

ROYAUME DE BELGIQUE

Avis 41.802/2

DE LA SECTION DE LÉGISLATION DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Secrétaire d'État à la Modernisation des Finances et à la Lutte contre la fraude fiscale, adjoint au Ministre des Finances, le 29 novembre 2006, d'une demande d'avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un projet d'arrêté royal n°55 "réglant les modalités d'application de l'article 4, § 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée", a donné le 4 décembre 2006 l'avis suivant :

Suivant l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, inséré par la loi du 4 août 1996, et remplacé par la loi du 2 avril 2003, la demande d'avis doit spécialement indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

La lettre s'exprime en ces termes :

- "- dat deze maatregel is genomen in het kader van de begrotingsbeslissingen met het oog op het versterken van de concurrentiekracht van België;
- dat aldus de maatregel moet toelaten om arbeidsintensieve werkzaamheden die thans onderworpen zijn aan een risico van delocalisatie naar andere landen, in België te behouden;
- dat zij eveneens buitenlandse investeerders moet aanmoedigen hun activiteiten in België te localiseren;
- dat, om de rechtszekerheid te waarborgen en zowel de betrokken ondernemingen als de bevoegde fiscale administratie toe te laten in de geëigende omstandigheden hun organisatie aan te passen, het noodzakelijk is dat het koninklijk besluit voldoende lange tijd vóór zijn inwerkingtreding wordt bekendgemaakt

dat de ondernemingen, wanneer zij effectief van deze maatregel gebruik wensen te maken van 1 april 2007, in staat moeten worden gesteld hun aanvragen daartoe vooraf in te dienen en de bevoegde administratie de mogelijkheid moet hebben daarover tijdig een uitspraak te doen."

*

* *

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, tel qu'il est remplacé par la loi du 2 avril 2003, la section de législation limite son examen au fondement juridique du projet, à la compétence de l'auteur de l'acte ainsi qu'à l'accomplissement des formalités préalables, conformément à l'article 84, § 3, des lois coordonnées précitées.

Sur ces trois points, le projet appelle les observations ci-après.

.../...

Contexte du projet d'arrêté royal et formalités préalables

L'article 4 du Code de la TVA, modifié par la loi du 28 décembre 1992, définit, en son paragraphe 1^{er}, l'assujetti.

En son paragraphe 2, cet article dispose :

"Dans les cas qu'il détermine et selon les modalités qu'il fixe, le Roi peut considérer que des personnes établies en Belgique, qui sont indépendantes du point de vue juridique mais étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation, ne constituent qu'un seul assujetti pour l'application du présent Code".

Le projet d'arrêté royal n° 55 est pris en exécution de l'article 4, § 2, du Code de la TVA.

Le paragraphe 2 de l'article 4, précité est la reproduction quasi littérale de l'article 4-4, alinéa 2, de la sixième directive du Conseil des Communautés européennes du 17 mai 1977 "en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaire – système commun de la TVA : assiette uniforme" :

"Sous réserve de la consultation prévue à l'article 29, chaque État membre a la faculté de considérer comme un seul assujetti les personnes établies à l'intérieur du pays qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation".

L'article 29 de la directive, auquel cette disposition se réfère, institue un comité consultatif dont il règle la composition. Suivant le rapport au Roi, cette procédure de consultation ne serait pas suspensive de sorte que le projet d'arrêté royal pourrait entrer en vigueur, comme il le prévoit, le 1^{er} avril 2007, sans attendre l'avis du comité consultatif.

Dans le bref délai imparti, le Conseil d'État n'a pas été en mesure d'approfondir cette question.

Observation générale

Selon son préambule, l'arrêté en projet trouve son fondement juridique dans l'article 4, § 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

Formellement, cette disposition habilite le Roi à adopter les règles contenues dans le projet examiné.

L'attention de l'auteur du projet est toutefois attirée sur le fait que, si le projet examiné devait être considéré comme déterminant un élément essentiel de la TVA, il serait contraire à l'article 170 de la Constitution, suivant la jurisprudence de la Cour d'arbitrage ⁽¹⁾.

Observations particulières

Intitulé

Les arrêtés royaux d'exécution du Code de la TVA qui sont numérotés indiquent de manière explicite leur objet. Il est, dès lors, préférable d'intituler le projet d'arrêté royal "Arrêté relatif au régime des assujettis formant une unité TVA"

Dispositif

Article 1^{er}

D'après l'article 1^{er}, § 1^{er}, la possibilité de constituer une unité TVA est reconnue à tous les assujettis, même partiels, établis en Belgique, sans distinction entre les personnes physiques et les personnes morales.

⁽¹⁾ Voir l'arrêt n° 57/2005 du 16 mars 2005 de la Cour d'arbitrage, spécialement le considérant B. 9. 1.

L'alinéa 2 du paragraphe 1^{er}, 1°, implique d'ailleurs que l'arrêté royal pourrait s'appliquer à "d'autres personnes que les personnes morales au capital représenté par des actions ou parts".

Cependant, l'application de la présomption du paragraphe 2 de l'article 1^{er} suppose l'existence d'une "société faîtière dans l'unité TVA". Or, la société faîtière (ou "topvennootschap" d'après le texte néerlandais) désigne la société qui, au sein d'un groupe, a des participations de contrôle dans les autres sociétés du groupe. Le texte du paragraphe 2 vise d'ailleurs l'hypothèse où ce lien de participation est de plus de 50 %.

On ne conçoit pas qu'une société tête de groupe ait une participation dans une personne physique.

Il semble donc que "l'unité TVA" que le projet organise ne concerne que les groupes de sociétés. On voit mal comment les personnes morales contrôlées par la société faîtière pourraient ne pas avoir de capital ou avoir un capital non représenté par des actions ou parts.

On peut se demander dès lors s'il n'y a pas lieu de limiter le champ d'application du projet d'arrêté royal, et spécialement de l'article 1^{er}, aux sociétés dotées de la personnalité juridique ayant la qualité d'assujetti en vertu de l'article 4, § 1^{er}, du Code de la TVA.

En ce cas, la rédaction des 1° et 2° du paragraphe 1^{er} devra être revue en conséquence : l'alinéa 2 du 1° sera omis; dans le 2°, troisième tiret, il y aura lieu de viser le pouvoir de contrôle d'une seule société.

Article 2

1. L'article 2, § 1^{er}, prévoit que pour devenir membre d'une unité TVA, il faut opter "au moyen d'une procuration donnée au membre" qui, selon le paragraphe 2, est tenu de déposer une demande motivée auprès de l'office de contrôle, demande qui vaudra "comme déclaration de commencement d'activité".

.../...

Il serait utile de donner une qualification propre au membre visé au paragraphe 2 qui est tenu de déposer la demande au nom et pour compte de tous les membres de l'unité TVA : il est suggéré d'appeler ce membre "le représentant de l'unité TVA". Cela dispenserait de renvois laborieux, tel celui qui figure à l'article 2, § 2, alinéa 2 : "le membre visé à l'alinéa 1^{er}".

Plus fondamentalement, une simple procuration de chaque futur membre de l'unité au représentant de celle-ci, en vue de lui permettre de demander l'accord de l'office de contrôle sur la constitution de l'unité TVA, paraît insuffisante : l'office de contrôle devrait être mis en possession d'un contrat entre tous les candidats à la constitution de l'unité TVA qui conférerait un pouvoir de représentation de l'unité à l'un d'eux pour remplir toutes les obligations de l'unité en matière de TVA ⁽²⁾. On aurait pu songer à exiger que ce contrat comporte, en outre, une clause par laquelle tous les membres acceptent d'être solidairement responsables du respect de ses obligations. Cette formule paraît toutefois moins sûre que celle retenue par le Conseil des ministres qui consiste à instituer cette solidarité par la loi.

2. À la dernière phrase de l'alinéa 1^{er} du paragraphe 1^{er}, la troisième année que vise le texte ne peut être déterminée qu'après un renvoi au paragraphe 4, qui lui-même, renvoie au paragraphe 3, lequel se réfère à nouveau au paragraphe 1^{er}. Le texte doit être rédigé plus clairement.

La même observation vaut pour la première phrase du paragraphe 10 de l'article 3.

3. Enfin, il n'y a pas lieu de prévoir au paragraphe 3, in fine, de l'article 2, que la décision du chef de l'office de contrôle doit être motivée étant donné que cette obligation est déjà imposée par la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs.

Une observation analogue vaut pour l'article 3, paragraphe 7.

⁽²⁾ Ce contrat rendrait sans objet l'alinéa 2, du paragraphe 2, de l'article 2

4. L'article 2 doit donc être revu.

Article 3, § 1^{er}

Comme l'unité TVA est dénuée de la personnalité juridique, il y a lieu d'ajouter que le représentant de l'unité TVA est tenu de remplir, au nom et pour compte de tous les membres de l'unité, les obligations de celle-ci en matière de TVA et est investi, au nom et pour compte des membres de l'unité, des droits de celle-ci en la matière.

Article 3, §§ 2 à 11

Ces paragraphes traitent de la cessation d'activité de l'unité TVA (il serait plus exact de parler de la dissolution de l'unité TVA), ainsi que de l'entrée et de la sortie de membres.

Il y a lieu de traiter d'abord des causes de la dissolution et des formalités requises en cas d'entrée et de sortie des membres (paragraphes 5 et suivants) et, ensuite, des effets de la dissolution, de l'entrée et de la sortie des membres (paragraphes 2 à 4).

Il serait préférable de consacrer à ces questions des articles distincts, plutôt que de rédiger un article en 11 paragraphes.

En ce qui concerne les effets de la dissolution de l'unité TVA et de la sortie d'un membre, les paragraphes 2 et 4 parlent de substitution des membres ou de l'unité, selon le cas, "pour la partie qui correspond au patrimoine professionnel" des membres ou du membre concerné. Cette formulation n'est pas claire. S'il s'agit, comme indiqué à propos de l'article 1^{er}, de sociétés, tout leur patrimoine est nécessairement professionnel. Ne faut-il pas plutôt viser une substitution dans les droits et obligations en matière de TVA ?

L'article 3 doit donc également être entièrement revu.

La chambre était composée de

Messieurs	Y. KREINS,	président de chambre,
	Ph. QUERTAINMONT	conseillers d'État,
	J. JAUMOTTE,,	
	J. KIRKPATRICK,	assesseur de la section de législation,
Madame	B. VIGNERON,	greffier.

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

LE GREFFIER,

LE PRÉSIDENT,

B. VIGNERON

Y. KREINS

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 41.802/2

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 29 november 2006 door de Staatssecretaris voor de Modernisering van de Financiën en de Strijd tegen de fiscale fraude toegevoegd aan de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van vijf werkdagen, van advies te dienen over een ontwerp van koninklijk besluit nr 55 "tot regeling van de toepassingsmodaliteiten van artikel 4, § 2, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde", heeft op 4 december 2006 het volgende advies gegeven :

Overeenkomstig artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, ingevoegd bij de wet van 4 augustus 1996 en vervangen bij de wet van 2 april 2003, moeten in de adviesaanvraag in het bijzonder de redenen worden aangegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

In het onderhavige geval luidt die motivering in de brief met de adviesaanvraag aldus :

La lettre s'exprime en ces termes :

- "- dat deze maatregel is genomen in het kader van de begrotingsbeslissingen met het oog op het versterken van de concurrentiekracht van België;
- dat aldus de maatregel moet toelaten om arbeidsintensieve werkzaamheden die thans onderworpen zijn aan een risico van delocalisatie naar andere landen, in België te behouden;
- dat zij eveneens buitenlandse investeerders moet aanmoedigen hun activiteiten in België te localiseren;
- dat, om de rechtszekerheid te waarborgen en zowel de betrokken ondernemingen als de bevoegde fiscale administratie toe te laten in de geëigende omstandigheden hun organisatie aan te passen, het noodzakelijk is dat het koninklijk besluit voldoende lange tijd vóór zijn inwerkingtreding wordt bekendgemaakt

dat de ondernemingen, wanneer zij effectief van deze maatregel gebruik wensen te maken van 1 april 2007, in staat moeten worden gesteld hun aanvragen daartoe vooraf in te dienen en de bevoegde administratie de mogelijkheid moet hebben daarover tijdig een uitspraak te doen."

*

* *

Aangezien de adviesaanvraag ingediend is op basis van artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, zoals het is vervangen bij de wet van 2 april 2003, beperkt de afdeling wetgeving overeenkomstig artikel 84, § 3, van de voornoemde gecoördineerde wetten haar onderzoek tot de rechtsgrond van het ontwerp, de bevoegdheid van de steller van de handeling en de te vervullen voorafgaande vormvereisten.

.../...

Wat deze drie punten betreft, geeft het ontwerp aanleiding tot de volgende opmerkingen.

Context van het ontwerp van koninklijk besluit en voorafgaande vormvereisten

In paragraaf 1 van artikel 4 van het BTW-Wetboek, gewijzigd bij de wet van 28 december 1992, wordt een definitie gegeven van belastingplichtige.

Paragraaf 2 van dat artikel bepaalt het volgende :

"De Koning kan, in de gevallen en volgens de regels die Hij bepaalt, de in België gevestigde personen die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, voor de toepassing van dit Wetboek als één belastingplichtige aanmerken."

Het ontwerp van koninklijk besluit nr. 55 wordt uitgevaardigd ter uitvoering van artikel 4, § 2, van het BTW-Wetboek.

De voornoemde paragraaf 2 van artikel 4 is een bijna letterlijke overname van artikel 4-4, tweede alinea, van de zesde richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 17 mei 1977 "betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde : uniforme grondslag" :

"Onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging, kan elke Lid-Staat personen die in het binnenland gevestigd zijn en die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, te zamen als één belastingplichtige aanmerken."

Bij artikel 29 van de richtlijn, waarnaar in deze bepaling verwezen wordt, wordt een raadgevend comité opgericht, waarvan de samenstelling in de richtlijn wordt geregeld. Luidens het verslag aan de Koning zou die raadgevende procedure niet opschortend zijn, zodat het ontwerp van koninklijk besluit in werking kan treden op de daarin vastgestelde datum, namelijk op 1 april 2007, zonder dat hoeft te worden gewacht op het advies van het raadgevend comité.

.../...

Binnen de korte termijn die hem is toegemeten, heeft de Raad van State die kwestie niet nader kunnen onderzoeken.

Algemene opmerking

Luidens de aanhef ontleent het ontworpen besluit zijn rechtsgrond aan artikel 4, § 2, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegd ewaarde.

Naar de vorm machtigt deze bepaling de Koning om de regels vervat in het voorliggende ontwerp aan te nemen.

De aandacht van de steller van het ontwerp wordt er evenwel op gevestigd dat het voorliggende ontwerp, indien geoordeeld zou worden dat daarmee een essentieel bestanddeel van de BTW wordt vastgesteld, luidens de rechtspraak van het Arbitragehof in strijd zou zijn met artikel 170 van de Grondwet ⁽¹⁾.

Bijzondere opmerkingen

Opschrift

De koninklijke besluiten tot uitvoering van het BTW-Wetboek die genummerd zijn, geven uitdrukkelijk aan wat het onderwerp ervan is. Het is dan ook verkieslijk het ontwerp van koninklijk besluit het volgende opschrift te geven "Koninklijk besluit betreffende het stelsel voor de belastingplichtigen die een BTW-eenheid vormen".

⁽¹⁾ Zie arrest nr. 57/2005 van 16 maart 2005 van het Arbitragehof, inzonderheid overweging B.9.1.

Dispositief

Luidens artikel 1, § 1, kunnen alle belastingplichtigen die in België gevestigd zijn, zelfs de gedeeltelijk belastingplichtigen, een BTW-eenheid vormen, zonder onderscheid tussen natuurlijke personen en rechtspersonen.

Het tweede lid van paragraaf 1, 1°, houdt overigens in dat het koninklijk besluit van toepassing zou kunnen zijn op "andere personen dan rechtspersonen met een in aandelen vertegenwoordigd kapitaal".

De toepassing van het vermoeden van paragraaf 2 van artikel 1 onderstelt evenwel het bestaan van een "topvennootschap binnen de BTW-eenheid". Nu is het zo dat een topvennootschap de vennootschap is die binnen een groep zeggenschapsdeelnemingen heeft in de andere vennootschappen van de groep. In paragraaf 2 gaat het trouwens om het geval waarin die deelneming meer dan 50 % bedraagt.

Het is niet denkbaar dat een vennootschap die aan het hoofd staat van een groep een deelneming kan hebben in een natuurlijke persoon.

Bij een "BTW-eenheid", waarvan de organisatie geregeld wordt in het ontwerp, lijkt het bijgevolg alleen te gaan om vennootschapsgroepen. Er valt moeilijk in te zien hoe het zou kunnen dat rechtspersonen waarover de topvennootschap zeggenschap heeft, geen kapitaal hebben of een kapitaal hebben dat niet in aandelen vertegenwoordigd is.

De vraag rijst dan ook of de werkingssfeer van het ontwerp van koninklijk besluit, en inzonderheid van artikel 1, niet beperkt moet worden tot vennootschappen met rechtspersoonlijkheid die krachtens artikel 4, § 1, van het BTW-Wetboek de hoedanigheid hebben van belastingplichtige.

In dat geval moet de redactie van de onderdelen 1° en 2° van paragraaf 1 dienovereenkomstig herzien worden : het tweede lid van onderdeel 1° moet vervallen; in onderdeel 2°, derde streepje, moet gesproken worden van de controlebevoegdheid van één vennootschap.

Artikel 2

1. Artikel 2, § 1, bepaalt dat om lid te worden van een BTW-eenheid, daarvoor geopteerd moet worden "middels volmacht gegeven aan één lid", dat, volgens paragraaf 2, een gemotiveerd verzoek moet indienen bij het controlekantoor, een verzoek dat zal gelden als "aangifte van aanvang van werkzaamheid".

Het zou goed zijn het in paragraaf 2 genoemde lid, dat gehouden is het verzoek in te dienen namens en voor rekening van alle leden van de BTW-eenheid, een eigen benaming te geven : voorgesteld wordt dat lid "de vertegenwoordiger van de BTW-eenheid" te noemen. Dat zou moeizame verwijzingen, zoals die in artikel 2, § 2, tweede lid : "het in het eerste alinea genoemde lid (lees : het in het eerste lid genoemde lid)" overbodig maken.

Fundamenteler nog is dat een loutere volmacht van ieder toekomstig lid van de eenheid aan de vertegenwoordiger daarvan, zodat deze de goedkeuring kan vragen van het controlekantoor met betrekking tot de samenstelling van de BTW-eenheid, onvoldoende lijkt : het controlekantoor zou in het bezit moeten worden gesteld van een overeenkomst tussen alle gegadigden die deel willen uitmaken van de BTW-eenheid, waarmee aan één van hen de bevoegdheid wordt verleend de BTW-eenheid te vertegenwoordigen om alle BTW-verplichtingen van de eenheid te vervullen ⁽²⁾. Er had aan gedacht kunnen worden te eisen dat die overeenkomst bovendien een beding zou bevatten waarmee alle leden ermee instemmen dat ze hoofdelijk aansprakelijk zijn voor het nakomen van de verplichtingen. Die formule lijkt evenwel minder betrouwbaar dan die waarvoor de Ministerraad heeft gekozen, en die erin bestaat die hoofdelijke aansprakelijkheid bij wet in te voeren.

⁽²⁾ Die overeenkomst zou artikel 2, paragraaf 2, tweede lid doelloos maken.

2. In de laatste zin van het eerste lid van paragraaf 1, kan het derde jaar waarvan sprake in de tekst pas bepaald worden na verwijzing naar paragraaf 4, die zelf verwijst naar paragraaf 3, die op zijn beurt dan weer verwijst naar paragraaf 1. De tekst moet duidelijker worden gesteld.

Dezelfde opmerking geldt voor de eerste zin van paragraaf 10 van artikel 3.

3. In artikel 2, paragraaf 3, in fine, ten slotte, hoeft niet bepaald te worden dat de beslissing van het hoofd van het controlekantoor gemotiveerd moet worden, aangezien die verplichting al wordt opgelegd bij de wet van 29 juli 1991 betreffende de uitdrukkelijke motivering van de bestuurshandelingen.

Een soortgelijke opmerking geldt voor artikel 3, paragraaf 7.

4. Artikel 2 moet dus worden herzien.

Artikel 3, § 1

Aangezien de BTW-eenheid geen rechtspersoonlijkheid heeft, moet ook bepaald worden dat de vertegenwoordiger van de BTW-eenheid namens en voor rekening van alle leden van de eenheid, moet voldoen aan de BTW-verplichtingen van die eenheid, en namens en voor rekening van de leden van de eenheid houder is van de rechten van de eenheid terzake.

Artikel 3, §§ 2 tot 11

Deze paragrafen gaan over het stopzetten van de werkzaamheid van de BTW-eenheid (het zou juister zijn te spreken van de ontbinding van de BTW-eenheid), enkel over de toetreding en de uittreding van leden.

Eerst moeten de oorzaken van de ontbinding en de vereiste vormvoorschriften in geval van toetreding en uittreding van de leden aan bod komen (paragrafen 5 en volgende), en daarna de gevolgen van de ontbinding, de toetreding en de uittreding van de leden (paragrafen 2 tot 4).

Het zou verkieslijk zijn die vraagstukken in onderscheiden artikelen te behandelen in plaats van één artikel te redigeren met 11 paragrafen.

Wat betreft de gevolgen van de ontbinding van de BTW-eenheid en van het uittreden van een lid, is er in de paragrafen 2 en 4 sprake van een in-de-plaats-treden van de leden of van de eenheid, "voor het deel dat", naargelang van het geval, "tot (het) bedrijfsvermogen" van de leden of van het betrokken lid behoort. Die formulering is niet duidelijk. Indien het om vennootschappen gaat, zoals opgemerkt bij artikel 1, is het volledige patrimonium daarvan automatisch bedrijfsvermogen. Moet niet eerder gesproken worden van een in-de-plaats-treden op het stuk van de BTW-rechten en -plichten?

Artikel 3 moet bijgevolg eveneens volledig worden herzien.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	Y. KREINS,	kamervoorzitter,
	Ph. QUERTAINMONT,	staatsraden,
	J. JAUMOTTE,	
	J. KIRKPATRICK,	assessor van de afdeling wetgeving,
Mevrouw	B. VIGNERON,	griffier.

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

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

DE GRIFFIER,

DE VOORZITTER,

B. VIGNERON

Y. KREINS