# RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 63.254/3
van 7 mei 2018

over

een voorontwerp van wet ‘houdende diverse bepalingen inzake belasting over de toegevoegde waarde’

# CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 63.254/3
du 7 mai 2018

sur

un avant-projet de loi ‘portant des dispositions diverses en matière de taxe sur la valeur ajoutée’

‡LW-BIFSODIDB-GDCFEUQ‡

Op 3 april 2018 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 'houdende diverse bepalingen inzake belasting over de toegevoegde waarde'.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 24 april 2018. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, 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 7 mei 2018.

*

Le 3 avril 2018, 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 'portant des dispositions diverses en matière de taxe sur la valeur ajoutée'.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 24 avril 2018. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, 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 7 mai 2018.

*

‡LW-BIFSODIDB-GDCFEUQ‡

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[1], 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 wijziging van verschillende onderdelen van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde (hierna: Btw-wetboek).

## ONDERZOEK VAN DE TEKST

### Artikel 2

3. De gemachtigde is het ermee eens dat in het ontworpen artikel 12, § 1, derde lid, van het Btw-wetboek (artikel 2, b), van het voorontwerp) de omschrijving "onverkoopbare goederen" dient te worden vervangen door "onverkoopbare voedingsmiddelen", wat beter de bedoeling weergeeft.

4. Uit de memorie van toelichting blijkt dat het adjectief 'onverkoopbaar' niet overeenstemt met wat daarmee in het normale taalgebruik wordt bedoeld. Mede gelet op het fiscaal legaliteitsbeginsel[2] wordt ter overweging gegeven om een definitie van 'onverkoopbare voedingsmiddelen' toe te voegen. De gemachtigde reageerde hierop als volgt:

> "De tekst zal worden aangevuld met een definitie. Onder voorbehoud van het resultaat van de aanvullende besprekingen in de beleidswerkgroep, zou – mede op de reeds opgenomen verduidelijkingen in de memorie van toelichting – volgende definitie als uitgangspunt kunnen worden genomen: 'voedingsmiddelen, met inbegrip van dranken, waarvan de intrinsieke kenmerken niet meer toelaten dat ze, in gelijk welke schakel van het reguliere economische circuit, worden verkocht tegen de oorspronkelijke commercialisatievoorwaarden'."

Hiermee kan worden ingestemd.

Bij de nadere uitwerking door de Koning zal er moeten worden over gewaakt dat de regeling voldoet aan artikel 185, lid 2, van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 'betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de

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

[2] Uit het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet, vloeit 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.

‡LW-BIFSODIDB-GDCFEUQ‡

toegevoegde waarde' (hierna: Btw-richtlijn): een herziening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek is niet vereist in geval van "*naar behoren bewezen en aangetoonde* vernietiging, verlies of diefstal" en de vrijstelling van de herziening moet overeenstemmen met de middels de richtlijn nagestreefde doelstelling (de aftrekregeling strekt ertoe de ondernemer volledig te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw, en de van herziening van de aftrek vrijgestelde goederen mogen niet meer voor nadien belaste handelingen kunnen worden gebruikt).[3]

Artikel 7

5. Artikel 7 van het voorontwerp strekt tot het invoeren van een verbod voor de belastingplichtigen bedoeld in de artikel 56*bis* en 57 van het Btw-wetboek om hun btw-identificatienummer mee te delen aan hun aannemer. Het verbod zal in werking treden volgens de gewone regeling, dat wil zeggen de tiende dag na de bekendmaking van de wet in het Belgisch Staatsblad. Op de vraag of de inwerkingtreding niet beter wat wordt uitgesteld zodat de betrokkenen meer tijd krijgen om zich aan te passen, antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "De betrokken bepaling is een explicitering van een verplichting die in essentie reeds impliciet voortvloeit uit de onderlinge samenhang van de verschillende btw-bepalingen die ter zake van toepassing zijn. Door de explicitering worden de juridische gevolgen van het niet-respecteren ervan inderdaad wel een stuk dwingender, waardoor een aanpassingsperiode verantwoord is. De tekst zal in die zin worden aangepast door het opnemen van een uitgestelde datum van inwerkingtreding (de 1ste dag van de tweede maand na de publicatie van de wet). Daarnaast zal op administratief vlak worden gezorgd voor een voorafgaandelijke informatiecampagne via de gebruikelijke administratieve kanalen ten aanzien van de doelgroep omtrent de nieuwe verplichting."

Hiermee kan worden ingestemd.

Artikel 10

6. Luidens het ontworpen artikel 53*duodecies* van het Btw-wetboek regelt de Koning "de praktische toepassingsmodaliteiten van de artikelen 53 tot 53*undecies*". De draagwijdte van die bepaling is niet duidelijk. Ofwel wordt ermee louter herinnerd aan de algemene uitvoeringsbevoegdheid waarover de Koning beschikt op grond van artikel 108 van de Grondwet, maar in dat geval is de bepaling overbodig en dient ze te worden weggelaten. Ofwel wordt er meer mee beoogd dan hetgeen voortvloeit uit de algemene uitvoeringsbevoegdheid van de Koning, in welk geval de toegekende delegatie dient te worden gespecificeerd.

[3] Zie bijvoorbeeld HvJ 4 oktober 2012, *PIGI – Pavleta Dimova ET*, C-550/11, ECLI:EU:C:2012:614, punten 21, 32 en 35.

‡LW-BIFSODIDB-GDCFEUQ‡

Artikel 12

7.1. Artikel 12 van het voorontwerp strekt tot de vervanging van artikel 56 van het Btw-wetboek, dat handelt over de forfaitaire taxatie. De uitvoeringsregeling van artikel 56 is te vinden in het koninklijk besluit nr. 2 van 7 november 1969 'met betrekking tot de vaststelling van forfaitaire grondslagen van aanslag voor de belasting over de toegevoegde waarde' (hierna: koninklijk besluit nr. 2). In de memorie van toelichting wordt uiteengezet dat de inhoud van die regeling ten dele in artikel 56 wordt geïntegreerd, omdat "sommige essentiële bepalingen [ervan] niet kunnen worden aangemerkt als eenvoudige uitvoeringsmaatregelen".[4]

7.2. De Btw-richtlijn laat forfaitaire taxatie toe. Artikel 281 van die richtlijn bepaalt:

> "Lidstaten die moeilijkheden zouden kunnen ondervinden bij het toepassen van de normale BTW-regeling op kleine ondernemingen, wegens de activiteit of de structuur van die ondernemingen, kunnen binnen de grenzen en onder de voorwaarden die zij stellen, na raadpleging van het BTW-Comité vereenvoudigde regels inzake belastingheffing en belastinginning, zoals forfaitaire regelingen, toepassen, mits dit niet leidt tot een vermindering van de belasting."[5]

7.3. In arrest nr. 131/2007 heeft het Grondwettelijk Hof geoordeeld dat "[d]e verscheidenheid van de situaties waarin [de ondernemingen die, wegens hun omvang, niet beschikken over een toereikende boekhoudkundige organisatie om de algemene btw-regeling te kunnen toepassen] zich bevinden, volstaat om te verantwoorden dat de wetgever ervan afziet alle op die ondernemingen toepasselijke belastingregels zelf vast te stellen".[6] Het Hof heeft ook beslist dat, "[e]rmee rekening houdend dat de wetgever het beginsel van de forfaitaire belasting zelf in de wet heeft opgenomen en dat een forfait per hypothese situaties beoogt die moeilijk kunnen worden geregeld door middel van algemene bepalingen die het voorwerp van een wet uitmaken, (…) de wetgever [vermocht], in een materie waar er een verscheidenheid aan situaties heerst en waar het [unierecht] zelf voorziet in de mogelijkheid van een forfaitaire regeling, zonder schending van het beginsel van de wettigheid van de belasting aan de Koning de bevoegdheid toe te wijzen om de modaliteiten te bepalen volgens welke de administratie de grondslag van aanslag vaststelt in overeenstemming met het in de wet vervatte beginsel van het forfait".[7] In zijn arrest heeft het Grondwettelijk Hof overigens doen opmerken dat het om een

[4] De machtiging aan de Koning om de "modaliteiten" voor de vaststelling door de belastingadministratie van de forfaitaire grondslagen vast te leggen, blijft behouden (zie het ontworpen artikel 56, § 5, tweede lid, van het Btw-wetboek).

[5] Dat het toepassen van een forfaitaire regeling niet mag leiden tot een vermindering van de belasting, wordt niet als zodanig vermeld in de ontworpen regeling. Dat is ook niet nodig omdat het niet gaat om een bepaling die omzetting behoeft, vermits die norm direct van toepassing is voor de lidstaten, zodat ook de belastingdiensten van de lidstaten erdoor gebonden zijn (HvJ 19 januari 1982, *Becker*, 8/81, ECLI:EU:C:1982:7, punt 49; HvJ 22 februari 1990, *Busseni*, C-221/88, ECLI:EU:C:1990:84, punt 30; zie ook: K. LENAERTS en P. VAN NUFFEL, *European Union Law*, Sweet & Maxwell, 2011, p. 903, nr. 22-083).

[6] GwH 17 oktober 2007, nr. 131/2007, B.5.1, noot E. VAN DE VELDE, "De forfaitaire grondslag van aanslag inzake BTW getoetst aan het fiscaal legaliteitsbeginsel: schending of niet?", *TFR* 2008, 315-322.

[7] *Ibid.*, B.5.2.

‡LW-BIFSODIDB-GDCFEUQ‡

optieregeling gaat,[8] en dat uit het unierecht volgt dat het toepassen van forfaitaire regelingen niet mag leiden tot vermindering van de belasting.[9]

Gelet op dit arrest van het Grondwettelijk Hof moet worden aangenomen dat artikel 12 van het voorontwerp geen probleem doet rijzen ten aanzien van de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet en van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, gelezen in samenhang met die grondwetsbepalingen. De beoogde vervanging komt er immers slechts op neer dat de wetgever de "modaliteiten" volgens welke de administratie de grondslag van aanslag vaststelt, nu zelf wil regelen in plaats van dat aan de Koning over te laten, zodat er voortaan in de wet meer zou worden geregeld dan in de huidige, reeds door het Grondwettelijk Hof ten aanzien van het fiscale legaliteitsbeginsel grondwettig bevonden bepalingen.

8. Luidens het ontworpen artikel 56, § 1, inleidende zin, kan de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde, na overleg met de betrokken bedrijfsgroeperingen, per bedrijfssector forfaitaire grondslagen van aanslag vaststellen voor bepaalde belastingplichtigen.

Het verlenen van verordenende bevoegdheid aan de belastingadministratie is in beginsel niet in overeenstemming met de algemene publiekrechtelijke beginselen omdat erdoor geraakt wordt aan het beginsel van de eenheid van de verordenende macht en een rechtstreekse parlementaire controle ontbreekt. Bovendien ontbreken de waarborgen waarmee de klassieke regelgeving gepaard gaat, zoals die inzake de bekendmaking en de preventieve controle van de Raad van State, afdeling Wetgeving. Dergelijke delegaties kunnen dan ook enkel worden gebillijkt om praktische redenen en voor zover zij een zeer beperkte of een hoofdzakelijk technische en niet-beleidsmatige draagwijdte hebben, en er mag worden van uitgegaan dat de diensten die de betrokken reglementering dienen toe te passen of er toezicht op uitoefenen, ook het best geplaatst zijn om deze met kennis van zaken uit te werken.

Maar zelfs indien zou kunnen worden aangenomen dat in dit geval aan deze voorwaarden is voldaan, dan nog neemt zulks niet weg dat het dan in principe de Koning toekomt om een delegatie te verlenen, en niet de wetgever. Een rechtstreekse delegatie van zulke bevoegdheden aan een administratieve dienst komt immers in principe neer op een ingrijpen van de wetgever in een prerogatief dat aan de Koning als hoofd van de federale uitvoerende macht (artikel 37 van de Grondwet) toebehoort.

[8] Het Hof van Cassatie heeft eind 2007 – dus na het arrest van het Grondwettelijk Hof – geoordeeld dat, indien er geen regelmatige boekhouding wordt voorgelegd, de belastingadministratie op een forfaitaire vaststelling van de grondslag van aanslag kan steunen, vermits het om een vermoeden in de zin van artikel 59, § 1, van het Btw-wetboek gaat (Cass. 13 december 2007, F.06.0041.N). In die zienswijze betreft het niet een optierecht (E. VAN DE VELDE, *l.c.*, 316). Intussen heeft het Hof van Cassatie zich evenwel neergelegd bij de zienswijze van het Grondwettelijk Hof (zie Cass. 20 februari 2014, F.12.0053.N).

[9] *Ibid.*, B.1.4 (citaat artikel 24, lid 1, van de Btw-richtlijn: "Lid-Staten (…) kunnen forfaitaire regelingen, toepassen, zonder dat dit mag leiden tot vermindering van de belasting"), B.2.2 ("Die ondernemingen kunnen ook (…) opteren voor de normale belastingregeling") en B.5.1 ("ondernemingen (…) mogen opteren voor de forfaitaire aanslagregeling").

‡LW-BIFSODIDB-GDCFEUQ‡

9. Om nadere toelichting gevraagd of de bepalingen van het koninklijk besluit nr. 2 die worden opgenomen in artikel 56 van het Btw-wetboek, niet beter meteen worden opgeheven, antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "Er is een ontwerp van koninklijk besluit in voorbereiding om het koninklijk besluit nr. 2 in één keer te vervangen, met een tekst waarin alleen de overgebleven bepalingen (of gedeelten van bepalingen) op een gestructureerde manier worden hernomen. Rekening houdend met (...) het aantal van de betrokken bepalingen en het feit dat sommige bepalingen gedeeltelijk werden hernomen, was dat legistiek ook de meer pragmatische optie."

Er kan worden ingestemd met deze werkwijze. Teneinde de rechtszekerheid niet te schaden, wordt de inwerkingtreding van artikel 12 van het ontwerp dan het best afgestemd op de inwerkingtreding van het nieuwe uit te vaardigen koninklijk besluit nr. 2.

## Artikel 17

10. Artikel 17 van het ontwerp strekt tot het bekrachtigen van het koninklijk besluit van 10 december 2017 'tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven wat bepaalde producten bestemd voor de intieme hygiënische bescherming en externe defibrillatoren betreft'.

Zoals de Raad van State in advies 62.267/3[10] heeft uiteengezet is punt 11 van rubriek XXIII van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 'tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven' niet verenigbaar met het thans geldende artikel 98 van de Btw-richtlijn. De in het verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 10 december 2017 op dit punt gegeven repliek[11] op het bezwaar van de Raad van State kan vanuit een juridisch oogpunt niet overtuigen.

Indien artikel 17 van het voorontwerp wordt aangenomen, zal het in dezelfde mate strijdig zijn met het recht van de Europese Unie.

*

[10] Adv.RvS 62.267/3 van 27 oktober 2017 over een ontwerp dat geleid heeft tot het koninklijk besluit van 10 december 2017.

[11] *BS* 22 december 2017, 114.228-114.230.

‡LW-BIFSODIDB-GDCFEUQ‡

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, 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 DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet de modifier diverses parties du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : C.TVA).

## EXAMEN DU TEXTE

### Article 2

3. De l'accord du délégué, il faut remplacer les mots « biens invendables » à l'article 12, § 1er, alinéa 3, en projet, du C.TVA (article 2, b), de l'avant-projet) par les mots « aliments invendables », qui traduisent mieux l'intention.

4. Il ressort de l'exposé des motifs que l'adjectif « invendable » ne correspond pas à ce qu'il y a lieu d'entendre par là dans le langage courant. Compte tenu notamment du principe de légalité en matière fiscale[2], il est suggéré d'ajouter une définition de la notion d'« aliments invendables ». À ce propos, le délégué a répondu comme suit :

> « De tekst zal worden aangevuld met een definitie. Onder voorbehoud van het resultaat van de aanvullende besprekingen in de beleidswerkgroep, zou – mede op de reeds opgenomen verduidelijkingen in de memorie van toelichting – volgende definitie als uitgangspunt kunnen worden genomen: 'voedingsmiddelen, met inbegrip van dranken, waarvan de intrinsieke kenmerken niet meer toelaten dat ze, in gelijk welke schakel van het reguliere economische circuit, worden verkocht tegen de oorspronkelijke commercialisatievoorwaarden' ».

On peut se rallier à cette proposition.

Lors de la mise en œuvre par le Roi, il conviendra de veiller à ce que le régime soit conforme à l'article 185, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée' (ci-après : directive TVA) : une régularisation de la déduction initialement opérée n'est pas requise en cas de « destruction, de perte ou de vol *dûment prouvés ou justifiés* » et l'exonération de la régularisation doit refléter l'objectif poursuivi par la directive (le régime de déductions vise à

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

[2] Il résulte du principe de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1er, 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, ainsi que les exemptions ou réductions éventuelles.

‡LW-BIFSODIDB-GDCFEUQ‡

soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques, et les biens exonérés de la régularisation de la déduction ne peuvent plus être utilisés aux fins d'opérations taxables en aval) [3].

Article 7

5. L'article 7 de l'avant-projet a pour objet d'interdire aux assujettis visés aux articles 56*bis* et 57 du C.TVA de communiquer leur numéro d'identification à la TVA à leur entrepreneur. L'interdiction entrera en vigueur conformément aux règles usuelles, c'est-à-dire le dixième jour qui suit la publication de la loi au Moniteur belge. À la question de savoir s'il ne vaudrait pas mieux postposer quelque peu l'entrée en vigueur afin de donner davantage de temps aux personnes concernées pour s'adapter, le délégué a répondu comme suit :

> « De betrokken bepaling is een explicitering van een verplichting die in essentie reeds impliciet voortvloeit uit de onderlinge samenhang van de verschillende btw-bepalingen die ter zake van toepassing zijn. Door de explicitering worden de juridische gevolgen van het niet-respecteren ervan inderdaad wel een stuk dwingender, waardoor een aanpassingsperiode verantwoord is. De tekst zal in die zin worden aangepast door het opnemen van een uitgestelde datum van inwerkingtreding (de 1ste dag van de tweede maand na de publicatie van de wet). Daarnaast zal op administratief vlak worden gezorgd voor een voorafgaandelijke informatiecampagne via de gebruikelijke administratieve kanalen ten aanzien van de doelgroep omtrent de nieuwe verplichting ».

On peut se rallier à cette proposition.

Article 10

6. Aux termes de l'article 53*duodecies*, en projet, du C.TVA, le Roi règle « les modalités d'application pratiques des articles 53 à 53*undecies* ». La portée de cette disposition n'est pas claire. Soit elle ne fait que rappeler le pouvoir général d'exécution dont dispose le Roi en vertu de l'article 108 de la Constitution, mais dans ce cas la disposition est superflue et doit être omise. Soit elle vise davantage que ce qui découle du pouvoir général d'exécution du Roi, auquel cas la délégation octroyée doit être spécifiée.

[3] Voir par exemple C.J.U.E., 4 octobre 2012, *PIGI – Pavleta Dimova ET*, C-550/11, ECLI:EU:C:2012:614, points 21, 32 et 35.

‡LW-BIFSODIDB-GDCFEUQ‡

Article 12

7.1. L'article 12 de l'avant-projet vise à remplacer l'article 56 du C.TVA, qui traite de la taxation forfaitaire. Les mesures d'exécution de l'article 56 sont inscrites dans l'arrêté royal n° 2 du 7 novembre 1969 'relatif à l'établissement de bases forfaitaires de taxation à la taxe sur la valeur ajoutée' (ci-après : arrêté royal n° 2). L'exposé des motifs mentionne que le contenu de ces mesures est en partie intégré dans l'article 56, « certaines dispositions essentielles de [celui-ci] [n]e pouvant être considéré[es] comme de simples mesures d'exécution » [4].

7.2. La directive TVA permet la taxation forfaitaire. L'article 281 de cette directive dispose ce qui suit :

> « Les États membres qui rencontreraient des difficultés pour l'assujettissement des petites entreprises au régime normal de la TVA, en raison de leur activité ou de leur structure, peuvent, dans les limites et les conditions qu'ils fixent, et après consultation du comité de la TVA, appliquer des modalités simplifiées d'imposition et de perception de la taxe, notamment des régimes de forfait, sans qu'il puisse en résulter un allégement de l'impôt » [5].

7.3. Dans son arrêt n° 131/2007, la Cour constitutionnelle a estimé que « [l]a diversité des situations dans lesquelles se trouvent [les entreprises qui, en raison de leur taille, ne disposent pas d'une organisation comptable suffisante pour permettre l'application du régime général de la TVA] est suffisante pour justifier que le législateur s'abstienne de fixer lui-même l'ensemble des règles d'imposition applicables à ces entreprises ».[6] La Cour a également jugé que « [c]ompte tenu de ce que le législateur a lui-même inscrit dans la loi le principe de l'imposition forfaitaire et de ce qu'un forfait vise, par hypothèse, des situations qui se prêtent mal à un règlement par la voie de dispositions générales constituant l'objet d'une loi, le législateur pouvait, dans une matière où domine la diversité des situations et où [le droit de l'Union] prévoit lui-même la possibilité d'un régime de forfait, attribuer au Roi sans violer le principe de légalité de l'impôt, le pouvoir de régler les modalités selon lesquelles l'administration détermine la base de taxation conformément au principe du forfait inscrit dans la loi ».[7] Dans son arrêt, la Cour constitutionnelle a du reste fait observer qu'il s'agit d'un régime optionnel [8], et qu'il résulte du

---

[4] La délégation au Roi lui permettant de fixer les modalités de détermination des bases forfaitaires par l'administration est maintenue (voir l'article 56, § 5, alinéa 2, en projet, du C.TVA.).

[5] Le texte en projet n'indique pas comme tel que l'application d'un régime forfaitaire ne peut pas conduire à un allègement de l'impôt. Ce n'est pas non plus nécessaire parce qu'il ne s'agit pas d'une disposition qui doit être transposée, cette norme étant d'application directe pour les États membres, si bien qu'elle lie également les administrations fiscales des États membres (C.J.U.E., 19 janvier 1982, *Becker*, 8/81, ECLI:EU:C:1982:7, point 49; C.J.U.E., 22 février 1990, *Busseni*, C-221/88, ECLI:EU:C:1990:84, point 30; voir aussi : K. LENAERTS et P. VAN NUFFEL, *European Union Law*, Sweet & Maxwell, 2011, p. 903, n° 22-083)

[6] C.C., 17 octobre 2007, n° 131/2007, B.5.1, note E. VAN DE VELDE, « De forfaitaire grondslag van aanslag inzake BTW getoetst aan het fiscaal legaliteitsbeginsel: schending of niet? », *TFR* 2008, pp. 315-322.

[7] *Ibid.*, B.5.2.

[8] Fin 2007 – donc après l'arrêt de la Cour constitutionnelle –, la Cour de cassation a jugé que si aucune comptabilité régulière n'est produite, l'administration fiscale peut se fonder sur une détermination forfaitaire de la base d'imposition, dès lors qu'il s'agit d'une présomption au sens de l'article 59, § 1er, du C.TVA (Cass., 13 décembre 2007, F.06.0041.N). Dans cette optique, il ne s'agit pas d'un droit optionnel (E. VAN DE VELDE, *l.c.*, 316). Entre-temps, la Cour de cassation s'est ralliée au point de vue de la Cour constitutionnelle (voir Cass., 20 février 2014, F.12.0053.N).

‡LW-BIFSODIDB-GDCFEUQ‡

droit de l'Union que l'application de régime forfaitaires ne peut donner lieu à un allègement de l'impôt [9].

Compte tenu de cet arrêt de la Cour constitutionnelle, il y a lieu de considérer que l'article 12 de l'avant-projet ne pose pas de problème au regard des articles 170, § 1er, et 172, alinéa 2, de la Constitution et des articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec ces dispositions constitutionnelles. Il résulte uniquement du remplacement envisagé que le législateur entend désormais régler lui-même les modalités selon lesquelles l'administration détermine la base de taxation, plutôt que d'en laisser le soin au Roi, de sorte que, dorénavant, la loi règle davantage que les dispositions actuelles que la Cour constitutionnelle a déjà jugées conformes à la Constitution au regard du principe de légalité en matière fiscale.

8. Selon l'article 56, § 1er, phrase introductive, en projet, l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée peut établir par secteur d'activité, après consultation des groupements professionnels intéressés, des bases forfaitaires de taxation pour certains assujettis.

L'attribution d'un pouvoir réglementaire à l'administration fiscale n'est en principe pas conforme aux principes généraux de droit public, en ce qu'il est ainsi porté atteinte au principe de l'unité du pouvoir réglementaire et qu'un contrôle parlementaire direct fait défaut. En outre, les garanties dont est assortie la réglementation classique, telles que celles en matière de publication et de contrôle préventif exercé par la section de législation du Conseil d'État, sont absentes. Pareilles délégations ne peuvent dès lors se justifier que pour des raisons pratiques et dans la mesure où elles ont une portée très limitée ou principalement technique et non politique et où il peut être considéré que les services qui doivent appliquer la réglementation concernée ou la contrôler sont également les mieux placés pour l'élaborer en connaissance de cause.

Mais même si l'on pourrait considérer que ces conditions sont remplies en l'occurrence, il n'en demeure pas moins qu'il appartient alors, en principe, au Roi et non au législateur, d'octroyer pareille délégation. En effet, l'octroi d'une délégation directe de pouvoirs de l'espèce à un service administratif signifierait en principe que le législateur empiéterait sur une prérogative qui revient au Roi en tant que chef du pouvoir exécutif fédéral (article 37 de la Constitution).

9. Invité à préciser s'il ne serait pas préférable que les dispositions de l'arrêté royal n° 2 qui sont intégrées dans l'article 56 du C.TVA soient abrogées directement, le délégué a répondu comme suit :

> « Er is een ontwerp van koninklijk besluit in voorbereiding om het koninklijk besluit nr. 2 in één keer te vervangen, met een tekst waarin alleen de overgebleven bepalingen (of gedeelten van bepalingen) op een gestructureerde manier worden hernomen. Rekening houdend met (...) het aantal van de betrokken bepalingen en het feit dat sommige bepalingen gedeeltelijk werden hernomen, was dat legistiek ook de meer pragmatische optie ».

[9] *Ibid.*, B.1.4 (citation de l'article 24, paragraphe 1, de la directive TVA : « Les Etats membres (...) ont la faculté (...) d'appliquer (...) des régimes de forfait, sans qu'il puisse en résulter un allégement de l'impôt »), B.2.2. (« Ces entreprises peuvent aussi (...) opter pour le régime normal de la taxe ») et B.5.1. (« entreprises (...) auxquelles il est (...) permis d'opter pour le régime forfaitaire de taxation »).

‡LW-BIFSODIDB-GDCFEUQ‡

Ce procédé peut être admis. Afin de ne pas nuire à la sécurité juridique, mieux vaudrait aligner l'entrée en vigueur de l'article 12 du projet sur celle du nouvel arrêté royal n° 2 à adopter.

Article 17

10. L'article 17 du projet vise à confirmer l'arrêté royal du 10 décembre 2017 'modifiant l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux en ce qui concerne certains produits destinés à la protection hygiénique intime et les défibrillateurs externes'.

Ainsi que le Conseil d'État l'a indiqué dans son avis 62.267/3[10], le point 11 de la rubrique XXIII du tableau A de l'annexe de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 'fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux' n'est pas compatible avec l'article 98, actuellement en vigueur, de la directive TVA. La réponse[11] aux objections du Conseil d'État donnée sur ce point dans le rapport au Roi accompagnant l'arrêté royal du 10 décembre 2017 ne peut convaincre d'un point de vue juridique.

Si l'article 17 de l'avant-projet est adopté, il sera, dans la même mesure, contraire au droit de l'Union européenne.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS Jo BAERT

[10] Avis C.E. 62.267/3 du 27 octobre 2017 sur un projet devenu l'arrêté royal du 10 décembre 2017.

[11] *M.B.*, 22 décembre 2017, pp. 114.228-114.230.

‡LW-BIFSODIDB-GDCFEUQ‡