



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 58.782/3
van 8 februari 2016

over

een voorontwerp van wet ‘tot
wijziging van het Wetboek van
de belasting over de
toegevoegde waarde met
betrekking tot de vrijstelling
van de diensten verricht aan
hun leden door zelfstandige
groeperingen van personen’

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

avis 58.782/3
du 8 février 2016

sur

un avant-projet de loi
‘modifiant le Code de la taxe
sur la valeur ajoutée en ce qui
concerne l'exemption des
prestations de services fournies
à leurs membres par les
groupements autonomes de
personnes’

Op 7 januari 2016 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 voorontwerp van wet ‘tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde met betrekking tot de vrijstelling van de diensten verricht aan hun leden door zelfstandige groeperingen van personen’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 2 februari 2016. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS, assessor, en Leen VERSCHRAEGHEN, toegevoegd 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 8 februari 2016.

*

Le 7 janvier 2016, 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 avant-projet de loi ‘modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'exemption des prestations de services fournies à leurs membres par les groupements autonomes de personnes’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 2^{ième} février 2016. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS, assesseur, et Leen VERSCHRAEGHEN, greffier assumé.

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 8 février 2016.

*

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 VOORONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt tot de herwerking en de harmonisering van de zogenaamde btw-vrijstelling voor kostendelende verenigingen. Het gaat om de diensten bedoeld in artikel 132, lid 1, f), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde’ (hierna: de Btw-richtlijn):

“De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

(...);

f) diensten verricht door zelfstandige groeperingen van personen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, teneinde aan hun leden de diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van voornoemde activiteit, wanneer die groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, mits deze vrijstelling niet tot versterking van de mededinging kan leiden;

(...).”

Ingevolge opmerkingen van de Europese Commissie over de overeenstemming van de huidige Belgische regeling met het recht van de Europese Unie, worden de voorwaarden versoepeld om de vrijstelling te genieten. Daartoe worden artikel 44, § 2, 1^o*bis*, van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde (hierna: Btw-wetboek) en het koninklijk besluit nr. 43 van 5 juli 1991 ‘met betrekking tot de vrijstelling op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden verleende diensten’ (hierna: het koninklijk besluit nr. 43) opgeheven (artikelen 3, a), en 4 van het ontwerp), en wordt in voormeld artikel 44 van het Btw-wetboek een nieuwe paragraaf 2*bis* ingevoegd (artikel 3, b), van het ontwerp).

Met het ontwerp wordt in hoofdzaak beoogd de strengere vrijstellingsvoorwaarden ongedaan te maken die zijn opgenomen in het koninklijk besluit nr. 43² de werkzaamheden van de groepering zullen niet langer uitsluitend moeten bestaan in het verrichten van diensten voor de leden, de leden van de groepering zullen niet langer ofwel eenzelfde soort van werkzaamheid moeten uitoefenen, ofwel behoren tot eenzelfde financiële, economische, professionele of sociale groep, en de drempel van tien procent van de jaaromzet, bedoeld in artikel 3 van het koninklijk besluit nr. 43, vervalt.

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

² De regeling is verder toegelicht in de aanschrijving 96/003 (aanschrijving nr. 3 van 9 mei 1996, zie <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=9d47cd86-d87e-4f53-a478-e211094d3675#findHighlighted>).

De inwerkingtreding is gepland op 1 juli 2016 (artikel 5 van het ontwerp).

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 3

3. Gelet op het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet, moet belastingwetgeving op zich voldoende duidelijk zijn. Daarom dienen verduidelijkingen die noodzakelijk zijn om de draagwijdte van de regeling te begrijpen, in de tekst zelf van de ontworpen bepalingen opgenomen te worden.

Het valt op dat nogal wat elementen die nodig zijn om de draagwijdte van de ontworpen regeling ten volle te begrijpen, wel in de memorie van toelichting zijn opgenomen, maar niet in de ontworpen bepalingen terug te vinden zijn. Dat is onder meer het geval voor de notie “diensten die direct nodig zijn”³ en voor de vermelding dat de vrijstelling enkel betrekking heeft op diensten.⁴ De stellers zullen het ontwerp op dit punt moeten herbekijken.

4. Het ontworpen artikel 44, § 2*bis*, eerste lid, van het Btw-wetboek bevat vier voorwaarden voor de belastingvrijstelling. Er wordt onder meer bepaald – eerste voorwaarde – dat de vrijgestelde handelingen of de handelingen waarvoor de leden niet belastingplichtig zijn, “een overwegend deel van de activiteiten van de leden” (1°) moeten vertegenwoordigen en – tweede voorwaarde – dat indien de groepering ook handelingen verricht voor niet-leden, de handelingen verricht voor haar leden “een overwegend deel van de activiteit van de groepering” (2°) moeten vertegenwoordigen.

De gemachtigde heeft te kennen gegeven dat die omschrijvingen zijn gebaseerd op het standpunt van de Europese Commissie.

4.1. Het eerste element (1°) is terug te voeren op de volgende stellingname in werkdocument nr. 856 van 6 mei 2015:⁵

“For practical reasons and in order to facilitate the correct and straightforward application of the exemption, it seems reasonable requiring the exempt activities of the member to be carried on in a consistent manner rather than merely sporadically, and to represent a significant part of the member’s business. An eventual decision in this matter is left to the discretion of the Member States, on the grounds of Article 131 of the VAT Directive, which states that *‘the exemptions provided for in Chapters 2 to 9 shall apply without prejudice to other Community provisions and in accordance with conditions*

³ De memorie van toelichting (p. 5, derde alinea) bevat de volgende verduidelijking: “Onder ‘diensten die direct nodig zijn’ moet worden verstaan, de diensten die specifiek verbonden zijn met de vrijgestelde of niet-belastingplichtige activiteiten van de leden en die onontbeerlijke input vormen voor het verstrekken van die activiteiten”.

⁴ In de memorie van toelichting (p. 5, tweede alinea) wordt ter zake gesteld: “De vrijstelling beoogt derhalve enkel diensten met uitsluiting van de levering van goederen tenzij de afgifte van een goed noodzakelijk en duidelijk bijkomstig is in het kader van de dienstverlening.”

⁵ Werkdocument nr. 856 van 6 mei 2015 opgesteld door de diensten van de Europese Commissie voor het Btw-comité bedoeld in artikel 398 van de Btw-richtlijn.

which the Member States shall lay down for the purposes of ensuring the correct and straightforward application of those exemptions and of preventing any possible evasion, avoidance or abuse’.”

Om in lijn te zijn met dit standpunt, zal de verwoording van de voorwaarde in de ontworpen bepaling moeten worden bijgesteld. De notie “overwegend deel” (van de activiteit van de leden) lijkt immers niet te sporen met wat in het werkdokument “a significant part” wordt genoemd. Er wordt ter overweging gegeven om in plaats van de woorden “overwegend deel”, de woorden “belangrijk deel” te gebruiken.

4.2.1. Ook het tweede element (2°) zou zijn gebaseerd op voormeld standpunt van de Commissie en geïnspireerd zijn op het Franse regime ter zake, dat volgens de gemachtigde luidt:

“Pour l’application de l’exonération prévue par l’article 261 B du CGI, les services doivent être rendus aux adhérents du groupement. Toutefois, l’exonération est maintenue lorsque les groupements rendent des services à des personnes qui leur sont étrangères, à condition qu’ils soumettent ces prestations à la TVA, dans les conditions de droit commun. Mais il peut arriver qu’au cours d’une année civile, les services rendus par un groupement à ses membres soient utilisés à titre principal, et non accessoire, par des entités extérieures à cet organisme. Dans ce cas, il y a lieu de considérer que la réalisation de cette opération ne correspond pas à l’objet pour lequel le groupement a été constitué. Dès lors, les recettes que procure à un groupement la fourniture d’un service déterminé doivent être soumises en totalité à la TVA si les rémunérations perçues auprès de tiers atteignent ou dépassent 50 % du montant de ces recettes.”

In tegenstelling tot wat door de gemachtigde wordt gesuggereerd, blijkt voor het tweede element geen steun te kunnen worden gevonden in werkdokument nr. 856 van 6 mei 2015. De Europese Commissie nam ter zake immers het volgende standpunt in:

“3.1.10. *May a cost-sharing group provide services to third parties (non-members)*⁶?

This question was raised before the CJEU in AXA^(...). The question referred was whether Member States may grant an exemption from VAT pursuant to Article 132(1)(f) of the VAT Directive only where independent groups of persons supply services exclusively for the benefit of their members, to the exclusion of non-members. Unfortunately, the President of the CJEU ordered the removal of this case in 2009 so no guidance was given.

There, however, seems to be no obstacle for the independent group also being able to supply services to third parties other than the members of the group, provided that those services (in so far as they are not covered by another exemption) are taxed.

Neither the special character of the exemption in question nor the need to interpret it restrictively justify the conclusion that the group allowing its members to benefit from exemption may not also carry out (taxed) activities supplying services to third parties. There may be practical difficulties, but they are no different from those which arise in a host of other situations in which it is necessary to apportion inputs between taxed and exempt (or out-of-scope) activities.”

Op grond daarvan kan het tweede element niet worden aangenomen.

⁶ Voetnoot 18 van het werkdokument nr. 856: [HvJ 11 december 2008, C-407/07, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, punt 43].

4.2.2. In de memorie van toelichting wordt echter aangegeven dat het tweede element zou worden ingevoerd om *concurrentieverstoring* te voorkomen.

Opdat dit zou kunnen worden aanvaard, moet volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie evenwel aannemelijk gemaakt kunnen worden dat er een reëel gevaar bestaat dat de vrijstelling op zich op korte termijn of in de toekomst tot concurrentievervalsing zal leiden.⁷ Het is de Raad van State echter niet duidelijk of dit hier het geval is.

Slechts indien dit aantoonbaar is, kan het tweede element worden aanvaard. De adviesaanvrager doet er dan ook goed aan om in de memorie van toelichting uiteen te zetten in welk opzicht deze beperkende voorwaarde noodzakelijk is om een reëel gevaar op verstoring van de mededinging in de zin van artikel 132, lid 1, f), van de Btw-richtlijn te voorkomen.

Veiligheidshalve doet de steller er overigens ook goed aan om wat dit punt betreft overleg te plegen met de diensten van de Commissie.

5. Als vierde voorwaarde wordt in het ontworpen artikel 44, § 2*bis*, eerste lid, 4°, van het Btw-wetboek gesteld dat de vrijstelling niet mag leiden tot concurrentieverstoring. In de memorie van toelichting wordt aangegeven dat dit geval per geval wordt verduidelijkt. Deze voorwaarde is in lijn met artikel 132, lid 1, f), van de Btw-richtlijn (“mits deze vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging kan leiden”).

Het valt op dat zowel in het Btw-wetboek als in de Btw-richtlijn soms gewag wordt gemaakt van “concurrentieverstoring” of van “verstoring van de mededinging”, maar soms ook van “concurrentieverstoring van enige betekenis” (artikel 6, tweede lid, van het Btw-wetboek) of van “verstoring van de mededinging van enige betekenis” (artikel 13, lid 1, tweede alinea, van de Btw-richtlijn).

De vraag rijst daarom of de vierde voorwaarde inhoudt dat elke vorm van concurrentieverstoring – ook als die van zeer geringe betekenis is – aanleiding zal geven tot het verlies van de vrijstelling. Daarbij moet ook voor ogen worden gehouden dat een beoordeling geval per geval voor veel rechtsonzekerheid zal zorgen.

De gemachtigde reageerde hierop als volgt:

“Zoals aangegeven in de vraag zijn de teksten van de relevante artikelen van de btw-richtlijn zeer duidelijk: in het kader van artikel 13, lid 1 van de btw-richtlijn mag de behandeling als niet-belastingplichtige van een overheid geen aanleiding geven ‘tot een concurrentieverstoring van enige betekenis’, in het kader van artikel 132, lid 1, f) van de btw-richtlijn mag de btw-vrijstelling zonder meer ‘niet tot verstoring van de mededinging leiden’.

De Belgische wetgever is gehouden tot een richtlijnconforme omzetting van de bepalingen van de btw-richtlijn, en in het licht daarvan werd de voorwaarde inzake concurrentieverstoring in het ontwerp met betrekking tot de invoering van een artikel 44, paragraaf 2*bis* dan ook tekstgetrouw overgenomen.

⁷ HvJ 20 november 2003, C-8/01, *Assurandør-Societetet*, punten 63 en 64.

Deze vaststelling volstaat op zich om de legaliteit van de ontworpen bepaling te verantwoorden in verhouding tot diens Europese rechtsgrondslag, maar de vraagstelling naar de concrete impact van het onderscheid in verwoording is op zich legitiem.

Ter zake moet eerst en vooral worden vastgesteld dat het onderscheid in formulering tot uitdrukking komt in de verschillende taalversies waarbij op dat punt ook tijdens de herschikking van de 6de btw-richtlijn (richtlijn 77/388/EG) geen redactionele wijzigingen werden aangebracht. Er kan dus alleen worden besloten dat het onderscheid in formulering manifest een bewuste keuze is geweest van de Europese wetgever die logischerwijze verband moet houden met de specifieke en verschillende context van de bepalingen van de btw-richtlijn waarin de uitdrukking wordt gebruikt.

Er zijn weinig arresten van het HJEU die zich hebben uitgesproken over de draagwijdte van de btw-vrijstelling voor kostendelende verenigingen, en slechts één arrest (C-8/01, Assurandor Societet) dat zich heeft gebogen over de voorwaarde van de concurrentievervalsing. Overeenkomstig de tekst van artikel 132, lid 1, f) van de btw-richtlijn, blijkt uit de overwegingen van het Hof ter zake dat – in tegenstelling tot de rechtspraak van het Hof inzake artikel 13, lid 1 van de btw-richtlijn – telkens wordt gerefereerd aan het feit dat de btw-vrijstelling niet tot concurrentievervalsing aanleiding mag geven (zie o.m. overwegingen nrs. 58, 63, 64 en 65). Voor de volledigheid wordt eraan toegevoegd dat dit inhoudt dat de btw-vrijstelling moet worden geweigerd als er een reëel gevaar bestaat dat de vrijstelling op zich op korte termijn of in de toekomst tot concurrentievervalsing kan leiden (overweging nr. 64). Het Hof kwalificeert de concurrentievervalsing dus blijkbaar eerder aan de hand van kwalitatieve dan van kwantitatieve indicatoren: de concurrentievervalsing moet reëel (en dus niet louter theoretisch of hypothetisch) zijn, mag blijkbaar actueel of toekomstig zijn, maar hoeft dus niet noodzakelijkerwijze van een zekere omvang te zijn (wat overeenstemt met de ter zake duidelijke tekst van de richtlijn bepaling).

Tot slot kan nog worden gewezen op het (...) werkdocument nr. 856 van het btw-comité, waarin deze problematiek door de diensten van de Europese Commissie ook wordt geëvoceerd onder punt 3.5.1., maar waarbij enkel de voormelde rechtspraak van het Hof in herinnering wordt gebracht.”

6. In het ontworpen artikel 44, § 2bis, tweede lid, van het Btw-wetboek wordt verduidelijkt wat onder het begrip “zelfstandige groepering van personen” moet worden verstaan.

De opsomming lijkt overeen te stemmen met wat thans nog in artikel 1 van het op te heffen koninklijk besluit nr. 43 wordt bepaald:

“Onder zelfstandige groeperingen van personen moet, voor de toepassing van artikel 44, § 2, 1^obis, van het Wetboek worden verstaan:

1^o de vereniging met rechtspersoonlijkheid;

2^o de vereniging zonder rechtspersoonlijkheid die onder een eigen benaming als afzonderlijke vereniging of groepering tegenover haar leden en tegenover derden optreedt.”

In aanschrijving 96/003 (randnr. 25 e.v.) wordt melding gemaakt van de kostendelende vereniging die niet als een van de leden afzonderlijke entiteit wordt aangemerkt. In deze aanschrijving worden twee categorieën van onverdeeldheden onderscheiden, namelijk 1) de onverdeeldheid als zelfstandige groepering en 2) de onverdeeldheid die geen zelfstandige

groepering is. De vraag rijst naar de weerslag van het ontwerp op deze twee rechtsfiguren: kunnen zij onder de nieuwe regeling nog onder de vrijstellingsregeling vallen?

De gemachtigde antwoordde als volgt:

“Er zal naar aanleiding van de wetswijziging een nieuwe circulaire worden opgesteld (...) ter vervanging van de bestaande circulaire. De administratieve regeling zal worden opgeheven ten aanzien van de groeperingen die niet worden beoogd door de vrijstelling.”

7. In het ontworpen artikel 44, § 2bis, vijfde lid, van het Btw-wetboek komt het zinsdeel “alle ter zake bepaalde verplichtingen waaronder de informatieverplichtingen omtrent de leden, na te leven” voor. Ter wille van de rechtszekerheid moeten worden bepaald wat die verplichtingen precies inhouden.

8. De gemachtigde heeft bevestigd dat de delegatie verleend aan de Koning in het ontworpen artikel 44, § 2bis, zesde lid, van het Btw-wetboek verwijst naar het derde tot het vijfde lid van de betrokken paragraaf.

In het licht hiervan wordt het zesde lid beter als volgt geformuleerd:

“De Koning stelt de nadere praktische formaliteiten vast voor de aangifte- en informatieplicht bepaald in het derde tot het vijfde lid.”

9. In de nota aan de Ministerraad in verband met het ontwerp staat te lezen:

“Bestaande zelfstandige groeperingen van personen zullen de mogelijkheid krijgen tot 31 december 2016 om zich te conformeren aan de nieuwe btw-regels”.

Nog afgezien van het gegeven dat de overgangsregeling waarop in de nota wordt gealludeerd, omwille van het legaliteitsbeginsel in belastingzaken in de wet zelf moet worden bepaald en niet kan worden ingevoerd bij een omzendbrief of bij een beslissing van de minister of van de administratie, is het zeer de vraag of de beoogde overgangsregeling verenigbaar is met het standpunt van de Europese Commissie.⁸

Het lijkt dan ook verkieslijk om de aan te nemen wet zo spoedig mogelijk bekend te maken, zodat de betrokken zelfstandige groeperingen van personen over voldoende tijd beschikken om zich voor te bereiden op de inwerkingtreding op 1 juli 2016.

*

⁸ De Commissie heeft het antwoord van België in het EU-Pilotdossier 6781/14/TAXU (bepaling van btw voor diensten die door autonome groepen van personen worden verricht) aanvaard, maar heeft daarbij het volgende meegegeven: “Les autorités belges se sont engagées à éliminer les incompatibilités relevées avec le droit de l’Union. Elles estiment que les modifications envisagées devraient pouvoir entrer en vigueur le 1^{er} juillet 2016 et s’engagent à transmettre le projet de texte dès qu’il sera soumis au Parlement.” Indien sommige groeperingen pas vanaf 1 januari 2017 aan de nieuwe regeling zouden worden onderworpen, spoort dat niet met een inwerkingtreding vanaf 1 juli 2016. Wellicht kan de inwerkingtreding op 1 juli 2016 volstaan om de transitie mogelijk te maken.

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 juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet de revoir et d'harmoniser l'exemption de la TVA pour les associations de frais. Il s'agit des services visés à l'article 132, paragraphe 1, f), de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée' (ci-après: la directive TVA) :

« Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

(...) ;

f) les prestations de services effectuées par des groupements autonomes de personnes exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, en vue de rendre à leurs membres les services directement nécessaires à l'exercice de cette activité, lorsque ces groupements se bornent à réclamer à leurs membres le remboursement exact de la part leur incombant dans les dépenses engagées en commun, à condition que cette exonération ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence ;

(...) ».

À la suite d'observations formulées par la Commission européenne sur la conformité du régime belge actuel avec le droit de l'Union européenne, les conditions pour bénéficier de l'exemption sont assouplies. À cet effet, l'article 44, § 2, 1^o *bis*, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : C. TVA) et l'arrêté royal n° 43 du 5 juillet 1991 'relatif à l'exemption de la taxe sur la valeur ajoutée concernant les prestations de services fournies à leurs membres par les groupements autonomes de personnes' (ci-après : l'arrêté royal n° 43) sont abrogés (articles 3, a), et 4 du projet), et un nouveau paragraphe 2*bis* est inséré dans l'article 44 précité du C. TVA (article 3, b), du projet).

Le projet vise essentiellement à supprimer les conditions d'exemption plus strictes inscrites dans l'arrêté royal n° 43² ; les activités du groupement ne devront plus exclusivement consister à fournir des prestations de services aux membres, les membres du groupement ne devront plus exercer soit un même type d'activités, soit appartenir à un même groupement financier, économique, professionnel ou social et le seuil de dix pour cent du chiffre d'affaires, visé à l'article 3 de l'arrêté royal n° 43, est abandonné.

L'entrée en vigueur est prévue le 1^{er} juillet 2016 (article 5 du projet).

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

² Le régime fait l'objet d'un commentaire plus détaillé dans la circulaire 96/003 (circulaire n° 3 du 9 mai 1996, voir <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=9d47cd86-d87e-4f53-a478-e211094d3675#findHighlighted>).

EXAMEN DU TEXTE

Article 3

3. Eu égard au principe de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution, la législation fiscale doit être suffisamment précise par elle-même. Il en résulte que des précisions nécessaires à la compréhension de la portée du régime doivent être reproduites dans le texte même des dispositions en projet.

On constate que bon nombre d'éléments nécessaires pour comprendre pleinement l'étendue du régime en projet se retrouvent dans l'exposé des motifs mais pas dans la disposition en projet. Tel est notamment le cas de la notion de « prestations de services qui sont directement nécessaires »³ et de la mention que l'exemption concerne uniquement les services⁴. Les auteurs du projet devront revoir le projet sur ce point.

4. L'article 44, § 2bis, alinéa 1^{er}, en projet, du C. TVA énonce quatre conditions d'exemption de la taxe. Il prévoit notamment que – première condition – les opérations exemptées ou les opérations pour lesquelles les membres n'ont pas la qualité d'assujetti doivent représenter « une part prépondérante de l'activité des membres » (1^o) et que – deuxième condition – lorsque le groupement fournit également des opérations à des non-membres, les opérations fournies aux membres doivent représenter « une part prépondérante de l'activité du groupement » (2^o).

Le délégué a déclaré que ces définitions sont fondées sur le point de vue de la Commission européenne.

4.1. Le premier élément (1^o) est à mettre en relation avec la position suivante prise dans le document de travail n° 856 du 6 mai 2015⁵ :

« For practical reasons and in order to facilitate the correct and straightforward application of the exemption, it seems reasonable requiring the exempt activities of the member to be carried on in a consistent manner rather than merely sporadically, and to represent a significant part of the member's business. An eventual decision in this matter is left to the discretion of the Member States, on the grounds of Article 131 of the VAT Directive, which states that *'the exemptions provided for in Chapters 2 to 9 shall apply without prejudice to other Community provisions and in accordance with conditions which the Member States shall lay down for the purposes of ensuring the correct and straightforward application of those exemptions and of preventing any possible evasion, avoidance or abuse'* ».

³ L'exposé des motifs (p. 5, alinéa 3) donne la précision suivante : « Par 'prestations de services qui sont directement nécessaires', il faut entendre les prestations de services qui sont liées de façon spécifique aux activités exemptées ou non assujetties des membres et qui contribuent de manière indispensable à l'exécution de ces activités ».

⁴ L'exposé des motifs indique à cet égard (p. 5, alinéa 2) : « L'exemption vise dès lors uniquement des prestations de services, à l'exclusion des livraisons de biens, à moins qu'il soit clairement établi que la remise d'un bien constitue l'accessoire indispensable à la réalisation d'une prestation de services ».

⁵ Document de travail n° 856 du 6 mai 2015 rédigé par les services de la Commission européenne pour le comité de la TVA, visé à l'article 398 de la directive TVA.

Afin de se conformer à ce point de vue, la formulation de la condition dans la disposition en projet sera adaptée. En effet, la notion de « part prépondérante » (de l'activité des membres) ne semble pas conforme à la formulation du document de travail « a significant part ». Il est suggéré d'utiliser au lieu des mots « part prépondérante », les mots « part importante ».

4.2.1. Le deuxième élément (2°) serait également fondé sur le point de vue précité de la Commission et s'inspirerait du régime français en la matière qui, selon le délégué, prévoit que :

« Pour l'application de l'exonération prévue par l'article 261 B du CGI, les services doivent être rendus aux adhérents du groupement. Toutefois, l'exonération est maintenue lorsque les groupements rendent des services à des personnes qui leur sont étrangères, à condition qu'ils soumettent ces prestations à la TVA, dans les conditions de droit commun. Mais il peut arriver qu'au cours d'une année civile, les services rendus par un groupement à ses membres soient utilisés à titre principal, et non accessoire, par des entités extérieures à cet organisme. Dans ce cas, il y a lieu de considérer que la réalisation de cette opération ne correspond pas à l'objet pour lequel le groupement a été constitué. Dès lors, les recettes que procure à un groupement la fourniture d'un service déterminé doivent être soumises en totalité à la TVA si les rémunérations perçues auprès de tiers atteignent ou dépassent 50 % du montant de ces recettes ».

Contrairement à ce que suggère le délégué, il ne s'avère pas, en ce qui concerne le deuxième élément, que l'on puisse se fonder sur le document de travail n° 856 du 6 mai 2015. En effet, la Commission européenne a adopté le point de vue suivant en la matière :

« 3.1.10. *May a cost-sharing group provide services to third parties (non-members)* ⁶ ?

This question was raised before the CJEU in AXA^(...). The question referred was whether Member States may grant an exemption from VAT pursuant to Article 132(1)(f) of the VAT Directive only where independent groups of persons supply services exclusively for the benefit of their members, to the exclusion of non-members. Unfortunately, the President of the CJEU ordered the removal of this case in 2009 so no guidance was given.

There, however, seems to be no obstacle for the independent group also being able to supply services to third parties other than the members of the group, provided that those services (in so far as they are not covered by another exemption) are taxed.

Neither the special character of the exemption in question nor the need to interpret it restrictively justify the conclusion that the group allowing its members to benefit from exemption may not also carry out (taxed) activities supplying services to third parties. There may be practical difficulties, but they are no different from those which arise in a host of other situations in which it is necessary to apportion inputs between taxed and exempt (or out-of-scope) activities ».

Sur cette base, le deuxième élément ne peut être admis.

4.2.2. L'exposé des motifs indique toutefois que le deuxième élément est introduit afin d'éviter des *distorsions de concurrence*.

⁶ Note de bas de page 18 du document de travail n° 856 : [C.J., 11 décembre 2008, C-407/07, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, point 43].

Pour que cette justification puisse être admise, encore faudrait-il, selon la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, pouvoir démontrer qu'il existe un danger réel que, par elle-même, l'exemption provoque des distorsions de concurrence dans l'immédiat ou dans le futur⁷. Le Conseil d'État n'aperçoit cependant pas clairement si tel est le cas en l'espèce.

Le deuxième élément ne peut être admis que si cet élément peut être démontré. Le demandeur d'avis ferait donc bien de préciser dans l'exposé des motifs en quoi cette condition restrictive est nécessaire pour prévenir un danger réel de distorsion de concurrence au sens de l'article 132, paragraphe 1, f), de la directive TVA.

Par mesure de sécurité, l'auteur serait d'ailleurs bien avisé de se concerter sur ce point avec les services de la Commission.

5. L'article 44, § 2bis, alinéa 1^{er}, 4°, en projet, du C. TVA prévoit, comme quatrième condition, que l'exemption ne peut pas conduire à une distorsion de concurrence. L'exposé des motifs indique que des précisions seront apportées au cas par cas. Cette condition est conforme à l'article 132, paragraphe 1, f), de la directive TVA (« à condition que cette exonération ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence »).

On relève que tant le C. TVA que la directive TVA utilisent les termes « distorsion(s) de concurrence », mais parfois aussi « distorsions de concurrence *d'une certaine importance* » (article 6, alinéa 2, du C. TVA ; article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA).

La question se pose dès lors de savoir si la quatrième condition implique que toute forme de distorsion de concurrence – fût-elle minime – entraînera la perte de l'exemption. À cet égard, il conviendra de ne pas perdre de vue qu'une évaluation au cas par cas sera vecteur d'une grande insécurité juridique.

À ce propos, le délégué a répondu comme suit :

« Zoals aangegeven in de vraag zijn de teksten van de relevante artikelen van de btw-richtlijn zeer duidelijk: in het kader van artikel 13, lid 1 van de btw-richtlijn mag de behandeling als niet-belastingplichtige van een overheid geen aanleiding geven 'tot een concurrentievervalsing van enige betekenis', in het kader van artikel 132, lid 1, f) van de btw-richtlijn mag de btw-vrijstelling zonder meer 'niet tot vervalsing van de mededinging leiden'.

De Belgische wetgever is gehouden tot een richtlijnconforme omzetting van de bepalingen van de btw-richtlijn, en in het licht daarvan werd de voorwaarde inzake concurrentievervalsing in het ontwerp met betrekking tot de invoering van een artikel 44, paragraaf 2bis dan ook tekstgetrouw overgenomen.

Deze vaststelling volstaat op zich om de legaliteit van de ontworpen bepaling te verantwoorden in verhouding tot diens Europese rechtsgrondslag, maar de vraagstelling naar de concrete impact van het onderscheid in verwoording is op zich legitiem.

⁷ C.J., 20 novembre 2003, C-8/01, *Assurandør-Societetet*, points 63 et 64.

Ter zake moet eerst en vooral worden vastgesteld dat het onderscheid in formulering tot uitdrukking komt in de verschillende taalversies waarbij op dat punt ook tijdens de herschikking van de 6de btw-richtlijn (richtlijn 77/388/EG) geen redactionele wijzigingen werden aangebracht. Er kan dus alleen worden besloten dat het onderscheid in formulering manifest een bewuste keuze is geweest van de Europese wetgever die logischerwijze verband moet houden met de specifieke en verschillende context van de bepalingen van de btw-richtlijn waarin de uitdrukking wordt gebruikt.

Er zijn weinig arresten van het HJEU die zich hebben uitgesproken over de draagwijdte van de btw-vrijstelling voor kostendelende verenigingen, en slechts één arrest (C-8/01, Assurandor Societet) dat zich heeft gebogen over de voorwaarde van de concurrentievervalsing. Overeenkomstig de tekst van artikel 132, lid 1, f) van de btw-richtlijn, blijkt uit de overwegingen van het Hof ter zake dat – in tegenstelling tot de rechtspraak van het Hof inzake artikel 13, lid 1 van de btw-richtlijn – telkens wordt gerefereerd aan het feit dat de btw-vrijstelling niet tot concurrentievervalsing aanleiding mag geven (zie o.m. overwegingen nrs. 58, 63, 64 en 65). Voor de volledigheid wordt eraan toegevoegd dat dit inhoudt dat de btw-vrijstelling moet worden geweigerd als er een reëel gevaar bestaat dat de vrijstelling op zich op korte termijn of in de toekomst tot concurrentievervalsing kan leiden (overweging nr. 64). Het Hof kwalificeert de concurrentievervalsing dus blijkbaar eerder aan de hand van kwalitatieve dan van kwantitatieve indicatoren: de concurrentievervalsing moet reëel (en dus niet louter theoretisch of hypothetisch) zijn, mag blijkbaar actueel of toekomstig zijn, maar hoeft dus niet noodzakelijkerwijze van een zekere omvang te zijn (wat overeenstemt met de ter zake duidelijke tekst van de richtlijn bepaling).

Tot slot kan nog worden gewezen op het (...) werkdocument nr. 856 van het btw-comité, waarin deze problematiek door de diensten van de Europese Commissie ook wordt geëvoceerd onder punt 3.5.1., maar waarbij enkel de voormelde rechtspraak van het Hof in herinnering wordt gebracht ».

6. L'article 44, § 2bis, alinéa 2, en projet, du C. TVA précise ce qu'il convient d'entendre par la notion de « groupement autonome de personnes ».

L'énumération semble correspondre à ce que prévoit encore actuellement l'article 1^{er} de l'arrêté royal n° 43 à abroger :

« Par groupement autonome de personnes, il faut entendre, pour l'application de l'article 44, § 2, 1^obis, du Code:

1° l'association possédant la personnalité juridique;

2° l'association qui n'a pas la personnalité juridique mais qui agit sous une dénomination propre, en tant qu'association ou groupement, à l'égard de ses membres et des tiers ».

La circulaire 96/003 (n° 25 et s.) fait état de l'association de frais qui n'est pas considérée comme une entité distincte des membres. Cette circulaire opère une distinction entre deux catégories d'indivisions, à savoir 1) l'indivision comme groupement autonome et 2) l'indivision qui n'est pas un groupement autonome. On peut s'interroger sur les répercussions du projet sur ces deux figures juridiques : peuvent-elles encore relever, sous l'empire de la nouvelle réglementation, du régime d'exemption ?

Le délégué a répondu ce qui suit :

« Er zal naar aanleiding van de wetswijziging een nieuwe circulaire worden opgesteld (...) ter vervanging van de bestaande circulaire. De administratieve regeling zal worden opgeheven ten aanzien van de groeperingen die niet worden beoogd door de vrijstelling ».

7. L'article 44, § 2bis, alinéa 5, en projet, du C. TVA fait état du membre de phrase « de respecter toutes les obligations prévues en la matière parmi lesquelles les obligations d'information concernant les membres ». Dans un souci de sécurité juridique, il convient de préciser la nature exacte de ces obligations.

8. Le délégué a confirmé que la délégation conférée au Roi dans l'article 44, § 2bis, alinéa 6, en projet, du C. TVA vise les alinéas 3 à 5 du paragraphe concerné.

Au regard de ce qui précède, mieux vaudrait formuler l'alinéa 6 comme suit :

« Le Roi détermine les formalités pratiques en ce qui concerne les obligations de déclaration et d'information prévues aux alinéas 3 à 5 ».

9. À propos du projet, la note au Conseil des ministres énonce ce qui suit :

« Les groupements autonomes de personnes existants auront l'occasion de se conformer aux nouvelles règles en matière de TVA jusqu'au 31 décembre 2016 ».

Indépendamment du fait que la mesure transitoire à laquelle la note fait allusion doit, en raison du principe de légalité en matière fiscale, être inscrite dans la loi même et qu'elle ne peut être introduite ni par circulaire ni par une décision du ministre ou de l'administration, il est fort douteux que la mesure transitoire envisagée se concilie avec le point de vue de la Commission européenne⁸.

Il semble dès lors préférable de publier le plus tôt possible la loi dont l'adoption est envisagée, de sorte que les groupements autonomes de personnes concernés disposent de suffisamment de temps pour se préparer à l'entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2016.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Leen VERSCHRAEGHEN

Jo BAERT

⁸ La Commission a admis la réponse de la Belgique dans le dossier EU Pilot 6781/14/TAXU (traitement en matière de TVA pour les services effectués par les groupements autonomes de personnes) mais a observé à cet égard : « Les autorités belges se sont engagées à éliminer les incompatibilités relevées avec le droit de l'Union. Elles estiment que les modifications envisagées devraient pouvoir entrer en vigueur le 1^{er} juillet 2016 et s'engagent à transmettre le projet de texte dès qu'il sera soumis au Parlement ». Si certains groupements ne devaient être soumis au nouveau régime qu'à partir du 1^{er} janvier 2017, ce ne serait pas conforme à une entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2016. Sans doute l'entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2016 peut-elle suffire pour permettre la transition.