



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 56.446/3
van 11 juni 2014

avis 56.446/3
du 11 juin 2014

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit nr. 19 'met betrekking
tot de vrijstellingsregeling van
belasting over de toegevoegde
waarde in het voordeel van
kleine ondernemingen'

un projet d'arrêté royal n° 19
'relatif au régime de la
franchise de taxe sur la valeur
ajoutée en faveur des petites
entreprises'

Op 3 juni 2014 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van vijf werkdagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit nr. 19 ‘met betrekking tot de vrijstellingsregeling van belasting over de toegevoegde waarde in het voordeel van kleine ondernemingen’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 10 juni 2014. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Kaat LEUS, staatsraden, Jan VELAERS en Johan PUT, assessoren, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 11 juni 2014.

*

Le 3 juin 2014, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un projet d'arrêté royal n° 19 ‘relatif au régime de la franchise de taxe sur la valeur ajoutée en faveur des petites entreprises’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 10 juin 2014. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Kaat LEUS, conseillers d'État, Jan VELAERS et Johan PUT, assesseurs, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jo BAERT, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 11 juin 2014.

*

1. Volgens artikel 84, § 1, eerste lid, 3°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, moeten in de adviesaanvraag de redenen worden opgegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

In het onderhavige geval wordt het verzoek om spoedbehandeling gemotiveerd door de omstandigheid dat

“- artikel 36 van de wet van 15 mei 2014 houdende uitvoering van het pact voor competitiviteit, werkgelegenheid en relance, de drempel inzake de vrijstelling van belasting in het voordeel van kleine ondernemingen op 15.000 euro heeft gebracht vanaf 1 april 2014;

- onderhavig besluit de toepassingsvoorwaarden en formaliteiten met betrekking tot deze regeling bepaalt, in het bijzonder die met betrekking tot de keuze voor deze regeling;

- deze voorwaarden en formaliteiten zo vlug mogelijk ter kennis moeten worden gebracht van de belastingplichtigen;

- dit besluit dus onverwijld moet worden genomen.”

2. Overeenkomstig artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, heeft de afdeling Wetgeving zich moeten beperken 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 voldaan.¹

*

3. Rekening houdend met het ogenblik waarop dit advies gegeven wordt, vestigt de Raad van State de aandacht van de regering op het feit dat de ontbinding van de Wetgevende Kamers tot gevolg heeft dat de regering sedert die datum en totdat, na de verkiezing van de Kamer van volksvertegenwoordigers, een nieuwe regering is benoemd door de Koning, niet meer over de volheid van haar bevoegdheid beschikt. Dit advies wordt evenwel gegeven zonder dat wordt nagegaan of dit ontwerp in die beperkte bevoegdheid kan worden ingepast, aangezien de afdeling Wetgeving geen kennis heeft van het geheel van de feitelijke gegevens die de regering in aanmerking kan nemen als ze te oordelen heeft of het vaststellen of het wijzigen van verordeningen noodzakelijk is.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

4. Bij artikel 35 van de wet van 15 mei 2014 ‘houdende uitvoering van het pact voor competitiviteit, werkgelegenheid en relance’ is artikel 56, § 2, van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde (hierna: Btw-wetboek) met uitwerking vanaf 1 april 2014

¹ Wat niet wegneemt dat het ontwerp ernstige gebreken op wetgevingstechnisch vlak vertoont die dienen te worden verholpen. Zo dient, bijvoorbeeld, het koninklijk besluit nr. 19 expliciet te worden opgeheven (niet zoals in artikel 9 van het ontwerp: “vervangt”).

opgeheven. Dat artikel bood rechtsgrond voor het koninklijk besluit nr. 19 van 29 december 1992 ‘met betrekking tot de vrijstellingsregeling bepaald door artikel 56, § 2, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde in het voordeel van kleine ondernemingen’ (hierna: koninklijk besluit nr. 19).

Bij artikel 36 van de wet van 15 mei 2014 is, eveneens met uitwerking vanaf 1 april 2014, een artikel 56*bis* in het Btw-wetboek ingevoegd. In dat nieuwe artikel is een deel van de regeling uit het koninklijk besluit nr. 19 in een aangepaste vorm overgenomen. Dat koninklijk besluit nr. 19 is echter niet opgeheven en is dus blijven gelden, althans voor zover de bepalingen ervan niet in strijd zijn met artikel 56*bis* van het Btw-wetboek en erin ook rechtsgrond vinden.

Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt tot de opheffing van het koninklijk besluit nr. 19 en geeft uitvoering aan artikel 56*bis* van het Btw-wetboek dat de nieuwe vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen bevat. Rechtsgrond voor het ontwerp kan in hoofdzaak worden gevonden in artikel 56*bis*, § 7, van het Btw-wetboek, dat de Koning de bevoegdheid verleent om “de praktische toepassingsvoorwaarden en de formaliteiten vast [te stellen] wat betreft de aanvang, de wijziging of de stopzetting van de activiteit of van de belastingregeling” en om “de regels voor de uitoefening van de in paragraaf 6 bedoelde keuze” (om af te zien van de vrijstellingsregeling) te bepalen.

VORMVEREISTEN

5. Gelet op het gegeven dat voor het tot stand brengen van het ontworpen besluit geen tussenkomst van de Ministerraad vereist is, dient geen regelgevingsimpactanalyse zoals bedoeld in artikel 5 van de wet van 15 december 2013 ‘houdende diverse bepalingen inzake administratieve vereenvoudiging’ te worden uitgevoerd. Het laatste lid van de aanhef, waarin melding wordt gemaakt van een van de vrijstellingsgronden bedoeld in artikel 8 van de wet van 15 december 2013, moet dan ook worden geschrapt aangezien het ontwerp niet onder de wettelijke regeling valt en derhalve ook geen beroep dient te worden gedaan op één van de vrijstellings- of uitzonderingsgronden.

6. Het advies van de afdeling Wetgeving van de Raad van State is vereist krachtens artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State. In het zevende lid van de aanhef zal dan ook melding dienen te worden gemaakt van het onderhavige advies van de Raad van State.

Het ontwerp is eerder al eens voorgelegd voor advies, doch die adviesaanvraag werd toen als voorbarig beschouwd aangezien de betrokken wettelijke bepalingen nog niet waren aangenomen.² Vermits dat eerste advies geen inhoudelijke beoordeling van het ontwerp bevat en dus niet relevant is voor het voldaan zijn aan de adviesverplichting, dient het niet te worden vermeld in het zevende lid van de aanhef.

² Adv.RvS 55.213/3 van 4 februari 2014 over een ontwerp van koninklijk besluit ‘nr. 19 met betrekking tot de vrijstellingsregeling van belasting over de toegevoegde waarde in het voordeel van kleine ondernemingen’.

RECHTSGROND

7. Zoals *sub 4* reeds is opgemerkt, vindt het ontworpen besluit in hoofdzaak rechtsgrond in artikel 56*bis*, § 7, van het Btw-wetboek. Voor een aantal bepalingen van het ontwerp volstaat dit echter niet als rechtsgrond.

7.1. Om nadere toelichting gevraagd welke wetsbepaling rechtsgrond kan bieden voor het tweede en derde lid van artikel 1 van het ontwerp, antwoordde de gemachtigde:

“Artikel 1, tweede en derde lid van kb 19 vloeit rechtstreeks voort uit de toepassing van artikel 4, § 1, van het Btw-Wetboek (belastingplichtige is eenieder die in de uitoefening van een economische activiteit...).

Verscheidene personen die in onverdeeldheid of in vereniging een economische activiteit uitoefenen, worden als één belastingplichtige aangemerkt. Echtgenoten die een onderscheiden economische activiteit uitoefenen, worden aangemerkt als twee verschillende belastingplichtigen. Zo wordt discriminatie uitgesloten met personen (met eveneens een onderscheiden economische activiteit) die een andere samenlevingsvorm hebben gekozen. Dit is overigens een bepaling die letterlijk werd overgenomen uit het oude kb 19 (artikel 4).”

Voor artikel 1, tweede lid, van het ontworpen besluit kan rechtsgrond worden gevonden in artikel 4, § 2, van het Btw-wetboek, waarin wordt bepaald dat de Koning de gevallen kan bepalen en regelen waarin 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 het Btw-wetboek als één belastingplichtige worden aangemerkt.

Voor artikel 1, derde lid, van het ontworpen besluit zou rechtsgrond kunnen worden ontleend aan de algemene uitvoeringsbevoegdheid (artikel 108 van de Grondwet), gelezen in samenhang met artikel 4, § 1, van het Btw-wetboek. In die laatste bepaling wordt de term “belastingplichtige” omschreven en komt het element van het *zelfstandig* uitoefenen van een economische activiteit voor. Artikel 1, derde lid, van het ontwerp kan in het licht daarvan als een verduidelijking worden gezien van het gegeven dat echtgenoten die “een onderscheiden economische activiteit uitoefenen” elk afzonderlijk aan het grensbedrag voor de vrijstellingsregeling worden onderworpen.

7.2. Voor artikel 5 van het ontwerp wordt rechtsgrond geboden door artikel 56*bis*, § 2, tweede lid, 3°, laatste zin, van het Btw-wetboek, luidend: “De Koning stelt de lijst op van de door deze bepaling bedoelde goederen.” De betrokken bepaling bevat de volgende omschrijving: “leveringen van oude materialen, van oude materialen ongeschikt voor hergebruik in dezelfde staat, van industrieel en niet-industrieel afval, van afval voor hergebruik, van gedeeltelijk verwerkt afval en van schroot in de zin van artikel 199, eerste lid, punt d), van de Richtlijn 2006/112/EG”. In artikel 199, lid 1, d), van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde’ komt nagenoeg dezelfde omschrijving voor en wordt verwezen naar de lijst in bijlage VI van de richtlijn. De lijst gevoegd bij de richtlijn is echter van een heel andere aard dan die gevoegd bij het ontwerp.

De machtiging aan de Koning opgenomen in artikel 56*bis*, § 2, tweede lid, 3°, laatste zin, van het Btw-wetboek dient grondwetsconform te worden gelezen. Gelet op het fiscaal legaliteitsbeginsel, ontleent de Koning aan die bepaling geen andere bevoegdheid dan het vaststellen van de lijst van goederen bedoeld door de wetgever. Daarbij is het van wezenlijk belang dat de wetgever de bevoegdheid van de Koning strikt heeft begrensd door te verwijzen naar artikel 199, lid 1, d), van de richtlijn 2006/112/EG, en dus ook naar bijlage VI van de richtlijn.

Uit wat voorafgaat volgt dat de Koning niet kan worden geacht de bevoegdheid te hebben om de lijst naar eigen inzicht te verruimen of te beperken en aldus de categorie van belastingplichtigen die de vrijstellingsregeling kunnen genieten, te beperken of te verruimen. Dat zou immers in strijd zijn met de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet. Hij ontleent aan de betrokken bepaling van het Btw-wetboek enkel de bevoegdheid om op meer gedetailleerde wijze de lijst van goederen vast te stellen die de wetgever heeft beoogd met de omschrijving in artikel 56*bis*, § 2, tweede lid, 3°, van het wetboek, wat wil zeggen dat hij op de lijst geen goederen mag opnemen die niet passen in de omschrijving van de wetgever, maar ook dat hij alle goederen die in die omschrijving passen, dient op te nemen. Gelet op de verwijzing in de wettelijke bepaling naar de richtlijn en dus naar bijlage VI van de richtlijn, zal de door de Koning te bepalen lijst bovendien noodzakelijk moeten zijn afgestemd op bijlage VI van de richtlijn.

Het is derhalve zeer de vraag of voor de bijlage van het ontwerp, althans zoals ze is geconcipieerd, rechtsgrond kan worden gevonden in de voornoemde wetsbepaling, omdat zowel de volledigheid van de lijst in het licht van de wettelijke omschrijving als de overeenstemming ervan met bijlage VI van de richtlijn onduidelijk en bovendien twijfelachtig is. Gelet op de korte termijn die voor zijn advies is gelaten, heeft de afdeling Wetgeving de bij het ontwerp gevoegde lijst niet in detail kunnen onderzoeken en vergelijken met bijlage VI van de richtlijn. Het staat aan de stellers van het ontwerp om de bijlage bij het ontwerp aan een nieuw onderzoek te onderwerpen vanuit het oogpunt van de rechtsgrond.

7.3. Op de vraag in welke wettelijke bepaling rechtsgrond kan worden gevonden voor artikel 6, § 1, derde lid, van het ontwerp, waarin wordt bepaald onder welke voorwaarden het voordeel van de vrijstellingsregeling kan behouden worden ondanks de overschrijding van het grensbedrag, antwoordde de gemachtigde:

“Het betreft een tolerantie in het voordeel van de belastingplichtige, bedoeld om problemen te vermijden bij een uitzonderlijke overschrijding van de vrijstellingsdrempel met alle gevolgen vandien voor belastingplichtige én administratie. Het is derhalve een bepaling die kadert in de administratieve vereenvoudiging.”

Artikel 56*bis*, § 1, eerste lid, van het Btw-wetboek bepaalt dat de belastingvrijstelling kunnen genieten voor de leveringen van goederen en diensten die ze verrichten, de belastingplichtigen “van wie de in België gerealiseerde jaaromzet niet meer bedraagt dan 15.000 euro”. Geen bepaling van het betrokken artikel machtigt de Koning echter om van dat grensbedrag af te wijken, zodat niet duidelijk is op welke wettelijke grond de Koning zou kunnen steunen om te bepalen dat het voordeel behouden blijft ondanks de overschrijding van het grensbedrag, ook al gaat het slechts om een uitzonderlijke en beperkte overschrijding. Bij

gebrek aan een rechtsgrond biedende wetsbepaling dient artikel 6, § 1, derde lid, van het ontwerp dan ook te vervallen.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

8. De aanhef dient in overeenstemming te worden gebracht met wat *sub* 7 is opgemerkt over de rechtsgrond van het ontworpen besluit. Dat betekent dat de aanhef moet worden aangevuld met een verwijzing naar artikel 108 van de Grondwet en dat ook dient te worden verwezen naar artikel 4 van het Btw-wetboek.

Artikel 1

9. Het eerste lid van artikel 1 van het ontwerp is een herhaling en parafrasering van wat reeds uit de wet voortvloeit.

Het overnemen, het parafraseren of het bevestigen in een lagere regeling van bepalingen van een hogere regeling dient te worden vermeden. Niet alleen is een dergelijke werkwijze op het normatieve vlak overbodig aangezien ze geen nieuwe norm tot stand brengt, maar bovendien kan ze tot verwarring leiden over de precieze aard van het in de lagere regeling opgenomen voorschrift en kan ze er inzonderheid aanleiding toe zijn dat later uit het oog wordt verloren dat alleen de hogere regelgever dat voorschrift kan wijzigen. Ook kan die werkwijze verwarring doen ontstaan over het ogenblik van inwerkingtreding van het betreffende voorschrift.

Enkel wanneer zulks noodzakelijk is voor de leesbaarheid of een goed begrip van de ontworpen regeling of omwille van de rechtszekerheid, kan het overnemen van bepalingen van een hogere regeling worden gebillijkt, in welk geval de aard van de bepalingen die worden overgenomen dient te worden aangegeven (“overeenkomstig ...”).

Deze opmerking geldt overigens ook voor artikel 5 van het ontwerp, waarin een aantal elementen uit artikel 56*bis*, § 2, tweede lid, 3°, van het Btw-wetboek zijn overgenomen.

Artikel 2

10. Uit artikel 56*bis*, §§ 1 en 6, van het Btw-wetboek blijkt – ondanks het gebruik van het woord “kunnen” in artikel 56*bis*, § 1, eerste lid – dat de belastingplichtigen wier jaaromzet het grensbedrag niet bereikt, recht hebben op het voordeel van de belastingvrijstelling, tenzij ze uitdrukkelijk kiezen voor het toepassen van de belasting.

In het licht daarvan is het niet duidelijk waarom, zoals uit artikel 2, § 2, van het ontwerp blijkt, in het geval de omzet van een belastingplichtige voor het verstreken kalenderjaar

het grensbedrag niet heeft bereikt, de belastingadministratie nog tot 1 juli van het volgende jaar moet wachten om de vrijstellingsregeling automatisch te activeren.³

In hetzelfde verband valt het op dat in artikel 2, § 3, van het ontwerp wordt bepaald dat “een aanvraag” moet worden ingediend, wat de (verkeerde) indruk zou kunnen doen ontstaan dat de belastingadministratie ter zake over een discretionaire bevoegdheid beschikt. Voor zover niet blijkt dat aan de voorwaarden gesteld voor de toepassing van de vrijstellingsregeling niet is voldaan, kan de belastingadministratie het voordeel niet weigeren (vergelijk met artikel 2, § 1, tweede lid, van het ontwerp). Ter wille van de rechtszekerheid zou dit duidelijker tot uiting moeten worden gebracht in de betrokken bepaling van het ontwerp.

Artikel 3

11. In artikel 3, § 1, tweede lid, van het ontwerp wordt bepaald dat de overgang naar de vrijstellingsregeling van belasting wordt gelijkgesteld met het verlies van de hoedanigheid van belastingplichtige “voor de toepassing van artikel 49, 3°, van het Wetboek”. Artikel 49 van het Btw-wetboek bevat evenwel delegaties aan de Koning om de toepassing van de artikelen 45 tot 48 van het wetboek (aftrek van belasting) te regelen en in 3° wordt de Koning gemachtigd om “de wijze [te bepalen] waarop de aftrek en de herziening plaatshebben en berekend worden wanneer iemand de hoedanigheid van belastingplichtige verliest of wanneer er bij een belastingplichtige enige wijziging is ingetreden in de factoren die aan de berekening van de aftrek ten grondslag hebben gelegen”. Wellicht is het dan ook de bedoeling van de stellers van het ontwerp om de regels die met toepassing van artikel 49, 3°, van het Btw-wetboek door de Koning zijn bepaald, ook van toepassing te maken op de overgang naar de vrijstellingsregeling. De betrokken bepaling van het ontwerp zal in die zin moeten worden verduidelijkt.

Artikel 8

12. Artikel 8 van het ontwerp bevat een delegatie aan de “Minister van Financiën of zijn gemachtigde” om “de toepassingmodaliteiten van dit besluit [te bepalen], meer bepaald bij aanvang en stopzetting van de activiteit en bij overgang naar een andere belastingregeling. Hij bepaalt tevens de ter zake bevoegde dienst. Hij kan in het kader van deze belastingregeling elke andere na te leven praktische formaliteit voorschrijven.”

Volgens artikel 108 van de Grondwet is het maken van de verordeningen die voor de uitvoering van de wetten nodig zijn, in beginsel zaak van de Koning. Afwijkingen van die principiële regeling, waarbij de Koning verordenende bevoegdheid delegeert aan een minister, worden slechts bestaanbaar geacht met het voornoemde grondwettelijke voorschrift voor zover de toegestane delegaties betrekking hebben op het vaststellen van uitvoeringsmaatregelen van bijkomstige of detailmatige aard.

³ Voor zover de belastingplichtige geen gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid geboden door artikel 2, § 3, van het ontwerp (activering op verzoek).

Artikel 8 van het ontwerp is te vaag en te algemeen geformuleerd om aanvaardbaar te zijn in het licht van artikel 108 van de Grondwet.

Om toelichting gevraagd over de draagwijdte van de delegatie, antwoordde de gemachtigde:

“Deze bepaling is noodzakelijk om de Minister van Financiën of zijn gemachtigde toe te laten alle praktische maatregelen te nemen die noodzakelijk zijn voor de toepassing van de vrijstellingsregeling. Hier worden beoogd: het ontwerpen van documenten, het creëren van elektronische adressen, het aanduiden van de bevoegde dienst (gelet op de structuren die steeds aan verandering onderhevig zijn), het schrijven van circulaires, enz.”

De bevoegdheid tot het nemen van dergelijke bestuurlijke uitvoeringsmaatregelen die niet van reglementaire aard zijn, vloeit reeds voort uit de uitvoeringsbepaling opgenomen in artikel 11 van het ontwerp.

De conclusie is derhalve dat artikel 8 van het ontwerp dient te vervallen.

Artikel 10

13. Artikel 10 bepaalt dat de nieuwe regeling uitwerking krijgt met ingang van 1 april 2014, dit is op dezelfde datum als het nieuwe artikel 56bis van het Btw-wetboek. 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 continuïteit of de goede werking van het bestuur 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.

13.1. Wat artikel 5 van het ontwerp betreft, stelt de retroactiviteit geen probleem in zoverre in de bijlage slechts die goederen worden vermeld die reeds vervat zitten in de omschrijving in artikel 56bis, § 2, tweede lid, 3°, van het Btw-wetboek (zie daarover opmerking 7.2). Die retroactiviteit heeft immers een wettelijke grondslag.

13.2. Voor zover de nieuwe regeling niet spoort met de bepalingen van het koninklijk besluit nr. 19 die thans nog van kracht zijn, stelt de terugwerkende kracht problemen. Daarbij mag ook niet uit het oog worden verloren dat het niet mogelijk is om feitelijke handelingen in het verleden te stellen (zie bijvoorbeeld artikel 2, § 2, van het ontwerp waaruit volgt dat in sommige gevallen een kennisgeving “vóór 1 juni” vereist is). De stellers van het ontwerp dienen derhalve na te gaan of, in het licht hiervan, geen specifieke overgangsregelingen noodzakelijk zijn.

1. Conformément à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3°, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la demande d'avis doit indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

En l'occurrence, l'urgence est motivée par la circonstance que

« - artikel 36 van de wet van 15 mei 2014 houdende uitvoering van het pact voor competitiviteit, werkgelegenheid en relance, de drempel inzake de vrijstelling van belasting in het voordeel van kleine ondernemingen op 15.000 euro heeft gebracht vanaf 1 april 2014 ;

- onderhavig besluit de toepassingsvoorwaarden en formaliteiten met betrekking tot deze regeling bepaalt, in het bijzonder die met betrekking tot de keuze voor deze regeling ;

- deze voorwaarden en formaliteiten zo vlug mogelijk ter kennis moeten worden gebracht van de belastingplichtigen ;

- dit besluit dus onverwijld moet worden genomen ».

2. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, la section de législation a dû se limiter à l'examen de la compétence de l'auteur de l'acte, du fondement juridique et de l'accomplissement des formalités prescrites ¹.

*

3. Compte tenu du moment où le présent avis est donné, le Conseil d'État attire l'attention du gouvernement sur le fait que la dissolution des Chambres législatives emporte que, depuis cette date et jusqu'à ce que, à la suite de l'élection des membres de la Chambre des représentants, le Roi nomme un nouveau gouvernement, le gouvernement ne dispose plus de la plénitude de sa compétence. Le présent avis est toutefois donné sans qu'il soit examiné si le projet relève bien de la compétence ainsi limitée, la section de législation n'ayant pas connaissance de l'ensemble des éléments de fait que le gouvernement peut prendre en considération lorsqu'il doit apprécier la nécessité d'arrêter ou de modifier des dispositions réglementaires.

*

PORTÉE DU PROJET

4. L'article 35 de la loi du 15 mai 2014 'portant exécution du pacte de compétitivité, d'emploi et de relance' abroge l'article 56, § 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : le Code de la T.V.A.) avec effet au 1^{er} avril 2014. Cet article procurait un fondement juridique à l'arrêté royal n° 19 du 29 décembre 1992 'relatif au régime de franchise établi par l'article 56, § 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée en faveur des petites entreprises' (ci-après : arrêté royal n° 19).

¹ Il n'en demeure pas moins que le projet présente de sérieux manquements sur le plan de la légistique, auxquels il conviendra de remédier. Ainsi, par exemple, l'arrêté royal n° 19 doit être explicitement abrogé (et non comme le prévoit l'article 9 du projet : « remplace »).

L'article 36 de la loi 15 mai 2014, qui produit également ses effets le 1^{er} avril 2014, insère un article 56*bis* dans le Code de la T.V.A. Ce nouvel article reproduit partiellement, sous une forme adaptée, le régime contenu dans l'arrêté royal n° 19. Or, cet arrêté royal n° 19 n'a pas été abrogé et continue donc à s'appliquer, du moins dans la mesure où ses dispositions ne sont pas contraires à l'article 56*bis* du Code de la T.V.A. et y trouvent également un fondement juridique.

Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet d'abroger l'arrêté royal n° 19 et pourvoit à l'exécution de l'article 56*bis* du Code de la T.V.A. qui contient le nouveau régime de la franchise en faveur des petites entreprises. Le projet peut essentiellement trouver un fondement juridique dans l'article 56*bis*, § 7, du Code de la T.V.A., qui habilite le Roi à « [fixer] les conditions d'application pratiques et les formalités à observer en ce qui concerne le commencement, le changement ou la cessation de l'activité ou du régime de taxation » et à déterminer « les modalités d'exercice de l'option visée au paragraphe 6 » (pour renoncer au régime de la franchise).

FORMALITÉS

5. Aucune intervention du Conseil des ministres n'étant requise pour prendre l'arrêté en projet, il ne faut pas réaliser d'analyse d'impact de la réglementation visée à l'article 5 de la loi du 15 décembre 2013 'portant des dispositions diverses concernant la simplification administrative'. On supprimera par conséquent le dernier alinéa du préambule, qui mentionne un des motifs de dispense visés à l'article 8 de la loi du 15 décembre 2013, dès lors que le projet ne relève pas du régime légal et qu'il n'y a donc pas lieu de recourir à un des motifs de dispense ou d'exception.

6. L'avis de la section de législation du Conseil d'État est requis en vertu de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État. Le septième alinéa du préambule devra donc faire mention du présent avis du Conseil d'État.

Le projet a déjà été soumis auparavant pour avis, mais cette demande d'avis avait alors été jugée prématurée dès lors que les dispositions légales concernées n'avaient pas encore été adoptées². Étant donné que ce premier avis ne contient pas d'appréciation du contenu du projet et n'est donc pas pertinent pour déterminer s'il est satisfait à l'obligation de consultation, il ne faut par conséquent pas le mentionner dans le septième alinéa du préambule.

FONDEMENT JURIDIQUE

7. Ainsi qu'il a déjà été observé au point 4, l'arrêté en projet trouve essentiellement son fondement juridique dans l'article 56*bis*, § 7, du Code de la T.V.A. Toutefois, ce fondement juridique n'est pas suffisant pour un certain nombre de dispositions du projet.

² Avis C.E. 55.213/3 du 4 février 2014 sur un projet d'arrêté royal 'n° 19 relatif au régime de la franchise de taxe sur la valeur ajoutée en faveur des petites entreprises'.

7.1. Invité à préciser quelle disposition législative peut procurer un fondement juridique aux alinéas 2 et 3 de l'article 1^{er} du projet, le délégué a répondu ce qui suit :

« Artikel 1, tweede en derde lid van kb 19 vloeit rechtstreeks voort uit de toepassing van artikel 4, § 1, van het Btw-Wetboek (belastingplichtige is eenieder die in de uitoefening van een economische activiteit...).

Verscheidene personen die in onverdeeldheid of in vereniging een economische activiteit uitoefenen, worden als één belastingplichtige aangemerkt. Echtgenoten die een onderscheiden economische activiteit uitoefenen, worden aangemerkt als twee verschillende belastingplichtigen. Zo wordt discriminatie uitgesloten met personen (met eveneens een onderscheiden economische activiteit) die een andere samenlevingsvorm hebben gekozen. Dit is overigens een bepaling die letterlijk werd overgenomen uit het oude kb 19 (artikel 4) ».

L'article 1^{er}, alinéa 2, de l'arrêté en projet peut trouver un fondement juridique dans l'article 4, § 2, du Code de la T.V.A., qui prévoit que le Roi peut déterminer et régler les cas dans lesquels les 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 Code de la T.V.A.

L'article 1^{er}, alinéa 3, de l'arrêté en projet, pourrait trouver un fondement juridique dans le pouvoir général d'exécution (article 108 de la Constitution), combiné avec l'article 4, § 1^{er}, du Code de la T.V.A. Cette dernière disposition définit le terme « assujetti » et contient l'élément de l'exercice d'une activité économique d'une manière *indépendante*. Compte tenu de ce qui précède, on peut considérer que l'article 1^{er}, alinéa 3, du projet précise que des époux qui « exercent séparément une activité économique » doivent chacun être soumis distinctement au plafond pour le régime de la franchise.

7.2. Le fondement juridique de l'article 5 du projet est procuré par l'article 56bis, § 2, alinéa 2, 3°, dernière phrase, du Code de la T.V.A., qui énonce : « Le Roi établit la liste des biens concernés par cette disposition ». La disposition concernée contient la définition suivante : « des livraisons de matériaux usagés, de matériaux usagés ne pouvant pas être réutilisés en l'état, de déchets industriels et non industriels, de déchets de récupération, de déchets en partie transformés et de débris au sens de l'article 199, alinéa 1^{er}, point d), de la Directive 2006/112/CE ». L'article 199, paragraphe 1, d), de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée' donne une définition quasi identique et renvoie à la liste figurant à l'annexe VI de la directive. Toutefois, la liste jointe à la directive est d'une tout autre nature que celle jointe au projet.

L'habilitation au Roi inscrite à l'article 56bis, § 2, alinéa 2, 3°, dernière phrase, du Code de la T.V.A. doit être interprétée conformément à la Constitution. Eu égard au principe de légalité en matière fiscale, cette disposition ne confère pas d'autre pouvoir au Roi que celui de fixer la liste des biens visés par le législateur. À cet égard, il est essentiel que ce dernier ait strictement délimité le pouvoir du Roi en faisant référence à l'article 199, paragraphe 1, d), de la directive 2006/112/CE, et donc également à son annexe VI.

Il résulte de ce qui précède que le Roi ne peut pas être réputé avoir le pouvoir d'élargir ou de limiter la liste comme il l'entend et ainsi de limiter ou d'élargir la catégorie

d'assujettis susceptibles de bénéficier du régime de la franchise. En effet, cette façon de procéder serait contraire aux articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution. La disposition concernée du Code de la T.V.A. lui confère uniquement le pouvoir de fixer d'une manière plus détaillée la liste des biens visés que le législateur avait en vue en inscrivant la définition à l'article 56*bis*, § 2, alinéa 2, 3^o, du Code, à savoir qu'il ne peut pas mentionner dans la liste des biens qui n'entrent pas dans la définition du législateur, mais également qu'il doit y faire figurer tous les biens qui entrent dans le cadre de cette définition. En outre, compte tenu de la référence que la disposition légale fait à la directive, et donc à son annexe VI, la liste à établir par le Roi doit nécessairement être alignée sur l'annexe VI de la directive.

Il est par conséquent fort incertain que l'on puisse trouver un fondement juridique à l'annexe du projet, du moins telle qu'elle a été conçue, dans la disposition législative précitée, dès lors que l'exhaustivité de la liste au regard de la définition légale, ainsi que sa conformité à l'annexe VI de la directive est peu claire et de surcroît douteuse. Compte tenu du bref délai qui lui est imparti pour rendre son avis, la section de législation n'a pas pu examiner en détail la liste jointe au projet ni la comparer à l'annexe VI de la directive. Il appartient aux auteurs du projet de soumettre l'annexe du projet à un nouvel examen sous l'angle de son fondement juridique.

7.3. À la question de savoir quelle disposition légale peut procurer un fondement juridique à l'article 6, § 1^{er}, alinéa 3, du projet, qui détermine dans quelles conditions le bénéfice du régime de la franchise peut être conservé malgré le dépassement du plafond, le délégué a répondu :

« Het betreft een tolerantie in het voordeel van de belastingplichtige, bedoeld om problemen te vermijden bij een uitzonderlijke overschrijding van de vrijstellingsdrempel met alle gevolgen vandien voor belastingplichtige én administratie. Het is derhalve een bepaling die kadert in de administratieve vereenvoudiging ».

L'article 56*bis*, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code de la T.V.A. dispose que peuvent bénéficier de la franchise de taxe pour les livraisons de biens et les prestations de services qu'ils effectuent, les assujettis « dont le chiffre d'affaires annuel réalisé en Belgique ne dépasse pas 15.000 euros ». Aucune disposition de l'article concerné n'habilite cependant le Roi à déroger à ce plafond, de sorte qu'on n'aperçoit pas clairement sur quelle base légale le Roi pourrait s'appuyer pour prévoir que le bénéfice est conservé nonobstant le dépassement du plafond, fût-ce un dépassement exceptionnel et limité. À défaut d'une disposition législative procurant un fondement juridique, on omettra par conséquent l'article 6, § 1^{er}, alinéa 3, du projet.

EXAMEN DU TEXTE

Préambule

8. Il y a lieu de conformer le préambule aux observations formulées au point 7 concernant le fondement juridique de l'arrêté en projet. Cela signifie que le préambule devra être complété par une référence à l'article 108 de la Constitution et qu'il faudra également viser l'article 4 du Code de la T.V.A.

Article 1^{er}

9. L'alinéa 1^{er} de l'article 1^{er} du projet répète et paraphrase ce qui découle déjà de la loi.

Il faut éviter de reproduire, de paraphraser ou de confirmer des dispositions extraites d'un texte de valeur supérieure dans un texte de valeur inférieure. Un tel procédé est non seulement superflu d'un point de vue normatif, dès lors qu'il ne crée aucune nouvelle norme, mais il est également susceptible de semer la confusion quant à la nature exacte de la prescription énoncée dans le texte de valeur inférieure, et il risque notamment de faire oublier par la suite que seul le législateur supérieur est en droit de modifier la prescription concernée. L'utilisation de ce procédé peut également semer la confusion au sujet du moment de l'entrée en vigueur de la prescription concernée.

Ce n'est que lorsque la lisibilité ou la bonne compréhension du dispositif en projet le requiert ou dans un souci de sécurité juridique, que la reproduction de dispositions de valeur supérieure peut se justifier, auquel cas on indiquera la nature des dispositions reproduites (« conformément à... »).

Du reste, cette observation vaut aussi pour l'article 5 du projet, qui reproduit un certain nombre d'éléments de l'article 56bis, § 2, alinéa 2, 3^o, du Code de la T.V.A.

Article 2

10. Il ressort de l'article 56bis, §§ 1^{er} et 6, du Code de la T.V.A. – malgré l'utilisation du mot « peuvent » à l'article 56bis, § 1^{er}, alinéa 1^{er} – que les assujettis dont le chiffre d'affaires annuel n'atteint pas le plafond ont le droit de bénéficier de la franchise de taxe, à moins qu'ils n'optent expressément pour l'application de la taxe.

À la lumière de ce qui précède, on n'aperçoit pas clairement pourquoi, ainsi qu'il ressort de l'article 2, § 2, du projet, lorsque le chiffre d'affaires d'un assujetti n'a pas atteint le plafond pour l'année civile écoulée, l'administration fiscale doit encore attendre jusqu'au 1^{er} juillet de l'année suivante pour activer automatiquement le régime de la franchise³.

Dans le même ordre d'idée, on constate que l'article 2, § 3, du projet dispose qu'« une demande » doit être introduite, ce qui pourrait donner l'impression (à tort) que l'administration fiscale dispose d'un pouvoir discrétionnaire en la matière. Pour autant qu'il ne s'avère pas que les conditions d'application du régime de la franchise ne sont pas remplies, l'administration fiscale ne peut refuser ce bénéfice (comparer avec l'article 2, § 1^{er}, alinéa 2, du projet). Dans un souci de sécurité juridique, mieux vaudrait l'exprimer plus clairement dans la disposition concernée du projet.

³ Dans la mesure où l'assujetti n'a pas fait usage de la possibilité qui lui est offerte à l'article 2, § 3, du projet (activation sur demande).

Article 3

11. L'article 3, § 1^{er}, alinéa 2, du projet dispose que le passage au régime de la franchise de taxe est assimilé à la perte de la qualité d'assujetti « pour l'application de l'article 49, 3°, du Code ». Or, l'article 49 du Code de la T.V.A. contient des délégations permettant au Roi de régler l'application des articles 45 à 48 du Code (déduction de la taxe) et le 3° habilite le Roi « [à déterminer] la manière dont les déductions et régularisations sont opérées et calculées lorsqu'une personne perd la qualité d'assujetti ou lorsque, étant un assujetti, des variations sont intervenues dans les éléments pris en considération pour le calcul des déductions ». L'intention des auteurs du projet est probablement de rendre les règles déterminées par le Roi en application de l'article 49, 3°, du Code de la T.V.A. également applicables au passage au régime de la franchise. La disposition concernée du projet devra être précisée dans ce sens.

Article 8

12. L'article 8 du projet contient une délégation au « Ministre des Finances ou son délégué » afin de « détermine[r] les modalités d'application du présent arrêté, notamment en cas de commencement et de cessation d'activité et de changement de régime de taxation. Il détermine également le service compétent concerné. Il peut aussi prescrire toute autre formalité pratique à observer dans le cadre de ce régime particulier ».

Selon l'article 108 de la Constitution, il appartient en principe au Roi de faire les règlements nécessaires pour l'exécution des lois. Des dérogations à ce principe, par lesquelles le Roi délègue un pouvoir réglementaire à un ministre, ne sont réputées compatibles avec la prescription constitutionnelle précitée que pour autant que les délégations consenties se rapportent à des mesures d'exécution d'ordre secondaire ou relatives à des points de détail.

L'article 8 du projet est formulé de manière trop vague et trop générale pour être admissible à la lumière de l'article 108 de la Constitution.

Interrogé sur la portée de la délégation, le délégué a répondu ce qui suit :

« Deze bepaling is noodzakelijk om de Minister van Financiën of zijn gemachtigde toe te laten alle praktische maatregelen te nemen die noodzakelijk zijn voor de toepassing van de vrijstellingsregeling. Hier worden beoogd: het ontwerpen van documenten, het creëren van elektronische adressen, het aanduiden van de bevoegde dienst (gelet op de structuren die steeds aan verandering onderhevig zijn), het schrijven van circulaire, enz. ».

Le pouvoir de prendre de telles mesures d'exécution administratives qui ne sont pas de nature réglementaire découle déjà de la disposition exécutoire figurant à l'article 11 du projet.

Il faut dès lors en conclure que l'article 8 du projet doit être omis.

Article 10

13. L'article 10 prévoit que le nouveau dispositif produit ses effets le 1^{er} avril 2014, soit à la même date que le nouvel article 56*bis* du Code de la T.V.A. On observera à cet égard que l'attribution d'un effet rétroactif à des arrêtés ne peut être réputée admissible que sous certaines conditions.

L'attribution d'un effet rétroactif à des 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 de l'égalité, ou dans la mesure où elle s'impose pour assurer la continuation ou le bon fonctionnement de l'administration, et ne porte pas atteinte, en principe, à des situations acquises. La rétroactivité des dispositions en projet ne peut se justifier que si elle s'inscrit dans une des hypothèses énumérées.

13.1. En ce qui concerne l'article 5 du projet, la rétroactivité ne pose pas de problème dans la mesure où l'annexe ne mentionne que les biens qui figurent déjà dans la description de l'article 56*bis*, § 2, alinéa 2, 3°, du Code de la T.V.A. (voir à ce sujet l'observation 7.2). En effet, cette rétroactivité a un fondement légal.

13.2. Dans la mesure où le nouveau dispositif n'est pas conforme aux dispositions de l'arrêté royal n° 19 qui sont encore en vigueur aujourd'hui, la rétroactivité fait problème. À cet égard, il ne faut pas non plus perdre de vue qu'il n'est pas possible d'accomplir effectivement des actes dans le passé (voir par exemple l'article 2, § 2, du projet dont il résulte que dans certains cas, une notification est requise « avant le 1^{er} juin »). Dès lors, les auteurs du projet vérifieront si, compte tenu de ce qui précède, il n'est pas nécessaire de prévoir un régime transitoire spécifique.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Jo BAERT