

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 51.903/1/V
VAN 11 SEPTEMBER 2012

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

DE RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, eerste vakantiekamer, op 30 juli 2012 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, verlengd tot 14 september 2012, 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:

1. 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 rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe, in de eerste plaats, het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: WBTW) te wijzigen met het oog op de omzetting in het interne recht van richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 ‘tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat de factureringsregels betreft’. Daarnaast strekt het ontwerp ertoe bepalingen van het WBTW te herschrijven teneinde ze beter af te stemmen op richtlijn 2006/112/EG², zonder dat zulks verband houdt met de wijziging van die laatste richtlijn bij richtlijn 2010/45/EU.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

3. Aangezien, zoals hiervoor is opgemerkt, het WBTW ook wordt gewijzigd met het oog op een betere overeenstemming van dit wetboek met richtlijn 2006/112/EG, dient in artikel 2 van het ontwerp ervan ook melding te worden gemaakt dat de aan te nemen wet er ook toe strekt deze richtlijn gedeeltelijk om te zetten.

Artikel 13

4. Luidens het ontworpen artikel 17, § 1, WBTW, wordt de belasting over het ontvangen bedrag opeisbaar op het tijdstip van de ontvangst van de prijs, als de prijs of een deel ervan ontvangen wordt vóór het tijdstip waarop de levering wordt verricht.

Met die bepaling wordt beoogd artikel 65 van richtlijn 2006/112/EG om te zetten in het interne recht. Dat artikel 65 luidt als volgt:

¹ Aangezien het gaat om een voorontwerp van wet wordt onder “rechtsgrond” verstaan, de overeenstemming met de hogere rechtsnormen.

² Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde’.

“Indien vooruitbetalingen worden gedaan alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag.”

Om nauwer aan te sluiten bij deze richtlijnbeeping en omwille van de duidelijkheid lijkt het raadzaam om het ontworpen artikel 17, § 1, WBTW aan te vullen met de woorden “of een deel ervan”.

Artikel 25

5.1. In artikel 39, § 1, 4°, WBTW worden de leveringen van goederen aan een niet in de Gemeenschap (lees: de Europese Unie) gevestigde reiziger, die deze goederen in België in bezit neemt en ze in zijn persoonlijke bagage uitvoert naar een plaats buiten de Gemeenschap, van de BTW vrijgesteld.

Luidens het ontworpen artikel 39, § 3, WBTW kan de Koning onder meer de vrijstelling bedoeld in artikel 39, § 1, 4°, WBTW beperken.

5.2. De voormelde bepalingen strekken tot de omzetting van de artikelen 146, lid 1, a) en b), en 147 van richtlijn 2006/112/EG.

Artikel 146, lid 1, a) en b), van richtlijn 2006/112/EG luidt als volgt:

“1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

- a) de levering van goederen die door of voor rekening van de verkoper worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap;
- b) de levering van goederen die door of voor rekening van een niet op hun respectieve grondgebied gevestigde afnemer worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap, met uitzondering van door de afnemer zelf vervoerde goederen bestemd voor de uitrusting of de bevoorrading van pleziervaartuigen en sportvliegtuigen of van andere vervoermiddelen voor privé-gebruik;”.

Artikel 147, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG luidt als volgt:

“1. Indien de in artikel 146, lid 1, punt b), bedoelde levering betrekking heeft op goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers, geldt de vrijstelling slechts wanneer de volgende voorwaarden vervuld zijn:

- a) de reiziger is niet in de Gemeenschap gevestigd;
- b) de goederen worden naar een plaats buiten de Gemeenschap vervoerd vóór het einde van de derde maand volgende op die waarin de levering geschiedde;
- c) het totale bedrag van de levering, BTW inbegrepen, is hoger dan EUR 175 of de tegenwaarde daarvan in nationale munteenheid die eenmaal per jaar op basis van de op

de eerste werkdag van de maand oktober geldende wisselkoers wordt vastgesteld en met ingang van 1 januari van het daaropvolgende jaar van toepassing is.

De lidstaten mogen evenwel een levering waarvan het totale bedrag lager is dan het in de eerste alinea, punt c), genoemde bedrag, van belasting vrijstellen.”

5.3. In de eerste plaats dient te worden opgemerkt dat uit de voornoemde richtlijnbevestigingen blijkt dat aan de lidstaten geen enkele vrijheid wordt gelaten om andere beperkingen aan de voormelde vrijstelling te bepalen dan dewelke dwingend in de richtlijn zelf zijn bepaald. Een lidstaat kan alleen deze vrijstelling uitbreiden door het bedrag te verlagen beneden de 175 euro vanaf hetwelke de vrijstelling moet worden toegekend.

Door nu in algemene bewoordingen te bepalen dat de Koning de in artikel 39, § 1, 4°, WBTW vermelde vrijstelling kan beperken, wordt een zo niet strijdige, dan minstens onvolkomen omzetting gegeven aan richtlijn 2006/112/EG.

Daarnaast dient te worden opgemerkt dat, door aan de Koning op algemene wijze de bevoegdheid te verlenen om de vrijstelling bedoeld in artikel 39, § 1, 4°, WBTW te beperken en dus te bepalen wanneer en voor welke waarde van uitvoerverrichting er geen vrijstelling geldt, wordt afgeweken van de algemene regel van vrijstelling. Aldus wordt geraakt aan een essentieel element van de belastingbepaling dat op grond van het legaliteitsbeginsel inzake belastingen (artikel 170, § 1, van de Grondwet) enkel aan de wetgever toekomt. Daarom dient de wetgever de beperkende voorwaarde van de termijn van drie maanden³ voor de vrijstelling en in beginsel de waarde van 175 euro (of een lager bedrag)⁴ waaronder de vrijstelling niet geldt, in de wet zelf te bepalen. Indien de stellers van het ontwerp er evenwel zouden voor kiezen om aan de Koning de bevoegdheid te verlenen het bedrag van de vrijstelling te bepalen binnen de grenzen die richtlijn 2006/112/EG toelaat, dient de delegatie daartoe te worden beperkt.

Artikel 36

6. Artikel 36 van het ontwerp strekt ertoe artikel 60 WBTW te vervangen.

Luidens het vigerende artikel 60, § 4, WBTW kan, in de gevallen waarin het bewaren van boeken, facturen of andere stukken aanleiding geeft tot ernstige moeilijkheden, door of vanwege de Minister van Financiën, in afwijking van de §§ 1 en 3, aan door hem aan te wijzen personen of groepen van personen, een kortere bewaringstermijn of een afwijking op de verplichting inzake het bewaren van de boeken, facturen of andere stukken worden toegestaan.

³ Zie artikel 147, lid 1, eerste alinea, b), van richtlijn 2006/112/EG.

⁴ Zie artikel 147, lid 1, eerste alinea, c), van richtlijn 2006/112/EG.

Het ontworpen artikel 60 WBTW bevat echter geen delegatie meer om in een verkorting van die bewaringstermijn te voorzien. Een delegatie daartoe wordt wel voorzien in het ontwerp van koninklijk besluit 'tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde', waarover de Raad van State, afdeling Wetgeving, heden advies 51.904/1/V geeft. Bij artikel 12 van dat ontwerp van koninklijk besluit wordt artikel 8 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 vervangen, luidende als volgt:

“Wanneer het bewaren van stukken, andere dan facturen en boeken, aanleiding geeft tot ernstige moeilijkheden, kan door of vanwege de Minister van Financiën een kortere bewaringstermijn worden toegestaan.”

De Raad van State dient gelet op wat voorafgaat er op te wijzen dat het aan de Koning niet toekomt om de minister bevoegd voor financiën daartoe te machtigen. Om zulks mogelijk te maken, dient eerst in het ontworpen artikel 60 WBTW een delegatie aan de koning te worden verleend om de verkorting van de genoemde bewaringstermijn te regelen.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	J. SMETS,	staatsraad, voorzitter,
	B. SEUTIN,	
	P. SOURBRON,	staatsraden,
	M. RIGAUX,	assessor van de afdeling Wetgeving,
Mevrouw	M. VERSCHRAEGHEN,	toegevoegd griffier.

Het verslag werd uitgebracht door Mevrouw A. SOMERS, auditeur.

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

M. VERSCHRAEGHEN

J. SMETS

ROYAUME DE BELGIQUE

Avis 51.903/1/V
DU 11 SEPTEMBRE 2012

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

LE CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, première chambre des vacations, saisi par le Ministre des Finances, le 30 juillet 2012, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, prorogé jusqu'au 14 septembre 2012, sur un avant-projet de loi 'modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée', a donné l'avis suivant :

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation s'est limitée à l'examen de la compétence de l'auteur de l'acte, du fondement juridique¹ et de l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi a soumis pour avis à tout d'abord pour objet de modifier le Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : CTVA) en vue de la transposition en droit interne de la directive 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010 'modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les règles de facturation'. Il vise en outre à réécrire des dispositions du CTVA afin qu'elles concordent davantage avec la directive 2006/112/CE², sans que cette réécriture soit en rapport avec la modification de cette dernière directive par la directive 2010/45/UE.

EXAMEN DU TEXTE

Article 2

3. Étant donné qu'ainsi qu'il a été observé ci-dessus, le CTVA est également modifié afin de parvenir à une meilleure concordance avec la directive 2006/112/CE, il convient aussi de mentionner à l'article 2 du projet que la loi envisagée tend également à transposer partiellement cette directive.

¹ S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

² Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée'.

Article 13

4. Selon l'article 17, § 1^{er}, du CTVA en projet, la taxe sur la base du montant encaissé devient exigible au moment de l'encaissement, lorsque le prix est encaissé, en tout ou en partie, avant le moment où la livraison est effectuée.

Cette disposition vise à transposer l'article 65 de la directive 2006/112/CE en droit interne. Cet article 65 s'énonce comme suit :

« En cas de versements d'acomptes avant que la livraison de biens ou la prestation de services ne soit effectuée, la taxe devient exigible au moment de l'encaissement, à concurrence du montant encaissé ».

Pour se rapprocher davantage de cette disposition de la directive et dans un souci de clarté, il est opportun de rédiger l'article 17, § 1^{er}, du CTVA en projet comme suit : « ... la taxe sur le montant encaissé devient exigible au moment de l'encaissement du prix, en tout ou en partie ».

Article 25

5.1. À l'article 39, § 1^{er}, 4^o, du CTVA, les livraisons de biens à un voyageur qui n'est pas établi à l'intérieur de la Communauté (lire : l'Union européenne), qui prend possession de ces biens en Belgique et les exporte dans ses bagages personnels en dehors de la Communauté, sont exemptées de la TVA.

Selon l'article 39, § 3, du CTVA en projet, le Roi peut notamment limiter l'exemption visée à l'article 39, § 1^{er}, 4^o, du CTVA.

5.2. Les dispositions précitées visent la transposition des articles 146, paragraphe 1, a) et b), et 147 de la directive 2006/112/CE.

L'article 146, paragraphe 1, a) et b), de la directive 2006/112/CE s'énonce comme suit :

« 1. Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

- a) les livraisons de biens expédiés ou transportés par le vendeur, ou pour son compte, en dehors de la Communauté;
- b) les livraisons de biens expédiés ou transportés par l'acquéreur non établi sur leur territoire respectif, ou pour son compte, en dehors de la Communauté, à l'exclusion

des biens transportés par l'acquéreur lui-même et destinés à l'équipement ou à l'avitaillement de bateaux de plaisance et d'avions de tourisme ou de tout autre moyen de transport à usage privé ; ».

L'article 147, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE, dispose ce qui suit :

« 1. Dans le cas où la livraison visée à l'article 146, paragraphe 1, point b), porte sur des biens à emporter dans les bagages personnels de voyageurs, l'exonération ne s'applique que lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- a) le voyageur n'est pas établi dans la Communauté;
- b) les biens sont transportés en dehors de la Communauté avant la fin du troisième mois suivant celui au cours duquel la livraison est effectuée;
- c) la valeur globale de la livraison, TVA incluse, excède la somme de 175 EUR ou sa contre-valeur en monnaie nationale, fixée une fois par an, en appliquant le taux de conversion du premier jour ouvrable du mois d'octobre avec effet au 1^{er} janvier de l'année suivante.

Toutefois, les États membres peuvent exonérer une livraison dont la valeur globale est inférieure au montant prévu au premier alinéa, point c) ».

5.3. Il convient tout d'abord de relever qu'il ressort des dispositions précitées de la directive que les États membres ne disposent d'aucune liberté pour prévoir, en ce qui concerne à l'exonération visée, des limitations autres que celles fixées de manière contraignante dans la directive même. La seule possibilité pour un État membre d'élargir cette exonération est de revoir à la baisse le montant de 175 euros à partir duquel l'exonération doit être accordée.

Disposer en termes généraux que le Roi peut limiter l'exemption visée à l'article 39, § 1^{er}, 4^o, du CTVA implique une transposition, si pas contraire, à tout le moins imparfaite de la directive 2006/112/CE.

Force est ensuite de constater qu'en attribuant au Roi d'une manière générale la compétence de limiter l'exemption visée à l'article 39, § 1^{er}, 4^o, du CTVA et ainsi de déterminer quand et pour quelle valeur d'opération, aucune exonération n'est prévue, en ce qui concerne l'opération d'exportation, il est dérogé à la règle générale de l'exemption. Il est ainsi porté atteinte à un élément essentiel de l'établissement de l'impôt qui, en vertu du principe de légalité en matière fiscale (article 170, § 1^{er}, de la Constitution), revient exclusivement au législateur. C'est pourquoi le législateur doit fixer dans la loi même la condition restrictive du délai de trois mois³ pour l'exemption et en principe la valeur de 175 euros (ou un montant moindre)⁴ en

³ Voir l'article 147, paragraphe 1, premier alinéa, b), de la directive 2006/112/CE.

⁴ Voir l'article 147, paragraphe 1, premier alinéa, c), de la directive 2006/112/CE.

dessous duquel l'exemption ne s'applique pas. Si les auteurs du projet devaient malgré tout choisir d'habiliter le Roi à déterminer le montant de l'exemption dans les limites prévues par la directive 2006/112/CE, il y aurait lieu de limiter la délégation à ce point.

Article 36

6. L'article 36 du projet a pour objet de remplacer l'article 60 du CTVA.

L'article 60, § 4, du CTVA en vigueur dispose que, dans les cas où la conservation de livres, factures ou autres documents conduit à des difficultés importantes, le Ministre des Finances ou son délégué peuvent, par dérogation aux §§ 1^{er} et 3, accorder, aux personnes ou catégories de personnes qu'ils désignent, une réduction du délai de conservation et une dérogation à l'obligation de conserver les livres, factures ou autres documents.

L'article 60 du CTVA en projet ne contient cependant plus aucune délégation permettant de prévoir une réduction du délai de conservation. Par contre, le projet d'arrêté royal 'modifiant l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée' sur lequel le Conseil d'État, section de législation, rend ce jour l'avis 51.904/1/V, contient une délégation à cet effet. L'article 12 de ce projet d'arrêté royal remplace l'article 8 de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 comme suit :

« Lorsque la conservation des documents, autres que des factures et des livres, conduit à des difficultés importantes, le Ministre des Finances ou son délégué peut accorder une réduction du délai de conservation ».

Compte tenu de ce qui précède, le Conseil d'État se doit d'indiquer qu'il n'appartient pas au Roi d'habiliter à cette fin le ministre qui a les Finances dans ses attributions. Pour ce faire, il faudrait d'abord prévoir, à l'article 60 du CTVA en projet, une délégation au Roi permettant de régler la réduction du délai de conservation visé.

La chambre était composée de

Messieurs	J. SMETS,	conseiller d'État, président,
	B. SEUTIN,	
	P. SOURBRON,	conseillers d'État,
	M. RIGAUX,	assesseur de la section de législation,
Madame	M. VERSCHRAEGHEN,	greffier assumé.

Le rapport a été présenté par Madame A. SOMERS, auditeur.

La concordance entre la version néerlandaise et la version française a été vérifiée sous le contrôle de Monsieur B. SEUTIN.

LE GREFFIER

LE PRÉSIDENT

M. VERSCHRAEGHEN

J. SMETS