



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 79.182/2-3
van 13 mei 2026

advies 79.182/2-3
van 13 mai 2026

over

sur

een voorontwerp van wet
'lagere kosten II en diverse
bepalingen'

un avant-projet de loi 'sur la
réduction des coûts II et
dispositions diverses'

Op 7 april 2026 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 voorontwerp van wet ‘lagere kosten II en diverse bepalingen’.

Titels 1 en 4 van het voorontwerp zijn door de tweede kamer onderzocht op 20 april 2026. De kamer was samengesteld uit Patrick RONVAUX, kamervoorzitter, Christine HOREVOETS en Dimitri YERNAULT, staatsraden, Christian BEHRENDT, assessor, en Béatrice DRAPIER FACCO, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Timo TALLGREN, adjunct-auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Patrick RONVAUX, kamervoorzitter,

Titels 1, 2, 3, 5 en 6 van het voorontwerp zijn door de derde kamer onderzocht op 28 april 2026. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Elly VAN DE VELDE, staatsraden, en Annemie GOOSSENS, griffier.

De verslagen zijn uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, eerste auditeur-afdelingshoofd, en Laurens LAVRYSEN, 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 13 mei 2026.

Le 7 avril 2026, 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 avant-projet de loi ‘sur la réduction des coûts II et dispositions diverses’.

Les titres 1^{er} et 4 de l'avant-projet ont été examinés par la deuxième chambre le 20 avril 2026. La chambre était composée de Patrick RONVAUX, président de chambre, Christine HOREVOETS et Dimitri YERNAULT, conseillers d'État, Christian BEHRENDT, assesseur, et Béatrice DRAPIER FACCO, greffier.

Le rapport a été présenté par Timo TALLGREN, auditeur adjoint

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

Les titres 1^{er}, 2, 3, 5 et 6 de l'avant-projet ont été examinés par la troisième chambre le 28 avril 2026. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Elly VAN DE VELDE, conseillers d'État, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Les rapports ont été présentés par Dries VAN EECKHOUTTE, premier auditeur chef de section, et Laurens LAVRYSEN, 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 13 mai 2026.

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 rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

VORMVEREISTEN

De regelgevingsimpactanalyse van titel 2, hoofdstuk 4 ('Vrijstelling van de subsidie voor investeringskosten in de kinderopvanglocatie gezinsopvang toegekend door de Vlaamse Gemeenschap') van het voorontwerp is onvolledig. De vereiste toelichting in de rubriek 'T4. Gelijkheid van vrouwen en mannen' ontbreekt immers. Met de gemachtigde kan worden ingestemd dat de regelgevingsimpactanalyse op dit punt nog moet worden aangevuld.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

TITEL 1 – ALGEMENE BEPALING

Deze titel geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

TITEL 2 – WIJZIGINGEN MET BETREKKING TOT DE INKOMSTENBELASTINGEN

HOOFDSTUK 1 – AFSCHAFFING VAN DE BIJLAGE BIJ DE AANGIFTE BETREFFENDE DE INFORMATIE OVER HUUROVEREENKOMSTEN

In artikel 2 van het voorontwerp vervange men de zinsnede "laatstelijk gewijzigd bij de wet van 20 december 2024" door de zinsnede "ingevoegd bij de wet van 28 december 2023".

HOOFDSTUK 2 – UITBREIDING VAN DE MOGELIJKHEDEN VOOR ELEKTRONISCHE VERZENDING VAN MEDEDELINGEN DOOR DE FOD FINANCIËN

Artikel 6

1.1. Naar luid van artikel 6 van het voorontwerp wordt artikel 302 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (hierna: WIB 92) opgeheven.

In de memorie van toelichting wordt die opheffing verantwoord als volgt:

"De wet van 27 februari 2019 inzake de elektronische uitwisseling van berichten via de eBox (hierna genoemd de eBox wet) schept een wettelijk kader voor de elektronische

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

uitwisseling van berichten tussen openbare instanties (gebruikers) en natuurlijke personen, ondernemingen en andere openbare instanties. Overeenkomstig artikel 7 van de hierboven vermelde eBox-wet brengt de elektronische uitwisseling van berichten via de eBox dezelfde rechtsgevolgen als de uitwisseling op papieren dragers.

Dit juridische kader is van toepassing op alle mededelingen van de FOD Financiën.

Tot nu toe werd de eBox uitsluitend gebruikt voor de elektronische terbeschikkingstelling van de aanslagbiljetten en de voorstellen van vereenvoudigde aangifte inzake inkomstenbelastingen. De FOD Financiën wil nu een nieuwe stap zetten door de eBox ook te gebruiken voor de verzending van nieuwe mededelingen naar bepaalde houders van een eBox.

Artikel 302 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 heeft dus geen bestaansreden meer en wordt bijgevolg opgeheven.”

1.2. Erop gewezen dat artikel 8 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’ reeds voorziet in de opheffing van artikel 302 van het WIB 92, maar dat die bepaling nog niet in werking is getreden,² antwoordde de gemachtigde dat het aangewezen is het voorontwerp aan te passen zodat ook artikel 8 van de wet van 12 mei 2024 wordt opgeheven om te vermijden dat die bepaling zonder voorwerp wordt.

Hierbij zijn de volgende opmerkingen te formuleren.

1.2.1. Reeds eerder waarschuwde de Raad van State dat uit de werkwijze van een ver uitgestelde inwerkingtreding nadelen zouden blijken, in het bijzonder in een materie die frequent wordt gewijzigd en waarbij het zeer moeilijk is een helder zicht te hebben op het huidige en het toekomstige recht. De afdeling Wetgeving merkte in advies 74.775/3 van 26 januari 2024 daaromtrent het volgende op:

“Deze werkwijze komt de kwaliteit van de wetgeving niet ten goede. Niet alleen komt de stabiliteit van de regelgeving daardoor in het gedrang, bovendien dreigt de wetgever – inzonderheid gelet op de snelle opeenvolging van wetwijzigingen, waarbij wijzigingsbepalingen ook nog eens deels worden gewijzigd – zelf de puzzel niet meer te kunnen leggen door verlies van het overzicht en bij de bespreking van het ene voorontwerp onvoldoende rekening te houden met wat in een ander voorontwerp wordt voorgesteld.³ Aldus wordt het voor de rechtszoekende bijzonder moeilijk om te begrijpen welke regels op welk ogenblik van toepassing zijn.”⁴

² Artikel 222 van de wet van 12 mei 2024 bevat een machtiging aan de Koning om de inwerkingtreding van artikel 8 ervan te bepalen.

³ Voetnoot in het aangehaalde advies: Zie ook adv.RvS 70.736/3 van 2 februari 2022 over een voorontwerp dat heeft geleid tot het decreet van 18 maart 2022 ‘tot wijziging van het Energiedecreet van 8 mei 2009’, Parl.St. VI.Parl. 2021-22, nr. 1154/1, 83, opmerking 6.3.

⁴ Adv.RvS 74.775/3 van 26 januari 2024 over het voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 12 mei 2024, Parl.St. Kamer 2023-24, nr. 55-3864/1,133, opmerking 9.1.

Artikel 6 van het voorontwerp en de door de gemachtigde voorgestelde opheffing van artikel 8 van de wet van 12 mei 2024 illustreren dit ten volle.

1.2.2. Daarbij rijst overigens de vraag of er door de ontworpen opheffing van artikel 302 van het WIB 92 nog wel een wettelijke bepaling voorhanden is die een communicatie via gesloten omslag met belastingplichtigen (die bijvoorbeeld geen ondernemingsnummer hebben) mogelijk maakt. De gemachtigde gaf hierop het volgende antwoord:

“La communication sous pli fermé constitue historiquement la norme de droit commun pour l’administration fiscale.

Cette dernière n’a pas besoin d’une base juridique précise pour communiquer sous pli fermé avec le contribuable ou le redevable.

La communication sous pli fermé s’inscrit dans la pratique administrative et demeure valable tant qu’aucune autre modalité de communication ne s’y substitue.

La communication électronique, en revanche, repose sur un cadre légal spécifique.

La loi du 27 février 2019 relative à l’échange électronique de messages par le biais de l’eBox crée un cadre légal pour l’échange électronique de messages entre instances publiques (utilisateurs) et personnes physiques, entreprises ou autres instances publiques. Elle s’applique au SPF Finances mais elle ne remet pas en cause la communication papier lorsque la personne physique n’a pas fait le choix de communiquer par voie électronique. Dans ce dernier cas, la communication sous pli fermé reste alors applicable.

Il n’est donc pas nécessaire de prévoir une base juridique précise pour la communication sous pli fermé de l’administration fiscale avec le contribuable ou le redevable.

A l’instar des autres codes fiscaux (aucun article similaire à celui de l’article 302, CIR92 n’existe dans les autres codes fiscaux), cette forme de communication reste pleinement possible et demeure fondée sur le régime général de la communication écrite.

L’abrogation de l’article 302, CIR 92 vise simplement à rendre possible la communication des messages de l’administration fiscale en matière d’impôts sur les revenus par voie électronique par le biais de l’eBox, sans remettre en cause le principe selon lequel, la voie papier demeure la solution par défaut pour les personnes physiques qui n’ont pas choisi de communiquer par voie électronique.”

Het antwoord van de gemachtigde overtuigt niet om de volgende reden.

Uit de memorie van toelichting bij de wet van 12 mei 2024⁵ blijkt dat de door artikel 8 van die wet voorziene opheffing samenhangt met de inwerkingtreding van het nieuwe hoofdstuk I/1 van titel VII van het WIB 92 (‘Hoofdstuk I/1 – Digitalisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de belastingplichtigen en bepaalde derden’). De toelichting bij artikel 8 van de wet van 12 mei 2024 luidt als volgt:

“In zijn huidige versie, heeft het eerste lid van artikel 302 WIB 92 betrekking op de mededelingen, in gesloten omslag, betreffende de aangifte en de controle, net zoals op de aanslagbiljetten met betrekking tot de inkomstenbelastingen. Het tweede lid heeft betrekking op de elektronische aanbieding van de aanslagbiljetten en de voorstellen van vereenvoudigde aangifte.

⁵ *Parl.St.* Kamer 2023-24, nr. 55-3864/1, 9.

Teneinde alle artikelen met betrekking tot de digitalisatie in een nieuw hoofdstuk ‘Digitalisatie van de relatie tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de belastingplichtigen en bepaalde derden’ bij elkaar te brengen, wordt het artikel 302 WIB 92 afgeschaft en in een herwerkte versie hernomen in het nieuwe artikel 304^{ter} WIB 92, ingevoegd bij de huidige wet.”

In dat nieuwe hoofdstuk wordt onder meer de communicatie via gesloten omslag uitdrukkelijk en uitgebreid geregeld (artikelen 9 tot 16 van de wet van 12 mei 2024). Die bepalingen zijn evenwel thans nog niet in werking getreden.⁶ Hierop gewezen, antwoordde de gemachtigde dat de vervroegde intrekking van artikel 302 van het WIB92 volledig gerechtvaardigd blijft, ongeacht de inwerkingtreding van die bepalingen.

Om evenwel te vermijden dat thans de bestaande uitdrukkelijke wettelijke basis voor de communicatie met belastingplichtige natuurlijke personen via gesloten omslag wegvalt, verdient het ter wille van de rechtszekerheid, de duidelijkheid en de coherentie van het WIB 92 aanbeveling dat de opheffing van artikel 302 van het WIB 92 wordt beperkt tot het tweede lid ervan.

2. In artikel 6 van het voorontwerp vervange men de zinsnede “vervangen bij de wet van 21 december 2022” door de zinsnede “laatst gewijzigd bij de wet van 27 juni 2021”.

HOOFDSTUK 3 – AFSCHAFFING VAN DE VERPLICHTING TOT HET BIJHOUDEN VAN ONTVANGSTBEWIJSBOEKJES EN EEN DAGBOEK VAN ONTVANGSTEN EN VAN UITGAVEN VOOR DE PERSONEN DIE EEN VRIJ BEROEP, EEN AMBT OF EEN POST UITOEFENEN MET UITZONDERING VAN DE PERSONEN DIE EEN MEDISCH OF PARAMEDISCH VRIJ BEROEP UITOEFENEN

Artikel 7

1. In het ontworpen artikel 320, § 1, eerste lid, van het WIB 92 verwijze men naar de wet ‘betreffende de uitoefening van de gezondheidszorgberoepen’, gecoördineerd op 10 mei 2015 (in plaats van naar “het koninklijk besluit nr. 78 betreffende de uitoefening van de van de geneeskunst, de verpleegkunde, de paramedische beroepen en de geneeskundige commissies”).

2. De gemachtigde bevestigde dat de in het ontworpen artikel 320, § 1, tweede lid, van het WIB 92 vervatte vormvereisten gelden bovenop de krachtens het eerste lid ervan vastgestelde nadere regels.

Hieromtrent verder bevraagd, bevestigde de gemachtigde tevens dat het, ter wille van de duidelijkheid, aangewezen is om de zinsnede “Onverminderd de bepalingen en de bevoegdheden van de minister, zoals omschreven in het eerste lid,” vervat in het thans geldende tweede lid van artikel 320, § 1, van het WIB 92, alsnog te behouden.

⁶ Naar luid van artikel 222 van de wet van 12 mei 2024 treedt deze wet, met uitzondering van de artikelen 58, 59, 60 en 213 tot 221, in werking voor alle of bepaalde categorieën van houders van een ondernemingsnummer, evenals voor natuurlijke personen, op een datum respectievelijk te bepalen door de Koning, en ten laatste op 1 januari 2028.

3. De wijzigingen van artikel 320 van het WIB 92 strekken ertoe de verplichting tot het bijhouden van de erin vermelde bijzondere boekhouding af te schaffen voor het merendeel van de personen die een vrij beroep, ambt of post uitoefenen. Voor personen die een medisch of paramedisch vrij beroep uitoefenen, blijft het echter verplicht om ontvangstbewijsboekjes en een dagboek van ontvangsten en uitgaven bij te houden.

Blijkens de memorie van toelichting wordt het behoud van de verplichting om ontvangstbewijzen uit te reiken voor medische en paramedische vrije beroepen gerechtvaardigd door de eigenheid van deze activiteiten. Deze beroepen gaan immers vaak gepaard met rechtstreekse betalingen door patiënten, die bovendien nog in contanten kunnen worden verricht. Daarnaast worden die documenten ook nuttig geacht voor de patiënten zelf, in het kader van de procedures voor terugbetaling van zorg door de verzekeringsinstellingen en mutualiteiten. Tot slot wordt het behoud verantwoord in het licht van fiscale controles, omdat dit de fiscale administratie in staat stelt de gegevens over de geleverde prestaties en de ontvangen bedragen van personen die een medisch of paramedisch vrij beroep uitoefenen, met elkaar te kruisen.

Die verantwoording in de memorie van toelichting overtuigt niet. Ook andere beroepen kunnen gepaard gaan met rechtstreekse betalingen, eventueel in contanten, door particulieren, waarop overigens de verplichte elektronische facturatie sinds 1 januari 2026 voor alle transacties tussen btw-plichtige ondernemingen niet van toepassing is. Dat de documenten enkel “nuttig” zijn voor de terugbetaling van zorg is evenmin overtuigend. In het licht van het fiscale gelijkheidsbeginsel, vervat in artikel 172 van de Grondwet, zal de verantwoording in de memorie van toelichtingen moeten worden verstevigd.

4. In de inleidende zin van artikel 7 van het voorontwerp vervange men de zinsnede “gewijzigd bij de wet van 27 april 2016” door de zinsnede “gewijzigd bij de wet van 2 mei 2019”.

HOOFDSTUK 4 – VRIJSTELLING VAN DE SUBSIDIE VOOR INVESTERINGSKOSTEN IN DE KINDEROPVANGLOCATIE GEZINSOPVANG TOEGEKEND DOOR DE VLAAMSE GEMEENSCHAP

Artikel 9

1. Artikel 9 van het voorontwerp voorziet in een vrijstelling in het ontworpen artikel 38, § 1, eerste lid, 17°, van het WIB 92, voor de subsidie toegekend in toepassing van een nog te nemen besluit van de Vlaamse Regering ‘tot toekenning van een subsidie voor investeringskosten in de kinderopvanglocatie gezinsopvang’. Volgens de gemachtigde wordt een ontwerp van een dergelijk besluit “naar verluidt eerstdaags op de Vlaamse Regering gebracht en vervolgens ter advies naar de Raad van State verstuurd”. Het beoogde besluit is thans nog niet om advies voorgelegd.

Daarbij zijn de volgende opmerkingen te maken.

2. De stellers van het voorontwerp moeten zich ervan vergewissen dat een dergelijk besluit wel degelijk wordt genomen door de Vlaamse Regering.

In het licht van het fiscale legaliteitsbeginsel vervat in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van het Grondwet, moet dat besluit uiterlijk zijn genomen en bekendgemaakt op het ogenblik van de eindstemming in de plenaire vergadering van de Kamer van volksvertegenwoordigers van de aan te nemen wet, zodat de leden van de Kamer kennis kunnen hebben van de inhoud van dat besluit.

3. Overigens strekt het tot aanbeveling om, zoals thans het geval is voor andere vrijstellingen die zijn vervat in artikel 38, § 1, eerste lid, van het WIB 92, te verwijzen naar de inhoudelijke regeling die wordt ingevoerd bij het te nemen besluit van het Vlaamse Regering in plaats van in het ontworpen artikel 38, § 1, eerste lid, 17°, van het WIB 92 te verwijzen naar het opschrift van dat besluit van de Vlaamse Regering zelf. Die inhoudelijke omschrijving moet wel, gelet op het voormelde fiscale legaliteitsbeginsel, voldoende duidelijk zijn.⁷

4.1. In het geval de stellers van het voorontwerp in het ontworpen artikel 38, § 1, eerste lid, 17°, van het WIB 92 alsnog willen verwijzen naar het te nemen besluit van de Vlaamse Regering, dient die verwijzing in het licht van het voormelde fiscale legaliteitsbeginsel statisch te zijn.⁸ In de memorie van toelichting wordt hieromtrent het volgende vermeld:

“De verwijzing naar het besluit van de Vlaamse Regering van 2026 tot toekenning van een subsidie voor investeringskosten in de kinderopvanglocatie gezinsopvang is een statische verwijzing. Wanneer de subsidieregeling zou worden gewijzigd, moet ook de verwijzing worden aangepast (vermelding van het wijzigingsbesluit).”

Zoals de verwijzing naar het voormelde te nemen besluit thans is geformuleerd, gaat het evenwel niet om een statische verwijzing, aangezien niet wordt verwezen naar dat besluit “zoals het geldt op het tijdstip van de inwerkingtreding ervan” of een gelijkaardige formulering.⁹ In het licht van het voormelde legaliteitsbeginsel, wordt de betrokken verwijzing het best uitdrukkelijk als dusdanig geformuleerd.

4.2. De stellers van het voorontwerp dienen er in dat geval tevens op toe te zien dat artikel 9 van het voorontwerp wordt aangevuld met de datum van afkondiging van dat besluit, eens die datum vaststaat.

Artikel 10

Luidens artikel 10 van het voorontwerp treedt artikel 9 ervan in werking op 30 juni 2026 en is die bepaling van toepassing op de subsidies die vanaf 1 juli 2026 worden betaald of toegekend. De Raad van State ziet niet in waarom die bepaling een dag eerder in werking moet treden dan de uitwerking ervan in de tijd.

⁷ Vgl. artikel 38, § 1, eerste lid, 28°, van het WIB 92.

⁸ Het statische karakter van een dergelijke verwijzing hangt samen met het fiscale legaliteitsbeginsel: zie GwH 20 november 2008, nr. 159/2008, B.4.2.

⁹ Zie *Beginnelsen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, www.raadvst-consetat.be, 2008, aanbeveling 74.2.

TITEL 3 – WIJZIGINGEN BETREFFENDE ACCIJNZEN

HOOFDSTUK 1 – WIJZIGINGEN VAN DE WET VAN 21 DECEMBER 2009 BETREFFENDE HET ACCIJSSTELSEL VAN ALCOHOLVRIJE DRANKEN EN KOFFIE

Artikel 13

1. In de inleidende zin van artikel 13 van het voorontwerp schrappe men de zinsnede “tot aanpassing van de bepalingen tot toekenning van titels en graden in de fiscale wetboeken en de wettelijke bepalingen met betrekking tot de douane en accijnzen, en houdende diverse bepalingen”.

2. In het ontworpen artikel 6 van de wet van 21 december 2009 ‘betreffende het accijnsstelsel van alcoholvrije dranken en koffie’ wordt voor de definitie van thee verwezen naar “de GN-code 0902, 0903 of 2106”.

Hierover bevraagd, gaf de gemachtigde de volgende toelichting:

“Naar aanleiding van uw vraagstelling is vastgesteld dat de lijst van opgenomen GN-codes onvolledig is in relatie tot de voorziene omschrijving in woorden van thee in het voorliggende voorontwerp van wet. Thee in dergelijke ruime zin kan namelijk ingedeeld worden onder volgende posten:

- 0813 Vruchten, andere dan bedoeld bij de posten 0801 tot en met 0806, gedroogd; mengsels van noten of gedroogde vruchten, bedoeld bij dit hoofdstuk
- 0902 Thee, ook indien gearomatiseerd
- 0903 Maté
- 0904 tot en met 0908
- 0909 Anijszaad, steranijszaad, venkelzaad, korianderzaad, komijnzaad en karwijzaad; jeneverbessen
- 1211 Sint-jansbrood, zeewier en andere algen, suikerbieten en suikerriet, vers, gekoeld, bevroren of gedroogd, ook indien in poedervorm; vruchtenpitten, ook indien in de steen en andere plantaardige producten (ongebrande cichoreiwortels van de variëteit *Cichorium intybus sativum* daaronder begrepen) hoofdzakelijk gebruikt voor menselijke consumptie, elders genoemd noch elders onder begrepen
- 1212 Sint-jansbrood, zeewier en andere algen, suikerbieten en suikerriet, vers, gekoeld, bevroren of gedroogd, ook indien in poedervorm; vruchtenpitten, ook indien in de steen en andere plantaardige producten (ongebrande cichoreiwortels van de variëteit *Cichorium intybus sativum* daaronder begrepen) hoofdzakelijk gebruikt voor menselijke consumptie, elders genoemd noch elders onder begrepen
- 2101 Extracten, essences en concentraten, van koffie, van thee of van maté en preparaten op basis van deze producten of op basis van koffie, van thee of van maté; gebrande cichorei en andere gebrande koffiesurrogaten, alsmede extracten, essences en concentraten daarvan
- 2106 Producten voor menselijke consumptie, elders genoemd noch elders onder begrepen

Om voorgaande redenen stel ik voor om de definitie van thee, zoals voorzien in artikel 13 van het voorliggende voorontwerp van wet, aan te vullen met de GN-codes 0813, 0904 tot en met 0908, 0909, 1211, 1212 en 2101.

De definitie van thee in artikel 13 van het voorontwerp van wet zou dan als volgt klinken:

‘ - thee: product bestaande uit plantaardige delen, waaronder bladeren, stengeldelen, kruiden, bloemen en vruchten, die bestemd zijn voor de infusie in water, ingedeeld onder de GN-code 0813, 0902 tot en met 0909, 1211, 1212, 2101 of 2106.’”

Met het tekstvoorstel van de gemachtigde kan worden ingestemd.

Artikel 14

In artikel 14 van het voorontwerp vervange men de zinsnede “en gewijzigd bij de wet van 30 november 2020 tot wijziging van de gewone wet van 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale staatsstructuur en de wet van 21 december 2009 betreffende het accijnsstelsel van alcoholvrije dranken en koffie” door de zinsnede “en laatst gewijzigd bij de wet van 19 december 2025”.

Artikel 15

Artikel 15 van het voorontwerp moet worden aangevuld met de wetshistoriek van artikel 14 van de wet van 21 december 2009, met name met de zinsnede “laatst gewijzigd bij de wet van 26 december 2015”.

Artikel 16

In artikel 16 van het voorontwerp vervange men de zinsnede “de wet van 21 december 2009 betreffende het accijnsstelsel van alcoholvrije dranken en koffie” door de woorden “dezelfde wet” en schrappe men de zinsnede “houdende fiscale en financiële bepalingen en bepalingen betreffende de duurzame ontwikkeling”.

Artikel 19

In artikel 19 van het voorontwerp wordt bepaald dat “[d]e vergunningen ‘accijnsinrichting’ die zijn afgeleverd voor koffie en thee (...) van rechtswege [vervallen] bij de inwerkingtreding van de wet”.

Bevraagd over de borgstellingen die de betrokken vergunninghouders reeds hebben gesteld, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“De houder van een vergunning accijnsinrichting moet overeenkomstig artikel 21, §2, 1° van de wet betreffende het accijnsstelsel van alcoholvrije dranken en koffie een borg

stellen. Indien een bestaande vergunningshouder zijn vergunning van rechtswege komt te vervallen overeenkomstig artikel 19, dan zal deze borg dan ook worden vrijgegeven.”

HOOFDSTUK 2 – WIJZIGINGEN VAN DE GEWONE WET VAN 16 JULI 1993 TOT VERVOLLEDIGING VAN DE FEDERALE STAATSSTRUCTUUR

Artikel 20

In artikel 20 van het voorontwerp schrappe men de zinsnede “houdende fiscale en financiële bepalingen en bepalingen betreffende duurzame ontwikkeling”.

Artikel 21

In artikel 21 van het voorontwerp schrappe men de zinsnede “houdende fiscale en financiële bepalingen en bepalingen betreffende duurzame ontwikkeling”.

Artikel 22

In artikel 22 van het voorontwerp schrappe men de woorden “houdende fiscale en diverse bepalingen”.

HOOFDSTUK 3 – INWERKINGTREDING

Dit hoofdstuk geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

TITEL 4 – WIJZIGINGEN IN DE WET VAN 22 MAART 2006 BETREFFENDE DE BEMIDDELING IN BANK- EN BELEGGINGSDIENSTEN EN DE DISTRIBUTIE VAN FINANCIËLE INSTRUMENTEN

Artikel 24

Ontworpen artikel 12

Op de vraag waarom het verbod op cumulatie van betalingsdiensten en bemiddeling in bank- en beleggingsdiensten enkel wordt opgeheven voor agenten in bank- en beleggingsdiensten, en niet voor makelaars in bank- en beleggingsdiensten, heeft de gemachtigde het volgende geantwoord:

“Nous confirmons que les courtiers en services bancaires et en services d’investissement ne sont pas concernés par la disposition en projet. Seuls les agents sont concernés.

Tout d’abord, il est important de soulever que la situation factuelle et juridique des courtiers est totalement différente de celle des agents. Les courtiers ne se trouvent pas dans un lien durable avec une ou plusieurs entreprises réglementées. Ils ne travaillent donc pas

sous la responsabilité entière et inconditionnelle d'un principal. En outre, ils ne détiennent pas de fonds de clients. Leur traitement en droit européen est également différent.

Les activités d'intermédiation en services bancaires et en services d'investissement ne sont que partiellement réglementées au niveau européen, uniquement en ce qu'elles concernent la prestation de services d'investissement. La prestation de tels services est encadrée par la Directive 2014/65/UE du Parlement européen et du Conseil du 15 mai 2014 concernant les marchés d'instruments financiers (ci-après 'Directive MiFID'). Celle-ci contient certaines règles spécifiquement applicables aux agents liés qui prestent des services d'investissement pour le compte d'un établissement de crédit ou d'une entreprise d'investissement. Aucune de ces règles ne contient une interdiction de cumul de la prestation d'un service d'investissement avec la prestation de services de paiement, ni une interdiction de cumul du statut d'agent lié avec le statut d'établissement de paiement. Quoique parfaitement conforme au texte de la directive qui prévoit explicitement que les Etats membres peuvent adopter ou conserver des dispositions qui sont plus strictes que celles énoncées dans la directive ou prévoir des exigences supplémentaires pour les agents liés immatriculés sur leur territoire, une telle interdiction est donc une disposition de pur droit belge qui peut être abrogée sans entrer en contradiction avec le prescrit de la directive MiFID.

Le raisonnement est toutefois différent en ce qui concerne les courtiers. Ce statut spécifique d'intermédiaire découle en effet de la levée d'une option contenue dans la Directive MiFID (article 3 de la directive) qui autorisait les Etats membres, moyennant le respect de certaines conditions, à ne pas appliquer, à certains prestataires de services d'investissement, la plupart des dispositions de la directive. L'interdiction de cumul avec des activités de services de paiement ne figure pas parmi ces conditions. Il y figure toutefois une interdiction, pour cette catégorie d'intermédiaires, de détenir des fonds ou des titres de clients de sorte qu'elles ne peuvent à aucun moment être débitrices vis-à-vis de ceux-ci (Cfr aussi l'article 11, §1er de la loi du 22 mars 2006 relative à l'intermédiation en services bancaires et en services d'investissement et à la distribution d'instruments financiers, qui transpose cette exigence en droit belge). Or, cette exigence paraît incompatible ou à tout le moins difficilement conciliable avec la prestation de la plupart des services de paiement. Ceci justifie donc le maintien de l'interdiction de cumul pour ces courtiers en services bancaires et en services d'investissement."

De gemachtigde is voorts verzocht meer duidelijkheid te verschaffen, enerzijds over het onderscheid tussen een agent en een makelaar in bank- en beleggingsdiensten, in het bijzonder in zoverre dezen luidens de voorliggende bepaling allebei voor eigen rekening handelen, en anderzijds over het onderscheid tussen het in ontvangst nemen en het bijhouden van gelden, dat rechtvaardigt dat makelaars worden uitgesloten van het toepassingsgebied van de voorliggende bepaling. De gemachtigde heeft het volgende geantwoord:

"La détention de fonds consiste à entrer, d'une manière quelconque, en possession des fonds de clients, de sorte que ces fonds transitent par (les comptes de) l'agent en services bancaires et en services d'investissement.

Il ne faut pas confondre les concepts de « détention de fonds » et de « réception de dépôts ou de fonds remboursables ». La dérogation en projet ne vaut que pour les agents en services bancaires et en services d'investissement dont l'activité d'intermédiation ne porte pas sur la réception de dépôts ou d'autres fonds remboursables. Une telle activité de réception de dépôts ou d'autres fonds remboursable est, en effet, interdite en ce qui concerne les établissements de paiement par l'article 45 de la loi du 11 mars 2018, qui transpose l'article 18, paragraphe 5 de la Directive (UE) 2015/2366 du Parlement européen et du Conseil du 25 novembre 2015 concernant les services de paiement dans le marché intérieur.

L'activité de réception de dépôts et de fonds remboursables est une activité bancaire (cfr. article 4, 1) de la loi du 25 avril 2014 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit) qui est réservée aux établissements de crédit (et aux agents en services bancaires et d'investissement dans le cadre de leur activité en intermédiation, agissant pour le compte d'un établissement de crédit), ainsi qu'à quelques autres personnes et entités répondant à des conditions strictes (cfr. article 28 de la loi du 11 juillet 2018 relative aux offres au public d'instruments de placement et aux admissions d'instruments de placement à la négociation sur des marchés réglementés).

La notion de réception de dépôts et de fonds remboursables n'est pas définie légalement. Elle n'est également pas définie dans la directive bancaire.

Cette notion est généralement interprétée dans la doctrine à l'aide des deux critères suivants:

(i) Celui qui reçoit les fonds doit être contractuellement tenu à un remboursement en principal équivalent au montant nominal des fonds reçus.

(ii) Les fonds récoltés doivent être à la disposition de celui qui les a reçus, qui peut les utiliser pour son propre compte.”

Gezien de uitleg van de gemachtigde lijkt het verschil in behandeling waarbij makelaars in bank- en beleggingsdiensten worden uitgesloten van het toepassingsgebied van de voorliggende bepaling, gerechtvaardigd. Tot staving daarvan dient de toelichting op het artikel passend te worden aangevuld.

TITEL 5 – OMZETDREMPEL VOOR DE TOEPASSING VAN DE BIJZONDERE VRIJSTELLINGSREGELING VAN BTW VOOR KLEINE ONDERNEMINGEN

Deze titel geeft geen aanleiding tot opmerkingen

TITEL 6 – BEKRACHTIGING VAN KONINKLIJKE BESLUITEN

Artikel 27

1. Artikel 27, 2°, van het voorontwerp strekt tot bekrachtiging van het koninklijk besluit van 11 december 2025 ‘tot wijziging van het KB/WIB 92, op het stuk van de bedrijfsvoorheffing’. In de door dat koninklijk besluit ingevoegde punten 139, 140 en 144 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen’ (KB/WIB 92) zou evenwel moeten worden verwezen naar de datum “1 januari 2027” in plaats van “1 januari 2026”.¹⁰ De gemachtigde bevestigde dat dit zal worden rechtgezet bij een volgende aanpassing van de voormelde bijlage III.

¹⁰ Artikel 171, eerste lid, 1°, i), en 4°, j), van het WIB 92 heeft het over de leeftijd bereikt op 1 januari van het aanslagjaar.

2. Ter wille van de duidelijkheid is het raadzaam de concrete datum van inwerkingtreding van de te bekrachtigen koninklijke besluiten te vermelden.¹¹

*

¹¹ Zie ook adv.RvS 77.190/3 van 19 november 2024 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 20 december 2024 ‘houdende diverse fiscale bepalingen’, *Parl.St.* Kamer 2024-25, nr. 56-0532/1, 49, opmerking 6; adv.RvS 78.057/1/V van 17 september 2025 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 10 februari 2026 ‘houdende diverse fiscale bepalingen’, *Parl.St.* Kamer 2025-26, nr. 56-1127/1, 47, opmerking 2 bij artikel 51 van het voorontwerp.

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 ¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

FORMALITÉS

L'analyse d'impact de la réglementation du titre 2, chapitre 4 ('Exonération de la subvention pour les coûts d'investissement dans l'emplacement d'accueil d'enfants en milieu familial, accordée par la Communauté flamande') de l'avant-projet est incomplète. En effet, les informations requises à la rubrique 'T4. Égalité des femmes et des hommes' sont manquantes. On peut se rallier au point de vue du délégué selon lequel l'analyse d'impact de la réglementation doit encore être complétée sur ce point.

EXAMEN DU TEXTE

TITRE 1^{ER} – DISPOSITION GÉNÉRALE

Ce titre n'appelle aucune observation.

TITRE 2 – MODIFICATIONS RELATIVES AUX IMPÔTS SUR LES REVENUS

CHAPITRE 1^{ER} – SUPPRESSION DE L'ANNEXE À LA DÉCLARATION CONCERNANT LES INFORMATIONS RELATIVES AU BAUX

À l'article 2 de l'avant-projet, le segment de phrase « modifié en dernier lieu par la loi du 20 décembre 2024 » sera remplacé par le segment de phrase « inséré par la loi du 28 décembre 2023 ».

CHAPITRE 2 – EXTENSION DES POSSIBILITÉS DE TRANSMISSION PAR LA VOIE ÉLECTRONIQUE DES COMMUNICATIONS DU SPF FINANCES

Article 6

1.1. Aux termes de l'article 6 de l'avant-projet, l'article 302 du Code des impôts sur les revenus (ci-après : CIR 92) est abrogé.

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

L'exposé des motifs justifie cette abrogation comme suit :

« La loi du 27 février 2019 relative à l'échange électronique de messages par le biais de l'eBox (ci-après dénommée la loi eBox) crée un cadre légal pour l'échange électronique de messages entre instances publiques (utilisateurs) et personnes physiques, entreprises ou autres instances publiques. Conformément à l'article 7 de la loi eBox précitée, l'échange électronique de messages via l'eBox produit les mêmes effets juridiques que l'échange sur supports papiers.

Ce cadre juridique s'applique à toutes les communications du SPF Finances.

Si l'eBox a jusqu'à présent uniquement été utilisé pour la mise à disposition électronique des avertissements-extraits de rôle et des propositions de déclaration simplifiée en matière d'impôts sur les revenus, le SPF Finances entend maintenant franchir une nouvelle étape en utilisant l'eBox pour l'envoi de nouvelles communications vers des titulaires d'une eBox.

L'article 302 du Code des impôts sur les revenus 1992 n'a donc plus de raison d'être et est par conséquent abrogé ».

1.2. Son attention ayant été attirée sur le fait que l'article 8 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' prévoit déjà l'abrogation de l'article 302 du CIR 92, mais que cette disposition n'est pas encore entrée en vigueur², le délégué a répondu qu'il est recommandé d'adapter l'avant-projet de sorte que l'article 8 de la loi du 12 mai 2024 soit également abrogé afin d'éviter que cette disposition devienne sans objet.

Ce point appelle les observations suivantes.

1.2.1. Le Conseil d'État a déjà, par le passé, adressé une mise en garde selon laquelle le procédé consistant à prévoir une entrée en vigueur très éloignée s'avèrerait présenter des inconvénients, tout particulièrement dans une matière qui change fréquemment et dans laquelle il est très difficile d'avoir une vue claire du droit actuel et futur. Dans l'avis 74.775/3 du 26 janvier 2024, la section de législation a observé ce qui suit à cet égard :

« Ce procédé ne contribue pas à améliorer la qualité de la législation. Non seulement il compromet ainsi la stabilité de la réglementation, mais en plus le législateur, privé d'une vue d'ensemble, risque – surtout en raison de la succession rapide des modifications législatives, des dispositions modificatives s'en trouvant elles-mêmes encore une fois partiellement modifiées – de ne plus être en mesure de reconstituer lui-même le puzzle et de ne pas tenir suffisamment compte, lors de l'examen d'un avant-projet, de ce qui est

² L'article 222 de la loi du 12 mai 2024 habilite le Roi à fixer l'entrée en vigueur de l'article 8 de cette loi.

proposé dans un autre avant-projet³. Ainsi, il devient particulièrement difficile pour le justiciable de comprendre quelles règles s'appliquent à quel moment »⁴.

L'article 6 de l'avant-projet et l'abrogation de l'article 8 de la loi du 12 mai 2024 proposée par le délégué en sont la parfaite illustration.

1.2.2. À cet égard, la question se pose en outre de savoir si, à la suite de l'abrogation en projet de l'article 302 du CIR 92, il existera encore une disposition législative permettant une communication sous pli fermé avec les contribuables (qui n'ont par exemple pas de numéro d'entreprise). Le délégué a donné la réponse suivante :

« La communication sous pli fermé constitue historiquement la norme de droit commun pour l'administration fiscale.

Cette dernière n'a pas besoin d'une base juridique précise pour communiquer sous pli fermé avec le contribuable ou le redevable.

La communication sous pli fermé s'inscrit dans la pratique administrative et demeure valable tant qu'aucune autre modalité de communication ne s'y substitue.

La communication électronique, en revanche, repose sur un cadre légal spécifique.

La loi du 27 février 2019 relative à l'échange électronique de messages par le biais de l'eBox crée un cadre légal pour l'échange électronique de messages entre instances publiques (utilisateurs) et personnes physiques, entreprises ou autres instances publiques. Elle s'applique au SPF Finances mais elle ne remet pas en cause la communication papier lorsque la personne physique n'a pas fait le choix de communiquer par voie électronique. Dans ce dernier cas, la communication sous pli fermé reste alors applicable.

Il n'est donc pas nécessaire de prévoir une base juridique précise pour la communication sous pli fermé de l'administration fiscale avec le contribuable ou le redevable.

A l'instar des autres codes fiscaux (aucun article similaire à celui de l'article 302, CIR92 n'existe dans les autres codes fiscaux), cette forme de communication reste pleinement possible et demeure fondée sur le régime général de la communication écrite.

L'abrogation de l'article 302, CIR 92 vise simplement à rendre possible la communication des messages de l'administration fiscale en matière d'impôts sur les revenus par voie électronique par le biais de l'eBox, sans remettre en cause le principe selon lequel, la voie papier demeure la solution par défaut pour les personnes physiques qui n'ont pas choisi de communiquer par voie électronique ».

La réponse du délégué ne convainc pas pour les motifs suivants.

Il ressort de l'exposé des motifs de la loi du 12 mai 2024⁵ que l'abrogation prévue par l'article 8 de cette loi est liée à l'entrée en vigueur du nouveau chapitre I^{er}/1 du titre VII du CIR 92 ('Chapitre I^{er}/1 – Digitalisation des relations entre le Service public fédéral Finances,

³ Note de bas de page de l'avis cité : Voir également l'avis C.E. 70.736/3 du 2 février 2022 sur un avant-projet devenu le décret du 18 mars 2022 'tot wijziging van het Energiedecreet van 8 mei 2009', *Doc. parl.*, Parl. fl., 2021-22, n° 1154/1, p. 83, observation 6.3.

⁴ Avis C.E. 74.775/3 du 26 janvier 2024 sur un avant-projet devenu la loi du 12 mai 2024, *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3864/1, p. 133, observation 9.1.

⁵ *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3864/1, p. 9.

les contribuables et certains tiers'). Le commentaire consacré à l'article 8 de la loi du 12 mai 2024 indique ce qui suit :

« Dans sa version actuelle, l'alinéa 1^{er} de l'article 302 CIR 92 est relatif aux communications, sous pli fermé, en ce qui concerne la déclaration et le contrôle, ainsi que les extraits de rôles relatifs aux impôts sur les revenus. L'alinéa 2 est relatif au dépôt des avertissements-extraits de rôle et des propositions de déclaration simplifiée par voie électronique.

Afin de pouvoir reprendre tous les articles relatifs à la digitalisation dans un nouveau chapitre "Digitalisation des relations entre le Service public fédéral Finances, les contribuables et certains tiers", l'article 302 CIR 92 est abrogé et est repris dans une version adaptée dans le nouvel article 304^{ter} CIR 92, inséré par la présente loi ».

Ce nouveau chapitre règle notamment de manière explicite et détaillée la communication sous pli fermé (articles 9 à 16 de la loi du 12 mai 2024). Ces dispositions ne sont toutefois pas encore entrées en vigueur à l'heure actuelle ⁶. Son attention ayant été attirée sur ce point, le délégué a répondu que le retrait anticipé de l'article 302 du CIR 92 reste entièrement justifié, indépendamment de l'entrée en vigueur de ces dispositions.

Toutefois, pour éviter que disparaisse à présent la base légale expresse existante pour la communication sous pli fermé avec les personnes physiques assujetties, et dans un souci de sécurité juridique, de clarté et de cohérence du CIR 92, il est recommandé de limiter l'abrogation de l'article 302 du CIR 92 à son alinéa 2.

2. À l'article 6 de l'avant-projet, le segment de phrase « remplacé par la loi du 21 décembre 2022 » sera remplacé par le segment de phrase « modifié en dernier lieu par la loi du 27 juin 2021 ».

CHAPITRE 3 – SUPPRESSION DE L'OBLIGATION DE LA TENUE DE CARNETS DE REÇUS ET CELLE D'UN LIVRE JOURNAL DE RECETTES ET DE DÉPENSES POUR LES PERSONNES QUI EXERCENT UNE PROFESSIONS LIBÉRALE, UNE CHARGE OU UN OFFICE À L'EXCEPTION DES PERSONNES QUI EXERCENT UNE PROFESSION LIBÉRALE MÉDICALE OU PARAMÉDICALE

Article 7

1. À l'article 320, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, en projet, du CIR 92, la loi 'relative à l'exercice des professions des soins de santé', coordonnée le 10 mai 2015 (au lieu de « l'arrêté royal n° 78 du 10 novembre 1967 relatif à l'exercice de l'art de guérir, de l'art infirmier, des professions paramédicales et médicales ») sera visée.

2. Le délégué a confirmé que les formalités prévues à l'article 320, § 1^{er}, alinéa 2, en projet, du CIR 92 s'appliquent en sus des modalités fixées en vertu de son alinéa 1^{er}.

⁶ Aux termes de l'article 222 de la loi du 12 mai 2024, cette loi, à l'exception des articles 58, 59, 60 et 213 à 221, entre en vigueur pour toutes ou certaines catégories de titulaires d'un numéro d'entreprise, ainsi que pour les personnes physiques, à compter de la date à fixer respectivement par le Roi, et au plus tard le 1^{er} janvier 2028.

Interrogé à ce sujet, le délégué a aussi confirmé qu'il est recommandé, dans un souci de clarté, de maintenir le segment de phrase « Sans préjudice des dispositions et des compétences du ministre prévues à l'alinéa 1^{er}, », contenu dans l'alinéa 2 actuellement en vigueur de l'article 320, § 1^{er}, du CIR 92.

3. Les modifications de l'article 320 du CIR 92 ont pour objet de supprimer l'obligation de tenir la comptabilité spéciale y mentionnée pour la majorité des personnes qui exercent une profession libérale, une charge ou un office. Pour les personnes qui exercent une profession libérale médicale ou paramédicale, il reste toutefois obligatoire de tenir des carnets de reçus et un livre journal de recettes et de dépenses.

Selon l'exposé des motifs, le maintien de l'obligation de délivrer des reçus pour les professions libérales médicales ou paramédicales se justifie par les particularités propres à ces activités. En effet, ces professions impliquent fréquemment des paiements directs des patients qui peuvent encore être effectués en espèces. Ces documents peuvent en outre être considérés comme présentant une utilité pour les patients eux-mêmes, dans le cadre de démarches liées au remboursement des soins par les organismes assureurs et les mutualités. Enfin, le maintien se justifie en ce qui concerne les contrôles fiscaux, en permettant à l'administration fiscale de recouper les informations relatives aux prestations fournies et aux montants perçus par les personnes qui exercent une profession libérale médicale ou paramédicale.

Cette justification dans l'exposé des motifs ne convainc pas. D'autres professions peuvent également impliquer des paiements directs, éventuellement effectués en espèces, par des particuliers, auxquels ne s'applique d'ailleurs pas la facturation électronique obligatoire depuis le 1^{er} janvier 2026 pour toutes les transactions entre entreprises assujetties à la TVA. L'argument selon lequel les documents présentent simplement une « utilité » pour le remboursement des soins n'est pas non plus convaincant. À la lumière du principe d'égalité en matière fiscale, consacré par l'article 172 de la Constitution, cette justification dans l'exposé des motifs devra être mieux étayée.

4. Dans la phrase liminaire de l'article 7 de l'avant-projet, le segment de phrase « modifié par la loi du 27 avril 2016 » sera remplacé par le segment de phrase « modifié par la loi du 2 mai 2019 ».

CHAPITRE 4 – EXONÉRATION DE LA SUBVENTION POUR LES COÛTS D'INVESTISSEMENT DANS L'EMPLACEMENT D'ACCUEIL D'ENFANTS EN MILIEU FAMILIAL, ACCORDÉE PAR LA COMMUNAUTÉ FLAMANDE

Article 9

1. L'article 9 de l'avant-projet prévoit, à l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 17^o, en projet, du CIR 92, une exonération de la subvention accordée en application de l'arrêté du Gouvernement flamand 'tot toekenning van een subsidie voor investeringskosten in de kinderopvanglocatie gezinsopvang'. Selon le délégué, un projet concernant un tel arrêté sera « naar verluidt eerstdaags op de Vlaamse Regering gebracht en vervolgens ter advies naar de Raad van State verstuurd ». L'arrêté envisagé n'a pas encore été soumis pour avis à l'heure actuelle.

À cet égard, il y a lieu de formuler les observations suivantes.

2. Les auteurs de l'avant-projet doivent s'assurer qu'un tel arrêté sera effectivement adopté par le Gouvernement flamand.

À la lumière du principe de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution, cet arrêté doit avoir été adopté et publié au plus tard au moment du vote final de la loi à adopter en séance plénière de la Chambre des représentants, de sorte que les membres de la Chambre puissent avoir connaissance du contenu de cet arrêté.

3. Comme c'est actuellement le cas pour d'autres exonérations inscrites à l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du CIR 92, il est par ailleurs recommandé de viser les règles de fond introduites par l'arrêté envisagé du Gouvernement flamand au lieu de viser l'intitulé de cet arrêté du Gouvernement flamand même à l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 17^o, en projet, du CIR 92. Eu égard au principe de légalité en matière fiscale, précité, cette description du contenu doit cependant être suffisamment claire ⁷.

4.1. Au cas où les auteurs de l'avant-projet souhaitent toujours viser l'arrêté envisagé du Gouvernement flamand à l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 17^o, en projet, du CIR 92, cette référence doit être statique au regard du principe de légalité en matière fiscale précité ⁸. À ce propos, l'exposé des motifs indique ce qui suit :

« La référence à l'arrêté du Gouvernement flamand du ... 2026 [portant attribution d'une subvention pour les coûts d'investissement liés à l'emplacment d'accueil d'enfants en milieu familial] constitue une référence statique. Si le régime de subvention venait à être modifié, la référence devra également être adaptée (mention de l'arrêté modificatif) ».

Telle qu'elle est formulée actuellement, la référence à l'arrêté envisagé précité n'est toutefois pas une référence statique dès lors qu'elle ne vise pas cet arrêté « dans sa version

⁷ Comparer avec l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 28^o, du CIR 92.

⁸ Le caractère statique d'une telle référence est lié au principe de légalité en matière fiscale : voir C.C., 20 novembre 2008, n° 159/2008, B.4.2.

applicable au moment de son entrée en vigueur », ou une formulation similaire⁹. Eu égard au principe de légalité précité, mieux vaut formuler expressément la référence concernée de cette manière.

4.2. Les auteurs de l'avant-projet doivent dans ce cas également veiller à ce que l'article 9 de l'avant-projet soit complété par la date de promulgation de cet arrêté, une fois que celle-ci sera établie.

Article 10

Aux termes de l'article 10 de l'avant-projet, l'article 9 de celui-ci entre en vigueur le 30 juin 2026 et cette disposition est applicable aux subventions payées ou attribuées à partir du 1^{er} juillet 2026. Le Conseil d'État n'aperçoit pas pourquoi cette disposition doit entrer en vigueur un jour avant de produire ses effets dans le temps.

TITRE 3 – MODIFICATIONS RELATIVES AUX ACCISES

CHAPITRE 1^{ER} – MODIFICATIONS DE LA LOI DU 21 DÉCEMBRE 2009 RELATIVE AU RÉGIME D'ACCISE DES BOISSONS NON ALCOOLISÉES ET DU CAFÉ

Article 13

1. Dans la phrase liminaire de l'article 13 de l'avant-projet, le membre de phrase « adaptant les dispositions attributives de titres et de grades dans les codes fiscaux et les dispositions légales relatives aux douanes et accises et portant diverses autres dispositions » sera supprimé.

2. Pour définir le thé, l'article 6, en projet, de la loi du 21 décembre 2009 'relative au régime d'accise des boissons non alcoolisées et du café' fait référence aux « codes NC 0902, 0903 ou 2106 ».

Interrogé à ce sujet, le délégué a fourni les précisions suivantes :

« Naar aanleiding van uw vraagstelling is vastgesteld dat de lijst van opgenomen GN-codes onvolledig is in relatie tot de voorziene omschrijving in woorden van thee in het voorliggende voorontwerp van wet. Thee in dergelijke ruime zin kan namelijk ingedeeld worden onder volgende posten:

- 0813 Vruchten, andere dan bedoeld bij de posten 0801 tot en met 0806, gedroogd; mengsels van noten of gedroogde vruchten, bedoeld bij dit hoofdstuk
- 0902 Thee, ook indien gearomatiseerd
- 0903 Maté
- 0904 tot en met 0908

⁹ Voir *Principes de technique législative – Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, www.raadvst-consetat.be, 2008, recommandation 74.2.

- 0909 Anijszaad, steranijszaad, venkelzaad, korianderzaad, komijnzaad en karwijzaad; jeneverbessen
- 1211 Sint-jansbrood, zeewier en andere algen, suikerbieten en suikerriet, vers, gekoeld, bevroren of gedroogd, ook indien in poedervorm; vruchtenpitten, ook indien in de steen en andere plantaardige producten (ongebrende cichoreiwortels van de variëteit *Cichorium intybus sativum* daaronder begrepen) hoofdzakelijk gebruikt voor menselijke consumptie, elders genoemd noch elders onder begrepen
- 1212 Sint-jansbrood, zeewier en andere algen, suikerbieten en suikerriet, vers, gekoeld, bevroren of gedroogd, ook indien in poedervorm; vruchtenpitten, ook indien in de steen en andere plantaardige producten (ongebrende cichoreiwortels van de variëteit *Cichorium intybus sativum* daaronder begrepen) hoofdzakelijk gebruikt voor menselijke consumptie, elders genoemd noch elders onder begrepen
- 2101 Extracten, essences en concentraten, van koffie, van thee of van maté en preparaten op basis van deze producten of op basis van koffie, van thee of van maté; gebrande cichorei en andere gebrande koffiesurrogaten, alsmede extracten, essences en concentraten daarvan
- 2106 Producten voor menselijke consumptie, elders genoemd noch elders onder begrepen

Om voorgaande redenen stel ik voor om de definitie van thee, zoals voorzien in artikel 13 van het voorliggende voorontwerp van wet, aan te vullen met de GN-codes 0813, 0904 tot en met 0908, 0909, 1211, 1212 en 2101.

De definitie van thee in artikel 13 van het voorontwerp van wet zou dan als volgt klinken:

‘ - thee: product bestaande uit plantaardige delen, waaronder bladeren, stengeldelen, kruiden, bloemen en vruchten, die bestemd zijn voor de infusie in water, ingedeeld onder de GN-code 0813, 0902 tot en met 0909, 1211, 1212, 2101 of 2106 ’. ».

On peut se rallier à la proposition de texte du délégué.

Article 14

À l'article 14 de l'avant-projet, le segment de phrase « et modifiée par la loi du 30 novembre 2020 modifiant la loi ordinaire du 16 juillet 1993 visant à achever la structure fédérale de l'État et la loi du 21 décembre 2009 relative au régime d'accise des boissons non alcoolisées et du café » sera remplacé par le segment de phrase « et modifiée en dernier lieu par la loi du 19 décembre 2025 ».

Article 15

L'article 15 de l'avant-projet doit être complété par l'historique de l'article 14 de la loi du 21 décembre 2009, à savoir par le segment de phrase « modifié en dernier lieu par la loi du 26 décembre 2015 ».

Article 16

À l'article 16 de l'avant-projet, le segment de phrase « la loi du 21 décembre 2009 relative au régime d'accise des boissons non alcoolisées et du café » sera remplacé par les mots « la même loi » et le segment de phrase « portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable » sera supprimé.

Article 19

L'article 19 de l'avant-projet dispose que « [l]es autorisations "établissement d'accise" qui ont été délivré[e]s pour le café et le thé [...] prendront fin de plein droit dès l'entrée en vigueur de la présente loi ».

Interrogé sur les garanties que les titulaires d'autorisation concernés ont déjà déposées, le délégué a répondu comme suit :

« De houder van een vergunning accijnsinrichting moet overeenkomstig artikel 21, §2, 1° van de wet betreffende het accijnsstelsel van alcoholvrije dranken en koffie een borg stellen. Indien een bestaande vergunningshouder zijn vergunning van rechtswege komt te vervallen overeenkomstig artikel 19, dan zal deze borg dan ook worden vrijgegeven ».

CHAPITRE 2 – MODIFICATIONS DE LA LOI ORDINAIRE DU 16 JUILLET 1993 VISANT À ACHEVER LA STRUCTURE FÉDÉRALE DE L'ÉTAT

Article 20

À l'article 20 de l'avant-projet, le segment de phrase « portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable » sera supprimé.

Article 21

À l'article 21 de l'avant-projet, le segment de phrase « portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable » sera supprimé.

Article 22

À l'article 22 de l'avant-projet, les mots « portant des dispositions fiscales et diverses » sera supprimé.

CHAPITRE 3 – ENTRÉE EN VIGUEUR

Ce chapitre n'appelle aucune observation.

TITRE 4 – MODIFICATIONS DE LA LOI DU 22 MARS 2006 RELATIVE À L'INTERMÉDIATION EN SERVICES BANCAIRES ET EN SERVICES D'INVESTISSEMENT ET À LA DISTRIBUTION D'INSTRUMENTS FINANCIERS

Article 24

Article 12 en projet

Interrogée sur les raisons pour lesquelles la levée de l'interdiction de cumul d'activité entre les services de paiement et l'intermédiation bancaire et en services d'investissement est limitée aux agents en services bancaires et en services d'investissement, par exclusion des courtiers en services bancaire et d'investissement, la déléguée a répondu :

« Nous confirmons que les courtiers en services bancaires et en services d'investissement ne sont pas concernés par la disposition en projet. Seuls les agents sont concernés.

Tout d'abord, il est important de souligner que la situation factuelle et juridique des courtiers est totalement différente de celle des agents. Les courtiers ne se trouvent pas dans un lien durable avec une ou plusieurs entreprises réglementées. Ils ne travaillent donc pas sous la responsabilité entière et inconditionnelle d'un principal. En outre, ils ne détiennent pas de fonds de clients. Leur traitement en droit européen est également différent.

Les activités d'intermédiation en services bancaires et en services d'investissement ne sont que partiellement réglementées au niveau européen, uniquement en ce qu'elles concernent la prestation de services d'investissement. La prestation de tels services est encadrée par la Directive 2014/65/UE du Parlement européen et du Conseil du 15 mai 2014 concernant les marchés d'instruments financiers (ci-après 'Directive MiFID'). Celle-ci contient certaines règles spécifiquement applicables aux agents liés qui prestent des services d'investissement pour le compte d'un établissement de crédit ou d'une entreprise d'investissement. Aucune de ces règles ne contient une interdiction de cumul de la prestation d'un service d'investissement avec la prestation de services de paiement, ni une interdiction de cumul du statut d'agent lié avec le statut d'établissement de paiement. Quoique parfaitement conforme au texte de la directive qui prévoit explicitement que les Etats membres peuvent adopter ou conserver des dispositions qui sont plus strictes que celles énoncées dans la directive ou prévoir des exigences supplémentaires pour les agents liés immatriculés sur leur territoire, une telle interdiction est donc une disposition de pur droit belge qui peut être abrogée sans entrer en contradiction avec le prescrit de la directive MiFID.

Le raisonnement est toutefois différent en ce qui concerne les courtiers. Ce statut spécifique d'intermédiaire découle en effet de la levée d'une option contenue dans la Directive MiFID (article 3 de la directive) qui autorisait les États membres, moyennant le respect de certaines conditions, à ne pas appliquer, à certains prestataires de services d'investissement, la plupart des dispositions de la directive. L'interdiction de cumul avec des activités de services de paiement ne figure pas parmi ces conditions. Il y figure toutefois une interdiction, pour cette catégorie d'intermédiaires, de détenir des fonds ou des titres de clients de sorte qu'elles ne peuvent à aucun moment être débitrices vis-à-vis de ceux-ci (Cfr aussi l'article 11, §1^{er} de la loi du 22 mars 2006 relative à l'intermédiation en services bancaires et en services d'investissement et à la distribution d'instruments financiers, qui transpose cette exigence en droit belge). Or, cette exigence paraît incompatible ou à tout le moins difficilement conciliable avec la prestation de la plupart des services de paiement. Ceci justifie donc le maintien de l'interdiction de cumul pour ces courtiers en services bancaires et en services d'investissement ».

Invitée à clarifier plus avant la distinction entre agent et courtier en services bancaires et en services d'investissement, particulièrement dans la mesure où la disposition à l'examen prévoit qu'ils agissent tous deux pour leur propre compte et à clarifier la distinction entre la réception de fonds et la détention de fonds, justifiant que les courtiers soient exclus de la disposition à l'examen, la déléguée a encore répondu :

« La détention de fonds consiste à entrer, d'une manière quelconque, en possession des fonds de clients, de sorte que ces fonds transitent par (les comptes de) l'agent en services bancaires et en services d'investissement.

Il ne faut pas confondre les concepts de « détention de fonds » et de « réception de dépôts ou de fonds remboursables ». La dérogation en projet ne vaut que pour les agents en services bancaires et en services d'investissement dont l'activité d'intermédiation ne porte pas sur la réception de dépôts ou d'autres fonds remboursables. Une telle activité de réception de dépôts ou d'autres fonds remboursable est, en effet, interdite en ce qui concerne les établissements de paiement par l'article 45 de la loi du 11 mars 2018, qui transpose l'article 18, paragraphe 5 de la Directive (UE) 2015/2366 du Parlement européen et du Conseil du 25 novembre 2015 concernant les services de paiement dans le marché intérieur.

L'activité de réception de dépôts et de fonds remboursables est une activité bancaire (cfr. article 4, 1) de la loi du 25 avril 2014 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit) qui est réservée aux établissements de crédit (et aux agents en services bancaires et d'investissement dans le cadre de leur activité en intermédiation, agissant pour le compte d'un établissement de crédit), ainsi qu'à quelques autres personnes et entités répondant à des conditions strictes (cfr. article 28 de la loi du 11 juillet 2018 relative aux offres au public d'instruments de placement et aux admissions d'instruments de placement à la négociation sur des marchés réglementés).

La notion de réception de dépôts et de fonds remboursables n'est pas définie légalement. Elle n'est également pas définie dans la directive bancaire.

Cette notion est généralement interprétée dans la doctrine à l'aide des deux critères suivants :

(i) Celui qui reçoit les fonds doit être contractuellement tenu à un remboursement en principal équivalent au montant nominal des fonds reçus.

(ii) Les fonds récoltés doivent être à la disposition de celui qui les a reçus, qui peut les utiliser pour son propre compte ».

Au regard des explications apportées par la déléguée, la différence de traitement consistant à exclure les courtiers en services bancaires et d'investissement de la disposition à l'examen apparaît justifiée. Le commentaire de l'article sera complété pour en attester.

TITRE 5 – SEUIL DU CHIFFRE D'AFFAIRES POUR L'APPLICATION DU RÉGIME PARTICULIER DE LA FRANCHISE DE TVA POUR LES PETITES ENTREPRISES

Ce titre n'appelle aucune observation.

TITRE 6 – CONFIRMATION DES ARRÊTÉS ROYAUX

Article 27

1. L'article 27, 2°, de l'avant-projet vise la confirmation de l'arrêté royal du 11 décembre 2025 'modifiant, en matière de précompte professionnel, l'AR/CIR 92'. Les points 139, 140 et 144 de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (AR/CIR 92), insérés par l'arrêté cité en premier lieu, devraient cependant viser la date du « 1^{er} janvier 2027 » au lieu de celle du « 1^{er} janvier 2026 »¹⁰. Le délégué a confirmé que ce point sera corrigé lors d'une prochaine adaptation de l'annexe III précitée.

¹⁰ L'article 171, alinéa 1^{er}, 1°, i), et 4°, j), du CIR 92 fait mention de l'âge atteint au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition.

2. Dans un souci de clarté, il est conseillé de mentionner la date concrète d'entrée en vigueur des arrêtés royaux à confirmer ¹¹.

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

¹¹ Voir également l'avis C.E. 77.190/3 du 19 novembre 2024 sur un avant-projet devenu la loi du 20 décembre 2024 'portant des dispositions fiscales diverses', *Doc. parl.*, Chambre, 2024-2025, n° 56-0532/1, p. 49, observation 6 ; l'avis C.E. 78.057/1/V du 17 septembre 2025 sur un avant-projet devenu la loi du 10 février 2026 'portant des dispositions fiscales diverses', *Doc. parl.*, Chambre, 2025-2026, n° 56-1127/1, p. 47, observation 2 relative à l'article 51 de l'avant-projet.