



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 69.432/3
van 21 juni 2021

avis 69.432/3
du 21 juin 2021

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot wijziging van de
koninklijke besluiten nrs. 1, 4,
7, 10, 22, 24, 31, 41, 44 en 56
met betrekking tot de belasting
over de toegevoegde waarde'

un projet d'arrêté royal
'modifiant les arrêtés royaux
n^{os} 1, 4, 7, 10, 22, 24, 31, 41,
44 et 56 en matière de taxe sur
la valeur ajoutée'

Op 21 mei 2021 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 ‘tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 1, 4, 7, 10, 22, 24, 31, 41, 44 en 56 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 8 juni 2021. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, 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, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 21 juni 2021.

*

Le 21 mai 2021, 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 ‘modifiant les arrêtés royaux n^{os} 1, 4, 7, 10, 22, 24, 31, 41, 44 et 56 en matière de taxe sur la valeur ajoutée’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 8 juin 2021. La chambre était composée de Wilfried VAN VAERENBERGH, 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 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, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 21 juin 2021.

*

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 voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe om het regelgevend kader inzake de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: btw) aan te passen in het licht van de wijzigingen die werden aangebracht in het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-wetboek) bij de wet van 2 april 2021 ‘tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de regeling betreft die van toepassing is op afstandsverkopen van goederen en op bepaalde leveringen van goederen en diensten’. Daartoe worden diverse wijzigingen aangebracht in een aantal koninklijke besluiten die betrekking hebben op de btw.

De voornoemde wet is een gedeeltelijke omzetting in Belgisch recht van richtlijn (EU) 2017/2455 van de Raad van 5 december 2017 ‘tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG en Richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkopen van goederen’ en van richtlijn (EU) 2019/1995 van de Raad van 21 november 2019 ‘tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de bepalingen inzake afstandsverkopen en bepaalde binnenlandse leveringen van goederen’.

Het ontwerp vormt op zijn beurt een gedeeltelijke omzetting van de voornoemde richtlijnen en van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde’.

Het te nemen besluit treedt in werking op 1 juli 2021 (artikel 34, eerste lid, van het ontwerp). Het besluit (EU) 2020/1109 van de Raad van 20 juli 2020 ‘tot wijziging van Richtlijnen (EU) 2017/2455 en (EU) 2019/1995 wat betreft de data van omzetting en toepassing in respons op de COVID-19-pandemie’ voorziet er immers in dat de nationale omzettingsbepalingen uiterlijk op 30 juni 2021 dienen te zijn aangenomen en met ingang van 1 juli 2021 worden toegepast.

In subsidiaire orde wordt van de gelegenheid gebruik gemaakt om in de te wijzigen besluiten ook enkele correcties en veeleer technische aanpassingen door te voeren (zie bijv. de artikelen 9, 1° en 2°, en 27 van het ontwerp).

RECHTSGROND

3.1. Onder voorbehoud van hetgeen hierna wordt opgemerkt, wordt voor het ontwerp in beginsel rechtsgrond geboden door de in het eerste lid van de aanhef vermelde bepalingen van het Btw-wetboek.

3.2. Voor de artikelen 24 tot 27 van het ontwerp wordt in de door de gemachtigde bezorgde rechtsgrondentabel rechtsgrond gezocht in artikel 55, § 3, eerste lid, van het Btw-wetboek. Aangezien artikel 58*quinquies* van het Btw-wetboek uitdrukkelijk is uitgesloten van het toepassingsgebied van de voornoemde bepaling, kan artikel 26 van het ontwerp en deels artikel 27 van het ontwerp (in de mate dat het van toepassing is op de in artikel 26 bedoelde tussenpersonen) evenwel geen rechtsgrond vinden in die bepaling.

Voor de artikelen 26 en 27 (deels) van het ontwerp kan wel rechtsgrond worden gevonden in artikel 58*quinquies* van het Btw-wetboek gelezen in samenhang met artikel 108 van de Grondwet waaraan de Koning een algemene uitvoeringsbevoegdheid ontleent.

De aanhef van het ontwerp dient in het licht hiervan te worden aangepast.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

ALGEMENE OPMERKINGEN

4.1. Verschillende ontworpen bepalingen voorzien in een delegatie aan de minister bevoegd voor financiën of zijn gemachtigde om bepaalde aangelegenheden nader te regelen (zie de artikelen 7, 14, 15 en 28 van het ontwerp). In dat verband moet worden opgemerkt dat een delegatie aan een minister enkel betrekking kan hebben op bijkomstige of detailmatige aangelegenheden, wat ook impliceert dat die aangelegenheden duidelijk moeten worden bepaald. In de mate dat onder “modaliteiten” (lees: nadere regels) veeleer praktische toepassingsregelen worden verstaan, en geen “voorwaarden”, zijn deze delegaties aan de minister althans op dit punt aanvaardbaar. Het verdient evenwel aanbeveling om na te gaan of dat daadwerkelijk het geval is voor de beoogde uitvoeringsmaatregelen.

4.2. In dezelfde bepalingen is telkens ook voorzien in de mogelijkheid dat de minister die bevoegdheid op zijn beurt kan delegeren aan een door hem gemachtigde ambtenaar. Pas wanneer de minister van Financiën een ministerieel besluit met die inhoud voorlegt, zal de afdeling Wetgeving zich kunnen uitspreken over de vraag of de bevoegdheidstoewijzing aanvaardbaar is, dat wil zeggen of de bevoegdheid effectief betrekking heeft op maatregelen die een beperkte en technische draagwijdte hebben.

5. In sommige ontworpen bepalingen worden opdrachten toegewezen aan het “KMO Centrum Specifieke Materies” van de FOD Financiën. Uit het verslag aan de Koning blijkt dat het “KMO Centrum Specifieke Materies” in de plaats zou komen van het “Centraal btw-kantoor voor buitenlandse belastingplichtigen”. In het licht hiervan lijken evenwel nog andere – niet door het ontwerp gewijzigde – bepalingen van de betrokken koninklijke besluiten te moeten worden aangepast, hetgeen door de gemachtigde is bevestigd.

6. In het verslag aan de Koning wordt verduidelijkt dat, ingevolge de aanzienlijke uitbreiding van het toepassingsgebied ervan, het “MOSS” (“Mini one stop shop”) voortaan in de regelgeving “OSS” (“One stop shop”) wordt genoemd. Nochtans wordt in verschillende ontworpen bepalingen nog steeds de oude benaming gebruikt (zie bijvoorbeeld de artikelen 19, 22 en 23 van het ontwerp), hetgeen moet worden verholpen. De vraag rijst bovendien of er daarnaast nog andere bepalingen van de te wijzigen besluiten zijn, die niet door het ontwerp worden gewijzigd, die ook in die zin moeten worden aangepast.

Artikel 4

7. Duidelijkheidshalve dient in het ontworpen artikel 26*bis*, § 2, derde lid, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 ‘met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde’ te worden geschreven dat de tussenpersoon “een dergelijk register” (niet: een register) bijhoudt voor elk van de belastingplichtigen die hij vertegenwoordigt.

Artikel 5

8. In het ontworpen artikel 26*ter*, § 5, van het koninklijk besluit nr. 1 dient te worden verwezen naar “de in de paragrafen 1 tot 3 bedoelde registers” (niet: de in het eerste lid bedoelde registers).

Artikel 15

9. In de Nederlandse tekst van het ontworpen artikel 7*ter*, § 1, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 10 van 29 december 1992 ‘met betrekking tot de uitoefeningsmodaliteiten van de keuzen, bedoeld in de artikelen 15, § 2, derde lid, 21*bis*, § 2, 9°, vierde lid, 25*ter*, § 1, tweede lid, 2°, tweede lid en 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, de aangiften van aanvang, wijziging, stopzetting van activiteit en de voorafgaande kennisgevingen inzake de belasting over de toegevoegde waarde’ dient het woord “bedoeld” te worden geschrapt.

Artikel 27

10. In het ontworpen artikel 3, § 2, van het koninklijk besluit nr. 31 van 2 april 2002 ‘met betrekking tot de toepassingsmodaliteiten van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de handelingen verricht door niet in België gevestigde belastingplichtigen’ wordt een verplichting tot zekerheidsstelling opgelegd die bestaat uit “een borgtocht in speciën, een borgtocht in effecten of een persoonlijke borgstelling van een verzekeringsonderneming, van een bank of een private spaarkas die hun activiteiten in België uitoefenen”.

Volgens de gemachtigde is het niet de bedoeling om borgstellingen van kredietinstellingen die onder een andere EU-lidstaat ressorteren en voor de betrokken activiteiten overeenkomstig de artikelen 312 en 313 van de wet van 25 april 2014 ‘op het statuut van en het toezicht op kredietinstellingen en beursvennootschappen’ vrij diensten in België mogen verrichten, uit te sluiten. De woorden “die hun activiteiten in België uitoefenen” worden dan ook het best vervangen door de woorden “die hun activiteiten in België mogen uitoefenen”.

*

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 d'adapter le cadre réglementaire en matière de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA) à la lumière des modifications qui ont été apportées au Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA) par la loi du 2 avril 2021 'modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le régime applicable aux ventes à distances de biens et à certaines livraisons de biens et prestations de services'. À cet effet, diverses modifications sont apportées à un certain nombre d'arrêtés royaux qui concernent la TVA.

La loi précitée transpose partiellement en droit belge la directive (UE) 2017/2455 du Conseil du 5 décembre 2017 'modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens' ainsi que la directive (UE) 2019/1995 du Conseil du 21 novembre 2019 'modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les dispositions relatives aux ventes à distance de biens et à certaines livraisons intérieures de biens'.

Le projet transpose à son tour partiellement les directives précitées, ainsi que la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée'.

L'arrêté envisagé entre en vigueur le 1^{er} juillet 2021 (article 34, alinéa 1^{er}, du projet). La décision (UE) 2020/1109 du Conseil du 20 juillet 2020 'modifiant les directives (UE) 2017/2455 et (UE) 2019/1995 en ce qui concerne les dates de transposition et d'application en réaction à la pandémie de COVID-19' prévoit en effet que les dispositions nationales de transposition doivent être adoptées au plus tard le 30 juin 2021 et sont appliquées à partir du 1^{er} juillet 2021.

Subsidiairement, l'occasion est mise à profit pour également apporter quelques corrections et adaptations de nature plutôt technique dans les arrêtés à modifier (voir par exemple les articles 9, 1^o et 2^o, et 27 du projet).

FONDEMENT JURIDIQUE

3.1. Sous réserve de ce qui sera observé ci-dessous, le fondement juridique du projet se trouve en principe dans les dispositions du Code de la TVA mentionnées dans le premier alinéa du préambule.

3.2. Pour les articles 24 à 27 du projet, le tableau des fondements juridiques communiqué par le délégué recherche un fondement juridique dans l'article 55, § 3, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA. L'article 58quinquies du Code de la TVA étant expressément exclu du champ d'application de la disposition précitée, l'article 26 du projet et, pour partie, l'article 27 du projet (dans la mesure où il s'applique aux intermédiaires visés à l'article 26) ne peuvent toutefois pas trouver de fondement juridique dans cette disposition.

Les articles 26 et 27 (partiellement) du projet peuvent par contre trouver un fondement juridique dans l'article 58quinquies du Code de la TVA, combiné avec l'article 108 de la Constitution dans lequel le Roi puise un pouvoir général d'exécution.

Le préambule du projet sera adapté en conséquence.

EXAMEN DU TEXTE

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

4.1. Plusieurs dispositions en projet prévoient une délégation au ministre qui a les finances dans ses attributions ou à son délégué, pour régler plus précisément certaines questions (voir les articles 7, 14, 15 et 28 du projet). À cet égard, il faut observer 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 doivent être clairement précisées. Dans la mesure où les « modalités » sont comprises comme des mesures d'application pratique plutôt que comme des « conditions », ces délégations au ministre sont admissibles, du moins sur ce point. Il est toutefois recommandé de vérifier si tel est effectivement le cas pour les mesures d'exécution visées.

4.2. Les mêmes dispositions prévoient chaque fois également que le ministre peut à son tour déléguer ce pouvoir à un fonctionnaire habilité par lui. Ce n'est que lorsque le Ministre des Finances soumettra un arrêté ministériel en ce sens, que la section de législation pourra se prononcer sur l'admissibilité de l'attribution de compétence, à savoir apprécier si la compétence concerne effectivement des mesures qui ont une portée limitée et technique.

5. Certaines dispositions en projet confient des missions au « Centre PME Matières spécifiques » du SPF Finances. Il apparaît du rapport au Roi que le « Centre PME Matières spécifiques » est appelé à se substituer au « Bureau central de TVA pour assujettis étrangers ». Il semble par conséquent que d'autres dispositions – non modifiées par le projet – des arrêtés royaux concernés doivent également être adaptées, ce que le délégué a confirmé.

6. Le rapport au Roi précise que, consécutivement à l'extension considérable de son champ d'application, le MOSS (« Mini one stop shop »), est dorénavant dénommé OSS (« One stop shop ») dans la réglementation. Cependant, diverses dispositions en projet font toujours usage de l'ancienne dénomination (voir par exemple, les articles 19, 22 et 23 du projet), ce à quoi il convient de remédier. La question se pose en outre de savoir si d'autres dispositions des arrêtés à modifier, qui ne sont pas modifiées par le projet, ne doivent pas également être adaptées en ce sens.

Article 4

7. Par souci de clarté, dans l'article 26*bis*, § 2, alinéa 3, en projet, de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 'relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée', on écrira que l'intermédiaire tient « un tel registre » (et non : un registre) pour chacun des assujettis qu'il représente.

Article 5

8. L'article 26*ter*, § 5, en projet, de l'arrêté royal n° 1 visera les « registres visés aux paragraphes 1^{er} à 3 » (pas : les registres visés au paragraphe 1^{er}).

Article 15

9. Dans le texte néerlandais de l'article 7*ter*, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, en projet, de l'arrêté royal n° 10 du 29 décembre 1992 'relatif aux modalités d'exercice des options prévues aux articles 15, § 2, alinéa 3, 21*bis*, § 2, 9°, alinéa 4, 25*ter*, § 1^{er}, alinéa 2, 2°, alinéa 2 et 44, § 3, 2°, d), du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, aux déclarations de commencement, de changement, de cessation d'activité et aux déclarations préalables en matière de taxe sur la valeur ajoutée', le mot « bedoeld » sera supprimé.

Article 27

10. L'article 3, § 2, en projet, de l'arrêté royal n° 31 du 2 avril 2002 'relatif aux modalités d'application de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les opérations effectuées par les assujettis qui ne sont pas établis en Belgique', impose de constituer une sûreté consistant en « un cautionnement en numéraire, un cautionnement en valeurs ou un cautionnement personnel d'une compagnie d'assurances, d'une banque ou d'une caisse d'épargne privée qui exercent leur activité en Belgique ».

Selon le délégué, la disposition en projet ne vise pas à exclure les cautionnements d'établissements de crédit qui relèvent d'un autre État membre de l'UE et qui, conformément aux articles 312 et 313 de la loi du 25 avril 2014 'relative au statut et au contrôle des établissements de crédit et des sociétés de bourse' peuvent exercer les activités concernées en Belgique sous le régime de la libre prestation de services. Mieux vaut dès lors remplacer les mots « qui exercent leur activité en Belgique » par les mots « qui peuvent exercer leurs activités en Belgique ».

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Wilfried VAN VAERENBERGH