



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 57.566/3
van 23 juni 2015

avis 57.566/3
du 23 juin 2015

over

sur

een 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'

un 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'

Op 22 mei 2015 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een 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’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 9 juni 2015. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraden, Johan PUT en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, 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 23 juni 2015.

*

Le 22 mai 2015, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un 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’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 9 juin 2015. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseillers d'État, Johan PUT et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, 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 23 juin 2015.

*

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 toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe de gevolgen te regelen van de opheffing van de vereenvoudigde btw-regeling met betrekking tot recuperatiestoffen en -producten, die het voorwerp is van circulaire nr. 70/88 van 15 december 1970 zoals gewijzigd bij circulaire nr. 71/120 van 30 juli 1971. Daardoor worden de betrokkenen belastingplichtig vanaf de datum waarop die regeling wordt opgeheven en onderworpen aan de normale wettelijke en reglementaire bepalingen inzake de belasting over de toegevoegde waarde. Ten aanzien van de binnenlandse verkopen wordt evenwel een regeling van verlegging van de heffing ingevoerd.

Bovendien worden ook andere wijzigingen doorgevoerd met betrekking tot de regelingen van verlegging van de heffing.

3. Om dit alles tot stand te brengen, wordt het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 ‘met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde’ gewijzigd.

Het gaat inzonderheid om de volgende aanpassingen:

- artikel 20^{ter} van het koninklijk besluit nr. 1 inzake de verlegging bij de overdracht van broeikasgasemissierechten wordt opgeheven (artikel 4 van het ontwerp) en de verwijzingen naar dat artikel in artikel 9 van hetzelfde besluit worden geschrapt (artikel 1 van het ontwerp);

- de regeling van verlegging van de heffing met betrekking tot handelingen bedoeld in artikel 20, § 2, van het koninklijk besluit nr. 1 (handelingen met betrekking tot alle werk in onroerende staat en een aantal andere handelingen) wordt uitgebreid tot niet in België gevestigde belastingplichtigen die voor btw-doeleinden zijn geïdentificeerd (ontworpen artikel 20, § 1, van het koninklijk besluit nr. 1 – artikel 2, 1°, van het ontwerp);

- in artikel 20, § 4, van het koninklijk besluit nr. 1 wordt het woord “verschuldigd” vervangen door het woord “opeisbaar” (ontworpen artikel 20, § 4, van het koninklijk besluit nr. 1 – artikel 2, 2°, van het ontwerp);

- de regelingen van verlegging van de heffing inzake diensten met betrekking tot de overdracht van broeikasgasemissierechten en inzake leveringen van bepaalde recuperatiestoffen en -producten worden ondergebracht bij de regeling van verlegging van de heffing opgenomen in artikel 20^{bis} van het koninklijk besluit nr. 1 (o.m. leveringen van goud of halffabrikaten met een zuiverheid van ten minste 325 duizendsten) en ook deze regelingen zullen eveneens gelden voor niet in België gevestigde belastingplichtigen die voor btw-doeleinden zijn

geïdentificeerd (ontworpen artikel 20bis van het koninklijk besluit nr. 1 – artikel 3 van het ontwerp).

RECHTSGROND

4. Voor het te nemen besluit kan rechtsgrond worden gevonden in artikel 51, § 4, van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 3

5. Op grond van artikel 199, lid 1, d), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde’ kunnen de lidstaten bepalen dat voor de “levering van oude materialen, oude materialen ongeschikt voor hergebruik in dezelfde staat, industrieel en niet-industrieel afval, afval voor hergebruik, gedeeltelijke verwerkt afval, schroot, en bepaalde goederen en diensten, overeenkomstig de lijst in bijlage VI” de tot voldoening van de belasting gehouden persoon degene is voor wie de goederenleveringen of diensten worden verricht.

In het ontworpen artikel 20bis, eerste lid, 3°, van het koninklijk besluit nr. 1 wordt bepaald dat de regeling van verlegging van de heffing van toepassing is op “leveringen van recuperatiestoffen en -producten opgenomen in de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 19 van 29 juni 2014”.¹

Gelet op het gegeven dat de opsommingen in bijlage VI bij de richtlijn en in de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 19 niet overeenstemmen, is aan de gemachtigde daarover nadere toelichting gevraagd. Het antwoord luidt:

“Voor de toepassing van de regeling van de verlegging van de heffing voor recuperatiestoffen en -producten komen de goederen in aanmerking die zijn bedoeld in de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 19 van 29 juni 2014 met betrekking tot de vrijstellingsregeling in het voordeel van de kleine ondernemingen. Deze van de vrijstellingsregeling uitgesloten goederen zijn dezelfde als de goederen beoogd in de circulaires nr. 88 van 15 december 1970 en nr. 120 van 30 juli 1971. Bijlage VI bij de richtlijn bevat eerder een algemene verwijzing naar de betrokken producten en materialen. De bijlage bij kb 19 gaat veel verder in detail met aanduiding van de specifieke GN-codes. De bijlage bij kb 19 bevat o.i. geen producten of goederen die niet zijn terug te vinden in de (algemene) opsomming van bijlage VI.”

¹ In het ontworpen artikel 20bis, eerste lid, 3°, dient ook het opschrift te worden vermeld van het koninklijk besluit nr. 19 van 29 juni 2014 ‘met betrekking tot de vrijstellingsregeling van belasting over de toegevoegde waarde in het voordeel van kleine ondernemingen’. Eenzelfde opmerking geldt voor de verwijzing naar “richtlijn 2003/87/EG” in 4° van hetzelfde lid (richtlijn 2003/87/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 oktober 2003 ‘tot vaststelling van een regeling voor de handel in broeikasgasemissierechten binnen de Gemeenschap en tot wijziging van Richtlijn 96/61/EG van de Raad’).

Er zal inderdaad voor moeten worden gewaakt dat in de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 19 geen recuperatiestoffen en -producten zijn opgenomen die niet terug te voeren zijn tot de lijst van goederenleveringen en diensten opgenomen in bijlage VI bij richtlijn 2006/112/EG. De Raad van State, afdeling Wetgeving, beschikt niet over de nodige technische kennis om daarover te oordelen.

Artikel 5

6. Luidens artikel 5 van het ontwerp zou het te nemen besluit reeds op 1 juli 2015 in werking treden. In het bij het ontwerp gevoegde verslag aan de Koning wordt het volgende verklaard:

“Om redenen van boekhoudkundige aard alsook om de betrokken belastingplichtigen binnen een redelijke termijn op de hoogte te brengen, legt artikel 5 van het ontwerp de datum van inwerkingtreding van de onderhavige bepalingen vast op 1 juli 2015.”

Gevraagd of precies daarom niet het best een latere datum van inwerkingtreding zou worden gekozen, verklaarde de gemachtigde:

“Uw opmerking i.v.m. de inwerkingtreding is terecht. Er is helaas veel tijd verstreken tussen het tijdstip waarop de tekst werd geredigeerd en het tijdstip waarop het dossier voor advies werd voorgelegd.

In overleg met de operationele diensten van de Algemene administratie van de Fiscaliteit en de Beleidscel zal een nieuwe datum van inwerkingtreding worden vastgesteld, vermoedelijk 1/10/2015 of 1/1/2016. Niettemin moet worden vastgesteld dat de nieuwe maatregel betrekking heeft op slechts een 90-tal bedrijven die allen vergunningplichtig waren (ingevolge de circulaires die zullen worden opgeheven). De betrokken bedrijven zijn dus gekend bij de administratie en kunnen daardoor snel op de hoogte worden gebracht.”

Het is inderdaad aan te bevelen om de inwerkingtreding te verdagen.

De gemachtigde heeft nadien nog gepreciseerd dat 1 januari 2016 als datum van inwerkingtreding zal worden gekozen.

SLOTOPMERKING

7. In het ontwerp zijn geen overgangsbepalingen opgenomen. Op de vraag of die niet ontbreken, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Wellicht heeft uw vraag betrekking op de btw geheven van bedrijfsmiddelen die in het verleden werden aangekocht en die, omwille van de bijzondere regeling die van toepassing was in de sector zoals voorzien in de circulaires, niet in aftrek kon worden gebracht.

Op grond van artikel 10, § 1, 2°, van het koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling, moet een herziening van de oorspronkelijke aftrek worden verricht wanneer enige wijziging is opgetreden in de factoren die, met

inachtneming van de uitgeoefende economische activiteit, aan de berekening van de aftrek gedaan voor het bedrijfsmiddel ten grondslag hebben gelegen.

Deze herziening kan gebeuren, zowel in het nadeel van de belastingplichtige, maar ook in zijn voordeel zoals in casu.

Het herzieningstijdvak bedraagt 5 jaar. Voor onroerende bedrijfsmiddelen wordt deze periode gebracht op 15 jaar (kb 3, art 9, § 1).

Er is dus geen overgangsbepaling nodig aangezien de bestaande regels een oplossing bieden.

Dit zal nader worden toegelicht in een circulaire die de bestaande circulaires zal opheffen en die zal verschijnen na publicatie van onderhavig koninklijk besluit.”

*

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 a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DU PROJET

2. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de régler les effets de l'abrogation du régime de T.V.A. simplifié concernant les matières et produits de récupération, qui fait l'objet de la circulaire n° 70/88 du 15 décembre 1970, modifiée par la circulaire n° 71/120 du 30 juillet 1971. Ainsi, à partir de la date d'abrogation de ce régime, les personnes concernées sont assujetties à la taxe et sont soumises aux dispositions légales et réglementaires de droit commun en matière de taxe sur la valeur ajoutée. Un régime de report de perception est cependant instauré à l'égard des ventes à l'intérieur du pays.

En outre, d'autres modifications sont également apportées en ce qui concerne les régimes de report de perception.

3. Pour réaliser cet objectif, l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 'relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée' est modifié.

Il s'agit notamment des adaptations suivantes :

- l'article 20^{ter} de l'arrêté royal n° 1 relatif au report de perception en cas de transfert de quotas autorisant à émettre des gaz à effet de serre est abrogé (article 4 du projet) et les références à cet article figurant à l'article 9 du même arrêté sont supprimées (article 1^{er} du projet) ;

- le régime du report de perception relatif aux opérations visées à l'article 20, § 2, de l'arrêté royal n° 1 (opérations relatives à tout travail immobilier et un certain nombre d'autres opérations) est étendu aux assujettis non établis en Belgique identifiés à la T.V.A. (article 20, § 1^{er}, en projet, de l'arrêté royal n° 1 – article 2, 1°, du projet) ;

- à l'article 20, § 4, de l'arrêté royal n° 1, le mot « due » est remplacé par le mot « exigible » (article 20, § 4, en projet, de l'arrêté royal n° 1 – article 2, 2°, du projet) ;

- les régimes de report de perception relatifs aux services ayant pour objet le transfert de quotas autorisant à émettre des gaz à effet de serre et aux livraisons de certains produits et matières de récupération sont intégrés dans le régime de report de perception prévu à l'article 20^{bis} de l'arrêté royal n° 1 (notamment les livraisons d'or sous la forme de matière première ou de produits semi-ouvrés d'une pureté égale ou supérieure à 325 millièmes) et ces régimes s'appliqueront également aux assujettis non établis en Belgique qui sont identifiés à la T.V.A. (article 20^{bis}, en projet, de l'arrêté royal n° 1 – article 3 du projet).

FONDEMENT JURIDIQUE

4. L'arrêté envisagé peut trouver un fondement juridique dans l'article 51, § 4, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

EXAMEN DU TEXTE

Article 3

5. En vertu de 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', les États membres peuvent prévoir que pour « les 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, de débris et les livraisons de certains biens et les prestations de certains services spécifiques, figurant à l'annexe VI », le redevable de la taxe est l'assujetti destinataire des opérations.

L'article 20bis, alinéa 1^{er}, 3°, en projet, de l'arrêté royal n° 1 dispose que le régime de report de perception est applicable aux « livraisons de matières et produits de récupération repris à l'annexe de l'arrêté royal n° 19 du 29 juin 2014 »¹.

Les énumérations figurant à l'annexe VI de la directive et à l'annexe de l'arrêté royal n° 19 ne correspondant pas, le délégué a été invité à donner des précisions à ce sujet. Il a répondu comme suit :

« Voor de toepassing van de regeling van de verlegging van de heffing voor recuperatiestoffen en -producten komen de goederen in aanmerking die zijn bedoeld in de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 19 van 29 juni 2014 met betrekking tot de vrijstellingsregeling in het voordeel van de kleine ondernemingen. Deze van de vrijstellingsregeling uitgesloten goederen zijn dezelfde als de goederen beoogd in de circulaire nr. 88 van 15 december 1970 en nr. 120 van 30 juli 1971. Bijlage VI bij de richtlijn bevat eerder een algemene verwijzing naar de betrokken producten en materialen. De bijlage bij kb 19 gaat veel verder in detail met aanduiding van de specifieke GN-codes. De bijlage bij kb 19 bevat o.i. geen producten of goederen die niet zijn terug te vinden in de (algemene) opsomming van bijlage VI ».

Il faudra en effet veiller à ce que l'annexe de l'arrêté royal n° 19 ne mentionne pas des matières et produits de récupération qui ne peuvent pas s'inscrire dans la liste des livraisons de biens et des prestations de services figurant à l'annexe VI de la directive 2006/112/CE. Le Conseil d'État, section de législation, ne dispose pas des connaissances techniques requises pour se prononcer à ce sujet.

¹ L'article 20bis, alinéa 1^{er}, 3°, en projet doit également mentionner l'intitulé de l'arrêté royal n° 19 du 29 juin 2014 'relatif au régime de la franchise de taxe sur la valeur ajoutée en faveur des petites entreprises'. La même observation vaut pour la référence à la « directive 2003/87/CE » figurant au 4° du même alinéa (directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 octobre 2003 'établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans la Communauté et modifiant la directive 96/61/CE du Conseil').

Article 5

6. Selon l'article 5 du projet, l'arrêté envisagé entrerait déjà en vigueur le 1^{er} juillet 2015. Dans le rapport au Roi accompagnant le projet, il est déclaré ce qui suit :

« L'article 5 du projet fixe la date d'entrée en vigueur des présentes dispositions au 1^{er} juillet 2015, pour des facilités d'ordre comptable et permettre aux assujettis concernés d'être informés dans un délai raisonnable ».

À la question de savoir si ces motifs ne justifient pas au contraire de choisir une date d'entrée en vigueur plus éloignée, le délégué a déclaré :

« Uw opmerking i.v.m. de inwerkingtreding is terecht. Er is helaas veel tijd verstreken tussen het tijdstip waarop de tekst werd geredigeerd en het tijdstip waarop het dossier voor advies werd voorgelegd.

In overleg met de operationele diensten van de Algemene administratie van de Fiscaliteit en de Beleidscel zal een nieuwe datum van inwerkingtreding worden vastgesteld, vermoedelijk 1/10/2015 of 1/1/2016. Niettemin moet worden vastgesteld dat de nieuwe maatregel betrekking heeft op slechts een 90-tal bedrijven die allen vergunningplichtig waren (ingevolge de circulaires die zullen worden opgeheven). De betrokken bedrijven zijn dus gekend bij de administratie en kunnen daardoor snel op de hoogte worden gebracht ».

Il est en effet recommandé de surseoir à l'entrée en vigueur.

Le délégué a encore précisé par la suite que la date d'entrée en vigueur serait fixée au 1^{er} janvier 2016.

OBSERVATION FINALE

7. Le projet ne prévoit pas de dispositions transitoires. À la question de savoir s'il ne s'agit pas d'un oubli, le délégué a répondu ce qui suit :

« Wellicht heeft uw vraag betrekking op de btw geheven van bedrijfsmiddelen die in het verleden werden aangekocht en die, omwille van de bijzondere regeling die van toepassing was in de sector zoals voorzien in de circulaires, niet in aftrek kon worden gebracht.

Op grond van artikel 10, § 1, 2°, van het koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling, moet een herziening van de oorspronkelijke aftrek worden verricht wanneer enige wijziging is opgetreden in de factoren die, met inachtneming van de uitgeoefende economische activiteit, aan de berekening van de aftrek gedaan voor het bedrijfsmiddel ten grondslag hebben gelegen.

Deze herziening kan gebeuren, zowel in het nadeel van de belastingplichtige, maar ook in zijn voordeel zoals in casu.

Het herzieningstijdvak bedraagt 5 jaar. Voor onroerende bedrijfsmiddelen wordt deze periode gebracht op 15 jaar (kb 3, art 9, § 1).

Er is dus geen overgangsbepaling nodig aangezien de bestaande regels een oplossing bieden.

Dit zal nader worden toegelicht in een circulaire die de bestaande circulaires zal opheffen en die zal verschijnen na publicatie van onderhavig koninklijk besluit ».

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT