

GG

ROYAUME DE BELGIQUE

Avis 38.722/2/V

DE LA SECTION DE LÉGISLATION DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, deuxième chambre des vacations, saisi par le Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances, le 6 juillet 2005, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté royal "modifiant les arrêtés royaux n^{os} 18, 46, 47 et 48 relatifs à la taxe sur la valeur ajoutée (1)", a donné le 2 août 2005 l'avis suivant :

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1°, des lois coordonnées sur le Conseil d'Etat, tel qu'il a été remplacé par la loi du 2 avril 2003, la section de législation peut se limiter à examiner le fondement juridique du projet, la compétence de l'auteur de l'acte ainsi que l'accomplissement régulier des formalités prescrites.

En raison du nombre de demandes d'avis parvenues au Conseil d'Etat, qui se fondent sur cette disposition légale, la section de législation a dû se borner à cet examen.

Fondement juridique

1. L'arrêté en projet se donne pour objet de modifier divers arrêtés royaux relatifs à la taxe sur la valeur ajoutée, notamment en vue d'y insérer certaines modifications rendues nécessaires par l'arrêté ministériel du 18 mars 2003 fixant les modalités de délivrance d'autorisations permettant aux importateurs, assembleurs ou constructeurs de véhicules routiers à moteur de libeller eux-mêmes les vignettes ou d'envoyer les signaux justifiant de la situation régulière des véhicules routiers à moteur.

Selon son préambule, l'arrêté en projet puise son fondement légal dans les articles 8*bis*, § 2, 39, 39*bis*, et 53*nonies*, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

L'article 8*bis* du Code de la taxe sur la valeur ajoutée ne conférant aucune habilitation particulière au Roi, il ne peut constituer le fondement juridique de l'arrêté en projet; sa mention au préambule doit donc être omise.

Les articles 39 et 39*bis* du Code de la taxe sur la valeur ajoutée habilitent le Roi à fixer les limites et conditions d'application des exemptions que visent ces articles et l'article 53*nonies* L'habilite à fixer les règles relatives à la déclaration et au paiement de la taxe due en raison de certaines acquisitions intracommunautaires de moyens de transport neufs ainsi qu'à prendre toute mesure en vue du contrôle et du paiement de la taxe due en raison de la livraison, de l'importation ou de l'acquisition intracommunautaire d'un moyen de transport.

.../...

2. Par l'arrêt n° 57/2005 du 16 mars 2005 ⁽¹⁾, la Cour d'arbitrage s'est prononcée quant à la question de savoir si le Roi pouvait, et dans le respect de quelles conditions, être amené à déterminer, en vertu d'une habilitation législative, un élément essentiel de l'impôt sur la valeur ajoutée.

En raison de leur importance de principe et de leur impact sur la réglementation actuellement applicable en matière de taxe sur la valeur ajoutée, les considérations essentielles de cet arrêt méritent d'être reproduites ci-après :

"B.8.1. Il se déduit des articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution qu'aucun impôt ne peut être levé et qu'aucune exemption d'impôt ne peut être accordée sans qu'ait été recueilli le consentement des contribuables, exprimé par leurs représentants. Il s'ensuit que la matière fiscale est une compétence que la Constitution réserve à la loi et que toute délégation qui porte sur la détermination de l'un des éléments essentiels de l'impôt est, en principe, inconstitutionnelle.

Le manquement à ces dispositions est, en outre, constitutif d'une violation des articles 10 et 11 de la Constitution. Il implique en effet une différence de traitement injustifiable entre deux catégories de contribuables : ceux qui bénéficient de la garantie que nul ne peut être soumis à un impôt si celui-ci n'a pas été décidé par une assemblée délibérante démocratiquement élue et ceux qui sont privés de cette garantie constitutionnelle.

B.8.2. Toutefois, lorsque le législateur se trouve dans l'impossibilité d'établir lui-même tous les éléments essentiels d'un impôt parce que le respect de la procédure parlementaire ne lui permettrait pas d'agir avec la promptitude voulue pour réaliser un objectif d'intérêt général, il peut être admis qu'il habilite le Roi à le faire, pourvu qu'il détermine explicitement et sans équivoque l'objet de cette délégation et que les mesures prises par le Roi soient examinées par le pouvoir législatif dans un délai relativement court, fixé dans la loi d'habilitation.

(...)

B.9.1. En habilitant le Roi, à l'article 6, alinéa 3, du Code de la T.V.A., à déterminer, par dérogation à la règle contenue dans l'alinéa 1^{er} de cet article, les opérations pour lesquelles les communes ont la qualité d'assujetti, le législateur autorise le Roi à établir un élément essentiel de l'impôt sur la valeur ajoutée.

B.9.2. Dès lors qu'aucune disposition législative ne fait apparaître que les mesures prises par le Roi doivent être examinées et confirmées dans un délai relativement bref par le pouvoir législatif, il n'est pas satisfait à l'une des conditions

⁽¹⁾ Moniteur belge du 12 avril 2005, 2^e édition, pp. 16.131-16.132.

auxquelles une délégation au Roi du pouvoir de déterminer un élément essentiel d'un impôt peut être considérée comme justifiée.

Le fait que le Roi, pour exécuter la disposition en cause, serait en grande partie lié par le contenu de l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive du Conseil des Communautés européennes du 17 mai 1977 cité au B.1.4. n'est pas de nature, en l'espèce, à remédier à l'inconstitutionnalité de la disposition litigieuse." ⁽²⁾

À la lumière de cet arrêt de la Cour d'arbitrage, les dispositions suivantes de l'arrêté en projet - bien qu'elles se limitent à remplacer, en les paraphrasant, des dispositions déjà existantes - sont de nature à poser problème au regard des articles 170, § 1^{er}, 10 et 11 de la Constitution :

- l'article 4, alinéa 1^{er}, en projet, de l'arrêté royal n° 18 du 29 décembre 1992 relatif aux exemptions concernant les exportations de biens et de services en dehors de la Communauté, en matière de taxe sur la valeur ajoutée (article 1^{er} du projet) dans la mesure où cet alinéa dispose que le régime d'exemption est subordonné au fait que l'exportation doit avoir lieu au plus tard à la fin du troisième mois qui suit celui au cours duquel l'immatriculation a eu lieu;
- l'article 8, § 3, alinéa 1^{er}, en projet, de l'arrêté royal n° 47 du 25 février 1996 relatif au contrôle du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée due en raison de la livraison, de l'acquisition intracommunautaire et de l'importation de moyens de transport, au sens de l'article 8bis, § 2, 1°, du Code (article 5 du projet) et l'article 4, alinéa 1^{er}, en projet, de l'arrêté royal n° 48 du 29 décembre 1992 relatif aux livraisons de moyens de transport neufs au sens de l'article 8bis, § 2, du Code dans les conditions de l'article 39bis du Code (article 7 du projet), dans la mesure où ces alinéas disposent que le transport des véhicules concernés doit avoir lieu au plus tard à la fin du troisième mois qui suit celui au cours duquel l'immatriculation a eu lieu.

Si l'auteur du projet ne pouvait pas dûment établir que la fixation de telles limitations temporelles par le Roi ne concernent pas un élément essentiel de l'impôt sur la valeur ajoutée, ces dispositions devraient être omises. En effet, les articles du Code de

⁽²⁾ Sur la constitutionnalité des habilitations législatives en matière de T.V.A., voir également V. SEPULCHRE, Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal, Bruxelles, Larcier, 2005, pp. 41-43.

la taxe sur la valeur ajoutée qui leur servent de fondement légal ne prévoient pas de procédure de confirmation d'arrêtés royaux qui, pris sur leur base, contiendraient des dispositions ayant trait à la détermination d'un élément essentiel de l'impôt sur la valeur ajoutée.

La chambre était composée de

Messieurs	J. MESSINNE,	président de chambre,
	J. JAUMOTTE,	conseillers d'État,
	I. KOVALOVSKY,	
Madame	K. LAUVAU,	greffier assumé.

Le rapport a été présenté par M. P. RONVAUX, auditeur adjoint.

LE GREFFIER,

LE PRÉSIDENT,

K. LAUVAU

J. MESSINNE

GG

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 38.722/2/V

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede vakantiekamer, op 6 juli 2005 door de Vice-Eerste Minister en Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over een ontwerp van koninklijk besluit "tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 18, 46, 47 en 48 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde (1)", heeft op 2 augustus 2005 het volgende advies gegeven :

Aangezien de adviesaanvraag ingediend is op basis van artikel 84, § 1, eerste lid, 1°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, zoals het is vervangen bij de wet van 2 april 2003, kan de afdeling wetgeving haar onderzoek beperken tot de rechtsgrond van het ontwerp, de bevoegdheid van de steller van de handeling en de vraag of aan de voorafgaande vormvereisten op correcte wijze is voldaan.

Wegens het grote aantal adviesaanvragen ingekomen bij de Raad van State waarin deze wetsbepaling wordt aangevoerd, heeft de afdeling Wetgeving zich moeten beperken tot het onderzoek van de voornoemde punten.

Rechtsgrond

1. Het ontworpen besluit strekt ertoe verscheidene koninklijke besluiten met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde te wijzigen, inzonderheid met het oog op het invoegen daarin van bepaalde wijzigingen die noodzakelijk geworden zijn door het ministerieel besluit van 18 maart 2003 dat de afgiftemodaliteiten bepaalt van de vergunningen die de importeurs, monteurs of bouwers van motorrijtuigen voor wegvervoer machtigen om zelf de vignetten op te stellen of de signalen door te zenden als bewijs van het regelmatig aanwezig zijn van motorrijtuigen voor wegvervoer.

Luidens de aanhef ontleent het ontworpen besluit zijn rechtsgrond aan de artikelen 8*bis*, § 2, 39, 39*bis*, en 53*nonies* van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde.

Aangezien artikel 8*bis* van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde de Koning geen enkele bijzondere machtiging verleent, kan het niet de rechtsgrond vormen van het ontworpen besluit; de vermelding ervan in de aanhef dient dus te vervallen.

De artikelen 39 en 39*bis* van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde machtigen de Koning om de beperkingen en voorwaarden te bepalen voor de toepassing van de vrijstellingen waarvan sprake is in die artikelen, en artikel 53*nonies* machtigt Hem om de regels te bepalen met betrekking tot de aangifte en de betaling van de belasting verschuldigd wegens bepaalde intracommunautaire

.../...

verwervingen van nieuwe vervoermiddelen, alsmede om iedere maatregel te nemen met het oog op de controle en de betaling van de belasting verschuldigd ter zake van de levering, de invoer of de intracommunautaire verwerving van een vervoermiddel.

2. Bij arrest nr. 57/2005 van 16 maart 2005 ⁽¹⁾ heeft het Arbitragehof zich uitgesproken over de vraag of de Koning, krachtens een machtiging door de wetgever, een essentieel bestanddeel van de belasting over de toegevoegde waarde kon vaststellen, en met inachtneming van welke voorwaarden.

Wegens het principiële belang ervan en de weerslag ervan op de thans geldende regelgeving inzake de belasting over de toegevoegde waarde, worden de belangrijkste overwegingen van dat arrest hierna weergegeven:

"B.8.1. Uit de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet kan worden afgeleid dat geen enkele belasting kan worden geheven en dat geen enkele vrijstelling van belasting kan worden verleend zonder instemming van de belastingplichtigen, uitgedrukt door hun vertegenwoordigers. Daaruit volgt dat de fiscale aangelegenheid een bevoegdheid is die door de Grondwet aan de wet wordt voorbehouden en dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting in beginsel ongrondwettig is.

De niet-inachtneming van die bepalingen impliceert bovendien een schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. Zij houdt immers een niet te verantwoorden verschil in behandeling in tussen twee categorieën van belastingplichtigen: degenen die de waarborg genieten dat niemand kan worden onderworpen aan een belasting indien daartoe niet is beslist door een democratisch verkozen beraadslagende vergadering en degenen aan wie die grondwettelijke waarborg wordt ontzegd.

B.8.2. Wanneer de wetgever zich evenwel in de onmogelijkheid bevindt om zelf alle essentiële elementen van een belasting vast te stellen omdat de inachtneming van de parlementaire procedure hem niet ertoe in staat zou stellen met de vereiste spoed te handelen om een doelstelling van algemeen belang te verwezenlijken, kan worden aanvaard dat hij de Koning ertoe machtigt zulks te doen op voorwaarde dat die machtiging uitdrukkelijk en ondubbelzinnig is en dat de door de Koning genomen maatregelen door de wetgevende macht worden onderzocht binnen een relatief korte termijn, vastgesteld in de machtigingswet.

(...)

⁽¹⁾ Belgisch Staatsblad van 12 april 2005, 2e editie, blz. 16.131-16.132.

B.9.1. Door in artikel 6, derde lid, van het B.T.W.-Wetboek aan de Koning de bevoegdheid te verlenen om, in afwijking van de in het eerste lid van dat artikel vervatte regel, de handelingen te bepalen waarvoor de gemeenten als belastingplichtige moeten worden aangemerkt, machtigt de wetgever de Koning om een essentieel bestanddeel van de belasting over de toegevoegde waarde vast te stellen.

B.9.2. Vermits uit geen enkele wettelijke bepaling blijkt dat de door de Koning genomen maatregelen binnen een relatief korte termijn door de wetgevende macht dienen te worden onderzocht en bekrachtigd, is niet voldaan aan een van de voorwaarden waaronder een delegatie aan de Koning van de bevoegdheid tot het vaststellen van de essentiële bestanddelen van een belasting verantwoord kan worden geacht.

Het feit dat de Koning bij het uitvoeren van de in het geding zijnde bepaling in belangrijke mate gebonden zou zijn door de inhoud van het in B.1.4 geciteerde artikel 4, lid 5, van de Zesde Richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 17 mei 1977, is te dezen niet van die aard dat het de ongrondwettigheid van de in het geding zijnde bepaling kan verhelpen." ⁽²⁾

In het licht van dit arrest van het Arbitragehof kunnen de volgende bepalingen van het ontworpen besluit - hoewel zij zich ertoe beperken reeds bestaande bepalingen te vervangen door ze te parafraseren- problemen doen rijzen ten aanzien van de artikelen 170, § 1, 10 en 11 van de Grondwet:

- het ontworpen artikel 4, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 18 van 29 december 1992 met betrekking tot de vrijstellingen ten aanzien van de uitvoer van goederen en diensten naar een plaats buiten de Gemeenschap, op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde (artikel 1 van het ontwerp), in zoverre in dit lid wordt bepaald dat de vrijstelling afhankelijk wordt gesteld van het feit dat de uitvoer plaats moet hebben uiterlijk op het einde van de derde maand na die waarin de inschrijving is geschied;
- het ontworpen artikel 8, § 3, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 47 van 25 februari 1996 tot regeling van de controle van de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd ter zake van de levering, intracommunautaire verwerving en invoer van vervoermiddelen, in de zin van artikel 8bis, § 2, 1°, van het Wetboek (artikel 5 van het ontwerp), en het ontworpen

⁽²⁾ Over de grondwettigheid van de machtigingen door de wetgever inzake BTW, zie ook V. SEPULCHRE, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Brussel, Larcier, 2005, blz. 41-43.

artikel 4, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 48 van 29 december 1992 met betrekking tot de levering van nieuwe vervoermiddelen in de zin van artikel 8*bis*, § 2, van het Wetboek, verricht binnen de voorwaarden van artikel 39*bis* van het Wetboek (artikel 7 van het ontwerp), in zoverre in deze leden wordt bepaald dat het vervoer van de betrokken voertuigen plaats moet hebben uiterlijk op het einde van de derde maand na die waarin de inschrijving ervan is geschied.

Als de indiener van het ontwerp niet naar behoren kan aantonen dat het vaststellen van zulke temporele beperkingen door de Koning geen essentieel bestanddeel van de belasting over de toegevoegde waarde betreft, zouden deze bepalingen moeten vervallen. De artikelen van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde die hiervoor als rechtsgrond dienen, voorzien immers niet in een procedure voor de bekrachtiging van koninklijke besluiten die, uitgevaardigd op grond van deze artikelen, bepalingen zouden bevatten die betrekking hebben op het vaststellen van een essentieel bestanddeel van de belasting over de toegevoegde waarde.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	J. MESSINNE,	kamervoorzitter,
	J. JAUMOTTE,	staatsraden,
	I. KOVALOVSKY,	
Mevrouw	K. LAUVAU,	toegevoegd griffier.

Het verslag werd uitgebracht door de H. P. RONVAUX, adjunct auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst werd nagezien onder toezicht van de H. J. JAUMOTTE.

DE GRIFFIER,

DE VOORZITTER,

K. LAUVAU

J. MESSINNE