



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 69.754/1/V
van 2 augustus 2021

avis 69.754/1/V
du 2 août 2021

over

sur

een wetsvoorstel 'tot wijziging
van het Wetboek van de
belasting over de toegevoegde
waarde, teneinde de operatoren
van een elektronische interface
hoofdelijk aansprakelijk te
maken voor de betaling van de
btw' (*Parl.St.* Kamer 2019-20,
nr. 55-1540/001)

une proposition de loi
'modifiant le Code de la taxe
sur la valeur ajoutée, instaurant
une responsabilité solidaire
pour le paiement de la TVA
pour les opérateurs d'une
interface électronique' (*Doc.*
Parl., Chambre, 2019-20,
n° 55-1540/001)

Op 30 juni 2021 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitster van de Kamer van Volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen, van rechtswege verlengd^(*) tot 16 augustus 2021, een advies te verstrekken over een wetsvoorstel 'tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, teneinde de operatoren van een elektronische interface hoofdelijk aansprakelijk te maken voor de betaling van de btw' (*Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-1540/001).

Het voorstel is door de eerste vakantiekamer onderzocht op 27 juli 2021. De kamer was samengesteld uit Marnix VAN DAMME, kamervoorzitter, Chantal BAMPS en Bert THYS, staatsraden, Bruno PEETERS, assessor, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, 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 2 augustus 2021.

*

Le 30 juin 2021, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par la Présidente de la Chambre des représentants à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, prorogé de plein droit^(**) jusqu'au 16 août 2021, sur une proposition de loi 'modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, instaurant une responsabilité solidaire pour le paiement de la TVA pour les opérateurs d'une interface électronique' (*Doc. Parl.*, Chambre, 2019-20, n° 55-1540/001).

La proposition a été examinée par la première chambre des vacations le 27 juillet 2021. La chambre était composée de Marnix VAN DAMME, président de chambre, Chantal BAMPS et Bert THYS, conseillers d'État, Bruno PEETERS, assesseur, et Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, 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 2 août 2021.

*

(*) 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 wordt verlengd 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.

STREKKING VAN HET WETSVOORSTEL

1. Het om advies voorgelegde voorstel van wet strekt ertoe om de operator van een elektronische interface, samen met de persoon die de belasting jegens de Staat is verschuldigd, krachtens artikel 51, § 1, 1°, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-Wetboek), hoofdelijk te verplichten tot de betaling van de jegens de Staat verschuldigde belasting op het leveren van goederen en het verstrekken van diensten die hebben plaatsgehad door middel van de door die operator in België beheerde elektronische interface (voorgesteld artikel 51bis, § 5, van het Btw-Wetboek; artikel 3 van het wetsvoorstel).

Daarnaast legt het wetsvoorstel de operatoren van een elektronische interface de verplichting op om de passende boeken, stukken en documenten bij te houden opdat de voor de belasting over de toegevoegde waarde bevoegde diensten zouden kunnen waken over de correcte inning van die belasting (voorgesteld artikel 60, § 7, van het Btw-Wetboek; artikel 4 van het wetsvoorstel).

Het is de bedoeling om de voorgestelde regeling in werking te laten treden op de eerste dag van de zesde maand die volgt op die waarin ze in het *Belgisch Staatsblad* is bekendgemaakt (artikel 5 van het wetsvoorstel).

ALGEMENE OPMERKING

2. In de samenvatting bij de toelichting bij het wetsvoorstel wordt vermeld dat de voorgestelde maatregelen “aanvullend van toepassing zijn op de maatregelen die de Belgische wetgever zal aannemen ter uitvoering 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 afstandsverkoop van goederen”.

Richtlijn (EU) 2017/2455 is echter reeds gedeeltelijk omgezet in het interne recht door 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 afstandsverkoop van goederen en op bepaalde leveringen van goederen en diensten’ (hierna: wet van 2 april 2021). Het wetsvoorstel houdt hiermee geen rekening, hetgeen tot gevolg heeft dat de voorgestelde regeling in de huidige stand van de wetgeving inhoudelijk onaangepast en niet actueel is en daardoor diverse juridische vragen en bezwaren doet rijzen.

3. In eerste instantie dient de verhouding tot het reeds bij de wet van 2 april 2021 aangevulde artikel 1 en het nieuwe artikel 13bis van het Btw-Wetboek uitgeklaard te worden. Zo omschrijft het door artikel 2 van het wetsvoorstel aangevulde artikel 1 van het Btw-Wetboek de term “elektronische interface” als “een marktplaats, een platform, een portaal of een soortgelijk elektronisch middel aan de hand waarvan een leverancier van goederen of een dienstverrichter met een klant kan communiceren”, terwijl artikel 13bis van het Btw-Wetboek weliswaar eveneens verwijst naar de term “elektronische interface” maar enkel betrekking lijkt te hebben op de levering van goederen en niet op het verstrekken van diensten. Doordat de voorgestelde

definities ook zullen gelden voor de toepassing van het voornoemde artikel 13*bis* dreigt als gevolg daarvan rechtsonzekerheid te ontstaan.

Een minstens even fundamenteel bezwaar is dat het wetsvoorstel de al bestaande regeling lijkt te doorkruisen. Overeenkomstig artikel 13*bis* van het Btw-Wetboek worden de belastingplichtigen die afstandsverkopen van goederen faciliteren door het gebruik van een elektronische interface, geacht de desbetreffende verkopen te verrichten¹. Het is onduidelijk wat het onderscheid is tussen een belastingplichtige die via het gebruik van een elektronische interface een verkoop van goederen faciliteert in de zin van artikel 13*bis* van het Btw-Wetboek en “een operator van een elektronische interface” in de zin van het voorgestelde artikel 1, § 16, 2°, van het Btw-Wetboek. Bovendien zou verantwoord moeten kunnen worden waarom in het eerste geval in bepaalde omstandigheden een onderscheid wordt gemaakt al naar gelang de intrinsieke waarde van de zending, terwijl voor de hoofdelijke aansprakelijkheid van een operator van een elektronische interface dat onderscheid niet wordt gemaakt.

In artikel 4 van het wetsvoorstel wordt evenmin rekening gehouden met het bij de wet van 2 april 2021 ingevoegde artikel 54*ter* van het Btw-Wetboek. Zo bedraagt bijvoorbeeld de bewaartermijn in het voorgestelde artikel 60, § 7 (artikel 4 van het wetsvoorstel) zeven jaar, terwijl die termijn overeenkomstig artikel 54*ter* van het Btw-Wetboek tien jaar is.

In de commentaar die in de toelichting bij het wetsvoorstel wordt gegeven bij artikel 4 van het voorstel wordt daarenboven nog gerefereerd aan artikel 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde’ om de voorgestelde maatregel te verantwoorden. Een gedegen verantwoording dient evenwel uit te gaan van het actueel geldende regelgevende kader. Indien dit niet het geval is, valt moeilijk te beoordelen of de extra administratieve belasting die aan operatoren van een elektronische interface wordt opgelegd, effectief is gesteund op een voldoende verantwoording.

4. Benevens de *sub* 3 beschreven inhoudelijke onaangepastheid van het wetsvoorstel zou dit laatste ook op technisch vlak moeten worden geactualiseerd. Zo strekt artikel 2 van het voorstel ertoe om artikel 1 van het Btw-Wetboek aan te vullen met een paragraaf 16, alhoewel die bepaling reeds bij de wet van 26 januari 2021² is aangevuld geworden met de paragrafen 16 tot 18. Indien de bedoeling erin zou bestaan om artikel 1 van het Btw-Wetboek aan te vullen, zou dat derhalve door middel van de toevoeging van een paragraaf 19 moeten gebeuren.

5. Uit wat voorafgaat volgt dat het wetsvoorstel grondig zal moeten worden herwerkt in het licht van het gewijzigde regelgevende kader waarmee tot op heden geen rekening is gehouden. Daarbij zullen de indieners van het voorstel dienen na te gaan of hun beleidsdoelstelling ondertussen niet al is gerealiseerd door de reeds genoemde wet van

¹ Voor afstandsverkopen van goederen die worden ingevoerd uit een derdelandsgebied of een derde land in de Gemeenschap wordt dit, zoals blijkt uit het reeds genoemde artikel 13*bis*, weliswaar beperkt tot de verkoop van goederen die worden verzonden of vervoerd in zendingen met een intrinsieke waarde van niet meer dan 150 euro omdat boven die drempel voor douanedoelinden een volledige douaneaangifte bij invoer is vereist.

² Wet van 26 januari 2021 ‘betreffende de dematerialisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de burgers, rechtspersonen en bepaalde derden en tot wijziging van diverse fiscale wetboeken en wetten’.

2 april 2021 en het koninklijk besluit van 29 juni 2021 ‘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’. Oordelen de indieners van het voorstel het aangewezen om met de aldus aangepaste tekst van het voorstel door te gaan, dan zullen zij dit uiteraard moeten doen met eerbiediging van de na te leven vormvereisten. Zo zou, gelet op het bepaalde in het voorgestelde artikel 60, § 7, van het Btw-Wetboek (artikel 4 van het voorstel), met betrekking tot het huidige wetsvoorstel alvast ook het advies van de Gegevensbeschermingsautoriteit bedoeld in de wet van 3 december 2017 ‘tot oprichting van de Gegevensbeschermingsautoriteit’, moeten zijn ingewonnen.

Rekening houdend met het gegeven dat de voorgestelde maatregelen niet als zodanig inpasbaar zijn in het actueel geldende wettelijke kader en dat de coherentie van de wetgeving vereist dat bij het tot stand brengen van nieuwe wetgeving wordt nagegaan op welke wijze deze in het bestaande wettelijke kader kan worden ingepast, wat *in casu* niet is gebeurd, ziet de Raad van State, afdeling Wetgeving, af van een nader onderzoek van het om advies voorgelegde wetsvoorstel.

*

PORTÉE DE LA PROPOSITION DE LOI

1. La proposition de loi soumise pour avis a pour objet de rendre l'opérateur d'une interface électronique solidairement responsable avec le débiteur de la taxe envers l'État, en vertu de l'article 51, § 1^{er}, 1^o du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA), du paiement de la taxe envers l'État sur les livraisons de biens et les prestations de services qui ont lieu par l'intermédiaire de l'interface électronique gérée par cet opérateur en Belgique (article 51bis, § 5, proposé, du Code de la TVA; article 3 de la proposition de loi).

En outre, la proposition de loi impose aux opérateurs d'une interface électronique de tenir les livres, pièces et documents appropriés afin de permettre à l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée de contrôler la bonne perception de la taxe (article 60, § 7, proposé, du Code de la TVA; article 4 de la proposition de loi).

L'intention est de faire entrer en vigueur le dispositif proposé le premier jour du sixième mois qui suit celui de sa publication au Moniteur belge (article 5 de la proposition de loi).

OBSERVATION GÉNÉRALE

2. Le résumé figurant dans les développements de la proposition de loi mentionne que les mesures proposées « s'appliqueront donc complémentaiement aux mesures que le législateur belge va adopter en exécution de 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 ».

La directive (UE) 2017/2455 a toutefois déjà été partiellement transposée en droit interne 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' (ci-après : loi du 2 avril 2021). La proposition de loi n'en tient pas compte, ce qui implique que le dispositif proposé est inadapté et inactuel dans l'état actuel de la législation et, ce faisant, soulève diverses questions et objections juridiques.

3. Il convient tout d'abord de clarifier l'articulation avec l'article 1^{er} déjà complété par la loi du 2 avril 2021 et le nouvel article 13bis du Code de la TVA. Ainsi, l'article 1^{er} du Code de la TVA complété par l'article 2 de la proposition de loi définit la notion d'« interface électronique » comme « une place de marché, une plateforme, un portail ou un moyen électronique similaire, qui permet à un fournisseur de biens ou à un prestataire de services de communiquer avec un client », alors que si l'article 13bis du Code de la TVA fait certes également référence au terme « interface électronique », il semble néanmoins uniquement porter sur la livraison de biens, mais pas sur la prestation de services. Dès lors que les définitions proposées vaudront également pour l'application de l'article 13bis précité, elles risquent d'être une source d'insécurité juridique.

Le fait que la proposition de loi semble empiéter sur la réglementation déjà existante soulève une objection au moins tout aussi fondamentale. Conformément à l'article 13*bis* du Code de la TVA, les assujettis qui facilitent les ventes à distance de biens par l'utilisation d'une interface électronique sont réputés effectuer les ventes en question¹. On n'aperçoit pas clairement la distinction entre un assujetti qui facilite la vente de biens par l'utilisation d'une interface électronique au sens de l'article 13*bis* du Code de la TVA et « un opérateur d'une interface électronique » au sens de l'article 1^{er}, § 16, 2^o, proposé, du Code de la TVA. En outre, il faudrait pouvoir justifier pourquoi, dans le premier cas, une distinction est opérée, dans certaines circonstances, en fonction de la valeur intrinsèque de l'envoi, alors que cette distinction n'est pas opérée pour la responsabilité solidaire d'un opérateur d'une interface électronique.

À l'article 4 de la proposition de loi, il n'est pas non plus tenu compte de l'article 54*ter* du Code de la TVA, inséré par la loi du 2 avril 2021. Ainsi, par exemple, le délai de conservation visé à l'article 60, § 7, proposé (article 4 de la proposition de loi) est de sept ans, alors que conformément à l'article 54*ter* du Code de la TVA, ce délai est de dix ans.

Le commentaire que les développements de la proposition de loi consacrent à l'article 4 de la proposition fait en outre encore référence à l'article 273 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée' pour justifier la mesure proposée. Une justification adéquate doit toutefois se fonder sur le cadre réglementaire actuellement en vigueur. Si tel n'est pas le cas, on peut difficilement apprécier si la charge administrative supplémentaire imposée aux opérateurs d'une interface électronique s'appuie effectivement sur une justification suffisante.

4. Outre l'inadéquation de la proposition de loi sur le fond, exposée au point 3, cette dernière devrait également être actualisée d'un point de vue technique. Ainsi, l'article 2 de la proposition vise à compléter l'article 1^{er} du Code de la TVA par un paragraphe 16, bien que la loi du 26 janvier 2021² ait déjà complété cette disposition par les paragraphes 16 à 18. S'il s'agit de compléter l'article 1^{er} du Code de la TVA, il faudrait dès lors le faire par l'ajout d'un paragraphe 19.

5. Il résulte de ce qui précède que la proposition de loi devra être remaniée en profondeur à la lumière du cadre réglementaire modifié, dont il n'a pas été tenu compte à ce jour. À cet égard, les auteurs de la proposition vérifieront si leur objectif politique n'est entre-temps pas déjà atteint par la loi du 2 avril 2021 précitée et l'arrêté royal du 29 juin 2021 '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'. Si les auteurs de la proposition jugent opportun de poursuivre avec le texte de la proposition ainsi adapté, ils devront évidemment le faire dans le respect des formalités prescrites. Ainsi, eu égard à l'article 60, § 7, proposé, du Code de la TVA (article 4 de la proposition), il y aurait lieu en tout cas de recueillir également, à propos de l'actuelle proposition de loi, l'avis de l'Autorité de

¹ Il ressort de l'article 13*bis* précité qu'en ce qui concerne les ventes à distance de biens importés dans la Communauté à partir de territoires tiers ou de pays tiers, ce régime est en fait limité à la vente de biens expédiés ou transportés dans des envois d'une valeur intrinsèque ne dépassant pas 150 euros, dès lors qu'au-delà de ce seuil, une déclaration intégrale en douane à l'importation est requise à des fins douanières.

² Loi du 26 janvier 2021 'sur la dématérialisation des relations entre le Service Public Fédéral Finances, les citoyens, personnes morales et certains tiers, et modifiant différents codes fiscaux et lois fiscales'.

protection des données visé dans la loi du 3 décembre 2017 ‘portant création de l’Autorité de protection des données’.

Compte tenu du fait que les mesures proposées ne peuvent pas s’intégrer en tant que telles dans le cadre légal actuellement en vigueur et que la cohérence de la législation requiert que lors de l’adoption d’une nouvelle législation l’on vérifie de quelle manière celle-ci peut s’inscrire dans le cadre légal existant, ce qui n’a pas été fait en l’espèce, le Conseil d’État, section de législation, renonce à poursuivre l’examen de la proposition de loi soumise pour avis.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Marnix VAN DAMME