



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 69.922/3
van 1 oktober 2021

avis 69.922/3
du 1^{er} octobre 2021

over

sur

een voorontwerp van wet
'houdende diverse bepalingen
inzake belasting over de
toegevoegde waarde'

un avant-projet de loi 'portant
des dispositions diverses en
matière de taxe sur la valeur
ajoutée'

Op 15 juli 2021 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen, van rechtswege verlengd tot 31 augustus 2021,^(*) een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘houdende diverse bepalingen inzake belasting over de toegevoegde waarde’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 21 september 2021. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, 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 1 oktober 2021.

*

Le 15 juillet 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, prorogé de plein droit jusqu'au 31 août 2021 ^(**), sur un avant-projet de loi ‘portant des dispositions diverses en matière de taxe sur la valeur ajoutée’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 21 septembre 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 Astrid TRUYENS, 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 1^{er} octobre 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.

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,¹ alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het voor advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe diverse wijzigingen aan te brengen in het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-wetboek).

Die wijzigingen hebben betrekking op de vrijstelling van de belasting voor politieke, syndicale, religieuze, levensbeschouwelijke, vaderlandslievende, filantropische of staatsburgerlijke instellingen (hoofdstuk 2 van het voorontwerp), de belastingheffing op het verschaffen van gemeubeld logies (hoofdstuk 3), de regels inzake aftrek van de belasting op grond van het werkelijk gebruik (hoofdstuk 4), de mededeling van het btw-identificatienummer naar aanleiding van een intracommunautaire verwerving van accijnsproducten en nieuwe vervoermiddelen (hoofdstuk 5), de opheffing van de bijzondere regeling inzake de forfaitaire grondslagen van aanslag en de bijzondere landbouwregeling (hoofdstuk 6), technische wijzigingen van de wetgeving (hoofdstuk 7), de teruggaaf van de belasting aan belastingplichtigen die al dan niet in België gevestigd zijn of aan andere personen (hoofdstuk 8) en de invoering van een verlaagd btw-tarief voor haarprothesen (hoofdstuk 9).

In hoofdstuk 1, artikel 2, van het voorontwerp wordt vermeld dat de ontworpen regeling in de gedeeltelijke omzetting voorziet 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).²

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Hoofdstuk 1 – Algemene bepalingen

Artikel 2

3. Het voorontwerp voorziet eveneens in de gedeeltelijke omzetting van de Dertiende Richtlijn 86/560/EEG van de Raad van 17 november 1986 ‘betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen’ (hierna: richtlijn 86/560/EEG) en van richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 ‘tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in Richtlijn 2006/112/EG

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

² Zie de artikelen 3, 11 en 13 van het voorontwerp.

vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn' (hierna: richtlijn 2008/9/EG).³

In artikel 2 van het voorontwerp dient dan ook eveneens melding te worden gemaakt van de gedeeltelijke omzetting van richtlijn 86/560/EEG en van richtlijn 2008/9/EG.

Hoofdstuk 2 – Vrijstelling voor politieke, syndicale, religieuze, levensbeschouwelijke, vaderlandslievende, filantropische of staatsburgerlijke instellingen

4. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 3 – Gemeubeld logies

Artikelen 4 en 5

5. Artikel 4 van het voorontwerp beoogt te expliciteren dat de uitzondering op de btw-vrijstelling voor verhuur van onroerende goederen voor het verschaffen van gemeubeld logies in hotels, motels en in inrichtingen waar aan betalende gasten onderdak wordt verleend, niet geldt voor de verhuur van studentenkamers. Daartoe wordt artikel 44, § 3, 2°, a), derde streepje, van het Btw-wetboek vervangen. De nieuwe bepaling treedt in werking op 1 oktober 2021 (artikel 5).

De artikelen 4 en 5 van het voorontwerp zijn een ongewijzigde⁴ herneming van de amendementen nrs. 1 tot 3 op het wetsontwerp 'houdende diverse bepalingen inzake belasting over de toegevoegde waarde',⁵ waarover de Raad van State, afdeling Wetgeving, op 9 juli 2021 advies 69.542/3 heeft uitgebracht.⁶

De Raad van State, afdeling Wetgeving, verleent, behoudens in geval van wijziging van de juridische context – hetgeen te dezen niet het geval is – in de regel geen nieuw advies over bepalingen die reeds eerder zijn onderzocht of die zijn gewijzigd ten gevolge van in eerdere adviezen gemaakte opmerkingen. Wat het onderzoek van de artikelen 4 en 5 van het voorontwerp betreft wordt dan ook verwezen naar voornoemd advies 69.542/3, dat in bijlage van dit advies wordt gevoegd.

Hoofdstuk 4 – Aftrek van belasting

6. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

³ Zie artikel 16 van het voorontwerp.

⁴ Met dien verstande dat de datum van inwerkingtreding is aangepast.

⁵ *Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-1943/002.

⁶ Een eerdere adviesaanvraag over dezelfde amendementen werd onontvankelijk verklaard omdat de spoedeisendheid onvoldoende was aangetoond: adv.RvS 69.468/3 van 4 juni 2021, *Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-1943/005.

Hoofdstuk 5 – Mededeling van het btw-identificatienummer

7. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 6. – Regeling van de forfaitaire grondslagen – Opheffing

Artikel 11

8. Om nadere toelichting gevraagd omtrent de machtigingen in het ontworpen artikel 57, § 6, tweede lid, en § 7, eerste lid, van het Btw-wetboek om telkens een lijst van bijkomstige handelingen vast te stellen, in het licht van het fiscaal legaliteitsbeginsel, heeft de gemachtigde de volgende verduidelijking gegeven:

“Artikel 57, § 7, nieuw, van het Btw-Wetboek houdt een explicitering in van de impliciete machtiging die besloten ligt in artikel 57, § 6, nieuw, van het Btw-Wetboek. Deze machtiging moet dan ook gelezen worden in het licht van de specifieke voorwaarden of beperkingen die in artikel 57, § 6, van het Btw-Wetboek zijn opgenomen.

Om dit te verduidelijken wordt voorgesteld om de meer algemene expliciete machtiging opgenomen in artikel 57, § 7, nieuw, van het Btw-Wetboek te incorporeren in artikel 57, § 6, nieuw, van het Btw-Wetboek, waar specifieke beperkingen zijn vastgelegd.

De geherformuleerde machtiging in artikel 57, § 6, nieuw, van het Btw-Wetboek zou dan luiden als volgt:

‘In afwijking van het eerste lid, 2°, mogen de landbouwondernemingen de in dit artikel vastgelegde regeling blijven toepassen ten aanzien van hun werkzaamheid die binnen het toepassingsgebied van deze regeling valt, wanneer ze daarnaast op bijkomstige wijze handelingen verrichten waarvoor ze aan de normale regeling of de in artikel 56 bedoelde regeling onderworpen zijn, die voldoen aan de volgende voorwaarden:

1° die handelingen zijn uit hun aard verbonden met de hoofdactiviteit van de landbouwonderneming;

2° de door die handelingen gerealiseerde omzet, exclusief btw, bedraagt in de loop van het kalenderjaar niet meer dan 30 pct. van het totale omzetcijfer van de landbouwondernemingen en heeft in de loop van het voorafgaande kalenderjaar dat percentage niet overschreden.

De Koning bepaalt de lijst van de handelingen die voldoen aan de voorwaarde bedoeld in het tweede lid.’.”

Met dien verstande dat ook het ontworpen artikel 57, § 7, eerste lid, van het Btw-wetboek in het licht daarvan zal moeten worden aangepast, kan met dit tekstvoorstel worden ingestemd.

9. Gevraagd naar een verantwoording in het licht van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel voor het invoeren van een nieuwe uitzonderingsregeling voor landbouwondernemingen, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Er bestaan op het niveau van de btw-richtlijn en in de nationale btw-wetgeving een heel aantal bijzondere regelingen, waaronder die van de forfaitaire grondslagen van aanslag en de bijzondere regeling voor landbouwondernemers

De bijzonder regeling van de forfaitaire grondslagen van aanslag

- Titel XII Bijzondere regelingen, Hoofdstuk 1: bijzondere regeling voor kleine ondernemingen, Afdeling 1: Vereenvoudigde bepalingen inzake belastingheffing en belastinginning; Artikel 281: forfaitaire regelingen. Te noteren valt dat onder dit hoofdstuk ook de bijzondere vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen valt (Artikel 56bis van het Btw-wetboek + Koninklijk besluit nr. 19)

- Artikel 56 van het Btw-wetboek + Koninklijk besluit nr. 2

De bijzondere regeling voor landbouwondernemers

- Titel XII Bijzondere regelingen, Hoofdstuk 2: Gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten: artikel 295-305

- Artikel 57 van het Btw-wetboek + Koninklijk besluit nr. 22

Beide bijzondere regelingen hebben hun eigen achtergrond en specifieke toepassingsmodaliteiten (net zoals trouwens de bijzondere vrijstellingsregeling voor de kleine ondernemingen) en bestaan al sinds de invoering van de btw in België, dus ondertussen net 50 jaar, naast elkaar. Er is dus geen sprake van een ‘nieuwe uitzonderingsregeling voor landbouwondernemingen’ noch van ‘het verkrijgen van een tijdelijke uitzonderingsregeling’. Door het naast elkaar bestaan van een aantal bijzondere regelingen zijn wisselwerkingen en interferenties tussen al die regelingen onvermijdelijk: de complexiteit van de economische activiteit laat zich niet ipso facto binnen het keurslijf van één bijzondere regeling vangen, zodat sommige belastingplichtigen handelingen verrichten die onder verschillende bijzondere regelingen of onder de normale regeling vallen (...) (wat samenloop- of uitsluitingsregels noodzaakt) of wensen over te stappen van de ene regeling (bijzonder of normaal) naar de andere (wat overgangsregels noodzaakt).

Deze onvermijdelijke wisselwerkingen en interferenties tussen verschillende bijzondere regelingen (zoals in casu de bijzondere regeling voor de forfaitaire grondslagen van aanslag en de bijzondere regeling voor landbouwondernemers), verantwoorden uiteraard niet dat de uitfasering van één regeling automatisch ook de opheffing van alle andere bijzondere regelingen tot gevolg heeft indien naar aanleiding van die uitfasering wordt getracht om de ongewenste neveneffecten op één of meerdere andere regelingen te remediëren.

De reeds bestaande bijzondere regeling voor landbouwondernemers wordt in dit ontwerp met name in eerste instantie aangepast om rekening te houden met de impact van de voorgenomen uitfasering van de bijzondere regeling van forfaitaire grondslagen van aanslag. Vervolgens wordt ook van de gelegenheid gebruik gemaakt om de bijzondere regeling voor landbouwondernemingen op een aantal punten aan te passen om die juridisch te optimaliseren met inbegrip van het voorzien van een volwaardige reglementaire omkadering van de administratieve praktijken die zich in de loop van de jaren op de basisbepalingen hebben geënt.

De bepalingen werden hier samen behandeld onder de hoofdstuktitel forfaitaire regelingen in het bijzonder omdat de uitfasering van de regeling van forfaitaire grondslagen van aanslag aanleiding geeft tot een aanpassing in de bijzondere regeling voor landbouwondernemingen.

Tussen beide regelingen zijn er fundamentele verschillen: de regeling van forfaitaire grondslagen van aanslag die openstond voor meerdere sectoren is een regeling die toelaat om op een forfaitaire manier de verschuldigde belasting te berekenen, veelal op grond van de aankopen vermenigvuldigd met een aantal coëfficiënten, en die voor de rest de gewone regels inzake recht op aftrek intact laat. De bijzondere landbouwregeling daarentegen is een regeling waarbij in grote lijnen de landbouwondernemingen geen recht op aftrek mogen uitoefenen, maar de btw die op hun kosten druk[t] aan hen wordt terugbetaald onder de vorm van forfaitaire compensaties door hun kopers of afnemers.

Onder de regeling van de forfaitaire grondslagen van aanslag zijn er geen bijzondere ontheffingen van verplichtingen (integendeel: er moet een aanvullend berekeningsblad aan de aangifte worden toegevoegd), onder de bijzondere regeling voor de landbouwondernemingen zijn de betrokkenen niet gehouden de verplichtingen na te leven op het stuk van facturering, aangifte en voldoening van de belasting met uitzondering van de verplichtingen die voortvloeien uit de intracommunautaire handelingen die ze verrichten.

Om te benadrukken dat er fundamentele verschillen zijn tussen beide bijzondere regelingen en zij uitsluitend hier om voormelde redenen met elkaar in verband worden gebracht zonder dat zij ook maar op enigerlei manier tot elkaar te herleiden zijn zodat ze hetzelfde lot zouden moeten ondergaan, wordt voorgesteld om de titel van het hoofdstuk aan te passen als volgt: ‘Bijzondere regelingen – Opheffing van de regeling van forfaitaire grondslagen van aanslag – Aanpassing van de regeling voor landbouwondernemers’.”

Met het voorstel van de gemachtigde kan worden ingestemd. De memorie van toelichting dient bovendien te worden aangevuld met de nadere toelichting die door de gemachtigde werd verstrekt.

10. Gevraagd naar een verantwoording in het licht van het fiscaal legaliteitsbeginsel voor de machtiging aan de Koning in het ontworpen artikel 57, § 7, eerste lid, van het Btw-wetboek om de forfaitaire compensatiepercentages te bepalen, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De vraag betreft een machtiging die ongewijzigd werd overgenomen uit de bestaande tekst.

De forfaitaire compensatiepercentages worden overeenkomstig artikel 298 van de btw-richtlijn jaarlijks opnieuw geanalyseerd aan de hand van de macro-economische gegevens over de laatste drie jaar betreffende uitsluitend de forfaitair belaste landbouwers. Daarbij wordt rekening gehouden met de beperking opgelegd door artikel 299 van de btw-richtlijn, op grond waarvan die percentages niet tot gevolg mogen hebben dat aan de forfaitair belaste landbouwers gezamenlijke bedragen worden terugbetaald die hoger zijn dan de btw-voordruk. De beleidsmarge van de Koning is dus bijzonder beperkt en vormt veeleer een technische aangelegenheid aangezien de krijtlijnen in de btw-richtlijn zijn vastgelegd.

Er wordt dienovereenkomstig voorgesteld om artikel 57, § 2, van het Btw-Wetboek aan te vullen met een lid dat luidt als volgt, om de krijtlijnen uit de richtlijn te hernemen in de bepalingen van intern recht met betrekking tot deze bijzondere regeling:

‘De forfaitaire compensatiepercentages worden bepaald aan de hand van de macro-economische gegevens over de laatste drie jaar betreffende uitsluitend de landbouwondernemers onderworpen aan de regeling bedoeld in dit artikel. De percentages worden afgerond naar beneden op een half punt. Ze mogen niet tot gevolg hebben dat aan de landbouwondernemers onderworpen aan de regeling bedoeld in dit artikel gezamenlijk bedragen worden terugbetaald die hoger zijn dan de btw-voordruk.’”

Met dit voorstel kan worden ingestemd.

Hoofdstuk 7 – Technische aanpassing met betrekking tot de nationale regelgeving

Artikel 15

11. De wijzigingen opgenomen in artikel 15 van het voorontwerp zijn zonder voorwerp, aangezien deze al zijn doorgevoerd bij artikel 112 van de wet van 5 mei 2019 ‘houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensten, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek’. De gemachtigde verklaarde dat artikel 15 uit het voorontwerp zal worden weggelaten.

Hoofdstuk 8. – Teruggaaf van belasting

Artikel 16

12. In het ontworpen artikel 76, § 2, derde lid, van het Btw-wetboek wordt voor de administratie voorzien in de mogelijkheid om over te gaan tot bewarend beslag onder derden in de zin van artikel 1445 van het Gerechtelijk Wetboek. Het is echter niet duidelijk onder welke voorwaarden precies tot een dergelijk beslag kan worden overgegaan. Gevraagd hoe die regeling wordt verantwoord in het licht van het fiscaal legaliteitsbeginsel, verklaarde de gemachtigde het volgende:

“De vraag betreft een machtiging die ongewijzigd werd overgenomen uit de bestaande tekst.

Om evenwel tegemoet te komen aan de opmerking wordt voorgesteld de bestaande machtiging opgenomen in artikel 76, § 2, derde lid, nieuw, van het Btw-Wetboek, als volgt te vervangen:

‘Het voor teruggaaf vatbaar overschot in het voordeel van de belastingplichtige dat blijkt op het tijdstip van het indienen van de aangifte bedoeld in artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, wordt, zonder onderscheid naargelang de belastingplichtige al dan niet geopteerd heeft voor de teruggaaf, ingehouden:

1° tot beloop van een aan te zuiveren belastingschuld van die belastingplichtige in het voordeel van de administratie, indien die belastingschuld geen schuldvordering vormt die geheel of gedeeltelijk zeker, opeisbaar en vaststaand is;

2° wanneer er ernstige vermoedens of bewijzen bestaan dat de voormelde aangifte of de aangiften voor daaraan voorafgaande perioden gegevens bevatten die onjuist zijn en een belastingschuld in het vooruitzicht stellen zonder dat een daadwerkelijke bepaling ervan voor het tijdstip van de ordonnancering ervan of de verrichting gelijkgesteld met een betaling kan gebeuren, om de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde toe te laten de waarachtigheid van die gegevens na te gaan.

Deze inhouding geldt als bewarend beslag onder derden in de zin van artikel 1445 van het Gerechtelijk Wetboek.

De Koning bepaalt de nadere regels voor de toepassing van deze inhouding.’.”

Met het voorstel van de gemachtigde kan worden ingestemd. Wel dient er over gewaakt te worden dat het bewarend beslag onderworpen blijft aan een daadwerkelijke rechterlijke toetsing en dat de toepassing ervan in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel.⁷ Het is daarnaast ook aangewezen om in punt 1° van het tekstvoorstel een meer inhoudelijk criterium op te nemen waaraan de toepassing van de inhouding kan worden getoetst, aangezien de huidige formulering een onbepaalde toepassing door de fiscale administratie mogelijk maakt.

13. Het ontworpen artikel 76, § 3, derde lid, van het Btw-wetboek (artikel 16, 2°, van het voorontwerp) bepaalt dat wanneer de teruggaaf moet plaatsvinden overeenkomstig de bepalingen inzake teruggaaf van de richtlijn 86/560/EEG of de richtlijn 2008/9/EG, de Koning de toepassingsmodaliteiten van deze paragraaf regelt met betrekking tot het personele toepassingsgebied, de belasting waarvoor om teruggaaf kan verzocht worden, de te volgen procedure, de vormvoorwaarden, het teruggaaftijdvak, de minimumbedragen, de in acht te nemen termijnen en de correcties. Gevraagd hoe deze ruime machtiging wordt verantwoord in het licht van het fiscaal legaliteitsbeginsel, daarbij ook rekening houdend met de verschillende mate van harmonisatie in de voornoemde richtlijnen en bijgevolg de verschillende mate van discretionaire bevoegdheid in hoofde van de Koning, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Eerst en vooral moet worden opgemerkt dat de richtlijn 86/560/EG inhoudelijk inderdaad minder gedetailleerd is dan de bepalingen van de richtlijn 2008/9/EG, maar toch een aantal bindende definities en principes bevat, zoals met name het feit dat de teruggaaf niet mag worden verleend onder gunstiger voorwaarden dan die welke voor belastingplichtigen uit de Gemeenschap gelden. De beleidsruimte is in die zin beperkter dan de lengte van de tekst zou kunnen doen vermoeden, in het bijzonder in het licht van het principe dat zal worden gehanteerd, op basis waarvan de voorwaarden en procedures voor zover als operationeel mogelijk zullen worden afgestemd op degene die worden gehanteerd in het kader van de richtlijn 2008/9/EG. Dat geldt in het bijzonder voor de formele aspecten, zoals met name de voorwaarden voor de indiening van het verzoek, de termijn waarbinnen het verzoek moet worden ingediend, de periode waarop het verzoek betrekking moet hebben, de bevoegde dienst en de minimumbedragen.

⁷ Zie in dat verband bijv. HvJ 18 december 1997, gevoegde zaken C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, *Garage Molenheide BVBA e.a.*, ECLI:EU:C:1997:623; Cass. 3 januari 2003, nr. C000116N, ECLI:BE:CASS:2003:ARR.20030103.7; GwH 18 november 1998, nr. 119/98; GwH 7 juli 1998, nr. 78/98.

Om deze benadering zoals hiervoor werd uiteengezet formeel in de machtiging aan de Koning te verankeren ten aanzien van de omzetting van de richtlijn 86/560/EG, wordt voorgesteld de machtiging aan de Koning in die algemene termen te herformuleren zodat de teruggaveregeling op een coherente manier kan worden verenigd in een nieuwe versie van het koninklijk besluit nr. 56 met een hoofdstuk met betrekking tot de omzetting van richtlijn 2008/9/EG en een hoofdstuk met betrekking tot de omzetting van de richtlijn 85/590/EG. (lees: 86/560/EG)

Daarnaast werden de opstellers van de teksten zeer recent op de hoogte gebracht van een arrest van het Hof van Cassatie van 25 juni 2021. De zaak betrof buiten de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen die een aanvraag tot teruggaaf hadden ingediend op basis van artikel 9, § 2, van het koninklijk besluit nr. 4 (toepassing richtlijn 86/560/EG). Dit artikel voorziet met name dat de betrokken aanvraag uiterlijk op 30 september van het jaar dat volgt op het tijdvak waarop het teruggaafverzoek betrekking heeft, moet worden ingediend. Artikel 82*bis* van het Btw-Wetboek voorziet met name, in algemene termen, dat een vordering tot teruggaaf kan worden uitgeoefend tot 31 december van het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de teruggaaf zich heeft voorgedaan. Het Hof van Cassatie heeft nu in voormeld arrest het arrest van het Hof van Beroep bevestigd dat aangezien de termijnen van art. 9, § 2, van het koninklijk besluit nr. 4 en art. 6, § 2, 1^e lid, van het koninklijk besluit nr. 31 niet overeenstemmen met de wet, zij dus niet mogen worden toegepast, ook al zijn die bepalingen richtlijnconform.

Het arrest van het Hof van Cassatie dat formeel alleen werd uitgesproken in een zaak met betrekking tot de teruggaafverzoeken op grond van de richtlijn 86/560/EG, creëert dus niet alleen een juridische lacune voor de teruggaafverzoeken op grond van de dertiende btw-richtlijn maar ook voor die op grond van de richtlijn 2008/9/EG (die vervaltermijn is immers opgenomen in artikel 12 van het koninklijk besluit nr. 56).

Om die reden wordt voorgesteld de juridische lacune te remediëren via een explicitering in de machtiging aan de Koning dat hij bij het uitvoeren van de machtiging om, in essentie, de richtlijn 2008/9/EG en de dertiende btw-richtlijn om te zetten, tevens mag afwijken van artikel 82*bis* van het Btw-Wetboek. Deze techniek kent drie precedents in het huidige Btw-Wetboek, met name in artikel 39, § 3, artikel 39*quater*, § 1, tweede lid en artikel 40, § 3. De werkwijze ligt trouwens in het verlengde van hetgeen is opgenomen onder punt 7.1.4. van de Handleiding wetgevingstechniek van de Raad van State waarbij de Koning, met name in het kader van de omzetting van richtlijnen, kan worden gemachtigd om af te wijken van wettelijke bepalingen.

De aldus geherformuleerde machtiging zou aldus luiden als volgt:

‘Wanneer de teruggaaf moet plaatsvinden overeenkomstig de bepalingen inzake teruggaaf van de Richtlijn 2008/9/EG, regelt de Koning de toepassingsmodaliteiten van deze paragraaf met betrekking tot het personele toepassingsgebied, de belasting waarvoor om teruggaaf kan verzocht worden, de te volgen procedure, de vormvoorwaarden, het teruggaافتijdvak, de minimumbedragen, de in acht te nemen termijnen en de correcties. De Koning kan daarbij afwijken van het bepaalde in artikel 82*bis*.

Wanneer de teruggaaf moet plaatsvinden overeenkomstig de bepalingen inzake teruggaaf van de Richtlijn 85/560/EG, regelt de Koning de toepassingsmodaliteiten van deze paragraaf met betrekking tot het personele toepassingsgebied en de belasting waarvoor om teruggaaf kan verzocht worden. Hij regelt tevens de te volgen procedure, de vormvoorwaarden, het teruggaافتijdvak, de minimumbedragen, de in acht te nemen termijnen en de correcties, in overeenstemming met de principes vastgelegd bij de omzetting van de Richtlijn 2008/9/EG. De Koning kan daarbij afwijken van het bepaalde in artikel 82*bis*.’.”

Voor zover aan het tekstvoorstel de bedoeling voorligt, zoals uit het antwoord van de gemachtigde kan worden afgeleid, dat de voorwaarden en de procedure voor een teruggaaf overeenkomstig richtlijn 86/560/EEG worden gelijkgeschakeld met die welke betrekking hebben op een teruggaaf overeenkomstig richtlijn 2008/9/EG, kan worden aangenomen dat de beleidsruimte voor het vaststellen van de uitvoeringsregeling dermate beperkt is dat de betrokken machtiging aan de Koning in overeenstemming kan worden geacht met het fiscaal legaliteitsbeginsel. Die gelijkschakeling, die een essentiële beleidskeuze inhoudt, dient dan wel uitdrukkelijk te worden opgenomen in het ontworpen artikel 76, § 3, derde lid, van het Btw-wetboek.

De Raad van State ziet in dat opzicht evenmin een bezwaar tegen de toevoeging in het tekstvoorstel dat de Koning kan afwijken van artikel 82*bis* van het Btw-wetboek in geval dit noodzakelijk zou blijken voor de omzetting van richtlijnen 86/560/EG en 2008/9/EG.

Hoofdstuk 9. – Verlaagd btw-tarief voor haarprothesen

Artikel 17

14.1. Artikel 17 van het voorontwerp strekt ertoe om voor bepaalde haarprothesen een verlaagd btw-tarief van 6% in te voeren. Daartoe wordt rubriek XXIII (“Diversen”) 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’ gewijzigd.

14.2. Overeenkomstig artikel 98, lid 1, 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), kunnen de lidstaten een of twee verlaagde tarieven toepassen. Overeenkomstig artikel 98, lid 2, eerste alinea, van de Btw-richtlijn zijn die verlaagde tarieven uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III bij de Btw-richtlijn vermelde categorieën behoren.

Voor het invoeren van een verlaagd btw-tarief voor de bedoelde haarprothesen wordt volgens de steller van het voorontwerp een beroep gedaan op punt 4 van bijlage III bij de Btw-richtlijn. Overeenkomstig die bepaling mag een verlaagd btw-tarief worden ingevoerd voor “medische uitrusting, hieronder begrepen in huur, hulpmiddelen en andere apparaten die gewoonlijk bestemd zijn voor verlichting of behandeling van handicaps, voor uitsluitend persoonlijk gebruik door gehandicapten, met inbegrip van de herstelling daarvan, en levering van kinderzitjes voor motorvoertuigen”.

Het sociaaleconomische doel van bijlage III bij de Btw-richtlijn bestaat erin om de kostprijs voor de consument van bepaalde bijzonder noodzakelijk geachte goederen te verminderen.⁸ De erin opgenomen punten moeten strikt worden uitgelegd, vermits het gaat om afwijkingen van het beginsel dat de lidstaten op aan de btw onderworpen handelingen een normaal btw-tarief toepassen.⁹ De erin gebruikte begrippen moeten bovendien worden uitgelegd volgens de gebruikelijke betekenis van de betrokken bewoordingen.¹⁰

14.2.1. In de memorie van toelichting wordt als volgt geargumenteed dat haarprothesen medische hulpmiddelen zijn in de zin van de Btw-richtlijn:

“Artikel 1, lid 2, punt a), van de Richtlijn 93/42/EEG van de Raad van 14 juni 1993 betreffende medische hulpmiddelen, stelt dat een medisch hulpmiddel kan aanzien worden als een instrument dat bestemd is om bij de mens aangewend te worden om onder meer de anatomie te wijzigen. Haarprothesen vallen voor de FOD Volksgezondheid onder deze definitie en kunnen derhalve aangemerkt worden als medische hulpmiddelen.

Haarprothesen helpen immers op therapeutisch vlak de gevolgen van een aandoening te verlichten en op sociaal vlak zorgen zij voor de verlichting van het stigma dat gepaard gaat met gehele of gedeeltelijke kaalheid en de sociale uitsluiting die hier mee gepaard kan gaan. De kosten van de behandelingen en therapieën kunnen ook hoog oplopen waardoor een verlaagd btw-tarief wenselijk is.

Haarprothesen zijn bovendien voor het uitsluitend persoonlijk gebruik door gehandicapten bestemd.”

Wat betreft die toelichting, dient erop gewezen te worden dat richtlijn 93/42/EEG met ingang van 26 mei 2020 is ingetrokken bij artikel 122 van verordening (EU) 2017/745 van het Europees Parlement en de Raad van 5 april 2017 ‘betreffende medische hulpmiddelen, tot wijziging van Richtlijn 2001/83/EG, Verordening (EG) nr. 178/2002 en Verordening (EG) nr. 1223/2009, en tot intrekking van Richtlijnen 90/385/EEG en 93/42/EEG van de Raad’.¹¹ Artikel 2 van die verordening definieert “medisch hulpmiddel” thans als volgt:

“‘medisch hulpmiddel’: een instrument, toestel of apparaat, software, implantaat, reagens, materiaal of ander artikel dat of die door de fabrikant is bestemd om alleen of in

⁸ HvJ 17 januari 2013, C-360/11, *Commissie v. Spanje*, ECLI:EU:C:2013:17, punten 48, 65 en 86; HvJ 9 maart 2017, C-573/15, *België v. Oxycure Belgium NV*, ECLI:EU:C:2017:189, punt 22.

⁹ HvJ 17 januari 2013, C-360/11, *Commissie v. Spanje*, ECLI:EU:C:2013:17, punten 18, 20 en 63; HvJ 9 maart 2017, C-573/15, *België v. Oxycure Belgium NV*, ECLI:EU:C:2017:189, punt 25.

¹⁰ HvJ 17 januari 2013, C-360/11, *Commissie v. Spanje*, ECLI:EU:C:2013:17, punt 63.

¹¹ De memorie van toelichting dient in het licht daarvan te worden aangepast.

combinatie te worden gebruikt bij de mens voor een of meer van de volgende specifieke medische doeleinden:

- diagnose, preventie, monitoring, voorspelling, prognose, behandeling of verlichting van ziekte,
- diagnose, monitoring, behandeling, verlichting of compensatie van een letsel of een beperking,
- onderzoek naar of vervanging of wijziging van de anatomie of van een fysiologisch of pathologisch proces of een fysiologische of pathologische toestand,
- informatieverstrekking via in vitro-onderzoek van specimens afkomstig van het menselijk lichaam, waaronder orgaan-, bloed- en weefseldonaties,

waarbij de belangrijkste beoogde werking in of op het menselijk lichaam niet met farmacologische of immunologische middelen of door metabolisme wordt bereikt, maar wel door die middelen kan worden ondersteund.”

Aansluitend bij hetgeen dienaangaande wordt vooropgesteld in de memorie van toelichting, gaf de gemachtigde nog de volgende verantwoording wat betreft de kwalificatie van haarprothesen als medisch hulpmiddel in de voornoemde zin:

“De haarprothesen, onder de voorwaarden zoals opgenomen in het voorontwerp, zijn degene die specifiek bestemd zijn voor patiënten die lijden aan bepaalde ziekten of de gevolgen van behandelingen van bepaalde ziekten en die de gevolgen daarvan verlichten.

Er moet ook worden op gewezen dat, ook al is de referentie naar de inspiratiebron van de voorwaarden in casu relevant, het begrip ‘medische hulpmiddelen’ in de context van de btw-tarieven uiteraard een communautair begrip is uit punt 4 van de bijlage III van de btw-richtlijn en om die reden binnen die context nog altijd een volledig eigen invulling kan krijgen rekening houdend met de context en de doelstelling van de fiscale bepaling, ook al is het niet onmogelijk dat door het HJEU aansluiting wordt gezocht bij voormelde richtlijn. In dat verband is het relevant op te merken dat het product waarop het voorontwerp een verlaagd btw-tarief toepasselijk maakt de haarprothesen zijn onder de voorwaarden zoals opgenomen in het ontwerp en niet de haarprothesen als dusdanig.

Ook al kan worden erkend dat haarprothesen in een aantal gevallen voor esthetische doeleinden worden aangewend, dan geldt de huidige bepaling enkel in die gevallen waar er een medisch voorschrift is en een aantoonbaar verband met een bepaald ziektebeeld of een behandeling van een bepaald ziektebeeld (...). Er wordt op die manier eveneens tegemoetgekomen aan de vaststelling dat het gaat om een ‘hybride product’ dat ook om louter esthetische redenen kan worden gebruikt.

Daarnaast moet er worden op gewezen dat ook de rechtspraak van het HJEU inzake de medische vrijstelling erop heeft gewezen dat diensten een therapeutisch doel kunnen hebben als zij ertoe strekken om de psychische nood van een patiënt te lenigen. Het hoeft geen betoog dat in dat verband de situatie van de patiënten met een onderliggende medische aandoening (bv. kanker) of een medische aandoening op zich (bv. alopecia areata – (...)) zich onmiskenbaar in een situatie bevinden waarbij niet het louter esthetische aspect de doorslag geeft maar wel het psychologisch discomfort ingevolge het maatschappelijk stigma en het diep ingeworteld verlangen om zonder schroom te kunnen deelnemen aan het sociale, maatschappelijke en economische leven.

Tot slot wordt er ook gewezen op het feit dat de voorgestelde benadering ook gehanteerd wordt in een aantal andere lidstaten waaronder de UK (voor alle duidelijkheid: reeds van kracht voor de uittreding van de UK uit de EU)”.

14.2.2. Aan de gemachtigde is tevens gevraagd te verduidelijken of de toepassing van het verlaagd tarief beperkt is tot haarprothesen die, overeenkomstig punt 4 van bijlage III bij de Btw-richtlijn, uitsluitend worden gebruikt door gehandicapten. Hierop antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Het verlaagd btw-tarief voor haarprothesen is uitsluitend van toepassing op haarprothesen bedoeld in deel 1, hoofdstuk 2, afdeling 5, § 1, van de bijlage gevoegd bij het koninklijk besluit van 24 oktober 2002 tot vaststelling van de procedures, termijnen en voorwaarden waaronder de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen tegemoetkomt in de kosten van de verstrekkingen bedoeld in artikel 34, eerste lid, 20°, van de wet betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen gecoördineerd op 14 juli 1994, op voorschrift van de behandelende arts of dermatoloog.

Dienovereenkomstig gaat het uitsluitend om haarprothesen die worden voorgeschreven voor volledige of gedeeltelijke kaalhoofdigheid,

- hetzij als neveneffect van de agressieve behandeling van een zware onderliggende ziekte (in het bijzonder kankertherapie), nl. in geval van volledige kaalhoofdigheid door radiotherapie en/of antimitotische chemotherapie;
- hetzij als resultaat van aandoeningen waar de kaalhoofdigheid slechts gedeeltelijk is ingevolge een aandoening (alopecia areata) dan wel ingevolge trauma, ontsteking of behandeling van onderliggende aandoeningen (cicatriciële alopecia) (...).

Het gaat met andere woorden hetzij om gehele kaalhoofdigheid die zich inschrijft in een ruimer onderliggend, bijzonder ernstig ziektebeeld (waarbij met name niet alleen hoofdhaarverlies optreedt, maar bv. ook verlies van wenkbrauwen e.d.), hetzij om gedeeltelijke kaalhoofdigheid (ingevolge ontsteking, trauma, behandeling onderliggende aandoeningen) die op zich wel ernstig en langdurig (tot permanent) is. Dienovereenkomstig zullen dergelijke gevallen van kaalhoofdigheid ook slechts aanleiding kunnen geven tot de toepassing van een verlaagd btw-tarief op grond van een medisch voorschrift.

De Europese btw-reglementering zelf omvat geen specifieke definitie van wat onder een handicap moet worden verstaan, maar er werden door het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HJEU) en de Advocaat-generaal van het Hof wel een aantal belangrijke indicaties gegeven hoe de term ‘handicap’ in de context zoals opgenomen in punt 4 van de bijlage III van de btw-richtlijn, [moet worden begrepen] tegen de ruimere achtergrond van dat begrip in de Europese en internationale regelgeving. Dit impliceert uiteraard dat deze interpretatie kan afwijken van de manier waarop dat begrip in andere regelgevingen of in het dagdagelijks taalgebruik wordt geïnterpreteerd of toegepast.

Volgens de rechtspraak van het HJEU is een handicap immers een beperking die het gevolg is van lichamelijke, geestelijke of psychische aandoeningen die in wisselwerking met diverse drempels de betrokkene kunnen beletten volledig, daadwerkelijk en op voet van gelijkheid met andere werknemers aan het beroepsleven deel te nemen en die beperking langdurig is (zie met name arresten van 4 juli 2013, Commissie/Italië (C-312/11, niet gepubliceerd, EU:C:2013:446, punt 56); 18 maart 2014, Z. (C-363/12, EU:C:2014:159, punt 76), 18 december 2014, FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, punt 53), en 26 mei 2016, Invamed Group e.a. (C-198/15, EU:C:2016:362, punt 31) alsook in het bijzonder de conclusie van advocaat-generaal in de zaak Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2016:792, punten 24 tot 30) dan wel een gezondheidstoestand die voortvloeit uit een door een arts gediagnosticeerde geneeslijke of ongeneeslijke ziekte, wanneer die ziekte leidt tot een beperking zoals bedoeld hiervoor.

De gevallen waarin door het voorontwerp in een verlaagd btw-tarief wordt voorzien zijn ofwel het gevolg van de behandeling van een langdurige ernstige medische aandoening, ofwel het resultaat van een specifieke medische aandoening of geven ingevolge trauma, ontsteking, ... aanleiding tot een permanente gedeeltelijke kaalhoofdigheid die onmiskenbaar in het dagdagelijkse leven als een belangrijke drempel moet worden beschouwd voor deelname aan het normale sociale en economische leven. Mensen die lijden aan dit soort aandoeningen hebben veelal een verlaagd zelfbeeld die aldus resulteert in een psychologische handicap. Vandaar kan een haarprothese de handicap verlichten, zodat patiënten zich toch sociaal kunnen engageren, kunnen gaan werken, enz., zonder daarbij constant herinnerd te worden aan de slepende ziekte of behandeling waarmee ze worden geconfronteerd. (...).

In het licht van de relevante elementen uit het beschikbare referentiekader gaat het dus in het voorontwerp wel degelijk om categorieën van mensen die als ‘gehandicapt’ kunnen worden beschouwd voor de toepassing van een verlaagd btw-tarief. Rekening houdend met het feit dat de haarprothesen enkel het verlaagd btw-tarief zullen genieten indien ze worden verstrekt op medisch voorschrift in het licht van de strikte toepassingsvoorwaarden van het verlaagd btw-tarief zoals hiervoor uiteengezet, zal het verlaagd btw-tarief in deze dan ook uitsluitend van toepassing zijn op ‘gehandicapten’ in de zin van punt 4) van de bijlage III van de btw-richtlijn.

Indien haarprothesen worden aangekocht voor recreatief gebruik (bv. acteurs bij toneelstukken, films of tv-series), dan valt men niet onder de nomenclatuur van de gezondheidszorg en kan men dus ook niet genieten van het verlaagd btw-tarief. In dat geval spreken we dan ook over ‘pruiken’. Hetzelfde geldt trouwens bij de aankoop van haarprothesen door mannen die leiden aan de klassieke progressieve mannelijke kaalhoofdigheid (alopecia androgenetica), die niet gebonden is aan een specifiek ziektebeeld en zo frequent voorkomt dat dit dermate sociaal aanvaard is dat het in principe geen sociale, economische of psychologische handicap meer uitmaakt.”

14.3. De Raad van State, afdeling Wetgeving, beschikt niet over de nodige gegevens en kennis om op afdoende wijze uitspraak te doen over de vraag of de haarprothesen die bij artikel 17 van het voorontwerp worden onderworpen aan een verlaagd btw-tarief voldoen aan de voorwaarden bepaald in punt 4 van bijlage III bij de Btw-richtlijn. Het komt aan het Hof van Justitie van de Europese Unie toe om hierover in voorkomend geval een definitieve uitspraak te doen.

Wel kan erop worden gewezen dat zelfs indien het begrip “handicap” in punt 4 van bijlage III bij de Btw-richtlijn ruim wordt begrepen, namelijk als een beperking die het normale functioneren van een individu in de samenleving langdurig belemmert,¹² die ruime draagwijdte niet tot gevolg mag hebben dat goederen die voor een ruimer, algemeen gebruik bestemd zijn dan

¹² In zijn conclusie (ECLI:EU:C:2012:667) bij HvJ 17 januari 2013, C-360/11, *Commissie t. Spanje*, ECLI:EU:C:2013:17, punten 64 en 65, stelde advocaat-generaal JÄÄSKINEN dat “bij gebreke van een uitdrukkelijke definitie ervan in de richtlijn zelf, aansluiting [kan] worden gezocht bij de definitie in het Verdrag van de Verenigde Naties inzake de rechten van personen met een handicap, waarbij de Europese Unie partij is. (...) Volgens deze definitie omvat ‘[p]ersonen met een handicap (...) personen met langdurige fysieke, mentale, intellectuele of zintuiglijke beperkingen die hen in wisselwerking met diverse drempels kunnen beletten volledig, effectief en op voet van gelijkheid met anderen te participeren in de samenleving. (...) Een wezenlijk onderdeel van de definitie van het begrip ‘gehandicapt’ is derhalve dat het gaat om een beperking die het normale functioneren van een individu in de samenleving langdurig belemmert. Mijns inziens is de oorzaak van de beperking niet van belang, aangezien het in categorie 4 gebruikte begrip ‘gehandicapt’ ruim genoeg is om ook handicaps als gevolg van ernstige of chronische ziekten te omvatten, zonder dat dit begrip synoniem is met ‘ziek zijn’.”. Het Hof van Justitie ging in het voormelde arrest evenwel niet in op deze kwestie.

uitsluitend door gehandicapten, ook in aanmerking zouden komen voor de btw-verlaging. Het beschikken over een voorschrift van een behandelende arts of dermatoloog voor de geïndiceerde indicaties volstaat op zich niet om te concluderen dat er sprake zou zijn van een chronische of langdurige ziekte of beperking. Bovendien moet worden vastgesteld dat de in het koninklijk besluit van 24 oktober 2002 vermelde indicaties verwijzen naar de oorzaak of de omvang van de kaalheid, maar geen indicator bevatten wat de duurtijd van de ziekte of beperking betreft. Op dit punt lijkt de ontworpen regeling op gespannen voet te staan met de Btw-richtlijn. De steller van het voorontwerp dient dan ook de overeenstemming met de Btw-richtlijn nog aan een bijkomend onderzoek te onderwerpen en, in voorkomend geval, het toepassingsgebied van het verlaagde btw-tarief nog nauwer af te lijnen.

Artikel 18

15. De regeling opgenomen in artikel 17 van het voorontwerp leent zich niet tot een inwerkingtreding met terugwerkende kracht. Uit de bij de adviesaanvraag gevoegde stukken kan overigens niet worden afgeleid dat terugwerkende kracht zou worden beoogd. De datum van 1 oktober 2021 dient bijgevolg te worden vervangen door een in de toekomst gelegen datum.

*

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 ¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet d'apporter diverses modifications au Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA).

Ces modifications concernent l'exemption de la taxe en faveur des organismes de nature politique, syndicale, religieuse, humanitaire, patriotique, philanthropique ou civique (chapitre 2 de l'avant-projet), la taxation de la fourniture de logements meublés (chapitre 3), les règles de déduction de la taxe selon l'affectation réelle (chapitre 4), la communication du numéro d'identification à la TVA en cas d'acquisition intracommunautaire de produits soumis à accise et de moyens de transport neufs (chapitre 5), l'abrogation du régime particulier des bases forfaitaires de taxation et le régime particulier des exploitants agricoles (chapitre 6), des adaptations techniques de la législation (chapitre 7), la restitution de la taxe en faveur d'assujettis établis ou non en Belgique ou en faveur d'autres personnes (chapitre 8) et l'instauration d'un taux réduit de TVA pour les prothèses capillaires (chapitre 9).

L'article 2 du chapitre 1^{er} de l'avant-projet mentionne que la réglementation en projet transpose partiellement 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) ².

EXAMEN DU TEXTE

Chapitre 1^{er} – Dispositions générales

Article 2

3. L'avant-projet transpose également partiellement la Treizième directive 86/560/CEE du Conseil du 17 novembre 1986 'en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis sur le territoire de la Communauté' (ci-après : directive 86/560/CEE) et la directive 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008 'définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre' (ci-après : directive 2008/9/CE) ³.

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

² Voir les articles 3, 11 et 13 de l'avant-projet.

³ Voir l'article 16 de l'avant-projet.

L'article 2 de l'avant-projet doit dès lors également faire mention de la transposition partielle de la directive 86/560/CEE et de la directive 2008/9/CE.

Chapitre 2 – Exemption en faveur des organismes de nature politique, syndicale, religieuse, humanitaire, patriotique, philanthropique ou civique

4. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 3 – Logements meublés

Articles 4 et 5

5. L'article 4 de l'avant-projet tend à préciser que l'exception à l'exonération de la TVA pour la location de biens immeubles en vue de la fourniture de logements meublés dans les hôtels, motels et établissements où sont hébergés des hôtes payants, ne s'applique pas à la location de chambres d'étudiants. À cet effet, l'article 44, § 3, 2°, a), troisième tiret, du Code de la TVA est remplacé. La nouvelle disposition entre en vigueur le 1^{er} octobre 2021 (article 5).

Les articles 4 et 5 de l'avant-projet reproduisent tels quels ⁴ les amendements n^{os} 1 à 3 au projet de loi 'portant des dispositions diverses en matière de taxe sur la valeur ajoutée' ⁵, sur lequel le Conseil d'État, section de législation, a donné, le 9 juillet 2021, l'avis 69.542/3 ⁶.

Sauf en cas de modification du contexte juridique – ce qui n'est pas le cas en l'occurrence –, le Conseil d'État, section de législation, ne donne en principe pas de nouvel avis sur des dispositions qui ont déjà été examinées précédemment ou qui ont été modifiées à la suite d'observations formulées dans des avis antérieurs. En ce qui concerne l'examen des articles 4 et 5 de l'avant-projet, on se référera dès lors à l'avis 69.542/3 précité, annexé au présent avis.

Chapitre 4 – Déduction de la taxe

6. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 5 – Communication du numéro d'identification à la TVA

7. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

⁴ Étant entendu que la date d'entrée en vigueur a été adaptée.

⁵ *Doc. parl.*, Chambre, 2020-2021, n° 55-1943/002.

⁶ Une demande d'avis antérieure sur les mêmes amendements avait été déclarée irrecevable au motif que l'urgence n'était pas démontrée de manière suffisante : avis C.E. 69.468/3 du 4 juin 2021, *Doc. parl.*, Chambre, 2020-2021, n° 55-1943/005.

Chapitre 6 – Régime des bases forfaitaires – Abrogation

Article 11

8. Invité à fournir des éclaircissements à propos des habilitations prévues à l'article 57, § 6, alinéa 2, et § 7, alinéa 1^{er}, en projet, du Code de la TVA, afin d'établir chaque fois une liste d'opérations accessoires, au regard du principe de légalité fiscale, le délégué a donné les précisions suivantes :

« Artikel 57, § 7, nieuw, van het Btw-Wetboek houdt een explicitering in van de impliciete machtiging die besloten ligt in artikel 57, § 6, nieuw, van het Btw-Wetboek. Deze machtiging moet dan ook gelezen worden in het licht van de specifieke voorwaarden of beperkingen die in artikel 57, § 6, van het Btw-Wetboek zijn opgenomen.

Om dit te verduidelijken wordt voorgesteld om de meer algemene expliciete machtiging opgenomen in artikel 57, § 7, nieuw, van het Btw-Wetboek te incorporeren in artikel 57, § 6, nieuw, van het Btw-Wetboek, waar specifieke beperkingen zijn vastgelegd.

De geherformuleerde machtiging in artikel 57, § 6, nieuw, van het Btw-Wetboek zou dan luiden als volgt:

‘In afwijking van het eerste lid, 2°, mogen de landbouwondernemingen de in dit artikel vastgelegde regeling blijven toepassen ten aanzien van hun werkzaamheid die binnen het toepassingsgebied van deze regeling valt, wanneer ze daarnaast op bijkomstige wijze handelingen verrichten waarvoor ze aan de normale regeling of de in artikel 56 bedoelde regeling onderworpen zijn, die voldoen aan de volgende voorwaarden:

1° die handelingen zijn uit hun aard verbonden met de hoofdactiviteit van de landbouwonderneming;

2° de door die handelingen gerealiseerde omzet, exclusief btw, bedraagt in de loop van het kalenderjaar niet meer dan 30 pct. van het totale omzetcijfer van de landbouwondernemingen en heeft in de loop van het voorafgaande kalenderjaar dat percentage niet overschreden.

De Koning bepaalt de lijst van de handelingen die voldoen aan de voorwaarde bedoeld in het tweede lid' ».

Étant entendu que l'article 57, § 7, alinéa 1^{er}, en projet, du Code de la TVA devra également être adapté à la lumière de ce qui précède, cette proposition de texte peut être accueillie.

9. Invité à justifier, au regard du principe constitutionnel d'égalité, l'instauration d'un nouveau régime dérogatoire pour les exploitations agricoles, le délégué a répondu ce qui suit :

« Er bestaan op het niveau van de btw-richtlijn en in de nationale btw-wetgeving een heel aantal bijzondere regelingen, waaronder die van de forfaitaire grondslagen van aanslag en de bijzondere regeling voor landbouwondernemers

De bijzonder regeling van de forfaitaire grondslagen van aanslag

- Titel XII Bijzondere regelingen, Hoofdstuk 1: bijzondere regeling voor kleine ondernemingen, Afdeling 1: Vereenvoudigde bepalingen inzake belastingheffing en belastinginning: Artikel 281: forfaitaire regelingen. Te noteren valt dat onder dit

hoofdstuk ook de bijzondere vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen valt (Artikel 56bis van het Btw-wetboek + Koninklijk besluit nr. 19)

- Artikel 56 van het Btw-wetboek + Koninklijk besluit nr. 2

De bijzondere regeling voor landbouwondernemers

- Titel XII Bijzondere regelingen, Hoofdstuk 2: Gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten: artikel 295-305

- Artikel 57 van het Btw-wetboek + Koninklijk besluit nr. 22

Beide bijzondere regelingen hebben hun eigen achtergrond en specifieke toepassingsmodaliteiten (net zoals trouwens de bijzondere vrijstellingsregeling voor de kleine ondernemingen) en bestaan al sinds de invoering van de btw in België, dus ondertussen net 50 jaar, naast elkaar. Er is dus geen sprake van een 'nieuwe uitzonderingsregeling voor landbouwondernemingen' noch van 'het verkrijgen van een tijdelijke uitzonderingsregeling'. Door het naast elkaar bestaan van een aantal bijzondere regelingen zijn wisselwerkingen en interferenties tussen al die regelingen onvermijdelijk: de complexiteit van de economische activiteit laat zich niet *ipso facto* binnen het keurslijf van één bijzondere regeling vangen, zodat sommige belastingplichtigen handelingen verrichten die onder verschillende bijzondere regelingen of onder de normale regeling vallen (...) (wat samenloop- of uitsluitingsregels noodzaakt) of wensen over te stappen van de ene regeling (bijzonder of normaal) naar de andere (wat overgangsregels noodzaakt).

Deze onvermijdelijke wisselwerkingen en interferenties tussen verschillende bijzondere regelingen (zoals *in casu* de bijzondere regeling voor de forfaitaire grondslagen van aanslag en de bijzondere regeling voor landbouwondernemers), verantwoorden uiteraard niet dat de uitfasering van één regeling automatisch ook de opheffing van alle andere bijzondere regelingen tot gevolg heeft indien naar aanleiding van die uitfasering wordt getracht om de ongewenste neveneffecten op één of meerdere andere regelingen te remediëren.

De reeds bestaande bijzondere regeling voor landbouwondernemers wordt in dit ontwerp met name in eerste instantie aangepast om rekening te houden met de impact van de voorgenomen uitfasering van de bijzondere regeling van forfaitaire grondslagen van aanslag. Vervolgens wordt ook van de gelegenheid gebruik gemaakt om de bijzondere regeling voor landbouwondernemingen op een aantal punten aan te passen om die juridisch te optimaliseren met inbegrip van het voorzien van een volwaardige reglementaire omkadering van de administratieve praktijken die zich in de loop van de jaren op de basisbepalingen hebben geënt.

De bepalingen werden hier samen behandeld onder de hoofdstuktitel forfaitaire regelingen in het bijzonder omdat de uitfasering van de regeling van forfaitaire grondslagen van aanslag aanleiding geeft tot een aanpassing in de bijzondere regeling voor landbouwondernemingen.

Tussen beide regelingen zijn er fundamentele verschillen: de regeling van forfaitaire grondslagen van aanslag die openstond voor meerdere sectoren is een regeling die toelaat om op een forfaitaire manier de verschuldigde belasting te berekenen, veelal op grond van de aankopen vermenigvuldigd met een aantal coëfficiënten, en die voor de rest de gewone regels inzake recht op aftrek intact laat. De bijzondere landbouwregeling daarentegen is een regeling waarbij in grote lijnen de landbouwondernemingen geen recht op aftrek mogen uitoefenen, maar de btw die op hun kosten druk[t] aan hen wordt terugbetaald onder de vorm van forfaitaire compensaties door hun kopers of afnemers.

Onder de regeling van de forfaitaire grondslagen van aanslag zijn er geen bijzondere ontheffingen van verplichtingen (integendeel: er moet een aanvullend berekeningsblad aan de aangifte worden toegevoegd), onder de bijzondere regeling voor de landbouwondernemingen zijn de betrokkenen niet gehouden de verplichtingen na te leven op het stuk van facturering, aangifte en voldoening van de belasting met uitzondering van de verplichtingen die voortvloeien uit de intracommunautaire handelingen die ze verrichten.

Om te benadrukken dat er fundamentele verschillen zijn tussen beide bijzondere regelingen en zij uitsluitend hier om voormelde redenen met elkaar in verband worden gebracht zonder dat zij ook maar op enigerlei manier tot elkaar te herleiden zijn zodat ze hetzelfde lot zouden moeten ondergaan, wordt voorgesteld om de titel van het hoofdstuk aan te passen als volgt: 'Bijzondere regelingen – Opheffing van de regeling van forfaitaire grondslagen van aanslag – Aanpassing van de regeling voor landbouwondernemers' ».

On peut se rallier à la proposition du délégué. En outre, l'exposé des motifs doit être complété par les précisions données par le délégué.

10. Invité à justifier, au regard du principe de légalité fiscale, l'habilitation, inscrite à l'article 57, § 7, alinéa 1^{er}, en projet, du Code de la TVA, permettant au Roi de fixer les pourcentages forfaitaires de compensation, le délégué a donné la réponse suivante :

« De vraag betreft een machtiging die ongewijzigd werd overgenomen uit de bestaande tekst.

De forfaitaire compensatiepercentages worden overeenkomstig artikel 298 van de btw-richtlijn jaarlijks opnieuw geanalyseerd aan de hand van de macro-economische gegevens over de laatste drie jaar betreffende uitsluitend de forfaitair belaste landbouwers. Daarbij wordt rekening gehouden met de beperking opgelegd door artikel 299 van de btw-richtlijn, op grond waarvan die percentages niet tot gevolg mogen hebben dat aan de forfaitair belaste landbouwers gezamenlijke bedragen worden terugbetaald die hoger zijn dan de btw-voordruk. De beleidsmargin van de Koning is dus bijzonder beperkt en vormt veeleer een technische aangelegenheid aangezien de krijtlijnen in de btw-richtlijn zijn vastgelegd.

Er wordt dienovereenkomstig voorgesteld om artikel 57, § 2, van het Btw-Wetboek aan te vullen met een lid dat luidt als volgt, om de krijtlijnen uit de richtlijn te hernemen in de bepalingen van intern recht met betrekking tot deze bijzondere regeling:

‘De forfaitaire compensatiepercentages worden bepaald aan de hand van de macro-economische gegevens over de laatste drie jaar betreffende uitsluitend de landbouwondernemers onderworpen aan de regeling bedoeld in dit artikel. De percentages worden afgerond naar beneden op een half punt. Ze mogen niet tot gevolg hebben dat aan de landbouwondernemers onderworpen aan de regeling bedoeld in dit artikel gezamenlijk bedragen worden terugbetaald die hoger zijn dan de btw-voordruk’ ».

On peut se rallier à cette proposition.

Chapitre 7 – Adaptation technique relative à la réglementation nationale

Article 15

11. Les modifications inscrites à l'article 15 de l'avant-projet sont sans objet, dès lors que celles-ci ont déjà été mises en œuvre par l'article 112 de la loi du 5 mai 2019 'portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, et modifiant la loi du 28 mai 2002 relative à l'euthanasie et le Code pénal social'. Le délégué a déclaré que l'article 15 sera omis de l'avant-projet.

Chapitre 8 – Restitution [de la taxe]

Article 16

12. L'article 76, § 2, alinéa 3, en projet, du Code de la TVA prévoit la possibilité pour l'administration de procéder à une saisie-arrêt conservatoire au sens de l'article 1445 du Code judiciaire. On n'aperçoit toutefois pas clairement dans quelles conditions il peut précisément être procédé à une telle saisie. À la question de savoir comment ce régime se justifie au regard du principe de légalité fiscale, le délégué a déclaré ce qui suit :

« De vraag betreft een machtiging die ongewijzigd werd overgenomen uit de bestaande tekst.

Om evenwel tegemoet te komen aan de opmerking wordt voorgesteld de bestaande machtiging opgenomen in artikel 76, § 2, derde lid, nieuw, van het Btw-Wetboek, als volgt te vervangen:

‘Het voor teruggaaf vatbaar overschot in het voordeel van de belastingplichtige dat blijkt op het tijdstip van het indienen van de aangifte bedoeld in artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, wordt, zonder onderscheid naargelang de belastingplichtige al dan niet geopteerd heeft voor de teruggaaf, ingehouden:

1° tot beloop van een aan te zuiveren belastingschuld van die belastingplichtige in het voordeel van de administratie, indien die belastingschuld geen schuldvordering vormt die geheel of gedeeltelijk zeker, opeisbaar en vaststaand is;

2° wanneer er ernstige vermoedens of bewijzen bestaan dat de voormelde aangifte of de aangiften voor daaraan voorafgaande perioden gegevens bevatten die onjuist zijn en een belastingschuld in het vooruitzicht stellen zonder dat een daadwerkelijke bepaling ervan voor het tijdstip van de ordonnancering ervan of de verrichting gelijkgesteld met een betaling kan gebeuren, om de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde toe te laten de waarachtigheid van die gegevens na te gaan.

Deze inhouding geldt als bewarend beslag onder derden in de zin van artikel 1445 van het Gerechtelijk Wetboek.

De Koning bepaalt de nadere regels voor de toepassing van deze inhouding.’ ».

On peut se rallier à la proposition du délégué. Il faudra toutefois veiller à ce que la saisie conservatoire reste soumise à un contrôle juridictionnel effectif et que son application soit conforme au principe de proportionnalité⁷. En outre, il est également indiqué d'insérer dans le 1° de la proposition de texte un critère, qui porte davantage sur le fond, au regard duquel l'application de la retenue peut être contrôlée, dès lors que la formulation actuelle permet une application indéterminée par l'administration fiscale.

13. L'article 76, § 3, alinéa 3, en projet, du Code de la TVA (article 16, 2°, de l'avant-projet) dispose que lorsque la restitution doit être effectuée conformément aux dispositions relatives au remboursement contenues dans la directive 86/560/CEE ou la directive 2008/9/CE, le Roi règle les modalités d'application dudit paragraphe, en ce qui concerne le champ d'application personnel, les taxes pour lesquelles un remboursement peut être demandé, la procédure à suivre, les formalités, la période de remboursement, les montants minimum, les délais à respecter et les corrections à apporter. À la question de savoir comment cette large habilitation se justifie au regard du principe de légalité fiscale, tout en tenant compte également des différents degrés d'harmonisation dans les directives précitées et, partant, des différents degrés de pouvoir discrétionnaire du Roi, le délégué a donné la réponse suivante :

« Eerst en vooral moet worden opgemerkt dat de richtlijn 86/560/EG inhoudelijk inderdaad minder gedetailleerd is dan de bepalingen van de richtlijn 2008/9/EG, maar toch een aantal bindende definities en principes bevat, zoals met name het feit dat de teruggaaf niet mag worden verleend onder gunstiger voorwaarden dan die welke voor belastingplichtigen uit de Gemeenschap gelden. De beleidsruimte is in die zin beperkter dan de lengte van de tekst zou kunnen doen vermoeden, in het bijzonder in het licht van het principe dat zal worden gehanteerd, op basis waarvan de voorwaarden en procedures voor zover als operationeel mogelijk zullen worden afgestemd op degene die worden gehanteerd in het kader van de richtlijn 2008/9/EG. Dat geldt in het bijzonder voor de formele aspecten, zoals met name de voorwaarden voor de indiening van het verzoek, de termijn waarbinnen het verzoek moet worden ingediend, de periode waarop het verzoek betrekking moet hebben, de bevoegde dienst en de minimumbedragen.

Om deze benadering zoals hiervoor werd uiteengezet formeel in de machtiging aan de Koning te verankeren ten aanzien van de omzetting van de richtlijn 86/560/EG, wordt voorgesteld de machtiging aan de Koning in die algemene termen te herformuleren zodat de teruggaveregeling op een coherente manier kan worden verenigd in een nieuwe versie van het koninklijk besluit nr. 56 met een hoofdstuk met betrekking tot de omzetting van richtlijn 2008/9/EG en een hoofdstuk met betrekking tot de omzetting van de richtlijn 85/590/EG. (lees: 86/560/EG)

Daarnaast werden de opstellers van de teksten zeer recent op de hoogte gebracht van een arrest van het Hof van Cassatie van 25 juni 2021. De zaak betrof buiten de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen die een aanvraag tot teruggaaf hadden ingediend op basis van artikel 9, § 2, van het koninklijk besluit nr. 4 (toepassing richtlijn 86/560/EG). Dit artikel voorziet met name dat de betrokken aanvraag uiterlijk op 30 september van het jaar dat volgt op het tijdvak waarop het teruggaafverzoek betrekking heeft, moet worden ingediend. Artikel 82*bis* van het Btw-Wetboek voorziet met name, in algemene termen, dat een vordering tot teruggaaf kan worden uitgeoefend tot

⁷ Voir à cet égard par exemple C.J.U.E., 18 décembre 1997, affaires jointes C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, *Garage Molenheide BVBA e.a.*, ECLI:EU:C:1997:623; Pas., 3 janvier 2003, n° C000116N, p. 8, ECLI:BE:CASS:2003:ARR.20030103.8; C.C., 18 novembre 1998, n° 119/98; C.C., 7 juillet 1998, n° 78/98.

31 december van het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de teruggaaf zich heeft voorgedaan. Het Hof van Cassatie heeft nu in voormeld arrest het arrest van het Hof van Beroep bevestigd dat aangezien de termijnen van art. 9, § 2, van het koninklijk besluit nr. 4 en art. 6, § 2, 1^e lid, van het koninklijk besluit nr. 31 niet overeenstemmen met de wet, zij dus niet mogen worden toegepast, ook al zijn die bepalingen richtlijnconform.

Het arrest van het Hof van Cassatie dat formeel alleen werd uitgesproken in een zaak met betrekking tot de teruggaafverzoeken op grond van de richtlijn 86/560/EG, creëert dus niet alleen een juridische lacune voor de teruggaafverzoeken op grond van de dertiende btw-richtlijn maar ook voor die op grond van de richtlijn 2008/9/EG (die vervaltermijn is immers opgenomen in artikel 12 van het koninklijk besluit nr. 56).

Om die reden wordt voorgesteld de juridische lacune te remediëren via een explicitering in de machtiging aan de Koning dat hij bij het uitvoeren van de machtiging om, in essentie, de richtlijn 2008/9/EG en de dertiende btw-richtlijn om te zetten, tevens mag afwijken van artikel 82bis van het Btw-Wetboek. Deze techniek kent drie precedënten in het huidige Btw-Wetboek, met name in artikel 39, § 3, artikel 39quater, § 1, tweede lid en artikel 40, § 3. De werkwijze ligt trouwens in het verlengde van hetgeen is opgenomen onder punt 7.1.4. van de Handleiding wetgevingstechniek van de Raad van State waarbij de Koning, met name in het kader van de omzetting van richtlijnen, kan worden gemachtigd om af te wijken van wettelijke bepalingen.

De aldus geherformuleerde machtiging zou aldus luiden als volgt:

‘Wanneer de teruggaaf moet plaatsvinden overeenkomstig de bepalingen inzake teruggaaf van de Richtlijn 2008/9/EG, regelt de Koning de toepassingsmodaliteiten van deze paragraaf met betrekking tot het personele toepassingsgebied, de belasting waarvoor om teruggaaf kan verzocht worden, de te volgen procedure, de vormvoorwaarden, het teruggaافتijdvak, de minimumbedragen, de in acht te nemen termijnen en de correcties. De Koning kan daarbij afwijken van het bepaalde in artikel 82bis.

Wanneer de teruggaaf moet plaatsvinden overeenkomstig de bepalingen inzake teruggaaf van de Richtlijn 85/560/EG, regelt de Koning de toepassingsmodaliteiten van deze paragraaf met betrekking tot het personele toepassingsgebied en de belasting waarvoor om teruggaaf kan verzocht worden. Hij regelt tevens de te volgen procedure, de vormvoorwaarden, het teruggaافتijdvak, de minimumbedragen, de in acht te nemen termijnen en de correcties, in overeenstemming met de principes vastgelegd bij de omzetting van de Richtlijn 2008/9/EG. De Koning kan daarbij afwijken van het bepaalde in artikel 82bis.’ ».

Dans la mesure où, selon l'intention qui préside à la proposition de texte, ainsi qu'il se déduit de la réponse du délégué, les conditions et la procédure de restitution conformément à la directive 86/560/CE sont assimilées à celles relatives à une restitution conformément à la directive 2008/9/CE, il peut être admis que la marge d'appréciation pour fixer les modalités d'exécution est à ce point limitée que l'habilitation au Roi concernée peut être réputée conforme au principe de légalité fiscale. Cette assimilation, qui implique un choix politique essentiel, doit toutefois être expressément prévue à l'article 76, § 3, alinéa 3, en projet, du Code de la TVA.

À cet égard, le Conseil d'État n'aperçoit pas non plus d'objection à ce que la proposition de texte ajoute que le Roi peut déroger à l'article 82*bis* du Code de la TVA, au cas où cette dérogation s'avérerait nécessaire pour transposer les directives 86/560/CEE et 2008/9/CE.

Chapitre 9 – Taux réduit de TVA pour les prothèses capillaires

Article 17

14.1. L'article 17 de l'avant-projet vise à instaurer un taux réduit de TVA de 6% pour certaines prothèses capillaires. À cet effet, la rubrique XXIII (« Divers ») du tableau A de l'annexe de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 'fixant le taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et services selon ces taux' est modifiée.

14.2. Conformément à l'article 98, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée' (ci-après : la directive TVA), les États membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits. Conformément à l'article 98, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive TVA, ces taux réduits s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III de la directive TVA.

Selon l'auteur de l'avant-projet, l'instauration d'un taux réduit de TVA pour certaines prothèses capillaires s'appuie sur le point 4 de l'annexe III de la directive TVA. Conformément à cette disposition, un taux réduit de TVA peut être instauré pour « les équipements médicaux, le matériel auxiliaire et les autres appareils normalement destinés à soulager ou traiter des handicaps, à l'usage personnel et exclusif des handicapés, y compris la réparation de ces biens, ainsi que la livraison de sièges d'enfant pour voitures automobiles ».

L'objectif socio-économique de l'annexe III de la directive TVA consiste à rendre moins onéreux pour le consommateur certains biens considérés comme étant particulièrement nécessaires⁸. Les points contenus dans cette annexe doivent être interprétés de manière stricte, étant donné qu'il s'agit de dérogations au principe selon lequel les États membres appliquent un taux normal aux actes soumis à la TVA⁹. Les notions employées dans cette annexe doivent en outre être interprétées conformément au sens habituel des termes en cause¹⁰.

14.2.1. L'exposé des motifs soutient que les prothèses capillaires sont des dispositifs médicaux au sens de la directive TVA en ces termes :

« L'article 1^{er}, paragraphe 2, point a), de la directive 93/42/CEE du Conseil du 14 juin 1993 relative aux dispositifs médicaux, précise qu'un dispositif médical peut être considéré comme un instrument destiné à être utilisé chez l'homme à des fins de modification [de] l'anatomie, entre autres. Les prothèses capillaires relèvent de cette

⁸ C.J.U.E. 17 janvier 2013, C-360/11, *Commission c. Espagne*, ECLI:EU:C:2013:17, points 48, 65 et 86; C.J.U.E. 9 mars 2017, C-573/15, *Belgique c. Oxycure Belgium SA*, ECLI:EU:C:2017:189, point 22.

⁹ C.J.U.E., 17 janvier 2013, C-360/11, *Commission c. Espagne*, ECLI:EU:C:2013:17, points 18, 20 et 63; C.J.U.E. 9 mars 2017, C-573/15, *Belgique c. Oxycure Belgium SA*, ECLI:EU:C:2017:189, point 25.

¹⁰ C.J.U.E., 17 janvier 2013, C-360/11, *Commission c. Espagne*, ECLI:EU:C:2013:17, point 63.

définition pour le SPF Santé publique et peuvent donc être considérées comme des dispositifs médicaux.

Les prothèses capillaires permettent d'atténuer les conséquences thérapeutiques d'une maladie et, au niveau des relations sociales, elles contribuent à réduire la stigmatisation associée à la calvitie totale ou partielle et l'exclusion sociale qui peut l'accompagner. Le coût des traitements et des thérapies peut également être élevé, ce qui rend souhaitable un taux de T.V.A. réduit.

Les prothèses capillaires sont également destinées à l'usage personnel exclusif des personnes handicapées ».

En ce qui concerne ces précisions, il faut relever que la directive 93/42/CEE a été abrogée avec effet au 26 mai 2020 par l'article 122 du règlement (UE) 2017/745 du Parlement européen et du Conseil du 5 avril 2017 'relatif aux dispositifs médicaux, modifiant la directive 2001/83/CE, le règlement (CE) n° 178/2002 et le règlement (CE) n° 1223/2009 et abrogeant les directives du Conseil 90/385/CEE et 93/42/CEE'¹¹. L'article 2 de ce règlement définit actuellement la notion de « dispositif médical » comme suit :

« 'dispositif médical' : tout instrument, appareil, équipement, logiciel, implant, réactif, matière ou autre article, destiné par le fabricant à être utilisé, seul ou en association, chez l'homme pour l'une ou plusieurs des fins médicales précises suivantes :

- diagnostic, prévention, contrôle, prédiction, pronostic, traitement ou atténuation d'une maladie,

- diagnostic, contrôle, traitement, atténuation d'une blessure ou d'un handicap ou compensation de ceux-ci,

- investigation, remplacement ou modification d'une structure ou fonction anatomique ou d'un processus ou état physiologique ou pathologique,

- communication d'informations au moyen d'un examen *in vitro* d'échantillons provenant du corps humain, y compris les dons d'organes, de sang et de tissus,

et dont l'action principale voulue dans ou sur le corps humain n'est pas obtenue par des moyens pharmacologiques ou immunologiques ni par métabolisme, mais dont la fonction peut être assistée par de tels moyens ».

Dans le prolongement de ce que l'exposé des motifs prévoit à cet égard, le délégué a encore donné la justification suivante en ce qui concerne la qualification de prothèses capillaires en tant que dispositif médical au sens précité :

« De haarprothesen, onder de voorwaarden zoals opgenomen in het voorontwerp, zijn degene die specifiek bestemd zijn voor patiënten die lijden aan bepaalde ziekten of de gevolgen van behandelingen van bepaalde ziekten en die de gevolgen daarvan verlichten.

Er moet ook worden op gewezen dat, ook al is de referentie naar de inspiratiebron van de voorwaarden *in casu* relevant, het begrip 'medische hulpmiddelen' in de context van de btw-tarieven uiteraard een communautair begrip is uit punt 4 van de bijlage III van de btw-richtlijn en om die reden binnen die context nog altijd een volledig eigen invulling kan krijgen rekening houdend met de context en de doelstelling van de fiscale bepaling, ook al is het niet onmogelijk dat door het HJEU aansluiting wordt gezocht bij voormelde richtlijn. In dat verband is het relevant op te merken dat het product waarop het

¹¹ L'exposé des motifs doit être adapté en conséquence.

voorontwerp een verlaagd btw-tarief toepasselijk maakt de haarprothesen zijn onder de voorwaarden zoals opgenomen in het ontwerp en niet de haarprothesen als dusdanig.

Ook al kan worden erkend dat haarprothesen in een aantal gevallen voor esthetische doeleinden worden aangewend, dan geldt de huidige bepaling enkel in die gevallen waar er een medisch voorschrift is en een aantoonbaar verband met een bepaald ziektebeeld of een behandeling van een bepaald ziektebeeld (...). Er wordt op die manier eveneens tegemoetgekomen aan de vaststelling dat het gaat om een 'hybride product' dat ook om louter esthetische redenen kan worden gebruikt.

Daarnaast moet er worden op gewezen dat ook de rechtspraak van het HJEU inzake de medische vrijstelling erop heeft gewezen dat diensten een therapeutisch doel kunnen hebben als zij ertoe strekken om de psychische nood van een patiënt te lenigen. Het hoeft geen betoog dat in dat verband de situatie van de patiënten met een onderliggende medische aandoening (bv. kanker) of een medische aandoening op zich (bv. alopecia areata – (...)) zich onmiskenbaar in een situatie bevinden waarbij niet het louter esthetische aspect de doorslag geeft maar wel het psychologisch discomfort ingevolge het maatschappelijk stigma en het diep ingeworteld verlangen om zonder schroom te kunnen deelnemen aan het sociale, maatschappelijke en economische leven.

Tot slot wordt er ook gewezen op het feit dat de voorgestelde benadering ook gehanteerd wordt in een aantal andere lidstaten waaronder de UK (voor alle duidelijkheid: reeds van kracht voor de uittreding van de UK uit de EU). »

14.2.2. Il a également été demandé au délégué de préciser si l'application du taux réduit est limité aux prothèses capillaires qui, conformément au point 4 de l'annexe III de la directive TVA, sont utilisées exclusivement par des personnes handicapées. Le délégué a répondu à cette question en ces termes :

“Het verlaagd btw-tarief voor haarprothesen is uitsluitend van toepassing op haarprothesen bedoeld in deel 1, hoofdstuk 2, afdeling 5, § 1, van de bijlage gevoegd bij het koninklijk besluit van 24 oktober 2002 tot vaststelling van de procedures, termijnen en voorwaarden waaronder de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen tegemoetkomt in de kosten van de verstrekkingen bedoeld in artikel 34, eerste lid, 20°, van de wet betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen gecoördineerd op 14 juli 1994, op voorschrift van de behandelende arts of dermatoloog.

Dienovereenkomstig gaat het uitsluitend om haarprothesen die worden voorgeschreven voor volledige of gedeeltelijke kaalhoofdigheid,

- hetzij als neveneffect van de agressieve behandeling van een zware onderliggende ziekte (in het bijzonder kankertherapie), nl. in geval van volledige kaalhoofdigheid door radiotherapie en/of antimitotische chemotherapie;

- hetzij als resultaat van aandoeningen waar de kaalhoofdigheid slechts gedeeltelijk is ingevolge een aandoening (alopecia areata) dan wel ingevolge trauma, ontsteking of behandeling van onderliggende aandoeningen (cicatriciële alopecia) (...).

Het gaat met andere woorden hetzij om gehele kaalhoofdigheid die zich inschrijft in een ruimer onderliggend, bijzonder ernstig ziektebeeld (waarbij met name niet alleen hoofdhaarverlies optreedt, maar bv. ook verlies van wenkbrauwen e.d.), hetzij om gedeeltelijke kaalhoofdigheid (ingevolge ontsteking, trauma, behandeling onderliggende aandoeningen) die op zich wel ernstig en langdurig (tot permanent) is. Dienovereenkomstig zullen dergelijke gevallen van kaalhoofdigheid ook slechts

aanleiding kunnen geven tot de toepassing van een verlaagd btw-tarief op grond van een medisch voorschrift.

De Europese btw-reglementering zelf omvat geen specifieke definitie van wat onder een handicap moet worden verstaan, maar er werden door het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HJEU) en de Advocaat-generaal van het Hof wel een aantal belangrijke indicaties gegeven hoe de term ‘handicap’ in de context zoals opgenomen in punt 4 van de bijlage III van de btw-richtlijn, [moet worden begrepen] tegen de ruimere achtergrond van dat begrip in de Europese en internationale regelgeving. Dit impliceert uiteraard dat deze interpretatie kan afwijken van de manier waarop dat begrip in andere regelgevingen of in het dagdagelijks taalgebruik wordt geïnterpreteerd of toegepast.

Volgens de rechtspraak van het HJEU is een handicap immers een beperking die het gevolg is van lichamelijke, geestelijke of psychische aandoeningen die in wisselwerking met diverse drempels de betrokkene kunnen beletten volledig, daadwerkelijk en op voet van gelijkheid met andere werknemers aan het beroepsleven deel te nemen en die beperking langdurig is (zie met name arresten van 4 juli 2013, Commissie/Italië (C-312/11, niet gepubliceerd, EU:C:2013:446, punt 56); 18 maart 2014, Z. (C-363/12, EU:C:2014:159, punt 76), 18 december 2014, FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, punt 53), en 26 mei 2016, Invamed Group e.a. (C-198/15, EU:C:2016:362, punt 31) alsook in het bijzonder de conclusie van advocaat-generaal in de zaak Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2016:792, punten 24 tot 30) dan wel een gezondheidstoestand die voortvloeit uit een door een arts gediagnosticeerde geneeslijke of ongeneeslijke ziekte, wanneer die ziekte leidt tot een beperking zoals bedoeld hiervoor.

De gevallen waarin door het voorontwerp in een verlaagd btw-tarief wordt voorzien zijn ofwel het gevolg van de behandeling van een langdurige ernstige medische aandoening, ofwel het resultaat van een specifieke medische aandoening of geven ingevolge trauma, ontsteking, ... aanleiding tot een permanente gedeeltelijke kaalhoofdigheid die onmiskenbaar in het dagdagelijkse leven als een belangrijke drempel moet worden beschouwd voor deelname aan het normale sociale en economische leven. Mensen die lijden aan dit soort aandoeningen hebben veelal een verlaagd zelfbeeld die aldus resulteert in een psychologische handicap. Vandaar kan een haarprothese de handicap verlichten, zodat patiënten zich toch sociaal kunnen engageren, kunnen gaan werken, enz., zonder daarbij constant herinnerd te worden aan de slepende ziekte of behandeling waarmee ze worden geconfronteerd. (...).

In het licht van de relevante elementen uit het beschikbare referentiekader gaat het dus in het voorontwerp wel degelijk om categorieën van mensen die als ‘gehandicapt’ kunnen worden beschouwd voor de toepassing van een verlaagd btw-tarief. Rekening houdend met het feit dat de haarprothesen enkel het verlaagd btw-tarief zullen genieten indien ze worden verstrekt op medisch voorschrift in het licht van de strikte toepassingsvoorwaarden van het verlaagd btw-tarief zoals hiervoor uiteengezet, zal het verlaagd btw-tarief in deze dan ook uitsluitend van toepassing zijn op ‘gehandicapten’ in de zin van punt 4) van de bijlage III van de btw-richtlijn.

Indien haarprothesen worden aangekocht voor recreatief gebruik (bv. acteurs bij toneelstukken, films of tv-series), dan valt men niet onder de nomenclatuur van de gezondheidszorg en kan men dus ook niet genieten van het verlaagd btw-tarief. In dat geval spreken we dan ook over ‘pruiken’. Hetzelfde geldt trouwens bij de aankoop van haarprothesen door mannen die leiden aan de klassieke progressieve mannelijke kaalhoofdigheid (alopecia androgenetica), die niet gebonden is aan een specifiek ziektebeeld en zo frequent voorkomt dat dit dermate sociaal aanvaard is dat het in principe geen sociale, economische of psychologische handicap meer uitmaakt ».

14.3. Le Conseil d'État, section de législation, ne dispose ni des éléments ni de l'expertise nécessaires pour statuer de manière concluante sur la question de savoir si les prothèses capillaires que l'article 17 de l'avant-projet soumet à un taux réduit de TVA remplissent les conditions prévues au point 4 de l'annexe III de la directive TVA. Il revient à la Cour de justice de l'Union européenne, le cas échéant, de trancher de manière définitive cette question.

On peut toutefois relever que même si la notion de « handicap » figurant au point 4 de l'annexe III de la directive TVA est interprétée au sens large, à savoir une incapacité qui empêche un individu d'évoluer normalement dans la société sur le long terme¹², cette large portée ne peut avoir pour effet que des biens destinés à un usage général plus large que celui exclusif des personnes handicapées, pourraient également bénéficier de la réduction du taux de TVA. La possession d'une ordonnance d'un médecin traitant ou d'un dermatologue pour les indications visées ne suffit pas en soi pour conclure qu'il serait question d'une maladie chronique ou de longue durée ou d'une incapacité. En outre, force est de constater que les indications mentionnées dans l'arrêté royal du 24 octobre 2002 font référence à la cause ou à l'ampleur de la calvitie, mais ne contiennent aucun indice concernant la durée de la maladie ou de l'incapacité. Sur ce point, le dispositif en projet semble se heurter à la directive TVA. L'auteur de l'avant-projet devra dès lors soumettre la conformité avec la directive TVA à un examen complémentaire et, le cas échéant, délimiter mieux encore le champ d'application du taux réduit de TVA.

Article 18

15. Le régime inscrit à l'article 17 de l'avant-projet ne se prête pas à une entrée en vigueur avec effet rétroactif. Au demeurant, il ne se déduit pas des pièces jointes à la demande d'avis que la rétroactivité serait envisagée. Par conséquent, la date du 1^{er} octobre 2021 doit être remplacée par une date située dans le futur.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Wilfried VAN VAERENBERGH

¹² Dans ses conclusions (ECLI:EU:C:2012:667) concernant C.J.C.E., 17 janvier 2013, C-360/11, Commission c. Espagne, points 64 et 65, l'avocat général Jääskinen a déclaré que « faute d'une définition expresse dans le contexte de la TVA, il est possible de se référer à la définition donnée par la convention des Nations Unies relative aux droits des personnes handicapées, à laquelle l'Union européenne est partie, à savoir les « personnes qui présentent des incapacités physiques, mentales, intellectuelles ou sensorielles durables dont l'interaction avec diverses barrières peut faire obstacle à leur pleine et effective participation à la société sur la base de l'égalité avec les autres. (...) Un élément essentiel de cette définition réside dans l'incapacité qui empêche un individu d'évoluer normalement dans la société sur le long terme. À mon sens, la cause de cet empêchement importe peu dans la mesure où le terme 'handicapés' utilisé dans la catégorie 4 est suffisamment large pour comprendre également les handicaps provenant de maladies graves ou chroniques, sans être synonyme de 'souffrant' ou de 'malade' ». La Cour de justice n'a toutefois pas abordé cette question dans l'arrêt précité.

BIJLAGE - ANNEXE



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 69.542/3
van 9 juli 2021

avis 69.542/3
du 9 juillet 2021

over

sur

amendementen op een
wetsontwerp 'houdende
diverse bepalingen inzake
belasting over de toegevoegde
waarde' (*Parl.St.* Kamer
2020-21, nr. 55-1943/002)

des amendements à un projet
de loi 'portant des dispositions
diverses en matière de taxe sur
la valeur ajoutée' (*Doc. parl.*,
Chambre, 2020-21,
n° 55-1943/002)

Op 8 juni 2021 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitster van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over amendementen op een wetsontwerp ‘houdende diverse bepalingen inzake belasting over de toegevoegde waarde’ (*Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-1943/002).

De amendementen zijn door de derde kamer onderzocht op 29 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 Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Tim CORTHAUT, 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 9 juli 2021.

*

Le 8 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, sur des amendements à un projet de loi ‘portant des dispositions diverses en matière de taxe sur la valeur ajoutée’ (*Doc. parl.*, Chambre, 2020-21, n° 55-1943/002).

Les amendements ont été examinés par la troisième chambre le 29 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 Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Tim CORTHAUT, 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 9 juillet 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,¹ alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN DE AMENDEMENTEN

2. De voor advies voorgelegde amendementen² op het wetsontwerp ‘houdende diverse bepalingen inzake belasting over de toegevoegde waarde’³, beogen te expliciteren dat de uitzondering op de btw-vrijstelling voor verhuur van onroerende goederen voor het verschaffen van gemeubeld logies in hotels, motels en in inrichtingen waar aan betalende gasten onderdak wordt verleend, niet geldt voor de verhuur van studentenkamers. Daartoe wordt artikel 44, § 3, 2°, a), derde streepje, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-wetboek) vervangen (amendement nr. 2 – voorgesteld artikel 28 van het wetsontwerp). Dat artikel 28 wordt samen met artikel 29 ondergebracht in een nieuw hoofdstuk 12 van het wetsontwerp (amendement nr. 1), en treedt in werking op 1 juli 2021 (amendement nr. 3 – voorgesteld artikel 29).

ONDERZOEK VAN DE TEKST

3. De btw-vrijstelling voor de verhuur van onroerende goederen⁴ vindt zijn oorsprong in artikel 135, lid 1, l), van de btw-richtlijn.⁵ Op die vrijstelling gelden een aantal uitzonderingen, bepaald in artikel 135, lid 2, van de btw-richtlijn, waaronder “het verstrekken van accommodatie, als omschreven in de wetgeving der lidstaten, in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, met inbegrip van de verhuuraccommodatie in vakantiecampen of op kampeerterreinen” (artikel 135, lid 2, a), van de btw-richtlijn), wat in het Belgische recht is omgezet in de vorm van de uitzonderingen bepaald in artikel 44, § 3, 2°, a), derde en vierde streepje, van het Btw-wetboek voor “het verschaffen van gemeubeld logies in hotels, motels en in inrichtingen waar aan betalende gasten onderdak wordt verleend” en “de terbeschikkingstelling van plaats om te kamperen”.

3.1. Volgens het Hof van Justitie moeten vrijstellingen, zoals die voor de verhuur van onroerende goederen, in beginsel strikt worden uitgelegd, omdat die vrijstellingen “afwijkingen zijn van het algemene beginsel, dat omzetbelasting wordt geheven over elke dienst die door een

¹ Aangezien het om amendementen op een wetsontwerp gaat, wordt onder “rechtsgrond” de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

² *Parl. St. Kamer* (2020-21) nr. 1943/002.

³ *Parl. St. Kamer* (2020-21) nr. 1943/004.

⁴ Artikel 44, § 3, 2°, van het Btw-wetboek.

⁵ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde’.

belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht”.⁶ Omgekeerd moet het begrip “in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie” ruim worden geïnterpreteerd omdat dit “beoogt te verzekeren, dat het tijdelijk verstrekken van accommodatie op overeenkomstige wijze als in het hotelbedrijf, dat potentieel met dit laatste concurreert, aan belasting wordt onderworpen”.⁷ Het beginsel van strikte uitlegging houdt echter niet in dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen zijn gebruikt aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren.⁸ Daarom beschikken de lidstaten “over een beoordelingsmarge om te bepalen, welke accommodatieverstrekkingen in afwijking van de vrijstelling voor verpachting en verhuur van onroerende goederen (...) moeten worden belast”, die echter wordt “begrensd door het doel van deze bepaling, die, wat het ter beschikking stellen van woonruimten betreft, ertoe strekt de – belastbare – verstrekkingen van accommodatie in het hotelbedrijf of in sectoren met soortgelijke functies te onderscheiden van vrijgestelde handelingen, met name de verpachting en verhuur van onroerende goederen”.⁹

3.2. In dat verband wordt in de verantwoording van het amendement nr. 2 terecht de *ratio legis* van de vrijstelling in herinnering gebracht, die het Hof van Justitie (nog onder de oude btw-richtlijn) als volgt samenvat:

“51. In de toelichting bij het door de Commissie op 29 juni 1973 bij de Raad ingediende voorstel voor een Zesde richtlijn wordt bij hoofdstuk X van de Zesde richtlijn, ‘Vrijstellingen’, verklaard: ‘Bij het opstellen van de lijst van vrijstellingen werd enerzijds rekening gehouden met de reeds in de lidstaten bestaande vrijstellingen en anderzijds met de noodzaak het aantal vrijstellingen zo gering mogelijk te houden. [I]n de lidstaten [zijn] in het algemeen de verpachting en de verhuur van onroerende goederen om technische, economische en sociale redenen [...] vrijgesteld. De redenen welke ten gunste van de vrijstellingen van de verhuur van woonhuizen [...] pleiten, gelden evenwel niet voor de verhuur in het kader van het hotelbedrijf en bij verhuur met een industrieel of commercieel bedrijfskarakter.’

52. Hoewel verhuur van onroerend goed in beginsel valt onder het begrip economische activiteit als bedoeld in artikel 4 van de Zesde richtlijn, is zij immers in de regel een betrekkelijk passieve activiteit die geen toegevoegde waarde van betekenis oplevert. Evenals de verkoop van een nieuw gebouw nadat dit de eerste keer aan een eindverbruiker is geleverd, welke levering het einde van het productieproces aanduidt, dient de verhuur van een onroerend goed dus in beginsel te worden vrijgesteld van belasting, onverminderd het recht om voor belastingheffing te kiezen, dat de lidstaten de belastingplichtigen ingevolge artikel 13, C, van de Zesde richtlijn kunnen verlenen.”¹⁰

⁶ HvJ 12 februari 1998, *Blasi*, C-346/95, ECLI:EU:C:1998:51, § 19.

⁷ HvJ 12 februari 1998, *Blasi*, C-346/95, ECLI:EU:C:1998:51, § 20.

⁸ HvJ 25 oktober 2007, *CO.GE.P.*, C-174/06, ECLI:EU:C:2007:634, § 28; HvJ 18 november 2004, *Temco Europe*, C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730, § 17.

⁹ HvJ 12 februari 1998, *Blasi*, C-346/95, ECLI:EU:C:1998:51, § 21.

¹⁰ HvJ 4 oktober 2001, *Stichting ‘Goed Wonen’*, C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506, §§ 51-52.

3.3. Uit het arrest *Blasi* blijkt dat het verhuren van woningen die voor bewoning gedurende een lange periode zijn bestemd zonder meer onder de vrijstelling vallen, maar dat bij een korte verhuurperiode (bijv. korter dan zes maanden) er sprake kan zijn van een “soortgelijke functie” als een hotelbedrijf.¹¹

3.4. In het geval van de “gebruikelijke” verhuur van een studentenkamer voor een periode van 1 jaar (of 10 maanden)¹², waarbij enkel de kamer ter beschikking wordt gesteld – al dan niet met een basismeubelair – en de student verder zelf instaat voor het onderhoud en de inrichting ervan, lijkt het doel van de verhuring in hoofdzaak het huisvestingsaspect te betreffen. Het toepassen van de btw-vrijstelling op het verhuren van dergelijke studentenkamers lijkt dan ook binnen de beoordelingsmarge te vallen die de btw-richtlijn volgens het Hof van Justitie laat aan de lidstaten.

3.5. Die beoordelingsmarge lijkt echter niet zover te gaan dat elke vorm van studentenhuisvesting in beginsel binnen de vrijstellingsmogelijkheid valt. In het geval van accommodaties voor kortverblijf, bijvoorbeeld in het kader van uitwisselingen,¹³ of zelfs voor langdurig verblijf, waarbij aan het verhuren van kamers bijvoorbeeld ook belangrijke conciërgediensten of andere diensten worden gekoppeld, is het niet ondenkbaar dat de dunne lijn tussen de gebruikelijke verhuring van een studentenkamer en het verschaffen van gemeubeld logies in hotels, motels en in inrichtingen waar aan betalende gasten onderdak wordt verleend, wordt overschreden, nu zoals hiervoor is gesteld de vrijstelling strikt moet worden uitgelegd en de uitzonderingen op die vrijstelling ruim zijn geformuleerd. Vanuit dat oogpunt zijn er gevallen denkbaar, zoals het geval dat voorlag in de *ruling* die aanleiding heeft gegeven tot het indienen van de voorliggende amendementen,¹⁴ waarin de bij de huisvesting geleverde diensten dermate belangrijk zijn dat een vrijstelling op gespannen voet zou komen te staan met de mededinging tussen dergelijke kamerverhuur en andere vormen van het hotelbedrijf.¹⁵ In die gevallen is er

¹¹ HvJ 12 februari 1998, *Blasi*, C-346/95, ECLI:EU:C:1998:51, §§ 23-26.

¹² In dat geval rijst niettemin de vraag wat er gebeurt met de accommodatie in de periode van twee maanden dat de kamer niet verhuurd wordt. Indien de kamer in die periode bijvoorbeeld als hostel wordt gebruikt, kan er sprake zijn – minstens ten dele – van het verschaffen van gemeubeld logies waarvoor de vrijstelling niet geldt.

¹³ Te denken valt aan kortverblijffappartementen voor uitwisselingsstudenten, maar ook aan studentenhuisvesting met vol pension.

¹⁴ Voorafgaande beslissing nr. 2020.1867 van 6 juni 2020, beschikbaar op [MyMinfin \(fgov.be\)](https://myminfin.fgov.be). In dat geval was de investeerder van plan om “tegen vergoeding gemeubelde studentenkamers en gemeenschappelijke ruimtes ter beschikking te stellen waarbij er door X een aantal bijkomende diensten worden geleverd, waaronder het wekelijks schoonmaken van de privéstudentenkamers en de gemeenschappelijke ruimtes, de organisatie van een (digitaal) onthaal voor de studenten, het gebruik van wifi en het verbruik van water en elektriciteit. Voor dit bijkomend dienstenpakket wordt door X een enige, forfaitaire prijs gevraagd”. Doorslaggevend bleek het feit dat dit dienstenpakket verplicht moest worden opgenomen en dat de studenten quasi-permanent een beroep konden doen op een conciërge.

¹⁵ In dat verband moet worden opgemerkt – in tegenstelling tot wat in de verantwoording van het amendement nr. 2 wordt voorgehouden – dat de uitzondering op de vrijstelling niet louter geldt voor een hotelkamer of een appartement dat voor een korte periode wordt gehuurd in het kader van een vrijetijdsreis of een beroepsmatige reis. In het geval dat aanleiding gaf tot het arrest-*Blasi* ging het bijvoorbeeld over de *huisvesting* van emigranten uit Centraal- en Oost-Europa die door de gemeentelijke sociale dienst naar de verhuurder waren verwezen, en die er met – soms opeenvolgende – huurcontracten van korte duur (minder dan zes maanden) werden gehuisvest. De verhuurder zorgde voor de verstrekking en de reiniging van het beddengoed en voor de schoonmaak van de vloeren, trappenhuisen, badkamers en toiletten, maar er werden geen maaltijden aan de bewoners verstrekt en de gebouwen beschikten niet over een receptie, dagverblijven of andere verblijfs- en gemeenschapsruimtes. Niettemin was het Hof van Justitie van

immers geen sprake meer van “een betrekkelijk passieve activiteit die geen toegevoegde waarde van betekenis oplevert”¹⁶, maar worden naast de verhuur ook een resem andere diensten geleverd, die wel degelijk een niet-verwaarloosbare toegevoegde waarde hebben. Daarbij moet bovendien in acht worden genomen dat het bestaan van de vrijstelling ook impliceert dat de btw-aftrek in hoofde van de investeerders in dergelijke accommodaties wegvalt, hetgeen mogelijk ook tot een verstoring van de markt en hogere prijzen voor de afnemers van hun diensten aanleiding zou kunnen geven. Vrijstellingen moeten dan ook strikt worden uitgelegd om dergelijke verstoringen van de mededinging te vermijden.¹⁷

3.6. Gelet op hetgeen voorafgaat kunnen de voorliggende amendementen slechts doorgang vinden voor zover het toepassingsgebied van de vrijstelling verzoenbaar is met de rechtspraak van het Hof van Justitie. Dit impliceert dat de vrijstelling beperkt blijft tot de gebruikelijke verhuur van studentenkamers (zie opmerking 3.4), waarbij duidelijk wordt aangegeven wat wordt verstaan onder “student” en “gemeubeld logies voor een student”, en dat ze niet wordt toegepast op vormen van studentenhuysvesting waarbij naast de huisvesting ook diensten worden aangeboden die een niet-verwaarloosbare toegevoegde waarde hebben.¹⁸ Die nadere afbakening van het toepassingsgebied moet, mede gelet op het fiscale legaliteitsbeginsel, uitdrukkelijk worden aangebracht in de tekst van de voorgestelde bepaling.¹⁹

4. Het voorgestelde artikel 29 (amendement nr. 3) voorziet erin dat de nieuwe vrijstellingsregeling voor de verhuur van studentenkamers in werking treedt op 1 juli 2021. Uit de verantwoording bij het amendement nr. 3 kan echter geenszins de bedoeling worden afgeleid om de regeling met terugwerkende kracht in te voeren. Het lijkt integendeel de bedoeling te zijn om “een zekere mate van voorspelbaarheid van de maatregel te garanderen”. In elk geval moet worden vastgesteld dat de voorgestelde vrijstellingsregeling zich in beginsel niet leent tot terugwerkende kracht. Er dient bijgevolg een nieuwe datum van inwerkingtreding te worden gekozen die in de toekomst is gelegen.

*

oordeel dat de vrijstelling niet van toepassing was, tenzij de verwijzende rechter op basis van de werkelijke duur van de verblijfsperiode had kunnen besluiten dat het gaat om echte duurzame huisvesting.

¹⁶ HvJ 4 oktober 2001, *Stichting ‘Goed Wonen’*, C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506, § 52. Zie ook HvJ 18 november 2004, *Temco Europe*, C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730, § 28: er dient in essentie te worden nagegaan “of de overeenkomsten zoals zij worden uitgevoerd, in hoofdzaak de passieve terbeschikkingstelling ten doel hebben van ruimtes of oppervlakten van onroerende goederen, tegen een vergoeding die verband houdt met het tijdsverloop, dan wel strekken tot het verrichten van een dienst die voor een andere kwalificatie in aanmerking komt”.

¹⁷ Zie, impliciet, HvJ 12 februari 1998, *Blasi*, C-346/95, ECLI:EU:C:1998:51, §§ 19-20. Vergelijk ook voor de vrijstelling onder artikel 132, lid 1, f), van richtlijn 2006/112/EG, HvJ 18 november 2020, *Kaplan International Colleges UK*, C-77/19, ECLI:EU:C:2020:934, § 35 en – voor het minder verregaande geval van verlaagde btw-tarieven – HvJ 19 december 2019, *Segler-Vereinigung Cuxhaven*, 2019, C-715/18, ECLI:EU:C:2019:1138, § 33.

¹⁸ De ultieme beoordeling zal bijgevolg geval per geval moeten gebeuren. Zo lijkt, gelet op het arrest *Blasi*, het loutere feit dat in een studentenresidentie de gemene delen worden schoongemaakt wellicht niet voldoende om de belastingvrijstelling niet te laten gelden. Indien er echter ook voor de persoonlijke kamer van de student conciërgediensten of andere diensten voorhanden zijn, lijkt de grens te kunnen worden overschreden.

¹⁹ Een alternatieve oplossing zou erin kunnen bestaan om de huidige vrijstellingsregeling te behouden, maar een mogelijkheid te creëren voor vrijwillige belastingheffing, zoals voorzien in artikel 137, lid 1, punt a), van richtlijn 2006/112/EG. De lidstaten hebben op dit punt een ruime beoordelingsmarge, zie HvJ 12 januari 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, ECLI:EU:C:2006:22.

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 DES AMENDEMENTS

2. Les amendements² au projet de loi « portant des dispositions diverses en matière de taxe sur la valeur ajoutée »³, soumis pour avis, ont pour objet de préciser que l'exception à l'exonération de la TVA pour la location de biens immeubles en vue de la fourniture de logements meublés dans les hôtels, motels et établissements où sont hébergés des hôtes payants, ne s'applique pas à la location de chambres d'étudiants. À cet effet, l'article 44, § 3, 2°, a), troisième tiret, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA) est remplacé (amendement n° 2 – article 28, proposé, du projet de loi). Cet article 28, de même que l'article 29, est intégré dans un nouveau chapitre 12 du projet de loi (amendement n° 1), et entre en vigueur le 1^{er} juillet 2021 (amendement n° 3 – article 29 proposé).

EXAMEN DU TEXTE

3. L'exonération de la TVA pour la location de biens immeubles⁴ trouve son origine dans l'article 135, paragraphe 1, l), de la directive TVA⁵. À cette exonération s'appliquent un certain nombre d'exceptions, prévues à l'article 135, paragraphe 2, de la directive TVA, parmi lesquelles « les opérations d'hébergement telles qu'elles sont définies dans la législation des États membres qui sont effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire, y compris les locations de camps de vacances ou de terrains aménagés pour camper » (article 135, paragraphe 2, a), de la directive TVA), ce qui a été transposé en droit belge sous la forme des exceptions prévues à l'article 44, § 3, 2°, a), troisième et quatrième tirets, du Code de la TVA pour « la fourniture de logements meublés dans les hôtels, motels et établissements où sont hébergés des hôtes payants » et « la mise à disposition d'emplacements pour le camping ».

3.1. Selon la Cour de justice, les exonérations, telles que celle applicable à la location de biens immeubles, doivent en principe être interprétées strictement, étant donné que ces exonérations « constituent des dérogations au principe général selon lequel la taxe sur le chiffre d'affaires est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un

¹ S'agissant d'amendements à un projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

² *Doc. parl.*, Chambre, 2020-21, n° 1943/002.

³ *Doc. parl.*, Chambre, 2020-21, n° 1943/004.

⁴ Article 44, § 3, 2°, du Code de la TVA.

⁵ Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée'.

assujetti »⁶. À l'inverse, la notion « dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire » doit être interprétée largement étant donné qu'elle « a pour objet de garantir que les opérations d'hébergement temporaire analogues à celles fournies dans le secteur hôtelier, qui sont en concurrence potentielle avec ces dernières, soient imposées »⁷. Le principe d'interprétation stricte ne signifie toutefois pas que les termes utilisés pour définir les exonérations doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets⁸. C'est pourquoi « [p]our définir les opérations d'hébergement qui doivent être taxées par dérogation à l'exonération de l'affermage et de la location de biens immeubles (...), les États membres jouissent d'une marge d'appréciation », laquelle « trouve [cependant] sa limite dans la finalité de cette disposition qui est, s'agissant de la mise à disposition de pièces d'habitation, que les opérations – taxables – d'hébergement effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire doivent être distinguées des opérations exonérées que sont la location et l'affermage de biens immeubles »⁹.

3.2. À cet égard, la justification de l'amendement n° 2 rappelle à juste titre la *ratio legis* de l'exonération que la Cour de Justice (encore sous l'empire de l'ancienne directive TVA) résume comme suit :

« 51 À cet égard, le mémorandum explicatif joint à la proposition de sixième directive, présentée par la Commission au Conseil le 29 juin 1973, précise, au sujet du titre X de la sixième directive, consacré aux exonérations, que '[l]a liste des exonérations a été établie en tenant compte, d'une part, des exonérations existant déjà dans les États membres et, d'autre part, de la nécessité d'avoir un nombre d'exonérations aussi réduit que possible. [D]ans les États membres, les locations immobilières sont en général exemptées pour des raisons techniques, économiques et sociales. Mais les raisons qui militent en faveur de l'exonération des locations d'immeubles d'habitation [...] ne trouvent pas d'application en cas de locations dans le cadre du secteur hôtelier et en cas de locations présentant le caractère d'affaires industrielles et commerciales'.

52. En effet, bien que la location de biens immeubles relève en principe de la notion d'activité économique au sens de l'article 4 de la sixième directive, elle constitue normalement une activité relativement passive, ne générant pas une valeur ajoutée significative. À l'instar des ventes d'un nouveau bâtiment consécutives à sa première livraison à un consommateur final, qui marque la fin du processus de production, la location d'un bien immeuble doit donc, en principe, être exonérée de l'imposition, sans préjudice du droit d'opter pour la taxation que les États membres peuvent accorder aux assujettis, en application de l'article 13, C, de la sixième directive »¹⁰.

⁶ C.J., 12 février 1998, *Blasi*, C-346/95, ECLI:EU:C:1998:51, § 19.

⁷ C.J., 12 février 1998, *Blasi*, C-346/95, ECLI:EU:C:1998:51, § 20.

⁸ C.J., 25 octobre 2007, *CO.GE.P.*, C-174/06, ECLI:EU:C:2007:634, § 28 ; C.J., 18 novembre 2004, *Temco Europe*, C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730, § 17.

⁹ C.J., 12 février 1998, *Blasi*, C-346/95, ECLI:EU:C:1998:51, § 21.

¹⁰ C.J., 4 octobre 2001, *Stichting 'Goed Wonen'*, C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506, §§ 51-52.

3.3. Il ressort de l'arrêt *Blasi* que la location d'habitations destinées à une occupation de longue durée relève purement et simplement du champ d'application de l'exonération, mais que dans le cas d'une location de courte durée (par exemple moins de six mois), il peut s'agir d'une « fonction similaire » à celle d'une entreprise hôtelière ¹¹.

3.4. Dans le cas de la location « habituelle » d'une chambre d'étudiant pour une période d'un an (ou de 10 mois) ¹², où seule la chambre est mise à disposition – avec ou sans mobilier de base – et où, en outre, l'étudiant se charge lui-même de l'entretien et de l'aménagement, l'objectif de la location semble essentiellement concerner l'aspect logement. L'application de l'exonération de la TVA à la location de ces chambres d'étudiants semble donc relever de la marge d'appréciation que la directive TVA laisse aux États membres selon la Cour de justice.

3.5. Cette marge d'appréciation ne semble cependant pas être à ce point étendue que toute forme de logement pour étudiants puisse en principe bénéficier de l'exonération. Dans le cas d'hébergements de courte durée, par exemple dans le cadre d'échanges ¹³, ou même d'un hébergement de longue durée, la location de chambres s'accompagnant également, par exemple, d'importants services de conciergerie ou autres, il n'est pas inconcevable que la frontière tenue entre la location habituelle d'une chambre d'étudiant et la fourniture de logement meublé dans les hôtels, motels et établissements où sont hébergés des hôtes payants puisse être franchie, dès lors que, comme il a été mentionné ci-dessus, l'exonération doit être interprétée de manière stricte et que les exceptions à celle-ci sont formulées de manière large. De ce point de vue, on peut imaginer des cas, comme celui qui a été examiné dans le *ruling* qui a donné lieu aux amendements à l'examen ¹⁴, dans lesquels les services fournis avec le logement sont d'une importance telle qu'une exonération se heurterait à la concurrence entre pareille location de chambres et les autres formes hôtelières ¹⁵. En effet, il ne s'agit plus dans ces cas d'une « activité

¹¹ C.J., 12 février 1998, *Blasi*, C-346/95, ECLI:EU:C:1998:51, §§ 23-26.

¹² Dans ce cas, la question se pose toutefois de savoir ce qu'il advient du logement pendant la période de deux mois durant laquelle la chambre n'est pas louée. Si, durant cette période, la chambre est utilisée, par exemple comme chambre d'hôtel pour jeunes, il peut y avoir – au moins en partie – fourniture d'un logement meublé pour lequel l'exonération ne s'applique pas.

¹³ Songeons à des appartements de court séjour pour les échanges d'étudiants, mais aussi à des logements pour étudiants en pension complète.

¹⁴ Décision anticipée n° 2020.1867 du 6 juin 2020, disponible sur [MyMinfin \(fgov.be\)](https://myminfin.fgov.be). En l'espèce, l'investisseur entendait « mettre à disposition, contre rémunération, des chambres d'étudiants meublées et des espaces communs où un certain nombre de services supplémentaires sont fournis par X, dont le nettoyage hebdomadaire des chambres d'étudiants privées et des espaces communs, l'organisation d'un accueil (numérique) pour les étudiants, l'utilisation du wifi et la consommation d'eau et d'électricité. Pour cet ensemble de services supplémentaires, X demande un prix unique et forfaitaire ». Ce qui s'est avéré déterminant c'est le fait qu'il fallait obligatoirement accepter l'ensemble des services et que les étudiants pouvaient faire appel à un concierge quasi en permanence.

¹⁵ À cet égard, il convient de noter que, contrairement à ce que soutient la justification de l'amendement n° 2, l'exception à l'exonération ne s'applique pas uniquement à une chambre d'hôtel ou à un appartement loué pour une courte période dans le cadre d'un voyage d'agrément ou d'affaires. L'affaire qui a donné lieu à l'arrêt *Blasi* concernait, par exemple, l'hébergement de réfugiés originaires d'Europe centrale et orientale, envoyés au bailleur par le bureau municipal d'aide sociale et qui y étaient logés sur la base de baux – parfois successifs – de courte durée (moins de six mois). Le bailleur assurait la fourniture et le nettoyage des draps ainsi que le nettoyage des sols, des escaliers, des salles de bains et des sanitaires, mais aucun repas n'était servi aux occupants et les immeubles ne comportaient ni réception ni pièces communes ou autres pièces de séjour affectées à une utilisation collective.

relativement passive, ne générant pas une valeur ajoutée significative »¹⁶, dès lors qu'une série d'autres services sont également fournis en plus de la location, qui ont bel et bien une valeur ajoutée non négligeable. À cet égard, il convient en outre de tenir compte du fait que l'existence de l'exonération implique également la perte de la déduction de la TVA dans le chef des investisseurs dans de tels logements, ce qui pourrait également entraîner une distorsion du marché et des prix plus élevés pour les preneurs de leurs services. Les exonérations doivent dès lors être interprétées de manière stricte afin d'éviter de telles distorsions de concurrence¹⁷.

3.6. Compte tenu de ce qui précède, les amendements à l'examen ne peuvent se concrétiser que dans la mesure où le champ d'application de l'exonération est compatible avec la jurisprudence de la Cour de justice. Ceci implique que l'exonération est limitée à la location habituelle de chambres d'étudiants (voir l'observation 3.4), étant entendu qu'il y a lieu d'indiquer clairement ce que l'on entend par « étudiant » et « logement meublé pour un étudiant », et qu'elle ne s'applique pas à des formes de logement pour étudiants qui, outre le logement, offrent des services dont la valeur ajoutée n'est pas négligeable¹⁸. Cette délimitation plus précise du champ d'application doit, eu égard notamment au principe de légalité en matière fiscale, être expressément inscrite dans le texte de la disposition proposée¹⁹.

Néanmoins, la Cour de justice a considéré que l'exonération n'était pas applicable, à moins que la juridiction de renvoi ne puisse conclure, sur la base de la durée effective de la période de séjour, qu'il s'agissait d'un hébergement véritablement durable.

¹⁶ C.J., 4 octobre 2001, *Stichting 'Goed Wonen'*, C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506, § 52. Voir également C.J., 18 novembre 2004, *Temco Europe*, C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730, § 27 : il convient essentiellement de vérifier « si les conventions, telles qu'elles sont exécutées, ont essentiellement pour objet la mise à disposition passive de locaux ou de surfaces d'immeubles, moyennant une rémunération liée à l'écoulement du temps, ou si elles mettent en œuvre une prestation de service susceptible de recevoir une autre qualification ».

¹⁷ Voir implicitement, C.J., 12 février 1998, *Blasi*, C-346/95, ECLI:EU:C:1998:51, §§ 19-20. Comparer également pour l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, f), de la directive 2006/112/CE, C.J., 18 novembre 2020, *Kaplan International Colleges UK*, C-77/19, ECLI:EU:C:2020:934, § 35 et – pour le cas moins extrême des taux réduits de TVA – C.J., 19 décembre 2019, *Segler-Vereinigung Cuxhaven*, 2019, C-715/18, ECLI:EU:C:2019:1138, § 33.

¹⁸ L'évaluation finale devra par conséquent être faite au cas par cas. C'est ainsi que vu l'arrêt *Blasi*, le simple fait que les parties communes d'une résidence pour étudiants sont nettoyées peut ne pas être suffisant pour exclure l'application de l'exonération fiscale. Toutefois, si des services de conciergerie ou d'autres services existent aussi pour la chambre personnelle de l'étudiant, il semble que la limite puisse être franchie.

¹⁹ Une solution de rechange pourrait consister à maintenir le régime d'exonération actuel, mais à créer une possibilité d'opter pour une taxation volontaire, comme le prévoit l'article 137, paragraphe 1, point a), de la directive 2006/112/CE. Les États membres disposent d'une large marge d'appréciation sur ce point, voir C.J., 12 janvier 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, ECLI:EU:C:2006:22.

4. L'article 29 proposé (amendement n° 3) prévoit que le nouveau régime d'exonération applicable à la location de chambres d'étudiants entre en vigueur le 1^{er} juillet 2021. Cependant, rien dans la justification de l'amendement 3 ne permet de déduire que l'intention serait d'instaurer le régime avec effet rétroactif. Au contraire, l'intention semble être d'« assurer une certaine prévisibilité de la mesure ». En tout état de cause, force est de constater que le régime d'exonération proposé ne se prête en principe pas à la rétroactivité. Il convient donc de choisir une nouvelle date d'entrée en vigueur située dans l'avenir.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Wilfried VAN VAERENBERGH