



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 57.774/3
van 24 juli 2015

avis 57.774/3
du 24 juillet 2015

over

sur

een voorontwerp van wet 'tot
wijziging van het Wetboek van
de belasting over de
toegevoegde waarde'

un avant-projet de loi
'modifiant le Code de la taxe
sur la valeur ajoutée'

Op 29 juni 2015 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen, van rechtswege verlengd tot 13 augustus 2015,^(*) een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 7 juli 2015. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Johan PUT, 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 Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 24 juli 2015.

*

Le 29 juin 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, prorogé de plein droit jusqu'au 13 août 2015,^(**) sur un avant-projet de loi ‘modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 7 juillet 2015. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Johan PUT, 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 Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 24 juillet 2015.

*

(*) Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, *in fine*, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, waarin wordt bepaald dat deze termijn van rechtswege wordt verlengd met vijftien dagen wanneer hij begint te lopen tussen 15 juli en 31 juli of wanneer hij verstrijkt tussen 15 juli en 15 augustus.

(**) Ce délai résulte de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, *in fine*, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, qui précise que ce délai est prolongé de plein droit de quinze jours lorsqu'il prend cours du 15 juillet au 31 juillet ou lorsqu'il expire entre le 15 juillet et le 15 août.

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

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe de regeling inzake de opeisbaarheid van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: btw) aan te passen.²

Daartoe worden de artikelen 17 en 22*bis* van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde (hierna: Btw-wetboek) vervangen (artikelen 2 en 3 van het ontwerp). Meer bepaald wordt in de ontworpen bepalingen opnieuw een verband gelegd tussen die opeisbaarheid en het voorafgaand factureren, nadat sedert 1 januari 2013 het voorafgaand factureren niet meer als oorzaak van opeisbaarheid gold.³

Bovendien worden verwijzingen in artikel 53 van het Btw-wetboek naar onderdelen van de artikelen 17 en 22*bis* van datzelfde wetboek aangepast (artikel 4 van het ontwerp).

De aan te nemen wet treedt in werking op 1 januari 2016 (artikel 5 van het ontwerp).

ALGEMENE BESPREKING

3. Krachtens de artikelen 16, § 1, eerste lid, en 22, § 1, van het Btw-wetboek vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting opeisbaar, respectievelijk voor leveringen van goederen, op het tijdstip waarop de levering van het goed wordt verricht en, voor diensten, op het tijdstip waarop de dienst wordt verricht. Het gaat om basisregels die gelden voor zover er niet van wordt afgeweken.

De afwijkingen inzake de opeisbaarheid van de belasting zijn opgenomen in de artikelen 17 en 22*bis* van het Btw-wetboek, die het voorwerp zijn van de artikelen 2 en 3 van het ontwerp.

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

² In artikel 1, § 12, 2°, van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde wordt de “opeisbaarheid van belasting” omschreven als “het recht dat de Schatkist heeft om krachtens de wet de belasting vanaf een bepaald tijdstip te vorderen van de persoon die de belasting moet voldoen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld”.

³ De wet van 17 december 2012 ‘tot wijziging van de belasting over de toegevoegde waarde (I)’ verving met ingang van 1 januari 2013 onder meer artikel 17 van het Btw-wetboek en voegde een artikel 22*bis* in dat wetboek in.

4. Alvorens de ontworpen bepalingen in detail te bespreken, moet eerst in kaart worden gebracht wat de bedoeling is die erachter schuilt.

4.1. Artikel 2 van het ontwerp strekt ertoe om artikel 17 van het Btw-wetboek te vervangen.

4.1.1. *Het ontworpen artikel 17, § 1, van het Btw-wetboek*

Artikel 17, § 1, van het Btw-wetboek telt thans één lid, dat terug te vinden is in het ontworpen artikel 17, § 1, als het derde lid. De formulering van beide leden verschilt enigszins, maar inhoudelijk lopen ze gelijk. De eerste twee leden van het ontworpen artikel 17, § 1, van het Btw-wetboek zijn nieuw. De precieze verhouding tussen die nieuwe leden en het derde lid is echter niet meteen duidelijk. Daarover is toelichting gevraagd aan de gemachtigde, die het volgende heeft meegedeeld:

“Bij de redactie van onderhavig wetsontwerp werden navolgende algemene principes vooropgesteld:

- de artikelen 17 en 22bis vormen in hun geheel een afwijking op de algemene regel vervat in resp. de artikelen 16 en 22 inzake het belastbaar feit en de opeisbaarheid van de btw;

- elke paragraaf van de artikelen 17 en 22bis beoogt een specifieke situatie en moet (...) aldus autonoom worden gelezen:

- § 1 : situatie waarin een factuur moet worden uitgereikt of zou moeten worden uitgereikt, zowel in de relatie B2B als B2C (indien factuurverplichting)

- § 2 : de intracommunautaire leveringen en diensten

- § 3 : het incasseringstelsel voor handelingen met particulieren

- § 4 : handelingen met overheidslichamen

1) Artikel 17, § 1, tweede lid en artikel 22bis, § 1, tweede lid vormen een vangnet ingeval geen factuur zou worden uitgereikt (hoewel dit wettelijk verplicht is). In die zin heeft het tweede lid geen voorrang op het eerste lid. Zoals gesteld in de memorie vormen het eerste en tweede lid een sluitend geheel op logisch en chronologisch vlak, met als begindatum het belastbare feit (zoals bepaald in de artikelen 16 en 22) en als einddatum de vijftiende dag van de maand volgend op het belastbare feit. Het is uiteraard de bedoeling om te vermijden dat de factuur op een willekeurige datum zou worden uitgereikt, zonder rekening te houden met het belastbare feit, nl. het tijdstip waarop de levering of de dienst werkelijk is verricht. Om deze reden wordt in de memorie nogmaals gewezen op het feit dat op de factuur in principe twee datums moeten worden vermeld, nl. het tijdstip van het belastbare feit en de datum van uitgifte (tenzij beide datums uiteraard zouden samenvallen).

Het derde lid van resp. artikel 17, § 1 en 22bis, § 1 heeft betrekking op de specifieke situatie waarin een betaling wordt ontvangen vóór het belastbare feit (voor zover voordien nog geen voorschotfactuur werd uitgereikt). Door de betaling van de prijs of een deel ervan wordt de btw opeisbaar. Aangezien de belasting opeisbaar wordt, zal een factuur moeten worden uitgereikt.

De uitreiking van een voorschotfactuur (dus voorafgaand aan het belastbaar feit), zonder dat er een betaling is aan voorafgegaan valt dan weer onder de regel bedoeld in het eerste lid.”

4.1.2. *Het ontworpen artikel 17, § 2, van het Btw-wetboek*

Artikel 17, § 2, van het Btw-wetboek telt thans twee leden, die terug te vinden zijn in het ontworpen artikel 17, § 2. De formulering ervan verschilt enigszins, maar inhoudelijk wijken de nieuwe bepalingen niet af van de thans geldende.

Over de verhouding tussen beide leden van het ontworpen artikel 17, § 2, van het Btw-wetboek verstrekke de gemachtigde de volgende toelichting, die aansluit bij de uitleg van de gemachtigde die is weergegeven onder 4.1.1:

“Dezelfde redenering is van toepassing voor artikel 17, § 2: het tweede lid is een vangnet indien geen factuur zou zijn uitgereikt voor de uiterste datum. Het is een letterlijke herneming van het actuele artikel 17, § 2. Ook hier vormen beide leden een sluitend geheel. Het ene lid is derhalve niet ondergeschikt aan het andere.”

Op de vraag waarom in een regeling inzake de opeisbaarheid van belasting wordt voorzien als de levering van goederen is vrijgesteld van belasting krachtens artikel 39bis van het Btw-wetboek, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Een intracommunautaire levering wordt voor de toepassing van de btw steeds opgesplitst in twee verschillende handelingen:

- 1) een vrijgestelde intracommunautaire levering op grond van artikel 39bis W.BTW in de lidstaat van waaruit de goederen vertrekken (België);
- 2) een belaste intracommunautaire verwerving in de lidstaat waar de goederen aankomen (equivalent van het Belgische artikel 25ter W.BTW).

Rekening houdend met de vrijstelling waarin artikel 39bis van het Wetboek voorziet, is de bepaling van het tijdstip van opeisbaarheid belangrijk en noodzakelijk om het aangiftetijdperk te bepalen waarin de intracommunautaire levering geacht wordt te zijn verricht, zodat ze zowel in de lidstaat van vertrek als in de lidstaat van bestemming op een identiek tijdstip wordt opgenomen in navolgende aangiften:

1° in de periodieke aangifte van de Belgische verkoper, als een vrijgestelde intracommunautaire levering (rooster 46);

2° in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen die moeten ingediend worden door de Belgische verkoper (Wetboek, art. 53sexies);

3° in de periodieke aangifte van de koper, als intracommunautaire verwerving van goederen.

Deze gelijktijdigheid is derhalve noodzakelijk om de concordantie tussen de vrijgestelde handeling in de ene lidstaat en de belaste handeling in de andere lidstaat te verzekeren en te controleren.”

In de memorie van toelichting wordt opgemerkt dat de uitreiking van een factuur betreffende een intracommunautaire levering van goederen de btw slechts opeisbaar maakt als deze het belastbaar feit van de belasting vaststelt én betrekking heeft op de gehele prijs. Dat blijkt echter niet uit de ontworpen bepalingen, wat dient te worden verholpen (zie ook opmerking 10).

4.1.3. *Het ontworpen artikel 17, § 3, van het Btw-wetboek*

Het thans geldende artikel 17, § 3, van het Btw-wetboek wordt overgenomen in het ontworpen artikel 17, § 3, zij het dat de formulering enigszins is aangepast.

Gevraagd om te verduidelijken hoe deze derde paragraaf zich verhoudt tot de eerste paragraaf van het ontworpen artikel 17 van het Btw-wetboek, verklaarde de gemachtigde het volgende:

“Artikel 17, § 3 is [een] regeling die uitsluitend van toepassing is op de leveringen van goederen aan particulieren en waarvoor er geen factuur moet worden uitgereikt. Het betreft, zoals in de inleiding vermeld, een autonome regeling die een afwijking vormt op de algemene regel vervat in artikel 16. Het vormt als dusdanig geen afwijking op artikel 17, § 1 omdat laatstgenoemde bepaling de situatie beoogt waarin een factuur moet worden uitgereikt.”

Dat het ontworpen artikel 17, § 1, van het Btw-wetboek slechts van toepassing is in het geval een factuur moet worden uitgereikt,⁴ is niet zonder meer af te leiden uit de ontworpen bepaling, wat zal moeten worden verholpen (zie ook opmerking 10).⁵

4.1.4. *Het ontworpen artikel 17, § 4, van het Btw-wetboek*

De gemachtigde preciseerde dat de afwijkende nieuwe bepaling in het ontworpen artikel 17, § 4, van het Btw-wetboek betrekking heeft “op de situatie waarbij de btw moet worden voldaan:

- door hetzij de medecontractant op grond van artikel 51, § 2, 2°;
- door hetzij de medecontractant van de leverancier op grond van artikel 51, § 4”.

4.2. Artikel 3 van het ontwerp strekt ertoe om artikel 22bis van het Btw-wetboek te vervangen.

4.2.1. *Het ontworpen artikel 22bis, § 2, van het Btw-wetboek*

Op de vraag wat de verhouding is tussen het eerste en het tweede lid van het ontworpen artikel 22bis, § 2, van het Btw-wetboek, antwoordde de gemachtigde wat volgt:

⁴ De gevallen waarin de belastingplichtige een factuur dient uit te reiken, zijn bepaald in artikel 53, § 2, eerste lid, van het Btw-wetboek en in het eerste hoofdstuk 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’.

⁵ Indien geen factuurplicht geldt, wordt de belasting opeisbaar hetzij bij ontvangst van de betaling of de subsidies (ontworpen artikel 17, §§ 3 en 4, van het Btw-wetboek), hetzij bij de levering (artikel 16, § 1, van het Btw-wetboek).

“Ten aanzien van de intracommunautaire [diensten] gelden de ‘normale’ regels inzake de opeisbaarheid. In principe is de btw dus opeisbaar op het tijdstip waarop de dienst is verricht overeenkomstig artikel 22 (dat steunt op artikel 63 van de richtlijn 2006/112/EG), tenzij er vóór dat tijdstip een betaling wordt ontvangen (artikel 65 van voormelde richtlijn). Men kan dus niet stellen dat lid 2 voorrang heeft op lid 1, zij bestaan naast elkaar en beogen elk een andere situatie.”

4.2.2. *Het ontworpen artikel 22bis, § 4, van het Btw-wetboek*

De gemachtigde preciseerde dat de afwijkende nieuwe bepaling in het ontworpen artikel 22bis, § 4, van het Btw-wetboek betrekking heeft “op de situatie waarbij de btw moet worden voldaan:

- door hetzij de ontvanger van de dienst op grond van artikel 51, § 2, 1°;
- door hetzij de medecontractant van de leverancier op grond van artikel 51, § 4”.

5. Samengevat lijken de ontworpen bepalingen de volgende regelingen in te houden:

GOEDEREN		SITUATIE	WANNEER OPEISBAAR ?	ONTWORPEN BEPALING
	<i>alle leveringen, met uitzondering van intracommunautaire leveringen verricht onder de voorwaarden van art. 39bis</i>	betaling zonder factuur, vóór de levering	ontvangst betaling	art. 17, § 1, derde lid
		factuur	datum factuur	art. 17, § 1, eerste lid
		geen factuur op de 15 ^e dag van de maand volgend op de maand waarin het belastbare feit heeft plaatsgevonden	de 15 ^e dag van de maand volgend op de maand waarin het belastbare feit heeft plaatsgevonden	art. 17, § 1, tweede lid
	<i>intracommunautaire leveringen verricht onder de voorwaarden van art. 39bis</i>	factuur	datum factuur	art. 17, § 2, eerste lid
		geen factuur op de 15 ^e dag van de maand volgend op de maand waarin het belastbare feit heeft plaatsgevonden	de 15 ^e dag van de maand volgend op de maand waarin het belastbare feit heeft plaatsgevonden	art. 17, § 2, tweede lid
	bijzonder geval 1: <i>leveringen van roerende goederen door een belastingplichtige die gewoonlijk goederen levert aan particulieren</i>		ontvangst betaling of subsidies bedoeld in art. 26, eerste lid	art. 17, § 3
	bijzonder geval 2: <i>leveringen van roerende goederen door een belastingplichtige aan publiekrechtelijke lichamen bedoeld in art. 6, voor zover de belasting niet verschuldigd is door de medecontractant overeenkomstig art. 51, §§ 2, 2°, en 4</i>		ontvangst betaling of een deel ervan	art. 17, § 4
	<i>alle andere gevallen</i>		levering	art. 16, § 1

DIENSTEN		SITUATIE	WANNEER OPEISBAAR ?	ONTWORPEN BEPALING
	<i>alle diensten, met uitzondering van intracommunautaire diensten</i>	betaling zonder factuur, vooraleer de dienst is verricht	ontvangst betaling of een deel ervan	art. 22bis, § 1, derde lid
		factuur	datum factuur	art. 22bis, § 1, eerste lid
		geen factuur op de 15 ^e dag van de maand volgend op de maand waarin het belastbare feit heeft plaatsgevonden	de 15 ^e dag van de maand volgend op de maand waarin het belastbare feit heeft plaatsgevonden	art. 22bis, § 1, tweede lid
	<i>intracommunautaire diensten</i>	ontvangst betaling vooraleer de dienst is verricht	ontvangst betaling of een deel ervan	art. 22bis, § 2, tweede lid
	bijzonder geval 1: <i>diensten verricht door een belastingplichtige die gewoonlijk diensten verricht voor particulieren</i>		ontvangst betaling of subsidies bedoeld in art. 26, eerste lid	art. 22bis, § 3
	bijzonder geval 2: <i>diensten verricht door een belastingplichtige voor publiekrechtelijke lichamen bedoeld in art. 6, voor zover de belasting niet verschuldigd is door de ontvanger of de medecontractant overeenkomstig art. 51, §§ 2, 1°, en 4</i>		ontvangst betaling of een deel ervan	art. 22bis, § 4
	<i>alle andere gevallen</i>		verrichten dienst	art. 22, § 1 (+ art. 22bis, § 1, eerste lid)

6. De ontworpen bepalingen weerspiegelen in bepaalde opzichten onvoldoende de bedoeling die er achter schuilt en vertonen onderlinge verschillen waarvoor geen duidelijke reden aan te wijzen valt.⁶ In het licht van het vereiste van rechtszekerheid zullen ze dan ook moeten worden bijgesteld (zie verder, bij het onderzoek van de tekst).

7. De thans nog geldende regeling inzake de opeisbaarheid, ingesteld bij de wet van 17 december 2012, is van kracht geworden vanaf 1 januari 2013.

Vanaf 1 januari 2013 tot 31 december 2014 voorzag de belastingadministratie evenwel in een overgangsregeling (“een tolerantieperiode”) teneinde de belastingplichtigen de nodige tijd te geven zich aan de nieuwe regeling aan te passen.⁷ Ook in verband met de definitieve regeling, in principe ingegaan op 1 januari 2015, zijn er beslissingen van de belastingadministratie.⁸ Een gevolg van dit alles is dat sedert 1 januari 2013 de belastingplichtige rekening te houden heeft met diverse administratieve beslissingen die naast de wettelijke regels staan en er in sommige gevallen mee in strijd zijn. Door deze werkwijze is er rechtsonzekerheid ontstaan voor de belastingplichtigen.

Buiten de wet om voorzien in een overgangsregeling staat overigens ook haaks op het grondwettelijke legaliteitsbeginsel inzake belastingen. Uit de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet vloeit immers voort dat de wetgever zelf alle wezenlijke elementen dient vast te stellen aan de hand waarvan de belastingschuld van de belastingplichtigen kan worden bepaald, zoals de categorieën belastingplichtigen, de grondslag van de belasting, de aanslagvoet of het tarief, en de eventuele vrijstellingen en verminderingen.

Indien wordt overwogen om naar aanleiding van het invoeren van de nieuwe regels, opnieuw te voorzien in een overgangsregeling, dan zullen die bepalingen die de overgang van de geldende regeling naar een nieuwe regeling mogelijk of gemakkelijker moeten maken, in het ontwerp opgenomen moeten worden.

⁶ Zo wordt in het ontworpen artikel 17, § 4, van het Btw-wetboek gewag gemaakt van “de betaling of een deel ervan”, terwijl in het ontworpen artikel 17, § 3, slechts sprake is van de ontvangst van “de betaling of de subsidies” (zonder vermelding van het ontvangen van een gedeeltelijke betaling of een deel van de subsidies). Een ander voorbeeld is de verschillende opbouw van de ontworpen artikelen 22bis, § 1, en 17, § 1, van het Btw-wetboek: in artikel 22bis, § 1, wordt aangegeven dat de regeling geldt voor de diensten “met uitsluiting van de in paragraaf 2 bedoelde intracommunautaire diensten”, terwijl bij de regeling voor de levering van goederen pas bij de lezing van artikel 17, § 2, blijkt dat er in een afzonderlijke regeling voor intracommunautaire leveringen van goederen wordt voorzien.

⁷ Zie: beslissing Btw nr. E.T.123.563 van 19 december 2012 (“Nieuwe regels inzake opeisbaarheid van btw”), beslissing Btw nr. E.T. 124.705 van 22 november 2013 (“Verlenging van de overgangsregeling inzake opeisbaarheid van de Btw”) en beslissing Btw nr. E.T.127.191 van 25 november 2014 (“Opeisbaarheid van de belasting – Definitieve regeling – Administratieve tolerantie”).

⁸ Zie: beslissing Btw nr. E.T.126.003 van 7 oktober 2014 (“Opeisbaarheid van de belasting – Definitieve regeling”) en beslissing Btw nr. E.T.128.109 van 17 april 2015 (“Opeisbaarheid van btw – Overgangsbepalingen”).

ONDERZOEK VAN DE TEKST

VOORAFGAANDE OPMERKING

8. Overeenkomstig artikel 412, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde’ dient aan het ontwerp een artikel te worden toegevoegd, dat luidt:

“Deze wet is een gedeeltelijke omzetting van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.”

OPSCHRIFT

9. De voornaamste functie van een opschrift is het herkenbaar maken van de regeling, zodat het onderwerp van de tekst de lezer onmiddellijk duidelijk wordt.⁹ Het opschrift van het ontwerp duidt enkel in het algemeen aan dat het om een wijziging van het Btw-wetboek gaat, zonder de concrete draagwijdte ervan te onthullen. Daar komt nog bij dat gelijktijdig een ander voorontwerp van wet met hetzelfde opschrift om advies aan de Raad van State is voorgelegd, waarbij wijzigingen worden aangebracht in andere bepalingen van het Btw-wetboek.¹⁰ Daarom kan aan de aan te nemen wet beter het volgende opschrift worden gegeven:

“Wet tot wijziging van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde, met betrekking tot de opeisbaarheid van de belasting”.

DISPOSITIEF

Artikel 2

10. Gelet op wat bij de algemene bespreking is uiteengezet, wordt ter overweging gegeven om duidelijkheidshalve de volgende aanpassingen aan te brengen in het ontworpen artikel 17 van het Btw-wetboek:

- in de eerste paragraaf van artikel 17 tot uiting brengen dat het gaat om gevallen waarin men in principe verplicht is een factuur uit te reiken;

- in het tweede en het derde lid van artikel 17, § 1, het woord “evenwel” inlassen, respectievelijk na de woorden “De belasting wordt” en de woorden “wordt de belasting”;

⁹ *Beginselen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, aanbeveling nr. 14.1, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be).

¹⁰ Voorontwerp van wet ‘tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde’ (adv.RvS 57.773/3 van 10 juli 2015).

- in de tweede paragraaf van artikel 17 tot uiting brengen dat de btw slechts opeisbaar wordt als de factuur het belastbare feit van de belasting vaststelt en betrekking heeft op de gehele prijs;

- in het tweede lid van artikel 17, § 2, het woord “evenwel” inlassen na de woorden “De belasting wordt”;

- in het tweede lid van artikel 17, § 4, meer specifiek verwijzen naar “artikel 51, §§ 2, 2°, en 4”.

Artikel 3

11. Gelet op wat bij de algemene bespreking is uiteengezet, wordt ter overweging gegeven om duidelijkheidshalve de volgende aanpassingen aan te brengen in het ontworpen artikel 22*bis* van het Btw-wetboek:

- in de eerste paragraaf van artikel 22*bis* tot uiting brengen dat het gaat om gevallen waarin men in principe verplicht is een factuur uit te reiken;

- in het tweede en het derde lid van artikel 22*bis*, § 1, het woord “evenwel” inlassen, respectievelijk na de woorden “De belasting wordt” en de woorden “wordt de belasting”;

- in het tweede lid van artikel 22*bis*, § 2, het woord “evenwel” inlassen na de woorden “wordt de belasting”;

- in het tweede lid van artikel 22*bis*, § 4, meer specifiek verwijzen naar “artikel 51, §§ 2, 1°, en 4”.

*

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 ¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DU PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet d'adapter le régime d'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : T.V.A.) ².

À cet effet, les articles 17 et 22bis du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la T.V.A.) sont remplacés (articles 2 et 3 du projet). Plus particulièrement, les dispositions en projet établissent de nouveau un lien entre cette exigibilité et la facturation préalable, celle-ci n'ayant plus été considérée comme une cause d'exigibilité depuis le 1^{er} janvier 2013 ³.

En outre, des références que l'article 53 du Code de la T.V.A. fait à des divisions des articles 17 et 22bis de ce même code sont adaptées (article 4 du projet).

La loi à adopter entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2016 (article 5 du projet).

DISCUSSION GÉNÉRALE

3. En vertu des articles 16, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, et 22, § 1^{er}, du Code de la T.V.A., le fait générateur intervient et la taxe devient exigible, respectivement, pour les livraisons de biens, au moment où la livraison de biens est effectuée et, pour les prestations de services, au moment où la prestation de services est effectuée. Il s'agit de règles fondamentales qui s'appliquent pour autant qu'il n'y soit pas dérogé.

Les dérogations en matière d'exigibilité de la taxe sont prévues par les articles 17 et 22bis du Code de la T.V.A., qui font l'objet des articles 2 et 3 du projet.

4. Avant d'examiner en détail les dispositions en projet, il convient tout d'abord de préciser l'intention qui y préside.

4.1. L'article 2 du projet vise à remplacer l'article 17 du Code de la T.V.A.

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

² L'article 1^{er}, § 12, 2^o, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée définit l'« exigibilité de la taxe » comme « le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour le paiement de la taxe, même si le paiement peut en être reporté ».

³ La loi du 17 décembre 2012 'modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée (I)' a remplacé, à partir du 1^{er} janvier 2013, notamment l'article 17 du Code de la T.V.A. et a inséré un article 22bis dans ce code.

4.1.1. *L'article 17, § 1^{er}, en projet, du Code de la T.V.A.*

L'article 17, § 1^{er}, du Code de la T.V.A. ne comporte actuellement qu'un seul alinéa, qui constitue l'alinéa 3 de l'article 17, § 1^{er}, en projet. Les deux alinéas sont formulés de manière quelque peu différente, mais ils concordent sur le fond. Les deux premiers alinéas de l'article 17, § 1^{er}, en projet, du Code de la T.V.A. sont nouveaux. Toutefois, on n'aperçoit pas d'emblée le rapport précis entre ces nouveaux alinéas et le troisième alinéa. Invité à fournir des explications à ce sujet, le délégué a communiqué ce qui suit :

« Bij de redactie van onderhavig wetsontwerp werden navolgende algemene principes vooropgesteld:

- de artikelen 17 en 22bis vormen in hun geheel een afwijking op de algemene regel vervat in resp. de artikelen 16 en 22 inzake het belastbaar feit en de opeisbaarheid van de btw;

- elke paragraaf van de artikelen 17 en 22bis beoogt een specifieke situatie en moet (...) aldus autonoom worden gelezen:

- § 1 : situatie waarin een factuur moet worden uitgereikt of zou moeten worden uitgereikt, zowel in de relatie B2B als B2C (indien factuurverplichting)

- § 2 : de intracommunautaire leveringen en diensten

- § 3 : het incasseringstelsel voor handelingen met particulieren

- § 4 : handelingen met overheidslichamen

1) Artikel 17, § 1, tweede lid en artikel 22bis, § 1, tweede lid vormen een vangnet ingeval geen factuur zou worden uitgereikt (hoewel dit wettelijk verplicht is). In die zin heeft het tweede lid geen voorrang op het eerste lid. Zoals gesteld in de memorie vormen het eerste en tweede lid een sluitend geheel op logisch en chronologisch vlak, met als begindatum het belastbare feit (zoals bepaald in de artikelen 16 en 22) en als einddatum de vijftiende dag van de maand volgend op het belastbare feit. Het is uiteraard de bedoeling om te vermijden dat de factuur op een willekeurige datum zou worden uitgereikt, zonder rekening te houden met het belastbare feit, nl. het tijdstip waarop de levering of de dienst werkelijk is verricht. Om deze reden wordt in de memorie nogmaals gewezen op het feit dat op de factuur in principe twee datums moeten worden vermeld, nl. het tijdstip van het belastbare feit en de datum van uitgifte (tenzij beide datums uiteraard zouden samenvallen).

Het derde lid van resp. artikel 17, § 1 en 22bis, § 1 heeft betrekking op de specifieke situatie waarin een betaling wordt ontvangen vóór het belastbare feit (voor zover voordien nog geen voorschotfactuur werd uitgereikt). Door de betaling van de prijs of een deel ervan wordt de btw opeisbaar. Aangezien de belasting opeisbaar wordt, zal een factuur moeten worden uitgereikt.

De uitreiking van een voorschotfactuur (dus voorafgaand aan het belastbaar feit), zonder dat er een betaling is aan voorafgegaan valt dan weer onder de regel bedoeld in het eerste lid ».

4.1.2. *L'article 17, § 2, en projet, du Code de la T.V.A.*

L'article 17, § 2, du Code de la T.V.A. comporte actuellement deux alinéas, qui sont reproduits à l'article 17, § 2, en projet. Si leur formulation est quelque peu différente, les nouvelles dispositions ne s'écarteront pas sur le fond des dispositions actuellement en vigueur.

Concernant le rapport entre les deux alinéas de l'article 17, § 2, en projet, du Code de la T.V.A., le délégué a fourni l'explication suivante, qui rejoint son explication reproduite au point 4.1.1 :

« Dezelfde redenering is van toepassing voor artikel 17, § 2: het tweede lid is een vangnet indien geen factuur zou zijn uitgereikt voor de uiterste datum. Het is een letterlijke herneming van het actuele artikel 17, § 2. Ook hier vormen beide leden een sluitend geheel. Het ene lid is derhalve niet ondergeschikt aan het andere ».

Interrogé sur le point de savoir pourquoi un régime d'exigibilité de la taxe est prévu lorsque la livraison de biens est exonérée de la taxe en vertu de l'article 39bis du Code de la T.V.A., le délégué a répondu ce qui suit :

« Een intracommunautaire levering wordt voor de toepassing van de btw steeds opgesplitst in twee verschillende handelingen:

1) een vrijgestelde intracommunautaire levering op grond van artikel 39bis W.BTW in de lidstaat van waaruit de goederen vertrekken (België);

2) een belaste intracommunautaire verwerving in de lidstaat waar de goederen aankomen (equivalent van het Belgische artikel 25ter W.BTW).

Rekening houdend met de vrijstelling waarin artikel 39bis van het Wetboek voorziet, is de bepaling van het tijdstip van opeisbaarheid belangrijk en noodzakelijk om het aangiftetijdperk te bepalen waarin de intracommunautaire levering geacht wordt te zijn verricht, zodat ze zowel in de lidstaat van vertrek als in de lidstaat van bestemming op een identiek tijdstip wordt opgenomen in navolgende aangiften:

1° in de periodieke aangifte van de Belgische verkoper, als een vrijgestelde intracommunautaire levering (rooster 46);

2° in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen die moeten ingediend worden door de Belgische verkoper (Wetboek, art. 53sexies);

3° in de periodieke aangifte van de koper, als intracommunautaire verwerving van goederen.

Deze gelijktijdigheid is derhalve noodzakelijk om de concordantie tussen de vrijgestelde handeling in de ene lidstaat en de belaste handeling in de andere lidstaat te verzekeren en te controleren ».

L'exposé des motifs souligne que l'émission d'une facture concernant une livraison intracommunautaire de biens ne rend la T.V.A. exigible que si elle constate le fait générateur de la taxe et si elle concerne la totalité du prix. Dès lors que ces éléments ne ressortent pas des dispositions en projet, il convient d'y remédier (voir également l'observation 10).

4.1.3. *L'article 17, § 3, en projet, du Code de la T.V.A.*

L'article 17, § 3, actuellement en vigueur, du Code de la T.V.A est reproduit à l'article 17, § 3, en projet, étant entendu que la formulation est quelque peu adaptée.

Invité à fournir des précisions sur la manière dont s'articulent ce troisième paragraphe et le premier paragraphe de l'article 17, en projet, du Code de la T.V.A., le délégué a déclaré ce qui suit :

« Artikel 17, § 3 is [een] regeling die uitsluitend van toepassing is op de leveringen van goederen aan particulieren en waarvoor er geen factuur moet worden uitgereikt. Het betreft, zoals in de inleiding vermeld, een autonome regeling die een afwijking vormt op de algemene regel vervat in artikel 16. Het vormt als dusdanig geen afwijking op artikel 17, § 1 omdat laatstgenoemde bepaling de situatie beoogt waarin een factuur moet worden uitgereikt ».

On ne peut déduire purement et simplement de la disposition en projet que l'article 17, § 1^{er}, en projet, du Code de la T.V.A. ne s'applique qu'en cas d'émission d'une facture ⁴; il convient d'y remédier (voir également l'observation 10) ⁵.

4.1.4. *L'article 17, § 4, en projet, du Code de la T.V.A.*

Le délégué a précisé que la nouvelle disposition dérogatoire prévue à l'article 17, § 4, en projet, du Code de la T.V.A. a trait « op de situatie waarbij de btw moet worden voldaan :

- door hetzij de medecontractant op grond van artikel 51, § 2, 2°;
- door hetzij de medecontractant van de leverancier op grond van artikel 51, § 4 ».

4.2. *L'article 3 du projet tend à remplacer l'article 22bis du Code de la T.V.A.*

4.2.1. *L'article 22bis, § 2, en projet, du Code de la T.V.A.*

À la question de savoir quel est le rapport entre l'alinéa 1^{er} et l'alinéa 2 de l'article 22bis, § 2, en projet, du Code de la T.V.A., le délégué a répondu ce qui suit :

« Ten aanzien van de intracommunautaire [diensten] gelden de 'normale' regels inzake de opeisbaarheid. In principe is de btw dus opeisbaar op het tijdstip waarop de dienst is verricht overeenkomstig artikel 22 (dat steunt op artikel 63 van de richtlijn 2006/112/EG), tenzij er vóór dat tijdstip een betaling wordt ontvangen (artikel 65 van voormelde richtlijn). Men kan dus niet stellen dat lid 2 voorrang heeft op lid 1, zij bestaan naast elkaar en beogen elk een andere situatie ».

4.2.2. *L'article 22bis, § 4, en projet, du Code de la T.V.A.*

Le délégué a précisé que la nouvelle disposition dérogatoire prévue à l'article 22bis, § 4, en projet, du Code de la T.V.A. a trait « op de situatie waarbij de btw moet worden voldaan :

- door hetzij de ontvanger van de dienst op grond van artikel 51, § 2, 1°;

⁴ L'article 53, § 2, alinéa 1^{er}, du Code de la T.V.A., et le chapitre premier de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 'relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée' énoncent les cas dans lesquels l'assujetti est tenu d'émettre une facture.

⁵ S'il n'y a pas d'obligation de facturation, la taxe devient exigible soit à la réception du paiement ou des subventions (article 17, §§ 3 et 4, en projet, du Code de la T.V.A.), soit à la livraison (article 16, § 1^{er}, du Code de la T.V.A.).

- door hetzij de medecontractant van de leverancier op grond van artikel 51, § 4 ».

5. En résumé, les dispositions en projet semblent contenir les régimes suivants :

BIENS		CONTEXTE	MOMENT D'EXIGIBILITE	DISPOSITION EN PROJET
	<i>toutes les livraisons, à l'exception des livraisons intracommunautaires effectuées dans les conditions de l'art. 39bis</i>	paiement sans facture, avant la livraison	réception du paiement	art. 17, § 1 ^{er} , alinéa 3
		facture	date de la facture	art. 17, § 1 ^{er} , alinéa 1 ^{er}
		pas de facture le 15 ^e jour du mois qui suit celui au cours duquel est intervenu le fait générateur	le 15 ^e jour du mois qui suit celui au cours duquel est intervenu le fait générateur	art. 17, § 1 ^{er} , alinéa 2
	<i>livraisons intracommunautaires effectuées dans les conditions de l'art. 39bis</i>	facture	date de la facture	art. 17, § 2, alinéa 1 ^{er}
		pas de facture le 15 ^e jour du mois qui suit celui au cours duquel est intervenu le fait générateur	le 15 ^e jour du mois qui suit celui au cours duquel est intervenu le fait générateur	Article 17, § 2, alinéa 2
	<i>cas particulier 1 :</i> <i>livraisons de biens meubles par un assujetti qui, habituellement, livre des biens à des particuliers</i>		réception du paiement ou des subventions visées à l'art. 26, alinéa 1 ^{er}	art. 17, § 3
	<i>cas particulier 2 :</i> <i>livraisons de biens meubles par un assujetti à des personnes de droit public visées à l'art. 6, pour autant que la taxe ne soit pas due par le cocontractant conformément à l'art. 51, §§ 2, 2°, et 4</i>		réception du paiement, en tout ou en partie	art. 17, § 4
	<i>tous les autres cas</i>		livraison	art. 16, § 1 ^{er}

SERVICES		CONTEXTE	MOMENT D'EXIGIBILITE	DISPOSITION EN PROJET
	<i>toutes les prestations de services, à l'exception des services intracommunautaires</i>	paiement sans facture, avant le moment où la prestation de services est effectuée	réception du paiement, en tout ou en partie	art. 22bis, § 1 ^{er} , alinéa 3
		facture	date de la facture	art. 22bis, § 1 ^{er} , alinéa 1 ^{er}
		pas de facture le 15 ^e jour du mois qui suit celui au cours duquel est intervenu le fait générateur	le 15 ^e jour du mois qui suit celui au cours duquel est intervenu le fait générateur	art. 22bis, § 1 ^{er} , alinéa 2
	<i>services intracommunautaires</i>	réception du paiement avant le moment où la prestation de services est effectuée	réception du paiement, en tout ou en partie	art. 22bis, § 2, alinéa 2
	<i>cas particulier 1 :</i> <i>prestations de services effectués par un assujetti qui, habituellement, fournit des services à des particuliers</i>		réception du paiement ou des subventions visées à l'art. 26, alinéa 1 ^{er}	art. 22bis, § 3
	<i>cas particulier 2 :</i> <i>services effectués par un assujetti à des personnes de droit public visées à l'art. 6, pour autant que la taxe ne soit pas due par le preneur ou le cocontractant conformément à l'art. 51, §§ 2, 1^o, et 4</i>		réception du paiement, en tout ou en partie	art 22bis, § 4
	<i>tous les autres cas</i>		prestation de services effectuée	art. 22, § 1 ^{er} (+ art. 22bis, § 1 ^{er} , alinéa 1 ^{er})

6. Les dispositions en projet reflètent insuffisamment, sous certains aspects, l'intention qui y réside et présentent des divergences pour lesquelles on ne peut invoquer de raison évidente⁶. Elles devront dès lors être corrigées au regard de l'exigence de sécurité juridique (voir ci-après, examen du texte).

7. Le régime d'exigibilité, actuellement en vigueur, institué par la loi du 17 décembre 2012, est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2013.

Toutefois, du 1^{er} janvier 2013 au 31 décembre 2014, l'administration fiscale avait prévu un régime transitoire (« une période de tolérance ») afin de donner aux assujettis le temps nécessaire pour s'adapter au nouveau régime⁷. Le régime définitif, qui a pris cours, en principe, le 1^{er} janvier 2015, fait également l'objet de décisions de l'administration fiscale⁸. Il découle de ce qui précède que depuis le 1^{er} janvier 2013, l'assujetti doit tenir compte de diverses décisions administratives qui coexistent avec les règles légales et qui, dans certains cas, sont contraires à celles-ci. Ce procédé est source d'insécurité juridique pour les assujettis.

Au demeurant, le fait de prévoir un régime transitoire en dehors de la loi se heurte également au principe constitutionnel de légalité en matière fiscale. En effet, il résulte des articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution que le législateur doit fixer lui-même tous les éléments essentiels permettant de déterminer la dette d'impôt des contribuables, tels que les catégories de contribuables, l'assiette de l'impôt, le taux d'imposition ou le tarif, et les exemptions ou réductions éventuelles.

Si, consécutivement à l'instauration de nouvelles règles, l'on envisage de prévoir de nouveau un régime transitoire, ces dispositions, qui doivent permettre ou faciliter le passage du régime en vigueur à un régime nouveau, devront alors être intégrées dans le projet.

⁶ Ainsi, l'article 17, § 4, en projet, du Code de la T.V.A. fait mention « du paiement, en tout ou en partie », alors que l'article 17, § 3, en projet, ne fait état que de la réception « du paiement ou des subventions » (sans mention de la réception d'un paiement partiel ou d'une partie des subventions). Un autre exemple est la structure différente des articles 22bis, § 1^{er}, et 17, § 1^{er}, en projet, du Code de la T.V.A. : l'article 22bis, § 1^{er}, indique que la disposition s'applique aux prestations de services « à l'exclusion des services intracommunautaires visés au paragraphe 2 », alors que pour la disposition relative à la livraison de biens, ce n'est qu'à la lecture de l'article 17, § 2, qu'il ressort qu'un régime distinct est prévu pour les livraisons intracommunautaires de biens.

⁷ Voir : la décision T.V.A. n° E.T.123.563 du 19 décembre 2012 (« Nouvelles règles en matière d'exigibilité de la T.V.A. »), la décision T.V.A. n° E.T.124.705 du 22 novembre 2013 (« Prolongation du régime transitoire en matière d'exigibilité de la taxe ») et la décision T.V.A. n° E.T.127.191 du 25 novembre 2014 (« Exigibilité de la taxe - Régime définitif – Tolérance administrative »).

⁸ Voir : la décision T.V.A. n° E.T.126.003 du 7 octobre 2014 (« Exigibilité de la taxe – Régime définitif ») et la décision T.V.A. n° E.T.128.109 du 17 avril 2015 (« Exigibilité de la T.V.A. – Régime transitoire »).

EXAMEN DU TEXTE

OBSERVATION PRELIMINAIRE

8. Conformément à l'article 412, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée', il convient d'ajouter au projet un article rédigé comme suit :

« La présente loi transpose partiellement la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ».

INTITULE

9. La fonction principale d'un intitulé est de permettre l'identification de la réglementation, de sorte que le lecteur cerne immédiatement l'objet de l'acte⁹. L'intitulé du projet se borne à indiquer d'une manière générale qu'il s'agit d'une modification du Code de la T.V.A., sans en révéler la portée concrète. À cela s'ajoute qu'un autre avant-projet de loi, portant le même intitulé et modifiant d'autres dispositions du Code de la T.V.A.¹⁰, a en même temps été soumis, pour avis, au Conseil d'État. Il serait dès lors préférable de donner à la loi à adopter l'intitulé suivant :

« Loi modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, en ce qui concerne l'exigibilité de la taxe ».

DISPOSITIF

Article 2

10. Compte tenu de ce qui a été observé lors de la discussion générale, il est suggéré, par souci de clarté, d'apporter à l'article 17 en projet du Code de la T.V.A. les modifications suivantes :

- le premier paragraphe de l'article 17 doit faire apparaître qu'il s'agit de cas dans lesquels, en principe, la délivrance d'une facture est obligatoire ;

- dans les alinéas 2 et 3 de l'article 17, § 1^{er}, il y a lieu d'insérer le mot « toutefois » respectivement après les mots « La taxe devient » et les mots « la taxe devient » ;

- le deuxième paragraphe de l'article 17 doit faire apparaître que la taxe ne devient exigible que si la facture constate le fait générateur et concerne la totalité du prix ;

- dans l'alinéa 2 de l'article 17, § 2, il y a lieu d'insérer le mot « toutefois » après les mots « La taxe devient » ;

⁹ *Principes de technique législative – Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, recommandation n° 14.1, à consulter sur le site Internet du Conseil d'État (www.raadvst-consetat.be).

¹⁰ Avant-projet de loi 'modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée' (avis C.E. 57.773/3 du 10 juillet 2015).

- à l'alinéa 2 de l'article 17, § 4, il convient de viser plus spécifiquement « l'article 51, §§ 2, 2°, et 4 ».

Article 3

11. Compte tenu de ce qui a été observé lors de la discussion générale, il est suggéré, par souci de clarté, d'apporter à l'article 22*bis* en projet du Code de la T.V.A. les modifications suivantes :

- le premier paragraphe de l'article 22*bis* doit faire apparaître qu'il s'agit de cas dans lesquels, en principe, la délivrance d'une facture est obligatoire ;

- dans les alinéas 2 et 3 de l'article 22*bis*, § 1^{er}, il y a lieu d'insérer le mot « toutefois » respectivement après les mots « La taxe devient » et les mots « la taxe devient » ;

- dans l'alinéa 2 de l'article 22*bis*, § 2, il convient d'insérer le mot « toutefois » après les mots « la taxe devient » ;

- à l'alinéa 2 de l'article 22*bis*, § 4, il y a lieu de viser plus spécifiquement « l'article 51, §§ 2, 1°, et 4 ».

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT