



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 75.028/3
van 12 december 2023

avis 75.028/3
du 12 décembre 2023

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit nr. 54 'met betrekking
tot de andere regeling van
entrepot dan douane-entrepot
bedoeld in artikel 39^{quater}
van het Wetboek van de
belasting over de toegevoegde
waarde'

un projet d'arrêté royal n° 54
'relatif au régime de l'entrepôt
autre que douanier visé à
l'article 39^{quater} du Code de
la taxe sur la valeur ajoutée'

Op 5 december 2023 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van vijf werkdagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit nr. 54 ‘met betrekking tot de andere regeling van entrepot dan douane-entrepot bedoeld in artikel 39^{quater} van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 8 december 2023. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Elly VAN DE VELDE, staatsraden, Bruno PEETERS, assessor, en Annemie GOOSSENS, griffier.

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

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 12 december 2023.

*

Le 5 décembre 2023, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un projet d'arrêté royal n° 54 ‘relatif au régime de l'entrepôt autre que douanier visé à l'article 39^{quater} du Code de la taxe sur la valeur ajoutée’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 8 décembre 2023. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Elly VAN DE VELDE, conseillers d'État, Bruno PEETERS, assesseur, et Annemie GOOSSENS, greffier.

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

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 12 décembre 2023.

*

1. Volgens artikel 84, § 1, eerste lid, 3°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, moeten in de adviesaanvraag de redenen worden opgegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

2. In het onderhavige geval wordt het verzoek om spoedbehandeling gemotiveerd als volgt:

“- dit koninklijk besluit dat het koninklijk besluit nr. 54 van 25 februari 1996 met betrekking tot de andere regeling van entrepot dan douane-entrepot bedoeld in artikel 39*quater* van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde vervangt, zijn rechtsgrondslag hoofdzakelijk vindt in artikel 39*quater* van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, zoals vervangen bij de wet van 23 november 2023 houdende diverse bepalingen inzake de belasting over de toegevoegde waarde en houdende bijzondere invorderingsregels van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992;

- de voormelde wet van 23 november 2023 in werking treedt op de tiende dag na haar bekendmaking in het Belgisch Staatsblad (op 1 december 2023), wat de vervanging van artikel 39*quater* van hetzelfde Wetboek betreft;

- het wetgevingsproces met betrekking tot de voormelde wet van 23 november 2023 een aantal onverwachte vertragingen heeft opgelopen, waardoor het voorliggende ontwerp van koninklijk besluit niet binnen een termijn van dertig dagen voor advies aan de afdeling Wetgeving van de Raad van State kon worden voorgelegd en tegelijk kan worden gegarandeerd dat de publicatie ervan in het Belgisch Staatsblad vóór de inwerkingtreding van artikel 39*quater*, nieuw, van hetzelfde Wetboek, kan gebeuren;

- artikel 39*quater*, nieuw, van hetzelfde Wetboek vervangen bij voornoemde wet van 23 november 2023 en zijn noodzakelijke uitvoeringsmaatregelen samen van toepassing moeten zijn, zonder enig tijdsverloop tussen beide, aangezien anders de rechten en verplichtingen van de belastingplichtigen die onder deze bepalingen vallen vanuit juridisch oogpunt onvolledig en mogelijk tegenstrijdig zouden zijn;

- bijgevolg, om de voormelde redenen, moet dit besluit zo spoedig mogelijk in het Belgisch Staatsblad worden gepubliceerd”.

*

3. Overeenkomstig artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, heeft de afdeling Wetgeving zich moeten beperken tot het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

4. Het Grondwettelijk Hof heeft in arrest nr. 9/2023 van 19 januari 2023 beslist dat artikel 39*quater* van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-wetboek) de artikelen 10, 11, 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet schendt.

In het licht hiervan bleek een aanpassing nodig van het wettelijke en reglementaire kader voor de tijdelijke btw-vrijstelling onder de “andere regeling van entrepot dan douane-entrepot”, ook btw-entrepot genoemd. Zo is artikel 39*quater* van het Btw-wetboek vervangen door artikel 6 van de wet van 23 november 2023 ‘houdende diverse bepalingen inzake belasting over de toegevoegde waarde en houdende bijzondere invorderingsregels van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’.

Het thans voorliggende ontwerp vervangt het koninklijk besluit nr. 54 van 25 februari 1996 ‘met betrekking tot de andere regeling van entrepot dan douane-entrepot bedoeld in artikel 39*quater* van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde’, en houdt naar luid van het verslag aan de Koning voornamelijk een overname in (in de vorm van een koninklijk besluit) van de inhoud van circulaire nr. AOIF 14/2003 (E.T. 98.973) van 19 mei 2003.

RECHTSGROND

5. Het ontwerp vindt rechtsgrond in artikel 39*quater*, § 7, van het Btw-wetboek volgens hetwelk de Koning de toepassingsmodaliteiten (lees: nadere regels met betrekking tot de toepassing) bepaalt van de in paragraaf 1, eerste lid, van dat artikel bedoelde vrijstelling wat betreft de voldoening van de belasting in geval van regularisatie van die vrijstelling, de procedure voor de aanvraag en de uitreiking van de in paragraaf 1, vierde lid, bedoelde vergunning, de verplichtingen in hoofde van de personen die betrokken zijn bij de toepassing van deze vrijstelling en de sancties ingeval van overtreding van deze vrijstellingsregeling.

VORMVEREISTEN

6. Artikel 36, lid 4, van verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 ‘betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming)’, gelezen in samenhang met artikel 57, lid 1, c), en overweging 96 van die verordening, voorziet in een verplichting om de toezichthoudende autoriteit, in dit geval de Gegevensbeschermingsautoriteit bedoeld in de wet van 3 december 2017 ‘tot oprichting van de Gegevensbeschermingsautoriteit’, te raadplegen bij het opstellen van een voorstel voor een door een nationaal parlement vast te stellen wetgevingsmaatregel, of een daarop gebaseerde regelgevingsmaatregel in verband met de verwerking van persoonsgegevens.

Het ontwerp bevat bepalingen die de verwerking van persoonsgegevens regelen, onder meer de artikelen 3, § 2, eerste lid, 1°, § 3, eerste lid, 3°, 4, eerste lid, 1° en 2°, en tweede lid, 1° en 2°, en 5, § 1, 1° en 6°, b), d) en f), § 2, eerste lid, 2° en 6°, tweede lid, 3°, derde lid, 2° en 6°, vierde lid, 3°, en vijfde lid, 2°, en § 3, van het ontwerp.

Het advies van de Gegevensbeschermingsautoriteit moet nog worden ingewonnen vooraleer het ontwerp doorgang kan vinden.

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

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Algemene opmerking

7. Rekening houdend met de rechtsgrondbiedende bepaling in het nieuwe artikel 39*quater* van het Btw-wetboek en om geen aanleiding te geven tot rechtsonzekerheid, dient de tekst van het ontwerp nog eens grondig te worden nagezien. Bij wijze van voorbeeld kan erop worden gewezen dat deze alvast nog op de volgende punten moet worden aangepast:

- in artikel 1 moeten de woorden “bepaalde voorwaarden en formaliteiten” worden vervangen door de woorden “bepaalde nadere regels met betrekking tot de toepassing van deze vrijstelling”²;
- in artikel 3, § 1, tweede lid, moet de vermelding “en /of” worden vervangen door “of”;
- artikel 3, § 3, eerste lid, inleidende zin, moet worden vervangen door: “Voor het verrichten van diensten aan goederen vooraleer ze worden geplaatst onder de andere regeling van entrepot dan douane-entrepot, bevat de in paragraaf 1 bedoelde aanvraag van de vergunning de volgende vermeldingen:”;
- in artikel 3, § 3, eerste lid, 1^o: moeten de woorden “de bewerking” worden vervangen door de woorden “het verrichten van diensten”;
- in artikel 5, § 1, 6^o, g) moet de vermelding “§ 1,” worden geschrapt;
- in artikel 5, § 2, eerste lid, 8^o, moet worden gepreciseerd dat de in artikel 3 “, § 3,” bedoelde vergunning wordt gevisieerd;
- in artikel 5, § 2, vijfde lid, 7^o, moet het woord “handelingen” worden vervangen door het woord “diensten”;
- in artikel 6, eerste lid, dienen de woorden “bij een met redenen omklede beslissing” te worden geschrapt.

¹ Namelijk andere wijzigingen dan diegene waarvan in dit advies melding wordt gemaakt of wijzigingen die ertoe strekken tegemoet te komen aan hetgeen in dit advies wordt opgemerkt.

² In artikel 39*quater* van het Btw-wetboek wordt gewag gemaakt van “toepassingsmodaliteiten”.

Artikel 6

8. Hieromtrent om nadere toelichting gevraagd, verduidelijkte de gemachtigde dat de hoorplicht van toepassing is vooraleer kan worden overgegaan tot een intrekking van de vergunning:

“En effet, s’agissant d’une sanction qui dépend directement du comportement (infractionnel présumé) de la personne concernée, le droit d’être entendu lui est applicable dans la présente situation, en vertu du principe de bonne administration tel que développé en l’espèce dans la jurisprudence constante du Conseil d’Etat en matière de sanctions individuelles.

Le fait que ce droit ne soit pas ancré spécifiquement dans le présent projet ne remet pas en cause ce droit.”

Het verdient aanbeveling deze toelichting op te nemen in het verslag aan de Koning.

9. Naar luid van artikel 6, derde lid, van het ontwerp kan “de entrepouhouder wiens op grond van artikel 3 uitgereikte vergunning overeenkomstig het eerste of tweede lid is ingetrokken, na het verstrijken van een termijn van één jaar te rekenen vanaf de datum waarop de intrekking van de oorspronkelijke vergunning uitwerking heeft gehad, een nieuwe vergunningsaanvraag indienen overeenkomstig de in artikel 3 bedoelde modaliteiten”.

Gevraagd naar de verantwoording voor de wachttermijn van één jaar om opnieuw een vergunningsaanvraag te mogen indienen, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Eerst en vooral moet worden gewezen op de bijzondere omstandigheden die voorhanden zijn vooraleer wordt overgegaan tot de intrekking van een vergunning (artikel 6, eerste en tweede lid).

In dat verband moet tevens rekening worden gehouden met de bijzondere positie die een vergunninghouder bekleedt, omdat hij uiteraard in die hoedanigheid niet alleen fiscaal verantwoordelijk is voor zijn eigen economische activiteit, maar ook een belangrijke fiscale verantwoordelijkheid draagt voor de globale administratieve opvolging van de entepotverrichtingen die uiteraard betrekking hebben op de onderliggende economische activiteit van alle entepotgebruikers. In die specifieke context werd ten aanzien van de betrokkene dan trouwens ook een hoofdelijke aansprakelijkheid ingesteld voor de voldoening van de btw op de in het kader van de regeling btw-entepot vrijgestelde handelingen (zie artikel 51bis, § 3, van het Wetboek) en dit ondanks het feit dat hij niet rechtstreeks als contractpartij is betrokken bij de door de belastingplichtigen gerealiseerde handelingen onder de regeling btw-entepot. De bijzondere positie die de entepouhouder inneemt en op grond waarvan een dergelijke hoofdelijke aansprakelijkheid kon worden verantwoord, werd trouwens erkend door het Hof van Justitie van de Europese Unie, weliswaar onder voorbehoud dat die aansprakelijkheid niet onvoorwaardelijk mag zijn (arrest C-499/10 van 21 december 2011).

Rekening houdend met die bijzondere positie van de entepouhouder wordt aldus een wachttermijn van een jaar vooropgesteld bij de hernieuwde aanvraag van een vergunning om er vooreerst voor te zorgen dat alle ramificaties van de vastgestelde problemen correct in kaart werden gebracht en desgevallend worden geregulariseerd. Vervolgens strekt de termijn er ook toe om alle nodige voorzorgsmaatregelen te kunnen treffen vooraleer een dergelijke entepouhouder opnieuw wordt toegelaten als persoon met een centrale en cruciale verantwoordelijkheid in de toepassing van een bijzondere

vrijstellingsregeling zoals de regeling btw-entrepot, zodat een herhaling van de feiten die hebben aanleiding gegeven tot de intrekking van de vergunning zoveel als mogelijk kan worden vermeden.

Anderzijds is het op die manier tegelijk wel de bedoeling om te bevestigen dat de intrekking van de vergunning geen definitief karakter heeft (wat er immers toe zou leiden dat betrokken[e] *ad infinitum* zou worden uitgesloten van de uitoefening van die specifieke activiteiten), zodat de betrokkene formeel de garantie heeft terug een dergelijke aanvraag te kunnen indienen. In die specifieke context kan worden aanvaard dat een termijn van een jaar als onredelijk lang zou kunnen worden aangevoeld, zodat een kortere termijn (zes maanden) zou kunnen worden vooropgesteld die dan bovendien zou gelden voor de beslissing van de administratie over een nieuwe aanvraag eerder dan voor de indiening van de aanvraag.”

Gelet op de verklaring van de gemachtigde en de manier waarop de ontworpen regeling is uitgewerkt, verdient het aanbeveling om te voorzien in een systeem van schorsing. Het lijkt immers onvoorzichtig om in het koninklijk besluit al een vaste wachttermijn te bepalen waarbinnen geen nieuwe vergunning kan worden verleend. Het valt namelijk niet uit te sluiten dat in een concreet dossier al eerder duidelijk wordt wat precies de gevolgen van de vastgestelde problemen zijn, en dat de nodige voorzorgsmaatregelen ook al eerder voorhanden zijn.

Artikel 8

10. De inwerkingtreding van het te nemen besluit wordt gekoppeld aan de dag van inwerkingtreding van de wet van 23 november 2023. Deze wet bevat meerdere artikelen met vermelding van een datum van inwerkingtreding (artikelen 15, 18, 22, 24, 27 en 33) De stellers van het ontwerp bedoelen allicht meer specifiek de inwerkingtreding van artikel 6 van de wet van 23 november 2023. Dit artikel is reeds in werking getreden op 11 december 2023.

De ontworpen regeling voorziet evenwel in procedurele bepalingen. Dergelijke bepalingen kunnen niet met terugwerkende kracht worden opgelegd, aangezien ze berusten op feitelijke handelingen en gebeurtenissen waarvoor de fictie van de terugwerkende kracht niet werkzaam is.

*

1. Conformément à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la demande d'avis doit indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

2. En l'occurrence, l'urgence est motivée comme suit :

« - dit koninklijk besluit dat het koninklijk besluit nr. 54 van 25 februari 1996 met betrekking tot de andere regeling van entrepot dan douane-entrepot bedoeld in artikel 39*quater* van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde vervangt, zijn rechtsgrondslag hoofdzakelijk vindt in artikel 39*quater* van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, zoals vervangen bij de wet van 23 november 2023 houdende diverse bepalingen inzake de belasting over de toegevoegde waarde en houdende bijzondere invorderingsregels van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992;

- de voormelde wet van 23 november 2023 in werking treedt op de tiende dag na haar bekendmaking in het Belgisch Staatsblad (op 1 december 2023), wat de vervanging van artikel 39*quater* van hetzelfde Wetboek betreft;

- het wetgevingsproces met betrekking tot de voormelde wet van 23 november 2023 een aantal onverwachte vertragingen heeft opgelopen, waardoor het voorliggende ontwerp van koninklijk besluit niet binnen een termijn van dertig dagen voor advies aan de afdeling Wetgeving van de Raad van State kon worden voorgelegd en tegelijk kan worden gegarandeerd dat de publicatie ervan in het Belgisch Staatsblad vóór de inwerkingtreding van artikel 39*quater*, nieuw, van hetzelfde Wetboek, kan gebeuren;

- artikel 39*quater*, nieuw, van hetzelfde Wetboek vervangen bij voornoemde wet van 23 november 2023 en zijn noodzakelijke uitvoeringsmaatregelen samen van toepassing moeten zijn, zonder enig tijdsverloop tussen beide, aangezien anders de rechten en verplichtingen van de belastingplichtigen die onder deze bepalingen vallen vanuit juridisch oogpunt onvolledig en mogelijk tegenstrijdig zouden zijn;

- bijgevolg, om de voormelde redenen, moet dit besluit zo spoedig mogelijk in het Belgisch Staatsblad worden gepubliceerd ».

*

3. Conformément à l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, la section de législation a dû se limiter à l'examen de la compétence de l'auteur de l'acte, du fondement juridique ainsi que de l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DU PROJET

4. Dans son arrêt n° 9/2023 du 19 janvier 2023, la Cour constitutionnelle a décidé que l'article 39*quater* du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : le Code de la TVA) viole les articles 10, 11, 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution.

Dans ce contexte s'est avérée nécessaire une adaptation du cadre légal et réglementaire de l'exemption temporaire de la TVA sous « le régime de l'entrepôt autre que douanier », dénommé aussi « entrepôt TVA ». À cet effet, l'article 39*quater* du Code de la TVA a été remplacé par l'article 6 de la loi du 23 novembre 2023 'portant des dispositions diverses en

matière de taxe sur la valeur ajoutée et des règles particulières de recouvrement du Code des impôts sur les revenus 1992’.

Le projet actuellement à l’examen remplace l’arrêté royal n° 54 du 25 février 1996 ‘relatif au régime de l’entrepôt autre que douanier visé à l’article 39^{quater} du Code de la taxe sur la valeur ajoutée’ et, selon le rapport au Roi, reproduit essentiellement (sous la forme d’un arrêté royal) le contenu de la circulaire N° AFER 14/2003 (E.T. 98.973) du 19 mai 2003.

FONDEMENT JURIDIQUE

5. Le projet trouve son fondement juridique dans l’article 39^{quater}, § 7, du Code de la TVA selon lequel le Roi détermine les modalités d’application de l’exemption, prévue au paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, de cet article, en ce qui concerne le paiement de la taxe en cas de régularisation de cette exemption, la procédure de demande et de délivrance de l’autorisation visée au paragraphe 1^{er}, alinéa 4, les obligations dans le chef des personnes qui sont concernées par l’application de cette exemption et les sanctions en cas d’infractions au présent régime d’exemption.

FORMALITÉS

6. L’article 36, paragraphe 4, du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 ‘relatif à la protection des personnes physiques à l’égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données)’, combiné avec l’article 57, paragraphe 1, c), et le considérant 96 de ce règlement, prévoit une obligation de consulter l’autorité de contrôle, en l’occurrence l’Autorité de protection des données visée dans la loi du 3 décembre 2017 ‘portant création de l’Autorité de protection des données’, dans le cadre de l’élaboration d’une proposition de mesure législative devant être adoptée par un parlement national, ou d’une mesure réglementaire fondée sur une telle mesure législative, qui se rapporte au traitement de données à caractère personnel.

Le projet comporte des dispositions qui règlent le traitement de données à caractère personnel, notamment les articles 3, § 2, alinéa 1^{er}, 1°, § 3, alinéa 1^{er}, 3°, 4, alinéa 1^{er}, 1° et 2°, et alinéa 2, 1° et 2°, et 5, § 1^{er}, 1° et 6°, b), d) et f), § 2, alinéa 1^{er}, 2° et 6°, alinéa 2, 3°, alinéa 3, 2° et 6°, alinéa 4, 3°, et alinéa 5, 2°, et § 3, du projet.

L’avis de l’Autorité de protection des données doit encore être recueilli avant que le projet puisse se concrétiser.

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

EXAMEN DU TEXTE

Observation générale

7. Compte tenu de la disposition procurant un fondement juridique qui est contenue dans le nouvel article 39^{quater} du Code de la TVA et pour éviter toute insécurité juridique, il y a lieu de vérifier encore le texte du projet de manière approfondie. À titre d'exemple, on peut souligner que celui-ci doit assurément encore être adapté sur les points suivants :

- à l'article 1^{er}, il convient de remplacer les mots « aux conditions et formalités » par les mots « à certaines modalités d'application de cette exemption » ² ;
- à l'article 3, § 1^{er}, alinéa 2, il faut remplacer la mention « et/ou » par « ou » ;
- à l'article 3, § 3, alinéa 1^{er}, la phrase introductive doit être remplacée par : « Pour la prestation de services sur des biens, préalablement à leur placement sous le régime de l'entrepôt autre que douanier, la demande d'autorisation visée au paragraphe 1^{er} contient les mentions suivantes : » ;
- à l'article 3, § 3, alinéa 1^{er}, 1^o, il convient de remplacer les mots « les travaux » par les mots « la prestation de services » ;
- à l'article 5, § 1^{er}, 6^o, g), on supprimera la mention « § 1^{er}, » ;
- à l'article 5, § 2, alinéa 1^{er}, 8^o, il faut préciser qu'il s'agit de l'autorisation visée à l'article 3 « , § 3, » ;
- à l'article 5, § 2, alinéa 5, 7^o, il y a lieu de remplacer les mots « manipulations effectuées » par les mots « services effectués » ;
- à l'article 6, alinéa 1^{er}, on supprimera les mots « par décision motivée ».

¹ À savoir d'autres modifications que celles dont fait état le présent avis ou que celles visant à répondre aux observations formulées dans le présent avis.

² L'article 39^{quater} du Code de la TVA fait mention des « modalités d'application ».

Article 6

8. Invité à apporter des éclaircissements à ce sujet, le délégué a précisé que le droit d'être entendu s'applique préalablement à un retrait de l'autorisation :

« En effet, s'agissant d'une sanction qui dépend directement du comportement (infractionnel présumé) de la personne concernée, le droit d'être entendu lui est applicable dans la présente situation, en vertu du principe de bonne administration tel que développé en l'espèce dans la jurisprudence constante du Conseil d'Etat en matière de sanctions individuelles.

Le fait que ce droit ne soit pas ancré spécifiquement dans le présent projet ne remet pas en cause ce droit ».

Il est recommandé de mentionner cette précision dans le rapport au Roi.

9. Selon l'article 6, alinéa 3, du projet, « l'entrepouseur à qui l'autorisation délivrée à l'article 3 a été retirée conformément à l'alinéa 1^{er} ou 2 peut introduire une nouvelle demande d'autorisation, selon les modalités visées à l'article 3, après l'expiration d'un délai d'un an à compter de la date d'effet du retrait de l'autorisation initiale ».

Interrogé sur la justification de la période d'attente d'un an pour pouvoir introduire une nouvelle demande d'autorisation, le délégué a fourni la réponse suivante :

« Eerst en vooral moet worden gewezen op de bijzondere omstandigheden die voorhanden zijn vooraleer wordt overgegaan tot de intrekking van een vergunning (artikel 6, eerste en tweede lid).

In dat verband moet tevens rekening worden gehouden met de bijzondere positie die een vergunninghouder bekleedt, omdat hij uiteraard in die hoedanigheid niet alleen fiscaal verantwoordelijk is voor zijn eigen economische activiteit, maar ook een belangrijke fiscale verantwoordelijkheid draagt voor de globale administratieve opvolging van de entrepotverrichtingen die uiteraard betrekking hebben op de onderliggende economische activiteit van alle entrepotgebruikers. In die specifieke context werd ten aanzien van de betrokkene dan trouwens ook een hoofdelijke aansprakelijkheid ingesteld voor de voldoening van de btw op de in het kader van de regeling btw-entrepot vrijgestelde handelingen (zie artikel 51bis, § 3, van het Wetboek) en dit ondanks het feit dat hij niet rechtstreeks als contractpartij is betrokken bij de door de belastingplichtigen gerealiseerde handelingen onder de regeling btw-entrepot. De bijzondere positie die de entrepothouder inneemt en op grond waarvan een dergelijke hoofdelijke aansprakelijkheid kon worden verantwoord, werd trouwens erkend door het Hof van Justitie van de Europese Unie, weliswaar onder voorbehoud dat die aansprakelijkheid niet onvoorwaardelijk mag zijn (arrest C-499/10 van 21 december 2011).

Rekening houdend met die bijzondere positie van de entrepothouder wordt aldus een wachttermijn van een jaar vooropgesteld bij de hernieuwde aanvraag van een vergunning om er vooreerst voor te zorgen dat alle ramifications van de vastgestelde problemen correct in kaart werden gebracht en desgevallend worden geregulariseerd. Vervolgens strekt de termijn er ook toe om alle nodige voorzorgsmaatregelen te kunnen treffen vooraleer een dergelijke entrepothouder opnieuw wordt toegelaten als persoon met een centrale en cruciale verantwoordelijkheid in de toepassing van een bijzondere vrijstellingsregeling zoals de regeling btw-entrepot, zodat een herhaling van de feiten die hebben aanleiding gegeven tot de intrekking van de vergunning zoveel als mogelijk kan worden vermeden.

Anderzijds is het op die manier tegelijk wel de bedoeling om te bevestigen dat de intrekking van de vergunning geen definitief karakter heeft (wat er immers toe zou leiden dat betrokken[e] *ad infinitum* zou worden uitgesloten van de uitoefening van die specifieke activiteiten), zodat de betrokkene formeel de garantie heeft terug een dergelijke aanvraag te kunnen indienen. In die specifieke context kan worden aanvaard dat een termijn van een jaar als onredelijk lang zou kunnen worden aangevoeld, zodat een kortere termijn (zes maanden) zou kunnen worden vooropgesteld die dan bovendien zou gelden voor de beslissing van de administratie over een nieuwe aanvraag eerder dan voor de indiening van de aanvraag ».

Vu la déclaration du délégué et la manière dont le dispositif en projet a été élaboré, il est recommandé de prévoir un système de suspension. Il paraît en effet imprudent de déterminer d'emblée dans l'arrêté royal une période d'attente fixe durant laquelle aucune nouvelle autorisation ne peut être octroyée. On ne peut effectivement pas exclure que, dans un cas concret, les conséquences exactes des problèmes identifiés apparaissent déjà plus tôt et que les mesures de précaution nécessaires soient également disponibles plus tôt.

Article 8

10. L'entrée en vigueur de l'arrêté envisagé est liée à la date d'entrée en vigueur de la loi du 23 novembre 2023. Cette loi comporte plusieurs articles mentionnant une date d'entrée en vigueur (articles 15, 18, 22, 24, 27 et 33). Les auteurs du projet visent probablement plus spécifiquement l'entrée en vigueur de l'article 6 de la loi du 23 novembre 2023. Cet article est déjà entré en vigueur le 11 décembre 2023.

Le dispositif en projet prévoit toutefois des règles de procédure. Pareilles règles ne peuvent pas être imposées avec effet rétroactif, étant donné qu'elles portent sur des actes et événements concrets pour lesquels la fiction de la rétroactivité est inopérante.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jeroen VAN NIEUWENHOVE