



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 78.498/3
van 15 december 2025

avis 78.498/3
du 15 décembre 2025

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot wijziging van de
koninklijke besluiten nrs. 1, 2,
3, 4, 8, 10, 18, 19, 22, 27, 41,
44, 53 en 59 met betrekking
tot de belasting over de
toegevoegde waarde'

un projet d'arrêté royal
'modifiant les arrêtés royaux
n^{os} 1, 2, 3, 4, 8, 10, 18, 19, 22,
27, 41, 44, 53 et 59 en matière
de taxe sur la valeur ajoutée'

Op 18 november 2025 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 1, 2, 3, 4, 8, 10, 18, 19, 22, 27, 41, 44, 53 en 59 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 9 december 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 Yves DEPOORTER, griffier.

De verslagen zijn uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, eerste auditeur-afdelingshoofd, en Allan MAGEROTTE, adjunct-auditeur.

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

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 15 december 2025.

*

Le 18 novembre 2025, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté royal ‘modifiant les arrêtés royaux n^{os} 1, 2, 3, 4, 8, 10, 18, 19, 22, 27, 41, 44, 53 et 59 en matière de taxe sur la valeur ajoutée’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 9 décembre 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 Yves DEPOORTER, greffier.

Les rapports ont été présentés par Dries VAN EECKHOUTTE, premier auditeur chef de section, et Allan MAGEROTTE, auditeur adjoint.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 15 décembre 2025.

*

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

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Zoals uit het opschrift ervan blijkt, strekt het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit 'tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 1, 2, 3, 4, 8, 10, 18, 19, 22, 27, 41, 44, 53 en 59 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde' tot wijziging van veertien koninklijke besluiten met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: btw).

RECHTSGROND

3. Voor de bepalingen van het ontwerp kan rechtsgrond worden gevonden in de in de aanhef vermelde bepalingen, onder voorbehoud van wat volgt.

4. De artikelen 27 en 28 van het ontwerp hebben betrekking op de situatie van cumul tussen de bijzondere regeling voor landbouwondernemers en andere regelingen (zoals de normale regeling, de forfaitaire regeling of de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen), waarbij wordt bepaald dat in dat geval de belastingplichtige wordt geacht de werkzaamheid onder twee sectoren uit te oefenen. Daartoe wordt telkens het eerste lid van artikel 6 respectievelijk artikel 7 van het koninklijk besluit nr. 22 van 15 september 1970 'met betrekking tot de bijzondere regeling voor landbouwondernemers inzake belasting over de toegevoegde waarde' (hierna: koninklijk besluit nr. 22) vervangen.

Blijkens de door de gemachtigde bezorgde rechtsgrondentabel wordt voor die bepalingen rechtsgrond gezocht in artikel 57, § 7, eerste lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-wetboek), dat de Koning machtigt om de toepassingsmodaliteiten te bepalen met betrekking tot de forfaitaire compensatiepercentages, de vermeldingen en de uitreikingsmodaliteiten van het door de belastingplichtige koper of ontvanger uitgereikte document aan de landbouwondernemer en de administratieve formaliteiten die noodzakelijk zijn om de toepassing van deze regeling doeltreffend te controleren.

Hierbij valt de volgende opmerking te maken.

Luidens het verslag aan de Koning is de ontworpen regeling onder meer het gevolg van de beoogde invoegingen van de ontworpen artikelen 56*bis*, § 4, en 57, § 1*quater*, van het Btw-wetboek bij de artikelen 15 respectievelijk 18, 2°, van het wetsontwerp 'houdende diverse bepalingen inzake belasting over de toegevoegde waarde' dat op 3 december 2025 werd ingediend

in de Kamer van volksvertegenwoordigers.¹ Naar luid van het ontworpen artikel 56*bis*, § 4, van het Btw-wetboek kunnen de belastingplichtigen die de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen genieten de belasting geheven van (lees: “op”) de goederen en diensten die ze gebruiken om hun handelingen te verrichten met vrijstelling van de belasting, niet in aftrek brengen.² Luidens het ontworpen artikel 57, § 1*quater*, van het Btw-wetboek mag de landbouwondernemer andere handelingen verrichten wanneer hij voor die handelingen aan de in artikel 56*ter*, § 1, van het Btw-wetboek bedoelde bijzondere regeling is onderworpen, zonder het voordeel van de bijzondere regeling te verliezen voor de in paragraaf 1 bedoelde handelingen die hij in de uitoefening van zijn economische activiteit verricht.

De afdeling Wetgeving van de Raad van State had in haar advies 77.174/3 van 3 december 2024 bij het destijds ontworpen artikel 7 van het koninklijk besluit nr. 22 opgemerkt dat een beroep op artikel 57, § 7, van het Btw-wetboek als rechtsgrond hiervoor niet overtuigt, omdat een dergelijke regeling de draagwijdte van die bepaling te buiten gaat.³ De afdeling Wetgeving concludeerde dat het principe van een cumul tussen de bijzondere regeling voor landbouwondernemers en elke andere regeling voldoende duidelijk uit het Btw-wetboek zelf moet voortvloeien. Het ontworpen artikel 57, § 1*quater*, van het Btw-wetboek komt aan die opmerking tegemoet. Hierover om nadere toelichting gevraagd, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Conformément aux points 5.3.2. à 5.3.4. de l’avis 77/174/3 précité relatif au projet d’arrêté royal ‘modifiant les arrêtés royaux nos 1, 2, 3, 4, 7, 22, 23, 41, 44 et 56 en matière de taxe sur la valeur ajoutée’, le principe du cumul entre le régime agricole prévu à l’article 57 du Code et d’une part, le régime forfaitaire prévu à l’article 56 du Code et d’autre part, le régime de la franchise de la taxe prévu aux articles 56*bis* à 56*undecies* du Code sera ancré directement dans le Code. C’est en effet l’objet respectivement de l’article 57, § 1^{er}*ter*, du Code et du nouveau paragraphe 1^{er}*quater* inséré à cet article 57 du Code (voir la question précédente) qui stipule que :

‘§ 1^{er}*quater*. Sans pour autant perdre le bénéfice du présent régime particulier pour les opérations visées au paragraphe 1^{er} qu’il réalise dans l’exercice de son activité économique, l’exploitant agricole peut réaliser d’autres opérations lorsque, pour ces opérations, il est soumis au régime particulier visé à l’article 56*ter*, § 1^{er}.’

Partant, comme vous le préconisez et dès lors qu’il existera une base légale au principe de ce double cumul, une référence à l’habilitation générale prévue à l’article 108 de la Constitution sera ajoutée au préambule du présent projet puisque l’habilitation prévue à l’article 57, § 7, alinéa 1^{er}, du Code semble ne pas convaincre.”

De rechtsgrond voor de bepalingen in de thans ontworpen artikelen 6, eerste lid, en 7, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 22 (artikelen 27 en 28 van het ontwerp) dient dan ook

¹ *Parl.St.* Kamer 2025-26, nr. 56-1205/1, 88-89.

² Op grond van het ontworpen artikel 56*bis*, § 4, van het Btw-wetboek worden in de ontworpen artikelen 6, eerste lid, respectievelijk 7, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 22 de volgende zinnen weggelaten (artikelen 27 en 28 van het ontwerp): “Alleen de handelingen verricht in de tweede sector onder de normale regeling van de belasting of onder de forfaitaire regeling van artikel 56 van het Wetboek, geven recht op aftrek in de zin van de artikelen 45 tot 49 van het Wetboek” respectievelijk “Alleen de handelingen verricht in de tweede sector onder de forfaitaire regeling van artikel 56 van het Wetboek, geven recht op aftrek in de zin van de artikelen 45 tot 49 van het Wetboek”.

³ Adv.RvS 77.174/3 van 3 december 2024 over een ontwerp dat heeft geleid tot het koninklijk besluit van 15 december 2024 ‘tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 1, 2, 3, 7, 22, 23, 44 en 56 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde’, opmerking 5.3.2.

te worden gezocht in de algemene uitvoeringsbevoegdheid die de Koning ontleent aan artikel 108 van de Grondwet, gelezen in samenhang met artikel 57, § 1^{ter}, en de ontworpen artikelen 56^{bis}, § 4, en 57, § 1^{quater}, van het Btw-wetboek.

Die laatste bepalingen zijn evenwel nog niet aangenomen door de Kamer van volksvertegenwoordigers. Hierover bevraagd, gaf de gemachtigde de volgende toelichting:

“En raison de la demande formulée par l’opposition parlementaire lors de la Commission des Finances du 2 décembre dernier (le projet ayant été voté en première lecture en cette date) d’une seconde lecture en Commission des Finances, cette loi ne pourra malheureusement pas être votée cette année mais seulement au début du mois de janvier prochain.

Nous avons par conséquent tiré la conclusion que l’article 28 du présent projet d’arrêté royal (remplacement de l’article 7, alinéa 1^{er}, de l’arrêté royal n° 22 prévoyant la coexistence entre le régime agricole et le régime de la franchise de la taxe, fondé sur le nouvel article 57, § 1^{erquater}, du Code, inséré par cette future loi) entrerait en vigueur au 1^{er} février 2026.

De la sorte, la loi sous-jacente aura eu l’occasion d’entrée en vigueur avant l’entrée en vigueur de la présente disposition.

Dans la mesure où par ailleurs le présent projet d’arrêté royal ne repose sur aucune base légale modifiée par ce projet de loi dispositions diverses en matière de TVA, ceci ne remet en principe pas en cause le fondement légal des autres dispositions de ce projet.”

Het onderzoek door de Raad van State van ontwerpbesluiten die hem om advies worden voorgelegd, heeft onder meer betrekking op de rechtsgrond. Dat onderzoek kan pas op een sluitende wijze gebeuren wanneer die rechtsgrond zelf vaststaat. Aangezien de noodzakelijke rechtsgrond voor de ontworpen bepalingen nog niet door de Kamer van volksvertegenwoordigers is aangenomen, en bijgevolg nog niet voldoende vaststaat opdat de Raad van State het onderzoek van de rechtsgrond op sluitende wijze kan doorvoeren, is de adviesaanvraag onontvankelijk wat betreft de artikelen 27 en 28 van het ontwerp.

Die bepalingen kunnen aldus pas op ontvankelijke wijze om advies worden voorgelegd nadat het voormelde wetsontwerp doorgang heeft gevonden.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

5. Artikel 57, § 7, eerste lid, van het Btw-wetboek dient als rechtsgrondbiedende bepaling uit de aanhef te worden weggelaten (opmerking 4).

6. Men schrijve in de aanhef de vermelding “Gelet op het advies nr. 126/2025 van 26 november 2025 van de Gegevensbeschermingsautoriteit;” in plaats van de vermelding “Gelet op de beslissing van de Gegevensbeschermingsautoriteit (referentie: CO-A-2025-XXX) van XX XX 2025[, waarin wordt verwezen naar het standaardadvies nr. 65/2023 van 24 maart 2023 betreffende de redactie van normatieve teksten];”.

Artikel 5

7. Gevraagd of het thans geldende artikel 1, § 2, tweede lid, van het koninklijk besluit nr. 27 van 26 juni 1973 ‘met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde, ten aanzien van vlees van slachtdieren’ ook betrekking heeft op een register dat elektronisch wordt gehouden of enkel betrekking heeft op een papieren register, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Dans la mesure où cette disposition exige que ‘Les pages du registre sont numérotées. Sur la première, l’exploitant de l’abattoir indique, en toutes lettres sous sa signature, le nombre de pages que contient le registre’, cette disposition ne peut se concevoir qu’au sujet de registres tenus sous format papier. Cette précision sera apportée dans le rapport au Roi du présent arrêté.”

Gelet op het antwoord van de gemachtigde, wordt de tekst van de ontworpen bepaling het best aangevuld met de volgende zinsnede: “, in welk geval het tweede lid niet van toepassing is”.

Artikelen 8 tot 10

8. Luidens artikel 35, eerste lid, van het ontwerp treedt hoofdstuk 4 van het te nemen besluit (artikelen 8 tot 10 van het ontwerp) in werking op 1 januari 2026. Opdat de in die bepalingen ontworpen wijzigingen werkzaam zouden zijn, zullen de stellers van het ontwerp er moeten op toezien dat het besluit is genomen en bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad ten laatste op 31 december 2025.

Artikelen 14 tot 16

9. De artikelen 14 tot 16 van het ontwerp betreffen de onttrekkingen van voedingsmiddelen en levensnoodzakelijke niet-voedingsmiddelen andere dan goederen die op duurzame wijze kunnen worden gebruikt, met het oog op het verstrekken ervan voor liefdadigheidsdoeleinden.

10. Hierover bevraagd, argumenteerde de gemachtigde de verenigbaarheid van de ontworpen regeling met artikel 185, lid 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde’ als volgt:

“La présente extension du délai relatif à la péremption des biens alimentaires répond à la réalité économique qui prévaut dans le domaine de la (grande) distribution. Il apparaît que le délai actuel de 15 jours n’est plus en adéquation avec les processus liés à l’acheminement des biens alimentaires vers les grandes surfaces ni avec les pratiques commerciales en matière de gestion des stocks et des invendus. Ces processus avaient pour conséquence que ce délai de 15 jours ne permettait généralement pas de faire parvenir les biens alimentaires ayant une durée de conservation limitée vers les bénéficiaires dans les temps. L’extension à un maximum de 30 jours répond à ce constat.

S’agissant des biens alimentaires de longue ou très longue conservation, cette extension à 6 mois répond également aux pratiques en cours dans le secteur de la grande distribution. Même si on peut le regretter, il apparaît que des phénomènes de surproduction peuvent intervenir au sein de l’industrie alimentaire. Cette surproduction peut avoir plusieurs causes comme le fait que des contrats d’approvisionnement doivent être respectés alors que la demande commerciale en aval ne suive pas ou encore que des litiges de nature commerciale entre producteurs et distributeurs impliquent une rupture, plus ou moins longue, dans la chaîne de commercialisation. De tels événements peuvent avoir pour conséquence que des biens alimentaires de longue ou très longue conservation demeurent dans les stocks et, au final, en raison de la poursuite de la production amont, n’entrent finalement jamais dans le circuit de distribution.

Dans cette hypothèse, au regard du traitement TVA de tels biens, seule leur destruction est alors envisageable dans le chef des producteurs ou des distributeurs (lorsque le stockage s’opère dans le chef de ces derniers).

La présente mesure vise dès lors, comme initialement, à permettre une alternative plus acceptable socialement à la destruction physique de tels biens.

S’agissant de la mise en œuvre de ce mécanisme, les formalités administratives relatives à ces prélèvements de biens alimentaires ne sont pas modifiées fondamentalement. Ainsi, le document visé à l’article 5 de l’arrêté royal n° 59 doit toujours être établi pour justifier ces prélèvements. Ce document doit encore et toujours porter les mentions suivantes : la date à laquelle le bénéficiaire a pris possession des biens ; le nom ou la dénomination sociale, l’adresse et le numéro d’identification à la T.V.A. de l’assujetti ; le nom ou la dénomination sociale, l’adresse et le numéro d’entreprise du bénéficiaire ; la nature et la quantité des biens livrés ; le caractère gratuit de cette livraison ; une déclaration de l’organisme, administration ou autorité visé à l’article 4, en vertu de laquelle il s’engage à ne pas utiliser les biens reçus à des fins commerciales, à destiner les biens reçus à une action sociale en faveur de personnes nécessiteuses et à ne réclamer aucune contrepartie lors de la distribution de ces biens à l’exception d’une contribution financière éventuelle qui ne peut excéder les dépenses directement liées à cette distribution.

Seule l’indication de la raison effective qui justifie que le bien ne peut plus être vendu dans des conditions normales est remplacée par une mention indiquant que les biens livrés à titre gratuit répondent à l’une des conditions visées à l’article 3, alinéa 1^{er}, 2^o, de cet arrêté royal n° 59. Il est apparu en effet que s’agissant notamment de grands volumes, l’indication au cas par cas de la cause exacte du prélèvement (péremption, emballage abîmé, standards de production ou période de commercialisation dépassés) était ingérable sur le plan logistique.

Dans ce contexte, il ne faut pas perdre de vue que :

- ce régime de (non-)prélèvement reste soumis au contrôle de sa correcte application par l'administration ;
- qu'en tout état de cause, il s'agit de dons (dès lors sans plus-value dans le chef du donateur) dont la seule alternative consiste en la destruction pure et simple des biens alimentaires, laquelle, qui plus est, est soumise à des conditions de preuve plus limitée.”

De toelichting van de gemachtigde wordt het best in het verslag aan de Koning opgenomen, zodat wordt verduidelijkt dat de van herziening van de aftrek vrijgestelde goederen niet meer voor nadien belaste handelingen mogen worden gebruikt.⁴

11. Naar luid van het ontworpen artikel 3, eerste lid, 2°, a), van het koninklijk besluit nr. 59 van 18 mei 2020 ‘met betrekking tot de onttrekking van handelsgeschenken van geringe waarde en de onttrekking voor liefdadigheidsdoeleinden van voedingsmiddelen en levensnoodzakelijke niet-voedingsmiddelen andere dan goederen die op duurzame wijze kunnen worden gebruikt, wat de belasting over de toegevoegde waarde betreft’ (artikel 14 van het ontwerp), dient de uiterste houdbaarheidsdatum van het goed ten laatste te verstrijken dertig dagen na de onttrekking van het goed. Bij uitzondering hiervan verstrijkt de uiterste houdbaarheidsdatum van het goed ten laatste zes maanden na de onttrekking van het lang of zeer lang houdbare voedingsmiddel door andere belastingplichtigen dan die welke in hoofdzaak die goederen rechtstreeks aan de consument leveren.

De ontworpen regeling bevat geen definitie van wat “lang” of “zeer lang” houdbare voedingsmiddelen zijn. Uit het verslag aan de Koning blijkt dat voor de interpretatie van die adjectieven wordt verwezen naar de criteria die in een omzendbrief door het Federaal Agentschap voor de Veiligheid van de Voedselketen zijn opgesteld met betrekking tot de voedseldonaties.⁵ Ook die omzendbrief bevat evenwel geen definitie van “lang” of “zeer lang” houdbare voedingsmiddelen. In de bijlage bij die omzendbrief is enkel een “niet-limitatieve lijst” met voorbeelden opgenomen.

Hierover bevraagd, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Il n'existe pas à proprement parler de réglementation spécifique qui détermine ce qu'il y a lieu d'entendre par bien alimentaire de longue ou de très longue conservation. La circulaire AFSCA à laquelle il est référence constitue la base sur laquelle cette distinction sera appliquée.

Dans la mesure où cette réglementation, quelle qu'en soit la forme, reste applicable aux producteurs et détaillants de biens alimentaires, elle demeure un point de référence utile. La réglementation fiscale n'a pas vocation à y déroger ni à en préciser les contours.

⁴ Zie adv.RvS 63.254/3 van 7 mei 2018 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 30 juli 2018 ‘houdende diverse bepalingen inzake belasting over de toegevoegde waarde’, *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3121/1, 43, opmerking 4 en HvJ 4 oktober 2012, C-550/11, ECLI:EU:C:2012:614, *PIGI – Pavleta Dimova ET*, punten 21, 32 en 35.

⁵ Omzendbrief ‘betreffende donaties van levensmiddelen’ van 23 maart 2023 onder referentie PCCB/S3/1771678 (https://favv-afscabeb/sites/default/files/2023-07/20230323_Omzendbriefbetreffendedonatiesvanlevensmiddelen_v1_NL.pdf).

Cette référence permet dès lors de coller au plus près des règles applicables en matière de sécurité alimentaire. Ainsi, dans la réglementation en projet, il s'agit d'une date de péremption fixée 'au plus tard à'. Dès lors, on fonction des règles sanitaires applicables, ce délai peut être très inférieur à 6 mois, notamment pour les biens alimentaires de longue conservation qui, pour certains biens ne peut s'étendre qu'à 2 mois maximum, moyennant le respect des directives de conservation (voir la dernière colonne du tableau repris en page 17 de la circulaire AFSCA). La réglementation fiscale en projet ne saurait atteindre un tel degré de détail."

*

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

*

PORTÉE DU PROJET

2. Comme il ressort de son intitulé, le projet d'arrêté royal soumis pour avis 'modifiant les arrêtés royaux n^{os} 1, 2, 3, 4, 8, 10, 18, 19, 22, 27, 41, 44, 53 et 59 en matière de taxe sur la valeur ajoutée' a pour objet de modifier quatorze arrêtés royaux relatifs à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : la TVA).

FONDEMENT JURIDIQUE

3. Les dispositions du projet peuvent trouver un fondement juridique dans les dispositions visées dans le préambule, sous réserve de ce qui suit.

4. Les articles 27 et 28 du projet concernent la situation de cumul entre le régime particulier applicable aux exploitants agricoles et d'autres régimes (tels que le régime normal, le régime forfaitaire ou le régime de la franchise applicable aux petites entreprises), et disposent que, dans ce cas, l'assujetti est censé exercer son activité dans deux secteurs. À cet effet, l'alinéa 1^{er} de l'article 6 et l'alinéa 1^{er} de l'article 7 de l'arrêté royal n° 22 du 15 septembre 1970 'relatif au régime particulier applicable aux exploitants agricoles en matière de taxe sur la valeur ajoutée' (ci-après : l'arrêté royal n° 22) sont remplacés.

Selon le tableau des fondements juridiques fourni par le délégué, ces dispositions trouvent leur fondement juridique dans l'article 57, § 7, alinéa 1^{er}, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : le Code de la TVA), qui habilite le Roi à régler les modalités d'application en ce qui concerne les pourcentages forfaitaires de compensation, les mentions et les modalités de délivrance du document délivré par l'acheteur ou le preneur assujetti à l'exploitant agricole et les formalités administratives nécessaires au contrôle effectif de l'application de ce régime.

Ce point appelle l'observation suivante.

Selon le rapport au Roi, le régime en projet découle notamment des insertions envisagées des articles 56*bis*, § 4, et 57, § 1^{er}*quater*, en projet, du Code de la TVA par, respectivement, les articles 15 et 18, 2°, du projet de loi 'portant des dispositions diverses en matière de taxe sur la valeur ajoutée', déposé le 3 décembre 2025 à la Chambre des représentants¹. Aux termes de l'article 56*bis*, § 4, en projet, du Code de la TVA, les assujettis qui bénéficient du régime de la franchise applicable aux petites entreprises ne peuvent déduire la taxe ayant grevé les

¹ *Doc. parl.*, Chambre, 2025-2026, n° 56-1205/1, pp. 88-89.

biens et les services qu'ils utilisent pour effectuer leurs opérations en franchise de taxe ². Selon l'article 57, § 1^{er}*quater*, en projet, du Code de la TVA, l'exploitant agricole peut réaliser d'autres opérations lorsque, pour ces opérations, il est soumis au régime particulier visé à l'article 56*ter*, § 1^{er}, du Code de la TVA, sans pour autant perdre le bénéfice du régime particulier pour les opérations visées au paragraphe 1^{er} qu'il réalise dans l'exercice de son activité économique.

La section de législation du Conseil d'État avait observé, dans son avis 77.174/3 du 3 décembre 2024, à propos de l'article 7 alors en projet de l'arrêté royal n° 22, qu'invoquer l'article 57, § 7, du Code de la TVA comme fondement juridique ne convainc pas, car un tel régime excède la portée de cette disposition ³. La section de législation a conclu que le principe d'un cumul entre le régime particulier applicable aux exploitants agricoles et tout autre régime doit découler de manière suffisamment claire du Code de la TVA lui-même. L'article 57, § 1^{er}*quater*, en projet, du Code de la TVA, répond à cette observation. Invité à apporter des éclaircissements à ce sujet, le délégué a répondu en ces termes :

« Conformément aux points 5.3.2. à 5.3.4. de l'avis 77/174/3 précité relatif au projet d'arrêté royal 'modifiant les arrêtés royaux nos 1, 2, 3, 4, 7, 22, 23, 41, 44 et 56 en matière de taxe sur la valeur ajoutée', le principe du cumul entre le régime agricole prévu à l'article 57 du Code et d'une part, le régime forfaitaire prévu à l'article 56 du Code et d'autre part, le régime de la franchise de la taxe prévu aux articles 56*bis* à 56*undecies* du Code sera ancré directement dans le Code. C'est en effet l'objet respectivement de l'article 57, § 1^{er}*ter*, du Code et du nouveau paragraphe 1^{er}*quater* inséré à cet article 57 du Code (voir la question précédente) qui stipule que :

« § 1^{er}*quater*. Sans pour autant perdre le bénéfice du présent régime particulier pour les opérations visées au paragraphe 1^{er} qu'il réalise dans l'exercice de son activité économique, l'exploitant agricole peut réaliser d'autres opérations lorsque, pour ces opérations, il est soumis au régime particulier visé à l'article 56*ter*, § 1^{er}. »

Partant, comme vous le préconisez et dès lors qu'il existera une base légale au principe de ce double cumul, une référence à l'habilitation générale prévue à l'article 108 de la Constitution sera ajoutée au préambule du présent projet puisque l'habilitation prévue à l'article 57, § 7, alinéa 1^{er}, du Code semble ne pas convaincre ».

Le fondement juridique des dispositions des articles 6, alinéa 1^{er}, et 7, alinéa 1^{er}, actuellement en projet, de l'arrêté royal n° 22 (articles 27 et 28 du projet) doit dès lors être recherché dans le pouvoir général d'exécution que le Roi tire de l'article 108 de la Constitution, combiné avec l'article 57, § 1^{er}*ter*, et les articles 56*bis*, § 4, et 57, § 1^{er}*quater*, en projet, du Code de la TVA.

² En vertu de l'article 56*bis*, § 4, en projet, du Code de la TVA, les phrases suivantes sont omises respectivement dans les articles 6, alinéa 1^{er}, et 7, alinéa 1^{er}, en projet, de l'arrêté royal n° 22 (articles 27 et 28 du projet) : « Seules les opérations effectuées dans le deuxième secteur sous le régime normal de la taxe ou sous le régime forfaitaire établi par l'article 56, du Code, permettent d'exercer la déduction au sens des articles 45 à 49 du Code » et « Seules les opérations effectuées dans le deuxième secteur sous le régime forfaitaire établi par l'article 56, du Code, permettent d'exercer le droit à la déduction au sens des articles 45 à 49 du Code ».

³ Avis C.E. 77.174/3 du 3 décembre 2024 sur un projet devenu l'arrêté royal du 15 décembre 2024 'modifiant les arrêtés royaux nos 1, 2, 3, 7, 22, 23, 44 et 56 en matière de taxe sur la valeur ajoutée', observation 5.3.2.

Ces dernières dispositions n'ont toutefois pas encore été adoptées par la Chambre des représentants. Interrogé à ce sujet, le délégué a fourni les précisions suivantes :

« En raison de la demande formulée par l'opposition parlementaire lors de la Commission des Finances du 2 décembre dernier (le projet ayant été voté en première lecture en cette date) d'une seconde lecture en Commission des Finances, cette loi ne pourra malheureusement pas être votée cette année mais seulement au début du mois de janvier prochain.

Nous avons par conséquent tiré la conclusion que l'article 28 du présent projet d'arrêté royal (remplacement de l'article 7, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal n° 22 prévoyant la coexistence entre le régime agricole et le régime de la franchise de la taxe, fondé sur le nouvel article 57, § 1^{er}*quater*, du Code, inséré par cette future loi) entrerait en vigueur au 1^{er} février 2026.

De la sorte, la loi sous-jacente aura eu l'occasion d'entrée en vigueur avant l'entrée en vigueur de la présente disposition.

Dans la mesure où par ailleurs le présent projet d'arrêté royal ne repose sur aucune base légale modifiée par ce projet de loi dispositions diverses en matière de TVA, ceci ne remet en principe pas en cause le fondement légal des autres dispositions de ce projet ».

L'examen par le Conseil d'État de projets d'arrêté qui lui sont soumis pour avis porte notamment sur le fondement juridique. Cet examen ne peut être réalisé de manière concluante que lorsque ce fondement juridique est lui-même établi. Dès lors que le fondement juridique requis pour les dispositions en projet n'a pas encore été adopté par la Chambre des représentants, et qu'il n'est par conséquent pas encore suffisamment établi pour que le Conseil d'État puisse procéder de manière concluante à son examen, la demande d'avis est irrecevable en ce qui concerne les articles 27 et 28 du projet.

Ces dispositions ne pourront donc être soumises pour avis de manière recevable qu'après la concrétisation du projet de loi précité.

EXAMEN DU TEXTE

Préambule

5. L'article 57, § 7, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA doit être omis du préambule en tant que disposition procurant un fondement juridique (observation 4).

6. On écrira dans le préambule « Vu l'avis n° 126/2025 du 26 novembre 2025 de l'Autorité de protection des données ; » au lieu de « Vu la décision de l'Autorité de protection des données (référence : CO-A-2025-XXX) du XX XX 2025[, renvoyant à l'avis standard n° 65/2023 du 24 mars 2023 relatif à la rédaction des textes normatifs] ; ».

Article 5

7. À la question de savoir si l'article 1^{er}, § 2, alinéa 2, actuellement en vigueur de l'arrêté royal n° 27 du 26 juin 1973 'relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les viandes provenant des animaux de boucherie' vise également un registre tenu par voie électronique ou vise uniquement un registre sous format papier, le délégué a répondu ce qui suit :

« Dans la mesure où cette disposition exige que 'Les pages du registre sont numérotées. Sur la première, l'exploitant de l'abattoir indique, en toutes lettres sous sa signature, le nombre de pages que contient le registre', cette disposition ne peut se concevoir qu'au sujet de registres tenus sous format papier. Cette précision sera apportée dans le rapport au Roi du présent arrêté ».

Eu égard à la réponse du délégué, mieux vaudrait compléter le texte de la disposition en projet par le segment de phrase suivant : « , auquel cas l'alinéa 2 ne s'applique pas ».

Articles 8 à 10

8. Selon l'article 35, alinéa 1^{er}, du projet, le chapitre 4 de l'arrêté envisagé (articles 8 à 10 du projet) entre en vigueur le 1^{er} janvier 2026. Pour que les modifications en projet de ces dispositions puissent être assorties d'effets, les auteurs du projet devront veiller à ce que l'arrêté soit adopté et publié au Moniteur belge au plus tard le 31 décembre 2025.

Articles 14 à 16

9. Les articles 14 à 16 du projet concernent les prélèvements de biens alimentaires et de biens non alimentaires de première nécessité autres que les biens pouvant être utilisés de manière durable, en vue de leur remise à des fins caritatives.

10. Interrogé à ce sujet, le délégué a fait valoir la compatibilité du régime en projet avec l'article 185, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée', comme suit :

« La présente extension du délai relatif à la péremption des biens alimentaires répond à la réalité économique qui prévaut dans le domaine de la (grande) distribution. Il apparaît que le délai actuel de 15 jours n'est plus en adéquation avec les processus liés à l'acheminement des biens alimentaires vers les grandes surfaces ni avec les pratiques commerciales en matière de gestion des stocks et des invendus. Ces processus avaient pour conséquence que ce délai de 15 jours ne permettait généralement pas de faire parvenir les biens alimentaires ayant une durée de conservation limitée vers les bénéficiaires dans les temps. L'extension à un maximum de 30 jours répond à ce constat.

S'agissant des biens alimentaires de longue ou très longue conservation, cette extension à 6 mois répond également aux pratiques en cours dans le secteur de la grande distribution. Même si on peut le regretter, il apparaît que des phénomènes de surproduction peuvent intervenir au sein de l'industrie alimentaire. Cette surproduction peut avoir plusieurs causes comme le fait que des contrats d'approvisionnement doivent être respectés alors que la demande commerciale en aval ne suive pas ou encore que des litiges de nature

commerciale entre producteurs et distributeurs impliquent une rupture, plus ou moins longue, dans la chaîne de commercialisation. De tels événements peuvent avoir pour conséquence que des biens alimentaires de longue ou très longue conservation demeurent dans les stocks et, au final, en raison de la poursuite de la production amont, n'entrent finalement jamais dans le circuit de distribution.

Dans cette hypothèse, au regard du traitement TVA de tels biens, seule leur destruction est alors envisageable dans le chef des producteurs ou des distributeurs (lorsque le stockage s'opère dans le chef de ces derniers).

La présente mesure vise dès lors, comme initialement, à permettre une alternative plus acceptable socialement à la destruction physique de tels biens.

S'agissant de la mise en œuvre de ce mécanisme, les formalités administratives relatives à ces prélèvements de biens alimentaires ne sont pas modifiées fondamentalement. Ainsi, le document visé à l'article 5 de l'arrêté royal n° 59 doit toujours être établi pour justifier ces prélèvements. Ce document doit encore et toujours porter les mentions suivantes : la date à laquelle le bénéficiaire a pris possession des biens ; le nom ou la dénomination sociale, l'adresse et le numéro d'identification à la T.V.A. de l'assujetti ; le nom ou la dénomination sociale, l'adresse et le numéro d'entreprise du bénéficiaire ; la nature et la quantité des biens livrés ; le caractère gratuit de cette livraison ; une déclaration de l'organisme, administration ou autorité visé à l'article 4, en vertu de laquelle il s'engage à ne pas utiliser les biens reçus à des fins commerciales, à destiner les biens reçus à une action sociale en faveur de personnes nécessiteuses et à ne réclamer aucune contrepartie lors de la distribution de ces biens à l'exception d'une contribution financière éventuelle qui ne peut excéder les dépenses directement liées à cette distribution.

Seule l'indication de la raison effective qui justifie que le bien ne peut plus être vendu dans des conditions normales est remplacée par une mention indiquant que les biens livrés à titre gratuit répondent à l'une des conditions visées à l'article 3, alinéa 1^{er}, 2^o, de cet arrêté royal n° 59. Il est apparu en effet que s'agissant notamment de grands volumes, l'indication au cas par cas de la cause exacte du prélèvement (péréemption, emballage abîmé, standards de production ou période de commercialisation dépassés) était ingérable sur le plan logistique.

Dans ce contexte, il ne faut pas perdre de vue que :

- ce régime de (non-)prélèvement reste soumis au contrôle de sa correcte application par l'administration ;

- qu'en tout état de cause, il s'agit de dons (dès lors sans plus-value dans le chef du donateur) dont la seule alternative consiste en la destruction pure et simple des biens alimentaires, laquelle, qui plus est, est soumise à des conditions de preuve plus limitée ».

Il vaudrait mieux intégrer les explications du délégué dans le rapport au Roi, de manière à préciser que les biens exonérés de la régularisation de la déduction ne peuvent plus être utilisés aux fins d'opérations taxables en aval ⁴.

⁴ Voir l'avis C.E. 63.254/3 du 7 mai 2018 sur un avant-projet devenu la loi du 30 juillet 2018 'portant des dispositions diverses en matière de taxe sur la valeur ajoutée', *Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 54-3121/1, p. 43, observation 4 et C.J.U.E., 4 octobre 2012, *PIGI – Pavleta Dimova ET*, C-550/11, ECLI:EU:C:2012:614, points 21, 32 et 35.

11. Aux termes de l'article 3, alinéa 1^{er}, 2^o, a), en projet, de l'arrêté royal n° 59 du 18 mai 2020 'relatif au prélèvement de cadeaux commerciaux de faible valeur et au prélèvement à des fins caritatives de biens alimentaires et de biens non alimentaires de première nécessité autres que les biens pouvant être utilisés de manière durable, en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée' (article 14 du projet), la date ultime de péremption du bien doit être fixée au plus tard à trente jours après la date du prélèvement du bien. Par exception à ce qui précède, la date ultime de péremption du bien est fixée au plus tard à six mois après la date du prélèvement du bien alimentaire de longue ou très longue conservation par les assujettis autres que ceux qui livrent principalement ces biens directement au consommateur.

Le régime en projet ne définit pas ce que sont les biens alimentaires de « longue » ou « très longue » conservation. Il ressort du rapport au Roi que, pour l'interprétation de ces adjectifs, il est renvoyé aux critères élaborés dans une circulaire par l'Agence fédérale pour la Sécurité de la Chaîne alimentaire en matière de dons alimentaires⁵. Cette circulaire ne contient toutefois pas non plus de définition des biens alimentaires de « longue » ou « très longue » conservation. L'annexe à cette circulaire ne comporte qu'une « liste non exhaustive » d'exemples.

Interrogé à ce sujet, le délégué a donné la réponse suivante :

« Il n'existe pas à proprement parler de réglementation spécifique qui détermine ce qu'il y a lieu d'entendre par bien alimentaire de longue ou de très longue conservation. La circulaire AFSCA à laquelle il est référence constitue la base sur laquelle cette distinction sera appliquée.

Dans la mesure où cette réglementation, quelle qu'en soit la forme, reste applicable aux producteurs et détaillants de biens alimentaires, elle demeure un point de référence utile. La réglementation fiscale n'a pas vocation à y déroger ni à en préciser les contours.

Cette référence permet dès lors de coller au plus près des règles applicables en matière de sécurité alimentaire. Ainsi, dans la réglementation en projet, il s'agit d'une date de péremption fixée 'au plus tard à'. Dès lors, on fonction des règles sanitaires applicables, ce délai peut être très inférieur à 6 mois, notamment pour les biens alimentaires de longue conservation qui, pour certains biens ne peut s'étendre qu'à 2 mois maximum, moyennant le respect des directives de conservation (voir la dernière colonne du tableau repris en page 17 de la circulaire AFSCA). La réglementation fiscale en projet ne saurait atteindre un tel degré de détail ».

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Yves DEPOORTER

Jeroen VAN NIEUWENHOVE

⁵ Circulaire 'relative aux dons alimentaires' du 23 mars 2023, référence PCCB/S3/1771678 (https://favv-afsca.be/sites/default/files/2023-10/20230323_Circulairerelativeauxdonsalimentaires_v1_FR.pdf).