KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 47.845/1
VAN 4 MAART 2010

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, eerste kamer, op 11 februari 2010 door de 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. 4 en 31 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde", heeft het volgende advies gegeven:

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 beperkt tot het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond alsmede van de vraag of aan de voorgeschreven vormvereisten is.

*
* *

STREKKING EN RECHTSGROND VAN HET ONTWERP

1. Het om advies voorgelegde ontwerp strekt ertoe inzake de termijn waarbinnen de aanvragen tot teruggaaf van btw kunnen worden ingediend wijzigingen aan te brengen in artikel 9, §§ 2 en 3, van het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde en artikel 7, § 2, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 31 van 2 april 2002 met betrekking tot de toepassingsmodaliteiten van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de handelingen verricht door niet in België gevestigde belastingplichtigen.

Deze aanvragen zullen voortaan ingediend moeten worden uiterlijk op 30 september van het kalenderjaar volgend op het tijdvak waarop het teruggaafverzoek betrekking heeft, in plaats van vóór het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de oorzaak van de teruggaaf zich heeft voorgedaan.

2.1. Voor de ontworpen wijzigingsbepalingen kan in hoofdzaak rechtsgrond worden gevonden in artikel 80, eerste lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-wetboek), dat de Koning onder meer machtigt om de formaliteiten en voorwaarden te bepalen waaraan de teruggaaf onderworpen is.

2.2. Artikel 1, b), van het ontwerp heeft betrekking op de in artikel 58*bis* van het Btw-wetboek bedoelde bijzondere regeling voor de niet in de Europese Unie gevestigde verrichter van elektronische diensten die er nog niet moet worden geïdentificeerd. Voor het regelen van de aanvraag tot teruggaaf door die dienstverrichters, kan de rechtsgrond worden gesitueerd in de laatste paragraaf van dat artikel, dat de

Koning de bevoegdheid geeft om "de andere regelen en toepassingsmodaliteiten van de door dit artikel ingestelde bijzondere regeling" te bepalen.

2.3. In het eerste lid van de aanhef van het ontwerp wordt ook melding gemaakt van artikel 76, § 2, van het Btw-wetboek. Enkel in het tweede lid van die paragraaf komt een machtiging aan de Koning voor, die luidt:

> "De Koning regelt de toepassingsmodaliteiten van deze paragraaf wanneer de teruggaaf moet plaatsvinden overeenkomstig de bepalingen inzake teruggaaf van de Richtlijn 2008/9/EG".

De vermelde richtlijn [1] heeft betrekking op niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde EU-belastingplichtigen, terwijl het in de artikelen 1, a), en 2 van het ontwerp gaat om niet-EU-belastingplichtigen. Deze laatste zijn het voorwerp van de dertiende btw-richtlijn [2].

Het is dan ook niet duidelijk in welk opzicht artikel 76, § 2, van het Btw-wetboek rechtsgrond zou kunnen bieden, vermits het niet om teruggaaf overeenkomstig richtlijn 2008/9/EG gaat [3].

---

[1]Richtlijn 2008/9/EG van de Raad van de Europese Unie 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.

[2]Dertiende richtlijn 86/560/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 17 november 1986 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen.

[3]De considerans die als vierde lid in de aanhef is opgenomen is dan ook misleidend aangezien erin enkel naar richtlijn 2008/9/EG wordt verwezen.

.../...

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

Gelet op wat over de rechtsgrond is opgemerkt, dient in het eerste lid van de aanhef een verwijzing te worden toegevoegd naar artikel 58*bis*, § 6, van het Btw-wetboek, terwijl ook de vermelding van artikel 76, § 2, lijkt te moeten worden geschrapt.

Artikel 3

1. Op grond van artikel 3 van het ontwerp zal het besluit uitwerking hebben met ingang van 1 januari 2010. In dat verband moet worden opgemerkt dat het verlenen van terugwerkende kracht aan besluiten slechts onder bepaalde voorwaarden toelaatbaar kan worden geacht.

Het verlenen van terugwerkende kracht aan besluiten is enkel toelaatbaar ingeval voor de retroactiviteit een wettelijke grondslag bestaat, de retroactiviteit betrekking heeft op een regeling die, met inachtneming van het gelijkheidsbeginsel, voordelen toekent of in zoverre de retroactiviteit noodzakelijk is voor de goede werking van de diensten 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. In dit geval kan de terugwerkende kracht niet worden aanvaard ten aanzien van zij die sedert 1 januari 2010 een aanvraag tot teruggaaf hebben ingediend, terwijl uit de nieuwe regeling zal volgen dat die te laat is gebeurd.

2. Bovendien zal in de praktijk voor de betrokkenen de termijn om een aanvraag tot teruggaaf in te dienen gereduceerd worden tot 30 september van het kalenderjaar volgend op het tijdvak waarop het teruggaafverzoek betrekking heeft. Zij die het recht op teruggaaf thans nog kunnen doen gelden maar dit op grond van de nieuwe regeling niet tijdig zullen blijken te hebben gedaan, worden aldus het recht ontnomen

(bijvoorbeeld: ingeval de oorzaak van de teruggaaf zich heeft voorgedaan in 2008, dan kan de teruggaaf nog worden gevraagd tot 31 december 2011; onder de nieuwe regeling vervalt dit recht omdat de aanvraag uiterlijk op 30 september 2009 moest zijn gebeurd).

Dit euvel kan worden verholpen door te voorzien in een passende overgangsregeling [4].

---

[4]Bij wijze van voorbeeld kan worden verwezen naar de overgangsregeling in artikel 28, lid 1, van richtlijn 2008/9/EG: "Deze richtlijn is van toepassing op verzoeken om teruggaaf die na 31 december 2009 worden ingediend".

De kamer was samengesteld uit

de Heren	M. VAN DAMME,	kamervoorzitter,
	J. BAERT, W. VAN VAERENBERGH,	staatsraden,
	M. RIGAUX, L. DENYS,	assessoren van de afdeling Wetgeving,
Mevrouw	A. BECKERS,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door de H. B. STEEN, auditeur.

DE GRIFFIER DE VOORZITTER

A. BECKERS M. VAN DAMME

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 47.845/1
DU 4 MARS 2010

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, première chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 11 février 2010, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté royal "modifiant les arrêtés royaux n^os^ 4 et 31 relatifs à la taxe sur la valeur ajoutée", a donné l'avis suivant:

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

*
* *

PORTÉE ET FONDEMENT JURIDIQUE DU PROJET

1. Le projet soumis pour avis a pour objet, en ce qui concerne le délai d'introduction des demandes de restitution de la T.V.A., d'apporter des modifications à l'article 9, §§ 2 et 3, de l'arrêté royal n/ 4 du 29 décembre 1969 relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée et à l'article 7, § 2, alinéa 1er, de l'arrêté royal n/ 31 du 2 avril 2002 relatif aux modalités d'application de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les opérations effectuées par les assujettis qui ne sont pas établis en Belgique.

Désormais, ces demandes devront être introduites au plus tard le 30 septembre de l'année civile qui suit la période relative à la demande de restitution au lieu de les introduire avant l'expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la cause de restitution est intervenue.

2.1. En ce qui concerne les dispositions modificatives en projet, le fondement juridique se trouve essentiellement à l'article 80, alinéa 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: Code de la T.V.A.) qui habilite le Roi, notamment, à déterminer les formalités et les conditions auxquelles les restitutions sont subordonnées.

2.2. L'article 1er, b), du projet porte sur le régime spécial, visé à l'article 58*bis* du Code de la T.V.A., qui s'applique au prestataire de services électroniques qui n'est pas établi dans l'Union européenne et qui ne doit pas encore y être identifié. En ce qui concerne le règlement de la demande de restitution par ces prestataires de services, le fondement juridique peut être situé dans le dernier paragraphe de cet article qui donne au Roi le pouvoir de déterminer "les autres règles et modalités d'application du régime spécial établi par le présent article".

2.3. Le premier alinéa du préambule du projet fait également mention de l'article 76, § 2, du Code de la T.V.A. Seul l'alinéa 2 de ce paragraphe habilite le Roi, qui est rédige en ces termes:

> "Le Roi règle les modalités d'application du présent paragraphe, lorsque la restitution doit se faire conformément aux règles de remboursement contenues dans la Directive 2008/9/CE".

La directive visée [5] a trait aux assujettis de l'UE non établis dans l'État membre de restitution, alors que les articles 1er, a), et 2 du projet concernent des assujettis établis en dehors de l'UE. Ces derniers font l'objet de la treizième directive T.V.A. [6].

On n'aperçoit dès lors pas en quoi l'article 76, § 2, du Code de la T.V.A. pourrait procurer un fondement juridique, puisqu'il ne s'agit pas d'une restitution conformément à la directive 2008/9/CE [7].

EXAMEN DU TEXTE

Préambule

Vu les observations relatives au fondement juridique, il faudra ajouter au premier alinéa du préambule une référence à l'article 58*bis*, § 6, du Code de la T.V.A., et supprimer également, semble-t-il, la mention de l'article 76, § 2.

---

[5]Directive 2008/9/CE du Conseil de l'Union européenne 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.

[6]Treizième directive 86/560/CEE du Conseil des Communautés européennes du 17 novembre 1986 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis sur le territoire de la Communauté.

[7]Le considérant qui figure à l'alinéa 4 du préambule est dès lors de nature à induire en erreur puisqu'il ne vise que la directive 2008/9/CE.

.../...

Article 3

1. En vertu de l'article 3 du projet, l'arrêté produira ses effets le 1er janvier 2010. À cet égard, il convient de relever qu'il ne peut être conféré d'effet rétroactif aux arrêtés que sous certaines conditions.

Conférer un effet rétroactif aux arrêtés n'est admissible que lorsque la rétroactivité a une base légale, lorsqu'elle concerne une règle qui accorde des avantages, dans le respect du principe d'égalité, ou dans la mesure où elle s'impose pour assurer le bon fonctionnement des services et ne porte pas atteinte, en principe, à des situations acquises.

La rétroactivité de l'arrêté en projet ne peut se justifier que si elle peut s'inscrire dans l'une des hypothèses énumérées. En l'espèce, la rétroactivité ne peut être admise à l'égard de ceux qui, depuis le 1er janvier 2010, ont introduit une demande de restitution, alors qu'il résultera du nouveau régime que cette demande a été introduite tardivement.

2. En outre, en pratique, le délai d'introduction d'une demande de restitution sera ramené, pour les intéressés, au 30 septembre de l'année civile qui suit la période à laquelle la demande de restitution se rapporte. Ceux qui actuellement peuvent encore faire valoir un droit à restitution mais qui, sur la base du nouveau régime, s'avéreront n'avoir pu le faire à temps, sont ainsi privés de ce droit (par exemple: si la cause de restitution s'est produite en 2008, la restitution peut encore être demandée jusqu'au 31 décembre 2011; dans le cadre du nouveau régime, ce droit est éteint parce que la demande devait intervenir au plus tard le 30 septembre 2009).

Il peut être remédié à cette anomalie en prévoyant un régime transitoire adéquat [8].

[8] À titre d'exemple, on peut se reporter au régime transitoire prévu à l'article 28, paragraphe 1, de la directive 2008/9/EG : "La présente directive est applicable aux demandes de remboursement introduites après le 31 décembre 2009".

La chambre était composée de

Messieurs	M. VAN DAMME,	président de chambre,
	J. BAERT, W. VAN VAERENBERGH,	conseillers d'État,
	M. RIGAUX, L. DENYS,	assesseurs de la section de législation,
Madame	A. BECKERS,	greffier.

Le rapport a été présenté par M. B. STEEN, auditeur.

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

LE GREFFIER LE PRÉSIDENT

A. BECKERS M. VAN DAMME