



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 79.167/3
van 6 mei 2026

avis 79.167/3
du 6 mai 2026

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot uitvoering van de
wet van ... april 2026 tot
invoering van een belasting op
meerwaarden op financiële
activa'

un projet d'arrêté royal
'exécutant la loi du ... Avril
2026 introduisant un impôt sur
les plus-values sur actifs
financiers'

Op 3 april 2026 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot uitvoering van de wet van ... april 2026 tot invoering van een belasting op meerwaarden op financiële activa’.

Het ontwerp is 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.

Het verslag is uitgebracht door Sander MEERT, auditeur.

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

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 6 mei 2026.

*

Le 3 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 projet d'arrêté royal ‘exécutant la loi du ... Avril 2026 introduisant un impôt sur les plus-values sur actifs financiers’.

Le projet a été examiné 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.

Le rapport a été présenté par Sander MEERT, auditeur.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 6 mai 2026.

*

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

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt tot uitvoering van enkele bepalingen van de wet van 6 april 2026 ‘tot invoering van een belasting op meerwaarden op financiële activa’. Daartoe wordt het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992’ (hierna: KB/WIB 92) als volgt gewijzigd.

Het thans geldende artikel 123 van het KB/WIB 92 wordt aangevuld met een regeling inzake de verrekening met de personenbelasting van de roerende voorheffing die is ingehouden op bepaalde meerwaarden op financiële activa (artikel 1 van het ontwerp).

In hoofdstuk III van het KB/WIB 92 (‘Vestiging en invordering van de belasting’) wordt vooreerst een nieuwe afdeling VIII/2 (‘Bewijs te leveren in het kader van de aanvraag tot verrekening van de roerende voorheffing die is ingehouden op de in artikel 96/2, eerste lid, 2° of 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bedoelde eerste schijf van meerwaarden of op het gedeelte van de meerwaarde dat hoger is dan de meerwaarde bepaald rekening houdende met de hogere aanschaffingswaarde bedoeld in artikel 102, § 4, vierde lid en 102/1, § 4, derde lid, van hetzelfde Wetboek of op het gedeelte van de meerwaarde waarvan de minderwaarden bedoeld in artikel 102, § 5, of 102/1, § 5, van hetzelfde Wetboek in mindering worden gebracht’) ingevoegd, waarin het ontworpen artikel 178/3 van het KB/WIB 92 wordt opgenomen, dat het bewijs regelt dat moet worden geleverd in het kader van de verrekening van de voormelde roerende voorheffing (artikel 2).

Daarnaast wordt in datzelfde hoofdstuk III een nieuwe afdeling XI/2 (‘Rapporteringsverplichting van derden die tussenkomen bij bepaalde verwezenlijkingen van meerwaarden op financiële activa’) ingevoegd, waarin het ontworpen artikel 181/2 van het KB/WIB 92 wordt opgenomen, dat de rapporteringsverplichtingen regelt die rusten op derden die tussenkomen bij verwezenlijkingen van interne meerwaarden of meerwaarden op aanmerkelijke belangen (artikel 3).

Tot slot wordt in datzelfde hoofdstuk III een nieuwe afdeling XIII^{ter} (‘Bewijs te leveren in het kader van het behoud van het uitstel van betaling bedoeld in artikel 413/1, § 6, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’) ingevoegd, waarin het ontworpen artikel 210^{quater} van het KB/WIB 92 wordt opgenomen, dat het bewijs regelt dat moet worden geleverd in het kader van het behoud van het uitstel van betaling gekoppeld aan de exitheffing (artikel 4).

Het te nemen besluit heeft uitwerking met ingang van 1 januari 2026 (artikel 5).

RECHTSGROND

3. Blijkens de aanhef ervan wordt voor het ontwerp rechtsgrond gezocht in de artikelen 307, § 1/1, vierde lid, 326*bis*, § 5, en 413/1, § 6, achtste lid, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92).

De gemachtigde bezorgde daarbij de volgende rechtsgrondentabel:

Projet d'arrêté royal exécutant la loi du [6 avril 2026] introduisant un impôt sur les plus-values sur actifs financiers		
Article AR en projet	Article AR/CIR 92	Base légale
1	123	295, CIR 92
2	178/3	307, § 1 ^{er} /1, alinéa 4, CIR 92
3	181/2	326 <i>bis</i> , § 5, CIR 92
4	210 <i>quater</i>	413/1, § 6, alinéa 8, CIR 92

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

3.1. Voor het ontworpen artikel 178/3 van het KB/WIB 92 (artikel 2 van het ontwerp) wordt rechtsgrond geboden door artikel 307, § 1/1, *vijfde lid*, van het WIB 92, naar luid waarvan de Koning wordt gemachtigd om de manier te bepalen waarop de in het derde en vierde lid bedoelde bewijzen worden geleverd.

3.2. Voor het ontworpen artikel 210*quater* van het KB/WIB 92 (artikel 4 van het ontwerp) wordt rechtsgrond gezocht in artikel 413/1, § 6, achtste lid, van het WIB 92, naar luid waarvan de Koning bepaalt welke elementen het in het vijfde lid van die bepaling bedoelde attest moet bevatten, alsook binnen welke termijn de belastingplichtige dit attest aan de administratie moet bezorgen. Luidens dat vijfde lid wordt het behoud van het uitstel van betaling als bedoeld in het eerste en het derde lid van die bepaling jaarlijks onderworpen aan de voorwaarde dat de belastingplichtige een attest bezorgt waarin hij bevestigt niet te voldoen aan de voorwaarden bedoeld in respectievelijk het tweede lid of het vierde lid van die bepaling. Artikel 413/1, § 6, tweede en vierde lid, van het WIB 92 luidt als volgt:

“Het in het eerste lid bedoelde uitstel van betaling vervalt wanneer:

1° de financiële activa onder bezwarende titel overgedragen worden of het voorwerp uitmaken van een zakelijke zekerheidsovereenkomst met betrekking tot financiële instrumenten, of;

2° de belastingplichtige zijn fiscale woonplaats heeft buiten een lidstaat van de Europese Unie, een lidstaat van de Europese Economische Ruimte of een staat waarmee België een overeenkomst tot vermindering van dubbele belastingen dat voorziet in de uitwisseling van informatie en wederzijds invorderingsbijstand heeft afgesloten en niet voldaan wordt aan de in het derde lid bedoelde voorwaarde.”

en

“Het toegekende uitstel van betaling als bedoeld in het derde lid vervalt wanneer de financiële activa onder bezwarende titel overgedragen worden of het voorwerp uitmaken van een zakelijke zekerheidsovereenkomst met betrekking tot financiële instrumenten.”

Het ontworpen artikel 210*quater*, derde lid, van het KB/WIB 92 legt de verplichting op om documenten die de geattesteerde elementen bewijzen ter beschikking te houden van de administratie. Gevraagd hoe deze verplichting kan worden ingepast in de voormelde machtiging vervat in artikel 413/1, § 6, achtste lid, van het WIB 92, en of er beroep kan worden gedaan op een andere rechtsgrond, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Cette disposition n'étant pas l'habilitation faite au Roi et ne fait que confirmer les règles du droit commun en matière de preuve. En l'absence d'obligation nouvelle créée dans le chef du contribuable, elle peut être retirée à la demande du Conseil d'Etat.”

Aangezien artikel 413/1, § 6, achtste lid, van het WIB 92 geen rechtsgrond biedt voor het ontworpen artikel 210*quater*, derde lid, van het KB/WIB 92, dient die bepaling te worden weggelaten.

VORMVEREISTEN

4. In het zesde lid van de aanhef wordt verwezen naar het advies 66/2025 van 20 augustus 2025 van de Gegevensbeschermingsautoriteit, dat echter betrekking heeft op het voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 6 april 2026.

Hierover bevraagd, verklaarde de gemachtigde dat voor het thans voorliggende ontwerp nog het advies van de Gegevensbeschermingsautoriteit zal worden ingewonnen. Een dergelijk advies is inderdaad vereist.

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

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

5.1. Gelet op hetgeen hiervoor over de rechtsgrond voor het ontwerp is opgemerkt, moet in het eerste lid van de aanhef bijkomend worden verwezen naar artikel 295 van het WIB 92 en moet worden verwezen naar artikel 307, § 1/1, *vijfde lid* (in plaats van vierde lid), van het WIB 92.

5.2. Aan de in het eerste lid van de aanhef vermelde bepalingen dient de wetshistoriek ervan te worden toegevoegd.

¹ Namelijk andere wijzigingen dan deze waarvan in dit advies melding wordt gemaakt of dan deze die ertoe strekken tegemoet te komen aan hetgeen in dit advies wordt opgemerkt.

6. In het tweede lid van de aanhef schrijve men “het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992” (in plaats van “KB/WIB 92”).

7. In het zesde lid van de aanhef moet worden verwezen naar het nog in te winnen advies van de Gegevensbeschermingsautoriteit over het thans om advies voorgelegde ontwerp zelf, waarbij dit lid dient aan te vangen met de woorden “Gelet op” (in plaats van met het woord “Overwegende”).

Artikel 1

8. In de Nederlandse tekst van het ontworpen artikel 123, derde lid, van het KB/WIB 92 schrijve men “artikelen” (in plaats van “artikels”).

Artikel 2

9. In het ontworpen artikel 178/3 van het KB/WIB 92 dient de vermelding “§ 1” te worden weggelaten, aangezien die bepaling niet is ingedeeld in paragrafen.

10. Het ontworpen artikel 178/3, § 1 (lees: “eerste lid”), van het KB/WIB 92 vermeldt vooreerst de zinsnede “de hogere aanschaffingswaarde zoals bedoeld in artikel (...) 102/1, § 4, derde lid van hetzelfde Wetboek” en vervolgens onder het derde streepje ervan de zinsnede “in geval van toepassing van artikel (...) 102/1, § 4, derde lid, van hetzelfde Wetboek, de aanschaffingswaarde van de overgedragen financiële activa”.

Naar luid van artikel 102/1, § 4, derde lid, van het WIB 92 wordt evenwel niet de aanschaffingswaarde geregeld, maar enkel de waarde van de betrokken financiële activa op 31 december 2025. Hierop gewezen, verklaarde de gemachtigde het volgende:

“L’article et l’intitulé de la section seront reformulés comme suit ‘en tenant compte de la valeur d’acquisition supérieure visée à l’article 102, §4, alinéa 4, du même Code ou du total des primes versées visé à l’article 102/1, §4, alinéa 3, du même Code’.”

Hiermee kan worden ingestemd, in zoverre dat ook de formulering van het ontworpen artikel 178/3, § 1 (lees: “eerste lid”), derde streepje, van het KB/WIB 92 in die zin wordt aangepast.

11. Het ontworpen artikel 178/3, § 1 (lees: “eerste lid”), van het KB/WIB 92 bepaalt dat “het gedeelte van de meerwaarde waarvan de minderwaarden (...) in mindering worden gebracht”. Gevraagd of niet eerder “het gedeelte van de meerwaarde *ten belope* waarvan de minderwaarden (...) in mindering worden gebracht” wordt bedoeld, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“L’article et l’intitulé de la section seront reformulés en ce sens.”

Hiermee kan worden ingestemd.

Artikel 3

12. In de Nederlandse tekst van de inleidende zin van artikel 3 van het ontwerp schrijve men “IX/2” (in plaats van “XI/2”).

13. Het ontworpen artikel 181/2 van het KB/WIB 92 machtigt de Minister van Financiën of de door hem aangewezen leidinggevende ambtenaar om het formulier vast te stellen dat moet worden gebruikt voor de naleving van de verplichtingen opgenomen in artikel 326*bis* van het WIB 92. In zoverre de delegatie enkel betrekking heeft op de reeds in artikel 326*bis*, § 3, van het WIB 92 bepaalde gegevens, hetgeen de gemachtigde bevestigt, is deze aanvaardbaar.

Artikel 4

14.1. Naar luid van het ontworpen artikel 210*quater*, eerste lid, van het KB/WIB 92 dient de belastingplichtige die het behoud van het uitstel van betaling bedoeld in artikel 413/1, § 6, eerste en derde lid, van het WIB 92 vraagt, jaarlijks een attest in, ten laatste op de laatste dag van de veertiende en de zesentwintigste maand volgend op de maand van de gebeurtenis die aanleiding heeft gegeven tot de toepassing van artikel 413/1 van het WIB 92.

Hierover bevraagd, gaf de gemachtigde de volgende toelichting:

“L’article 413/1, §6, alinéa 5, précise que le maintien du report de paiement est subordonné chaque année à la remise d’une attestation. Une première attestation doit dès lors être remise au plus tard le 14^{ième} mois qui suit l’exit pour confirmer que 12 mois après l’exit, les conditions du report de paiement étaient toujours respectées. Une seconde attestation doit par ailleurs être remise au plus tard le 26^{ième} mois qui suit l’exit pour confirmer que 24 mois après l’exit, les conditions du report de paiement étaient toujours respectées. Les références au 14^e et au 26^e mois correspondent respectivement à une période d’un an et de deux ans, compte tenu du délai de dépôt de la déclaration spéciale.”

14.2. Bijkomend gevraagd wat moet worden verstaan onder de zinsnede “de periode gedekt door het attest” vervat in het ontworpen artikel 210*quater*, tweede lid, tweede streepje, van het KB/WIB 92, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“La première attestation couvre la première période de 12 mois suivant l’exit, tandis que la seconde attestation couvre la période allant de 12 mois à 24 mois suivant l’exit.”

14.3. Het strekt tot aanbeveling om in de tekst van het ontworpen artikel 210*quater* van het KB/WIB 92 tot uiting te brengen dat het attest betrekking heeft op de periode van twaalf maanden volgend op de gebeurtenis die aanleiding heeft gegeven tot de toepassing van artikel 413/1 van het WIB 92 respectievelijk de periode van de twaalfde tot en met de vierentwintigste maand volgend op die gebeurtenis.

15. In de Nederlandse tekst van het ontworpen artikel 210*quater*, derde lid, van het KB/WIB 92 schrijve men “zakelijke zekerheidsovereenkomst” (in plaats van “verbintenis van een zakelijke zekerheid”).

Artikel 5

16. Luidens artikel 5 van het ontwerp heeft het te nemen besluit uitwerking met ingang van 1 januari 2026.

In dat verband moet worden opgemerkt dat het verlenen van terugwerkende kracht aan besluiten enkel toelaatbaar is ingeval voor de retroactiviteit een wettelijke grondslag bestaat, de retroactiviteit betrekking heeft op een regeling waarbij, met inachtneming van het gelijkheidsbeginsel, voordelen worden toegekend of in zoverre de retroactiviteit noodzakelijk is voor de continuïteit of de goede werking van het bestuur en daardoor, in beginsel, geen verkregen situaties worden aangetast. Enkel indien de retroactiviteit van de ontworpen regeling in één van de opgesomde gevallen valt in te passen, kan deze worden gebillijkt.

Gevraagd om in het licht hiervan de terugwerkende kracht van het ontwerp te verantwoorden, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Par sécurité juridique et clarté à l’égard des contribuables et des tiers, l’entrée en vigueur de l’arrêté royal est mise en adéquation avec le champ d’application temporel de la loi, soit le 1^{er} janvier 2026.

De facto, cela n’implique aucune conséquence, qu’elle soit positive ou négative, pour les contribuables ou les tiers.

Art. 1^{er} (art. 123 AR/CIR 92) : cette disposition concerne l’imputation du précompte mobilier lors du calcul de l’impôt sur les revenus des personnes physiques. Par hypothèse, cette question doit être réglée utilement au plus tard le 31 décembre 2026, et n’a pas de conséquence avant la clôture de la période imposable.

Art. 2 (art. 178/3 AR/CIR 92) : cette disposition concerne les preuves à fournir lors d’une demande d’imputation du précompte mobilier lors du calcul de l’impôt sur les revenus des personnes physiques. Par hypothèse, cette question doit être réglée utilement au plus tard le 31 décembre 2026 ou, dans l’avantage exclusif du contribuable, avant la date limite d’introduction de la déclaration annuelle à l’impôt sur les revenus pour l’exercice 2027.

Art. 3 (art. 181/2 AR/CIR 92) : cette disposition concerne le modèle de formulaire de déclaration à utiliser par les tiers soumis à l’obligation visée à l’article 326*bis*, CIR 92. Par hypothèse, l’obligation d’utiliser ledit formulaire ne peut pas être antérieure à l’obligation elle-même, dont la date d’entrée en vigueur est fixée par la loi. S’il n’y a pas encore d’obligation de déclaration, le modèle de formulaire est sans objet.

Art. 4 (art. 210*quater* AR/CIR 92) : cette disposition concerne la fiche à transmettre périodiquement par les contribuables concernés par l’exit tax. Cette obligation ne pourra concerner que les contribuables soumis à l’exit tax, laquelle ne sera applicable qu’à partir de l’entrée en vigueur de la loi, soit 10 jour après sa publication au Moniteur belge. L’entrée en vigueur de l’AR qui coïncide avec le champ d’application temporel de la loi permet ainsi au contribuable qui quitte le Royaume et est assujetti à l’exit tax de connaître le régime juridique complet auquel il est soumis, y compris les dispositions réglementaires applicables.

Dans les faits, l’arrêté royal ne peut donc produire aucun effet avant l’entrée en vigueur de la loi. Si toutefois le Conseil d’État l’estime nécessaire, l’article 5 de l’arrêté royal en projet sera modifié afin de préciser qu’il produit ses effets à la date d’entrée en vigueur de la loi introduisant un impôt sur les plus-values sur actifs financiers.”

In zoverre door het te nemen besluit verplichtingen worden opgelegd die noodzakelijk samenhangen met bepalingen die reeds in werking zijn getreden op grond van de wet van 6 april 2026, kan de terugwerkende kracht tot 1 januari 2026 worden gebillijkt. Voor andere ontworpen bepalingen die nieuwe verplichtingen invoeren, is de terugwerkende kracht problematisch. Het komt aan de stellers van het ontwerp toe om voor die laatste bepalingen een aangepaste inwerkingtreding zonder terugwerkende kracht uit te werken.

*

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

*

PORTÉE DU PROJET

2. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de pourvoir à l'exécution de quelques dispositions de la loi du 6 avril 2026 'introduisant un impôt sur les plus-values sur les actifs financiers'. À cet effet, l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92) est modifié comme suit.

L'article 123, actuellement en vigueur, de l'AR/CIR 92 est complété par un régime concernant l'imputation sur l'impôt des personnes physiques du précompte mobilier retenu sur certaines plus-values sur actifs financiers (article 1^{er} du projet).

Dans le chapitre III de l'AR/CIR 92 ('Établissement et recouvrement des impôts') il est tout d'abord inséré une nouvelle section VIII/2 ('Preuve à apporter dans le cadre de la demande d'imputation du précompte mobilier sur la première tranche de plus-values visée à l'article 96/2, alinéa 1^{er}, 2^o ou 3^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 ou la tranche de plus-value qui dépasse la plus-value déterminée en tenant compte de la valeur d'acquisition supérieure visée à l'article 102, § 4, alinéa 4, et 102/1, § 4, alinéa 3, du même Code ou la tranche de plus-values de laquelle sont déduites des moins-values visées à l'article 102, § 5, ou 102/1, § 5, du même Code'), comportant l'article 178/3, en projet, de l'AR/CIR 92, qui règle la preuve devant être apportée dans le cadre de l'imputation du précompte mobilier cité (article 2).

Dans ce même chapitre III, il est en outre inséré une nouvelle section XI/2 ('Obligation de déclaration des tiers intervenant dans certaines réalisations de plus-values sur actifs financiers'), comportant l'article 181/2, en projet, de l'AR/CIR 92, qui règle les obligations de déclaration incombant aux tiers intervenant dans des réalisations de plus-values internes ou plus-values sur participations substantielles (article 3).

Enfin, dans ce même chapitre III, il est inséré une nouvelle section XIII^{ter} ('Preuve à apporter dans le cadre du maintien du report de paiement visé à l'article 413/1, § 6, du Code des impôts sur les revenus 1992'), comportant l'article 210^{quater}, en projet, de l'AR/CIR 92, qui règle la preuve devant être apportée dans le cadre du maintien du report de paiement couplé à l'exit tax (article 4).

L'arrêté envisagé produit ses effets le 1^{er} janvier 2026 (article 5).

FONDEMENT JURIDIQUE

3. Selon son préambule, le fondement juridique du projet est recherché dans les articles 307, § 1^{er}/1, alinéa 4, 326*bis*, § 5, et 413/1, § 6, alinéa 8, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92).

À cet égard, le délégué a fourni le tableau des fondements juridiques suivant :

Projet d'arrêté royal exécutant la loi du [6 avril 2026] introduisant un impôt sur les plus-values sur actifs financiers		
Article AR en projet	Article AR/CIR 92	Base légale
1	123	295, CIR 92
2	178/3	307, § 1 ^{er} /1, alinéa 4, CIR 92
3	181/2	326 <i>bis</i> , § 5, CIR 92
4	210 <i>quater</i>	413/1, § 6, alinéa 8, CIR 92

Le projet peut trouver un fondement juridique dans les dispositions mentionnées dans le tableau des fondements juridiques, sous réserve de ce qui suit.

3.1. Le fondement juridique de l'article 178/3, en projet, de l'AR/CIR 92 (article 2 du projet) se trouve dans l'article 307, § 1^{er}/1, *alinéa 5*, du CIR 92, aux termes duquel le Roi est habilité à déterminer la manière d'apporter les preuves visées aux alinéas 3 et 4.

3.2. Le fondement juridique de l'article 210*quater*, en projet, de l'AR/CIR 92 (article 4 du projet) est tiré de l'article 413/1, § 6, alinéa 8, du CIR 92, aux termes duquel le Roi détermine les éléments que doit contenir l'attestation visée à l'alinéa 5 de cette disposition, ainsi que le délai endéans lequel le contribuable doit transmettre cette attestation à l'administration. Aux termes de cet alinéa 5, le maintien du report de paiement, visé aux alinéas 1^{er} et 3 de cette disposition, est subordonné chaque année à la condition que le contribuable fournisse une attestation confirmant qu'il ne satisfait pas aux conditions visées respectivement à l'alinéa 2 ou l'alinéa 4 de cette disposition. L'article 413/1, § 6, alinéas 2 et 4, du CIR 92 s'énonce comme suit :

« Le report de paiement visé à l'alinéa 1^{er} cesse lorsque :

1° les actifs financiers sont transférés à titre onéreux ou font l'objet d'une convention constitutive de sûreté réelle portant sur des instruments financiers, ou;

2° le contribuable a sa résidence fiscale en dehors d'un État membre de l'Union européenne, d'un État membre de l'Espace économique européen ou d'un État avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition prévoyant l'échange d'informations et l'assistance mutuelle en matière de recouvrement et que la condition énoncée à l'alinéa 3 n'est pas remplie »

et

« Le report de paiement accordé tel que visé à l'alinéa 3 cesse lorsque les actifs financiers sont transférés à titre onéreux ou font l'objet d'une convention constitutive de sûreté réelle portant sur des instruments financiers ».

L'article 210*quater*, alinéa 3, en projet, de l'AR/CIR 92 impose l'obligation de tenir à la disposition de l'administration les documents permettant de justifier les éléments attestés. À la

question de savoir comment cette obligation peut s'inscrire dans l'habilitation précitée contenue à l'article 413/1, § 6, alinéa 8, du CIR 92, et si un autre fondement juridique peut être invoqué, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Cette disposition n'étend pas l'habilitation faite au Roi et ne fait que confirmer les règles du droit commun en matière de preuve. En l'absence d'obligation nouvelle créée dans le chef du contribuable, elle peut être retirée à la demande du Conseil d'Etat ».

L'article 413/1 § 6, alinéa 8, du CIR 92 ne procurant pas de fondement juridique à l'article 210^{quater}, alinéa 3, en projet, de l'AR/CIR 92, cette disposition sera omise.

FORMALITÉS

4. Le sixième alinéa du préambule vise l'avis 66/2025 du 20 août 2025 de l'Autorité de protection des données, qui porte toutefois sur l'avant-projet devenu la loi du 6 avril 2026.

Interrogé à ce sujet, le délégué a déclaré que l'avis de l'Autorité de protection des données pour le projet actuellement à l'examen sera encore recueilli. Un tel avis est en effet requis.

Si l'accomplissement de cette formalité devait encore donner lieu à des modifications du texte soumis au Conseil d'État¹, les dispositions modifiées ou ajoutées devraient être soumises à la section de législation, conformément à la prescription de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État.

EXAMEN DU TEXTE

Préambule

5.1. Compte tenu des observations formulées ci-dessus à propos du fondement juridique du projet, il faut en outre viser l'article 295 du CIR 92 au premier alinéa du préambule et viser l'article 307, § 1^{er}/1, *alinéa 5* (au lieu de l'alinéa 4), du CIR 92.

5.2. Il faut ajouter leur historique aux dispositions mentionnées au premier alinéa du préambule.

6. Au deuxième alinéa du préambule, on écrira « l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 » (au lieu de « l'AR/CIR 92 »).

7. Le sixième alinéa du préambule doit faire référence à l'avis, qui doit encore être recueilli, de l'Autorité de protection des données sur le projet actuellement soumis pour avis lui-même, cet alinéa devant commencer par le mot « Vu... » (au lieu du mot « Considérant »).

¹ À savoir d'autres modifications que celles dont fait état le présent avis ou que celles visant à répondre aux observations formulées dans le présent avis.

Article 1^{er}

8. Dans le texte néerlandais de l'article 123, alinéa 3, en projet, de l'AR/CIR 92, on écrira « artikelen » (au lieu de « artikels »).

Article 2

9. À l'article 178/3, en projet, de l'AR/CIR 92, on omettra la mention « § 1^{er} », cette disposition n'étant pas divisée en paragraphes.

10. L'article 178/3, § 1^{er} (lire : « alinéa 1^{er} »), en projet, de l'AR/CIR 92 comprend d'abord le segment de phrase « la valeur d'acquisition supérieure visée à l'article (...) 102/1, § 4, alinéa 3, du même Code » et ensuite, au troisième tiret de cette disposition, le segment de phrase « en cas d'application de l'article (...) 102/1, § 4, alinéa 3, du même Code, la valeur d'acquisition des actifs financiers cédés ».

Aux termes de l'article 102/1, § 4, alinéa 3, du CIR 92, ce n'est cependant pas la valeur d'acquisition qui est réglée, mais uniquement la valeur des actifs financiers concernés au 31 décembre 2025. Son attention ayant été attirée sur ce point, le délégué a déclaré ce qui suit :

« L'article et l'intitulé de la section seront reformulés comme suit 'en tenant compte de la valeur d'acquisition supérieure visée à l'article 102, §4, alinéa 4, du même Code ou du total des primes versées visé à l'article 102/1, §4, alinéa 3, du même Code' ».

On peut se rallier à cette adaptation, dans la mesure où la formulation de l'article 178/3, § 1^{er} (lire : « alinéa 1^{er} »), troisième tiret, en projet, de l'AR/CIR 92 est également modifiée en ce sens.

11. L'article 178/3, § 1^{er} (lire : « alinéa 1^{er} »), en projet, de l'AR/CIR 92 fait état de « la tranche de plus-values de laquelle sont déduites des moins-values ». À la question de savoir si n'est pas plutôt visée « la tranche de plus-values à concurrence de laquelle sont déduites des moins-values », le délégué a répondu comme suit :

« L'article et l'intitulé de la section seront reformulés en ce sens ».

Cette proposition peut être accueillie.

Article 3

12. Dans le texte néerlandais de la phrase liminaire de l'article 3 du projet, on écrira « IX/2 » (au lieu de « XI/2 »).

13. L'article 181/2, en projet, de l'AR/CIR 92, habilite le ministre des Finances ou le dirigeant désigné par lui à déterminer le formulaire qui doit être utilisé en vue du respect des obligations prévues dans l'article 326*bis* du CIR 92. Cette délégation est acceptable dans la mesure

où elle ne concerne que les données déjà définies à l'article 326*bis*, § 3, du CIR 92, ce que le délégué a confirmé.

Article 4

14.1. Aux termes de l'article 210*quater*, alinéa 1^{er}, en projet, de l'AR/CIR 92, le contribuable qui demande le maintien du report de paiement visé à l'article 413/1, § 6, alinéas 1^{er} et 3, du CIR 92, introduit annuellement une attestation au plus tard le dernier jour du 14^e et du 26^e mois suivant le mois de l'évènement ayant donné lieu à l'application de l'article 413/1 du CIR 92.

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

« L'article 413/1, §6, alinéa 5, précise que le maintien du report de paiement est subordonné chaque année à la remise d'une attestation. Une première attestation doit dès lors être remise au plus tard le 14^{ième} mois qui suit l'exit pour confirmer que 12 mois après l'exit, les conditions du report de paiement étaient toujours respectées. Une seconde attestation doit par ailleurs être remise au plus tard le 26^{ième} mois qui suit l'exit pour confirmer que 24 mois après l'exit, les conditions du report de paiement étaient toujours respectées. Les références au 14^e et au 26^e mois correspondent respectivement à une période d'un an et de deux ans, compte tenu du délai de dépôt de la déclaration spéciale ».

14.2. Interrogé également sur ce qu'il faut entendre par le segment de phrase « la période couverte par l'attestation » à l'article 210*quater*, alinéa 2, second tiret, en projet, de l'AR/CIR 92, le délégué a répondu comme suit :

« La première attestation couvre la première période de 12 mois suivant l'exit, tandis que la seconde attestation couvre la période allant de 12 mois à 24 mois suivant l'exit ».

14.3. Il est recommandé d'exprimer dans le libellé de l'article 210*quater*, en projet, de l'AR/CIR 92 que l'attestation porte sur la période de 12 mois suivant l'évènement ayant donné lieu à l'application de l'article 413/1 du CIR 92 et sur la période du 12^e au 24^e mois suivant cet évènement, respectivement.

15. Dans le texte néerlandais de l'article 210*quater*, alinéa 3, en projet, de l'AR/CIR 92, on écrira « *zakelijke zekerheidsovereenkomst* » (au lieu de « *verbintenis van een zakelijke zekerheid* »).

Article 5

16. Selon l'article 5 du projet, l'arrêté envisagé produit ses effets à partir du 1^{er} janvier 2026.

À cet égard, il faut observer que l'attribution d'un effet rétroactif à des arrêtés n'est admissible que dans les cas où la rétroactivité repose sur une base légale, où elle concerne une règle qui accorde des avantages dans le respect du principe de l'égalité, ou dans la mesure où elle s'impose pour assurer la continuité ou le bon fonctionnement de l'administration, et ne porte pas

atteinte, en principe, à des situations acquises. Ce n'est que si la rétroactivité du régime en projet s'inscrit dans l'une des hypothèses énumérées qu'elle pourra être admise.

Invité à justifier la rétroactivité du projet au regard de ce qui précède, le délégué a répondu comme suit :

« Par sécurité juridique et clarté à l'égard des contribuables et des tiers, l'entrée en vigueur de l'arrêté royal est mise en adéquation avec le champ d'application temporel de la loi, soit le 1^{er} janvier 2026.

De facto, cela n'implique aucune conséquence, qu'elle soit positive ou négative, pour les contribuables ou les tiers.

Art. 1^{er} (art. 123 AR/CIR 92) : cette disposition concerne l'imputation du précompte mobilier lors du calcul de l'impôt sur les revenus des personnes physiques. Par hypothèse, cette question doit être réglée utilement au plus tard le 31 décembre 2026, et n'a pas de conséquence avant la clôture de la période imposable.

Art. 2 (art. 178/3 AR/CIR 92) : cette disposition concerne les preuves à fournir lors d'une demande d'imputation du précompte mobilier lors du calcul de l'impôt sur les revenus des personnes physiques. Par hypothèse, cette question doit être réglée utilement au plus tard le 31 décembre 2026 ou, dans l'avantage exclusif du contribuable, avant la date limite d'introduction de la déclaration annuelle à l'impôt sur les revenus pour l'exercice 2027.

Art. 3 (art. 181/2 AR/CIR 92) : cette disposition concerne le modèle de formulaire de déclaration à utiliser par les tiers soumis à l'obligation visée à l'article 326*bis*, CIR 92. Par hypothèse, l'obligation d'utiliser ledit formulaire ne peut pas être antérieure à l'obligation elle-même, dont la date d'entrée en vigueur est fixée par la loi. S'il n'y a pas encore d'obligation de déclaration, le modèle de formulaire est sans objet.

Art. 4 (art. 210*quater* AR/CIR 92) : cette disposition concerne la fiche à transmettre périodiquement par les contribuables concernés par l'exit tax. Cette obligation ne pourra concerner que les contribuables soumis à l'exit tax, laquelle ne sera applicable qu'à partir de l'entrée en vigueur de la loi, soit 10 jour après sa publication au Moniteur belge. L'entrée en vigueur de l'AR qui coïncide avec le champ d'application temporel de la loi permet ainsi au contribuable qui quitte le Royaume et est assujetti à l'exit tax de connaître le régime juridique complet auquel il est soumis, y compris les dispositions réglementaires applicables.

Dans les faits, l'arrêté royal ne peut donc produire aucun effet avant l'entrée en vigueur de la loi. Si toutefois le Conseil d'État l'estime nécessaire, l'article 5 de l'arrêté royal en projet sera modifié afin de préciser qu'il produit ses effets à la date d'entrée en vigueur de la loi introduisant un impôt sur les plus-values sur actifs financiers ».

Dans la mesure où l'arrêté envisagé impose des obligations dépendant nécessairement de dispositions déjà entrées en vigueur en vertu de la loi du 6 avril 2026, la rétroactivité au 1^{er} janvier 2026 peut se justifier. La rétroactivité est problématique pour d'autres dispositions en projet qui introduisent de nouvelles obligations. Il appartient aux auteurs du projet de prévoir une entrée en vigueur adaptée sans rétroactivité pour ces dernières dispositions.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jeroen VAN NIEUWENHOVE