



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 66.420/1/V
van 7 augustus 2019

avis 66.420/1/V
du 7 août 2019

over

sur

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

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

Op 8 juli 2019 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen, van rechtswege^(*) verlengd tot 22 augustus 2019, een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde’.

Het voorontwerp is door de eerste vakantiekamer onderzocht op 1 augustus 2019. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, staatsraad, voorzitter, Jan CLEMENT en Bert THYS, staatsraden, Bruno PEETERS, assessor, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, eerste auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Wilfried VAN VAERENBERGH, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 7 augustus 2019.

*

Le 8 juillet 2019, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours prorogé de plein droit^(**) jusqu'au 22 août 2019, sur un avant-projet de loi ‘modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée’.

L'avant-projet a été examiné par la première chambre des vacations le 1^{er} août 2019. La chambre était composée de Wilfried VAN VAERENBERGH, conseiller d'État, président, Jan CLEMENT et Bert THYS, conseillers d'État, Bruno PEETERS, assesseur, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE, premier auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Wilfried VAN VAERENBERGH, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 7 août 2019.

*

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

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

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het voorontwerp van wet sterkt ertoe verschillende bepalingen van het wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-wetboek) te wijzigen, teneinde de volgende twee richtlijnen om te zetten:

- richtlijn (EU) 2019/475 van de Raad van 18 februari 2019 ‘tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en 2008/118/EG wat betreft de opname van de Italiaanse gemeente Campione d'Italia en de Italiaanse wateren van het meer van Lugano in het douanegebied van de Unie en in het territoriale toepassingsgebied van Richtlijn 2008/118/EG’, en
- richtlijn (EU) 2018/1910 van de Raad van 4 december 2018 ‘tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de harmonisatie en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten’.

Ter omzetting van de eerste richtlijn worden de Italiaanse gemeente Campione d'Italia en de Italiaanse wateren van het meer van Lugano opgenomen in het douanegebied van de Europese Unie.

Ter omzetting van de laatste richtlijn, de zgn. *quick fixes*-richtlijn², wordt voorzien in een vereenvoudigingsregeling inzake voorraad op afroep, in wettelijke vermoedens van waar het vervoer wordt geacht plaats te vinden bij kettingverkopen en worden de grondvoorwaarden van de vrijstellingsregeling voor intracommunautaire leveringen van goederen aangepast.

De inwerkingtreding van de aan te nemen wet is vastgesteld op 1 januari 2020.

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

² Zie <https://www.consilium.europa.eu/nl/press/press-releases/2018/10/02/vat-council-agrees-short-term-fixes-pending-overhaul/>: aangezien de implementatie van de definitieve btw-regeling voor de intracommunautaire handelingen die in de plaats zal komen van de huidige overgangsregeling nog een aantal jaren zal vergen, zijn op Europees niveau een aantal specifieke maatregelen goedgekeurd (“quick fixes”) om bepaalde regelingen voor ondernemingen te harmoniseren en te vereenvoudigen binnen de bestaande btw-regeling.

VORMVEREISTEN

3. Het ontwerp bevat bepalingen die de verwerking van persoonsgegevens regelen.

Artikel 36, lid 4, van de AVG³, gelezen in samenhang met artikel 57, lid 1, c), en overweging 96 van die verordening, voorziet in een verplichting om de toezichthoudende autoriteit, in dit geval de Gegevensbeschermingsautoriteit bedoeld in de wet van 3 december 2017 ‘tot oprichting van de Gegevensbeschermingsautoriteit’, te raadplegen bij het opstellen van een voorstel voor een door een nationaal parlement vast te stellen wetgevingsmaatregel, of een daarop gebaseerde regelgevingsmaatregel in verband met verwerking.

De gemachtigde heeft verklaard dat de adviesaanvraag bij de Gegevensbeschermingsautoriteit in voorbereiding is.

Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst ten gevolge van het vervullen van deze vormvereiste nog wijzigingen zou ondergaan, moeten de gewijzigde of toegevoegde bepalingen, ter inachtneming van het voorschrift van artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, aan de afdeling Wetgeving worden voorgelegd.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Opschrift

4. In het opschrift van het voorontwerp dient het voorwerp nader te worden gepreciseerd door toevoeging van de zinsnede “, ter omzetting van richtlijn (EU) 2019/475 en richtlijn (EU) 2018/1910”.

Artikel 2

5. In de eerste zin van artikel 2 van het voorontwerp dient de tekst in overeenstemming te worden gebracht met het juiste opschrift van de richtlijn (EU) 2019/475. Bovendien verdient het aanbeveling om het artikel in te delen in twee leden. Artikel 2 dient dan te worden geredigeerd als volgt:

“Deze wet voorziet in de omzetting van richtlijn (EU) 2019/475 van de Raad van 18 februari 2019 tot wijziging van richtlijnen 2006/112/EG en 2008/118/EG wat betreft de opname van de Italiaanse gemeente Campione d’Italia en de Italiaanse wateren van het meer van Lugano in het douanegebied van de Unie en in het territoriale toepassingsgebied van richtlijn 2008/118/EG.

³ Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 ‘betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming)’.

De wet voorziet eveneens in de omzetting van richtlijn (EU) 2018/1910 van de Raad van 4 december 2018 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat betreft de harmonisatie en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten.”

Artikel 3

6. In het ontworpen artikel 1, § 4, 5°, van het Btw-wetboek schrijve men “Åland-eilanden” in de plaats van “Aland-eilanden”.

Artikel 5

7. In de tekst van het ontworpen artikel 12*bis*, tweede lid, van het Btw-wetboek moet worden gepreciseerd dat wordt bedoeld de overbrenging naar een andere lidstaat “voor de toepassing van het eerste lid”.

De gemachtigde is het hiermee eens.

Artikel 6

8. In het ontworpen artikel 12*ter*, § 3, van het Btw-wetboek lijkt de zinsnede “wordt een levering van goederen overeenkomstig artikel 39*bis*, eerste lid, 1°, geacht te zijn verricht”, niet geheel overeen te stemmen met artikel 17*bis*, lid 3, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde’ (hierna: Btw-richtlijn)⁴, dat een precisering bevat van het tijdstip en de plaats van de overdracht, en met de verklaring in de memorie van toelichting bij het voorontwerp dat de overige voorwaarden van artikel 39*bis* van het Btw-wetboek moeten worden vervuld. Op de vraag of de voormelde zinsnede niet beter zou luiden “wordt een levering van goederen die ook beantwoordt aan de overige voorwaarden van artikel 39*bis*, eerste lid, 1°, geacht te zijn verricht ...”, antwoordde de gemachtigde:

⁴ Lid 3 van artikel 17*bis* van de Btw-richtlijn, zoals ingevoegd bij artikel 1 van richtlijn (EU) 2018/1910, luidt als volgt:

“Wanneer aan de voorwaarden van lid 2 is voldaan, zijn de volgende regels van toepassing op het tijdstip van overdracht van het recht om als eigenaar over de goederen te beschikken, aan de onder c) van lid 2 bedoelde belastingplichtige, op voorwaarde dat de overdracht binnen de in lid 4 bedoelde termijn plaatsvindt:

a) een levering van goederen overeenkomstig artikel 138, lid 1, wordt geacht te zijn verricht door de belastingplichtige die de goederen zelf heeft verzonden of vervoerd of voor zijn rekening door een derde heeft laten verzenden of vervoeren in de lidstaat waaruit de goederen zijn verzonden of vervoerd;

a) een intracommunautaire verwerving van goederen wordt geacht te zijn verricht door de belastingplichtige aan wie deze goederen worden geleverd in de lidstaat waarnaar de goederen werden verzonden of vervoerd.”

“Er is van de beleidsvrijheid van de nationale wetgever bij de omzetting van een Europese richtlijn gebruik gemaakt om de bepaling van de richtlijn te herstructureren, daarbij ook rekening houdend met het feit dat de betrokken bepaling hoe dan ook in de nationale wetgeving niet als dusdanig kan worden omgezet. De betrokken bepaling op Europees niveau verwijst immers op de typisch EU-overkoepelende wijze tegelijk naar de handeling die geacht wordt plaats te vinden in de lidstaat van vertrek en de lidstaat van aankomst of verzending van de goederen (waarbij beide elementen hebben plaatsgevonden op een tijdstip dat voorafgaat aan de toepassing van de bepaling die gebonden is aan het wegnemen van de goederen uit de voorraad in de lidstaat van aankomst of verzending van de goederen). Op nationaal niveau is een dergelijke overkoepelende bepaling binnen de structuur van het WBTW onmogelijk, omdat die situatie moet worden opgeknipt tussen enerzijds het scenario waarin België lidstaat van vertrek is van de goederen (i.e. waarbij de levering in België plaatsvindt) en anderzijds het scenario waarin België lidstaat van aankomst is van de goederen (i.e. waarbij de intracommunautaire verwerving in België plaatsvindt). De plaats van de handelingen wordt op nationaal niveau dus niet woordelijk geëxpliciteerd zoals in de Europese bepaling, maar volgt logischerwijze uit de kwalificatie van de betrokken handeling in elk van de voormelde scenario's die op nationaal niveau noodgedwongen op een verschillende plaats worden afgehandeld (al naargelang de goederen vertrekken dan wel toekomen in België). Mede daardoor werden de bewoordingen van de bepaling bij die uitsplitsing enigszins geherstructureerd.

Op grond van hetgeen voorafgaat, is er ter zake van de plaats van de betrokken handelingen, noch van het tijdstip van die handelingen een inhoudelijk verschil tussen de Europese en de nationale bepaling.

Daarnaast is het wél zo dat in een zeer strikte lezing van de Europese bepaling zou kunnen worden aangenomen dat die bepaling – die ervan uitgaat dat de voorwaarden voor de regeling inzake voorraad op afroep, zoals opgenomen in artikel 17*bis*, tweede lid (nieuw), van de richtlijn 2006/112/EG, vervuld zijn – impliceert dat er, op grond van de ingevoerde juridische fictie, op een onweerlegbare manier moet worden vanuit gegaan dat er een levering plaatsvindt die aan de voorwaarden voor de btw-vrijstelling voldoet zoals opgenomen in artikel 138, lid 1 (nieuw), van de richtlijn 2006/112/EG.

Ook al heeft de juridische fictie inderdaad tot gevolg dat er een gelijkschakeling is van de bedoelde handeling met een levering van goederen verricht overeenkomstig artikel 138, lid 1 (nieuw), van de richtlijn 2006/112/EG, dit houdt nog niet *ipso facto* in dat deze levering ook is vrijgesteld op grond van dat laatste artikel. Eveneens op grond van de richtlijn 2018/1910, is er voortaan een bijkomende wijziging aangebracht aan artikel 138 (met name de invoering van een lid 1*bis*), die een aanvullende beperking oplegt aan de vrijstelling opgenomen in artikel 138, lid 1 (nieuw), van de btw-richtlijn. De bedoelde levering kan met name maar worden vrijgesteld op voorwaarde dat de leverancier de betrokken handeling op een correcte manier heeft opgenomen in zijn opgave van intracommunautaire handelingen.

De verwijzing in artikel 17*bis*, tweede lid (nieuw), van de richtlijn 2006/112/EG en de daarin opgenomen juridische fictie strekt zich dienovereenkomstig dus enkel uit tot het feit dat:

- de goederen werden vervoerd of verzonden tussen twee lidstaten (vervuld in het kader van de regeling inzake de voorraad op afroep, weliswaar op een tijdstip dat voorafgaat aan de overdracht – waaraan wordt tegemoet gekomen door het gedeelte uit de ingevoerde fictie omtrent het tijdstip);

- de afnemer van de goederen de status moet hebben van belastingplichtige en handelen in die hoedanigheid, en bovendien zijn btw-identificatienummer aan de

leverancier hebben meegedeeld (vervuld in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep op grond van artikel 17*bis*, tweede lid, c), (nieuw) van de richtlijn 2006/112/EG.

De handeling die door de juridische fictie in het leven wordt geroepen is dus niet automatisch vrijgesteld: dat zal enkel het geval zijn als ook de nieuwe bijkomende voorwaarde voor de toepassing van de vrijstelling opgenomen in artikel 138, 1*bis* (nieuw), van de richtlijn is vervuld en de leverancier de betrokken handeling dus op een correcte manier heeft opgenomen in zijn opgave van intracommunautaire handelingen. Het woord 'vrijgesteld' wordt daarom ook niet gehanteerd in artikel 17*bis*, tweede lid (nieuw), van de richtlijn 2006/112/EG en er wordt enkel verwezen naar artikel 138, lid 1 (nieuw), van de richtlijn 2006/112/EG en niet naar artikel 138, lid 1*bis* (nieuw), van de richtlijn 2006/112/EG.

Om dit duidelijker te maken in de nationale tekst wordt voorgesteld om de tekst van artikel 39*bis*, eerste lid, 1°, WBTW zo te herstructureren dat – overeenkomstig het bepaalde in artikel 17*bis*, tweede lid (nieuw) van de richtlijn 2006/112/EG – enkel wordt verwezen naar het nationale equivalent van de vrijstellingsvoorwaarden opgenomen in artikel 138, eerste lid (nieuw), van de btw-richtlijn en niet naar het nationale equivalent van de vrijstellingsvoorwaarde opgenomen in artikel 138, lid 1*bis* (nieuw) van de richtlijn 2006/112/EG (...)."

Met de suggestie van de gemachtigde om in artikel 12 van het voorontwerp de tekst van artikel 39*bis*, eerste lid, van het Btw-wetboek te herstructureren, kan worden ingestemd.

9. In het ontworpen artikel 12*ter*, § 4, van het Btw-wetboek moet de zinsnede "bedoeld in paragraaf 2, 3°, en paragraaf 6" worden vervangen door de zinsnede "bedoeld in paragraaf 2, 3°, of paragraaf 6".

De gemachtigde heeft met deze tekstaanpassing ingestemd.

10. De regeling inzake voorraad op afroep (ontworpen artikel 12*ter*, § 4, van het Btw-wetboek) bepaalt dat "[w]anneer de goederen binnen twaalf maanden na aankomst van de goederen in de lidstaat waarnaar de goederen zijn verzonden of vervoerd, niet zijn geleverd aan de belastingplichtige voor wie zij waren bestemd (...), en geen van de omstandigheden van paragraaf 7 zich hebben voorgedaan, wordt een overbrenging (...) geacht te zijn verricht op de dag na het verstrijken van de periode van twaalf maanden".

Op de vraag hoe de aanrekening van de bestemming van de goederen in de voorraad gebeurt, antwoordde de gemachtigde:

"(...) [D]e eerste jaarhelft [werden] op Europees niveau nog tal van besprekingen gewijd onder voorzitterschap van de diensten van de Europese Commissie over de interpretatie en praktische implementatie (tot op IT-niveau) van de richtlijn 2018/1910). Op grond hiervan is het waarschijnlijk dat er nog documenten zullen worden gepubliceerd op EU-niveau waarbij tal van deze aspecten zullen worden toegelicht, hetzij onder de vorm van richtsnoeren van het btw-comité (i.e. onder verantwoordelijkheid van de Europese Commissie én de lidstaten), hetzij onder de vorm van 'guidelines' (i.e. onder de exclusieve verantwoordelijkheid van de Europese Commissie zelf).

Voor een aantal aspecten die derhalve nog op EU-niveau in discussie zijn, zoals het aspect dat u aanhaalt in uw vraag, wordt op Belgisch niveau op dit moment dan ook nog geen definitieve stelling ingenomen. Dat neemt niet weg dat op dit punt de logica van de regeling inzake de termijn van twaalf maanden – zoals erkend door de Europese Commissie en de lidstaten die zich hierover al hebben uitgesproken in de discussies – er eerder voor pleit om in die specifieke omstandigheden uit te gaan van een FIFO-regeling.”

Het verdient aanbeveling om deze verduidelijking op te nemen in de memorie van toelichting.

11. Op de vraag of de tekst van het ontworpen artikel 12ter, § 7, derde lid, van het Btw-wetboek niet het best wordt verduidelijkt door de toevoeging – in lijn met de memorie van toelichting – van de woorden “los van enige levering” na de zinsnede “Wanneer de goederen worden verzonden of vervoerd naar een ander land dan België,”, gaf de gemachtigde het volgende antwoord:

“De tekst werd overgenomen van de tekst van de richtlijn. De verduidelijking van de aflijning tussen de reikwijdte van het tweede en het derde lid werden toegevoegd in het bijzonder op grond van de besprekingen die op Europees niveau werden gevoerd in het kader van de werkgroep over de toekomst van de btw van 5 april 2019 en het btw-comité van 3 juni 2019. Het is immers duidelijk dat bij een grensoverschrijdende levering de betrokken goederen ook naar een ander lidstaat of, desgevallend naar een derde land kunnen worden vervoerd, zodat de vraag zich stelt hoe beide bepalingen zich in die omstandigheden ten opzichte van elkaar verhouden. De verduidelijking in de memorie van toelichting weerspiegelt slechts de insteek van de Europese Commissie en het merendeel van de lidstaten (waaronder uiteraard België) maar staat uiteraard tegenover een richtlijntekst die op zich op dat punt niets expliciteert waardoor het niet volledig is uitgesloten dat het Hof van Justitie van de Europese Unie een andere interpretatie zou aanhouden. In die omstandigheden stelt zich de vraag of het in het huidige stadium opportuun is om in de nationale omzettingstekst verder te gaan dan de expliciete richtlijntekst, ook al er wordt er daardoor in onze visie geen nieuwe draagwijdte aan de betrokken bepaling gegeven.

Er moet trouwens op worden gewezen dat de tekst van de bijzondere regeling opgenomen in artikel 17bis (nieuw) van de richtlijn 2006/112/EG op nog een aantal andere plaatsen een aantal lacunes, ambiguïteiten of onvolkomenheden bevat, die vaak het bewuste of onbewuste resultaat zijn van de noodzaak om een compromis te vinden op grond van unanimiteit tussen 28 lidstaten en de Europese Commissie. Meer in het algemeen moet in dergelijke omstandigheden, de vraag worden gesteld of het opportuun is om bij de omzetting al deze interpretatieproblemen trachten uit te klaren door rechtstreeks in te grijpen op de tekst zelf, in omstandigheden waarin het manifest niet mogelijk is gebleken in het Europese wetgevingsproces tot een meer kwalitatief hoogstaande tekst te komen. *In casu* is het, in het licht van de voormelde Europese besprekingen, bovendien niet uitgesloten dat er door de diensten van de Europese Commissie, al dan niet na aanvullend overleg met de lidstaten, bijkomende verduidelijkende ‘guidelines’ zullen worden gepubliceerd – afgezien van het feit dat de werkdOCUMENTEN van de Europese Commissie die het voorwerp uitmaakten van voormelde besprekingen, ook nu al publiek toegankelijk zijn.

Los daarvan is ook het gebruik van de term levering in het kader van de btw-reglementering weer gevaarlijk omdat eigenlijk alleen de levering in de zin van artikel 10 WBTW zou mogen worden afgedekt en niet de ‘overbrenging van goederen’ (loutere verzending voor bedrijfsdoeleinden) die overeenkomstig artikel 12 WBTW met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld.

Op grond van het geheel van de voorgaande elementen, zouden wij eerder geneigd zijn om de omzettingstekst minstens voorlopig op een letterlijke omzetting van de huidige richtlijntekst te houden.”

Het verdient aanbeveling om deze verduidelijking op te nemen in de memorie van toelichting.

Artikel 9

12. In de Nederlandse tekst van artikel 9, a), van het voorontwerp moeten de woorden “aan de administratie” worden vervangen door “de administratie”.

13. In de Nederlandse tekst van artikel 9, b), van het voorontwerp moeten in het ontworpen artikel 53*sexies*, § 1, 4°, van het Btw-wetboek de woorden “evenals elke wijziging in de ingediende informatie tijdens een voorgaande periode” worden vervangen door de woorden “evenals elke wijziging in de tijdens een voorgaande periode ingediende informatie”.

Artikel 12

14. De gemachtigde heeft verklaard dat de voorwaarde bedoeld in het ontworpen artikel 39*bis*, eerste lid, 1°, c), van het Btw-wetboek betrekking heeft op de leverancier en niet op de afnemer, en dat de tekst in die zin zal worden aangepast.

Met dit voorstel kan worden ingestemd.

15. De stellers van het voorontwerp dienen bij het herformuleren van de tekst van het ontworpen artikel 39*bis*, eerste lid, van het Btw-wetboek (zie opmerking 14) ook de overeenstemming te verifiëren tussen de Nederlandse en de Franse versie van de tekst.⁵

16. Ten slotte zal bij de herformulering van het ontworpen artikel 39*bis*, eerste lid, van het Btw-wetboek ook rekening moeten worden gehouden met de herstructurering van deze bepaling zoals die is voorgesteld door de gemachtigde (zie opmerking 8).

*

⁵ De Nederlandse versie van het ontworpen 39*bis*, eerste lid, 1°, a), b) en c), van het Btw-wetboek is in de enkelvoudsvorm geschreven terwijl de Franse versie ervan in de meervoudsvorm is geschreven.

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 a pour objet de modifier différentes dispositions du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA), afin de transposer les deux directives suivantes :

- directive (UE) 2019/475 du Conseil du 18 février 2019 'modifiant les directives 2006/112/CE et 2008/118/CE en ce qui concerne l'inclusion de la municipalité italienne de Campione d'Italia et des eaux italiennes du lac de Lugano dans le territoire douanier de l'Union et dans le champ d'application territorial de la directive 2008/118/CE', et
- directive (UE) 2018/1910 du Conseil du 4 décembre 2018 'modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne l'harmonisation et la simplification de certaines règles dans le système de taxe sur la valeur ajoutée pour la taxation des échanges entre les États membres'.

Afin de transposer la première directive, la municipalité italienne de Campione d'Italia et les eaux italiennes du lac de Lugano sont incluses dans le territoire douanier de l'Union européenne.

En vue de transposer la dernière directive, dite *quick fixes*², l'avant-projet prévoit un régime de simplification en matière de stocks sous contrat de dépôt ainsi que des présomptions légales concernant le lieu où le transport est réputé se dérouler en cas de ventes en chaîne, et adapte les conditions de fond du régime d'exemption pour les livraisons intracommunautaires de biens.

L'entrée en vigueur de la loi à adopter est fixée au 1^{er} janvier 2020.

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

² Voir <https://www.consilium.europa.eu/fr/press/press-releases/2018/10/02/vat-council-agrees-short-term-fixes-pending-overhaul/> : étant donné qu'il faudra encore plusieurs années pour mettre en œuvre le régime de TVA définitif pour les échanges intracommunautaires qui se substituera au régime transitoire actuel, un certain nombre de mesures spécifiques ont été adoptées au niveau européen (« quick fixes ») afin d'harmoniser et de simplifier certains régimes destinés aux entreprises dans le cadre de la réglementation existante en matière de TVA.

FORMALITÉS

3. Le projet comporte des dispositions qui règlent le traitement des données à caractère personnel.

L'article 36, paragraphe 4, du RGPD ³, combiné avec son article 57, paragraphe 1, c), et le considérant 96 de ce règlement, prévoit une obligation de consulter l'autorité de contrôle, en l'occurrence l'Autorité de protection des données visée dans la loi du 3 décembre 2017 'portant création de l'Autorité de protection des données', dans le cadre de l'élaboration d'une proposition de mesure législative devant être adoptée par un parlement national, ou d'une mesure réglementaire fondée sur une telle mesure législative, qui se rapporte au traitement.

Le délégué a déclaré que la demande d'avis à l'Autorité de protection des données est en préparation.

Si l'accomplissement de la formalité susmentionnée devait encore donner lieu à des modifications du texte soumis au Conseil d'État, les dispositions modifiées ou ajoutées devraient être soumises à la section de législation, conformément à la prescription de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État.

EXAMEN DU TEXTE

Intitulé

4. L'intitulé de l'avant-projet doit en préciser davantage l'objet en ajoutant le segment de phrase « , en vue de la transposition de la directive (UE) 2019/475 et de la directive (UE) 2018/1910 ».

Article 2

5. Le texte de la première phrase de l'article 2 de l'avant-projet doit être mis en conformité avec l'intitulé correct de la directive (UE) 2019/475. En outre, il est recommandé de scinder l'article en deux alinéas. Il convient dès lors de rédiger l'article 2 comme suit :

« La présente loi transpose la directive (UE) 2019/475 du Conseil du 18 février 2019 modifiant les directives 2006/112/CE et 2008/118/CE en ce qui concerne l'inclusion de la municipalité italienne de Campione d'Italia et des eaux italiennes du lac de Lugano dans le territoire douanier de l'Union et dans le champ d'application territorial de la directive 2008/118/CE.

Elle transpose également la directive (UE) 2018/1910 du Conseil du 4 décembre 2018 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne l'harmonisation et la

³ Règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 'relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données)'.

simplification de certaines règles dans le système de taxe sur la valeur ajoutée pour la taxation des échanges entre les États membres ».

Article 3

6. À l'article 1^{er}, § 4, 5°, en projet, du Code de la TVA, on écrira « les îles Åland » au lieu de « les îles Aland ».

Article 5

7. Le texte de l'article 12bis, alinéa 2, en projet, du Code de la TVA doit préciser que l'on vise le transfert à destination d'un autre État membre « pour l'application de l'alinéa 1^{er} ».

Le délégué a marqué son accord sur ce point.

Article 6

8. À l'article 12ter, § 3, en projet, du Code de la TVA, le segment de phrase « une livraison de biens conformément à l'article 39bis, alinéa 1^{er}, 1°, est réputée être effectuée » ne semble pas tout à fait conforme à l'article 17bis, paragraphe 3, 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)⁴, qui précise le moment et le lieu du transfert, ni à la déclaration figurant dans l'exposé des motifs de l'avant-projet selon laquelle les autres conditions de l'article 39bis du Code de la TVA doivent être remplies. À la question de savoir s'il ne vaudrait pas mieux rédiger le segment de phrase précité comme suit « une livraison de biens qui répond également aux autres conditions de l'article 39bis, alinéa 1^{er}, 1°, est réputée être effectuée ... », le délégué a répondu :

« Er is van de beleidsvrijheid van de nationale wetgever bij de omzetting van een Europese richtlijn gebruik gemaakt om de bepaling van de richtlijn te herstructureren, daarbij ook rekening houdend met het feit dat de betrokken bepaling hoe dan ook in de nationale wetgeving niet als dusdanig kan worden omgezet. De betrokken bepaling op Europees niveau verwijst immers op de typisch EU-overkoepelende wijze tegelijk naar de handeling die geacht wordt plaats te vinden in de lidstaat van vertrek en de lidstaat van aankomst of verzending van de goederen (waarbij beide elementen hebben plaatsgevonden op een tijdstip dat voorafgaat aan de toepassing van de bepaling die

⁴ Le paragraphe 3 de l'article 17bis de la directive TVA, inséré par l'article 1^{er} de la directive (UE) 2018/1910, s'énonce comme suit :

« Lorsque les conditions établies au paragraphe 2 sont remplies, les règles suivantes s'appliquent lors du transfert du pouvoir de disposer des biens comme un propriétaire à l'assujetti visé au paragraphe 2, point c), pour autant que le transfert ait lieu dans le délai visé au paragraphe 4 :

a) une livraison de biens, conformément à l'article 138, paragraphe 1, est réputée être effectuée par l'assujetti qui a soit expédié ou transporté les biens lui-même, soit les a fait expédier ou transporter par un tiers agissant pour son compte dans l'État membre à partir duquel les biens ont été expédiés ou transportés;

b) une acquisition intracommunautaire de biens est réputée être effectuée par l'assujetti destinataire de la livraison de ces biens dans l'État membre vers lequel les biens ont été expédiés ou transportés ».

gebonden is aan het wegnemen van de goederen uit de voorraad in de lidstaat van aankomst of verzending van de goederen). Op nationaal niveau is een dergelijke overkoepelende bepaling binnen de structuur van het WBTW onmogelijk, omdat die situatie moet worden opgeknipt tussen enerzijds het scenario waarin België lidstaat van vertrek is van de goederen (i.e. waarbij de levering in België plaatsvindt) en anderzijds het scenario waarin België lidstaat van aankomst is van de goederen (i.e. waarbij de intracommunautaire verwerving in België plaatsvindt). De plaats van de handelingen wordt op nationaal niveau dus niet woordelijk geëxpliciteerd zoals in de Europese bepaling, maar volgt logischerwijze uit de kwalificatie van de betrokken handeling in elk van de voormelde scenario's die op nationaal niveau noodgedwongen op een verschillende plaats worden afgehandeld (al naargelang de goederen vertrekken dan wel toekomen in België). Mede daardoor werden de bewoordingen van de bepaling bij die uitsplitsing enigszins geherstructureerd.

Op grond van hetgeen voorafgaat, is er ter zake van de plaats van de betrokken handelingen, noch van het tijdstip van die handelingen een inhoudelijk verschil tussen de Europese en de nationale bepaling.

Daarnaast is het wél zo dat in een zeer strikte lezing van de Europese bepaling zou kunnen worden aangenomen dat die bepaling – die ervan uitgaat dat de voorwaarden voor de regeling inzake voorraad op afroep, zoals opgenomen in artikel 17*bis*, tweede lid (nieuw), van de richtlijn 2006/112/EG, vervuld zijn – impliceert dat er, op grond van de ingevoerde juridische fictie, op een onweerlegbare manier moet worden vanuit gegaan dat er een levering plaatsvindt die aan de voorwaarden voor de btw-vrijstelling voldoet zoals opgenomen in artikel 138, lid 1 (nieuw), van de richtlijn 2006/112/EG.

Ook al heeft de juridische fictie inderdaad tot gevolg dat er een gelijkschakeling is van de bedoelde handeling met een levering van goederen verricht overeenkomstig artikel 138, lid 1 (nieuw), van de richtlijn 2006/112/EG, dit houdt nog niet *ipso facto* in dat deze levering ook is vrijgesteld op grond van dat laatste artikel. Eveneens op grond van de richtlijn 2018/1910, is er voortaan een bijkomende wijziging aangebracht aan artikel 138 (met name de invoering van een lid 1*bis*), die een aanvullende beperking oplegt aan de vrijstelling opgenomen in artikel 138, lid 1 (nieuw), van de btw-richtlijn. De bedoelde levering kan met name maar worden vrijgesteld op voorwaarde dat de leverancier de betrokken handeling op een correcte manier heeft opgenomen in zijn opgave van intracommunautaire handelingen.

De verwijzing in artikel 17*bis*, tweede lid (nieuw), van de richtlijn 2006/112/EG en de daarin opgenomen juridische fictie strekt zich dienovereenkomstig dus enkel uit tot het feit dat:

- de goederen werden vervoerd of verzonden tussen twee lidstaten (vervuld in het kader van de regeling inzake de voorraad op afroep, weliswaar op een tijdstip dat voorafgaat aan de overdracht – waaraan wordt tegemoet gekomen door het gedeelte uit de ingevoerde fictie omtrent het tijdstip);

- de afnemer van de goederen de status moet hebben van belastingplichtige en handelen in die hoedanigheid, en bovendien zijn btw-identificatienummer aan de leverancier hebben meegedeeld (vervuld in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep op grond van artikel 17*bis*, tweede lid, c), (nieuw) van de richtlijn 2006/112/EG.

De handeling die door de juridische fictie in het leven wordt geroepen is dus niet automatisch vrijgesteld: dat zal enkel het geval zijn als ook de nieuwe bijkomende voorwaarde voor de toepassing van de vrijstelling opgenomen in artikel 138, 1*bis* (nieuw), van de richtlijn is vervuld en de leverancier de betrokken handeling dus op een correcte manier heeft opgenomen in zijn opgave van intracommunautaire handelingen. Het woord

‘vrijgesteld’ wordt daarom ook niet gehanteerd in artikel 17*bis*, tweede lid (nieuw), van de richtlijn 2006/112/EG en er wordt enkel verwezen naar artikel 138, lid 1 (nieuw), van de richtlijn 2006/112/EG en niet naar artikel 138, lid 1*bis* (nieuw), van de richtlijn 2006/112/EG.

Om dit duidelijker te maken in de nationale tekst wordt voorgesteld om de tekst van artikel 39*bis*, eerste lid, 1°, WBTW zo te herstructureren dat – overeenkomstig het bepaalde in artikel 17*bis*, tweede lid (nieuw) van de richtlijn 2006/112/EG – enkel wordt verwezen naar het nationale equivalent van de vrijstellingsvoorwaarden opgenomen in artikel 138, eerste lid (nieuw), van de btw-richtlijn en niet naar het nationale equivalent van de vrijstellingsvoorwaarde opgenomen in artikel 138, lid 1*bis* (nieuw) van de richtlijn 2006/112/EG (...) ».

La suggestion du délégué de restructurer le texte de l’article 39*bis*, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA, à l’article 12 de l’avant-projet, peut être accueillie.

9. À l’article 12*ter*, § 4, en projet, du Code de la TVA, il y a lieu de remplacer le segment de phrase « visé au paragraphe 2, 3°, *et* au paragraphe 6 » par le segment de phrase « visé au paragraphe 2, 3°, *ou* au paragraphe 6 ».

Le délégué a marqué son accord sur cette adaptation du texte.

10. Le régime de stocks sous contrat de dépôt (article 12*ter*, § 4, en projet, du Code de la TVA) prévoit que « [l]orsque, dans les douze mois suivant leur arrivée dans l’État membre vers lequel ils ont été expédiés ou transportés, les biens n’ont pas été livrés à l’assujetti auquel ils étaient destinés (...), et qu’aucune des circonstances visées au paragraphe 7 ne s’est produite, un transfert (...) est réputé avoir lieu le jour suivant celui de l’expiration de la période de douze mois ».

À la question de savoir comment s’effectue l’imputation de la destination des biens en stock, le délégué a répondu :

« (...) [D]e eerste jaarhelft [werden] op Europees niveau nog tal van besprekingen gewijd onder voorzitterschap van de diensten van de Europese Commissie over de interpretatie en praktische implementatie (tot op IT-niveau) van de richtlijn 2018/1910). Op grond hiervan is het waarschijnlijk dat er nog documenten zullen worden gepubliceerd op EU-niveau waarbij tal van deze aspecten zullen worden toegelicht, hetzij onder de vorm van richtsnoeren van het btw-comité (i.e. onder verantwoordelijkheid van de Europese Commissie én de lidstaten), hetzij onder de vorm van ‘guidelines’ (i.e. onder de exclusieve verantwoordelijkheid van de Europese Commissie zelf).

Voor een aantal aspecten die derhalve nog op EU-niveau in discussie zijn, zoals het aspect dat u aanhaalt in uw vraag, wordt op Belgisch niveau op dit moment dan ook nog geen definitieve stelling ingenomen. Dat neemt niet weg dat op dit punt de logica van de regeling inzake de termijn van twaalf maanden – zoals erkend door de Europese Commissie en de lidstaten die zich hierover al hebben uitgesproken in de discussies – er eerder voor pleit om in die specifieke omstandigheden uit te gaan van een FIFO-regeling ».

Il est recommandé d’insérer ces précisions dans l’exposé des motifs.

11. À la question de savoir s'il ne vaudrait pas mieux préciser le texte de l'article 12^{ter}, § 7, alinéa 3, en projet, du Code de la TVA en ajoutant – en conformité avec l'exposé des motifs – les mots « en dehors de toute livraison » après le segment de phrase « Lorsque les biens sont expédiés ou transportés vers un pays autre que la Belgique, », le délégué a donné la réponse suivante :

« De tekst werd overgenomen van de tekst van de richtlijn. De verduidelijking van de aflijning tussen de reikwijdte van het tweede en het derde lid werden toegevoegd in het bijzonder op grond van de besprekingen die op Europees niveau werden gevoerd in het kader van de werkgroep over de toekomst van de btw van 5 april 2019 en het btw-comité van 3 juni 2019. Het is immers duidelijk dat bij een grensoverschrijdende levering de betrokken goederen ook naar een ander lidstaat of, desgevallend naar een derde land kunnen worden vervoerd, zodat de vraag zich stelt hoe beide bepalingen zich in die omstandigheden ten opzichte van elkaar verhouden. De verduidelijking in de memorie van toelichting weerspiegelt slechts de insteek van de Europese Commissie en het merendeel van de lidstaten (waaronder uiteraard België) maar staat uiteraard tegenover een richtlijntekst die op zich op dat punt niets expliciteert waardoor het niet volledig is uitgesloten dat het Hof van Justitie van de Europese Unie een andere interpretatie zou aanhouden. In die omstandigheden stelt zich de vraag of het in het huidige stadium opportuun is om in de nationale omzettingstekst verder te gaan dan de expliciete richtlijntekst, ook al er wordt er daardoor in onze visie geen nieuwe draagwijdte aan de betrokken bepaling gegeven.

Er moet trouwens op worden gewezen dat de tekst van de bijzondere regeling opgenomen in artikel 17^{bis} (nieuw) van de richtlijn 2006/112/EG op nog een aantal andere plaatsen een aantal lacunes, ambiguïteiten of onvolkomenheden bevat, die vaak het bewuste of onbewuste resultaat zijn van de noodzaak om een compromis te vinden op grond van unanimité tussen 28 lidstaten en de Europese Commissie. Meer in het algemeen moet in dergelijke omstandigheden, de vraag worden gesteld of het opportuun is om bij de omzetting al deze interpretatieproblemen trachten uit te klaren door rechtstreeks in te grijpen op de tekst zelf, in omstandigheden waarin het manifest niet mogelijk is gebleken in het Europese wetgevingsproces tot een meer kwalitatief hoogstaande tekst te komen. *In casu* is het, in het licht van de voormelde Europese besprekingen, bovendien niet uitgesloten dat er door de diensten van de Europese Commissie, al dan niet na aanvullend overleg met de lidstaten, bijkomende verduidelijkende '*guidelines*' zullen worden gepubliceerd – afgezien van het feit dat de werkdocumenten van de Europese Commissie die het voorwerp uitmaakten van voormelde besprekingen, ook nu al publiek toegankelijk zijn.

Los daarvan is ook het gebruik van de term levering in het kader van de btw-reglementering weer gevaarlijk omdat eigenlijk alleen de levering in de zin van artikel 10 WBTW zou mogen worden afgedekt en niet de 'overbrenging van goederen' (loutere verzending voor bedrijfsdoeleinden) die overeenkomstig artikel 12 WBTW met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld.

Op grond van het geheel van de voorgaande elementen, zouden wij eerder geneigd zijn om de omzettingstekst minstens voorlopig op een letterlijke omzetting van de huidige richtlijntekst te houden ».

Il est recommandé d'insérer ces précisions dans l'exposé des motifs.

Article 9

12. Dans le texte néerlandais de l'article 9, a), de l'avant-projet, on remplacera les mots « aan de administratie » par les mots « de administratie ».

13. Dans le texte néerlandais de l'article 9, b), de l'avant-projet, il y a lieu de remplacer, dans l'article 53sexies, § 1^{er}, 4°, en projet, du Code de la TVA, les mots « evenals elke wijziging in de ingediende informatie tijdens een voorgaande periode » par les mots « evenals elke wijziging in de tijdens een voorgaande periode ingediende informatie ».

Article 12

14. Le délégué a déclaré que la condition visée à l'article 39bis, alinéa 1^{er}, 1°, c), en projet, du Code de la TVA concerne le fournisseur et non le client, et que le texte sera adapté dans ce sens.

On peut se rallier à cette proposition.

15. Lors de la reformulation du texte de l'article 39bis, alinéa 1^{er}, en projet, du Code de la TVA (voir l'observation 14), les auteurs de l'avant-projet devront également vérifier la concordance entre les versions française et néerlandaise du texte ⁵.

16. Enfin, lors de la reformulation de l'article 39bis, alinéa 1^{er}, en projet, du Code de la TVA, il faudra aussi tenir compte de la restructuration de cette disposition telle qu'elle a été proposée par le délégué (voir l'observation 8).

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Wilfried VAN VAERENBERGH

⁵ La version néerlandaise de l'article 39bis, alinéa 1^{er}, 1°, a), b) et c), en projet, du Code de la TVA est rédigée au singulier tandis que la version française utilise le pluriel.