



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 66.600/3
van 23 oktober 2019

avis 66.600/3
du 23 octobre 2019

over

sur

een ontwerp van koninklijk besluit
'tot wijziging van het koninklijk
besluit nr. 18 van
29 december 1992 met betrekking
tot de vrijstellingen ten aanzien van
de uitvoer van goederen en
diensten naar een plaats buiten de
Gemeenschap, op het stuk van de
belasting over de toegevoegde
waarde inzake het drempelbedrag
van de globale waarde van de
goederen uit te voeren in de
persoonlijke bagage van de
reizigers'

un projet d'arrêté royal 'modifiant
l'arrêté royal n° 18 du
29 décembre 1992 relatif aux
exemptions concernant les
exportations de biens et de services
en dehors de la Communauté, en
matière de taxe sur la valeur
ajoutée en ce qui concerne le
montant du seuil de la valeur
globale des biens à emporter dans
les bagages personnels des
voyageurs'

Op 23 september 2019 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 18 van 29 december 1992 met betrekking tot de vrijstellingen ten aanzien van de uitvoer van goederen en diensten naar een plaats buiten de Gemeenschap, op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde inzake het drempelbedrag van de globale waarde van de goederen uit te voeren in de persoonlijke bagage van de reizigers’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 15 oktober 2019. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS, assessor, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Githa SCHEPPERS, eerste auditeur.

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

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 23 oktober 2019.

*

Le 23 septembre 2019, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté royal ‘modifiant l'arrêté royal n° 18 du 29 décembre 1992 relatif aux exemptions concernant les exportations de biens et de services en dehors de la Communauté, en matière de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le montant du seuil de la valeur globale des biens à emporter dans les bagages personnels des voyageurs’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 15 octobre 2019. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS, assesseur, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Githa SCHEPPERS, 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, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 23 octobre 2019.

*

1. Rekening houdend met het ogenblik waarop dit advies gegeven wordt, vestigt de Raad van State de aandacht op het feit dat, wegens het ontslag van de regering, de bevoegdheid van deze laatste beperkt is tot het afhandelen van de lopende zaken. Dit advies wordt evenwel gegeven zonder dat wordt nagegaan of het ontwerp onder die beperkte bevoegdheid valt, aangezien de afdeling Wetgeving geen kennis heeft van alle feitelijke gegevens die de regering in aanmerking kan nemen als zij moet beoordelen of het nodig is een verordening vast te stellen of te wijzigen.

*

2. Aangezien de adviesaanvraag ingediend is op basis van artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, beperkt de afdeling Wetgeving overeenkomstig artikel 84, § 3, van de voornoemde gecoördineerde wetten haar onderzoek tot de rechtsgrond van het ontworpen besluit, de bevoegdheid van de steller van de handeling en de te vervullen voorafgaande vormvereisten.

Wat die drie punten betreft, geeft het ontwerp aanleiding tot de volgende opmerkingen.

STREKKING EN RECHTSGROND

3. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt tot de verlaging van de grenswaarde voor de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) bedoeld in artikel 39, § 1, 4°, van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde (hierna: Btw-wetboek). Die bepaling heeft betrekking op leveringen van goederen aan een niet in de Europese Unie gevestigde reiziger, die deze goederen in België in bezit neemt en ze in zijn persoonlijke bagage uitvoert naar een plaats buiten de Unie, uiterlijk op het einde van de derde maand volgend op de maand waarin de levering plaatsvond.

4. Artikel 39, § 3, van het Btw-wetboek machtigt de Koning om onder meer de voorwaarden te bepalen die voor het verkrijgen van deze vrijstelling moeten worden nageleefd. Hij kan op die grond ook de vrijstelling bedoeld in paragraaf 1, 4°, beperken en het totale bedrag per levering bepalen dat voor het verkrijgen van deze vrijstelling vereist is.

5. In uitvoering hiervan bepaalde artikel 8, 2°, van het koninklijk besluit nr. 18 van 29 december 1992 ‘met betrekking tot de vrijstellingen ten aanzien van de uitvoer van goederen en diensten naar een plaats buiten de Gemeenschap, op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde’, voor het werd gewijzigd bij de koninklijke besluiten van 4 juli 2016¹ en

¹ Koninklijk besluit van 4 juli 2016 ‘tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 18 van 29 december 1992 met betrekking tot de vrijstellingen ten aanzien van de uitvoer van goederen en diensten naar een plaats buiten de Gemeenschap, op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde inzake het drempelbedrag van de globale waarde van de goederen uit te voeren in de persoonlijke bagage van de reizigers’.

21 september 2016,² dat de “globale waarde van de goederen, belasting inbegrepen, (...) per factuur hoger [moet] zijn dan 125 euro”.

Artikel 1 van het koninklijk besluit van 21 september 2016 heeft het minimumbedrag voor de toepassing van de vrijstelling bedoeld in artikel 39, § 1, 4°, van het Btw-wetboek verlaagd van 125 euro tot 50 euro per factuur, btw inbegrepen.

Dat artikel was echter slechts van toepassing tot 31 augustus 2017.³

6. Het voorliggende ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe opnieuw de vermelde verlaging van de drempel naar 50 euro in te voeren (artikel 1) en dit met terugwerkende kracht, voor de periode vanaf 1 september 2017 tot 31 december 2019 (artikel 2).

ALGEMENE OPMERKINGEN

7. Vermits de vrijstellingsregeling een omzetting is van artikel 147 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde’, moet in het te nemen besluit een verwijzing naar die richtlijn opgenomen worden. Dat kan het best door vooraan in het dispositief een nieuw artikel in die zin toe te voegen.⁴

8. Overeenkomstig artikel 2 van het ontwerp treedt de wijzigingsbepaling in artikel 1 buiten werking op 31 december 2019. Dat is evenwel zinloos: van zodra een wijzigingsbepaling uitwerking heeft, wordt de inhoud ervan in de te wijzigen tekst opgenomen en is de wijzigingsbepaling als het ware een lege huls. Het opheffen of buiten werking laten treden van een wijzigingsbepaling is dan ook een slag in het water.⁵

² Koninklijk besluit van 21 september 2016 ‘tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 18 van 29 december 1992 met betrekking tot de vrijstellingen ten aanzien van de uitvoer van goederen en diensten naar een plaats buiten de gemeenschap, op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde inzake het drempelbedrag van de globale waarde van de goederen uit te voeren in de persoonlijke bagage van de reizigers’.

³ Zie artikel 2 van het koninklijk besluit van 21 september 2016.

⁴ *Beginselen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, nr. 94, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be).

⁵ Overigens werd eerder al dezelfde vergissing gemaakt door bij artikel 2 van het koninklijk besluit van 21 september 2016 de toepasselijkheid van de wijzigingsbepaling vervat in artikel 1 van dat besluit te beperken tot en met 31 augustus 2017. Het ontwerp dat tot dat besluit heeft geleid werd niet om advies voorgelegd aan de Raad van State.

Om de oorspronkelijke inhoud van de te wijzigen tekst te herstellen vanaf 1 januari 2020, moet dan ook een tweede wijzigingsbepaling worden uitgewerkt waarbij het bedrag van 50 euro terug naar 125 euro wordt gebracht. Die wijzigingsbepaling kan luiden als volgt:

“Art. 2. In artikel 8, 2°, van hetzelfde besluit, vervangen bij het koninklijk besluit van 30 april 2013 en laatstelijk gewijzigd bij het besluit van ..., worden de woorden ‘50 euro’ vervangen door de woorden ‘125 euro’.”

Het huidige artikel 2 van het ontwerp (dat artikel 3 wordt), moet dan als volgt worden geredigeerd:

“Art. 3. Artikel 1 heeft uitwerking met ingang van 1 september 2017.

Artikel 2 treedt in werking op 1 januari 2020.”

BIJZONDERE OPMERKINGEN

Artikel 2

9. Op grond van artikel 2 van het ontwerp wordt terugwerkende kracht verleend aan het te nemen besluit, dat immers uitwerking heeft met ingang van 1 september 2017. Volgens de gemachtigde is die terugwerkende kracht “noodzakelijk om de feitelijke situatie die op 1 september 2017 is ontstaan na afloop van de geldigheid van het voormelde koninklijk besluit van 21 september 2016 te regulariseren”.

Uit het verslag aan de Koning en de uitleg van de gemachtigde, blijkt dat die “feitelijke situatie” slaat op de omstandigheid dat de btw-administratie op 4 september 2017 op de website van de FOD Financiën⁶ had meegedeeld dat de drempel van 50 euro ook na 1 september 2017 van toepassing blijft voor een periode van onbepaalde duur.

De administratie anticipeerde daarmee op een verwachte “nakende hernieuwde wijziging van het koninklijk besluit nr. 18 waarbij de drempel voor onbepaalde duur op 50 euro zou worden vastgesteld”. Omwille van een “samenloop van omstandigheden, in het bijzonder politiek van aard” (*sic*), bleef het wijzigend koninklijk besluit echter uit. Slechts thans ligt het ontwerp ervan voor.

Door aan artikel 1 van het te nemen koninklijk besluit terugwerkende kracht te verlenen tot 1 september 2017, beoogt de steller van het ontwerp “de voormelde aankondiging van de administratie juridisch te verankeren en rechtszekerheid te waarborgen voor de belastingplichtigen die vanaf 1 september 2017 tot heden de vrijstelling hebben toegepast in functie van de voormelde drempel van 50 euro op grond van de voormelde administratieve kennisgeving”.

⁶ Zie <https://financien.belgium.be/nl/Actueel/aankopen-tax-free-belgi%C3%ab-voor-reizigers-die-buiten-de-europese-gemeenschap-wonen-de-drempel>.

10. Ofschoon in dit geval de terugwerkende kracht geacht kan worden verantwoord te zijn omdat, enerzijds, een voordeel wordt toegekend en, anderzijds, de continuïteit van het bestuur wordt gewaarborgd, wenst de Raad van State er toch vooral op te wijzen dat het procedé waarbij de administratie een regelgeving die zij verwacht, reeds toepast vooraleer deze daadwerkelijk door de bevoegde regelgever is uitgevaardigd, niet toelaatbaar is.

Op grond van het in artikel 170 van de Grondwet opgenomen legaliteitsbeginsel in fiscale zaken staat het aan de wetgever om de essentiële elementen van de belasting te bepalen en om, desgevallend, op grond van artikel 105 van de Grondwet, de regeling van de niet-essentiële elementen ervan aan de Koning te delegeren.

Het komt niet aan de administratie toe om hierop vooruit te lopen door reeds over te gaan tot toepassing van regels waarvan de invoering bij koninklijk besluit wordt verwacht. Integendeel, de administratie is verplicht de geldende regelgeving – in dit geval artikel 8, 2°, van het koninklijk besluit nr. 18 van 29 december 1992, met de na 1 september 2017 opnieuw geldende drempel van 125 euro – toe te passen. Het Grondwettelijk Hof oordeelde: “Het vestigen van een aanslag of het innen van een belasting in de gevallen waarin die belasting krachtens de wet verschuldigd is, is een verplichting voor de administratie waardoor de gelijkheid van de burger voor de fiscale wet wordt gewaarborgd.”⁷

Door toch vooruit te lopen op de verwachte regelgeving, dreigt de administratie de beslissingsbevoegdheid van de betrokken regelgever in sommige gevallen feitelijk aan banden te leggen. Daarenboven past zij dan een regelgeving toe die niet is bekendgemaakt op een wijze als bedoeld bij artikel 190 van de Grondwet.⁸

*

⁷ GwH 20 april 2005, nr. 72/2005, B.20.

⁸ Zie adv.RvS 62.822/3 van 13 februari 2018 over een ontwerp dat geleid heeft tot het besluit van de Vlaamse Regering van 20 april 2018 ‘tot wijziging van het Vlaams personeelsstatuut van 13 januari 2006, wat betreft het optimalisatietraject functieclassificatie, geldelijke bepalingen en andere bepalingen’, opmerking 12.3.2.

1. Compte tenu du moment où le présent avis est donné, le Conseil d'État attire l'attention sur le fait qu'en raison de la démission du Gouvernement, la compétence de celui-ci se trouve limitée à l'expédition des affaires courantes. Le présent avis est toutefois donné sans qu'il soit examiné si le projet relève bien de la compétence ainsi limitée, la section de législation n'ayant pas connaissance de l'ensemble des éléments de fait que le Gouvernement peut prendre en considération lorsqu'il doit apprécier la nécessité d'arrêter ou de modifier des dispositions réglementaires.

*

2. Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation limite son examen au fondement juridique de l'arrêté en projet, à la compétence de l'auteur de l'acte ainsi qu'à l'accomplissement des formalités préalables, conformément à l'article 84, § 3, des lois coordonnées précitées.

Sur ces trois points, le projet appelle les observations suivantes.

PORTÉE ET FONDEMENT JURIDIQUE

3. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de réduire la valeur limite pour l'exemption de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) visée à l'article 39, § 1^{er}, 4^o, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA). Cette disposition concerne les livraisons de biens à un voyageur qui n'est pas établi à l'intérieur de l'Union européenne, qui prend possession de ces biens en Belgique et les exporte dans ses bagages personnels en dehors de l'Union au plus tard à la fin du troisième mois qui suit celui au cours duquel la livraison a eu lieu.

4. L'article 39, § 3, du Code de la TVA habilite le Roi, notamment, à fixer les conditions à observer pour bénéficier de cette exemption. Cette habilitation lui permet également de limiter l'exemption visée au § 1^{er}, 4^o, et de déterminer le montant total par livraison requis pour l'obtention de cette exemption.

5. En application de cette disposition, l'article 8, 2^o, de l'arrêté royal n° 18 du 29 décembre 1992 'relatif aux exemptions concernant les exportations de biens et de services en dehors de la Communauté, en matière de taxe sur la valeur ajoutée' prévoyait, avant sa modification par les arrêtés royaux des 4 juillet 2016¹ et 21 septembre 2016², que « la valeur globale des biens, taxe comprise, doit être supérieure à 125 euros par facture ».

¹ Arrêté royal du 4 juillet 2016 'modifiant l'arrêté royal n° 18 du 29 décembre 1992 relatif aux exemptions concernant les exportations de biens et de services en dehors de la Communauté, en matière de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le montant du seuil de la valeur globale des biens à emporter dans les bagages personnels des voyageurs'.

² Arrêté royal du 21 juillet 2016 'modifiant l'arrête royal n° 18 du 29 décembre 1992 relatif aux exemptions concernant les exportations de biens et de services en dehors de la communauté, en matières de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le montant du seuil de la valeur globale des biens à emporter dans les bagages personnels des voyageurs'.

L'article 1^{er} de l'arrêté royal du 21 septembre 2016 a ramené le montant minimal pour l'application de l'exemption visée à l'article 39, § 1^{er}, 4^o, du Code de la TVA de 125 euros à 50 euros par facture, TVA comprise.

Cet article n'était cependant applicable que jusqu'au 31 août 2017³.

6. Le projet d'arrêté royal à l'examen a pour objet d'instaurer à nouveau la réduction dudit seuil à 50 euros (article 1^{er}) et ce avec effet rétroactif, pour la période prenant cours le 1^{er} septembre 2017 et se terminant le 31 décembre 2019 (article 2).

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

7. Le régime d'exemption transposant l'article 147 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée', il faut inscrire une référence à cette directive dans l'arrêté envisagé. Il serait préférable d'ajouter un nouvel article en ce sens au début du dispositif⁴.

8. Conformément à l'article 2 du projet, la disposition modificative inscrite à l'article 1^{er} cesse d'être en vigueur le 31 décembre 2019. Cette mesure est toutefois dépourvue de sens : dès qu'une disposition modificative produit ses effets, son contenu est intégré dans le texte à modifier et la disposition modificative devient en quelque sorte une coquille vide. Abroger une disposition modificative ou prévoir qu'elle cessera d'être en vigueur s'apparente dès lors à un coup d'épée dans l'eau⁵.

Pour rétablir le contenu initial du texte à modifier à partir du 1^{er} janvier 2020, il faut dès lors élaborer une deuxième disposition modificative portant à nouveau le montant de 50 euros à 125 euros. Cette disposition modificative peut être rédigée comme suit :

« Art. 2. À l'article 8, 2^o, du même arrêté, remplacé par l'arrêté royal du 30 avril 2013 et modifié en dernier lieu par l'arrêté du ..., les mots '50 euros' sont remplacés par les mots '125 euros' ».

L'actuel article 2 du projet (qui devient l'article 3), sera alors rédigé comme suit :

« Art. 3. L'article 1^{er} produit ses effets le 1^{er} septembre 2017.

L'article 2 entre en vigueur le 1^{er} janvier 2020 ».

³ Voir l'article 2 de l'arrêté royal du 21 septembre 2016.

⁴ *Principes de technique législative – Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, n° 94, à consulter sur le site Internet du Conseil d'État (www.raadvst-consetat.be).

⁵ Au demeurant, la même erreur a déjà été commise antérieurement, en ce sens que l'article 2 de l'arrêté royal du 21 septembre 2016 a limité jusqu'au 31 août 2017 l'applicabilité de la disposition modificative contenue à l'article 1^{er} de cet arrêté. Le projet de cet arrêté n'a pas été soumis pour avis au Conseil d'État.

OBSERVATIONS PARTICULIÈRES

Article 2

9. L'article 2 du projet fait rétroagir l'arrêté envisagé, qui produit en effet ses effets le 1^{er} septembre 2017. Selon le délégué, cette rétroactivité est « noodzakelijk om de feitelijke situatie die op 1 september 2017 is ontstaan na afloop van de geldigheid van het voormelde koninklijk besluit van 21 september 2016 te regulariseren ».

Il ressort du rapport au Roi et du commentaire du délégué que cette « situation de fait » porte sur la circonstance que, le 4 septembre 2017, l'administration de la TVA avait communiqué sur le site internet du SPF Finances⁶ que le seuil de 50 euros reste également d'application après le 1^{er} septembre 2017 pour une période indéterminée.

L'administration anticipait ainsi sur « nouvelle modification imminente [attendue] de l'arrêté royal n° 18 qui aurait fixé le seuil à 50 euros ». En raison d'un « samenloop van omstandigheden, in het bijzonder politiek van aard » (*sic*), l'arrêté royal modificatif a cependant tardé à se concrétiser. Ce n'est que maintenant que le projet d'arrêté est devenu réalité.

En faisant rétroagir l'article 1^{er} de l'arrêté envisagé au 1^{er} septembre 2017, l'auteur du projet vise à « asseoir juridiquement la communication précitée faite par l'administration et de garantir la sécurité juridique pour les assujettis qui, depuis le 1^{er} septembre 2017 jusqu'aujourd'hui, ont appliqué l'exemption en fonction du seuil précité de 50 euros, sur la base de la communication administrative précitée ».

10. Bien qu'en l'espèce, l'on puisse considérer que la rétroactivité est justifiée dès lors, d'une part, qu'un avantage est accordé et, d'autre part, que la continuité de l'administration est garantie, le Conseil d'État tient plus particulièrement à souligner que le procédé par lequel l'administration applique déjà une réglementation à laquelle elle s'attend, avant que celle-ci soit effectivement élaborée par le législateur compétent, n'est pas admissible.

Eu égard au principe de légalité en matière fiscale inscrit à l'article 170 de la Constitution, il appartient au législateur de fixer les éléments essentiels de l'impôt et, le cas échéant, sur le fondement de l'article 105 de la Constitution, de donner pouvoir au Roi d'en régler les éléments non essentiels.

Il ne revient pas à l'administration de préjuger de la réglementation en procédant déjà à l'application de règles dont l'instauration par arrêté royal est attendue. À l'inverse, l'administration est tenue d'appliquer la réglementation en vigueur – en l'espèce l'article 8, 2°, de l'arrêté royal n° 18 du 29 décembre 1992, avec le seuil de 125 euros à nouveau applicable après le 1^{er} septembre 2017 –. La Cour constitutionnelle a jugé : « L'établissement d'une cotisation ou la perception d'un impôt, dans les cas où l'impôt est dû conformément à la loi, constitue, dans le

⁶ Voir <https://finances.belgium.be/fr/Actualites/achats-%c2%ab-tax-free-%c2%bb-en-belgique-pour-les-voyageurs-%c3%a9sidant-hors-de-la-communaut%c3%a9>.

chef de l'administration, une obligation qui doit permettre de garantir l'égalité du citoyen devant la loi fiscale »⁷.

En anticipant néanmoins la réglementation attendue, l'administration risque, dans certains cas, de restreindre en fait le pouvoir de décision du législateur concerné. En outre, elle applique alors une réglementation qui n'a pas été publiée conformément à l'article 190 de la Constitution⁸.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT

⁷ C.C., 20 avril 2005, n° 72/2005, B.20.

⁸ Voir avis C.E. 62.822/3 du 13 février 2018 sur un projet devenu l'arrêté du Gouvernement flamand du 20 avril 2018 'tot wijziging van het Vlaams personeelsstatuut van 13 januari 2006, wat betreft het optimalisatietraject functieclassificatie, geldelijke bepalingen en andere bepalingen', observation 12.3.2.