# RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 78.325/3
van 12 november 2025

over

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

# CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 78.325/3
du 12 novembre 2025

sur

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

‡LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ‡

Op 13 oktober 2025 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet 'houdende diverse bepalingen inzake belasting over de toegevoegde waarde'.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 4 november 2025. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Elly VAN DE VELDE, staatsraden, en Yves DEPOORTER, griffier.

De verslagen zijn uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, eerste auditeur-afdelingshoofd, en Allan MAGEROTTE, adjunct-auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Elly VAN DE VELDE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 12 november 2025.

*

Le 13 octobre 2025, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis dans un délai de trente jours, sur un 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 4 novembre 2025. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Elly VAN DE VELDE, conseillers d'État, et Yves DEPOORTER, greffier.

Les rapports ont été présentés par Dries VAN EECKHOUTTE, premier auditeur chef de section, et Allan MAGEROTTE, auditeur adjoint.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Elly VAN DE VELDE, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 12 novembre 2025.

*

‡LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ‡

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.

*

## VORMVEREISTEN

Op 22 oktober 2025 is het advies gevraagd van de Gegevensbeschermingsautoriteit.

Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst ten gevolge van het inwinnen van het voornoemde advies nog wijzigingen zou ondergaan,[2] 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

### HOOFDSTUK 1 – ALGEMENE BEPALINGEN

Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

### HOOFDSTUK 2 – VERPLICHTINGEN MET BETREKKING TOT DE UITREIKING VAN GESTRUCTUREERDE ELEKTRONISCHE FACTUREN

#### Artikel 4

1. Naar luid van artikel 4, 2°, van het voorontwerp worden in het tweede lid van artikel 53, § 2*bis*, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-Wetboek) de woorden "de Europese semantische en syntactische normen EN 16931-1 en CEN/TS 16931-2" vervangen door de woorden "de Europese norm voor elektronische facturering en de lijst van syntaxen ervan op grond van Richtlijn 2014/55/EU". Hierdoor wordt overgestapt van een rechtstreekse verwijzing naar een onrechtstreekse verwijzing naar de desbetreffende technische normen.

De gemachtigde verklaarde daarbij dat met het Bureau voor Normalisatie (hierna: NBN) een bespreking heeft plaatsgevonden "niet alleen met betrekking tot de vertaling, maar ook in het bijzonder om te bekijken of en zo ja, onder welke voorwaarden, de norm EN 16931-1 op de

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

[2] Namelijk andere wijzigingen dan deze waarvan in dit advies melding wordt gemaakt of dan deze die ertoe strekken tegemoet te komen aan hetgeen in dit advies wordt opgemerkt.

‡LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ‡

website van de NBN ter beschikking kan worden gesteld". Dienaangaande gaf de gemachtigde het volgende mee:

> "Op grond van die bespreking zouden de betrokken normen in dit specifieke geval worden verplaatst naar het publieke gedeelte van de website van de NBN. De vertaling van de norm in het Nederlands zal eerstdaags worden afgerond, waarna ze via de website van de NBN ter beschikking zullen worden gesteld (de norm is al beschikbaar in het Frans).
>
> (…) Tegelijkertijd moet in dit specifieke geval erop worden gewezen dat, ook al moet de technische norm juridisch worden gerespecteerd door de belastingplichtige die de factuur uitreikt, het respecteren van die normen alleen maar mogelijk is door gebruik van specifieke softwareapplicaties die op die manier opgebouwd zijn dat ze bij correct gebruik er automatisch voor zorgen dat de betrokken technische norm wordt gerespecteerd.
>
> Dat houdt aldus in dat in de praktijk niet de belastingplichtigen zelf maar alleen de software-ontwikkelaars, die uitsluitend in het Engels werken, toegang moeten hebben tot de betrokken technische norm die voor de leek trouwens ondoorgrondelijk is (en waaraan vertaling in welke taal dan ook op geen enkele wijze iets kan veranderen).
>
> Er wordt een lijst gepubliceerd met software-oplossingen waaruit blijkt dat er ondertussen al minstens 374 toepassingen worden aangeboden om op een correcte manier gestructureerde elektronische facturen te ontvangen en uit te reiken, wat bevestigt dat de kennis van de technische norm in de praktijk bij de eigenlijke doelgroep reeds verzekerd is op dit moment. De bijkomende publicatie van de technische norm in het Nederlands en het Frans heeft tegen die achtergrond aldus een louter formeel-juridische betekenis zonder enige praktische draagwijdte."

De in het voorontwerp gekozen werkwijze heeft als voordeel dat de Belgische regelgeving niet zal moeten worden gewijzigd wanneer de relevante Europese norm wordt gewijzigd, al is die werkwijze voor de burgers zelf minder duidelijk en transparant, aangezien zij slechts op onrechtstreekse wijze[3] kunnen achterhalen welke precieze technische normen van toepassing zijn.

2. Gevraagd of de precisering in het ontworpen artikel 53, § 2*bis*, vijfde lid, 1°, van het Btw-Wetboek (artikel 4, 3°, van het voorontwerp) dat de ontvangst mogelijk moet zijn "via het transmissienetwerk waarover ze [lees: de gestructureerde elektronische factuur] werd uitgereikt" wel nodig is, aangezien artikel 53, § 2*bis*, vijfde lid, 1°, van het Btw-Wetboek al bepaalt dat de bestemmeling in staat moet zijn om deze factuur "te ontvangen", antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "De Belgische regelgeving en de toekomstige Europese regelgeving zetten in op interoperabiliteit bij de verzending en ontvangst van de facturen, wat inhoudt dat een ontvanger in staat moet zijn om de factuur die werd uitgereikt door de tegenpartij in overeenstemming met de regelgeving technisch te ontvangen.
>
> Opdat volledige interoperabiliteit zou kunnen worden verzekerd, is het dus niet alleen vereist dat de ontvanger de factuur in het juiste formaat kan ontvangen maar ook dat die kan worden ontvangen *tout court*, wat veronderstelt dat de ontvanger kan worden bereikt via het transmissienetwerk waarvan de verzender gebruik maakt. Ter zake kan met name worden verwezen naar overweging 8 van de richtlijn 2014/55/EU van het Europees

[3] Die burgers moeten namelijk eerst richtlijn 2014/55/EU van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 'inzake elektronische facturering bij overheidsopdrachten' raadplegen.

‡LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ‡

parlement en de raad van 16 april 2014 inzake elektronische facturering bij overheidsopdrachten : *Met interoperabiliteit wordt beoogd het mogelijk te maken tussen bedrijfssystemen, ongeacht hun technologie, toepassing of platform, op consistente wijze informatie aan te bieden en te verwerken. Volledige interoperabiliteit omvat de mogelijkheid op drie afzonderlijke niveaus te interopereren: de inhoud van de factuur (semantisch), het gebruikte formaat of de gebruikte taal (syntax), en de wijze van overdracht.*).

Het was aldus de bedoeling om tegen die achtergrond de interoperabiliteit met betrekking tot de wijze van overdracht expliciet te maken in de bepaling zelf. In de mate dat evenwel zou worden geoordeeld dat de huidige formulering (waarbij verwezen wordt naar 'ontvangen' als dusdanig, wat impliciet uiteraard inhoudt dat de ontvanger moet bereikbaar zijn voor het door de verzender gekozen transmissienetwerk) dat aspect reeds voldoende (weliswaar op impliciete wijze) tot uiting brengt, zijn we bereid om die wijziging in te trekken."

De precisering dat de ontvangst via het transmissienetwerk mogelijk moet zijn is inderdaad overbodig, en wordt dan ook het best weggelaten.

Artikel 6

1. Artikel 6 van het voorontwerp vervangt artikel 6 van de wet van 6 februari 2024 'tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde en het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wat de invoering van de verplichting tot elektronische facturering betreft'.

Het derde lid van artikel 6 van de wet van 6 februari 2024, dat bepaalt dat "[i]n afwijking van het eerste lid, (…) de artikelen 4, 1°, en 5, 1° en 2°, in werking [treden] op 1 januari 2024 en (…) van toepassing [zijn] vanaf aanslagjaar 2025 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2024", heeft evenwel al uitwerking gehad. Het heeft aldus geen zin meer om die bepaling in het om advies voorgelegde voorontwerp te wijzigen. Dat zou immers aanleiding geven tot rechtsonzekerheid. Hierop gewezen, stemde de gemachtigde ermee in om artikel 6 van het voorontwerp te beperken tot de opheffing van artikel 6, tweede lid, van de wet van 6 februari 2024.

2.1. Artikel 6 van het voorontwerp bevestigt dat de verplichting tot elektronische facturering inzake de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: btw) in de regel op 1 januari 2026 ingaat. In het licht van de nabijheid van die datum, werd aan de gemachtigde gevraagd of dat voor de belastingplichtigen wel haalbaar is. De gemachtigde antwoordde hierop het volgende:

"De wet waarbij de invoering van elektronische facturering tussen in België gevestigde belastingplichtigen wordt opgelegd dateert reeds van 6 februari 2024 (Belgisch Staatsblad van 20 februari 2024), dus nagenoeg twee jaar voor de inwerkingtreding van de betrokken regelgeving. In de tussentijd werd sterk ingezet op sensibilisering van de belastingplichtigen en de cijferberoepen om de operationalisering van die nieuwe verplichting zo vlot mogelijk te laten verlopen.

(…)

‡LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ‡

In de eerste drie kwartalen van 2025 hebben een aanzienlijk aantal belastingplichtigen zich reeds technisch klaar gemaakt voor het ontvangen en uitreiken van gestructureerde elektronische facturen, maar het is vooral de laatste weken (en dus in het vierde kwartaal) dat de adoptie razendsnel toeneemt. Dat is een klassiek patroon (de zogenaamde omgekeerde hockeystick) die zich ook heeft voorgedaan in andere landen waar een gelijkaardige verplichting werd ingevoerd. Er is een relatief trage maar gestage toename tot het laatste kwartaal voor de deadline waar er zich een enorme adoptiepiek voordoet (ingevolge de typische menselijke procrastinatiedrang).

(…)

Uit de contacten die door de operationele diensten van de FOD Financiën op permanente basis worden onderhouden met beroepsgroeperingen allerhande blijkt alvast dat er op dit moment geen globale vraag is om uitstel van de nieuwe verplichtingen, wel integendeel. Wie klaar is (of zal zijn) wil niet het slachtoffer worden van een enkeling met procrastinatiegedrag.

Een sectoriële nuancering geldt met betrekking tot de landbouwondernemingen (cf. geciteerde artikel van Vilt), die momenteel onderworpen zijn aan een bijzondere regeling op grond waarvan ze ontheven zijn van een belangrijk deel van hun normale btw-verplichtingen, met inbegrip van de factureringsplicht voor andere dan 'intracommunautaire' handelingen (waarbij met name een zogenaamd 'aankoopborderel' wordt uitgereikt door de medecontractant). In het licht van dat bijzonder statuut werd er met de representatieve organisaties overleg gepleegd op welke manier zij toch in de mate van het mogelijke zouden kunnen meestappen in het vooropgestelde digitaliseringsproces. Op grond van dat overleg werd met die sector in het verlengde van de huidige bijzondere regeling die op hen van toepassing is een sui generis-regeling overeengekomen die binnenkort via een aanpassing van het koninklijk besluit nr. 22 zal worden ten uitvoer gelegd. Ter zake werden ook specifieke informatiesessies ingelast voor die sector die het ook hen mogelijk zal maken om in die sui generis-regeling te stappen vanaf 1 januari 2026.

Verder is het inderdaad zo dat de administratieve sancties, ten minste met betrekking tot het beschikken over de technische middelen om gestructureerde elektronische facturen uit te reiken en te ontvangen, niet onaanzienlijk zijn (weliswaar inderdaad met een tussenliggende wachttermijn om op die manier belastingplichtigen die in gebreke blijven een redelijke regularisatietermijn te gunnen). Het beschikken over de technische mogelijkheden maakt evenwel de noodzakelijke basisvoorwaarde uit om aan de verplichting tot ontvangst en uitreiking van gestructureerde elektronische facturen te kunnen voldoen en moet derhalve om die reden afdoende worden gesanctioneerd om ervoor te zorgen dat belastingplichtigen die zich langdurig zouden willen onttrekken aan die verplichting voldoende worden gemotiveerd om aan die verplichting te voldoen.

Dat neemt niet weg dat in de praktijk de controlediensten in de eerste maanden de nodige terughoudendheid aan de dag zullen leggen en eerder motiverend dan repressief zullen optreden. Zoals bij elke belangrijke operationele vernieuwing zullen er immers in de praktijk de gebruikelijke kinderziektes worden vastgesteld of welwillende belastingplichtigen bestaan die door omstandigheden buiten hun wil nog niet in staat blijken om al hun verplichtingen correct te vervullen. Die feitelijke tolerantieperiode mag er evenwel niet toe lijden dat de huidige belangrijke incentive die manifest zijn vruchten afwerpt gezien de almaar versnellende uptake maanden voor de deadline zou wegvallen.

De tolerantieperiode betekent evenwel niet dat de maatregel wordt uitgesteld. De deadline blijft 1 januari 2026, en ondernemingen moeten er alles aan doen om tegen die datum klaar te zijn. De tolerantie gaat enkel over de praktische problemen die eventueel kunnen optreden in de uitvoering, voor ondernemingen die tijdig hebben getracht om klaar te zijn voor de verandering. De administratie werkt aan richtlijnen (modaliteiten en duurtijd)

‡LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ‡

zodat die ondernemingen niet meteen geconfronteerd worden met sancties. Een communicatie daarover zal begin december worden gepubliceerd.

Een algemeen, onvoorwaardelijk uitstel, zou een zeer slecht signaal zijn naar alle ondernemingen die wél hebben getracht om tijdig klaar te zijn, aan alle personen die hen daarbij begeleiden, en aan alle IT-bedrijven die grote investeringen hebben gedaan om de deadline van 1 januari 2026 te halen. Zo wordt de marktdynamiek gebroken wat nefaste gevolgen met zich mee zou brengen. Het zou ook betekenen dat de voordelen van e-facturatie worden opgeschoven in de tijd, met het risico dat een niet onaanzienlijk gedeelte van de doelgroep verlengd procrastinatiegedrag gaat vertonen. Op die manier worden de mogelijke problemen uiteindelijk alleen verschoven en ook de partners uit het fiscale middenveld zitten daar manifest niet op te wachten. Dat is economisch en operationeel zeer belangrijk, want facturatie vereist wederkerigheid: hoe meer tegenpartijen klaar zijn, hoe vlotter de overgang kan gemaakt worden."

2.2. Vooreerst verdient het aanbeveling om hieromtrent een nadere toelichting op te nemen in de memorie van toelichting.

Daarnaast wekt het gegeven dat in een feitelijke tolerantieperiode wordt voorzien, zoals de gemachtigde in zijn antwoord meldt, de indruk dat de overheid zelf erkent dat de belastingplichtigen, onder wie ook zij die zich reeds grondig hebben voorbereid op de invoering van de elektronische facturering in navolging van de wet van 6 februari 2024, niet over een voldoende termijn beschikken om kennis te nemen van de nieuwe bepalingen en om zich voor te bereiden op de inwerkingtreding ervan. Een dergelijk probleem behoort niet te worden opgelost met een feitelijke tolerantieperiode die op geen enkele rechtsregel steunt, maar met overgangsbepalingen en/of een aangepaste wijze van inwerkingtreding.

## HOOFDSTUK 3 – HERZIENING VAN DE IN AFTREK GEBRACHTE BTW MET BETREKKING TOT BEDRIJFSMIDDELEN EN DIENSTEN DIE KENMERKEN HEBBEN DIE VERGELIJKBAAR ZIJN MET DE KENMERKEN DIE DOORGAANS AAN BEDRIJFSMIDDELEN WORDEN TOEGESCHREVEN

### Artikel 7

Met artikel 7 van het voorontwerp wordt, in navolging van arrest C-243/23 van 12 september 2024 van het Hof van Justitie, artikel 48, § 2, van het Btw-Wetboek gewijzigd, teneinde een regeling op te nemen inzake de herziening van het recht op aftrek van de btw met betrekking tot bedrijfsmiddelen en diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan onroerende bedrijfsmiddelen worden toegeschreven.[4]

Gevraagd om met enkele voorbeelden nader te duiden wanneer er al dan niet sprake is van "kenmerken die doorgaans aan onroerende bedrijfsmiddelen worden toegeschreven", antwoordde de gemachtigde als volgt:

"Vooreerst moet worden opgemerkt dat de betrokken formulering een letterlijke overname is van de formulering die wordt gehanteerd in artikel 190 van de richtlijn 2006/112/EG (hierna: de btw-richtlijn).

[4] HvJ 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736, *Drebers*.

‡LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ‡

Zoals blijkt uit het arrest C-243/23 is het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: 'het Hof') van oordeel dat met name *bouwwerkzaamheden die aan btw worden onderworpen als diensten in de zin van de btw-richtlijn, die een aanzienlijke uitbreiding en/of een grondige renovatie van het gebouw waarop deze werkzaamheden betrekking hebben met zich meebrengen en waarvan de gevolgen een economische levensduur hebben die overeenkomt met die van een nieuw gebouw* moeten worden beschouwd als diensten die kenmerken vertonen die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan onroerende bedrijfsmiddelen worden toegeschreven.

In het licht daarvan zullen in de praktijk bouwwerkzaamheden op ad hoc basis moeten worden getoetst aan de concrete invulling die het Hof aldus heeft gegeven aan de formulering gehanteerd in artikel 190 van de btw-richtlijn, zoals overgenomen in het Btw-Wetboek.

In concreto kan worden verwezen naar de feitelijke omstandigheden die aan de grondslag lagen van het geschil dat aanleiding heeft gegeven tot het arrest C-243/23, waarin het met name ging om bouwwerkzaamheden:

- die meerdere jaren hebben geduurd;

- die in hun geheel beschouwd hebben geleid tot een belangrijke renovatie van een gebouw;

- die tevens hetzelfde gebouw hebben uitgebreid, met name door er een glazen bijgebouw en een liftkoker aan toe te voegen

- die een belangrijke omvang hadden waarbij de totale kosten ervan ongeveer 1 937 104 EUR bedroegen;

- die aanleiding hebben gegeven tot gevolgen die, met name gelet op de omvang ervan, dezelfde economische levensduur hebben als een nieuw gebouw."

Het verdient aanbeveling om in de memorie van toelichting de term "kenmerken (…) die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan onroerende bedrijfsmiddelen worden toegeschreven" nader te duiden.

## HOOFDSTUK 4 – NIEUWE BTW-KETTING

### Artikel 11

1. Artikel 11 van het voorontwerp wijzigt artikel 53, § 1*ter*, van het Btw-Wetboek om te bepalen dat het voorstel van vervangende aangifte respectievelijk de definitieve vervangende aangifte, per gewone brief en niet langer per aangetekende brief aan de belastingplichtige ter kennis worden gebracht en uitwerking hebben vanaf de derde werkdag die volgt op die waarop de brief aan de aanbieder van de universele postdienst werd overhandigd. Er wordt voorzien in de mogelijkheid voor de belastingplichtige om het tegendeel te bewijzen.

2. In de memorie van toelichting wordt inzake het tegenbewijs verduidelijkt dat "[d]e belastingplichtige (…) echter vrij [is] om met alle wettelijke middelen aan te tonen dat hij deze brief *heeft ontvangen en kennis heeft genomen* van deze kennisgeving op een latere datum". Te dien aanzien wordt in de memorie van toelichting verwezen naar het wettelijke vermoeden zoals vervat in artikel 53*bis*, § 1, 2°, van het Gerechtelijk Wetboek (hierna: Ger.W.).

‡LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ‡

De ontvangst en de kennisname van de brief vallen evenwel niet per definitie samen. In artikel 53*bis*, § 1, 2°, van het Ger.W. wordt uitgegaan van de ontvangst van de brief die precies wordt vermoed plaats te vinden de derde werkdag na het aanbieden aan de universele postdienst.[5]

2.1. Gevraagd of van het principe zoals vervat in het Ger.W. wordt afgeweken en of het tevens rekening houden met de effectieve kennisname niet zou kunnen veroorzaken dat de belastingplichtige de aanvang van de termijn kan uitstellen door een latere kennisname dan de bewezen datum van ontvangst (onafgezien het geval van overmacht), antwoordde de gemachtigde als volgt:

> "Le but n'est pas de déroger au principe retenu dans le droit privé ; les références à la prise de connaissance dans le rapport au Roi doivent être supprimées afin d'éviter tout malentendu sur ce point."

2.2. Gevraagd op welke manier de belastingplichtige het tegenbewijs zou kunnen leveren, bijvoorbeeld hoe zou kunnen worden aangetoond dat de betrokkene de gewone brief later dan de voormelde derde werkdag heeft ontvangen, antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "Comme indiqué dans le rapport au Roi, la preuve contraire peut être fournie par tous les moyens de droit commun. Le destinataire peut se référer par exemple aux problèmes de distribution des courriers dans sa région, à l'adresse qui est erronée, au fait qu'il a été absent pendant plusieurs semaines par exemple pour cause d'hospitalisation, …."

## Artikel 12

1. Artikel 12 van het voorontwerp vervangt paragraaf 1 en het derde lid van paragraaf 2 van artikel 76 van het Btw-Wetboek. Buiten enkele vormelijke wijzigingen heeft deze wijziging voornamelijk tot doel te bepalen dat in het geval van een btw-overschot waarbij er geen verzoek om teruggaaf is of waarbij de daartoe vereiste voorwaarden niet zijn vervuld, dat overschot kan worden aangewend tot aanzuivering van een belastingschuld die een zekere, opeisbare en vaststaande schuldvordering uitmaakt.

2. Het thans geldende artikel 76, § 1, derde lid, van het Btw-Wetboek wordt daartoe gedeeltelijk gewijzigd. De Nederlandse en Franse teksten van artikel 12, 1°, van het voorontwerp zijn evenwel niet met elkaar in overeenstemming.

In de Nederlandse tekst van het ontworpen artikel 76, § 1, derde lid, van het Btw-Wetboek wordt niet langer verwezen naar het gegeven dat de vorige aangiftes (namelijk die aangiftes die de aangifte waaruit het overschot blijkt, voorafgaan) "volgens de modaliteiten, opgelegd in uitvoering van die bepaling" moeten zijn ingediend en wordt tevens de zinsnede "alsmede die laatste aangifte" (dit is de aangifte die verwijst naar de aangifte waaruit het overschot blijkt) weggelaten, terwijl die zinsneden in de Franse tekst nog wel vermeld staan.

[5] Cass. 14 februari 2019, F.17.0153.F, 2-3; HvB Antwerpen 25 juni 2024, 2022/AR/2017, *F.J.F.* 2025, afl. 5, 192-193. Zie ook: RvS (6e k.) 1 juli 2019, nr. 245.036, *sa Etablissements Jordan*, 8.

‡LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ‡

Hierop gewezen, antwoordde de gemachtigde als volgt:

"La version française du texte soumise pour avis indique bien que :

'L'excédent visé à l'alinéa 1er n'est cependant restitué que pour autant que toutes les déclarations visées à l'article 53, § 1er, alinéa 1er, 2°, relatives aux six mois qui précèdent la période de déclaration relative à la déclaration qui a donné lieu à l'excédent, ainsi que cette dernière déclaration, aient été déposées dans les délais et selon les modalités prescrits en exécution de cette disposition.'.

Cet oubli sera rectifié dans la version néerlandaise."

De gemachtigde voegde hier nog het volgende aan toe:

"La version française du texte soumise pour avis indique bien que :

'L'excédent visé à l'alinéa 1er n'est cependant restitué que pour autant que toutes les déclarations visées à l'article 53, § 1er, alinéa 1er, 2°, relatives aux six mois qui précèdent la période de déclaration relative à la déclaration qui a donné lieu à l'excédent, ainsi que cette dernière déclaration, aient été déposées dans les délais et selon les modalités prescrits en exécution de cette disposition.'.

Cet oubli sera rectifié dans la version néerlandaise."

De Nederlandse tekst van het voorontwerp dient bijgevolg in overeenstemming te worden gebracht met de Franse tekst ervan.

Artikel 14

1. Artikel 14 van het voorontwerp vervangt artikel 91, §§ 4, vierde lid, en 5, vierde lid, van het Btw-Wetboek en stelt de periode vast waarin geen moratoriumintrest verschuldigd is op het overschot aan btw dat aan de belastingplichtige zou moeten worden teruggegeven.

2. Naast de bestaande hypothese van het niet beschikken over de noodzakelijke gegevens om de terug te betalen sommen te vereffenen, zoals luidens de memorie van toelichting bijvoorbeeld bankgegevens, wordt door het ontworpen artikel 91, § 4, vierde lid, 1°, van het Btw-Wetboek (artikel 14, 1°, van het voorontwerp) tevens voorzien in het niet verschuldigd zijn van moratoriumintrest in het geval van zowel inhouding in de zin van artikel 76, § 1, zesde lid, 3°, van het Btw-Wetboek, als inhouding in de zin van artikel 76, § 2, derde lid, 3°, van het Btw-Wetboek. Het betreft telkens een inhouding wanneer de belastingplichtige niet binnen een bepaalde termijn de door de ambtenaren van de administratie belast met de btw gevraagde inlichtingen heeft verstrekt die toelaten om de waarachtigheid van het overschot te verantwoorden.

Enkel voor die laatste twee nieuwe gevallen is geen moratoriumintrest verschuldigd voor de periode vanaf het tijdstip dat de terug te geven belasting het voorwerp uitmaakt van een dergelijke inhouding "tot op het tijdstip dat die belasting effectief wordt teruggegeven, zonder dat die periode langer mag zijn dan zes maanden".[6] Voor het eerste, reeds bestaande geval van het niet

[6] Zie ook het ontworpen artikel 91, § 5, vierde lid, 2°, van het Btw-Wetboek (artikel 14, 2°, van het voorontwerp) met betrekking tot artikel 76, § 1, zesde lid, 3°, van het Btw-Wetboek.

‡LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ‡

beschikken over de noodzakelijke gegevens, blijft evenwel "de periode vanaf het tijdstip waarop de sommen hadden moeten zijn uitbetaald indien de administratie over de voormelde gegevens had beschikt, tot het einde van de maand volgend op de maand waarin die noodzakelijke gegevens aan de administratie zijn meegedeeld" gelden als periode waarin geen moratoriumintrest is verschuldigd (ontworpen artikel 91, § 4, vierde lid, 2°, van het Btw-Wetboek, artikel 14, 1°, van het voorontwerp).

2.1. Gevraagd naar een nadere verantwoording hiervoor, antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "En ce qui concerne tout d'abord la délimitation générale de la période durant laquelle des intérêts moratoires ne sont pas dus, il convient de tenir compte de l'impact différencié des données qui sont mises à disposition de l'administration dans les cas cités.
>
> À partir du moment où les données concernées sont mises à disposition de l'administration dans le cas déjà existant, il est possible de procéder au remboursement immédiatement et sans aucune réserve supplémentaire. Un délai fixe d'un mois (plus le reliquat du mois en cours) suffit dès lors pour procéder au remboursement effectif du crédit dans ce cas. C'est par exemple le cas d'un défaut d'indication du numéro de compte bancaire.
>
> Il n'en va pas de même pour les nouveaux cas ajoutés par l'article en projet, dans lesquels les informations reçues devront être évaluées et il conviendra d'examiner dans quelle mesure elles influencent le montant du crédit TVA à rembourser (soit dans quelle mesure celui-ci ne sera éventuellement remboursé que partiellement), le cas échéant après avoir rédigé un relevé de régularisation qui donnera éventuellement lieu à une contestation administrative ultérieure. Dans ces circonstances, il n'est dès lors pas opportun de se référer à un délai fixe relativement court à compter de la réception des données comme dans le cas déjà existant.
>
> Dans la même logique que ce qui est exposé ci-avant, le délai de six mois proposé constitue un garde-fou permettant d'éviter qu'un crédit ne soit conservé indéfiniment dans ces hypothèses où le remboursement ne peut logiquement s'opérer rapidement compte tenu des investigations supplémentaires nécessaires."

Vervolgens stelde de gemachtigde het volgende voor:

> "Néanmoins, dans un souci d'uniformisation, nous pouvons envisager de renoncer à cette règle des six mois et ainsi appliquer à ces nouveaux cas la même règle que celle en vigueur pour le cas existant, afin d'éliminer la différenciation d'approche sur ce point entre le cas existant et les nouveaux cas d'application ajoutés par l'article en projet."

2.2. Ter wille van de duidelijkheid verdient het aanbeveling de toelichting van de gemachtigde in de memorie van toelichting op te nemen.

Aangezien de gemachtigde het onderscheid tussen de verschillende gevallen duidelijk heeft aangegeven, kan ermee worden ingestemd dat voor de nieuwe gevallen een andere periode voor het niet verschuldigd zijn van moratoriumintrest wordt bepaald en dat een uiterste termijn hierbij een garantie vormt.

‡LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ‡

De vraag rijst evenwel, in het licht van het gelijkheidsbeginsel, naar de redelijke verantwoording voor een periode van *zes* maanden. Het komt de Raad van State immers voor dat de btw-administratie met een periode van zes maanden wel over een heel ruime termijn beschikt om het overschot aan btw terug te geven zonder moratoriumintrest verschuldigd te zijn. Ook de gemachtigde stelde in voormeld antwoord voor om die periode voor het niet verschuldigd zijn van moratoriumintrest te milderen.

Overeenkomstig het thans geldende artikel 76, § 1, van het Btw-Wetboek, gelezen in samenhang met artikel $8^{1}$, § 1, tweede lid, van het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 'met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde', vindt de terugbetaling van het aan de belastingplichtige verschuldigde bedrag van belasting "uiterlijk [plaats] op het einde van de derde maand volgend op het tijdvak waarop de aangifte betrekking heeft" of "uiterlijk op het einde van de tweede maand volgend op het tijdvak waarop de maandaangifte betrekking heeft".

Tenzij voor die uiterste limiet van zes maanden waarin geen moratoriumintrest verschuldigd is alsnog een verantwoording kan worden gegeven, verdient het aanbeveling om die periode in een meer redelijke verhouding te brengen met de termijn voor teruggave van de aan de belastingplichtige verschuldigde bedragen.

## HOOFDSTUK 5 – BIJZONDERE VRIJSTELLINGSREGELING VAN BELASTING VOOR KLEINE ONDERNEMINGEN

### Artikel 16

1. Hoofdstuk 5 van het voorontwerp heeft betrekking op de bijzondere vrijstellingsregeling van belasting voor kleine ondernemingen. Artikel 15 van het voorontwerp vult artikel 56*bis* van het Btw-Wetboek aan met een vierde paragraaf, die de omzetting vormt van artikel 289 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 'betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde'.

Artikel 16 van het voorontwerp voorziet vooreerst in de proratering van de drempel van 25.000 euro op jaarbasis in het geval de belastingplichtige zijn activiteit aanvangt in de loop van het kalenderjaar (ontworpen artikel 56*ter*, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek, artikel 16, 1°, van het voorontwerp). Daarnaast wordt bepaald dat die belastingplichtige die de vrijstellingsregeling wenst toe te passen, voorafgaandelijk – en dus niet langer bij aanvang van de activiteit – de administratie belast met de btw in kennis stelt van zijn voornemen (ontworpen artikel 56*ter*, § 1, vijfde lid, van het Btw-Wetboek, artikel 16, 2°, van het voorontwerp).

2.1. Met die laatste aanpassing lijken de stellers van het voorontwerp tegemoet te willen komen aan advies 77.172/3 van 3 december 2024, waarin de afdeling Wetgeving het volgende opmerkte:

> "Met deze toelichting kan worden ingestemd, maar er moet worden vastgesteld dat de tekst van artikel 56*ter*, § 1, vierde lid, van het Btw-wetboek ongelukkig is geformuleerd. Die bepaling lijkt immers te suggereren dat het instappen in de vrijstellingsregeling voor in

‡LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ‡

België gevestigde belastingplichtigen enkel kan op het ogenblik van de aanvang van de activiteiten.(...) De tekst van het vierde lid wordt daarom het best bij een eerstvolgende gelegenheid bijgeschaafd."[7]

2.2. Gevraagd om te verduidelijken wat precies met het woord "voorafgaandelijk" wordt bedoeld, antwoordde de gemachtigde het volgende:

"Par 'préalable', il convient d'entendre dans la présente hypothèse (c'est-à-dire dans l'hypothèse d'un changement de régime de taxation en faveur de ce régime de la franchise) 'préalable à l'application de ce régime particulier de la franchise de la taxe'. Les modalités de cette notification préalable, dans cette hypothèse précise, sont fixées à l'article 3, § 2, de l'arrêté royal n° 19, du 15 décembre 2024, relatif au régime de la franchise de taxe sur la valeur ajoutée en faveur des petites entreprises :

'§ 2. Lorsque, pour l'année civile en cours, le chiffre d'affaires d'un assujetti soumis au régime normal de la taxe ou au régime forfaitaire visé par l'article 56 du Code ne dépasse pas le montant visé à l'article 56*ter*, § 1*er*, alinéa 1*er*, du Code, cet assujetti peut faire usage du régime de la franchise de taxe à compter du 1*er* janvier, du 1*er* avril, du 1*er* juillet ou du 1*er* octobre de l'année civile qui suit.

L'assujetti qui souhaite faire usage de ce régime en fait dans ce cas la demande avant le 15 décembre de l'année civile en cours ou avant le 15 mars, le 15 juin ou le 15 septembre de l'année civile qui suit, au moyen de la déclaration visée à l'article 2 ou 7*bis* de l'arrêté royal n° 10.

La déclaration visée à l'alinéa 2 mentionne également, selon l'hypothèse, le montant du chiffre d'affaires réalisé au cours du ou des trimestres de l'année en cours écoulés, ainsi qu'une estimation du chiffre d'affaires du ou des trimestres restant à courir de l'année en cours.

Pour autant que l'assujetti n'ait pas dépassé, au cours de l'année civile en cours, le montant de chiffre d'affaires visé à l'article 56*ter*, § 1*er*, alinéa 1*er*, du Code, la déclaration visée à l'alinéa 2 produit ses effets pour une durée indéterminée à partir du 1*er* janvier de l'année civile qui suit lorsque la déclaration est introduite avant le 15 décembre.

Pour autant que l'assujetti n'ait pas dépassé, au cours de l'année civile qui précède et de l'année civile en cours, le montant de chiffre d'affaires visé à l'article 56*ter*, § 1*er*, alinéa 1*er*, du Code, la déclaration visée à l'alinéa 2 produit ses effets pour une durée indéterminée à partir du 1*er* avril, du 1*er* juillet ou du 1er octobre de l'année civile en cours lorsque la déclaration est introduite respectivement avant le 15 mars, le 15 juin ou le 15 septembre.

§ 2. Wanneer de omzet van een belastingplichtige die onder de normale belastingregeling valt of onder de in artikel 56 van het Wetboek bedoelde forfaitaire regeling voor het lopende kalenderjaar het in artikel 56*ter*, § 1, eerste lid, van het Wetboek bedoelde bedrag niet overschrijdt, kan die belastingplichtige vanaf 1 januari, 1 april, 1 juli of 1 oktober van het daaropvolgende kalenderjaar gebruikmaken van de vrijstellingsregeling van belasting.

[7] Adv.RvS 77.172/3 van 3 december 2024 over een ontwerp dat heeft geleid tot het koninklijk besluit nr. 19 van 15 december 2024 'met betrekking tot de vrijstellingsregeling van belasting over de toegevoegde waarde in het voordeel van kleine ondernemingen', opmerking 4.2.1.

‡LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ‡

De belastingplichtige die van deze regeling gebruik wil maken, dient in dat geval de aanvraag in vóór 15 december van het lopende kalenderjaar of vóór 15 maart, 15 juni of 15 september van het volgende kalenderjaar, via de aangifte bedoeld in artikel 2 of 7*bis* van het koninklijk besluit nr. 10.

De in het tweede lid bedoelde aangifte vermeldt ook, afhankelijk van de situatie, het bedrag van de gerealiseerde omzet gedurende het of de afgelopen kwartalen van het lopende jaar, evenals een schatting van de omzet van het of de resterende kwartalen van het lopende jaar.

Op voorwaarde dat de belastingplichtige in het lopende kalenderjaar het bedrag van de in artikel 56*ter*, § 1, eerste lid, van het Wetboek bedoelde omzet niet heeft overschreden, heeft de in het tweede lid bedoelde aangifte uitwerking voor onbepaalde duur vanaf 1 januari van het volgende kalenderjaar wanneer de aangifte werd ingediend vóór 15 december.

Op voorwaarde dat de belastingplichtige in de loop van het voorafgaande kalenderjaar en van het lopende kalenderjaar het bedrag van de in artikel 56*ter*, § 1, eerste lid, van het Wetboek bedoelde omzet niet heeft overschreden, heeft de in het tweede lid bedoelde aangifte uitwerking voor onbepaalde duur respectievelijk vanaf 1 april, 1 juli of 1 oktober van het lopende kalenderjaar wanneer de aangifte is ingediend respectievelijk vóór 15 maart, 15 juni of 15 september.'

Le fondement légal de cette disposition se trouve à l'article 56*undecies* du Code qui stipule que :

'Le Roi détermine les modalités d'application de la présente sous-section en ce qui concerne la forme de la notification préalable visée aux articles 56*ter*, § 1er, alinéa 4 et 56*quater*, § 1er, 1°, le changement ou la cessation de l'activité ou du régime de taxation, la manière dont les révisions sont opérées en cas de changement de régime de taxation et la manière dont les informations visées aux articles 56*quater*, § 3, et 56*quinquies* sont communiquées à l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée.'.

Il convient cependant de constater que dans la mesure où l'article 16, 1°, du présent projet insère un alinéa à l'article 56*ter*, § 1er, du Code, cette disposition d'habilitation doit être modifiée en ce sens :

'Art. 56*undecies*. Le Roi détermine les modalités d'application de la présente sous-section en ce qui concerne la forme de la notification préalable visée aux articles 56*ter*, § 1er, alinéa 5 et 56*quater*, § 1er, 1°, le changement ou la cessation de l'activité ou du régime de taxation, la manière dont les révisions sont opérées en cas de changement de régime de taxation et la manière dont les informations visées aux articles 56*quater*, § 3, et 56*quinquies* sont communiquées à l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée.'.

Cette modification apportée à l'article 56*undecies* du Code sera ajoutée dans le présent projet."

2.3. Ter wille van de duidelijkheid strekt het vooreerst tot aanbeveling om de toelichting van de gemachtigde omtrent het voorafgaandelijk in kennis stellen van de administratie op te nemen in de memorie van toelichting.

‡LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ‡

Daarnaast kan zeker worden ingestemd met het voorstel van de gemachtigde tot wijziging van artikel 56*undecies* van het Btw-Wetboek, teneinde die bepaling – die de Koning machtigt de toepassingsmodaliteiten (lees: nadere regels) te bepalen van onder meer artikel 56*ter*, § 1, vierde lid, van het Btw-Wetboek – in overeenstemming te brengen met de door het voorontwerp beoogde wijziging van dat artikel 56*ter*, § 1, van het Btw-Wetboek.

HOOFDSTUK 6 – BIJZONDERE REGELING VOOR LANDBOUWONDERNEMERS

Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

HOOFDSTUK 7 – TECHNISCHE WIJZIGINGEN IN DE NATIONALE WETGEVING

Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

HOOFDSTUK 8 – INWERKINGTREDING

1. Naar luid van artikel 21 van het voorontwerp "[treden] [d]e artikelen 3, 4, 16, 1°, 18 en hoofdstuk 3 (…) in werking op 1 januari 2026".

1.1. Het spreekt vanzelf dat de aan te nemen wet niet pas mag worden bekendgemaakt na de datum van inwerkingtreding van 1 januari 2026. In dat geval zou aan alle bepalingen terugwerkende kracht worden verleend, waarvoor dan een verantwoording voorhanden moet zijn. Overigens is de terugwerkende kracht onaanvaardbaar voor feitelijke handelingen, zoals de invoering van de elektronische facturatie voor de btw. Dergelijke procedurele 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.

1.2. In de memorie van toelichting wordt de inwerkingtreding op 1 januari 2026 van onder meer artikel 18 van het voorontwerp verantwoord door de intrinsieke verbondenheid met de bepalingen van de wet van 6 februari 2024 die tevens op 1 januari 2026 in werking treden.

De gemachtigde werd vooreerst bevraagd over wat precies die intrinsieke verbondenheid inhoudt tussen de bepalingen van de wet van 6 februari 2024 en artikel 18 van het voorontwerp, aangezien die laatste bepaling enkel een technische wijziging doorvoert, zijnde de opheffing van de woorden "in de horecasector" in artikel 56, § 1, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek. Daarnaast werd de gemachtigde erop gewezen dat artikel 19 van het voorontwerp dezelfde opheffing betreft in artikel 56*bis*, § 2, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek, terwijl de inwerkingtreding van die bepaling ingevolge artikel 21 van het voorontwerp de gangbare termijn volgt. Hierop antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "Cette référence à l'article 18 de l'avant-projet est une erreur qui découle d'une version antérieure du texte. Elle doit par conséquent être retirée dans l'article 21 de l'avant-projet, relatif à l'entrée en vigueur de la loi."

‡LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ‡

De verwijzing naar artikel 18 in artikel 21 van het voorontwerp moet bijgevolg worden weggelaten.

1.3. Meer specifiek nog bevraagd over de datum van inwerkingtreding van 1 januari 2026 van hoofdstuk 3 van het voorontwerp, verklaarde de gemachtigde dat deze datum van inwerkingtreding "niet tot doel [heeft] om in te gaan tegen de rechtstreekse werking van artikel 190 van de btw-richtlijn of gerechtelijke uitspraken in een welbepaalde zin te beïnvloeden".

2. Artikel 21 van het voorontwerp maakt geen melding van de artikelen 12 en 14 van het voorontwerp, zodat die bepalingen in werking treden op de tiende dag na de bekendmaking ervan in het Belgisch Staatsblad.

2.1. Artikel 12 van het voorontwerp heeft betrekking op het overschot dat voortvloeit uit de indiening van een periodieke btw-aangifte. Gevraagd of de nieuwe regeling enkel van toepassing is op een overschot dat blijkt uit een periodieke aangifte die is ingediend vanaf de datum van inwerkingtreding van die regeling, dan wel of de regeling enkel van toepassing is op aangiftes die betrekking hebben op handelingen gesteld vanaf de datum van inwerkingtreding van die regeling, antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "En réalité, ces nouvelles règles auraient dû entrer en vigueur au 1er janvier 2025, conformément à l'ensemble des règles relatives à la nouvelle chaine TVA. Des difficultés opérationnelles ont entraîné un retard conséquent concernant l'entrée effective de cette réglementation.
>
> Partant, nous ne voyons aucune objection à faire entrer cette disposition en vigueur au 1er janvier 2026, ce qui permettra, s'agissant de l'article 76, § 1er, du Code, de le voir appliqué tant aux déclarations périodiques mensuelles que trimestrielles.
>
> Concrètement, cette disposition sera applicable aux déclarations périodiques déposées à partir de cette date, soit les déclarations relatives au quatrième trimestre 2025 ou au mois de décembre 2025, sauf nouveau report administratif."

Ter wille van de duidelijkheid verdient het aanbeveling om artikel 21 van het voorontwerp aan te passen aan het door de gemachtigde geformuleerde voorstel.

2.2. De gemachtigde werd voorts bevraagd over de datum van inwerkingtreding van artikel 14 van het voorontwerp, waarin de periode voor het niet verschuldigd zijn van moratoriumintrest wordt vastgelegd. Meer bepaald werd gevraagd of de ontworpen regeling van toepassing is op inhoudingen vanaf de datum van inwerkingtreding van die regeling, of enkel op inhoudingen waarbij de aangiftes zijn ingediend vanaf die datum van inwerkingtreding, of enkel op aangiftes die verband houden met handelingen gesteld vanaf die datum van inwerkingtreding. De gemachtigde antwoordde als volgt:

> "L'entrée en vigueur se rapporte aux retenues pratiquées à partir de la date d'entrée en vigueur."

Het verdient aanbeveling het antwoord van de gemachtigde in de memorie van toelichting op te nemen.

*

‡LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ‡

En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, 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.

*

## FORMALITÉS

L'avis de l'Autorité de protection des données a été demandé le 22 octobre 2025.

Si l'avis précité devait encore donner lieu à des modifications du texte soumis au Conseil d'État [2], les dispositions modifiées ou ajoutées devraient encore être soumises à la section de législation, conformément à la prescription de l'article 3, § 1er, alinéa 1er, des lois sur le Conseil d'État.

## EXAMEN DU TEXTE

### CHAPITRE 1ER – DISPOSITIONS GÉNÉRALES

Ce chapitre n'appelle aucune observation.

### CHAPITRE 2 – OBLIGATIONS RELATIVES À L'ÉMISSION DE FACTURES ÉLECTRONIQUES STRUCTURÉES

#### Article 4

1. Aux termes de l'article 4, 2°, de l'avant-projet, les mots « des normes européennes sémantiques et syntaxiques EN 16931-1 et CEN/TS 16931-2 » sont remplacés, à l'alinéa 2 de l'article 53, § 2*bis*, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA), par les mots « de la norme européenne sur la facturation électronique et de la liste des syntaxes en vertu de la directive 2014/55/UE ». On passe ainsi d'une référence directe à une référence indirecte aux normes techniques concernées.

Le délégué a déclaré à cet égard qu'une discussion a eu lieu avec le Bureau de normalisation (ci-après : NBN) « niet alleen met betrekking tot de vertaling, maar ook in het bijzonder om te bekijken of en zo ja, onder welke voorwaarden, de norm EN 16931-1 op de website van de NBN ter beschikking kan worden gesteld ». À ce sujet, le délégué a indiqué ce qui suit :

> « Op grond van die bespreking zouden de betrokken normen in dit specifieke geval worden verplaatst naar het publieke gedeelte van de website van de NBN. De vertaling van de norm in het Nederlands zal eerstdaags worden afgerond, waarna ze via de website van de NBN ter beschikking zullen worden gesteld (de norm is al beschikbaar in het Frans).

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

[2] 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.

‡LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ‡

(…) Tegelijkertijd moet in dit specifieke geval erop worden gewezen dat, ook al moet de technische norm juridisch worden gerespecteerd door de belastingplichtige die de factuur uitreikt, het respecteren van die normen alleen maar mogelijk is door gebruik van specifieke softwareapplicaties die op die manier opgebouwd zijn dat ze bij correct gebruik er automatisch voor zorgen dat de betrokken technische norm wordt gerespecteerd.

Dat houdt aldus in dat in de praktijk niet de belastingplichtigen zelf maar alleen de software-ontwikkelaars, die uitsluitend in het Engels werken, toegang moeten hebben tot de betrokken technische norm die voor de leek trouwens ondoorgrondelijk is (en waaraan vertaling in welke taal dan ook op geen enkele wijze iets kan veranderen).

Er wordt een lijst gepubliceerd met software-oplossingen waaruit blijkt dat er ondertussen al minstens 374 toepassingen worden aangeboden om op een correcte manier gestructureerde elektronische facturen te ontvangen en uit te reiken, wat bevestigt dat de kennis van de technische norm in de praktijk bij de eigenlijke doelgroep reeds verzekerd is op dit moment. De bijkomende publicatie van de technische norm in het Nederlands en het Frans heeft tegen die achtergrond aldus een louter formeel-juridische betekenis zonder enige praktische draagwijdte ».

Le procédé choisi dans l'avant-projet présente l'avantage de ne pas devoir modifier la réglementation belge lorsque la norme européenne pertinente est modifiée, même si cette méthode est moins claire et transparente pour les citoyens eux-mêmes, ceux-ci ne pouvant déterminer qu'indirectement [3] les normes techniques précises qui sont applicables.

2. Interrogé sur la nécessité de la précision, contenue à l'article 53, § 2*bis*, alinéa 5, 1°, en projet, du Code de la TVA (article 4, 3°, de l'avant-projet), selon laquelle la réception doit être possible « via le réseau de transmission par lequel elle [lire : la facture électronique structurée] a été émise », dès lors que l'article 53, § 2*bis*, alinéa 5, 1°, du Code de la TVA prévoit déjà que le destinataire doit être en mesure « de recevoir » cette facture, le délégué a répondu ce qui suit :

« De Belgische regelgeving en de toekomstige Europese regelgeving zetten in op interoperabiliteit bij de verzending en ontvangst van de facturen, wat inhoudt dat een ontvanger in staat moet zijn om de factuur die werd uitgereikt door de tegenpartij in overeenstemming met de regelgeving technisch te ontvangen.

Opdat volledige interoperabiliteit zou kunnen worden verzekerd, is het dus niet alleen vereist dat de ontvanger de factuur in het juiste formaat kan ontvangen maar ook dat die kan worden ontvangen *tout court*, wat veronderstelt dat de ontvanger kan worden bereikt via het transmissienetwerk waarvan de verzender gebruik maakt. Ter zake kan met name worden verwezen naar overweging 8 van de richtlijn 2014/55/EU van het Europees parlement en de raad van 16 april 2014 inzake elektronische facturering bij overheidsopdrachten : *Met interoperabiliteit wordt beoogd het mogelijk te maken tussen bedrijfssystemen, ongeacht hun technologie, toepassing of platform, op consistente wijze informatie aan te bieden en te verwerken. Volledige interoperabiliteit omvat de mogelijkheid op drie afzonderlijke niveaus te interopereren: de inhoud van de factuur (semantisch), het gebruikte formaat of de gebruikte taal (syntax), en de wijze van overdracht.*).

[3] Ces citoyens doivent en effet d'abord consulter la directive 2014/55/UE du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 'relative à la facturation électronique dans le cadre des marchés publics'.

‡LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ‡

Het was aldus de bedoeling om tegen die achtergrond de interoperabiliteit met betrekking tot de wijze van overdracht expliciet te maken in de bepaling zelf. In de mate dat evenwel zou worden geoordeeld dat de huidige formulering (waarbij verwezen wordt naar 'ontvangen' als dusdanig, wat impliciet uiteraard inhoudt dat de ontvanger moet bereikbaar zijn voor het door de verzender gekozen transmissienetwerk) dat aspect reeds voldoende (weliswaar op impliciete wijze) tot uiting brengt, zijn we bereid om die wijziging in te trekken ».

La précision que la réception doit être possible via le réseau de transmission est effectivement superflue et sera par conséquent de préférence omise.

Article 6

1. L'article 6 de l'avant-projet remplace l'article 6 de la loi du 6 février 2024 'modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée et le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne l'introduction de l'obligation de facturation électronique'.

L'alinéa 3 de l'article 6 de la loi du 6 février 2024, qui prévoit que « [p]ar dérogation à l'alinéa 1er, les articles 4, 1°, et 5, 1° et 2°, entrent en vigueur le 1er janvier 2024 et sont applicables à partir de l'exercice d'imposition 2025 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1er janvier 2024 », a toutefois déjà produit ses effets. Il est donc devenu inutile que l'avant-projet soumis pour avis modifie cette disposition. Cela pourrait en effet être source d'insécurité juridique. Interpellé sur ce point, le délégué a accepté de limiter l'article 6 de l'avant-projet à l'abrogation de l'article 6, alinéa 2, de la loi du 6 février 2024.

2.1. L'article 6 de l'avant-projet confirme que l'obligation de facturation électronique en matière de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA) prendra cours en règle générale le 1er janvier 2026. Au vu de la proximité de cette date, il a été demandé au délégué si cette mesure est bien réalisable pour les contribuables. À cet égard, le délégué a répondu ce qui suit :

« De wet waarbij de invoering van elektronische facturering tussen in België gevestigde belastingplichtigen wordt opgelegd dateert reeds van 6 februari 2024 (Belgisch Staatsblad van 20 februari 2024), dus nagenoeg twee jaar voor de inwerkingtreding van de betrokken regelgeving. In de tussentijd werd sterk ingezet op sensibilisering van de belastingplichtigen en de cijferberoepen om de operationalisering van die nieuwe verplichting zo vlot mogelijk te laten verlopen.

(…)

In de eerste drie kwartalen van 2025 hebben een aanzienlijk aantal belastingplichtigen zich reeds technisch klaar gemaakt voor het ontvangen en uitreiken van gestructureerde elektronische facturen, maar het is vooral de laatste weken (en dus in het vierde kwartaal) dat de adoptie razendsnel toeneemt. Dat is een klassiek patroon (de zogenaamde omgekeerde hockeystick) die zich ook heeft voorgedaan in andere landen waar een gelijkaardige verplichting werd ingevoerd. Er is een relatief trage maar gestage toename tot het laatste kwartaal voor de deadline waar er zich een enorme adoptiepiek voordoet (ingevolge de typische menselijke procrastinatiedrang).

(…)

‡LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ‡

Uit de contacten die door de operationele diensten van de FOD Financiën op permanente basis worden onderhouden met beroepsgroeperingen allerhande blijkt alvast dat er op dit moment geen globale vraag is om uitstel van de nieuwe verplichtingen, wel integendeel. Wie klaar is (of zal zijn) wil niet het slachtoffer worden van een enkeling met procrastinatiegedrag.

Een sectoriële nuancering geldt met betrekking tot de landbouwondernemingen (cf. geciteerde artikel van Vilt), die momenteel onderworpen zijn aan een bijzondere regeling op grond waarvan ze ontheven zijn van een belangrijk deel van hun normale btw-verplichtingen, met inbegrip van de factureringsplicht voor andere dan 'intracommunautaire' handelingen (waarbij met name een zogenaamd 'aankoopborderel' wordt uitgereikt door de medecontractant). In het licht van dat bijzonder statuut werd er met de representatieve organisaties overleg gepleegd op welke manier zij toch in de mate van het mogelijke zouden kunnen meestappen in het vooropgestelde digitaliseringsproces. Op grond van dat overleg werd met die sector in het verlengde van de huidige bijzondere regeling die op hen van toepassing is een sui generis-regeling overeengekomen die binnenkort via een aanpassing van het koninklijk besluit nr. 22 zal worden ten uitvoer gelegd. Ter zake werden ook specifieke informatiesessies ingelast voor die sector die het ook hen mogelijk zal maken om in die sui generis-regeling te stappen vanaf 1 januari 2026.

Verder is het inderdaad zo dat de administratieve sancties, ten minste met betrekking tot het beschikken over de technische middelen om gestructureerde elektronische facturen uit te reiken en te ontvangen, niet onaanzienlijk zijn (weliswaar inderdaad met een tussenliggende wachttermijn om op die manier belastingplichtigen die in gebreke blijven een redelijke regularisatietermijn te gunnen). Het beschikken over de technische mogelijkheden maakt evenwel de noodzakelijke basisvoorwaarde uit om aan de verplichting tot ontvangst en uitreiking van gestructureerde elektronische facturen te kunnen voldoen en moet derhalve om die reden afdoende worden gesanctioneerd om ervoor te zorgen dat belastingplichtigen die zich langdurig zouden willen onttrekken aan die verplichting voldoende worden gemotiveerd om aan die verplichting te voldoen.

Dat neemt niet weg dat in de praktijk de controlediensten in de eerste maanden de nodige terughoudendheid aan de dag zullen leggen en eerder motiverend dan repressief zullen optreden. Zoals bij elke belangrijke operationele vernieuwing zullen er immers in de praktijk de gebruikelijke kinderziektes worden vastgesteld of welwillende belastingplichtigen bestaan die door omstandigheden buiten hun wil nog niet in staat blijken om al hun verplichtingen correct te vervullen. Die feitelijke tolerantieperiode mag er evenwel niet toe lijden dat de huidige belangrijke incentive die manifest zijn vruchten afwerpt gezien de almaar versnellende uptake maanden voor de deadline zou wegvallen.

De tolerantieperiode betekent evenwel niet dat de maatregel wordt uitgesteld. De deadline blijft 1 januari 2026, en ondernemingen moeten er alles aan doen om tegen die datum klaar te zijn. De tolerantie gaat enkel over de praktische problemen die eventueel kunnen optreden in de uitvoering, voor ondernemingen die tijdig hebben getracht om klaar te zijn voor de verandering. De administratie werkt aan richtlijnen (modaliteiten en duurtijd) zodat die ondernemingen niet meteen geconfronteerd worden met sancties. Een communicatie daarover zal begin december worden gepubliceerd.

Een algemeen, onvoorwaardelijk uitstel, zou een zeer slecht signaal zijn naar alle ondernemingen die wél hebben getracht om tijdig klaar te zijn, aan alle personen die hen daarbij begeleiden, en aan alle IT-bedrijven die grote investeringen hebben gedaan om de deadline van 1 januari 2026 te halen. Zo wordt de marktdynamiek gebroken wat nefaste gevolgen met zich mee zou brengen. Het zou ook betekenen dat de voordelen van e-facturatie worden opgeschoven in de tijd, met het risico dat een niet onaanzienlijk gedeelte van de doelgroep verlengd procrastinatiegedrag gaat vertonen. Op die manier worden de

‡LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ‡

> mogelijke problemen uiteindelijk alleen verschoven en ook de partners uit het fiscale middenveld zitten daar manifest niet op te wachten. Dat is economisch en operationeel zeer belangrijk, want facturatie vereist wederkerigheid: hoe meer tegenpartijen klaar zijn, hoe vlotter de overgang kan gemaakt worden ».

2.2. Tout d'abord, il est recommandé de fournir des explications plus détaillées à ce sujet dans l'exposé des motifs.

En outre, la circonstance qu'une période de tolérance est prévue dans les faits, ainsi que le précise le délégué dans sa réponse, donne à penser que l'autorité reconnaît elle-même que les contribuables, y compris ceux qui se sont déjà préparés minutieusement à l'instauration de la facturation électronique à la suite de la loi du 6 février 2024, ne disposent pas d'un délai suffisant pour prendre connaissance des nouvelles dispositions et se préparer à leur entrée en vigueur. Pareil problème ne doit pas être résolu par une période de tolérance de fait qui ne repose sur aucune règle de droit, mais par des dispositions transitoires et/ou un mode d'entrée en vigueur adapté.

## CHAPITRE 3 – RÉVISION DE LA T.V.A. DÉDUITE EN CE QUI CONCERNE LES BIENS D'INVESTISSEMENT ET LES SERVICES QUI PRÉSENTENT DES CARACTÉRISTIQUES SIMILAIRES À CELLES NORMALEMENT ASSOCIÉES À DES BIENS D'INVESTISSEMENT

### Article 7

À la suite de l'arrêt C-243/23 de la Cour de justice du 12 septembre 2024, l'article 7 de l'avant-projet modifie l'article 48, § 2, du Code de la TVA afin d'y insérer un dispositif relatif à la révision du droit à la déduction de la TVA en ce qui concerne les biens d'investissement et les services qui présentent des caractéristiques similaires à celles normalement associées à des biens d'investissement immobiliers [4].

Invité à fournir quelques exemples pour préciser quand il est question ou non de « caractéristiques similaires à celles normalement associées à des biens d'investissement immobiliers », le délégué a répondu ce qui suit :

> « Vooreerst moet worden opgemerkt dat de betrokken formulering een letterlijke overname is van de formulering die wordt gehanteerd in artikel 190 van de richtlijn 2006/112/EG (hierna: de btw-richtlijn).
>
> Zoals blijkt uit het arrest C-243/23 is het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: 'het Hof') van oordeel dat met name *bouwwerkzaamheden die aan btw worden onderworpen als diensten in de zin van de btw-richtlijn, die een aanzienlijke uitbreiding en/of een grondige renovatie van het gebouw waarop deze werkzaamheden betrekking hebben met zich meebrengen en waarvan de gevolgen een economische levensduur hebben die overeenkomt met die van een nieuw gebouw* moeten worden beschouwd als diensten die kenmerken vertonen die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan onroerende bedrijfsmiddelen worden toegeschreven.

[4] C.J.U.E., 12 septembre 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736, *Drebers*.

‡LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ‡

In het licht daarvan zullen in de praktijk bouwwerkzaamheden op ad hoc basis moeten worden getoetst aan de concrete invulling die het Hof aldus heeft gegeven aan de formulering gehanteerd in artikel 190 van de btw-richtlijn, zoals overgenomen in het Btw-Wetboek.

In concreto kan worden verwezen naar de feitelijke omstandigheden die aan de grondslag lagen van het geschil dat aanleiding heeft gegeven tot het arrest C-243/23, waarin het met name ging om bouwwerkzaamheden:

- die meerdere jaren hebben geduurd;

- die in hun geheel beschouwd hebben geleid tot een belangrijke renovatie van een gebouw;

- die tevens hetzelfde gebouw hebben uitgebreid, met name door er een glazen bijgebouw en een liftkoker aan toe te voegen

- die een belangrijke omvang hadden waarbij de totale kosten ervan ongeveer 1 937 104 EUR bedroegen;

- die aanleiding hebben gegeven tot gevolgen die, met name gelet op de omvang ervan, dezelfde economische levensduur hebben als een nieuw gebouw ».

Il est recommandé de préciser les termes « caractéristiques similaires à celles normalement associées à des biens d'investissement immobiliers » dans l'exposé des motifs.

## CHAPITRE 4 – NOUVELLE CHAÎNE T.V.A.

### Article 11

1. L'article 11 de l'avant-projet modifie l'article 53, § 1er*ter*, du Code de la TVA en ce qu'il y prévoit que la proposition de déclaration de substitution ou la déclaration de substitution définitive sont notifiées à l'assujetti par pli simple et non plus par pli recommandé, et produisent leurs effets le troisième jour ouvrable suivant la remise de ce pli au prestataire du service postal universel. Il est prévu la possibilité pour l'assujetti de prouver le contraire.

2. En ce qui concerne la preuve contraire, l'exposé des motifs précise que « [l]'assujetti est cependant libre de démontrer par toutes voies de droit qu'il *a reçu ce pli et pris connaissance* de cette notification à une date ultérieure ». À cet égard, l'exposé des motifs fait référence à la présomption légale, inscrite à l'article 53*bis*, § 1er, 2°, du Code judiciaire (ci-après : C. jud.).

Toutefois, la réception et la prise de connaissance du pli ne coïncident par définition pas. L'article 53*bis*, § 1er, 2°, du C. jud. se fonde sur le principe selon lequel la réception du pli est précisément présumée avoir lieu le troisième jour ouvrable suivant sa remise au service postal universel [5].

[5] Cass., 14 février 2019, F.17.0153.F, pp. 2-3 ; Cour d'appel d'Anvers, 25 juin 2024, 2022/AR/2017, *FJF* 2025, n° 5, pp. 192-193. Voir aussi : C.E. (6e ch.), 1er juillet 2019, n° 245.036, *sa Etablissements Jordan*, p. 8.

‡LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ‡

2.1. À la question de savoir s'il est dérogé au principe énoncé dans le C. jud. et si en tenant également compte de la prise de connaissance effective, on ne permettrait pas, dès lors, à l'assujetti de reporter le début du délai en raison d'une prise de connaissance ultérieure à la date de réception prouvée (indépendamment du cas de force majeure), le délégué a répondu ce qui suit :

> « Le but n'est pas de déroger au principe retenu dans le droit privé ; les références à la prise de connaissance dans le rapport au Roi doivent être supprimées afin d'éviter tout malentendu sur ce point ».

2.2. Interrogé sur la manière dont l'assujetti pourrait apporter la preuve contraire, par exemple comment il pourrait être démontré que l'intéressé a reçu le pli simple plus tard que le troisième jour ouvrable mentionné, le délégué a répondu comme suit :

> « Comme indiqué dans le rapport au Roi, la preuve contraire peut être fournie par tous les moyens de droit commun. Le destinataire peut se référer par exemple aux problèmes de distribution des courriers dans sa région, à l'adresse qui est erronée, au fait qu'il a été absent pendant plusieurs semaines par exemple pour cause d'hospitalisation, … ».

## Article 12

1. L'article 12 de l'avant-projet remplace le paragraphe 1er et l'alinéa 3 du paragraphe 2 de l'article 76 du Code de la TVA. Hormis quelques modifications formelles, cette modification vise principalement à prévoir qu'en cas d'excédent de TVA pour lequel aucune demande de restitution n'est introduite ou pour lequel les conditions pour ce faire ne sont pas remplies, cet excédent peut être affecté à l'apurement d'une dette d'impôt qui constitue une créance certaine, liquide et exigible.

2. L'article 76, § 1er, alinéa 3, actuellement en vigueur, du Code de la TVA est partiellement modifié à cet effet. Les textes français et néerlandais de l'article 12, 1°, de l'avant-projet ne concordent toutefois pas.

Dans le texte néerlandais de l'article 76, § 1er, alinéa 3, en projet, du Code de la TVA, il n'est plus fait référence au fait que les déclarations précédentes (c'est-à-dire les déclarations qui précèdent celle qui donne lieu à l'excédent) doivent avoir été déposées « volgens de modaliteiten, opgelegd in uitvoering van die bepaling », et le segment de phrase « alsmede die laatste aangifte » (c'est-à-dire la déclaration qui fait référence à la déclaration qui donne lieu à l'excédent) est en outre omis alors que ces segments de phrase figurent toujours bien dans le texte français.

Interpellé sur ce point, le délégué a répondu comme suit :

> « La version française du texte soumise pour avis indique bien que :
>
> 'L'excédent visé à l'alinéa 1er n'est cependant restitué que pour autant que toutes les déclarations visées à l'article 53, § 1er, alinéa 1er, 2°, relatives aux six mois qui précèdent la période de déclaration relative à la déclaration qui a donné lieu à l'excédent, ainsi que cette dernière déclaration, aient été déposées dans les délais et selon les modalités prescrits en exécution de cette disposition.'.
>
> Cet oubli sera rectifié dans la version néerlandaise ».

‡LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ‡

Le délégué a encore ajouté ce qui suit :

« La version française du texte soumise pour avis indique bien que :

'L'excédent visé à l'alinéa 1er n'est cependant restitué que pour autant que toutes les déclarations visées à l'article 53, § 1er, alinéa 1er, 2°, relatives aux six mois qui précèdent la période de déclaration relative à la déclaration qui a donné lieu à l'excédent, ainsi que cette dernière déclaration, aient été déposées dans les délais et selon les modalités prescrits en exécution de cette disposition.'.

Cet oubli sera rectifié dans la version néerlandaise ».

On harmonisera par conséquent le texte néerlandais de l'avant-projet avec la version française.

Article 14

1. L'article 14 de l'avant-projet remplace l'article 91, §§ 4, alinéa 4, et 5, alinéa 4, du Code de la TVA et fixe la période pendant laquelle aucun intérêt moratoire n'est dû sur l'excédent de TVA qui devrait être restitué à l'assujetti.

2. Outre l'hypothèse existante de l'indisponibilité des données nécessaires pour liquider les sommes à restituer, telles que les données bancaires mentionnées dans l'exposé des motifs, par exemple, l'article 91, § 4, alinéa 4, 1°, en projet, du Code de la TVA (article 14, 1°, de l'avant-projet) prévoit également que l'intérêt moratoire n'est pas dû en cas de retenue au sens de l'article 76, § 1er, alinéa 6, 3°, du Code de la TVA, ainsi qu'en cas de retenue au sens de l'article 76, § 2, alinéa 3, 3°, du Code de la TVA. Il s'agit chaque fois d'une retenue appliquée lorsque l'assujetti n'a pas fourni les renseignements demandés par les agents de l'administration en charge de la TVA et permettant de justifier la réalité de cet excédent, dans un délai déterminé.

Dans ces deux derniers nouveaux cas uniquement, aucun intérêt moratoire n'est dû pour la période qui court entre le moment où la taxe à restituer fait l'objet d'une telle retenue « et le moment où cette taxe est effectivement restituée, sans que cette période puisse excéder six mois » [6]. Pour le premier cas, déjà existant, de l'indisponibilité des données nécessaires, « la période qui court entre le moment où les sommes auraient dû être liquidées si l'administration avait disposé des données nécessaires précitées et la fin du mois suivant celui au cours duquel ces données nécessaires ont été communiquées à l'administration » vaut toutefois encore comme période pendant laquelle aucun intérêt moratoire n'est dû (article 91, § 4, alinéa 4, 2°, du Code de la TVA, article 14, 1°, de l'avant-projet).

2.1. Invité à justifier ce point plus avant, le délégué a répondu ce qui suit :

« En ce qui concerne tout d'abord la délimitation générale de la période durant laquelle des intérêts moratoires ne sont pas dus, il convient de tenir compte de l'impact différencié des données qui sont mises à disposition de l'administration dans les cas cités.

[6] Voir aussi l'article 91, § 5, alinéa 4, 2°, en projet, du Code de la TVA (article 14, 2°, de l'avant-projet) pour ce qui concerne l'article 76, § 1er, alinéa 6, 3°, du Code de la TVA.

‡LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ‡

À partir du moment où les données concernées sont mises à disposition de l'administration dans le cas déjà existant, il est possible de procéder au remboursement immédiatement et sans aucune réserve supplémentaire. Un délai fixe d'un mois (plus le reliquat du mois en cours) suffit dès lors pour procéder au remboursement effectif du crédit dans ce cas. C'est par exemple le cas d'un défaut d'indication du numéro de compte bancaire.

Il n'en va pas de même pour les nouveaux cas ajoutés par l'article en projet, dans lesquels les informations reçues devront être évaluées et il conviendra d'examiner dans quelle mesure elles influencent le montant du crédit TVA à rembourser (soit dans quelle mesure celui-ci ne sera éventuellement remboursé que partiellement), le cas échéant après avoir rédigé un relevé de régularisation qui donnera éventuellement lieu à une contestation administrative ultérieure. Dans ces circonstances, il n'est dès lors pas opportun de se référer à un délai fixe relativement court à compter de la réception des données comme dans le cas déjà existant.

Dans la même logique que ce qui est exposé ci-avant, le délai de six mois proposé constitue un garde-fou permettant d'éviter qu'un crédit ne soit conservé indéfiniment dans ces hypothèses où le remboursement ne peut logiquement s'opérer rapidement compte tenu des investigations supplémentaires nécessaires ».

Le délégué a ensuite proposé ce qui suit :

« Néanmoins, dans un souci d'uniformisation, nous pouvons envisager de renoncer à cette règle des six mois et ainsi appliquer à ces nouveaux cas la même règle que celle en vigueur pour le cas existant, afin d'éliminer la différenciation d'approche sur ce point entre le cas existant et les nouveaux cas d'application ajoutés par l'article en projet ».

2.2. Dans un souci de clarté, il est recommandé d'insérer les explications du délégué dans l'exposé des motifs.

Le délégué ayant clairement indiqué la distinction entre les différents cas, il peut être admis qu'il soit prévu pour les nouveaux cas une autre période pendant laquelle aucun intérêt moratoire n'est dû et qu'un délai ultime constitue une garantie à cet égard.

Toutefois, à la lumière du principe d'égalité, la question se pose de savoir si une période de *six* mois est raisonnablement justifiée. En effet, il apparaît au Conseil d'État qu'avec une période de six mois, l'administration de la TVA dispose d'un délai très large pour restituer l'excédent de TVA sans devoir payer d'intérêts moratoires. Dans la réponse précitée, le délégué a également proposé de modérer cette période pendant laquelle aucun intérêt moratoire n'est dû.

Conformément à l'article 76, § 1er, actuellement en vigueur, du Code de la TVA, combiné avec l'article 8[1], § 1er, alinéa 2, de l'arrêté royal n° 4 du 29 décembre 1969 'relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée', la restitution du montant de la taxe dû à l'assujetti « est exécuté[e] au plus tard à la fin du troisième mois qui suit la période à laquelle la déclaration se rapporte » ou « au plus tard à la fin du deuxième mois qui suit la période à laquelle la déclaration mensuelle se rapporte ».

À moins qu'une justification puisse être fournie pour cette limite maximale de six mois pendant laquelle aucun intérêt moratoire n'est dû, il est recommandé de ramener cette période à un délai plus raisonnable par rapport au délai de restitution des montants dus à l'assujetti.

#LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ#

CHAPITRE 5 – RÉGIME PARTICULIER DE LA FRANCHISE DE TAXE APPLICABLE AUX PETITES ENTREPRISES

Article 16

1. Le chapitre 5 de l'avant-projet concerne le régime particulier de la franchise de taxe applicable aux petites entreprises. L'article 15 de l'avant-projet complète l'article 56*bis* du Code de la TVA par un quatrième paragraphe, qui transpose l'article 289 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée'.

L'article 16 de l'avant-projet prévoit tout d'abord la proratisation du seuil de 25.000 euros sur base annuelle dans le cas où l'assujetti commence son activité dans le courant de l'année civile (article 56*ter*, § 1er, alinéa 2, en projet, du Code de la TVA, article 16, 1°, de l'avant-projet). Il détermine ensuite que l'assujetti qui souhaite appliquer le régime de la franchise notifie préalablement – et donc, plus au commencement de son activité – son intention à l'administration chargée de la TVA (article 56*ter*, § 1er, alinéa 5, en projet, du Code de la TVA, article 16, 2°, de l'avant-projet).

2.1. Avec cette dernière modification, il semble que les auteurs de l'avant-projet souhaitent donner suite à l'avis 77.172/3 du 3 décembre 2024, dans lequel la section de législation a observé ce qui suit :

> « Si l'on peut se rallier à ces précisions, il convient cependant de noter que la formulation du texte de l'article 56*ter*, § 1er, alinéa 4, du Code de la TVA n'est pas heureuse. En effet, cette disposition semble suggérer que les assujettis établis en Belgique ne peuvent avoir accès au régime de franchise qu'au moment du commencement des activités. (...) C'est pourquoi mieux vaudrait parfaire le texte de l'alinéa 4 à la prochaine occasion ». [7]

2.2. Invité à préciser la signification exacte du mot « préalablement », le délégué a répondu ce qui suit :

> « Par 'préalable', il convient d'entendre dans la présente hypothèse (c'est-à-dire dans l'hypothèse d'un changement de régime de taxation en faveur de ce régime de la franchise) 'préalable à l'application de ce régime particulier de la franchise de la taxe'. Les modalités de cette notification préalable, dans cette hypothèse précise, sont fixées à l'article 3, § 2, de l'arrêté royal n° 19, du 15 décembre 2024, relatif au régime de la franchise de taxe sur la valeur ajoutée en faveur des petites entreprises :
>
> '§ 2. Lorsque, pour l'année civile en cours, le chiffre d'affaires d'un assujetti soumis au régime normal de la taxe ou au régime forfaitaire visé par l'article 56 du Code ne dépasse pas le montant visé à l'article 56*ter*, § 1*er*, alinéa 1*er*, du Code, cet assujetti peut faire usage du régime de la franchise de taxe à compter du 1*er* janvier, du 1*er* avril, du 1*er* juillet ou du 1*er* octobre de l'année civile qui suit.
>
> L'assujetti qui souhaite faire usage de ce régime en fait dans ce cas la demande avant le 15 décembre de l'année civile en cours ou avant le 15 mars, le 15 juin ou le

[7] Avis C.E. 77.172/3 du 3 décembre 2024 sur un projet devenu l'arrêté royal n° 19 du 15 décembre 2024 'relatif au régime de la franchise de taxe sur la valeur ajoutée en faveur des petites entreprises', observation 4.2.1.

#LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ#

15 septembre de l'année civile qui suit, au moyen de la déclaration visée à l'article 2 ou 7*bis* de l'arrêté royal n° 10.

La déclaration visée à l'alinéa 2 mentionne également, selon l'hypothèse, le montant du chiffre d'affaires réalisé au cours du ou des trimestres de l'année en cours écoulés, ainsi qu'une estimation du chiffre d'affaires du ou des trimestres restant à courir de l'année en cours.

Pour autant que l'assujetti n'ait pas dépassé, au cours de l'année civile en cours, le montant de chiffre d'affaires visé à l'article 56*ter*, § 1*er*, alinéa 1*er*, du Code, la déclaration visée à l'alinéa 2 produit ses effets pour une durée indéterminée à partir du 1*er* janvier de l'année civile qui suit lorsque la déclaration est introduite avant le 15 décembre.

Pour autant que l'assujetti n'ait pas dépassé, au cours de l'année civile qui précède et de l'année civile en cours, le montant de chiffre d'affaires visé à l'article 56*ter*, § 1*er*, alinéa 1*er*, du Code, la déclaration visée à l'alinéa 2 produit ses effets pour une durée indéterminée à partir du 1*er* avril, du 1*er* juillet ou du 1er octobre de l'année civile en cours lorsque la déclaration est introduite respectivement avant le 15 mars, le 15 juin ou le 15 septembre.

§ 2. Wanneer de omzet van een belastingplichtige die onder de normale belastingregeling valt of onder de in artikel 56 van het Wetboek bedoelde forfaitaire regeling voor het lopende kalenderjaar het in artikel 56*ter*, § 1, eerste lid, van het Wetboek bedoelde bedrag niet overschrijdt, kan die belastingplichtige vanaf 1 januari, 1 april, 1 juli of 1 oktober van het daaropvolgende kalenderjaar gebruikmaken van de vrijstellingsregeling van belasting.

De belastingplichtige die van deze regeling gebruik wil maken, dient in dat geval de aanvraag in vóór 15 december van het lopende kalenderjaar of vóór 15 maart, 15 juni of 15 september van het volgende kalenderjaar, via de aangifte bedoeld in artikel 2 of 7*bis* van het koninklijk besluit nr. 10.

De in het tweede lid bedoelde aangifte vermeldt ook, afhankelijk van de situatie, het bedrag van de gerealiseerde omzet gedurende het of de afgelopen kwartalen van het lopende jaar, evenals een schatting van de omzet van het of de resterende kwartalen van het lopende jaar.

Op voorwaarde dat de belastingplichtige in het lopende kalenderjaar het bedrag van de in artikel 56*ter*, § 1, eerste lid, van het Wetboek bedoelde omzet niet heeft overschreden, heeft de in het tweede lid bedoelde aangifte uitwerking voor onbepaalde duur vanaf 1 januari van het volgende kalenderjaar wanneer de aangifte werd ingediend vóór 15 december.

Op voorwaarde dat de belastingplichtige in de loop van het voorafgaande kalenderjaar en van het lopende kalenderjaar het bedrag van de in artikel 56*ter*, § 1, eerste lid, van het Wetboek bedoelde omzet niet heeft overschreden, heeft de in het tweede lid bedoelde aangifte uitwerking voor onbepaalde duur respectievelijk vanaf 1 april, 1 juli of 1 oktober van het lopende kalenderjaar wanneer de aangifte is ingediend respectievelijk vóór 15 maart, 15 juni of 15 september.'

‡LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ‡

Le fondement légal de cette disposition se trouve à l'article 56*undecies* du Code qui stipule que :

> 'Le Roi détermine les modalités d'application de la présente sous-section en ce qui concerne la forme de la notification préalable visée aux articles 56*ter*, § 1er, alinéa 4 et 56*quater*, § 1er, 1°, le changement ou la cessation de l'activité ou du régime de taxation, la manière dont les révisions sont opérées en cas de changement de régime de taxation et la manière dont les informations visées aux articles 56*quater*, § 3, et 56*quinquies* sont communiquées à l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée.'.

Il convient cependant de constater que dans la mesure où l'article 16, 1°, du présent projet insère un alinéa à l'article 56*ter*, § 1er, du Code, cette disposition d'habilitation doit être modifiée en ce sens :

> 'Art. 56*undecies*. Le Roi détermine les modalités d'application de la présente sous-section en ce qui concerne la forme de la notification préalable visée aux articles 56*ter*, § 1er, alinéa 5 et 56*quater*, § 1er, 1°, le changement ou la cessation de l'activité ou du régime de taxation, la manière dont les révisions sont opérées en cas de changement de régime de taxation et la manière dont les informations visées aux articles 56*quater*, § 3, et 56*quinquies* sont communiquées à l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée.'.

Cette modification apportée à l'article 56*undecies* du Code sera ajoutée dans le présent projet ».

2.3. Par souci de clarté, il est tout d'abord recommandé de mentionner les explications du délégué concernant la notification préalable à l'administration dans l'exposé des motifs.

En outre, on peut certainement se rallier à la proposition du délégué visant à modifier l'article 56*undecies* du Code de la TVA afin de mettre cette disposition – qui habilite le Roi à déterminer les modalités d'application entre autres de l'article 56*ter*, § 1er, alinéa 4, du Code de la TVA – en conformité avec la modification de cet article 56*ter*, § 1er, du Code de la TVA, visée par l'avant-projet.

## CHAPITRE 6 – RÉGIME PARTICULIER DES EXPLOITANTS AGRICOLES

Ce chapitre n'appelle aucune observation.

## CHAPITRE 7 : MODIFICATIONS TECHNIQUES DANS LA LÉGISLATION NATIONALE

Ce chapitre n'appelle aucune observation.

‡LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ‡

CHAPITRE 8 – ENTRÉE EN VIGUEUR

1. Selon l'article 21 de l'avant-projet, « [l]es articles 3, 4, 16, 1°, 18 et le chapitre 3 entrent en vigueur le 1er janvier 2026 ».

1.1. Il va de soi que la loi à adopter ne peut pas être publiée après la date d'entrée en vigueur du 1er janvier 2026. Dans ce cas, il serait attribué à toutes les dispositions un effet rétroactif pour lequel il conviendra alors de disposer d'une justification. Par ailleurs, l'effet rétroactif n'est pas admissible pour les actes concrets, telle l'introduction de la facturation électronique pour la TVA. Pareilles règles de procédure 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.

1.2. Dans l'exposé des motifs, l'entrée en vigueur au 1er janvier 2026 de l'article 18 de l'avant-projet, entre autres, est justifiée par le lien intrinsèque avec les dispositions de la loi du 6 février 2024 qui entrent également en vigueur le 1er janvier 2026.

Le délégué a tout d'abord été interrogé sur ce qu'implique exactement ce lien intrinsèque entre les dispositions de la loi du 6 février 2024 et l'article 18 de l'avant-projet, étant donné que cette dernière disposition n'apporte qu'une modification technique, à savoir l'abrogation des mots « dans le secteur horeca » à l'article 56, § 1er, alinéa 1er, 4°, du Code de la TVA. Par ailleurs, il a été signalé au délégué que l'article 19 de l'avant-projet concerne la même abrogation à l'article 56*bis*, § 2, alinéa 2, 2°, du Code de la TVA, alors que l'entrée en vigueur de cette disposition conformément à l'article 21 de l'avant-projet respecte le délai usuel. À ce sujet, le délégué a répondu ce qui suit :

> « Cette référence à l'article 18 de l'avant-projet est une erreur qui découle d'une version antérieure du texte. Elle doit par conséquent être retirée dans l'article 21 de l'avant-projet, relatif à l'entrée en vigueur de la loi ».

La référence à l'article 18 dans l'article 21 de l'avant-projet doit par conséquent être omise.

1.3. Interrogé plus spécifiquement encore sur la date d'entrée en vigueur du 1er janvier 2026 du chapitre 3 de l'avant-projet, le délégué a déclaré que cette date d'entrée en vigueur « niet tot doel [heeft] om in te gaan tegen de rechtstreekse werking van artikel 190 van de btw-richtlijn of gerechtelijke uitspraken in een welbepaalde zin te beïnvloeden ».

2. L'article 21 de l'avant-projet ne fait pas mention des articles 12 et 14 de l'avant-projet, de sorte que ces dispositions entrent en vigueur le dixième jour qui suit celui de leur publication au Moniteur belge.

2.1. L'article 12 de l'avant-projet concerne l'excédent découlant du dépôt d'une déclaration périodique à la TVA. À la question de savoir si le nouveau régime s'applique uniquement à un excédent découlant d'une déclaration périodique qui a été déposée à partir de la date d'entrée en vigueur de ce régime, ou si le régime s'applique uniquement aux déclarations qui

‡LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ‡

concernent des opérations effectuées à partir de la date d'entrée en vigueur dudit régime, le délégué a répondu ce qui suit :

> « En réalité, ces nouvelles règles auraient dû entrer en vigueur au 1er janvier 2025, conformément à l'ensemble des règles relatives à la nouvelle chaine TVA. Des difficultés opérationnelles ont entraîné un retard conséquent concernant l'entrée effective de cette réglementation.
>
> Partant, nous ne voyons aucune objection à faire entrer cette disposition en vigueur au 1er janvier 2026, ce qui permettra, s'agissant de l'article 76, § 1er, du Code, de le voir appliqué tant aux déclarations périodiques mensuelles que trimestrielles.
>
> Concrètement, cette disposition sera applicable aux déclarations périodiques déposées à partir de cette date, soit les déclarations relatives au quatrième trimestre 2025 ou au mois de décembre 2025, sauf nouveau report administratif ».

Par souci de clarté, il est recommandé d'adapter l'article 21 de l'avant-projet à la proposition formulée par le délégué.

2.2. Le délégué a également été interrogé sur la date d'entrée en vigueur de l'article 14 de l'avant-projet, qui détermine la période pendant laquelle l'intérêt moratoire n'est pas dû. Plus précisément, il a été demandé si le régime en projet s'applique aux retenues à partir de la date d'entrée en vigueur de ce régime, ou uniquement aux retenues pour lesquelles les déclarations ont été déposées à partir de cette date d'entrée en vigueur, ou uniquement aux déclarations relatives aux opérations effectuées à partir de cette date d'entrée en vigueur. Le délégué a répondu ce qui suit :

> « L'entrée en vigueur se rapporte aux retenues pratiquées à partir de la date d'entrée en vigueur ».

Il est recommandé d'intégrer la réponse du délégué dans l'exposé des motifs.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Yves DEPOORTER Jeroen VAN NIEUWENHOVE

‡LW-CBLZLFGBG-HIDCFUQ‡