'intention est de le faire conformément aux règles de l'article II.1-2, § 2, du Code du bien-être au travail, et que ce point peut être précisé dans l'exposé des motifs. Dès lors que l'article II.1-2 ne s'applique qu'aux dispositions du titre 1er du livre II du Code, il convient néanmoins de le préciser dans le texte même de l'avant-projet, par exemple au moyen d'une référence à l'article 33, § 1er, alinéa 2, précité, de la loi du 4 août 1996. Si l'intention est de viser la cohérence avec cette disposition, on remplacera par ailleurs les mots « plus de vingt travailleurs » par les mots « vingt travailleurs ou plus ».

TITRE 6 – PENSIONS

PORTÉE

Le titre 6 de l'avant-projet comporte différentes mesures en matière de pension.

Le chapitre 1er (articles 141 à 143) prévoit une cotisation de solidarité supplémentaire de 2 % sur les capitaux de pension complémentaire, applicable à la partie du capital qui dépasse le montant de 150.000 euros (indexé). Il détermine le champ d'application de ce

---

[113] L'article I.4-73, § 1er/1, à insérer, du Code du bien-être au travail s'énonce comme suit : « L'employeur demande au conseiller en prévention-médecin du travail et son personnel infirmier de procéder à une estimation du potentiel de travail d'un travailleur qui est en incapacité de travail depuis au moins 8 semaines, sur la base des informations disponibles, notamment celles du médecin traitant et du médecin conseil.
Si cette estimation montre que le travailleur a un potentiel de travail, l'employeur demande au conseiller en prévention-médecin du travail de démarrer un trajet de réintégration, et cela au plus tard six mois après le début de l'incapacité de travail du travailleur ».

[114] Aux termes de l'article I.1-2 du Code du bien-être au travail, sans préjudice des dispositions particulières qui fixent un champ d'application spécifique, le Code du bien-être au travail est d'application aux employeurs et aux travailleurs ainsi qu'aux personnes qui y sont assimilées, visées à l'article 2, § 1er, de la loi du 4 août 1996. L'alinéa 1er de cette dernière disposition prévoit que la loi est en principe applicable « aux employeurs et aux travailleurs ».

[115] Article 33, § 1er, alinéa 2, de la loi du 4 août 1996.

[116] Article 33, § 2, de la loi du 4 août 1996.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

prélèvement ainsi que la possibilité de remboursement de cette cotisation lorsque le montant total mensuel brut de l'ensemble des pensions légales et complémentaires du bénéficiaire ne dépasse pas un certain montant (indexé).

Le chapitre 2 (articles 144 à 156) supprime au 31 décembre 2025 les bonus de pension tels qu'ils sont prévus dans les régimes de pension des travailleurs salariés et des fonctionnaires, que ce soit par application de la loi du 25 avril 2024 'portant la réforme des pensions' ou sur la base de la loi du 23 décembre 2005 'relative au pacte de solidarité entre les générations' et de la loi-programme du 28 juin 2013. Il préserve toutefois les droits à un bonus de pension constitués jusqu'à cette date.

Le chapitre 3 est relatif aux factures de responsabilisation des administrations locales.

La section 1ère (article 157) rend applicable jusqu'à l'année 2028 la modification du montant de la réduction de la cotisation de responsabilisation, telle que prévue dans l'avant-projet de loi-programme à propos duquel la section de législation a donné, le 11 mai 2025, l'avis 77.696/2-3-16-VR.

La section 2 (article 158) prévoit, à partir du 1er janvier 2026, un allègement de la facture de responsabilisation pour les employeurs dont le siège social est situé dans une commune dont la population est d'au moins 100.000 habitants au 1er janvier de l'année civile précédente. Le montant de cet allègement est déterminé par le Roi et réparti proportionnellement entre les employeurs concernés.

La section 3 (article 159) modifie l'article 71 de la loi du 18 mars 2016 'portant modification de la dénomination de l'Office national des pensions en Service fédéral des Pensions, portant intégration des attributions et du personnel du Service des Pensions du Secteur Public, d'une partie des attributions et du personnel de la Direction générale Victimes de la Guerre, des missions « pensions » des secteurs locaux et provinciaux de l'Office des régimes particuliers de sécurité sociale et de HR Rail et portant reprise du Service social collectif de l'Office des régimes particuliers de sécurité sociale' de manière à prévoir que la dotation de l'autorité fédérale destinée à compenser la partie des réductions allouées des cotisations de responsabilisation non couverte par les augmentations des cotisations de responsabilisation, est affectée également pour le financement du solde des réductions pour les années 2025 à 2028. Elle y ajoute une disposition dont il découle que l'allègement des factures de responsabilisation sera compensé par une nouvelle dotation de l'autorité fédérale.

La section 4 (article 160) fixe l'entrée en vigueur des dispositions du chapitre 3.

Le chapitre 4 (articles 161 à 164) prévoit, par la modification de différents textes de loi, une augmentation du taux de la cotisation spéciale pour les pensions complémentaires, la fixant à un taux de cotisation de 12,50 %. Il prévoit son entrée en vigueur le 1er juillet 2025 et son application dès l'année de cotisation 2026.

Le chapitre 5 (articles 165 et 166) vise à supprimer, à partir du 1er janvier 2026, le bonus de pension tel qu'il est prévu dans le régime de pension des travailleurs indépendants.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

OBSERVATIONS PARTICULIÈRES

CHAPITRE 1ER – COTISATION DE SOLIDARITÉ

Article 141

1. Selon l'article 68, § 5/1, en projet de la loi du 30 mars 1994 'portant des dispositions sociales', la cotisation de solidarité supplémentaire de 2 % sur les capitaux de pension complémentaire ne sera due que par les organismes débiteurs, belges ou étrangers, d'une « pension complémentaire belge ».

En vertu de l'article 68, § 3, de la loi du 30 mars 1994, la cotisation de solidarité actuelle est également due sur les pensions tant légales que complémentaires à charge d'un régime étranger de pension et/ou d'un régime de pension d'une institution internationale lorsque l'intéressé remplit certaines conditions.

Les règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre certaines catégories de personnes, pour autant que le critère de différenciation soit susceptible de justification objective et raisonnable. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la norme en cause ; le principe d'égalité est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

L'auteur de l'avant-projet ne mentionne pas les raisons de la différence de traitement instaurée entre les bénéficiaires d'une pension complémentaire selon qu'il s'agit de pensions complémentaires belges ou de pensions complémentaires à charge d'un régime étranger ou d'une institution internationale, quant à la cotisation supplémentaire en projet. Il n'expose pas davantage les raisons pour lesquelles le champ d'application de la cotisation supplémentaire en projet diffère de celui de la cotisation actuelle, laquelle s'applique en effet également aux pensions légales.

Il appartient à l'auteur de l'avant-projet de justifier objectivement et raisonnablement les différences de traitement ainsi instaurées.

2. Dans la phrase liminaire de l'article 141 de l'avant-projet, il y a lieu d'écrire « Dans l'article 68 de la loi du 30 mars 1994 portant des dispositions sociales, (…) ».

3. Les habilitations au Roi, envisagées à l'article 68, § 5/1, alinéas 4 et 6, en projet de la loi du 30 mars 1994 apparaissent faire double-emploi, dès lors qu'elles délèguent chacune au Roi la détermination des modalités de perception et de recouvrement de la cotisation de solidarité prévue à l'alinéa 1er. Interrogée à ce propos, la déléguée a indiqué ce qui suit :

> « Les deux délégations sont complémentaires. L'alinéa 4 prévoit principalement la compétence pour le Service de percevoir et de recouvrir la cotisation suivant les modalités déterminées par le Roi conformément à l'alinéa 6 ».

Compte tenu de cette explication, ces deux habilitations peuvent être admises.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

4. Interrogée à propos de l'article 68, § 5/1, alinéa 5, 2°, en projet de la loi du 30 mars 1994, lequel habilite le Roi à déterminer « ce qu'il y a lieu d'entendre par l'ensemble des montants des pensions complémentaires d'un bénéficiaire, au sens de l'alinéa 1er », alors que l'article 68, § 1er, c, de la même loi détermine déjà ce qu'il y a lieu d'entendre par « pension complémentaire », la déléguée a précisé ce qui suit :

> « Het huidige artikel 68, § 1, c), geeft een algemene definitie voor het begrip 'aanvullend pensioen'. De machtiging aan de koning in ontwerp heeft tot doel om 'het geheel van de bedragen van de aanvullende pensioenen van een begunstigde' te doen bepalen. De koning zal dienen te bepalen met welk waarde op welk tijdstip rekening wordt gehouden. Hij zal eveneens dienen te bepalen hoe de totale waarde wordt berekend indien verschillende aanvullende pensioenen door eenzelfde persoon worden opgebouwd en deze niet allemaal gelijktijdig (indien het pensioenreglement dit toestaat, dan kan het aanvullend pensioen, ten vroegste vanaf de vroegst mogelijke pensioendatum van het eerste pijlerpensioen, vóór de effectieve opname van dit eerste pijlerpensioen, worden uitbetaald) of niet allemaal in dezelfde vorm (kapitaal of maandelijkse rente) worden uitbetaald.
>
> De reglementering vervat in het huidige artikel 68 dateert van de jaren 90 van de vorige eeuw. De regering is er zich van bewust dat de huidige standaarden wat rechtszekerheid betreft, hoger liggen dan toen. Om te voldoen aan deze hogere standaarden, is ervoor gekozen om de modaliteiten van de nieuwe tweede schijf expliciet te laten vastleggen in een koninklijk besluit dat overlegd is in de ministerraad ».
>
> Il est pris acte de ces précisions.

5. L'article 68, § 5/1, alinéa 5, 4°, en projet de la loi du 30 mars 1994 permet au Roi de distinguer l'hypothèse où le paiement de la pension complémentaire a lieu avant celui de la pension légale et celle où le paiement des pensions légale et complémentaire est concomitant. Interrogée à propos de l'incidence que peut avoir le moment du paiement de la pension complémentaire et, partant, sur la portée de cette habilitation, la déléguée a indiqué ce qui suit :

> « Het verschil in behandeling tussen deze twee situaties is gebaseerd op de achterliggende data-uitwisselingen. Voorafgaand moet men weten de aanvraag tot wettelijke pensionering de betaling van het aanvullende pensioen op gang brengt. Dat betekent dat indien er zich een wettelijke pensionering aandient, de Dienst daar op voorhand van op de hoogte is en dat deze dan Sigedis kan inlichten, waarna Sigedis de nodige berekeningen kan doen en de pensioeninstelling kan informeren over het al dan niet in te houden bedrag vooraleer zij het aanvullend pensioen uitbetalen. Indien een opname van het aanvullend pensioen echter gebeurt zonder wettelijke pensionering – en dat kan indien de betrokkene de P-datum (vroegst mogelijke wettelijke pensioendatum) bereikt – dan is de Dienst, noch Sigedis daar van op de hoogte en kan er dus geen automatische voorafgaande berekening plaatsvinden. Er kan in dat geval pas een in te houden bedrag berekend worden nadat er al is uitbetaald ».

L'habilitation sera reformulée pour mieux en circonscrire la portée, conformément à l'intention poursuivie. Une reformulation à des fins de clarification se recommande également en ce qui concerne l'habilitation figurant au paragraphe 5/1, alinéa 5, 3°, en vertu de laquelle le Roi « peut opérer une distinction entre pension en capital et pensions en rente ».

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Article 142

1. Dans la version française de l'article 68, § 5/2, alinéa 1er, en projet de la loi du 30 mars 1994, le mot « sont » sera omis.

2. La même disposition prévoit un remboursement total ou partiel du prélèvement. Invité à préciser les hypothèses dans lesquelles, lorsque le montant mensuel prévu n'est pas atteint, un remboursement partiel sera effectué, ainsi qu'à justifier ce remboursement partiel si le montant minimum prévu à l'article 68, § 5/2, alinéa 1er, n'est pas atteint, le délégué a précisé ce qui suit :

> « Het bedrag zal inderdaad volledig terugbetaald moeten worden. Het voorontwerp zal in die zin worden aangepast ».

La disposition envisagée sera adaptée compte tenu de cette réponse.

Article 143

L'article 68*quinquies*, § 1er, alinéa 2, de la loi du 30 mars 1994 prévoit ce qui suit :

> « L'organisme débiteur qui paie un capital après le 28 février 1997 et qui ne respecte pas les obligations imposées par l'article 68, § 5, alinéa 2 est tenu de payer une majoration de 10 p.c. sur les retenues versées tardivement ainsi qu'un intérêt de retard de 12 p.c. l'an, à partir de l'expiration du délai prévu à l'article 68, § 5, alinéa 2 jusqu'au jour de leur paiement ».

L'article 143 de l'avant-projet envisage notamment, à l'article 68*quinquies*, § 1er, alinéa 2, de la loi du 30 mars 1994, de remplacer les mots « à l'article 68, § 5, alinéa 2 » par les mots « à l'article 68, § 5, alinéa 3, et § 5/1, alinéa 3, ». L'auteur de l'avant-projet vérifiera cette dernière référence à l'article 68, § 5/1, alinéa 3, en projet, dès lors que celui-ci fixe le régime de l'indexation du montant visé à l'alinéa 1er de l'article 68, § 5/1, en projet et ne prévoit aucun délai.

CHAPITRE 2 – SUPPRESSION DE L'ACTUEL BONUS DE PENSION DANS LES RÉGIMES DE PENSION DES TRAVAILLEURS SALARIÉS ET FONCTIONNAIRES

1. Comme la section de législation l'a observé notamment dans son avis 77.696/2-3-16-VR, le droit à la pension de retraite est une composante du droit à la sécurité sociale consacré par l'article 23, alinéa 3, 2°, de la Constitution [117].

Comme le rappelle la Cour constitutionnelle,

> « L'article 23 de la Constitution contient une obligation de *standstill* qui interdit au législateur compétent de réduire significativement, sans justification raisonnable, le degré de protection offert par la législation applicable » [118].

[117] C.C., 30 novembre 2017, n° 135/2017, B.15 et s.

[118] C.C., 27 avril 2023, n° 69/2023, B.6.2. Dans le même sens, voir par exemple C.C., 14 novembre 2024, n° 122/2024, B.5.2.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Pour être admissible au regard de l'obligation de *standstill*, le recul opéré, s'il s'avère significatif, doit poursuivre un objectif légitime et être proportionné au regard de cet objectif [119].

En l'espèce, le commentaire du chapitre 2 expose ce qui suit :

> « L'accord de coalition fédérale 2025-2029 prévoit le remplacement de l'actuel bonus de pension, qui est introduit par la loi du 25 avril 2024 portant la réforme des pensions, par un nouveau bonus, où le montant de la pension augmente chaque année après l'âge légal de la pension ».

L'avant-projet abroge le régime existant sans prévoir concomitamment le nouveau régime de bonus de pension appelé à remplacer ce régime. Une telle situation est constitutive d'un recul qui, en l'état, apparait significatif [120] et n'est pas justifié. L'appréciation de l'admissibilité de l'abrogation envisagée au regard de l'article 23 de la Constitution est en effet intrinsèquement liée à la mesure qui est annoncée en remplacement de l'actuel bonus de pension. La section de législation n'est dès lors pas en mesure d'apprécier cette admissibilité à la lumière des éléments que comporterait le nouveau régime envisagé. À cet égard, il est rappelé, comme la section de législation l'a déjà observé dans son avis 77.696/2-3-16-VR, que les dispositions visant à abroger le régime de bonus de pension actuellement en vigueur et celles, annoncées, visant à le remplacer par un nouveau régime de bonus de pension, ne constituent qu'un élément d'un ensemble plus vaste de mesures annoncées en matière de réforme des pensions et encore à concrétiser. La section de législation, dans le cadre des demandes d'avis portant sur certains aspects de la réforme des pensions, n'est pas en mesure d'examiner cette réforme dans son ensemble, mais uniquement les mesures contenues dans les normes en projet qui ont déjà fait l'objet d'une demande d'avis. Il va de soi que lorsqu'elle sera saisie d'autres éléments annoncés de la réforme, la section de législation tiendra compte des mesures déjà concrétisées pour apprécier globalement l'admissibilité des mesures supplémentaires au regard des règles supérieures et notamment de l'obligation de *standstill* contenue dans l'article 23 de la Constitution.

Cette observation vaut également pour le chapitre 5 relatif à la suppression du bonus de pension pour les travailleurs indépendants.

---

[119] Voir en ce sens l'avis 77.696/2-3-16-VR ; l'avis 77.512/4 donné le 24 mars 2025 sur une proposition de loi « modifiant, en ce qui concerne les travailleurs occupés dans le cadre du régime des flexi-jobs, la loi du 24 octobre 2011 assurant un financement pérenne des pensions des membres du personnel nommé à titre définitif des administrations provinciales et locales et des zones de police locale et modifiant la loi du 6 mai 2002 portant création du fonds des pensions de la police intégrée et portant des dispositions particulières en matière de sécurité sociale et contenant diverses dispositions modificatives », *Doc. parl.*, Chambre, 2024, n° 56-0244/001 ; l'avis 77.424/4 donné le 19 février 2025 sur une proposition de loi « modifiant la loi du 5 aout 1978 de réformes économiques et budgétaires et la loi du 4 mars 2004 accordant des avantages complémentaires en matière de pension de retraite aux personnes désignées pour exercer une fonction de management ou d'encadrement dans un service public, en vue de supprimer la possibilité offerte aux fonctionnaires de dépasser le plafond Wijninckx », *Doc. parl.*, Chambre, 2024-2025, n° 56-0653/001 ou encore l'avis 77.330/4 donné le 10 février 2025 sur un projet devenu l'arrêté ministériel du 27 février 2025 'modifiant l'arrêté ministériel du 23 février 2023 exécutant l'arrêté du Gouvernement wallon du 23 février 2023 relatif à l'aide aux éco-régimes'.

[120] Voir à cet égard l'observation de l'Inspecteur des Finances qui constate, dans son avis du 27 mars 2025, que « les dispositions en projet visent la suppression pure et simple du bonus pension, et non son remplacement comme prévu par l'Accord de gouvernement ».

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

2. Le régime actuellement en vigueur permet la constitution d'un bonus de pension sur une période maximale de trente-six mois. Les mesures en projet, qui fixent la fin de la période de référence pour la constitution d'un bonus de pension au 31 décembre 2025, impliquent qu'il aura été possible, dans l'hypothèse la plus favorable, de constituer un bonus de pension pendant une période de dix-huit mois.

La réduction de la période de constitution d'un bonus de pension entraine par voie de conséquence une diminution du montant maximal de bonus de pension qu'une personne est susceptible de constituer. Cette réduction est de nature à porter atteinte à la confiance légitime des personnes qui avaient entamé la constitution d'un tel bonus avant l'adoption des mesures en projet.

Si le pouvoir législatif estime qu'un changement de politique s'impose, il peut décider de lui donner un effet immédiat ou à bref délai et il n'est pas tenu, en principe, de prévoir un régime transitoire. Néanmoins, les articles 10 et 11 de la Constitution seraient violés si l'absence de régime transitoire (ou le régime transitoire prévu) entrainait une différence de traitement non susceptible de justification raisonnable ou s'il était porté une atteinte excessive au principe de la confiance légitime. Tel est le cas lorsqu'il est porté atteinte aux attentes légitimes d'une catégorie déterminée de sujets de droit sans qu'un motif impérieux d'intérêt général puisse justifier l'absence d'un régime transitoire (ou le régime transitoire qui serait prévu). Le principe de la confiance légitime est étroitement lié au principe de sécurité juridique, qui interdit au législateur de porter atteinte sans justification objective et raisonnable à l'intérêt que possèdent les sujets de droit d'être en mesure de prévoir les conséquences juridiques de leurs actes [121].

Au regard de ce qui précède, il peut être observé que le fait de maintenir la possibilité de constituer un droit au bonus de pension jusqu'au 31 décembre 2025 ne peut pas être considéré comme étant une mesure transitoire, dès lors que, ainsi qu'exposé ci-avant, la période de cotisation à ce bonus de pension se verra réduite de trente-six à dix-huit mois maximum. Toutefois, dès lors que la section de législation ne dispose d'aucune information quant au contenu des dispositions censées concrétiser les mesures annoncées dans l'accord de coalition fédérale 2025-2029, concernant « un nouveau bonus, où le montant de la pension augmente chaque année après l'âge légal de la pension », elle n'est pas en mesure de vérifier l'existence ou non d'une atteinte aux principes de légitime confiance, de sécurité juridique et d'égalité et de non-discrimination.

---

[121] Voir C.C., 6 février 2020, n° 13/2020, B.5.1 ; C.C., 20 juin 2024, n° 64/2024, B.54. Voir aussi en ce sens, les avis 70.941/2 donné le 21 février 2022 sur un projet devenu l'arrêté royal du 20 mars 2022 'modifiant, en ce qui concerne l'accréditation des praticiens de l'art dentaire, l'arrêté royal du 3 juillet 1996 portant exécution de la loi relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, coordonnées le 14 juillet 1994' et 71.615/4 donné le 29 juin 2022 sur un projet devenu l'arrêté royal du 20 juillet 2022 'modifiant diverses dispositions relatives aux cours de perfectionnement des militaires de carrière du cadre actif et abrogeant les épreuves professionnelles de la formation pour candidat officier supérieur des officiers de carrière du niveau A'. Voir également l'avis 74.434/4 donné le 4 octobre 2023 sur un projet devenu l'arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 9 novembre 2023 'portant modification (1) de l'arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 21 mars 2018 portant le statut administratif et pécuniaire des agents des services publics régionaux de Bruxelles, (2) de l'arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 21 mars 2018 relatif à la situation administrative et pécuniaire des membres du personnel contractuel des services publics régionaux de Bruxelles, (3) de l'arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 21 mars 2018 portant le statut administratif et pécuniaire des agents des organismes d'intérêt public de la Région Bruxelles-Capitale et (4) de l'arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 21 mars 2018 relatif à la situation administrative et pécuniaire des membres du personnel contractuel des organismes d'intérêt public de la Région Bruxelles-Capitale' et l'avis 77.424/4.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Cette observation vaut également pour le chapitre 5 relatif à la suppression du bonus de pension pour les travailleurs indépendants.

Article 149

Le mot « retiré » sera remplacé par le mot « abrogé ».

Cette observation vaut, *mutatis mutandis*, pour les articles 152 et 155 de l'avant-projet.

Article 156

1. Compte tenu de la portée des articles 144 à 149, 151, 153 et 154 de l'avant-projet, notamment en ce qu'ils limitent au 31 décembre 2025 la date jusqu'à laquelle le bonus de pension sous le régime de la loi du 25 avril 2024, de la loi du 23 décembre 2005 'relative au pacte de solidarité entre les générations' et de la loi-programme du 28 juin 2013 peut continuer à s'appliquer, la section de législation s'interroge sur l'utilité de la fixation rétroactive, au 1er janvier 2025, des effets du chapitre 2.

2. Par ailleurs, la section de législation s'interroge sur les implications d'une telle rétroactivité au 1er janvier 2025 en ce qui concerne l'application du régime prévu par les articles 150, 152 et 155 de l'avant-projet, et notamment en ce qui concerne l'existence d'éventuels bénéficiaires qui auraient déjà [122] opté pour un versement du bonus de pension sous la forme d'une rente mensuelle en application de l'article 47 de la loi du 25 avril 2024, que l'article 155 de l'avant-projet vise à abroger.

CHAPITRE 3 – FACTURES DE RESPONSABILISATION DES ADMINISTRATIONS LOCALES

SECTION 1ÈRE – MODIFICATION DE LA RÉDUCTION DE LA COTISATION DE RESPONSABILISATION

SECTION 2 – ALLÈGEMENT DES FACTURES DE RESPONSABILISATION DES ADMINISTRATIONS LOCALES

Articles 157 et 158

La cohérence des modifications apportées à l'article 20 de la loi du 24 octobre 2011 'assurant un financement pérenne des pensions des membres du personnel nommé à titre définitif des administrations provinciales et locales et des zones de police locale et modifiant la loi du 6 mai 2002 portant création du fonds des pensions de la police intégrée et portant des dispositions particulières en matière de sécurité sociale et contenant diverses dispositions modificatives' sera assurée par rapport à celles apportées à ce même article par l'article 247 de l'avant-projet de loi-programme sur lequel la section de législation a donné l'avis 77.696/2-3-16-VR, notamment eu

[122] La période de trois ans pour la constitution de l'actuel bonus de pension étant une période maximale.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

égard à la nouvelle subdivision de l'article 20 en paragraphes, envisagée par l'article 158 de l'avant-projet.

Article 158

1. La phrase liminaire renverra à la modification apportée par l'article 157 et non 158.

2.1. L'article 20, § 2, en projet, de la loi du 24 octobre 2011 dispose que seuls les employeurs responsabilisés dont le siège social est situé dans une commune de plus de 100.000 habitants au 1er janvier de l'année civile précédente peuvent bénéficier d'un allègement de leur facture de responsabilisation.

L'exposé des motifs consacré à l'article 158 de l'avant-projet contient les précisions suivantes :

> « [L]'accord de coalition prévoit que l'autorité fédéral allège les factures de responsabilisation des administrations locales. Compte tenu du budget relativement limité disponible à cet effet par rapport au montant total des cotisations de responsabilisation dues par les administrations locales (qui évoluera entre 2023 à 2028 d'un peu plus d'un milliard d'euros et à environ 2 milliards d'euros), il convient d'utiliser ce budget de manière ciblée et donc de n'alléger les factures de responsabilisation que d'une catégorie spécifique d'administrations locales.
>
> Dans cette perspective, l'article 158, qui insère un nouveau paragraphe 2 à l'article 20 de la loi du 24 octobre 2011 précitée, prévoit que la cotisation de responsabilisation sera allégée pour les administrations qui sont situées dans une commune d'au moins 100.000 habitants. Pour déterminer le nombre d'habitants, on se base sur les données statbel de l'année civile précédente.
>
> Les factures de responsabilisation des administrations éligibles seront globalement allégées à concurrence d'un montant à déterminer pour chaque année par arrêté royal. Ce montant sera réparti proportionnellement entre elles en fonction du montant de la cotisation de responsabilisation dont elles sont chacune redevables.
>
> Cette répartition prendra en compte le montant 'normal' de la cotisation de responsabilisation et ignorera toute déduction ou majoration appliquée à la cotisation de responsabilisation ».

2.2. Les règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination, consacrées par les articles 10 et 11 de la Constitution, exigent que toutes les personnes qui se trouvent dans une même situation soient traitées de manière égale. Le principe d'égalité ne peut souffrir qu'une distinction arbitraire soit opérée entre justiciables. Les règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre certaines catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure ainsi que de la nature des principes en cause. Le principe d'égalité est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

2.3. L'exposé des motifs ne justifie pas ce qui distingue la catégorie des employeurs responsabilisés dont le siège social est situé dans une commune dont la population est d'au moins 100.000 habitants au 1e janvier de l'année civile précédente des autres administrations à la lumière de la mesure en projet.

La déléguée a été interrogée sur la pertinence de la distinction opérée.

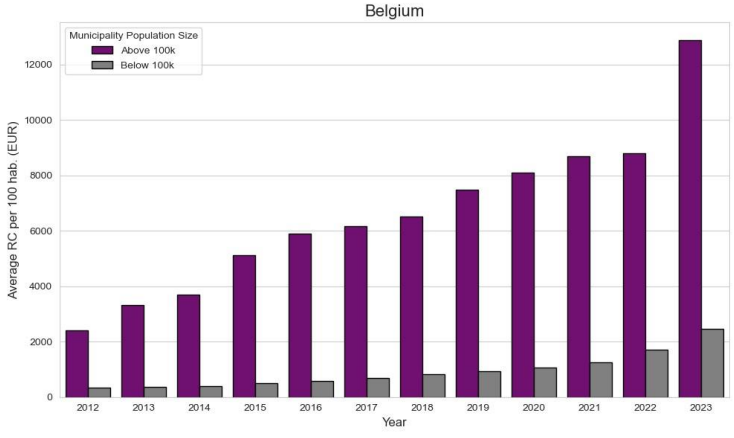
Elle a répondu en ces termes :

« Overeenkomstig het ontworpen tweede lid van artikel 20, § 2, van de wet van 24 oktober 2011 zal de responsabiliseringsbijdrage worden verlicht van de besturen die gesitueerd zijn in een gemeente met minstens 100.000 inwoners.

Zoals vermeld in het ontwerp van memorie van toelichting werd er – gelet op het beperkte beschikbare budget – bij de uitwerking van deze maatregel voor geopteerd om deze enkel ten goede te laten komen van een specifieke categorie van lokale besturen. Dit zijn logischerwijze de besturen die de 'hoogste' responsabiliseringsbijdrage moeten betalen en dus *a priori* de grootste behoefte hebben om te kunnen genieten van een verlichting van hun responsabiliseringsfactuur.

Uit een recente analyse van de universiteit UCLouvain over de door de lokale besturen te betalen responsabiliseringsbijdragen voor de periode 2012-2023, blijkt dat de hoogte van de gemiddelde responsabiliseringsbijdrage (euro) disproportioneel geconcentreerd is bij de grote gemeenten die minstens 100.000 inwoners tellen (zie staafgrafiek in onderstaande slide; RC = responsabiliseringsbijdrage).

Cities above 100k Population vs below - RC per 100 hab. (EUR)



Cities with a population above 100k make up 16.5 % of Belgium's population in 2023

Uit deze grafiek komt tevens tot uiting dat de responsabiliseringsbijdrage verschuldigd door de gemeentebesturen en OCMW's van gemeenten met minstens 100.000 inwoners over de periode 2012-2023 proportioneel zelfs sterker toeneemt met de tijd dan die van de andere gemeentebesturen en OCMW's.

Het is algemeen aanvaard dat het inwonersaantal van een gemeente een relevant criterium is dat in sterke mate de financiële draagkracht bepaalt van het gemeentebestuur en het OCMW en bij uitbreiding van de andere lokale besturen die in diezelfde gemeente

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

gevestigd zijn. Grote lokale besturen stellen immers meer personeelsleden te werk en worden dus geconfronteerd met hogere loon- en pensioenlasten voor hun personeelsleden.

Het is begrijpelijk dat de hoogte van de responsabiliseringbijdrage (in euro) positief samenhangt met het aantal inwoners per lokaal bestuur en dat om die reden lokale besturen met meer inwoners een hogere kans hebben op een hogere responsabiliseringsbijdrage (in euro).

Gelet op beide voormelde vaststellingen die uit de analyse naar voren komen, is het dan ook redelijk verantwoord om de maatregel van de verlichting van de responsabiliseringsfactuur voor te behouden aan de lokale besturen die gevestigd zijn in een gemeente met minstens 100.000 inwoners ».

2.4. Il apparait au Conseil d'État, section de législation, que la justification avancée est insuffisante. Elle ne précise pas pourquoi le critère des 100.000 habitants constitue une délimitation pertinente. En outre, la justification n'établit pas non plus un lien avec le budget total des administrations concernées, pour lequel il faudrait par exemple préciser si une contribution de responsabilisation plus élevée par habitant s'accompagne ou non d'une augmentation des moyens de fonctionnement par habitant.

En outre, la justification ne doit pas seulement être fournie dans le cadre d'une comparaison entre communes, mais également à l'égard des autres administrations visées par la mesure. Le régime en projet utilise en effet le critère de l'établissement du siège social. Le simple fait qu'une intercommunale desservant notamment une commune de plus de 100.000 habitants établisse son siège dans cette commune ou dans une autre commune ne change rien à sa situation financière, mais aurait, consécutivement au régime en projet, effectivement une incidence sur la question de savoir si elle peut ou non bénéficier de l'allègement de la facture de responsabilisation. La pertinence du critère du lieu d'établissement du siège social doit donc également être justifiée clairement.

2.5. Il appartient aux auteurs de l'avant-projet de fournir une justification étayée par des faits objectifs afin d'expliquer pourquoi le critère utilisé est opportun et efficace au regard de l'objectif qu'ils poursuivent, à savoir offrir un allègement aux employeurs responsabilisés qui en ont le plus besoin, ou d'utiliser un autre critère.

3. Contrairement à ce que prévoit l'article 20, alinéa 3, actuellement en vigueur, de la loi du 24 octobre 2011 en ce qui concerne la déduction existante de la cotisation de responsabilisation, le paragraphe 2 en projet de cet article ne précise pas expressément que la nouvelle déduction ne peut conduire à un résultat négatif. À la question de savoir si l'intention n'est pas aussi d'exclure un résultat négatif pour cette déduction, la déléguée a répondu :

« Het is inderdaad de bedoeling dat ook de nieuwe maatregel van de verlichting van de responsabiliseringsfactuur, die uitgewerkt wordt in de ontworpen nieuwe tweede paragraaf van artikel 20, niet kan leiden tot een negatief resultaat.

Bij de vermindering van de responsabiliseringsbijdrage wegens de werkgeverskosten voor de tweede pensioenpijler van de contractuele personeelsleden variëren deze kosten naargelang van het bestuur in functie van het aantal tewerkgestelde contractuele personeelsleden, hun loonmassa en de hoogte van de werkgeversbijdrage tot financiering van het aanvullend pensioen en hebben deze kosten aldus een verschillende impact op de responsabiliseringsbijdrage van elk individueel bestuur. In voorkomend geval

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

kunnen de kosten voor de tweede pensioenpijler groter zijn dan het bedrag van de responsabiliseringsbijdrage (bv. bestuur met een groot aantal contractuele personeelsleden en een beperkte responsabiliseringsbijdrage).

Daarentegen zal de verlichting van de responsabiliseringsfactuur eenzelfde relatieve impact hebben voor alle in aanmerking komende besturen daar het beschikbare budget proportioneel verdeeld zal worden in functie van het bedrag van de responsabiliseringsbijdrage die zij elk verschuldigd zijn, zonder evenwel rekening te houden met de eventuele verhoging of vermindering ten gevolge van het bonus-malus systeem. Vermits het beschikbare budget voor deze maatregel 'slechts' +/-75 miljoen EUR (begrotingsjaar 2027) tot +/-125 miljoen EUR (begrotingsjaar 2029) zal bedragen terwijl het totale geraamde bedrag van de responsabiliseringsbijdragen die alle in aanmerking komende besturen verschuldigd zullen zijn meer dan 500 miljoen EUR op jaarbasis zal bedragen, zal de verlichting slechts betrekking hebben op een beperkte fractie van de responsabiliseringsbijdrage en dus normalerwijze niet tot een negatief resultaat leiden.

Niettemin, om te vermijden dat in uitzonderlijke situaties de verlichting van de responsabiliseringsfactuur in combinatie met een vermindering ten gevolge van het bonus-malus systeem zou leiden tot een negatief resultaat, zal de ontworpen nieuwe tweede paragraaf van artikel 20 worden aangepast om dit uitdrukkelijk te voorzien ».

Compte tenu du fait que le Comité de gestion des pensions des administrations provinciales et locales a indiqué dans son avis du 22 avril 2025 qu'« il n'est pas exclu qu'une administration reçoive un montant d'allègement plus élevé que le montant de cotisation de responsabilisation qu'elle doit effectivement payer après déduction du bonus », il serait préférable d'adapter la disposition en projet dans le sens proposé par la déléguée.

4. En vertu de l'alinéa 4, en projet, de l'article 20, § 2, de la loi du 24 octobre 2011, il n'est pas tenu compte, pour déterminer le nouvel allègement des factures de responsabilisation des administrations éligibles, des éventuelles majorations ou réductions découlant du système de bonus-malus.

Il a été demandé à la déléguée si cet alinéa doit être compris comme s'appliquant uniquement à la répartition de la nouvelle déduction entre les administrations éligibles, ou s'il impliquait également que ces majorations ou réductions ne seraient pas prises en compte non plus pour vérifier si la déduction n'entraîne pas un résultat négatif pour une administration.

La déléguée a répondu comme suit :

« Het ontworpen vierde lid van artikel 20, § 2, moet inderdaad zo begrepen worden dat het enkel toepassing vindt wat betreft de onderlinge verdeling van de nieuwe vermindering tussen de in aanmerking komende besturen en niet tot gevolg zal hebben dat het tot een negatief resultaat zou leiden voor een bestuur ».

Lors de l'adaptation de la disposition en projet en vue d'exclure un résultat négatif, compte tenu de l'observation formulée au point 3, les auteurs de l'avant-projet devront également clarifier la portée de l'alinéa 4, en projet, de l'article 20, § 2, de la loi du 24 octobre 2011.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

SECTION 3 – FINANCEMENT SUPPLÉMENTAIRE DU FONDS DE PENSION SOLIDARISÉ DES ADMINISTRATIONS PROVINCIALES ET LOCALES

Article 159

Compte tenu de la phrase liminaire, il n'y a plus lieu d'indiquer, à l'article 159, 1°, les modifications que l'alinéa 3 de l'article 71 de la loi du 18 mars 2016 a subies [123].

SECTION 4 – ENTRÉE EN VIGUEUR

Cette section n'appelle aucune observation.

CHAPITRE 4 – TAUX DE LA COTISATION SPÉCIALE POUR LES PENSIONS COMPLÉMENTAIRES

Ce chapitre n'appelle aucune observation.

CHAPITRE 5 – BONUS DE PENSION DANS LE RÉGIME DE PENSION DES TRAVAILLEURS INDÉPENDANTS

Il est renvoyé aux observations formulées ci-avant à propos du chapitre 2, relatif à la suppression du bonus de pension dans les régimes des travailleurs salariés et des fonctionnaires.

TITRE 7 – MOBILITÉ

CHAPITRE 1ER – MODIFICATION DE LA LOI DU 8 MAI 2024 SUR LES EXIGENCES EN MATIÈRE D'ACCESSIBILITÉ POUR LES SERVICES DE TRANSPORT ET CRÉANT L'AGENCE FÉDÉRALE DE RÉGULATION DU TRANSPORT

Article 168

1. Au 1°, le mot « supprimé » sera remplacé par le mot « abrogé ».

2. Il est déconseillé de renuméroter un article ou une subdivision d'article [124].

Le 2° sera dès lors omis.

[123] En outre, les deux guillemets qui manquent dans la version néerlandaise du 1° y seront insérés.

[124] *Principes de technique législative - Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, www.raadvst-consetat.be, onglet « Technique législative », recommandation 125.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Article 171

Il se déduit de l'article 50, § 2, alinéa 1er, en projet, de la loi du 8 mai 2024 'sur les exigences en matière d'accessibilité pour les services de transport et créant l'Agence fédérale de Régulation du Transport', et du commentaire de la disposition à l'examen que des agents statutaires peuvent être mis à disposition de l'Agence, conformément à leur statut, mais seront engagés sous contrat de travail par l'Agence. Interrogé sur la mise en œuvre de cette disposition, étant entendu que, par exemple, la réglementation relative à la mise à disposition des agents de la fonction publique fédérale prévoit que l'agent mis à disposition conserve sa qualité d'agent statutaire [125], le délégué a donné les explications suivantes :

> « La 'mise à disposition' des statutaires visée à l'article 171 § 2 de l'avant-projet de loi est tout à fait faisable par un congé pour mission d'intérêt général. Ce mécanisme est déjà appliqué chez d'autres organismes publics comme par exemple Fedasil. En effet, l'arrêté royal du 22 octobre 2001 portant diverses dispositions relatives au personnel de l'Agence fédérale d'Accueil des Demandeurs d'Asile prévoit dans son article 15 que 'Les membres du personnel qui, au moment de leur engagement, sont nommés à titre définitif au sein d'un service public visé à l'article 1er de la loi du 22 juillet 1993 portant certaines mesures en matière de fonction publique sont, durant l'exécution de leur contrat de travail, d'office en congé pour mission d'intérêt général. La fin du contrat de travail met d'office fin au congé' ».

Il ressort de cette explication que l'hypothèse visée à l'article 50, § 2, alinéa 1er, n'est pas celle d'une mise à disposition au sens de l'arrêté royal du 15 janvier 2007 'portant la mobilité et la mise à disposition du personnel de la fonction publique fédérale administrative'. La disposition en projet sera dès lors revue afin de viser, à l'instar de la disposition citée par le délégué, l'hypothèse du congé pour mission d'intérêt général.

CHAPITRE 2 – SUPPRESSION DU FONDS RELATIF AU FONCTIONNEMENT DU SERVICE DE RÉGULATION DU TRANSPORT FERROVIAIRE ET DE L'EXPLOITATION DE L'AÉROPORT DE BRUXELLES-NATIONAL

Article 173

1. Le 1° sera omis dès lors que le mot « Ministre » ne figure pas dans le chapitre.

2. Au 2°, devenant 1°, dans la version néerlandaise, les mots « het federaal Agentschap voor de Regulering van Transport » seront remplacés par les mots « het federaal Agentschap voor Regulering van Transport », afin de tenir compte de la modification opérée par l'article 167 de l'avant-projet.

[125] Voir les articles 30 et 32 de l'arrêté royal du 15 janvier 2007 'portant la mobilité et la mise à disposition du personnel de la fonction publique fédérale administrative'.

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

Article 174

Au paragraphe 2, il y a lieu d'indiquer les modifications subies par la rubrique modifiée.

TITRE 8 – JUSTICE

CHAPITRE UNIQUE – CONFIRMATION DE L'ARRÊTÉ ROYAL DU 12 DÉCEMBRE 2024 RELATIF À LA CONTRIBUTION AUX FRAIS DE FONCTIONNEMENT, DE PERSONNEL ET D'INSTALLATION DE LA COMMISSION DES JEUX DE HASARD DUE PAR LES TITULAIRES DE LICENCE DE CLASSE A, A+, B, B+, C, E, F1, F1+ ET F2 POUR L'ANNÉE CIVILE 2025

Il est renvoyé à l'observation formulée dans l'avis 77.197/4 donné le 4 décembre 2024 sur le projet devenu l'arrêté royal du 12 décembre 2024 'relatif à la contribution aux frais de fonctionnement, de personnel et d'installation de la Commission des jeux de hasard due par les titulaires de licence de classe A, A+, B, B+, C, E, F1, F1+ et F2 pour l'année civile 2025'.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER — DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Béatrice DRAPIER FACCO — Patrick RONVAUX

DE GRIFFIER - LE GREFFIER — DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS — Jeroen VAN NIEUWENHOVE

DE GRIFFIER - LE GREFFIER — DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Anne-Catherine VAN GEERSDAELE — Bernard BLERO

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡

DE GRIFFIER - LE GREFFIER	DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT
Ilse ANNÉ	Wouter PAS
DE GRIFFIER - LE GREFFIER	DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT
Charles-Henri VAN HOVE	Bernard BLERO

‡LW-DAGZJAIDJ-HHGJJVT‡