



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 64.629/3
van 10 december 2018

avis 64.629/3
du 10 décembre 2018

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit nr. 2 'met betrekking tot
de forfaitaire regeling inzake
belasting over de toegevoegde
waarde'

un projet d'arrêté royal n° 2
'relatif au régime du forfait en
matière de taxe sur la valeur
ajoutée'

Op 8 november 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 ontwerp van koninklijk besluit nr. 2 ‘met betrekking tot de forfaitaire regeling inzake belasting over de toegevoegde waarde’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 4 december 2018. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Peter SOURBRON, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Jonas RIEMSLAGH, 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 10 december 2018.

*

Le 8 novembre 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 projet d'arrêté royal n° 2 ‘relatif au régime du forfait en matière de taxe sur la valeur ajoutée’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 4 décembre 2018. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Peter SOURBRON, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Jonas RIEMSLAGH, 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 10 décembre 2018.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit dient ter vervanging van 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’.

Het ontwerp herneemt in belangrijke mate de bepalingen van het geldende koninklijk besluit nr. 2, met dien verstande dat het ontwerp is aangepast aan het nieuwe artikel 56 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-wetboek).¹

RECHTSGROND

3. Voor het ontwerp kan rechtsgrond worden gevonden in artikel 56 van het Btw-wetboek, zoals dat artikel zal luiden vanaf 1 januari 2019.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 3

4. In artikel 3, § 2, eerste lid, van het ontwerp wordt louter herhaald wat reeds voortvloeit uit artikel 56, § 4, eerste lid, van het Btw-wetboek. Er wordt daarom ter overweging gegeven om het eerste en het tweede lid om te vormen tot één enkel lid, dat als volgt zou kunnen worden gesteld:

“De aan de forfaitaire regeling onderworpen belastingplichtige die overeenkomstig artikel 56, § 4, eerste lid, van het Wetboek wenst te opteren voor de normale regeling van de belasting, richt daartoe een aangetekende brief aan de in artikel 1, § 1, tweede lid, bedoelde dienst. Die optie heeft uitwerking vanaf 1 april van hetzelfde jaar.”

Deze opmerking is van overeenkomstige toepassing op artikel 5, § 1, van het ontwerp.

¹ Artikel 56 is vervangen bij artikel 12 van de wet van 30 juli 2018 ‘houdende diverse bepalingen inzake belasting over de toegevoegde waarde’. De nieuwe bepaling treedt in werking op 1 januari 2019.

Artikel 4

5. In artikel 4, § 1, van het ontwerp is sprake van “het verstreken kalenderjaar”, “het volgend jaar” en “het lopend jaar”. Op een vraag over de verhouding tussen die tijdsperiodes antwoordde de gemachtigde het volgende:

“

Art. 4. § 1. Wanneer voor het **verstreken kalenderjaar X**, de omzet van de belastingplichtige die aan de forfaitaire regeling onderworpen is, niet meer bedraagt dan het bedrag bedoeld in artikel 56bis, § 1, eerste lid, van het Wetboek, kan deze belastingplichtige vanaf 1 juli van het **volgend jaar X+1** de vrijstellingsregeling van belasting genieten ingesteld bij artikel 56bis van het Wetboek. De belastingplichtige die deze regeling wil genieten, stelt de bevoegde ambtenaar van de in artikel 1, § 1, tweede lid, bedoelde bevoegde ambtenaar, vóór 1 juni **van het jaar X+1**, daarvan bij aangetekende brief in kennis.

De belastingplichtige onderworpen aan de forfaitaire regeling die wil genieten van de vrijstellingsregeling van belasting vanaf 1 januari van het **volgend jaar X+1**, kan daartoe een aanvraag indienen bij de in het eerste lid bedoelde ambtenaar in de loop van het laatste kwartaal maar vóór 15 december van het **lopend jaar X**.

Deze aanvraag wordt verricht bij aangetekende brief waarin tevens melding wordt gemaakt van het bedrag van de omzet van de eerste drie kwartalen van het **lopend jaar X**, alsmede een raming van de omzet van het vierde kwartaal.

Er wordt vooreerst opgemerkt dat de betrokken bepalingen ongewijzigd werden overgenomen uit de bestaande tekst van het huidige koninklijke besluit nr. 2 en dat de betrokken bepalingen tot op heden nooit aanleiding hebben gegeven tot praktische toepassingsproblemen.

Ter verduidelijking werd de kwestieuze tekst hiervoor hernomen met aanduiding van de betrokken jaren als X of X+1 [onderlijnd] met inkleuring van de gehanteerde termen voor hetzelfde jaar in dezelfde kleur.

In essentie komt het erop neer dat er een referentiejaar wordt genomen gedurende hetwelk de belastingplichtige, die de forfaitaire regeling toepast, tevens de omzetrempel voor een andere bijzondere regeling (de regeling kleine ondernemingen bedoeld in artikel 56bis van het Btw-Wetboek) niet overschrijdt, waardoor hij dus eveneens in aanmerking komt voor de toepassing van die bijzondere regeling.

Aangezien de toepassing van de bijzondere regeling bedoeld in artikel 56bis van het Btw-wetboek onderworpen is aan de voorwaarde dat de omzet in een kalenderjaar niet hoger is dan 25.000 euro, is het logisch dat een eventuele overstap naar die bijzondere regeling vanuit een andere bijzondere regeling pas doorgang kan vinden na afloop van het kalenderjaar waardoor onomstotelijk vaststaat dat de drempel niet is overschreden.

De overgang gebeurt in principe maar vanaf 1 juli van het jaar volgend op het referentiejaar (artikel 4, § 1, eerste lid, van het ontwerp) maar kan wel degelijk vervroegd worden naar 1 januari van het jaar volgend op het referentiejaar. Dat vergt een aanvraag die al in de loop van het referentiejaar (voor 15 december) wordt ingediend en dus met bijzondere aandacht zal worden opgevolgd door de administratie (in het bijzonder omdat in bepaalde sectoren er een omzetpiek kan bestaan tijdens de kerstperiode). Deze afwijking wordt toegelaten omdat de raming van de vermoedelijke omzet hier slechts betrekking heeft op een klein gedeelte van het referentiejaar en er normaal gesproken een tendens kan worden afgeleid uit de omzet van het grootste gedeelte van het referentiejaar dat reeds verstreken is.

De term ‘volgend jaar’ werd ongetwijfeld gehanteerd als eenvoudige verwijzing naar het jaar dat volgt op het referentiejaar (i.e. het [op dat moment principieel] verstreken kalenderjaar, [waarin] de omzet van de belastingplichtige die aan de forfaitaire regeling onderworpen is, niet meer bedraagt dan het bedrag bedoeld in artikel 56bis, § 1, eerste lid, van het Wetboek) (artikel 4, § 1, eerste lid).

De term ‘lopende jaar’ werd dan gehanteerd in die omstandigheden waarin de handeling waarnaar wordt verwezen (optie vóór 15 december van het referentiejaar) nog plaatsvindt vooraleer het referentiejaar volledig is afgelopen (artikel 4, § 1, tweede en derde lid). Het was daar immers onmogelijk om – zoals in artikel 4, § 1, eerste lid, van het ontwerp – te spreken over voorbije kalenderjaar (referentiejaar) omdat op dat moment het referentiejaar immers nog niet voorbij is.

Het lijkt moeilijk om de terminologische incongruentie op te lossen door de wijziging van één enkele term. Zo nodig zal de structuur van het artikel grondig moeten worden gewijzigd.”

Dit zal inderdaad duidelijker moeten worden bepaald.

Artikel 7

6. Artikel 7 van het ontwerp bepaalt dat “de administratie” elk jaar de forfaitaire grondslagen vaststelt voor de berekening van de belasting die in de loop van het volgende jaar zal moeten worden betaald. Uit artikel 56 van het Btw-wetboek volgt dat per bedrijfssector forfaitaire grondslagen van aanslag kunnen worden “toegepast”, volgens door de Koning vast te stellen “modaliteiten”.

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.²

² Daarop is reeds gewezen in advies 63.254/3 (adv.RvS 63.254/3 van 7 mei 2018 over het voorontwerp dat geleid heeft tot de wet van 30 juli 2018, opmerking 8, *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3121/001, 46).

Eventueel kan de Koning die bevoegdheid toekennen aan de minister bevoegd voor financiën, zodat de hiervoor vermelde problemen niet optreden. Een dergelijke delegatie kan in principe voor zover ze enkel betrekking heeft op bijkomstige of detailmatige aangelegenheden. De delegatie lijkt in dit geval voldoende omkaderd zodat ze daar effectief toe is beperkt.³

7. Over artikel 7, derde lid, van het ontwerp verstrekte de gemachtigde de volgende toelichting:

“De forfaitaire grondslagen van aanslag worden door de administratie vastgesteld na overleg met de betrokken bedrijfsgroeperingen. De groeperingen die wensen te worden geconsulteerd voor het vaststellen van die forfaitaire grondslagen, moeten zich tijdig aan de administratie kenbaar maken en gedetailleerde en becijferde voorstellen overleggen met het oog op het vaststellen van de forfaitaire regeling voor de heffing van de btw. Overeenkomstig artikel 7 van het ontwerp, kunnen verschillende fases worden onderscheiden.

In de loop van elk jaar (‘X’) stelt de administratie, op basis van de opnemingen die zij gedaan heeft en na raadpleging van de beroepsgroeperingen, voorlopig de forfaitaire grondslagen van aanslag vast (toepasselijke forfaitaire coëfficiënten, rendementsnormen, loon van de patroon, enz.) die door de belastingplichtigen in de loop van het volgende jaar (‘X+1’) zullen moeten gebruikt worden voor de berekening van hun omzet. (artikel 7, eerste lid, van het ontwerp) Deze vaststelling gebeurt normaal gesproken ten laatste in de maand december van elk jaar.

De voorlopig vastgestelde grondslagen kunnen herzien worden in de loop van het jaar (‘X+1’) wanneer zich gevoelige wijzigingen in de bestanddelen van de forfaitaire regeling voordoen. (artikel 7, tweede lid, van het ontwerp)

Ze moeten herzien worden na het einde van het beoogde jaar (‘X+1’), wanneer blijkt dat de wijzigingen in voormelde bestanddelen van die aard zijn dat de omzet die berekend werd op grond van de voorlopige forfaitaire grondslagen, vastgesteld op de hierboven aangeduide wijze, met ten minste 2% gewijzigd wordt. (artikel 7, derde lid, van het ontwerp).

In de praktijk is al gebleken dat deze situatie zich uiterst zelden voordoet, maar de bestaande regeling is op dit punt ongewijzigd overgenomen omdat het niet de bedoeling was om die ten gronde te wijzigen.

Indien uitzonderlijk toch tot een dergelijke herziening moet worden overgegaan, moet het te herziene bedrag worden berekend aan de hand van een bijzonder berekeningsblad en vervolgens mee worden opgenomen in de normale btw-aangifte (de forfaitaire regeling omvat immers enkel een bijzondere manier van berekenen van de belastbare omzet middels speciale berekeningsbladen maar volgt voor de rest de gewone regels van de normale btw-aangifte).”

Het derde lid van artikel 7 is nogal cryptisch gesteld, wat dient te worden verholpen.

³ Uit de betrokken bepaling in het Btw-wetboek en uit het ontwerp blijkt dat de forfaitaire grondslagen zo moeten worden bepaald dat ze toelaten de werkelijk gerealiseerde omzet te benaderen. Bovendien bepaalt artikel 281 van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde’ (Btw-richtlijn) dat forfaitaire taxatie niet tot een vermindering van de belasting mag leiden.

8. In het laatste lid van artikel 7 van het ontwerp wordt bepaald dat de forfaitaire grondslagen van aanslag en de eventuele wijzigingen wordt vastgesteld “na overleg met de betrokken bedrijfsgroeperingen”. Dat daarvoor overleg vereist is, blijkt reeds uit artikel 56, § 1, eerste lid, inleidende zin, van het Btw-wetboek.

Bepalingen die enkel een hogere rechtsnorm in herinnering brengen door die over te nemen of te parafraseren, horen in beginsel niet thuis in een uitvoeringsregeling, onder meer omdat daardoor onduidelijkheid dreigt te ontstaan omtrent de juridische aard van de overgenomen bepalingen en erdoor verkeerdelijk de indruk kan worden gewekt dat de overgenomen regels kunnen worden gewijzigd door de overheid die de regels overneemt. Enkel wanneer het voor een goed begrip van de ontworpen regeling onontbeerlijk is dat bepalingen uit een hogere rechtsnorm worden overgenomen, kan dergelijke werkwijze worden gebillijkt, en dan enkel op voorwaarde dat de oorsprong van de betrokken regels wordt vermeld (door het aanbrengen van de vermelding “overeenkomstig artikel ... van het Btw-wetboek ...”) en dat de overname correct en letterlijk gebeurt om geen onduidelijkheid te doen ontstaan omtrent de juiste draagwijdte ervan.

Artikel 9

9. Artikel 9 van het ontwerp luidt:

“De Minister van Financiën of zijn gemachtigde bepaalt de praktische toepassingsmodaliteiten van onderhavig besluit, in het bijzonder wat betreft de voldoening van de belasting en de wijziging van belastingregeling. Hij bepaalt tevens de vorm en de inhoud van de documenten met betrekking tot deze regeling.”

Wat de delegatie aan de minister bevoegd voor financiën betreft, moet worden herhaald dat een delegatie aan een minister enkel betrekking kan hebben op bijkomstige of detailmatige aangelegenheden, wat ook meebrengt dat die aangelegenheden exhaustief moeten worden vermeld. De gehanteerde formulering (in de Nederlandse tekst: “in het bijzonder”; in de Franse tekst: “notamment”) geeft aan dat de vermelde gevallen voorbeelden ter verklaring zijn, zonder andere gevallen uit te sluiten. De enunciatieve opsomming moet derhalve worden omgevormd in een limitatieve opsomming.

*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique, et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DU PROJET

2. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de remplacer 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'.

Le projet reproduit en grande partie les dispositions de l'arrêté royal n° 2 en vigueur, étant entendu qu'il a été adapté au nouvel article 56 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA)¹.

FONDEMENT JURIDIQUE

3. Le projet peut trouver un fondement juridique dans l'article 56 du Code de la TVA, tel que cet article s'énoncera à partir du 1^{er} janvier 2019.

EXAMEN DU TEXTE

Article 3

4. L'article 3, § 2, alinéa 1^{er}, du projet ne fait que répéter ce qui découle déjà de l'article 56, § 4, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA. C'est pourquoi il est suggéré de refondre les alinéas 1^{er} et 2 en un seul alinéa, qui pourrait être rédigé comme suit :

« L'assujetti soumis au régime du forfait qui, conformément à l'article 56, § 4, alinéa 1^{er}, du Code, souhaite opter pour le régime normal de la taxe adresse à cet effet une lettre recommandée au service visé à l'article 1^{er}, § 1^{er}, alinéa 2. Cette option a effet à partir du 1^{er} avril de la même année ».

Cette observation s'applique par analogie à l'article 5, § 1^{er}, du projet.

¹ L'article 56 a été remplacé par l'article 12 de la loi du 30 juillet 2018 'portant des dispositions diverses en matière de taxe sur la valeur ajoutée'. La nouvelle disposition entre en vigueur le 1^{er} janvier 2019.

Article 4

5. L'article 4, § 1^{er}, du projet, fait état de « l'année civile écoulée », « l'année suivante » et « l'année en cours ». Interrogé à propos de l'articulation entre ces périodes, le délégué a répondu ce qui suit :

«

Art. 4. § 1. Wanneer voor het verstreken kalenderjaar X, de omzet van de belastingplichtige die aan de forfaitaire regeling onderworpen is, niet meer bedraagt dan het bedrag bedoeld in artikel 56bis, § 1, eerste lid, van het Wetboek, kan deze belastingplichtige vanaf 1 juli van het volgend jaar X+1 de vrijstellingsregeling van belasting genieten ingesteld bij artikel 56bis van het Wetboek. De belastingplichtige die deze regeling wil genieten, stelt de bevoegde ambtenaar van de in artikel 1, § 1, tweede lid, bedoelde bevoegde ambtenaar, vóór 1 juni van het jaar X+1, daarvan bij aangetekende brief in kennis.

De belastingplichtige onderworpen aan de forfaitaire regeling die wil genieten van de vrijstellingsregeling van belasting vanaf 1 januari van het volgend jaar X+1, kan daartoe een aanvraag indienen bij de in het eerste lid bedoelde ambtenaar in de loop van het laatste kwartaal maar vóór 15 december van het lopend jaar X.

Deze aanvraag wordt verricht bij aangetekende brief waarin tevens melding wordt gemaakt van het bedrag van de omzet van de eerste drie kwartalen van het lopend jaar X, alsmede een raming van de omzet van het vierde kwartaal.

Er wordt vooreerst opgemerkt dat de betrokken bepalingen ongewijzigd werden overgenomen uit de bestaande tekst van het huidige koninklijke besluit nr. 2 en dat de betrokken bepalingen tot op heden nooit aanleiding hebben gegeven tot praktische toepassingsproblemen.

Ter verduidelijking werd de kwestieuze tekst hiervoor hernomen met aanduiding van de betrokken jaren als X of X+1 [onderlijnd] met inkleuring van de gehanteerde termen voor hetzelfde jaar in dezelfde kleur.

In essentie komt het erop neer dat er een referentiejaar wordt genomen gedurende hetwelk de belastingplichtige, die de forfaitaire regeling toepast, tevens de omzetdrempel voor een andere bijzondere regeling (de regeling kleine ondernemingen bedoeld in artikel 56bis van het Btw-Wetboek) niet overschrijdt, waardoor hij dus eveneens in aanmerking komt voor de toepassing van die bijzondere regeling.

Aangezien de toepassing van de bijzondere regeling bedoeld in artikel 56bis van het Btw-wetboek onderworpen is aan de voorwaarde dat de omzet in een kalenderjaar niet hoger is dan 25.000 euro, is het logisch dat een eventuele overstap naar die bijzondere regeling vanuit een andere bijzondere regeling pas doorgang kan vinden na afloop van het kalenderjaar waardoor onomstotelijk vaststaat dat de drempel niet is overschreden.

De overgang gebeurt in principe maar vanaf 1 juli van het jaar volgend op het referentiejaar (artikel 4, § 1, eerste lid, van het ontwerp) maar kan wel degelijk vervroegd worden naar 1 januari van het jaar volgend op het referentiejaar. Dat vergt een aanvraag die al in de loop van het referentiejaar (voor 15 december) wordt ingediend en dus met bijzondere aandacht zal worden opgevolgd door de administratie (in het bijzonder omdat in bepaalde sectoren er een omzetpiek kan bestaan tijdens de kerstperiode). Deze afwijking wordt toegelaten omdat de raming van de vermoedelijke omzet hier slechts betrekking heeft op een klein gedeelte van het referentiejaar en er normaal gesproken een tendens kan worden afgeleid uit de omzet van het grootste gedeelte van het referentiejaar dat reeds verstreken is.

De term ‘volgend jaar’ werd ongetwijfeld gehanteerd als eenvoudige verwijzing naar het jaar dat volgt op het referentiejaar (i.e. het [op dat moment principieel] verstreken kalenderjaar, [waarin] de omzet van de belastingplichtige die aan de forfaitaire regeling onderworpen is, niet meer bedraagt dan het bedrag bedoeld in artikel 56bis, § 1, eerste lid, van het Wetboek) (artikel 4, § 1, eerste lid).

De term ‘lopende jaar’ werd dan gehanteerd in die omstandigheden waarin de handeling waarnaar wordt verwezen (optie vóór 15 december van het referentiejaar) nog plaatsvindt vooraleer het referentiejaar volledig is afgelopen (artikel 4, § 1, tweede en derde lid). Het was daar immers onmogelijk om – zoals in artikel 4, § 1, eerste lid, van het ontwerp – te spreken over voorbije kalenderjaar (referentiejaar) omdat op dat moment het referentiejaar immers nog niet voorbij is.

Het lijkt moeilijk om de terminologische incongruentie op te lossen door de wijziging van één enkele term. Zo nodig zal de structuur van het artikel grondig moeten worden gewijzigd ».

Il faudra effectivement formuler l'article plus clairement.

Article 7

6. L'article 7 du projet dispose que « l'administration » établit chaque année les bases forfaitaires pour le calcul de la taxe à payer au cours de l'année suivante. Il découle de l'article 56 du Code de la TVA que des bases forfaitaires de taxation peuvent être « appliquées » par secteur d'activité, selon les modalités que le Roi détermine.

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 cause².

² L'avis 63.254/3 a déjà attiré l'attention sur ce point (avis C.E. du 7 mai 2018 sur l'avant-projet devenu la loi du 30 juillet 2018, observation 8, *Doc. parl.*, Chambre, 2017-18, n° 54-3121/001, p. 46).

Le roi peut éventuellement attribuer ce pouvoir au ministre qui a les Finances dans ses attributions, afin d'éviter les problèmes évoqués ci-dessus. Une telle délégation est en principe possible pour autant qu'elle ne concerne que des questions d'ordre accessoire ou de détail. En l'occurrence, la délégation semble suffisamment délimitée, de sorte qu'elle se borne effectivement à ces questions³.

7. À propos de l'article 7, alinéa 3, du projet, le délégué a fourni les explications suivantes:

« De forfaitaire grondslagen van aanslag worden door de administratie vastgesteld na overleg met de betrokken bedrijfsgroeperingen. De groeperingen die wensen te worden geconsulteerd voor het vaststellen van die forfaitaire grondslagen, moeten zich tijdig aan de administratie kenbaar maken en gedetailleerde en becijferde voorstellen overleggen met het oog op het vaststellen van de forfaitaire regeling voor de heffing van de btw. Overeenkomstig artikel 7 van het ontwerp, kunnen verschillende fases worden onderscheiden.

In de loop van elk jaar ('X') stelt de administratie, op basis van de opnemingen die zij gedaan heeft en na raadpleging van de beroepsgroeperingen, voorlopig de forfaitaire grondslagen van aanslag vast (toepasselijke forfaitaire coëfficiënten, rendementsnormen, loon van de patroon, enz.) die door de belastingplichtigen in de loop van het volgende jaar ('X+1') zullen moeten gebruikt worden voor de berekening van hun omzet. (artikel 7, eerste lid, van het ontwerp) Deze vaststelling gebeurt normaal gesproken ten laatste in de maand december van elk jaar.

De voorlopig vastgestelde grondslagen kunnen herzien worden in de loop van het jaar ('X+1') wanneer zich gevoelige wijzigingen in de bestanddelen van de forfaitaire regeling voordoen. (artikel 7, tweede lid, van het ontwerp)

Ze moeten herzien worden na het einde van het beoogde jaar ('X+1'), wanneer blijkt dat de wijzigingen in voormelde bestanddelen van die aard zijn dat de omzet die berekend werd op grond van de voorlopige forfaitaire grondslagen, vastgesteld op de hierboven aangeduide wijze, met ten minste 2% gewijzigd wordt. (artikel 7, derde lid, van het ontwerp).

In de praktijk is al gebleken dat deze situatie zich uiterst zelden voordoet, maar de bestaande regeling is op dit punt ongewijzigd overgenomen omdat het niet de bedoeling was om die ten gronde te wijzigen.

Indien uitzonderlijk toch tot een dergelijke herziening moet worden overgegaan, moet het te herziene bedrag worden berekend aan de hand van een bijzonder berekeningsblad en vervolgens mee worden opgenomen in de normale btw-aangifte (de forfaitaire regeling omvat immers enkel een bijzondere manier van berekenen van de belastbare omzet middels speciale berekeningsbladen maar volgt voor de rest de gewone regels van de normale btw-aangifte) ».

L'alinéa 3 de l'article 7 est formulé de manière plutôt cryptique, et il convient d'y remédier.

³ Il ressort de la disposition concernée du Code de la TVA et du projet qu'il faut déterminer les bases forfaitaires de manière à ce qu'elles permettent d'approcher le chiffre d'affaires réellement réalisé. Par ailleurs, l'article 281 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée' (directive TVA) prévoit que la taxation forfaitaire ne peut pas résulter en un allègement de l'impôt.

8. Le dernier alinéa de l'article 7 du projet prévoit que les bases forfaitaires de taxation et les modifications éventuelles sont établies « après consultation des groupements professionnels intéressés ». Il ressort déjà de l'article 56, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, phrase introductive, du Code de la TVA qu'une consultation est requise à ce sujet.

Des dispositions qui ne font que rappeler une norme supérieure, en la reproduisant ou en la paraphrasant, n'ont en principe pas leur place dans des règles d'exécution, notamment parce que la nature juridique des dispositions reproduites pourrait en devenir incertaine et que cela donne erronément à penser que l'autorité qui reproduit les règles peut les modifier. Pareille méthode ne peut se justifier que si la bonne compréhension du régime en projet exige que des dispositions d'une norme supérieure soient reproduites, et seulement à condition que l'origine des règles concernées soit précisée (par la mention « conformément à l'article ... du Code de la TVA ... ») et que la reproduction soit correcte et littérale afin de ne pas créer de confusion quant à leur portée exacte.

Article 9

9. L'article 9 du projet s'énonce comme suit :

« Le Ministre des Finances ou son délégué détermine les modalités pratiques d'application du présent arrêté notamment en ce qui concerne le paiement de la taxe et le changement du régime de taxation. Il prévoit également la forme et le contenu des documents propres à ce régime ».

Concernant la délégation au ministre qui a les Finances dans ses attributions, il y a lieu de rappeler qu'une délégation à un ministre peut uniquement porter sur des questions d'ordre accessoire ou de détail, ce qui implique également que ces questions soient mentionnées de manière exhaustive. La formulation utilisée (dans le texte français : « notamment »; dans le texte néerlandais : « in het bijzonder ») indique que les cas cités sont des exemples donnés à titre explicatif, sans exclure d'autres cas. On remplacera dès lors l'énumération indicative par une énumération limitative.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Jo BAERT