

KV

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 46.980/2/V
DU 29 JUILLET 2009

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 30 juin 2009, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi "visant à modifier le code de la taxe sur la valeur ajoutée", a donné 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'État, tel qu'il est remplacé par la loi du 2 avril 2003, la section de législation limite son examen au fondement juridique de l'avant-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, l'avant-projet appelle les observations ci-après.

Formalités préalables

Par un courrier du 26 mai 2009 adressé au Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances, le Secrétaire d'État au Budget soumet son accord à deux conditions dont, en raison de la nature de celles-ci, la vérification de la réalisation n'est matériellement pas possible avant que l'avant-projet ne soit adopté. Ces conditions portent en effet sur des aspects liés à l'organisation du SPF Finances et aux procédures internes à mettre en place au sein de celui-ci.

Un tel accord peut difficilement être tenu pour un "accord préalable" au sens de l'arrêté royal du 16 novembre 1994 relatif au contrôle administratif et budgétaire.

Observations générales

1. Le dossier annexé à la demande d'avis comporte un tableau de correspondance entre le texte des directives européennes que l'avant-projet de loi a vocation à transposer et les dispositions du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après dénommé "Code de la TVA") telles qu'elles sont adaptées pour assurer cette transposition.

Ce tableau n'indique pas quelles sont les diverses dispositions de l'avant-projet de loi qui contiennent les modifications ainsi apportées au Code de la TVA.

.../...

Comme l'a, par ailleurs, rappelé le Conseil d'État à diverses reprises ¹, il convient qu'un second tableau de correspondance en sens inverse soit également établi et joint à l'avant-projet de loi afin que les Chambres législatives puissent se prononcer en connaissance de cause sur le choix des moyens mis en oeuvre par l'auteur de l'avant-projet pour assurer la transposition de la directive susmentionnée, et éviter que l'exercice du droit d'amendement inscrit dans l'article 76 de la Constitution ne dépasse les limites du pouvoir d'appréciation laissé aux États membres par le droit européen.

Il ne suffit donc pas d'indiquer, dans l'exposé des motifs, quelle(s) disposition(s) de la directive chaque article de l'avant-projet transpose.

2. Le tableau de correspondance annexé à la demande d'avis reste muet quant à la manière dont est transposée en droit interne la directive 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008 définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre (ci-après dénommée "directive 2008/9/CE") ².

Ce tableau doit être complété sur ce point, de même que le tableau de concordance à établir en sens inverse.

3. À quelques reprises ³, les dispositions en projet étendent les pouvoirs du Roi en vue de Lui permettre d'adopter des mesures qu'Il ne pourrait prendre sur le seul fondement de l'article 108 de la Constitution.

(1) Voir à titre d'exemple, l'avis 46.870/2, donné le 8 juillet 2009, sur un avant-projet de loi "relative au statut des établissements de paiement, à l'accès à l'activité de prestataire de services de paiement et à l'accès aux systèmes de paiement".

(2) Sans doute s'agit-il de se référer aux articles 26, 27, 28 de l'avant-projet.

(3) Voir par exemple, à l'article 13, b), de l'avant-projet, l'article 40, § 3, en projet, du Code de la TVA qui habilite le Roi à fixer les conditions à observer pour bénéficier de certaines exemptions.

Conformément aux articles 170 et 172 de la Constitution qui consacrent le principe de légalité fiscale, les mesures concernées ne peuvent être d'une nature telle qu'elles aboutiraient à ce que ce soit le Roi qui, en les adoptant, déterminerait Lui-même un élément essentiel de la TVA.

Ce n'est en effet que dans des circonstances exceptionnelles, notamment 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, qu'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 ⁴.

Les dispositions concernées de l'avant-projet seront réexaminées afin de s'assurer qu'elles s'inscrivent bien dans les critères fixés par la Cour constitutionnelle.

Observations particulières

Dispositif

Articles 7 et 8

L'article 21, § 3, 3/, en projet (article 7 de l'avant-projet) et l'article 21bis, § 2, 5/, en projet (article 8 de l'avant-projet) prévoient, en ce qui concerne les services culturels, artistiques, sportifs, scientifiques, éducatifs et de divertissement et manifestations similaires, des règles particulières de localisation des prestations de services, en distinguant, d'une part, les prestations qui ont pour objet de telles activités, et celles qui ont pour objet de donner accès aux manifestations de telles activités, et, d'autre part, selon que la prestation est fournie à un assujetti ou à un non-assujetti. Ces dispositions sont appelées, en vertu de l'article 29 de l'avant-projet de loi, à entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2010.

⁽⁴⁾ Voir en ce sens, parmi beaucoup d'autres, l'arrêt de la Cour constitutionnelle n/ 54/2008 du 13 mars 2008, considérant B.16.

Or de telles distinctions ne sont censées être appliquées, en vertu de l'article 3 la directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE, en ce qui concerne le lieu de prestations de services (ci-après dénommée "directive 2008/8/CE"), qu'à partir du 1^{er} janvier 2011. Pour la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2010, l'article 2 de la directive 2008/8/CE, ne fixe pas de règles particulières pour la prestation de services consistant à donner accès aux manifestations en question, et ne fait aucune distinction selon que la prestation est fournie à un assujetti ou à un non-assujetti.

Compte tenu de ce que l'article 7, paragraphe 1, alinéa 1^{er} de la directive 2008/8/CE prévoit que "les États membres mettent en vigueur les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer aux articles 1 à 5 de la présente directive conformément aux dates qui y sont indiquées", les États membres ne paraissent pas autorisés à anticiper au 1^{er} janvier 2010, l'entrée en vigueur des règles prévues aux articles 3, 4 et 5 de cette directive, qui doivent entrer en application respectivement au 1^{er} janvier 2011, 1^{er} janvier 2013 et 1^{er} janvier 2015.

Il convient dès lors que l'auteur de l'avant-projet justifie davantage dans le commentaire des articles 7 et 8 que la manière dont il se propose d'assurer la transposition de la directive 2008/8/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services culturels, artistiques, sportifs, scientifiques, éducatifs et de divertissement et similaires, est bien conforme aux articles 2, 3 et 7 de celle-ci.

Article 9 (nouveau)

Au cours de l'instruction de la demande d'avis par la section de législation, le délégué du ministre a communiqué les observations suivantes à l'auditeur-rapporteur :

"L'article 307, alinéa 2, de la directive 2006/112 du Conseil du 28 novembre 2006 n'a jamais été transposé en droit national (ce qui ne s'imposait pas jusqu'à présent).

La réforme des règles de localisation des prestations de service impose désormais cette transposition.

.../...

Ainsi, une nouvelle disposition doit être introduite : un article 21^{ter} rédigé comme suit :

«Par dérogation aux articles 21 et 21^{bis}, la prestation de services visée à l'article 18, § 2, alinéa 2, est réputée se situer à l'endroit où l'agence de voyages a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel elle a fourni cette prestation de services»."

L'avant-projet sera amendé en ce sens par l'insertion d'un article 9 nouveau ayant la portée décrite ci-avant. La numérotation des articles subséquents sera adaptée en conséquence.

La chambre était composée de

Messieurs	J. VANHAEVERBEEK,	conseiller d'État, président,
	J. JAUMOTTE,	conseillers d'État,
	L. DETROUX,	
Madame	B. VIGNERON,	greffier.

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

LE GREFFIER,

LE PRÉSIDENT,

B. VIGNERON

J. VANHAEVERBEEK

KV

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 46.980/2/V
VAN 29 JULI 2009

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, tweede vakantiekamer, op 30 juni 2009 door de Vice-Eerste Minister en Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over een voorontwerp van wet "tot wijziging van het wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde", heeft 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, beperkt de afdeling Wetgeving overeenkomstig artikel 84, § 3, van de voornoemde gecoördineerde wetten haar onderzoek tot de rechtsgrond van het voorontwerp, de bevoegdheid van de steller van de handeling en de te vervullen voorafgaande vormvereisten.

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

Voorafgaande vormvereisten

Bij een brief van 26 mei 2009 gericht aan de Vice-Eerste Minister en Minister van Financiën verbindt de Staatssecretaris voor Begroting aan zijn akkoordbevinding twee voorwaarden; gelet op de aard van die voorwaarden is het, voordat het voorontwerp is aangenomen, echter materieel onmogelijk na te gaan of ze zijn vervuld. Die voorwaarden betreffen immers aspecten die verband houden met de organisatie van de FOD Financiën en met de interne procedures die binnen deze overheidsdienst moeten worden ingevoerd.

Een zodanige akkoordbevinding kan bezwaarlijk worden gelijkgesteld met een "voorafgaande akkoordbevinding" in de zin van het koninklijk besluit van 16 november 1994 betreffende de administratieve en begrotingscontrole.

Algemene opmerkingen

1. Het dossier gevoegd bij de adviesaanvraag bevat een concordantietabel ter weergave van het verband tussen enerzijds de tekst van de Europese richtlijnen die het voorontwerp van wet beoogt om te zetten, en anderzijds de bepalingen van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna "BTW-Wetboek" genoemd) zoals ze worden aangepast met het oog op die omzetting.

Deze tabel geeft niet aan welke bepalingen van het voorontwerp van wet de aldus in het BTW-Wetboek aangebrachte wijzigingen bevatten.

Zoals de Raad van State overigens meermaals heeft gesteld ¹, moet tevens een tweede tabel worden opgesteld en gevoegd bij het voorontwerp van wet, die de concordantie in omgekeerde zin weergeeft, zodat de wetgevende kamers zich met kennis van zaken kunnen uitspreken over de keuze van de middelen die de steller van het voorontwerp heeft aangewend om de omzetting van de desbetreffende richtlijn te waarborgen en zodat ze kunnen voorkomen dat de uitoefening van het amenderingsrecht vastgelegd in artikel 76 van de Grondwet de grenzen te buiten gaat van de beoordelingsbevoegdheid die het Europese recht aan de lidstaten toekent.

Het is dus niet voldoende om in de memorie van toelichting aan te geven welke bepaling(en) van de richtlijn ieder artikel van het voorontwerp omzet.

2. De concordantietabel gevoegd bij de adviesaanvraag laat in het midden op welke wijze voorzien wordt in de omzetting, in het interne recht, van richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn (hierna "richtlijn 2008/9/EG" genoemd) ².

De tabel moet in dat opzicht worden aangevuld, net als de nog op te stellen tabel die de concordantie in omgekeerde zin weergeeft.

⁽¹⁾ Zie bijvoorbeeld advies 46.870/2, op 8 juli 2009 verstrekt omtrent een voorontwerp van wet "op het statuut van de betalingsinstellingen, de toegang tot het bedrijf van betalingsdienstaanbieder en de toegang tot betalingssystemen".

⁽²⁾ Wellicht moet worden verwezen naar de artikelen 26, 27, 28 van het voorontwerp.

3. Verscheidene ontworpen bepalingen ³ breiden de bevoegdheid van de Koning uit zodat Hij maatregelen kan aannemen die Hij niet zou kunnen nemen op de enkele grondslag van artikel 108 van de Grondwet.

Overeenkomstig de artikelen 170 en 172 van de Grondwet, die het beginsel van de fiscale legaliteit vastleggen, mogen de betrokken maatregelen er niet toe leiden dat het de Koning is die, door ze aan te nemen, Zelf een wezenlijk bestanddeel van de BTW zou regelen.

Alleen in uitzonderlijke omstandigheden immers, onder meer wanneer de wetgever zich in de onmogelijkheid bevindt om zelf alle essentiële elementen van een belasting vast te stellen omdat de inachtneming van de parlementaire procedure hem er niet toe 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 ⁴.

De desbetreffende bepalingen van het voorontwerp moeten worden herzien, waarbij men zich ervan moet vergewissen dat ze wel degelijk voldoen aan de criteria gesteld door het Grondwettelijk Hof.

⁽³⁾ Zie bijvoorbeeld in artikel 13, b), van het voorontwerp het ontworpen artikel 40, § 3, van het BTW-Wetboek, dat de Koning machtigt om de voorwaarden te bepalen waaraan moet worden voldaan om bepaalde vrijstellingen te genieten.

⁽⁴⁾ Zie in die zin onder meer arrest van het Grondwettelijk Hof nr. 54/2008 van 13 maart 2008, overweging B.16.

Bijzondere opmerkingen

Dispositief

Artikelen 7 en 8

Het ontworpen artikel 21, § 3, 3/, (artikel 7 van het voorontwerp) en het ontworpen artikel 21*bis*, § 2, 5/, (artikel 8 van het voorontwerp) voorzien, wat de culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve diensten, vermakelijkheidsdiensten of soortgelijke evenementen betreft, in bijzondere regels met betrekking tot de plaats waar die diensten worden verricht, waarbij een onderscheid wordt gemaakt, enerzijds tussen de diensten die verband houden met zulke evenementen en die welke toegang ertoe verlenen, en anderzijds naargelang de dienst al dan niet aan een belastingplichtige wordt verstrekt. Deze bepalingen zullen krachtens artikel 29 van het voorontwerp van wet in werking treden op 1 januari 2010.

Krachtens artikel 3 van richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst (hierna "richtlijn 2008/8/EG" genoemd) zullen die onderscheiden echter pas op 1 januari 2011 worden toegepast. Artikel 2 van richtlijn 2008/8/EG stelt voor de periode van 1 januari 2010 tot 31 december 2010 geen bijzondere regels vast voor het leveren van diensten die erin bestaan toegang te verlenen tot de evenementen in kwestie en maakt geen onderscheid naargelang de dienst al dan niet aan een belastingplichtige wordt verstrekt.

In zoverre artikel 7, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2008/8/EG bepaalt dat "de lidstaten de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen in werking doen treden om aan de artikelen 1 tot en met 5 van deze richtlijn te voldoen met ingang van de in die artikelen vermelde data", lijkt het de lidstaten niet toegestaan vast te stellen dat de regels vervat in de artikelen 3, 4 en 5 van deze richtlijn, die respectievelijk in werking moeten treden op 1 januari 2011, op 1 januari 2013 en op 1 januari 2015, reeds op 1 januari 2010 in werking zullen treden.

Bijgevolg moet de steller van het voorontwerp in de commentaar op de artikelen 7 en 8 nader verantwoorden dat de manier waarop hij voornemens is richtlijn 2008/8/EG om te zetten wat betreft de plaats van culturele, artistieke, sportieve,

.../...

wetenschappelijke, educatieve diensten, vermakelijkheidsdiensten of soortgelijke evenementen, wel degelijk in overeenstemming is met de artikelen 2, 3 en 7 van deze richtlijn.

Artikel 9 (nieuw)

In de loop van het onderzoek van de adviesaanvraag door de afdeling Wetgeving heeft de gemachtigde van de minister de volgende opmerkingen gericht aan de auditeur-rapporteur :

"L'article 307, alinéa 2, de la directive 2006/112 du Conseil du 28 novembre 2006 n'a jamais été transposé en droit national (ce qui ne s'imposait pas jusqu'à présent).

La réforme des règles de localisation des prestations de service impose désormais cette transposition.

Ainsi, une nouvelle disposition doit être introduite : un article 21^{ter} rédigé comme suit :

«Par dérogation aux articles 21 et 21^{bis}, la prestation de services visée à l'article 18, § 2, alinéa 2, est réputée se situer à l'endroit où l'agence de voyages a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel elle a fourni cette prestation de services»."

Het voorontwerp moet in die zin worden gewijzigd door de invoeging van een nieuw artikel 9 met de hierboven omschreven strekking. De nummering van de daaropvolgende artikelen moet dienovereenkomstig worden aangepast.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	J. VANHAEVERBEEK,	staatsraad, voorzitter,
	J. JAUMOTTE,	staatsraden,
	L. DETROUX,	
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

J. VANHAEVERBEEK