

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 39.815/2

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances, le 26 janvier 2006, d'une demande d'avis sur un projet d'arrêté royal "modifiant l'arrêté royal n° 2 du 7 novembre 1969 relatif à l'établissement de bases forfaitaires de taxation à la taxe sur la valeur ajoutée", a donné le 27 avril 2006 l'avis suivant :

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 39.815/2

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 26 januari 2006 door de Vice-Eerste Minister en Minister van Financiën verzocht hem van advies te dienen over een ontwerp van koninklijk besluit "tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 2 van 7 november 1969 met betrekking tot de vaststelling van forfaitaire grondslagen van aanslag voor de belasting over de toegevoegde waarde", heeft op 27 april 2006 het volgende advies gegeven :

Observation liminaire

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

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

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."

À la lumière de cet arrêt de la Cour d'arbitrage, l'arrêté en projet est de nature à poser problème au regard des articles 170, § 1^{er}, 10 et 11 de la Constitution ⁽²⁾ en ce qu'il pourrait être considéré comme réglant un élément essentiel de l'impôt non couvert par une habilitation suffisante.

C'est sous la réserve de cette observation liminaire que le présent avis est donné.

Observations particulières

Préambule

À l'alinéa 3, la date à laquelle l'avis de l'inspecteur des finances a été donné est le 13 décembre 2005 et non le 12 décembre 2005.

⁽²⁾ Sur la jurisprudence de la Cour d'arbitrage concernant le principe de la légalité de l'impôt, voir spécialement l'étude récente de J. THEUNIS, "Het fiscaal legaliteitsbeginsel - Een stand van zaken na 10 jaar rechtspraak van het Arbitragehof", T.F.R., n° 295, février 2006, pp. 79-96; pour une critique de la constitutionnalité du régime des bases forfaitaires de taxation en matière de TVA, voir, en doctrine, V. SEPULCHRE, Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal, Bruxelles, Larcier, 2005, pp. 41-43 et 51-55 et les références citées; dans les avis de la section de législation, voir, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, l'avis 38.722/2/V, donné le 2 août 2005, sur un projet devenu l'arrêté royal du 24 août 2005 modifiant les arrêtés royaux n° 18, 46, 47 et 48 relatifs à la taxe sur la valeur ajoutée. Sur ce que le montant d'un impôt est un élément essentiel de celui-ci, voir aussi l'arrêt de la Cour d'arbitrage n° 195/2004/B.1603.

DispositifArticle 2

Dans le respect du principe de non rétroactivité des actes administratifs, la disposition doit être complétée par la date à laquelle l'arrêté en projet entrera en vigueur.

Article 3

L'exécution de l'arrêté en projet devant perdurer dans le temps, et le Ministre des Finances n'ayant pas vocation à toujours être Vice-Premier Ministre, il y a lieu de remplacer les mots "Notre Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances" par les mots "Notre Ministre qui a les finances dans ses attributions".

Voorafgaande opmerking

Bij arrest nr. 57/2005 van 16 maart 2005 ⁽¹⁾ heeft het Arbitragehof uitspraak gedaan 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 de principiële relevantie en de impact ervan op de thans geldende regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde, is het nuttig de belangrijkste overwegingen van dit arrest hierna weer te geven :

"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.

(...)

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.

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

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."

In het licht van dit arrest van het Arbitragehof kan het ontworpen besluit een probleem doen rijzen uit het oogpunt van de artikelen 170, § 1, 10 en 11 van de Grondwet ⁽²⁾, doordat het zo zou kunnen worden beschouwd dat het een essentieel bestanddeel van de belasting regelt zonder de dekking van een toereikende machtiging.

Het is onder voorbehoud van deze voorafgaande opmerking dat dit advies wordt gegeven.

Bijzondere opmerkingen

Aanhef

In het derde lid is de datum waarop het advies van de inspecteur van financiën is gegeven 13 december 2005 en niet 12 december 2005.

⁽²⁾ Zie over de rechtspraak van het Arbitragehof betreffende het beginsel van de wettelijkheid van de belasting, in het bijzonder de recente studie van J. THEUNIS, "Het fiscaal legaliteitsbeginsel - Een stand van zaken na 10 jaar rechtspraak van het Arbitragehof", T.F.R., nr. 295, februari 2006, blz. 79-96; voor een kritiek van de grondwettigheid van de regeling inzake forfaitaire grondslagen van aanslag inzake BTW, zie in de rechtsleer, V. SEPULCHRE, "Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal", Brussel, Larcier, 2005, blz. 41-43 en 51-55 en de aangehaalde literatuurplaatsen; in de adviezen van de afdeling wetgeving, zie, inzake de belasting over de toegevoegde waarde, advies 38.722/2/V, gegeven op 2 augustus 2005, over een ontwerp dat ontstaan heeft gegeven aan het koninklijk besluit van 24 augustus 2005 tot wijziging van de koninklijke besluiten nr. 18, nr. 46, nr. 47 en nr. 48 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde. In verband met het feit dat het bedrag van een belasting een "essentieel element" ervan is, zie ook arrest nr. 195/2004/B.16.3 van het Arbitragehof.

DispositiefArtikel 2

Met inachtneming van het beginsel van niet-terugwerking van bestuurshandelingen, moet de bepaling worden aangevuld met de datum waarop het ontworpen besluit in werking zal treden.

Artikel 3

Aangezien de uitvoering van het ontworpen besluit moet voortduren in de tijd, en de Minister van Financiën niet voor altijd Vice-Eerste Minister zal blijven, dienen de woorden "Onze Vice-Eerste Minister en Minister van Financiën" vervangen te worden door de woorden "Onze Minister bevoegd voor Financiën".

La chambre était composée de

De kamer was samengesteld uit

Messieurs Y. KREINS,
de Heren

président de chambre,
kamervoorzitter,

Mesdames J. JAUMOTTE,
Mevrouwen M. BAGUET,

conseillers d'État,
staatsraden,

A.-C. VAN GEERSDAELE,

greffier,
griffier.

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

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

La concordance entre la version française et la
version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle
de M. J. JAUMOTTE.

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

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

LE PRÉSIDENT - DE VOORZITTER,

A.-C. VAN GEERSDAELE

Y. KREINS