



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 67.148/3
van 15 april 2020

avis 67.148/3
du 15 avril 2020

over

sur

een ontwerp van koninklijk besluit
nr. 59 'met betrekking tot de
onttrekking van
handelsgeschenken van geringe
waarde en de onttrekking voor
liefdadigheidsdoeleinden van
voedingsmiddelen en
levensnoodzakelijke
niet-voedingsmiddelen andere dan
goederen die op duurzame wijze
kunnen worden gebruikt, wat de
belasting over de toegevoegde
waarde betreft'

un projet d'arrêté royal n° 59
'relatif au prélèvement de cadeaux
commerciaux de faible valeur et au
prélèvement à des fins caritatives
de biens alimentaires et de biens
non alimentaires de première
nécessité autres que les biens
pouvant être utilisés de manière
durable, en ce qui concerne la taxe
sur la valeur ajoutée'

Op 23 maart 2020 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit nr. 59 ‘met betrekking tot de onttrekking van handelsgeschenken van geringe waarde en de onttrekking voor liefdadigheidsdoeleinden van voedingsmiddelen en levensnoodzakelijke niet-voedingsmiddelen andere dan goederen die op duurzame wijze kunnen worden gebruikt, wat de belasting over de toegevoegde waarde betreft’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 7 april 2020. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Kristine BAMS, eerste auditeur-afdelingshoofd.

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 15 april 2020.

*

Le 23 mars 2020, 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° 59 ‘relatif au prélèvement de cadeaux commerciaux de faible valeur et au prélèvement a des fins caritatives de biens alimentaires et de biens non alimentaires de première nécessité autres que les biens pouvant être utilisés de manière durable, en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 7 avril 2020. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Kristine BAMS, premier auditeur chef de section.

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 15 avril 2020.

*

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. Krachtens artikel 12, § 1, eerste lid, 2°, van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde (hierna: Btw-wetboek) worden niet aan de btw onderworpen, de door een belastingplichtige aan zijn bedrijf gedane onttrekkingen van goederen om ze om niet te verstrekken. Het gaat om onttrekkingen die worden gedaan met het oog op:

“a) het verstrekken van handelsmonsters of handelsgeschenken van geringe waarde;

b) het verstrekken voor liefdadigheidsdoeleinden van voedingsmiddelen bestemd voor de menselijke consumptie, met uitzondering van geestrijke 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;

c) het verstrekken voor liefdadigheidsdoeleinden van levensnoodzakelijke niet-voedingsmiddelen, andere dan goederen die op duurzame wijze kunnen worden gebruikt waarvan de intrinsieke kenmerken verhinderen dat ze, in gelijk welke schakel van het economische circuit, nog worden verkocht tegen de oorspronkelijke commercialisatievoorwaarden”.

Het derde lid van hetzelfde artikel 12, § 1, bevat de volgende delegatie aan de Koning:

“De Koning bepaalt de toepassingsvoorwaarden waaraan de in het eerste lid, 2°, bedoelde onttrekkingen moeten voldoen, met betrekking tot de waarde van de handelsmonsters en de handelsgeschenken, de aard en de kenmerken van de in het eerste lid, 2°, b) en in het eerste lid, 2°, c), bedoelde goederen, de bedoelde liefdadigheidsdoeleinden, de omstandigheden waarin de bedoelde onverkoopbare goederen voor die doeleinden kunnen worden verstrekt, het bedrag dat als kosten in rekening kan worden gebracht en de vormvoorwaarden die moeten worden in acht genomen.”

Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe om uitvoering te geven aan die machtiging. Daartoe wordt de bestaande regeling vervangen die is opgenomen in het koninklijk besluit nr. 59 van 28 mei 2019 ‘met betrekking tot de onttrekking van handelsgeschenken van geringe waarde en voedingsmiddelen voor liefdadigheidsdoeleinden wat de belasting over de toegevoegde waarde betreft’.

RECHTSGROND

3. Uit het eerste lid van de aanhef blijkt dat voor het ontworpen besluit rechtsgrond wordt gezocht in de artikelen 12, § 1, derde lid, 51, § 4, en 53octies, § 1, zesde lid, van het Btw-wetboek.

3.1. Artikel 12, § 1, derde lid, van het Btw-wetboek biedt rechtsgrond voor de meeste bepalingen van het ontworpen besluit, namelijk de artikelen 1 tot 10 en 13, maar ook artikel 53octies, § 1, zesde lid, van het Btw-wetboek is nodig voor de artikelen 10 en 11 ervan.

3.2. Artikel 51, § 4, van het Btw-wetboek bepaalt dat de Koning kan afwijken van de regel dat de belasting verschuldigd is door de belastingplichtige die in België een belastbare levering van goederen of een belastbare dienst verricht, om de medecontractant van de leverancier van goederen of van de dienstverrichter tot voldoening van de belasting te verplichten in de mate dat hij zulks noodzakelijk acht om die voldoening te vrijwaren.

Aan de gemachtigde is gevraagd voor welke bepaling van het ontworpen besluit artikel 51, § 4, rechtsgrond biedt. De gemachtigde antwoordde het volgende:

“L'article 14, alinéa 1^{er}, 2^o et alinéa 2, 2^o, du projet prévoit deux situations dans lesquelles l'assujetti qui réalise la livraison de biens (à titre gratuit) ne sera pas tenu au paiement de la taxe due sur le prélèvement de biens ayant donné lieu aux dons qui ne respecteraient pas les conditions du présent arrêté royal.

La première hypothèse vise le cas où la plateforme de distribution 'visée aux articles 4, alinéa 1^{er}, 4^o, et 8, alinéa 1^{er}, 3^o, ne remplit pas ou ne remplit plus les conditions visées aux articles 10, § 2, 11, § 2, ou 12, entraînant la soumission à la taxe des prélèvements visés aux articles 2 et 6' mais que la convention visée à l'article 11, § 1^{er}, en combinaison avec la déclaration visée aux articles 5, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 7^o, et 9, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 7^o sont en possession de cet assujetti. Dans ce cas, il est déchargé du paiement de la TVA due, sauf s'il savait ou devait savoir, au moment du prélèvement, que ces conditions n'étaient pas remplies.

La seconde hypothèse vise le cas où les bénéficiaires 'visés aux articles 4, alinéa 1^{er}, et 8, alinéa 1^{er}, ne respectent pas les conditions de la déclaration visée aux articles 5, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 7^o, et 9, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 7^o' mais que le document visé aux articles 5 et 9 est en possession de cet assujetti. Dans ce cas également, il est déchargé du paiement de la TVA due, sauf s'il savait ou devait savoir, au moment du prélèvement, que ces conditions n'étaient pas remplies.

Il ne s'agit en réalité pas d'une dérogation à l'article 51, § 1^{er}, 1^o, du Code prise conformément à la délégation au Roi prévue à l'article 51, § 4, du Code mais de l'application d'une solidarité au paiement de la taxe fondée sur l'article 51bis, § 4, du Code, couplée avec une décharge (sous condition) de la responsabilité de l'assujetti pour le paiement de cette taxe.

L'assujetti qui réalise le don demeure bel et bien le redevable primaire de la taxe mais, dans certaines circonstances, le recouvrement de la taxe due ne se fera pas entre ses mains mais entre celles de la plateforme ou du bénéficiaire. La référence à l'article 51, § 4, du Code dans le préambule sera remplacée par une référence à l'article 51bis, § 4, du Code.”

Artikel 51bis, § 4, van het Btw-wetboek waar de gemachtigde naar verwijst, luidt:

“Elke belastingplichtige is hoofdelijk gehouden de belasting te voldoen met de persoon die er krachtens artikel 51, §§ 1 en 2, schuldenaar van is, als hij op het tijdstip waarop hij een handeling heeft verricht, wist of moest weten dat de betaling van de belasting, in de ketting van de handelingen, niet werd gedaan of zal worden gedaan met de bedoeling de belasting te ontduiken.”

Deze bepaling bevat echter geen delegatie aan de Koning. Er lijkt dan ook geen rechtsgrond te zijn voor de aansprakelijkheidsregeling opgenomen in artikel 14 van het ontworpen besluit. Tenzij alsnog een rechtsgrond ervoor kan worden aangewezen, zal dat artikel moeten worden weggelaten.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

4. De aanhef dient in overeenstemming te worden gebracht met wat hiervoor is opgemerkt over de rechtsgrond van het ontworpen besluit. Dat betekent dat de verwijzing in het eerste lid van de aanhef naar artikel 51, § 4, van het Btw-wetboek weggelaten moet worden.

Artikel 2

5. Voor de niet-gelijkstelling met leveringen van goederen verricht onder bezwarende titel in de zin van artikel 12, § 1, van het Btw-wetboek geldt luidens artikel 2 van het ontwerp dat de onttrekkingen van voedingsmiddelen onder meer moeten voldoen aan de in “afdeling 3 voorgeschreven modaliteiten”. Die afdeling bevat verplichtingen voor verdeelplatforms. Het is dus enkel wanneer in de ketting van leveringen van goederen een verdeelplatform optreedt dat aan die verplichtingen moet worden voldaan. Er kan dan ook beter worden geschreven “... en, *in voorkomend geval*, afdeling 3 voorgeschreven nadere regels”¹.

Deze opmerking is van overeenkomstige toepassing voor artikel 6 van het ontwerp.

Artikel 7

6. In artikel 7, 1°, a), van het ontwerp is sprake van “goederen andere dan voedingsmiddelen (...) die tegemoetkomen aan levensnoodzakelijke behoeften”. Het is niet zo duidelijk wat onder levensnoodzakelijke niet-voedingsmiddelen moet worden begrepen.

¹ Omdat “modaliteit” geen algemeen Nederlands is, wordt in plaats ervan beter “nadere regels” geschreven.

Ter wille van de rechtszekerheid zal die notie beter omschreven moeten worden. Dat kan bijvoorbeeld door een verband te leggen met bepaalde rubrieken 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’.

Artikelen 10 tot 12

7. Bij de artikelen 10, § 1, 1°, en § 2, eerste lid, 1° en 2°, 11, § 1, eerste lid, 1°, en 12, § 1, eerste lid, en § 4, eerste lid, van het ontwerp rijst de vraag of de zinsdelen “de in de artikelen 4, eerste lid, en 8, eerste lid, bedoelde begunstigden” of “begunstigden bedoeld in de artikelen 4, eerste lid, en 8, eerste lid” ook betrekking kunnen hebben op verdeelplatforms. Met andere woorden: kunnen er in de verdeelketting van belastingplichtige naar begunstigde twee verdeelplatformen na elkaar voorkomen (van belastingplichtige naar verdeelplatform naar verdeelplatform naar begunstigde)?

De gemachtigde antwoordde:

“Oui, une distribution de plateforme à plateforme peut intervenir dans la chaîne de distribution pour autant que ces deux plateformes de distribution agissent ‘dans le cadre d’activités directement liées à des fins caritatives en faveur des personnes nécessiteuses’ (article 10, § 1^{er}, 1°, du projet).”

Dit antwoord lijkt niet in overeenstemming met het bepaalde in artikel 11, § 2, eerste lid, 1°, van het ontwerp, waaruit blijkt dat het verdeelplatform zich ertoe moet verbinden de in de artikelen 2 en 6 bedoelde goederen om niet te ontvangen van belastingplichtigen, terwijl volgens de gemachtigde een verdeelplatform die goederen ook kan ontvangen van een ander verdeelplatform. Indien het de bedoeling van de stellers van het ontwerp is om dit toch mogelijk te maken, dan zal dit duidelijk uit de regeling moeten blijken en zal het ontworpen besluit in die zin aangepast moeten worden. In dat geval zal ook artikel 12, § 4, tweede lid, 4°, van het ontwerp moeten worden aangepast.

*

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. En vertu de l'article 12, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA), les prélèvements, par un assujetti, de biens de son entreprise pour les transmettre à titre gratuit ne sont pas soumis à la TVA. Il s'agit de prélèvements qui sont effectués en vue de :

« a) la remise des échantillons commerciaux ou des cadeaux commerciaux de faible valeur ;

b) la remise à des fins caritatives d'aliments destinés à la consommation humaine, à l'exclusion des boissons spiritueuses, dont les caractéristiques intrinsèques ne permettent plus, à quelque stade du circuit économique que ce soit, qu'ils soient vendus dans les conditions initiales de commercialisation ;

c) la remise à des fins caritatives de biens non alimentaires de première nécessité, autres que les biens pouvant être utilisés de manière durable dont les caractéristiques intrinsèques ne permettent plus, à quelque stade du circuit économique que ce soit, qu'ils soient vendus dans les conditions initiales de commercialisation » .

Le troisième alinéa du même article 12, § 1^{er}, comporte la délégation au Roi suivante :

« Le Roi détermine les conditions d'application auxquelles doivent satisfaire les prélèvements visés à l'alinéa 1^{er}, 2^o, b), et à l'alinéa 1^{er}, 2^o, c), en ce qui concerne la valeur des échantillons commerciaux et des cadeaux commerciaux, la nature et les caractéristiques des biens visés à l'alinéa 1^{er}, 2^o, b), les fins caritatives concernées, les circonstances dans lesquelles les biens invendables visés peuvent être remis à ces fins, le montant qui peut être porté en compte au titre de frais et les formalités à observer ».

Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de pourvoir à l'exécution de cette habilitation. À cet effet, il remplace la réglementation en vigueur, qui est inscrite dans l'arrêté royal n° 59 du 28 mai 2019 'relatif au prélèvement de cadeaux commerciaux de faible valeur et de biens alimentaires à des fins caritatives en ce qui concerne la taxe sur valeur ajoutée'.

FONDEMENT JURIDIQUE

3. Le premier alinéa du préambule indique que le fondement juridique de l'arrêté en projet est recherché dans les articles 12, § 1^{er}, alinéa 3, 51, § 4, et 53octies, § 1^{er}, alinéa 6, du Code de la TVA.

3.1. L'article 12, § 1^{er}, alinéa 3, du Code de la TVA procure un fondement juridique à la plupart des dispositions de l'arrêté en projet, notamment aux articles 1^{er} à 10 et 13, mais pour

les articles 10 et 11 de celui-ci, il s'impose d'également invoquer l'article 53octies, § 1^{er}, alinéa 6, du Code de la TVA.

3.2. L'article 51, § 4, du Code de la TVA dispose que le Roi peut déroger à la règle selon laquelle la taxe est due par l'assujetti qui effectue une livraison de biens ou une prestation de services imposable qui a lieu en Belgique, pour obliger le cocontractant du fournisseur de biens ou de services au paiement de l'impôt dans la mesure où il l'estime nécessaire pour garantir ce paiement.

Il a été demandé au délégué quelle disposition de l'arrêté en projet trouve un fondement juridique dans l'article 51, § 4. Le délégué a répondu ce qui suit :

« L'article 14, alinéa 1^{er}, 2^o et alinéa 2, 2^o, du projet prévoit deux situations dans lesquelles l'assujetti qui réalise la livraison de biens (à titre gratuit) ne sera pas tenu au paiement de la taxe due sur le prélèvement de biens ayant donné lieu aux dons qui ne respecteraient pas les conditions du présent arrêté royal.

La première hypothèse vise le cas où la plateforme de distribution 'visée aux articles 4, alinéa 1^{er}, 4^o, et 8, alinéa 1^{er}, 3^o, ne remplit pas ou ne remplit plus les conditions visées aux articles 10, § 2, 11, § 2, ou 12, entraînant la soumission à la taxe des prélèvements visés aux articles 2 et 6' mais que la convention visée à l'article 11, § 1^{er}, en combinaison avec la déclaration visée aux articles 5, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 7^o, et 9, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 7^o sont en possession de cet assujetti. Dans ce cas, il est déchargé du paiement de la TVA due, sauf s'il savait ou devait savoir, au moment du prélèvement, que ces conditions n'étaient pas remplies.

La seconde hypothèse vise le cas où les bénéficiaires 'visés aux articles 4, alinéa 1^{er}, et 8, alinéa 1^{er}, ne respectent pas les conditions de la déclaration visée aux articles 5, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 7^o, et 9, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 7^o' mais que le document visé aux articles 5 et 9 est en possession de cet assujetti. Dans ce cas également, il est déchargé du paiement de la TVA due, sauf s'il savait ou devait savoir, au moment du prélèvement, que ces conditions n'étaient pas remplies.

Il ne s'agit en réalité pas d'une dérogation à l'article 51, § 1^{er}, 1^o, du Code prise conformément à la délégation au Roi prévue à l'article 51, § 4, du Code mais de l'application d'une solidarité au paiement de la taxe fondée sur l'article 51bis, § 4, du Code, couplée avec une décharge (sous condition) de la responsabilité de l'assujetti pour le paiement de cette taxe.

L'assujetti qui réalise le don demeure bel et bien le redevable primaire de la taxe mais, dans certaines circonstances, le recouvrement de la taxe due ne se fera pas entre ses mains mais entre celles de la plateforme ou du bénéficiaire. La référence à l'article 51, § 4, du Code dans le préambule sera remplacée par une référence à l'article 51bis, § 4, du Code ».

L'article 51bis, § 4, du Code de la TVA auquel le délégué renvoie s'énonce comme suit :

« Tout assujetti est solidairement tenu d'acquitter la taxe avec la personne qui en est redevable en vertu de l'article 51, §§ 1^{er} et 2, si, au moment où il a effectué une opération, il savait ou devait savoir que le non-paiement de la taxe, dans la chaîne des opérations, est commis ou sera commis dans l'intention d'éluder la taxe ».

Cette disposition ne comporte cependant pas de délégation au Roi. Le régime de responsabilité figurant à l'article 14 de l'arrêté en projet paraît dès lors dépourvu de fondement juridique. Sauf si un fondement juridique peut encore lui être assigné, cet article devra être omis.

EXAMEN DU TEXTE

PRÉAMBULE

4. Le préambule doit être mis en conformité avec l'observation formulée ci-dessus à propos du fondement juridique de l'arrêté en projet. Par conséquent, la référence à l'article 51, § 4, du Code de la TVA sera omise du premier alinéa du préambule.

Article 2

5. Selon l'article 2 du projet, pour qu'ils ne soient pas assimilés à des livraisons de biens effectuées à titre onéreux au sens de l'article 12, § 1^{er}, du Code de la TVA, les prélèvements de biens alimentaires doivent notamment satisfaire aux « modalités (...) prescrites à la section 3 ». Cette section impose des obligations aux plateformes de distribution. Il s'ensuit que ces obligations ne doivent être respectées que lorsqu'une plateforme de distribution intervient dans la chaîne de livraisons. Dès lors, mieux vaut écrire « ... et, *le cas échéant*, à la section 3 »¹.

Cette observation est également applicable à l'article 6, du projet.

Article 7

6. L'article 7, 1^o, a), du projet fait état de « biens non alimentaires (...) qui répondent à des besoins de première nécessité ». Il est malaisé de déterminer ce qu'il y a lieu d'entendre par des biens non alimentaires qui répondent à des besoins de première nécessité.

La sécurité juridique commande de mieux définir cette notion, par exemple, en établissant un lien avec certaines rubriques 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'.

Articles 10 à 12

7. Les articles 10, § 1^{er}, 1^o, et § 2, alinéa 1^{er}, 1^o et 2^o, 11, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, et 12, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, et § 4, alinéa 1^{er}, du projet, soulèvent la question de savoir si le membre de phrase « bénéficiaires visés aux articles 4, alinéa 1^{er}, et 8, alinéa 1^{er} » peut également concerner des plateformes de distribution. En d'autres termes : est-il possible que dans la chaîne de distribution

¹ « [M]odaliteiten » n'étant pas du néerlandais standard, on écrira plutôt « nadere regels ».

de l'assujetti vers le bénéficiaire, deux plateformes interviennent successivement (de l'assujetti vers la plateforme de distribution vers la plateforme de distribution vers le bénéficiaire) ?

Sa réponse a été la suivante :

« Oui, une distribution de plateforme à plateforme peut intervenir dans la chaîne de distribution pour autant que ces deux plateformes de distribution agissent 'dans le cadre d'activités directement liées à des fins caritatives en faveur des personnes nécessiteuses' (article 10, § 1^{er}, 1^o, du projet) ».

Cette réponse ne paraît pas s'accorder avec la disposition de l'article 11, § 2, alinéa 1^{er}, 1^o, du projet, d'où il ressort que la plateforme doit s'engager à recevoir à titre gratuit des biens visés aux articles 2 et 6 auprès d'assujettis, tandis que selon le délégué une plateforme de distribution peut également recevoir ces biens d'une autre plateforme de distribution. Si l'intention des auteurs du projet est de néanmoins permettre cette situation, il faudra alors que cela ressorte clairement du dispositif et l'arrêté en projet devra être adapté en ce sens. Dans ce cas, il faudra également adapter l'article 12, § 4, alinéa 2, 4^o, du projet.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT