



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 77.172/3
van 3 december 2024

avis 77.172/3
du 3 décembre 2024

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'nr. 19 met betrekking
tot de vrijstellingsregeling van
belasting over de toegevoegde
waarde in het voordeel van
kleine ondernemingen'

un projet d'arrêté royal 'n° 19
relatif au régime de la
franchise de taxe sur la valeur
ajoutée en faveur des petites
entreprises'

Op 31 oktober 2024 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 'nr. 19 met betrekking tot de vrijstellingsregeling van belasting over de toegevoegde waarde in het voordeel van kleine ondernemingen'.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 26 november 2024. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Elly VAN DE VELDE, staatsraden, Bruno PEETERS, assessor, en Annemie GOOSSENS, griffier.

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

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 3 december 2024.

*

Le 31 octobre 2024, 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 'n° 19 relatif au régime de la franchise de taxe sur la valeur ajoutée en faveur des petites entreprises'.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 26 novembre 2024. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Elly VAN DE VELDE, conseillers d'État, Bruno PEETERS, assesseur, et Annemie GOOSSENS, greffier.

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

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 3 décembre 2024.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

VOORAFGAANDE OPMERKING

2. Rekening houdend met het ogenblik waarop dit advies wordt gegeven, vestigt de afdeling Wetgeving de aandacht van de adviesaanvrager erop dat de ontbinding van de Wetgevende Kamers tot gevolg heeft dat de regering sedert die datum en totdat, na de verkiezing van de Kamer van volksvertegenwoordigers, een nieuwe regering is benoemd door de Koning, niet meer over de volheid van haar bevoegdheid beschikt. Dit advies wordt evenwel gegeven zonder dat wordt nagegaan of dit ontwerp in die beperkte bevoegdheid kan worden ingepast, aangezien de afdeling Wetgeving geen kennis heeft van het geheel van de feitelijke gegevens die de regering in aanmerking kan nemen als ze te oordelen heeft of het vaststellen of het wijzigen van verordeningen noodzakelijk is.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

3. Het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe het koninklijk besluit nr. 19 van 29 juni 2014 ‘met betrekking tot de vrijstellingsregeling van belasting over de toegevoegde waarde in het voordeel van kleine ondernemingen’ te vervangen.

Hiermee wordt uitvoering gegeven aan de artikelen 56*bis* tot en met 56*undecies* van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde van 3 juli 1969 (hierna: Btw-wetboek), ingevoegd bij wet van 21 maart 2024 ‘tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde betreffende de bijzondere vrijstellingsregeling van belasting voor kleine ondernemingen’, waarvan de inwerkingtreding is bepaald op 1 januari 2025.

Luidens hoofdstuk 1 van het ontwerp vormt het thans voorliggende ontwerp van koninklijk besluit een gedeeltelijke omzetting van richtlijn (EU) 2020/285 van de Raad van 18 februari 2020 ‘tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen en Verordening (EU) nr. 904/2010 betreffende de administratieve samenwerking en uitwisseling van inlichtingen voor doeleinden van toezicht op de juiste uitvoering van de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen’. Het ontwerp vormt ook een gedeeltelijke omzetting van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde’ (artikel 1 van het ontwerp).

Hoofdstuk 2 van het ontwerp betreft de uitvoeringsmaatregelen met betrekking tot de vrijstellingsregeling van belasting over de toegevoegde waarde in België voor in België gevestigde belastingplichtigen die geen gebruik maken van de vrijstelling in andere lidstaten (zuiver nationale toepassing) (artikelen 2 tot 7).

Hoofdstuk 3 van het ontwerp bevat de uitvoeringsmaatregelen met betrekking tot de vrijstellingsregeling bedoeld in titel XII, hoofdstuk 1, van richtlijn 2006/112/EG¹, wanneer er een territoriale band met België bestaat (artikelen 8 tot 12).

Hoofdstuk 4 van het ontwerp regelt de opheffing van het koninklijk besluit nr. 19 van 29 juni 2014 (artikel 13) en bepaalt dat het te nemen besluit in werking treedt op 1 januari 2025 (artikel 14).

RECHTSGROND

4.1. Blijkens het eerste lid van de aanhef wordt de rechtsgrond voor het ontwerp gezocht in artikel 56*undecies* van het Btw-wetboek. Deze bepaling, zoals van toepassing vanaf 1 januari 2025, luidt als volgt:

“De Koning bepaalt de toepassingsmodaliteiten van deze onderafdeling wat betreft de vorm van de in artikelen 56*ter*, § 1, vierde lid en 56*quater*, § 1, 1°, bedoelde voorafgaandelijke kennisgeving, de wijziging of stopzetting van de activiteit of van de belastingregeling, de wijze waarop herzieningen worden doorgevoerd bij een wijziging van de belastingregeling en de wijze waarop de in de artikelen 56*quater*, § 3, en 56*quinquies* bedoelde gegevens aan de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde wordt verstrekt.”

4.2. Met de aangevoerde rechtsgrond kan worden ingestemd onder voorbehoud van wat volgt.

4.2.1. Aangezien de hypothese vervat in artikel 2, § 2, van het ontwerp niet is voorzien in artikel 56*ter*, § 1, vierde lid, van het Btw-wetboek, werd de gemachtigde hierover om nadere toelichting gevraagd. Hierop antwoordde hij als volgt:

“L'article 56*ter*, § 1^{er}, du Code n'indique nulle part que le régime particulier de la franchise de la taxe doit être appliqué nécessairement à partir du 1^{er} janvier d'une année civile.

La faculté pour un assujetti de bénéficier, en cours d'année civile, de ce régime particulier est une faculté offerte à ces assujettis comme c'est le cas actuellement (de manière moins souple) par l'actuel article 2, § 2, de l'arrêté royal n° 19.

Cette disposition est prise sur la base de l'habilitation faite au Roi, en vertu de l'article 56*undecies*, nouveau, du Code, de déterminer les modalités d'application de la présente sous-section en ce qui concerne (...) *le changement ou la cessation (...) du régime de taxation* ...”

¹ Meer bepaald de vrijstellingsregeling binnen de Europese Unie, toegepast door belastingplichtigen die niet in de lidstaat van verbruik gevestigd zijn.

Met deze toelichting kan worden ingestemd, maar er moet worden vastgesteld dat de tekst van artikel 56ter, § 1, vierde lid, van het Btw-wetboek ongelukkig is geformuleerd. Die bepaling lijkt immers te suggereren dat het instappen in de vrijstellingsregeling voor in België gevestigde belastingplichtigen enkel kan op het ogenblik van de aanvang van de activiteiten.² De tekst van het vierde lid wordt daarom het best bij een eerstvolgende gelegenheid bijgeschaafd.

4.2.2. Voor artikel 7 van het ontwerp biedt artikel 56bis, § 2, tweede lid, 3°, van het Btw-wetboek rechtsgrond.

4.2.3. Artikel 8, § 2, derde lid, van het ontwerp is, wat betreft de beëindiging van de toepassing van de vrijstellingsregeling van een in België gevestigde belastingplichtige in een andere lidstaat, deels niet in overeenstemming met artikel 56quater, § 3, tweede lid, van het Btw-wetboek.

Hierover om nadere toelichting gevraagd, stelde de gemachtigde voor om artikel 8, § 2, derde lid, van het ontwerp in lijn te brengen met het Btw-wetboek. Met het voorstel van de gemachtigde dat “de hypothese van de stopzetting inderdaad afzonderlijk moet worden onderscheiden in het derde lid om dat in overeenstemming te brengen met het bepaalde in artikel 56quater, § 3, tweede lid, van het Btw-Wetboek” kan worden ingestemd.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

5. Het eerste lid van de aanhef dient te worden aangevuld met een verwijzing naar artikel 56bis, § 2, tweede lid, 3°, van het Btw-wetboek (zie opmerking 4.2.2).

6. In het derde lid van de aanhef dient “17 september 2024” te worden vervangen door “19 september 2024”.

Artikel 4

7. Artikel 4, § 3, van het ontwerp voorziet in de situatie waarin een belastingplichtige die is onderworpen aan de vrijstellingsregeling van belasting over de toegevoegde waarde in het voordeel van kleine ondernemingen, van deze regeling moet worden uitgesloten omdat hij één of meer nieuwe activiteiten opstart die hem automatisch van deze regeling uitsluiten overeenkomstig artikel 56bis, § 2, tweede lid, van het Btw-wetboek. In een dergelijk geval moet de belastingplichtige de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde onmiddellijk op de hoogte brengen via de aangifte van wijziging van activiteit bedoeld in de artikelen 2 of 7bis van het koninklijk besluit nr. 10 van 29 december 1992 ‘met betrekking tot de uitoefeningsmodaliteiten van de keuzen, bedoeld in de artikelen 15, § 2, vierde lid, 21bis, § 2, 9°, vierde lid, 25ter, § 1, tweede lid, 2°, tweede lid en 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, de

² Artikel 56ter, § 1, vierde lid, van het Btw-wetboek luidt: “De in het eerste lid bedoelde belastingplichtige die de vrijstellingsregeling wenst toe te passen, stelt de administratie belast voor de belasting over de toegevoegde waarde van zijn voornemen in kennis op het moment van de *aanvang* van zijn economische activiteit.” (*eigen cursivering*)

aangiften van aanvang, wijziging, stopzetting van activiteit en de voorafgaande kennisgevingen inzake de belasting over de toegevoegde waarde’.

De ontworpen bepaling regelt evenwel niet wanneer in het voormelde geval de normale belastingregeling opnieuw van toepassing is. Hierover bevraagd, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Cette précision doit en effet être apportée dans la disposition elle-même, comme c’est le cas pour l’exclusion visée à l’article 4, §§ 1^{er} et 2, de l’arrêté royal n° 19 en projet. Cette exclusion prendra alors cours à la date mentionnée en principe dans la déclaration *ad hoc*, laquelle doit correspondre à la date de la première opération réalisée dans le cadre d’une activité habituelle visée à l’article 56bis, § 2, alinéa 2, du Code. Une telle déclaration peut toujours faire l’objet d’une vérification ultérieure par l’administration. Dans ce cadre, l’exclusion prendra également effet le jour à la date de la première opération réalisée dans le cadre d’une activité dont il apparaît qu’elle est devenue habituelle.

La même remarque vaut d’ailleurs en ce qui concerne l’exclusion visée à l’article 4, § 4, de l’arrêté royal n° 19 en projet. Cette date correspond alors à la date de changement officiel du siège de l’activité économique de l’assujetti, pour une adresse en dehors de la Belgique.”

Met dit voorstel kan worden ingestemd.

Artikel 5

8. De tekst van artikel 5, § 3, eerste lid, van het ontwerp strookt niet met de toelichting erbij in het verslag aan de Koning. Hierover om nadere toelichting gevraagd, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“In de versie die u is voorgelegd, staat inderdaad een inconsistentie in de Nederlandse versie van het verslag aan de Koning. Er moet, zoals in de Franse versie, gelezen worden:

‘- wat de andere goederen en diensten dan bedrijfsmiddelen betreft, vóór het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de af te trekken belasting opeisbaar is geworden (artikel 5, § 3, eerste lid, van dit besluit);’”

Deze aanpassing van het verslag aan de Koning kan worden benut om ook een aantal andere tekortkomingen te verhelpen. Zo wordt naar het verkeerde richtsnoer verwezen,³ wordt verkeerdelijk aan de voorlopige tekstversie van de richtsnoeren gerefereerd⁴ en wordt ten onrechte

³ Bij de toelichting van artikel 4 moet naar richtsnoer nr. 29 in plaats van naar richtsnoer nr. 30 worden verwezen. Bovendien moet bij de toelichting van artikel 12 in het citaat van richtsnoer 16 in de Engelse tekst het woord “[unanimously]” worden vervangen door de woorden “almost unanimously”, in de officieuze Nederlandse vertaling het woord “[unaniem]” door de woorden “bijna unaniem” en in de officieuze Franse vertaling de woorden “[à l’unanimité]” door de woorden “presque à l’unanimité”.

⁴ De gemachtigde corrigeerde dit als volgt: “référence officielle du document final : GUIDELINES RESULTING FROM THE 123 RD MEETING of 20 November 2023 DOCUMENT D – taxud.c.1(2024)4333871 – 1078). Voir en ce sens https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2024-01/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf, pages 301 et suivantes.”

gesuggereerd dat de richtsnoeren juridisch bindende beslissingen zijn met directe toepassing in België.

Artikelen 6 en 10

9. Hierover om nadere toelichting gevraagd, stemde de gemachtigde ermee in dat in artikel 6 van het ontwerp de zinsnede “uiterlijk op 31 maart van het daaropvolgende kalenderjaar” moet worden weggelaten, omdat deze verplichting al voortvloeit uit artikel 56quinquies, § 2, tweede lid, van het Btw-wetboek.

10. De artikelen 6 en 10 van het ontwerp maken melding van een verzending “langs elektronische weg (...) naar het door de minister van Financiën of zijn gemachtigde opgegeven elektronische adres” (in de Franse tekst: “par voie électronique à l’adresse électronique indiquée par le ministre des Finances ou son délégué”).

Aan de gemachtigde werd hierbij gevraagd of (a) met de woorden “door de minister (...) opgegeven elektronische adres” in de Nederlandse tekst niet eerder “door de minister (...) bepaalde elektronische adres” wordt bedoeld (in de Franse tekst: “à l’adresse électronique indiquée par le ministre”, of (b) het adres in het Belgisch Staatsblad wordt bekendgemaakt uiterlijk op het einde van het eerste kwartaal van 2025, en of (c) er sprake is van een delegatie van verordenende bevoegdheid aan de fiscale administratie, indien het de bedoeling is om ook de nadere regels voor de werking van de informatietoepassing te bepalen zoals in het verslag aan de Koning bij artikel 10 van het ontwerp wordt gesuggereerd.

De gemachtigde antwoordde hierop als volgt:

“a) Cette terminologie est en effet plus adéquate en langue néerlandaise.

b) et c) Conformément à l’exposé des motifs de la loi du 21 mars 2024 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le régime particulier de la franchise de taxe applicable aux petites entreprises, ‘l’article 56sexies, alinéa 2, nouveau, du Code de la TVA précise que les informations visées aux articles 56ter, § 2, alinéa 2, 56quater, § 3 et 56quinquies, § 1^{er}, alinéas 1^{er} et 3, nouveaux, du Code de la TVA sont communiquées par voie électronique via l’application Intervat, développée par le SPF Finances. Les informations concernant le module spécifique dans Intervat dédié à ce nouveau régime (‘Régime européen de franchise de la taxe pour les petites entreprises (SME)’) seront communiquées ultérieurement par le SPF Finances sur sa page internet.’.

Il ne s’agit dès lors pas à proprement parler d’une adresse électronique vers laquelle ces informations seront envoyées mais d’une application dans laquelle les assujettis concernés pourront introduire les données relatives à ces informations qu’ils sont tenus de communiquer.

Compte tenu de ce qui précède, les mots ‘à l’adresse électronique indiquée par le ministre des Finances ou son délégué au plus tard le 31 mars de l’année civile qui suit’ seront retirés de l’article 6 en projet. Il en va de même des mots ‘à l’adresse électronique indiquée par le ministre des Finances ou son délégué dans un délai d’un mois à compter de la fin du trimestre civil’ à l’article 10 en projet.

Les spécificités purement techniques de ce module particulier dans l'application Intervat seront communiquées en temps utiles sur le site Internet du SPF Finances, comme c'est le cas en ce qui concerne, notamment, le dépôt des déclarations périodiques à la TVA au travers de cette même application INTERVAT."

Met deze voorstellen kan worden ingestemd, op voorwaarde dat in de tekst van de artikelen 6 en 10 wordt gepreciseerd dat de inlichtingen langs elektronische weg worden verzonden "door middel van een door de minister van Financiën bepaalde internettoepassing".

Artikel 7

11. Artikel 7 van het ontwerp regelt de uitsluiting van de vrijstellingsregeling van de belasting over de toegevoegde waarde in het voordeel van kleine ondernemingen van belastingplichtigen die gewoonlijk recuperatiestoffen en -producten leveren.

Op de vraag of deze bepaling niet dient te worden geherformuleerd in lijn met het rechtsgrond biedende artikel 56bis, § 2, tweede lid, 3°, van het Btw-wetboek (zie opmerking 4.2.2), antwoordde de gemachtigde:

"En définitive, cette disposition doit être modifiée afin de viser de manière plus explicite les opérations concernées. L'article 7 du projet, tel qu'il vous a été soumis, renvoie à une nouvelle disposition (article 20quinquies, nouveau, de l'arrêté royal n° 1) envisagée dans le cadre du projet d'arrêté royal *modifiant les arrêtés royaux n°s 1, 2, 3, 4, 7, 22, 23, 41, 44 et 56 en matière de taxe sur la valeur ajoutée*, actuellement soumis pour avis à votre section de législation (vos références : 77.174/3).

Dans le cadre de ce projet, il est prévu de modifier le régime applicable aux produits de récupération qui sont, notamment, visés à l'article 56bis, § 2, alinéa 2, 3°, du Code afin d'abandonner le taux zéro sur la livraison de ces produits de récupération au profit d'un régime de report de redevabilité dans le chef du client assujetti.

C'est en ce sens qu'il convient d'entendre la référence à l'article 20quinquies, alinéa 2, de l'arrêté royal n° 1, du 29 décembre 1992, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée.

Dans le cadre de ses questions préalables, votre section de législation soulève à ce sujet la question du délai extrêmement court entre la publication (dans le courant du mois de décembre) de cet arrêté royal au Moniteur belge et l'entrée en vigueur de ce régime, prévue au 1^{er} janvier 2025.

Suite à cette remarque, devenue malheureusement pertinente en raison des retards encourus dans la procédure relative aux différents avis préalables pour un tel projet d'arrêté royal, il a été décidé de retirer cette nouvelle disposition de ce projet d'arrêté royal.

Par conséquent, l'article 7 du présent projet devra être réécrit afin de viser très explicitement les opérations relatives à ces produits de récupération qui disqualifient automatiquement un assujetti du bénéfice du présent régime particulier de la franchise de taxe."

Met deze zienswijze kan worden ingestemd, in zoverre het de bedoeling is om in artikel 7 van het ontwerp de tekst over te nemen van artikel 20*quinquies* van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 ‘met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde’, zoals deze ontworpen bepaling is vervat in artikel 12 van het ontwerp van koninklijk besluit ‘tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 1, 2, 3, 4, 7, 22, 23, 41, 44 en 56 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde’ waarover de Raad van State advies 77.174/3 heeft gegeven op dezelfde dag als dit advies. Indien de nieuwe tekst van artikel 7 van dit ontwerp daar inhoudelijk van zou afwijken, moet deze bepaling opnieuw om advies aan de Raad van State worden voorgelegd.

Artikel 8

12.1. Met het oog op de duidelijkheid, dient in artikel 8, § 1, eerste lid, van het ontwerp *in fine* de zinsnede “naar alle waarschijnlijkheid zal voldoen aan de in titel XII, hoofdstuk 1, van Richtlijn 2006/112/EG bepaalde voorwaarden voor de toepassing van die regeling” te worden vervangen door de zinsnede “naar alle waarschijnlijkheid zal voldoen aan de in de betrokken lidstaat bepaalde voorwaarden in uitvoering van titel XII, hoofdstuk 1, van richtlijn 2006/112/EG voor de toepassing van die regeling”.

12.2. Artikel 8, § 1, derde lid, en § 2, derde lid, van het ontwerp lijkt (deels) een overname van artikel 56*quater*, § 4, van het Btw-wetboek. Zo het omwille van de leesbaarheid of een goed begrip van de betrokken regeling toch noodzakelijk zou zijn een bepaling uit het wetboek over te nemen, dient te worden verwezen naar die bepaling (“overeenkomstig”) teneinde de juridische aard ervan herkenbaar te houden.

*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

OBSERVATION PRÉLIMINAIRE

2. Compte tenu du moment où le présent avis est donné, le Conseil d'État attire l'attention du demandeur de l'avis sur le fait que la dissolution des Chambres législatives emporte que, depuis cette date et jusqu'à ce que, à la suite de l'élection des membres de la Chambre des représentants, le Roi nomme un nouveau gouvernement, le gouvernement ne dispose plus de la plénitude de ses compétences. Le présent avis est toutefois donné sans qu'il soit examiné si le projet relève bien des compétences ainsi limitées, 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.

*

PORTÉE DU PROJET

3. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de remplacer l'arrêté royal n° 19 du 29 juin 2014 'relatif au régime de la franchise de taxe sur la valeur ajoutée en faveur des petites entreprises'.

Il est ainsi pourvu à l'exécution des articles 56*bis* à 56*undecies* du Code de la taxe sur la valeur ajoutée du 3 juillet 1969 (ci-après : Code de la TVA), insérés par la loi du 21 mars 2024 'modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le régime particulier de la franchise de taxe applicable aux petites entreprises', dont l'entrée en vigueur a été fixée au 1^{er} janvier 2025.

Aux termes de son chapitre 1^{er}, le projet d'arrêté royal, actuellement à l'examen, transpose partiellement la directive (UE) 2020/285 du Conseil du 18 février 2020 'modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le régime particulier des petites entreprises et le règlement (UE) n° 904/2010 en ce qui concerne la coopération administrative et l'échange d'informations aux fins du contrôle de l'application correcte du régime particulier des petites entreprises'. Le projet transpose également partiellement la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée' (article 1^{er} du projet).

Le chapitre 2 du projet concerne les mesures d'exécution relatives au régime de la franchise de taxe sur la valeur ajoutée en Belgique pour les assujettis établis en Belgique qui ne font pas usage de la franchise dans d'autres États membres (application purement nationale) (articles 2 à 7).

Le chapitre 3 du projet contient les mesures d'exécution relatives au régime de la franchise visé au titre XII, chapitre 1, de la directive 2006/112/CE ¹, lorsqu'il existe un élément de rattachement avec la Belgique (articles 8 à 12).

Le chapitre 4 du projet abroge l'arrêté royal n° 19 du 29 juin 2014 (article 13) et prévoit que l'arrêté envisagé entre en vigueur le 1^{er} janvier 2025 (article 14).

FONDEMENT JURIDIQUE

4.1. Selon le premier alinéa du préambule, le fondement juridique du projet est recherché dans l'article 56*undecies* du Code de la TVA. Cette disposition, telle qu'elle s'appliquera le 1^{er} janvier 2025, s'énonce comme suit :

« 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*, § 1^{er}, alinéa 4 et 56*quater*, § 1^{er}, 1^o, 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 ».

4.2. On peut se rallier au fondement juridique invoqué, sous réserve des observations formulées ci-après.

4.2.1. L'hypothèse contenue à l'article 2, § 2, du projet n'étant pas prévue par l'article 56*ter*, § 1^{er}, alinéa 4, du Code de la TVA, le délégué a été invité à fournir des précisions à ce sujet. Il a répondu à cette question en ces termes :

« L'article 56*ter*, § 1^{er}, du Code n'indique nulle part que le régime particulier de la franchise de la taxe doit être appliqué nécessairement à partir du 1^{er} janvier d'une année civile.

La faculté pour un assujetti de bénéficier, en cours d'année civile, de ce régime particulier est une faculté offerte à ces assujettis comme c'est le cas actuellement (de manière moins souple) par l'actuel article 2, § 2, de l'arrêté royal n° 19.

Cette disposition est prise sur la base de l'habilitation faite au Roi, en vertu de l'article 56*undecies*, nouveau, du Code, de déterminer les modalités d'application de la présente sous-section en ce qui concerne (...) *le changement ou la cessation (...) du régime de taxation* ... ».

¹ Plus précisément le régime de franchise dans l'Union européenne, appliqué par des assujettis qui ne sont pas établis sur le territoire de l'État membre de consommation.

Si l'on peut se rallier à ces précisions, il convient cependant de noter que la formulation du texte de l'article 56*ter*, § 1^{er}, 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 activités². C'est pourquoi mieux vaudrait parfaire le texte de l'alinéa 4 à la prochaine occasion.

4.2.2. L'article 56*bis*, § 2, alinéa 2, 3°, du Code de la TVA procure un fondement juridique à l'article 7 du projet.

4.2.3. En ce qui concerne la cessation dans un autre État membre de l'application du régime de la franchise d'un assujetti établi en Belgique, l'article 8, § 2, alinéa 3, du projet ne concorde partiellement pas avec l'article 56*quater*, § 3, alinéa 2, du Code de la TVA.

Invité à apporter des éclaircissements à ce sujet, le délégué a proposé d'harmoniser l'article 8, § 2, alinéa 3, du projet avec le Code de la TVA. On peut accueillir la suggestion faite par le délégué, à savoir : « de hypothese van de stopzetting [moet] inderdaad afzonderlijk (...) worden onderscheiden in het derde lid om dat in overeenstemming te brengen met het bepaalde in artikel 56*quater*, § 3, tweede lid, van het Btw-Wetboek ».

EXAMEN DU TEXTE

Préambule

5. On complétera le premier alinéa du préambule par une référence à l'article 56*bis*, § 2, alinéa 2, 3°, du Code de la TVA (voir l'observation 4.2.2).

6. Dans le troisième alinéa du préambule, on remplacera « 17 septembre 2024 » par « 19 septembre 2024 ».

Article 4

7. L'article 4, § 3, du projet prévoit la situation dans laquelle un assujetti soumis au régime de la franchise de taxe sur la valeur ajoutée en faveur des petites entreprises, doit être exclu de ce régime parce qu'il lance une ou plusieurs nouvelles activités qui l'excluent automatiquement dudit régime conformément à l'article 56*bis*, § 2, alinéa 2, du Code de la TVA. Dans un tel cas, l'assujetti doit en informer immédiatement l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée au moyen de la déclaration de changement d'activité visée à l'article 2 ou 7*bis* de l'arrêté royal n° 10 du 29 décembre 1992, 'relatif aux modalités d'exercice des options prévues aux articles 15, § 2, alinéa 4, 21*bis*, § 2, 9°, alinéa 4, 25*ter*, § 1^{er}, alinéa 2, 2°, alinéa 2 et 44, § 3, 2°, d), du Code de la

² L'article 56*ter*, § 1^{er}, alinéa 4, du Code de la TVA est rédigé comme suit : « L'assujetti visé à l'alinéa 1^{er} qui souhaite bénéficier du régime de la franchise de taxe notifie cette intention à l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée au moment du *commencement* de son activité économique » (*italiques ajoutés*)

taxe sur la valeur ajoutée, aux déclarations de commencement, de changement, de cessation d'activité et aux déclarations préalables en matière de taxe sur la valeur ajoutée'.

La disposition en projet ne précise toutefois pas à quel moment, dans le cas précité, le régime normal de la taxe s'applique à nouveau. Interrogé à ce sujet, le délégué a donné la réponse suivante :

« Cette précision doit en effet être apportée dans la disposition elle-même, comme c'est le cas pour l'exclusion visée à l'article 4, §§ 1^{er} et 2, de l'arrêté royal n° 19 en projet. Cette exclusion prendra alors cours à la date mentionnée en principe dans la déclaration *ad hoc*, laquelle doit correspondre à la date de la première opération réalisée dans le cadre d'une activité habituelle visée à l'article 56bis, § 2, alinéa 2, du Code. Une telle déclaration peut toujours faire l'objet d'une vérification ultérieure par l'administration. Dans ce cadre, l'exclusion prendra également effet le jour à la date de la première opération réalisée dans le cadre d'une activité dont il apparaît qu'elle est devenue habituelle.

La même remarque vaut d'ailleurs en ce qui concerne l'exclusion visée à l'article 4, § 4, de l'arrêté royal n° 19 en projet. Cette date correspond alors à la date de changement officiel du siège de l'activité économique de l'assujetti, pour une adresse en dehors de la Belgique ».

On peut se rallier à cette proposition.

Article 5

8. Le texte de l'article 5, § 3, alinéa 1^{er}, du projet ne correspond pas aux explications y relatives que donne le rapport au Roi. Invité à apporter des éclaircissements à ce sujet, le délégué a répondu en ces termes :

« In de versie die u is voorgelegd, staat inderdaad een inconsistentie in de Nederlandse versie van het verslag aan de Koning. Er moet, zoals in de Franse versie, gelezen worden:

'- wat de andere goederen en diensten dan bedrijfsmiddelen betreft, vóór het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de af te trekken belasting opeisbaar is geworden (artikel 5, § 3, eerste lid, van dit besluit);' ».

Cette adaptation du rapport au Roi peut être mise à profit pour remédier en outre à un certain nombre d'autres imperfections. Il s'agit ainsi d'une référence à la mauvaise ligne directrice ³, d'une référence erronée à la version provisoire du texte des lignes directrices ⁴ et de la

³ Le commentaire de l'article 4 doit viser la ligne directrice n° 29 et non la ligne directrice n° 30. En outre, dans le commentaire de l'article 12, dans la citation de la ligne directrice 16, on remplacera le mot « [unanimously] » par les mots « almost unanimously » dans la version anglaise, les mots « [à l'unanimité] » par les mots « presque à l'unanimité » dans la traduction française officielle et le mot « [unaniem] » par les mots « bijna unaniem » dans la traduction néerlandaise officielle.

⁴ Le délégué l'a corrigé de la manière suivante : « référence officielle du document final : GUIDELINES RESULTING FROM THE 123 RD MEETING of 20 November 2023 DOCUMENT D – taxud.c.1(2024)4333871 – 1078). Voir en ce sens https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2024-01/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf, pages 301 et suivantes ».

suggestion erronée que les lignes directrices sont des décisions juridiquement contraignantes d'application directe en Belgique.

Articles 6 et 10

9. Invité à apporter des éclaircissements à ce sujet, le délégué a convenu qu'il fallait omettre le segment de phrase « au plus tard le 31 mars de l'année civile qui suit » de l'article 6 du projet, cette obligation résultant déjà de l'article 56quinquies, § 2, alinéa 2, du Code de la TVA.

10. Les articles 6 et 10 du projet font état d'un envoi « par voie électronique à l'adresse électronique indiquée par le ministre des Finances ou son délégué » (dans le texte néerlandais : « langs elektronische weg (...) naar het door de minister van Financiën of zijn gemachtigde opgegeven elektronische adres »).

À ce sujet, il a été demandé au délégué si (a) il ne fallait pas entendre par les mots « door de minister [...] opgegeven elektronische adres » du texte néerlandais plutôt « door de minister [...] bepaalde elektronische adres » (dans le texte français : « à l'adresse électronique indiquée par le ministre »), si (b) l'adresse sera publiée au Moniteur belge au plus tard à la fin du premier trimestre civil de 2025, et si (c) il s'agit d'une délégation de pouvoir réglementaire à l'administration fiscale dans le cas où l'intention est d'en outre fixer les modalités pratiques du fonctionnement de l'application informatique, comme le suggère le rapport au Roi en ce qui concerne l'article 10 du projet.

Le délégué a répondu à cette question comme suit :

« a) Cette terminologie est en effet plus adéquate en langue néerlandaise.

b) et c) Conformément à l'exposé des motifs de la loi du 21 mars 2024 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le régime particulier de la franchise de taxe applicable aux petites entreprises, *'l'article 56sexies, alinéa 2, nouveau, du Code de la TVA précise que les informations visées aux articles 56ter, § 2, alinéa 2, 56quater, § 3 et 56quinquies, § 1^{er}, alinéas 1^{er} et 3, nouveaux, du Code de la TVA sont communiquées par voie électronique via l'application Intervat, développée par le SPF Finances. Les informations concernant le module spécifique dans Intervat dédié à ce nouveau régime ('Régime européen de franchise de la taxe pour les petites entreprises (SME)') seront communiquées ultérieurement par le SPF Finances sur sa page internet.'*

Il ne s'agit dès lors pas à proprement parler d'une adresse électronique vers laquelle ces informations seront envoyées mais d'une application dans laquelle les assujettis concernés pourront introduire les données relatives à ces informations qu'ils sont tenus de communiquer.

Compte tenu de ce qui précède, les mots *'à l'adresse électronique indiquée par le ministre des Finances ou son délégué au plus tard le 31 mars de l'année civile qui suit'* seront retirés de l'article 6 en projet. Il en va de même des mots *'à l'adresse électronique indiquée par le ministre des Finances ou son délégué dans un délai d'un mois à compter de la fin du trimestre civil'* à l'article 10 en projet.

Les spécificités purement techniques de ce module particulier dans l'application Intervat seront communiquées en temps utiles sur le site Internet du SPF Finances, comme c'est le cas en ce qui concerne, notamment, le dépôt des déclarations périodiques à la TVA au travers de cette même application INTERVAT ».

Ces propositions peuvent être accueillies, à la condition que le texte des articles 6 et 10 précise que les informations sont transmises par voie électronique « à l'aide d'une application Internet déterminée par le ministre des Finances ».

Article 7

11. L'article 7 du projet exclut du régime de la franchise de taxe sur la valeur ajoutée en faveur des petites entreprises les assujettis qui effectuent de manière habituelle des livraisons de matières et produits de récupération.

À la question de savoir si cette disposition ne doit pas être reformulée conformément à l'article 56bis, § 2, alinéa 2, 3°, du Code de la TVA, disposition procurant le fondement juridique (voir l'observation 4.2.2), le délégué a répondu :

« En définitive, cette disposition doit être modifiée afin de viser de manière plus explicite les opérations concernées. L'article 7 du projet, tel qu'il vous a été soumis, renvoie à une nouvelle disposition (article 20quinquies, nouveau, de l'arrêté royal n° 1) envisagée dans le cadre du projet d'arrêté royal *modifiant les arrêtés royaux n°s 1, 2, 3, 4, 7, 22, 23, 41, 44 et 56 en matière de taxe sur la valeur ajoutée*, actuellement soumis pour avis à votre section de législation (vos références : 77.174/3).

Dans le cadre de ce projet, il est prévu de modifier le régime applicable aux produits de récupération qui sont, notamment, visés à l'article 56bis, § 2, alinéa 2, 3°, du Code afin d'abandonner le taux zéro sur la livraison de ces produits de récupération au profit d'un régime de report de redevabilité dans le chef du client assujetti.

C'est en ce sens qu'il convient d'entendre la référence à l'article 20quinquies, alinéa 2, de l'arrêté royal n° 1, du 29 décembre 1992, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée.

Dans le cadre de ses questions préalables, votre section de législation soulève à ce sujet la question du délai extrêmement court entre la publication (dans le courant du mois de décembre) de cet arrêté royal au Moniteur belge et l'entrée en vigueur de ce régime, prévue au 1^{er} janvier 2025.

Suite à cette remarque, devenue malheureusement pertinente en raison des retards encourus dans la procédure relative aux différents avis préalables pour un tel projet d'arrêté royal, il a été décidé de retirer cette nouvelle disposition de ce projet d'arrêté royal.

Par conséquent, l'article 7 du présent projet devra être réécrit afin de viser très explicitement les opérations relatives à ces produits de récupération qui disqualifient automatiquement un assujetti du bénéfice du présent régime particulier de la franchise de taxe ».

On peut se rallier à ce point de vue dans la mesure où l'intention est de reproduire dans l'article 7 du projet le texte de l'article 20^{quinq}ies de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 'relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée', tel que cet article figure en projet dans l'article 12 du projet d'arrêté royal 'modifiant les arrêtés royaux n°s 1, 2, 3, 4, 7, 22, 23, 41, 44 et 56 en matière de taxe sur la valeur ajoutée' sur lequel le Conseil d'État a donné l'avis 77.174/3 le même jour que le présent avis. Si le nouveau texte de l'article 7 de ce projet s'en écarte sur le fond, il y aura lieu de le soumettre à nouveau à l'avis du Conseil d'État.

Article 8

12.1. Dans un souci de clarté, il convient de remplacer, dans l'article 8, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du projet *in fine*, le segment de phrase « selon toute probabilité, son activité répondra aux conditions fixées au titre XII, chapitre 1, de la directive 2006/112/CE pour l'application de ce régime » par le segment de phrase « selon toute probabilité, son activité répondra aux conditions fixées dans l'État membre concerné en exécution du titre XII, chapitre 1, de la directive 2006/112/CE pour l'application de ce régime ».

12.2. L'article 8, § 1^{er}, alinéa 3, et § 2, alinéa 3, du projet semble reproduire (partiellement) l'article 56^{quater}, § 4, du Code de la TVA. Si, dans l'intérêt de la lisibilité ou d'une bonne compréhension du régime concerné, il s'avérait malgré tout nécessaire de reproduire une disposition du code, il faut se référer à cette disposition (« conformément ») afin que sa nature juridique demeure identifiable.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jeroen VAN NIEUWENHOVE