



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 77.174/3
van 3 december 2024

avis 77.174/3
du 3 décembre 2024

over

sur

een 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'

un projet d'arrêté royal
'modifiant les arrêtés royaux
n^{os} 1, 2, 3, 4, 7, 22, 23, 41, 44
et 56 en matière de taxe sur la
valeur ajoutée'

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 ‘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’.

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 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 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 ‘modifiant les arrêtés royaux n^{os} 1, 2, 3, 4, 7, 22, 23, 41, 44 et 56 en matière de taxe sur la valeur ajoutée’.

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 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 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. Zoals uit het opschrift ervan blijkt, strekt het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van tien koninklijke besluiten met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde.

De volgende koninklijke besluiten worden gewijzigd:

- koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 ‘met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde’;
- koninklijk besluit nr. 2 van 19 december 2018 ‘met betrekking tot de forfaitaire regeling inzake belasting over de toegevoegde waarde’;
- koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 ‘met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde’;
- koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 ‘met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde’;
- koninklijk besluit nr. 7 van 29 december 1992 ‘met betrekking tot de invoer van goederen voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde’;
- koninklijk besluit nr. 22 van 15 september 1970 ‘met betrekking tot de bijzondere regeling voor landbouwondernemers inzake belasting over de toegevoegde waarde’;
- koninklijk besluit nr. 23 van 9 december 2009 ‘met betrekking tot de jaarlijkse lijst van de btw-belastingplichtige afnemers’;
- koninklijk besluit nr. 41 van 30 januari 1987 ‘tot vaststelling van het bedrag van de proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde’;
- koninklijk besluit nr. 44 van 9 juli 2012 ‘tot vaststelling van het bedrag van de

niet-proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde’;

- koninklijk besluit nr. 56 van 10 april 2022 ‘met betrekking tot de teruggaaf inzake belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen gevestigd in een andere lidstaat dan de lidstaat van teruggaaf en aan niet in de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen’.

Luidens hoofdstuk 1 van het ontwerp kaderen deze wijzigingen binnen de 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).

3.1. De wijzigingen in de koninklijke besluiten nrs. 1, 2, 22, 23, 44 en 56 houden verband met de bijzondere vrijstellingsregeling van belasting voor kleine ondernemingen (hoofdstuk 2 van het ontwerp). Deze wijzigingen zijn het gevolg van de omzetting van richtlijn (EU) 2020/285 bij de 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’.

De artikelen 2 en 3 van het ontwerp wijzigen de artikelen 5, § 1, respectievelijk 13 van het koninklijk besluit nr. 1 en bepalen dat belastingplichtigen die gebruik maken van de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen mogen kiezen tussen het uitreiken van een volledige of een vereenvoudigde factuur.

De artikelen 4, 6, 8 en 11 van het ontwerp brengen in respectievelijk artikel 14 van het koninklijk besluit nr. 1, de artikelen 4, § 1, eerste lid, inleidende zin, en 8 van het koninklijk besluit nr. 22, en artikel 27, eerste lid, 3°, van het koninklijk besluit nr. 56 verwijzingen aan naar bepalingen van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde van 3 juli 1969 (hierna: Btw-wetboek) zoals gewijzigd bij de wet van 21 maart 2024.

Artikel 5 van het ontwerp vervangt artikel 4 van het koninklijk besluit nr. 2 dat de overgang regelt van de forfaitaire regeling vervat in artikel 56 van het Btw-wetboek en in het koninklijk besluit nr. 2 naar de vrijstellingsregeling van belasting voor kleine ondernemingen. Hierbij wordt verwezen naar de artikelen 2, § 2, tweede tot en met vijfde lid, en 3, § 1, van het (ontworpen) koninklijk besluit nr. 19 ‘met betrekking tot de vrijstellingsregeling van belasting over de toegevoegde waarde in het voordeel van kleine ondernemingen’, waarover de Raad van State advies 77.172/3 heeft gegeven op dezelfde dag als dit advies.

Artikel 7 van het ontwerp vervangt artikel 7, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 22. De thans geldende versie van artikel 7, eerste lid, eerste zin, van dat koninklijk besluit bepaalt dat wanneer een landbouwondernemer de bijzondere regeling voor landbouwondernemers vervat in artikel 57 van het Btw-wetboek geniet, en reeds de hoedanigheid van belastingplichtige heeft omdat hij een andere werkzaamheid uitoefent waarvoor hij is onderworpen aan de bijzondere

regelingen van de artikelen 56 en 56*bis* van het Btw-wetboek¹, deze landbouwondernemer wordt geacht twee onderscheiden sectoren te hebben overeenstemmend met ieder van die werkzaamheden. Het ontwerp voegt hieraan de normale belastingregeling toe waaraan de landbouwondernemer voor een andere activiteit kan zijn onderworpen en actualiseert de verwijzing naar het relevante artikel voor de vrijstellingsregeling van belasting voor kleine ondernemingen.

Artikel 9 van het ontwerp heft artikel 3 van het koninklijk besluit nr. 23 op, aangezien de daarin vermelde aangifteverplichting wordt opgenomen in artikel 6 van het voormelde (ontworpen) koninklijk besluit nr. 19.

Artikel 10 van het ontwerp wijzigt het opschrift van rubriek II van afdeling 1 van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 44. Deze afdeling stelt het bedrag vast van de niet-proportionele fiscale geldboete voor aangifteverplichtingen inzake de belasting over de toegevoegde waarde. Het ontwerp voegt aan die rubriek ook de aangifteplicht vervat in artikel 56*quinquies* van het Btw-wetboek toe, zoals ingevoegd bij de wet van 21 maart 2024.

3.2. Hoofdstuk 3 van het ontwerp wijzigt het koninklijk besluit nr. 1 in die zin dat een verleggingsregeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde wordt ingevoegd voor leveringen van recuperatiestoffen en -producten. Hiertoe worden in artikel 12 van het ontwerp lijsten opgenomen van wat wel en wat niet als recuperatiestoffen en -producten worden beschouwd. Artikel 13 van het ontwerp brengt de nodige wijzigingen aan in bijlage II bij het koninklijk besluit nr. 1.

Aangezien de gemachtigde aan de auditeur-verslaggever bevestigde dat hoofdstuk 3 uit het ontwerp zal worden weggelaten, heeft de Raad van State de artikelen 12 en 13, alsook artikel 21, eerste lid, van het ontwerp, in zoverre het aan hoofdstuk 3 refereert (zie hierna opmerking 3.4), niet onderzocht.

3.3. Hoofdstuk 4 van het ontwerp bevat technische wijzigingen aan de koninklijke besluiten nrs. 3, 4, 7, 22 en 41 (artikelen 14 tot 20 van het ontwerp).

3.4. Hoofdstuk 5 bepaalt dat de hoofdstukken 2 en 3 van het te nemen besluit in werking treden op 1 januari 2025 en dat artikel 15 van hoofdstuk 4 ervan uitwerking heeft op (lees: “met ingang van”) 1 januari 2024 (artikel 21 van het ontwerp).

RECHTSGROND

4. Het ontwerp vindt, onder voorbehoud van wat volgt, rechtsgrond in de bepalingen vermeld in de volgende door de gemachtigde aangeleverde rechtsgrondentabel:

¹ Artikel 56 van het Btw-wetboek betreft de forfaitaire grondslagenregeling voor kleine ondernemingen; artikel 56*bis* van het Btw-wetboek bevat de vrijstellingsregeling van belasting voor kleine ondernemingen.

Rechtsgrondentabel - 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				
<i>Hoofdstuk 2: Bijzondere vrijstellingsregeling van belasting voor kleine ondernemingen</i>				
Artikel van het ontwerp	Gewijzigde bepaling	Bepaling artikel	Rechtsgrond Btw-Wetboek	Tekst van de rechtsgrond bepaling(en)
Art. 2	Artikel 5 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	Art. 5, § 1, 10 ^{quater}	Artikel 53 ^{decies} , § 2	§ 2. De Koning kan de regels voor de uitreiking van facturen bepalen en maatregelen nemen wat de vereenvoudiging van facturen betreft.
Art. 3	Artikel 13 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	Art. 13, eerste lid, 4°	Artikel 53 ^{decies} , § 2	§ 2. De Koning kan de regels voor de uitreiking van facturen bepalen en maatregelen nemen wat de vereenvoudiging van facturen betreft.
		Art. 13, tweede lid, 2°		
Art. 4	Artikel 14 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	Art. 14, § 4	Artikel 54, eerste lid	Onverminderd de bevoegdheden die Hem bij de artikelen 51 tot 53 ^{duodecies} worden verleend, bepaalt de Koning op welke wijze de maatstaf van heffing en het bedrag van de belasting worden afgerond, de wijze van voldoening van de belasting, de inhoud van de door de belastingplichtigen uit te reiken facturen, de door de belastingplichtigen en de niet-belastingplichtige rechtspersonen te houden en voor te leggen boeken en stukken , de verplichtingen van de medecontractanten van de schuldenaars van de belasting en alle andere voorzieningen, nodig om de voldoening van de belasting te verzekeren.
			Artikel 53 ^{duodecies}	De Koning regelt de praktische toepassingsmodaliteiten van de artikelen 53 tot en met 53^{undecies}.

Art. 5	Artikel 4 van het koninklijk besluit nr. 2 van 19 december 2018 met betrekking tot de forfaitaire regeling inzake belasting over de toegevoegde waarde, <i>vervangen</i>	Art. 4	Artikel 56, § 5, eerste lid	§ 5. De Koning stelt de praktische toepassingsvoorwaarden en de formaliteiten vast onder meer wat betreft de aanvang, de wijziging of de stopzetting van de activiteit, de belastingregeling en de modaliteiten voor de uitoefening van de in paragraaf 4 bedoelde opties.
			Artikel 56 <i>undecies</i>	De Koning bepaalt de toepassingsmodaliteiten van deze onderafdeling wat betreft de vorm van de in artikelen 56<i>ter</i>, § 1, vierde lid en 56<i>quater</i>, § 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<i>quater</i>, § 3, en 56<i>quinquies</i> bedoelde gegevens aan de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde wordt verstrekt.
Art. 6	Artikel 4 van het koninklijk besluit nr. 22 van 15 september 1970 met betrekking tot de bijzondere regeling voor landbouwondernemers inzake belasting over de toegevoegde waarde	Art. 4, § 1, eerste lid, inleidende zin	Artikel 57, § 7, eerste lid	§ 7. De Koning bepaalt de toepassingsmodaliteiten van dit artikel met betrekking tot de forfaitaire compensatiepercentages, de vermeldingen en de uitreikingsmodaliteiten van het door de belastingplichtige koper of ontvanger uitgereikte document aan de landbouwondernemer en de administratieve formaliteiten die noodzakelijk zijn om de toepassing van deze regeling doeltreffend te controleren.
Art. 7	Artikel 7 van het koninklijk besluit nr. 22 van 15 september 1970 met betrekking tot de bijzondere regeling voor landbouwondernemers	Art. 7, eerste lid	Artikel 57, § 7, eerste lid	§ 7. De Koning bepaalt de toepassingsmodaliteiten van dit artikel met betrekking tot de forfaitaire compensatiepercentages, de vermeldingen en de uitreikingsmodaliteiten van

	inzake belasting over de toegevoegde waarde			het door de belastingplichtige koper of ontvanger uitgereikte document aan de landbouwondernemer en de administratieve formaliteiten die noodzakelijk zijn om de toepassing van deze regeling doeltreffend te controleren.
Art. 8	Artikel 8 van het koninklijk besluit nr. 22 van 15 september 1970 met betrekking tot de bijzondere regeling voor landbouwondernemers inzake belasting over de toegevoegde waarde	Art. 8	Artikel 57, § 7, eerste lid	§ 7. De Koning bepaalt de toepassingsmodaliteiten van dit artikel met betrekking tot de forfaitaire compensatiepercentages, de vermeldingen en de uitreikingsmodaliteiten van het door de belastingplichtige koper of ontvanger uitgereikte document aan de landbouwondernemer en de administratieve formaliteiten die noodzakelijk zijn om de toepassing van deze regeling doeltreffend te controleren.
			Artikel 56 <i>undecies</i>	De Koning bepaalt de toepassingsmodaliteiten van deze onderafdeling wat betreft de vorm van de in artikelen 56 <i>ter</i> , § 1, vierde lid en 56 <i>quater</i> , § 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 <i>quater</i> , § 3, en 56 <i>quinquies</i> bedoelde gegevens aan de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde wordt verstrekt.
Art. 9	Artikel 3 van het koninklijk besluit nr. 23 van 9 december 2009 met betrekking tot de jaarlijkse lijst van de btw-belastingplichtige afnemers <i>opgeheven</i>	Art. 3	---	---

Art. 10	Rubriek II van afdeling 1 van de bijlage bij het besluit nr. 44, van 9 juli 2012 tot vaststelling van het bedrag van de niet-proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde	Rubriek II van afdeling 1, opschrift	Artikel 70, § 4, eerste lid	§ 4. De niet in de §§ 1, 2 en 3 bedoelde overtredingen van dit Wetboek of van de besluiten genomen ter uitvoering ervan, worden bestraft met een niet-proportionele fiscale geldboete van 50 euro tot 5.000 euro per overtreding. Het bedrag van deze geldboete wordt naar gelang van de aard en de ernst van de overtreding bepaald volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld.
Art. 11	Artikel 27 van het koninklijk besluit nr. 56 van 10 april 2022 met betrekking tot de teruggaaf inzake belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen gevestigd in een andere lidstaat dan de lidstaat van teruggaaf en aan niet in de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen	Art. 27, eerste lid, 3°	Artikel 76, § 3	Wanneer de teruggaaf moet plaatsvinden overeenkomstig de bepalingen inzake teruggaaf van de Richtlijn 86/560/EEG of de Richtlijn 2008/9/EG, regelt de Koning de toepassingsmodaliteiten van deze paragraaf met betrekking tot het personele toepassingsgebied, de belasting waarvoor om teruggaaf kan verzocht worden, de te volgen procedure, de vormvoorwaarden, het teruggaافتijdvak, de minimumbedragen, de in acht te nemen termijnen en de correcties, met inachtneming van het feit dat de teruggaaf op grond van de Richtlijn 86/560/EEG, waar die richtlijn dat toelaat, wordt verleend onder dezelfde voorwaarden als die van toepassing voor de teruggaaf op grond van de Richtlijn 2008/9/EG. De Koning kan daarbij afwijken van het bepaalde in artikel 82bis.

<i>Hoofdstuk 3: Schuldenaar van de belasting wat de leveringen van recuperatieproducten betreft</i>				
Art. 12	Artikel 20 <i>quinquies</i> 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, <i>ingevoegd</i>	Art. 20 <i>quinquies</i>	Artikel 51, § 4	§ 4. De Koning kan afwijken van § 1, 1°, om de medecontractant van de leverancier van goederen of van de dienstverrichter tot voldoening van de belasting te verplichten in de mate dat Hij zulks noodzakelijk acht om die voldoening te vrijwaren.
Art. 13	Bijlage II 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	Bijlage II	Artikel 53 <i>duodecies</i>	De Koning regelt de praktische toepassingsmodaliteiten van de artikelen 53 tot en met 53<i>undecies</i>.
<i>Hoofdstuk 4: Technische wijzigingen in de nationale regelgeving</i>				
Art. 14	Artikel 14 van het koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde	Art. 14, § 2, tweede lid	Artikel 46, § 3	§ 3. De Koning bepaalt de toepassingsmodaliteiten van dit artikel, met betrekking tot de vorm van de in paragraaf 1, eerste lid, en paragraaf 2, eerste lid, bedoelde voorafgaandelijke kennisgeving alsook de in paragraaf 1, vierde en zesde lid, en paragraaf 2, vierde en zesde lid, bedoelde kennisgevingen, de termijn waarin die kennisgevingen gebeuren, de procedure volgens dewelke de administratie de bestanddelen van de in paragraaf 2, eerste lid, bedoelde kennisgeving kan betwisten en degene volgens dewelke de belastingplichtige kan worden verplicht om het recht op aftrek uit te oefenen met inachtneming van het werkelijk gebruik overeenkomstig paragraaf 2, tweede lid.
Art. 15	Artikel 15 van het koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 met	Art. 15, vierde lid, <i>ingevoegd</i>	Artikel 49, 2°	De Koning regelt de toepassing van de

	betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde			artikelen 45 tot 48 door te bepalen: 1° het tijdstip waarop het recht op aftrek ontstaat; 2° de termijnen waarbinnen en de regelen volgens welke de aftrek plaatsheeft, berekend wordt en herzien wordt;
Art. 16	Artikel 18 <i>bis</i> van het koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde	Art. 18 <i>bis</i> , § 2, 1°	Artikel 46, § 3	§ 3. De Koning bepaalt de toepassingsmodaliteiten van dit artikel, met betrekking tot de vorm van de in paragraaf 1, eerste lid, en paragraaf 2, eerste lid, bedoelde voorafgaandelijke kennisgeving alsook de in paragraaf 1, vierde en zesde lid, en paragraaf 2, vierde en zesde lid, bedoelde kennisgevingen, de termijn waarin die kennisgevingen gebeuren, de procedure volgens dewelke de administratie de bestanddelen van de in paragraaf 2, eerste lid, bedoelde kennisgeving kan betwisten en degene volgens dewelke de belastingplichtige kan worden verplicht om het recht op aftrek uit te oefenen met inachtneming van het werkelijk gebruik overeenkomstig paragraaf 2, tweede lid.
Art. 17	Artikel 12 van het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde	Art. 12, § 1	Artikel 76, § 1, eerste lid	§ 1. Onverminderd de toepassing van artikel 334 van de programmawet van 27 december 2004, wordt, wanneer het bedrag van de belasting die overeenkomstig de artikelen 45 tot en met 48 voor aftrek in aanmerking komt tijdens het aangiftetijdvak van de in artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, bedoelde aangifte in dat tijdvak meer bedraagt

				dan het bedrag aan belastingen die verschuldigd zijn door de overeenkomstig artikel 50 voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige die tot indiening van die aangifte gehouden is, het overschot op uitdrukkelijk verzoek van de belastingplichtige of van zijn in artikel 55, § 1 of 2, bedoelde aansprakelijke vertegenwoordiger teruggegeven, onder de door de Koning bepaalde voorwaarden en modaliteiten , uiterlijk op het einde van de derde maand volgend op het aangiftetijdvak van de in artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, bedoelde aangifte.
Art. 18	Artikel 40 van het koninklijk besluit nr. 7 van 29 december 1992 met betrekking tot de invoer van goederen voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde	Art. 40, § 1	Artikel 40, § 3	§ 3. De Koning bepaalt de voorwaarden die voor het verkrijgen van de in de paragrafen 1 en 2 bedoelde vrijstellingen moeten worden nageleefd en kan daarbij afwijken van artikel 21bis. Voor de invoeren bedoeld in paragraaf 1, 1°, b) en 2°, kan Hij de vrijstelling beperken of, ter voorkoming van concurrentievervalsing, bepalen dat zij geen toepassing vindt.
Art. 19	Artikel 3 van het koninklijk besluit nr. 22 van 15 september 1970 met betrekking tot de bijzondere regeling voor landbouwondernemers inzake belasting over de toegevoegde waarde	Art. 3, tweede lid, inleidende zin	Artikel 57, § 7, eerste lid	§ 7. De Koning bepaalt de toepassingsmodaliteiten van dit artikel met betrekking tot de forfaitaire compensatiepercentages , de vermeldingen en de uitreikingsmodaliteiten van het door de belastingplichtige koper of ontvanger uitgereikte document aan de landbouwonderneemer en de administratieve

				formaliteiten die noodzakelijk zijn om de toepassing van deze regeling doeltreffend te controleren.
Art. 20	Afdeling 1 van tabel G van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 41 van 30 januari 1987 tot vaststelling van het bedrag van de proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde	Bepaling onder <i>lbis</i>	Artikel 84, derde lid	Binnen de door de wet gestelde grenzen, wordt het bedrag van de proportionele fiscale boeten vastgesteld in dit Wetboek of in de ter uitvoering ervan genomen besluiten, bepaald volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld.

5.1. Aangezien de gemachtigde bevestigde dat voor artikel 3 van het ontwerp rechtsgrond wordt geboden door artikel 53*decies*, § 2, van het Btw-wetboek, naar luid waarvan de Koning wordt gemachtigd om de regels voor de uitreiking van facturen te bepalen en maatregelen te nemen wat de vereenvoudiging van facturen betreft, moet in de aanhef de verwijzing naar artikel 53*undecies*, § 2, van het Btw-wetboek worden weggelaten.

5.2. Voor artikel 4 van het ontwerp wordt, zoals de gemachtigde bevestigde, rechtsgrond geboden door artikel 54, eerste lid, van het Btw-wetboek, dat de Koning onder meer machtigt de door de belastingplichtigen en de niet-belastingplichtige rechtspersonen te houden en voor te leggen boeken en stukken te bepalen. Aangezien artikel 53*duodecies* van het Btw-wetboek overbodig is, biedt dit artikel geen rechtsgrond. In de aanhef moet de verwijzing naar artikel 53, § 3, derde lid, worden vervangen door een verwijzing naar artikel 54, eerste lid, van het Btw-wetboek.

5.3. Artikel 7 van het ontwerp betreft de bijzondere regeling voor landbouwondernemers inzake de belasting over de toegevoegde waarde. Voor deze bepaling wordt volgens de rechtsgrondentabel rechtsgrond gezocht in artikel 57, § 7, eerste lid, van het Btw-wetboek. Hierover dient het volgende te worden opgemerkt.

5.3.1. Artikel 7 van het ontwerp beoogt artikel 7, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 22 enerzijds in overeenstemming te brengen met richtlijn (EU) 2020/285, zoals omgezet bij de wet van 21 maart 2024, met betrekking tot de vrijstellingsregeling van belasting voor kleine ondernemingen door de verwijzing naar artikel 56*bis* van het Btw-wetboek te vervangen door een verwijzing naar artikel 56*ter*, § 1, ervan en voegt er anderzijds aan toe dat een landbouwondernemer geacht wordt twee onderscheiden sectoren te hebben bij een cumul van de bijzondere regeling voor landbouwondernemers en de normale regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde. In het verslag aan de Koning wordt deze toevoeging als volgt verklaard:

“Zoals hiervoor vermeld heeft het koninklijk besluit van 27 december 2021 tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 2, 4, 6, 10, 19 en 22 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde artikel 2 van het koninklijk besluit nr. 22 vervangen. Voortaan kan de landbouwondernemer krachtens dat artikel, onder bepaalde voorwaarden

en voor nevenactiviteiten die worden beschouwd deel uit te maken van de normale activiteit van een landbouwondernemer, aan de normale regeling worden onderworpen zonder het voordeel van de landbouwregeling te verliezen. Om die reden wordt van de gelegenheid gebruik gemaakt om artikel 7, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 22 te wijzigen om uitdrukkelijk te bepalen dat de landbouwondernemer die voor de hiervoor bedoelde handelingen aan de normale regeling is onderworpen, ook geacht wordt twee volledig onderscheiden sectoren te hebben. Deze wijziging werd nog niet opgenomen in het kader van de wijzigingen die aan het koninklijk besluit nr. 22 werden aangebracht bij het voormelde koninklijk besluit van 27 december 2021.”

Allereerst moet er worden op gewezen dat met ingang van 1 januari 2024 artikel 2 van het koninklijk besluit nr. 22 evenwel is opgeheven bij artikel 19 van het koninklijk besluit van 17 december 2023 ‘tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 1, 2, 2bis, 3, 14, 19, 22, 31, 41 en 44 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde en tot uitstel van de datum van inwerkingtreding van de wet van 12 maart 2023 tot modernisering van de btw-ketting en van de inning van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen binnen de FOD Financiën’.² In navolging van advies 73.708/3 van 17 juli 2023 van de afdeling Wetgeving van de Raad van State werden immers de artikelen 1 en 2 van het koninklijk besluit nr. 22 bij artikel 19 van de wet van 23 november 2023 ‘houdende diverse bepalingen inzake belasting over de toegevoegde waarde’ overgeheveld naar artikel 57 van het Btw-wetboek.³ Dienovereenkomstig brachten de artikelen 18 tot 23 van het koninklijk besluit van 17 december 2023 de nodige aanpassingen aan in het koninklijk besluit nr. 22. Zo bepaalde artikel 2, § 2, van het koninklijk besluit nr. 22 de voorwaarden waaronder een landbouwondernemer, met behoud van de toepassing van die regeling, andere handelingen mag verrichten dan die die normaal gesproken onder die regeling vallen. Deze regeling is nu opgenomen in artikel 57, § 1^{ter}, van het Btw-wetboek. Voorts werden de overige regelingen in artikel 2 van het koninklijk besluit nr. 22 met betrekking tot de uitsluiting van de regeling van intracommunautaire afstandsverkopen van goederen, de gronden voor uitsluiting van de regeling en de gevolgen van niet-naleving van de regeling evenzeer opgenomen in artikel 57, respectievelijk in paragraaf 1, vierde lid, en paragraaf 9, van het Btw-wetboek.

De motivering in het verslag aan de Koning voor de aanpassing van artikel 7, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 22 aan het opheffen artikel 2 ervan kan dan ook niet worden bijgetreden.

5.3.2. Blijkens de rechtsgrondentabel vindt artikel 7 van het ontwerp rechtsgrond in artikel 57, § 7, eerste lid, van het Btw-wetboek, dat de Koning machtigt om “de toepassingsmodaliteiten [te bepalen] van dit artikel met betrekking tot de forfaitaire compensatiepercentages, de vermeldingen en de uitreikingsmodaliteiten van het door de belastingplichtige koper of ontvanger uitgereikte document aan de landbouwondernemer en de administratieve formaliteiten die noodzakelijk zijn om de toepassing van deze regeling doeltreffend te controleren”. De gemachtigde argumenteerde dat een dergelijke formaliteit erin zou kunnen bestaan een onderscheid te maken tussen sectoren met het oog op een correcte toepassing van elke

² Over het ontwerp dat heeft geleid tot dat koninklijk besluit werd geen advies gevraagd aan de Raad van State, afdeling Wetgeving.

³ Adv.RvS 73.708/3 van 17 juli 2023 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 23 november 2023 *Parl.St.* Kamer 2022-23, nr. 55-3569/001, 111-136, in het bijzonder opmerking 24.

regeling die in voorkomend geval zou worden toegepast.

Deze redenering overtuigt niet en lijkt de draagwijdte van artikel 57, § 7, eerste lid, van het Btw-wetboek te buiten te gaan. Het principe van een cumul tussen de bijzondere regeling voor landbouwondernemers en elke van de andere regelingen (normale regeling, forfaitaire regeling en vrijstellingsregeling van belasting voor kleine ondernemingen) moet voldoende duidelijk voortvloeien uit het Btw-wetboek zelf.

5.3.3. Gelet op voormelde aanpassingen van artikel 57 van het Btw-wetboek bij de wet van 23 november 2023 (opmerking 5.3.1), zou veeleer een beroep moeten worden gedaan op de algemene uitvoeringsbevoegdheid die de Koning ontleent aan artikel 108 van de Grondwet, gelezen in samenhang met de artikelen 57, §§ 1^{ter}⁴, en 9, eerste lid,⁵ van het Btw-wetboek. Niettemin moet hierbij worden opgemerkt dat artikel 57, § 1^{ter}, van het Btw-wetboek geen melding maakt van een cumul met de vrijstellingsregeling van belasting voor kleine ondernemingen, wat wel het geval is in het ontworpen artikel 7, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 22.

⁴ Artikel 57, § 1^{ter}, van het Btw-wetboek luidt: “§ 1^{ter}. Zonder het voordeel van deze bijzondere regeling te verliezen voor de in paragraaf 1 bedoelde handelingen die hij in de uitoefening van zijn economische activiteit verricht, mag de landbouwondernemer de in het tweede lid opgesomde handelingen verrichten wanneer hij voor die handelingen onderworpen is aan de normale regeling van de belasting ofwel, in voorkomend geval, aan de bijzonder regeling voorzien in artikel 56, onder de hierna volgende voorwaarden:

1° die handelingen zijn uit hun aard verbonden met zijn hoofdactiviteit als landbouwondernemer;

2° de omzet, exclusief btw, van die handelingen bedraagt gedurende het lopende kalenderjaar en bedroeg gedurende het voorafgaande kalenderjaar niet meer dan dertig pct. van de totale omzet van de landbouwondernemer.

In het eerste lid, 1°, worden de volgende handelingen bedoeld:

1° de leveringen van goederen en de diensten die betrekking hebben op in paragraaf 1, derde lid, 1°, bedoelde producten of dieren die niet onderworpen zijn aan het tarief van zes pct., met uitzondering van ruwe en niet tot verbruik bereide tabak. De in dit artikel bedoelde bijzondere regeling blijft evenwel gelden voor de leveringen van die producten of die dieren aan de door de bevoegde overheid erkende coöperatieve producentenverenigingen van landbouwproducten;

2° het verrichten van seizoengebonden werk in onroerende staat zoals het strooien van grind of het ruimen van sneeuw op de wegen voor rekening van een gemeente, bebossingswerkzaamheden voor rekening van bosuitbaters of houthandelaren en bebouwings- of oogstwerken uitgevoerd voor rekening van andere landbouwers;

3° de verkoop van de via het bedrijf geproduceerde elektriciteit;

4° de overdracht van groenestroomcertificaten met betrekking tot de via het bedrijf geproduceerde elektriciteit;

5° de overdracht van via het bedrijf geproduceerde thermische energie of warmtekoppelingscertificaten;

6° de levering van goederen bedoeld in paragraaf 1, derde lid, 1°, die een andere dan primaire verwerking hebben ondergaan evenals de levering, op bijkomstige wijze, van dezelfde goederen of van in paragraaf 1, derde lid, 1°, bedoelde goederen die door een andere landbouwondernemer werden voortgebracht;

7° de verpachting van jachtgebieden;

8° de verhuur van substantiële of een geheel van meerdere bestanddelen van het landbouwbedrijf wanneer de landbouwer zijn landbouwactiviteit voortzet met andere delen van het bedrijf;

9° de diensten die bestaan in het opmeten van landbouwpercelen en het nemen van grondstalen;

10° de diensten op educatieve boerderijen en zorgboerderijen;

11° de terbeschikkingstelling van gemeubeld logies binnen het bedrijf en, meer algemeen, het hoevetoerisme;

12° de restaurantdiensten binnen het bedrijf.

Deze paragraaf is van toepassing op de in paragraaf 1, derde lid, 1°, bedoelde intracommunautaire afstandsverkoop van goederen.”

⁵ Artikel 57, § 9, eerste lid, van het Btw-wetboek luidt, vanaf 1 januari 2025 (verwijzing naar de vrijstellingsregeling in de artikelen 56bis tot en met 56undecies zoals ingevoegd bij de wet van 21 maart 2024): “De landbouwondernemer die de in paragraaf 1^{ter}, eerste lid, bedoelde voorwaarden niet vervult of die andere dan de in paragrafen 1, derde lid en 1^{ter} bedoelde handelingen verricht, verliest het voordeel van deze bijzondere regeling voor zijn gehele economische activiteit. In dat geval is hij onderworpen aan de normale regeling van de belasting voor zijn gehele economische activiteit, tenzij hij de in de artikelen 56bis tot en met 56undecies bedoelde bijzondere regeling toepast.”

5.3.4. Bijgevolg rijzen, zelfs al wordt een beroep gedaan op artikel 108 van de Grondwet, ernstige twijfels bij de rechtsgrond voor artikel 7 van het ontwerp. Deze twijfels kunnen enkel worden weggenomen door de spoedige creatie van een uitdrukkelijke rechtsgrond. In afwachting daarvan kan de ontworpen bepaling geen doorgang vinden.

Artikel 57, § 6, derde lid, van het Btw-wetboek dient alleszins uit de aanhef te worden weggelaten.

5.4. Nu hoofdstuk 3 niet langer deel zal uitmaken van het ontwerp (opmerking 3.2), dienen in de aanhef de artikelen 51, § 4, en 53*duodecies* van het Btw-wetboek te worden weggelaten, aangezien blijkens de rechtsgrondentabel in deze bepalingen rechtsgrond wordt gezocht voor de artikelen 12 en 13 van het ontwerp.

5.5. Aangezien artikel 53*octies*, § 1*bis*, van het Btw-wetboek voor het ontwerp geen rechtsgrond biedende bepaling is, dient de verwijzing ernaar in de aanhef te worden weggelaten.

5.6. Nu de gemachtigde bevestigde dat artikel 17 wordt weggelaten (opmerking 100), dient de vermelding van de rechtsgrond ervan, zijnde artikel 76, § 1, eerste lid, van het Btw-wetboek, te worden weggelaten uit de aanhef.

VORMVEREISTEN

6. Zowel het advies van de inspectie van Financiën van 19 september 2024 als het begrotingsakkoord van 21 oktober 2024 verwijzen naar een versie van het voorliggende ontwerp zonder vermelding van het koninklijk besluit nr. 41 in het opschrift. Artikel 20 van het voor advies voorgelegde ontwerp wijzigt nochtans punt *Ibis* van afdeling 1 van tabel G van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 41.

Aan de gemachtigde werd gevraagd of de wijziging van het koninklijk besluit nr. 41 deel uitmaakte van het ontwerp dat voor advies aan de inspectie van Financiën en de minister bevoegd voor begroting werd voorgelegd. Hij antwoordde hierop als volgt:

“Cette disposition a en effet été insérée dans le projet en dernière minute à la suite de la constatation par l’administration d’une incohérence dans l’arrêté royal n° 41 en matière d’amendes administratives proportionnelles pour non-paiement ou paiement tardif de la TVA due sur les opérations localisées en Belgique et qui font l’objet des déclarations dans le régime de guichet unique OSS.

Le texte initial (point *Ibis* de la section 1^{ère} du tableau G de l’annexe à l’arrêté royal n° 41) ne prévoyait une amende administrative de 10 p.c. que dans le cadre des déclarations déposées en Belgique (lorsque la Belgique est l’État membre d’établissement pour l’application de ces régimes), alors qu’en vertu de l’article 70, § 1^{er}, du Code, une amende administrative proportionnelle est due pour toute infraction à l’obligation d’acquitter la taxe (due en Belgique).

La modification apportée par l’article 20 du présent projet vise à couvrir également, sur le plan réglementaire, le non-paiement de TVA (belge) qui fait l’objet d’une déclaration dans le cadre d’un des régimes particuliers dans le système OSS, lorsque cette déclaration est déposée (introduite) dans un autre État membre que la Belgique.

Le fait que cette disposition n'ait pas fait l'objet d'un avis de l'Inspection des Finances résulte à nouveau de certains ralentissements intervenus dans le cadre de la procédure relative à certains avis préalables et au fait que cette constatation par l'administration soit intervenue après la soumission du projet à l'Inspection des Finances mais avant la présente demande d'avis.

Dans la mesure où cette amende (due légalement) est déjà appliquée dans les faits suivant le barème prévu au point Ibis de la section 1^{ère} du tableau G de l'annexe à l'arrêté royal n° 4, la présente modification de cette disposition n'emporte aucune conséquence sur le plan budgétaire. Compte tenu de la nécessité de faire entrer le présent projet, pour l'essentiel, au 1^{er} janvier 2025 (ou, comme en l'espèce, au plus tôt conformément aux règles de base), il a été décidé de ne pas soumettre à nouveau cette disposition pour avis à l'Inspection des Finances et pour accord à la Secrétaire d'État compétente pour le Budget.

En tout état de cause, selon notre interprétation, en vertu de l'article 17, alinéa 1^{er}, 2°, de l'arrêté royal du 20 mai 2022 relatif au contrôle administratif, budgétaire et de gestion, doivent être soumis aux inspecteurs des finances pour avis préalable (...) tous les dossiers qui doivent être soumis au Ministre du Budget et au Ministre de la Fonction publique conformément aux articles 6 et 8 (du même arrêté), étant entendu qu'en vertu de l'article 6, 2°, du même arrêté, cette obligation ne concerne que les projets d'arrêté royal (...) qui sont directement ou indirectement de nature à influencer les recettes ou à entraîner des dépenses nouvelles, quod non en ce qui concerne la présente disposition."

Met deze zienswijze kan niet worden ingestemd.

Allereerst kan een eventuele vertraging in de adviesverlening het niet vervullen van een voorafgaande vormvereiste niet verantwoorden.

Daarnaast kan het standpunt dat artikel 20 van het ontwerp geen budgettaire impact heeft, niet worden bijgetreden. De Raad van State ziet niet in hoe een wijziging die betrekking heeft op een maatregel inzake het opleggen van geldboetes wegens gehele of gedeeltelijke niet-betaling van verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde waarvan de opeisbaarheid blijkt uit ingediende aangiftes, als zonder impact op de ontvangsten kan worden beschouwd. Dat dit in de feiten reeds zou worden toegepast, zoals de gemachtigde verklaarde, verandert niets aan het feit dat het voorliggende ontwerp deze praktijk reglementair verankert. Het komt toe aan de inspectie van Financiën om te oordelen of artikel 20 van het ontwerp al dan niet zonder budgettaire impact is.

Artikel 20 van het ontwerp dient bijgevolg alsnog voor advies aan de inspectie van Financiën te worden voorgelegd en, zo nodig, voor akkoord aan de minister bevoegd voor Begroting.

Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst ten gevolge van het vervullen van het voornoemde vormvereiste betreffende artikel 20 van het ontwerp nog wijzigingen zou ondergaan,⁶ moeten de gewijzigde of toegevoegde bepalingen, ter inachtneming van het voorschrift

⁶ 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.

van artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, aan de afdeling Wetgeving worden voorgelegd.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

7. De aanhef moet worden aangepast aan hetgeen hiervoor over de rechtsgrond voor het ontwerp is opgemerkt (opmerkingen 5.1 tot 5.6).

Artikelen 10 en 20

8. Hierover bevestigd, bevestigde de gemachtigde dat de vermelding “XX XX 2024” in de artikelen 10 en 20 van het ontwerp telkens moet worden vervangen door de datum “29 september 2024”.

Artikelen 15 en 16

9.1. Artikel 15 van het ontwerp voorziet in de (her)invoeging van een lid in artikel 15 van het koninklijk besluit nr. 3. Deze wijziging houdt verband met artikel 46, § 1, van het Btw-wetboek, dat het recht op aftrek regelt van de belastingplichtige die ook andere handelingen verricht dan handelingen waarvoor op grond van artikel 45 aanspraak op aftrek bestaat.⁷ In dat geval wordt gewerkt met verhoudingsgetallen, waarbij eerst een voorlopig vastgesteld algemeen verhoudingsgetal wordt gebruikt en vervolgens het algemeen verhoudingsgetal definitief wordt vastgesteld op basis van de tijdens het kalenderjaar uitgevoerde handelingen. Het vijfde lid van artikel 46, § 1, regelt het verrichten van een bijkomende aftrek of het terugstorten van een bedrag aan belasting door de belastingplichtige, naargelang het definitieve algemeen verhoudingsgetal groter of kleiner is dan het voorlopige algemeen verhoudingsgetal.

Artikel 15 van het koninklijk besluit nr. 3 regelt de procedure voor de jaarlijkse mededeling van de voorlopige en definitieve algemene verhoudingsgetallen. Het verslag aan de Koning bij de thans voorliggende wijziging van dat artikel 15 verduidelijkt dat bij een eerdere wijziging van dat artikel bij artikel 13 van het koninklijk besluit van 17 december 2023, het derde lid van het destijds geldende artikel 15 niet werd overgenomen. Voorts vermeldt het verslag aan de Koning dat de in dat (niet overgenomen) lid opgenomen regels ook zijn opgenomen in artikel 46, § 1, vijfde lid, van het Btw-wetboek, maar dat de (her)invoeging van dat lid in artikel 15 van het koninklijk besluit nr. 3 toch noodzakelijk is om de verwijzing ernaar in artikel 16, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 3, wat de wijze van herziening van de aftrek geheven op bedrijfsmiddelen betreft, mogelijk te maken.

Gevraagd waarom (in plaats van de invoeging van het destijds niet hernomen lid van artikel 15 van het koninklijk besluit nr. 3) niet veeleer artikel 16 van het koninklijk besluit nr. 3

⁷ Artikel 46 van het Btw-wetboek is vervangen bij artikel 7 van de wet van 23 november 2023.

in die zin wordt aangepast dat het rechtstreeks verwijst naar artikel 46, § 1, vijfde lid, van het Btw-wetboek in plaats van naar artikel 15 van het koninklijk besluit nr. 3, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Zoals eveneens aangegeven in de memorie van toelichting betreft de betrokken wijziging van artikel 15 van het koninklijk besluit nr. 3 een herneming van een lid van dat artikel dat bij de vervanging van dat artikel 15 bij artikel 13 van het koninklijk besluit van 17 december 2023 op dat moment ten onrechte niet in het vervangende artikel werd heropgenomen. Zoals aangegeven in het opschrift van hoofdstuk 4 van het ontwerp betreft het dan ook louter een technische wijziging waarbij een lid van een artikel dat niet meer werd opgenomen in het vervangende artikel in zijn oorspronkelijke formulering integraal terug wordt ingevoegd in het artikel waaruit het werd weggelaten. Als louter technische wijziging werd dan ook getracht om de vooraf bestaande structuur van de bepalingen zoveel mogelijk te respecteren met inachtneming van de bestaande onderlinge coherentie van de reglementaire bepalingen, zonder in te grijpen in andere artikelen (wat ook voor de bestaande referenties, in het bijzonder in de administratieve doctrine, *de facto* gemakkelijker is).

Met het oog op het herstel van de oorspronkelijke toestand werd er aldus voor geopteerd om artikel 15 en niet artikel 16 van het koninklijk besluit nr. 3 te wijzigen.

Dat neemt niet weg dat een wijziging van artikel 16 (met een verwijzing naar artikel 46, § 1, vijfde lid, van het Btw-Wetboek) in plaats van een wijziging van artikel 15 van het koninklijk besluit (dat dan ongewijzigd zou worden behouden zonder invoeging van het bij de vervanging niet meer opgenomen lid) een, weliswaar structureel iets ingrijpender, maar valabele alternatieve wijziging vormt. Daarbij kan dan inderdaad het enigszins tautologische karakter van het betrokken lid worden weggenomen dat tot stand is gekomen naar aanleiding van de punctuele overheveling van een aantal bepalingen uit het uitvoeringsbesluit naar het Btw-Wetboek in overeenstemming met de aanwijzingen van de Raad van State ter zake.”

Bepalingen die enkel een hogere rechtsnorm in herinnering brengen door die over te nemen of te parafraseren, horen in beginsel niet thuis in een uitvoeringsregeling, onder meer omdat daardoor onduidelijkheid dreigt te ontstaan omtrent de juridische aard van de overgenomen bepalingen en erdoor verkeerdelijk de indruk kan worden gewekt dat de overgenomen regels kunnen worden gewijzigd door de overheid die de regels overneemt. Enkel wanneer het voor een goed begrip van de ontworpen regeling onontbeerlijk is dat bepalingen uit een hogere rechtsnorm worden overgenomen, kan dergelijke werkwijze worden gebillijkt, en dan enkel op voorwaarde dat de oorsprong van de betrokken regels wordt vermeld en dat de overname correct en letterlijk gebeurt om geen onduidelijkheid te doen ontstaan omtrent de juiste draagwijdte ervan.

Aangezien het onontbeerlijke karakter in dit geval niet voorhanden is, kan niet worden ingestemd met de invoeging van een lid in artikel 15 van het koninklijk besluit nr. 3 dat overeenstemt met artikel 46, § 1, vijfde lid, van het Btw-wetboek.

Het strekt veeleer tot aanbeveling dat het ontwerp in die zin wordt aangepast dat artikel 16 van het koninklijk besluit nr. 3 rechtstreeks verwijst naar artikel 46, § 1, vijfde lid, van het Btw-wetboek in plaats van naar artikel 15 van het koninklijk besluit nr. 3.

9.2. Artikel 16 van het ontwerp brengt een technische aanpassing aan in artikel 18bis, § 2, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 3 om de verwijzing naar artikel 15 van hetzelfde koninklijk besluit te optimaliseren.

Gewezen op opmerking 9.1 en de weerslag ervan voor artikel 16 van het ontwerp, verklaarde de gemachtigde hierover het volgende:

“De interne verwijzing naar artikel 15, derde lid, van het koninklijk besluit nr. 3 (...) in artikel 18bis, § 2, eerste lid, van hetzelfde koninklijk besluit is ingegeven door een streven naar coherentie met de andere bepalingen (...) van dat koninklijk besluit die een gelijkaardige benadering hanteren (zie ook punt a) hiervoor).

Afhankelijk van de benadering gehanteerd voor punt a) zal voor punt b) met het oog op de coherentie van de benadering logischerwijze eenzelfde benadering moeten worden aangehouden. Wanneer een rechtstreekse verwijzing naar het Btw-Wetboek wordt voorgestaan, wordt wel voorgesteld om in een verwijzing te voorzien naar artikel 46, § 1, derde lid, van het Btw-Wetboek (wat uitsluitend het definitieve algemene verhoudingsgetal betreft) eerder dan naar het vijfde lid van die bepaling (wat het principe van de herziening betreft bij overgang van voorlopig naar definitief algemeen verhoudingsgetal). Bij de vermelding van het definitieve algemene verhoudingsgetal (...) bevat artikel 46 § 1, vijfde lid, van het Btw-Wetboek trouwens *in limine* een expliciete verwijzing naar het derde lid van die bepaling.”

Met deze zienswijze kan worden ingestemd, hetgeen betekent dat artikel 16 van het ontwerp het best in die zin wordt aangepast dat artikel 18bis, § 2, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 3 verwijst naar artikel 46, § 1, derde lid, van het Btw-wetboek, in plaats van naar artikel 15 van het koninklijk besluit nr. 3.

Artikel 17

10. Een identieke wijziging zoals vervat in artikel 17 van het ontwerp wordt reeds doorgevoerd bij artikel 12 van het koninklijk besluit van 29 september 2024 ‘tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 1, 2, 4, 41, 44, 46, 48, 50 en 51 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de modernisering van de btw-ketting’, met inwerkingtreding op 1 januari 2025.

Hierop gewezen, bevestigde de gemachtigde dat deze bepaling uit het ontwerp dient te worden weggelaten:

“Bij nazicht blijkt dat dat artikel inderdaad dubbel gebruik uitmaakt en dienovereenkomstig uit het voorliggend ontwerp dient te worden weggelaten.”

Hiermee kan worden ingestemd.

Artikel 21

11. Gevraagd waarom artikel 15 van het ontwerp retroactief vanaf 1 januari 2024 uitwerking heeft, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“De wettelijke grondslag van het principe van de herziening bij de jaarlijkse overgang tussen algemene verhoudingsgetallen bevindt zich in artikel 46, § 1, vijfde lid, van het Wetboek waarin dezelfde regels zijn opgenomen. Het betreft het herstel van de onterecht weggelaten herneming van die wettelijke regel in het koninklijk besluit nr. 3 op het moment van de vervanging van artikel 15 van het koninklijk besluit nr. 3 bij artikel 13 van het koninklijk besluit van 17 december 2023. De heropname van het lid is enkel nodig om de coherentie van de artikelen 15 en 16 te herstellen zonder dat er daarmee een inhoudelijke wijziging voor het verleden wordt aangebracht (het principe van de herziening is immers verzekerd in de wet en de modaliteiten ervan in artikel 16 van het koninklijk besluit nr. 3). Aangezien het tegen die achtergrond om een louter technische en dus declaratoire wijziging gaat die louter de interne coherentie tussen reglementaire bepalingen herstelt in de oorspronkelijke toestand, zonder constitutief inhoudelijke wettelijke of reglementaire wijzigingen tot stand te brengen (wat dus meteen uitsluit dat verkregen rechtssituaties worden aangetast), werd geoordeeld dat tegen die achtergrond de continuïteit van de lezing en toepassing van de reglementaire bepalingen het best werd gediend met een inwerkingtreding met terugwerkende kracht.”

Met deze zienswijze kan worden ingestemd. Ongeacht de vorm van de door artikel 15 van het ontwerp doorgevoerde wijziging (zie opmerking 9.1), rijst geen bezwaar bij de terugwerkende kracht. Ook artikel 46 van het Btw-wetboek, zoals vervangen bij artikel 7 van de wet van 23 november 2023, is reeds op 11 december 2023 in werking getreden.

12. Ter wille van de duidelijkheid, bevestigde de gemachtigde dat de zinssnede “in afwijking van het eerste lid” in artikel 21, tweede lid, van het ontwerp zal worden weggelaten.

13. Gelet op de inwerkingtreding op 1 januari 2025 van hoofdstuk 2 van het te nemen besluit (artikel 21, eerste lid, van het ontwerp) en de korte periode die thans rest tot die datum, dienen de stellers van het ontwerp erop toe te zien dat het te nemen besluit vóór 1 januari 2025 in het Belgisch Staatsblad wordt bekendgemaakt.

*

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

2. Ainsi qu'il ressort de son intitulé, le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de modifier dix arrêtés royaux relatifs à la taxe sur la valeur ajoutée.

Les arrêtés royaux suivants sont modifiés :

- l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 'relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée' ;
- l'arrêté royal n° 2 du 19 décembre 2018 'relatif au régime du forfait en matière de taxe sur la valeur ajoutée' ;
- l'arrêté royal n° 3 du 10 décembre 1969 'relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée' ;
- l'arrêté royal n° 4 du 29 décembre 1969 'relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée' ;
- l'arrêté royal n° 7 du 29 décembre 1992 'relatif aux importations de biens pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée' ;
- l'arrêté royal n° 22 du 15 septembre 1970 'relatif au régime particulier applicable aux exploitants agricoles en matière de taxe sur la valeur ajoutée' ;
- l'arrêté royal n° 23 du 9 décembre 2009 'relatif à la liste annuelle des clients assujettis à la T.V.A.' ;
- l'arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987 'fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée' ;
- l'arrêté royal n° 44 du 9 juillet 2012 'fixant le montant des amendes fiscales non proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée' ;

- l'arrêté royal n° 56 du 10 avril 2022 'relatif aux remboursements en matière de taxe sur la valeur ajoutée en faveur des assujettis établis dans un État membre autre que l'État membre de remboursement et des assujettis non établis dans la Communauté'.

Selon le chapitre 1^{er} du projet, ces modifications s'inscrivent dans le cadre de la transposition partielle de 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).

3.1. Les modifications apportées aux arrêtés royaux n°s 1, 2, 22, 23, 44 et 56 portent sur le régime particulier de la franchise de taxe applicable aux petites entreprises (chapitre 2 du projet). Ces modifications font suite à la transposition de la directive (UE) 2020/285 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'.

Les articles 2 et 3 du projet modifient, respectivement, l'article 5, § 1^{er}, et l'article 13 de l'arrêté royal n° 1 et disposent que les assujettis qui ont recours au régime de la franchise pour les petites entreprises peuvent choisir entre l'émission d'une facture complète ou d'une facture simplifiée.

Les articles 4, 6, 8 et 11 du projet insèrent, respectivement à l'article 14 de l'arrêté royal n° 1, aux articles 4, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, phrase introductive, et 8 de l'arrêté royal n° 22, et à l'article 27, alinéa 1^{er}, 3°, de l'arrêté royal n° 56, des références à des dispositions du Code de la taxe sur la valeur ajoutée du 3 juillet 1969 (ci-après : Code de la TVA), modifié par la loi du 21 mars 2024.

L'article 5 du projet remplace l'article 4 de l'arrêté royal n° 2 qui règle la transition entre le régime forfaitaire inscrit à l'article 56 du Code de la TVA et dans l'arrêté royal n° 2 et le régime de la franchise de taxe applicable aux petites entreprises. À cet égard, il est fait référence aux articles 2, § 2, alinéas 2 à 5, et 3, § 1^{er}, de l'arrêté royal (en projet) n° 19 'relatif au régime de la franchise de taxe sur la valeur ajoutée en faveur des petites entreprises', sur lequel le Conseil d'État a donné l'avis 77.172/3 le même jour que le présent avis.

L'article 7 du projet remplace l'article 7, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal n° 22. La version actuellement en vigueur de l'article 7, alinéa 1^{er}, première phrase, de cet arrêté royal dispose que lorsqu'un exploitant agricole bénéficie du régime particulier applicable aux exploitants agricoles, inscrit à l'article 57 du Code de la TVA, et a déjà la qualité d'assujetti au motif qu'il exerce une autre activité pour laquelle il est soumis aux régimes particuliers des articles 56 et 56bis du Code de la TVA ¹, cet exploitant est censé avoir deux secteurs distincts correspondant à chacune de ces activités. Le projet y ajoute le régime normal de la taxe auquel l'exploitant agricole peut être

¹ L'article 56 du Code de la TVA concerne le régime des bases forfaitaires pour les petites entreprises ; l'article 56bis du Code de la TVA contient le régime de la franchise de taxe applicable aux petites entreprises.

soumis pour une autre activité et met à jour la référence à l'article pertinent pour le régime de la franchise de taxe applicable aux petites entreprises.

L'article 9 du projet abroge l'article 3 de l'arrêté royal n° 23, dès lors que l'obligation de déclaration qui y est mentionnée est inscrite à l'article 6 de l'arrêté royal (en projet) n° 19 précité.

L'article 10 du projet modifie l'intitulé de la rubrique II de la section 1^{ère} de l'annexe de l'arrêté royal n° 44. Cette section fixe le montant de l'amende fiscale non proportionnelle pour les obligations de déclaration en matière de taxe sur la valeur ajoutée. Le projet ajoute également à cette rubrique l'obligation de déclaration contenue à l'article 56quinquies du Code de la TVA, inséré par la loi du 21 mars 2024.

3.2. Le chapitre 3 du projet modifie l'arrêté royal n° 1 en ce sens qu'un mécanisme d'autoliquidation tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée est inséré pour les livraisons de matières et produits de récupération. À cet effet, des listes de ce qui est ou n'est pas considéré comme matières et produits de récupération sont inscrites à l'article 12 du projet. L'article 13 du projet apporte les modifications nécessaires à l'annexe II de l'arrêté royal n° 1.

Dès lors que le délégué a confirmé à l'auditeur rapporteur que le chapitre 3 sera omis du projet, le Conseil d'État n'a pas examiné les articles 12 et 13, ainsi que l'article 21, alinéa 1^{er}, du projet dans le mesure où il fait référence au chapitre 3 (voir ci-après l'observation 3.4).

3.3. Le chapitre 4 du projet contient des modifications techniques des arrêtés royaux n°s 3, 4, 7, 22 et 41 (articles 14 à 20 du projet).

3.4. Le chapitre 5 dispose que les chapitres 2 et 3 de l'arrêté envisagé entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2025 et que l'article 15 de son chapitre 4 produit ses effets le 1^{er} janvier 2024 (article 21 du projet).

FONDEMENT JURIDIQUE

4. Sous réserve des observations formulées ci-dessous, le projet trouve un fondement juridique dans les dispositions mentionnées dans le tableau des fondements juridiques suivant, fourni par le délégué :

Rechtsgrondentabel - 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				
Hoofdstuk 2: Bijzondere vrijstellingsregeling van belasting voor kleine ondernemingen				
Artikel van het ontwerp	Gewijzigde bepaling	Bepaling artikel	Rechtsgrond Btw-Wetboek	Tekst van de rechtsgrond bepaling(en)
Art. 2	Artikel 5 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de	Art. 5, § 1, 10 ^{quater}	Artikel 53 ^{decies} , § 2	§ 2. De Koning kan de regels voor de uitreiking van facturen bepalen en maatregelen nemen wat de vereenvoudiging van facturen betreft.

	belasting over de toegevoegde waarde			
Art. 3	Artikel 13 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	Art. 13, eerste lid, 4°	Artikel 53 <i>decies</i> , § 2	§ 2. De Koning kan de regels voor de uitreiking van facturen bepalen en maatregelen nemen wat de vereenvoudiging van facturen betreft.
		Art. 13, tweede lid, 2°		
Art. 4	Artikel 14 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	Art. 14, § 4	Artikel 54, eerste lid	Onverminderd de bevoegdheden die Hem bij de artikelen 51 tot 53 <i>duodecies</i> worden verleend, bepaalt de Koning op welke wijze de maatstaf van heffing en het bedrag van de belasting worden afgerond, de wijze van voldoening van de belasting, de inhoud van de door de belastingplichtigen uit te reiken facturen, de door de belastingplichtigen en de niet-belastingplichtige rechtspersonen te houden en voor te leggen boeken en stukken , de verplichtingen van de medecontractanten van de schuldenaars van de belasting en alle andere voorzieningen, nodig om de voldoening van de belasting te verzekeren.
			Artikel 53 <i>duodecies</i>	De Koning regelt de praktische toepassingsmodaliteiten van de artikelen 53 tot en met 53<i>undecies</i>.
Art. 5	Artikel 4 van het koninklijk besluit nr. 2 van 19 december 2018 met betrekking tot de forfaitaire regeling inzake belasting over de toegevoegde waarde, <i>vervangen</i>	Art. 4	Artikel 56, § 5, eerste lid	§ 5. De Koning stelt de praktische toepassingsvoorwaarden en de formaliteiten vast onder meer wat betreft de aanvang, de wijziging of de stopzetting van de activiteit, de belastingregeling en de modaliteiten voor de uitoefening van de in paragraaf 4 bedoelde opties.
			Artikel 56 <i>undecies</i>	De Koning bepaalt de toepassingsmodaliteiten van

				<p>deze onderafdeling wat betreft de vorm van de in artikelen 56ter, § 1, vierde lid en 56quater, § 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 56quater, § 3, en 56quinquies bedoelde gegevens aan de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde wordt verstrekt.</p>
Art. 6	Artikel 4 van het koninklijk besluit nr. 22 van 15 september 1970 met betrekking tot de bijzondere regeling voor landbouwondernemers inzake belasting over de toegevoegde waarde	Art. 4, § 1, eerste lid, inleidende zin	Artikel 57, § 7, eerste lid	<p>§ 7. De Koning bepaalt de toepassingsmodaliteiten van dit artikel met betrekking tot de forfaitaire compensatiepercentages, de vermeldingen en de uitreikingsmodaliteiten van het door de belastingplichtige koper of ontvanger uitgereikte document aan de landbouwondernemer en de administratieve formaliteiten die noodzakelijk zijn om de toepassing van deze regeling doeltreffend te controleren.</p>
Art. 7	Artikel 7 van het koninklijk besluit nr. 22 van 15 september 1970 met betrekking tot de bijzondere regeling voor landbouwondernemers inzake belasting over de toegevoegde waarde	Art. 7, eerste lid	Artikel 57, § 7, eerste lid	<p>§ 7. De Koning bepaalt de toepassingsmodaliteiten van dit artikel met betrekking tot de forfaitaire compensatiepercentages, de vermeldingen en de uitreikingsmodaliteiten van het door de belastingplichtige koper of ontvanger uitgereikte document aan de landbouwondernemer en de administratieve formaliteiten die noodzakelijk zijn om de toepassing van deze regeling doeltreffend te controleren.</p>
Art. 8	Artikel 8 van het koninklijk besluit nr. 22 van 15 september 1970 met betrekking tot de bijzondere regeling	Art. 8	Artikel 57, § 7, eerste lid	<p>§ 7. De Koning bepaalt de toepassingsmodaliteiten van dit artikel met betrekking tot de forfaitaire compensatiepercentages, de</p>

	voor landbouwondernemers inzake belasting over de toegevoegde waarde			vermeldingen en de uitreikingsmodaliteiten van het door de belastingplichtige koper of ontvanger uitgereikte document aan de landbouwondernemer en de administratieve formaliteiten die noodzakelijk zijn om de toepassing van deze regeling doeltreffend te controleren.
			Artikel 56 <i>undecies</i>	De Koning bepaalt de toepassingsmodaliteiten van deze onderafdeling wat betreft de vorm van de in artikelen 56 <i>ter</i> , § 1, vierde lid en 56 <i>quater</i> , § 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 <i>quater</i> , § 3, en 56 <i>quinquies</i> bedoelde gegevens aan de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde wordt verstrekt.
Art. 9	Artikel 3 van het koninklijk besluit nr. 23 van 9 december 2009 met betrekking tot de jaarlijkse lijst van de btw-belastingplichtige afnemers <i>opgeheven</i>	Art. 3	---	---
Art. 10	Rubriek II van afdeling 1 van de bijlage bij het besluit nr. 44, van 9 juli 2012 tot vaststelling van het bedrag van de niet-proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde	Rubriek II van afdeling 1, opschrift	Artikel 70, § 4, eerste lid	§ 4. De niet in de §§ 1, 2 en 3 bedoelde overtredingen van dit Wetboek of van de besluiten genomen ter uitvoering ervan, worden bestraft met een niet-proportionele fiscale geldboete van 50 euro tot 5.000 euro per overtreding. Het bedrag van deze geldboete wordt naar gelang van de aard en de ernst van de overtreding bepaald volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld.

Art. 11	Artikel 27 van het koninklijk besluit nr. 56 van 10 april 2022 met betrekking tot de teruggaaf inzake belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen gevestigd in een andere lidstaat dan de lidstaat van teruggaaf en aan niet in de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen	Art. 27, eerste lid, 3°	Artikel 76, § 3	Wanneer de teruggaaf moet plaatsvinden overeenkomstig de bepalingen inzake teruggaaf van de Richtlijn 86/560/EEG of de Richtlijn 2008/9/EG, regelt de Koning de toepassingsmodaliteiten van deze paragraaf met betrekking tot het personele toepassingsgebied, de belasting waarvoor om teruggaaf kan verzocht worden, de te volgen procedure, de vormvoorwaarden, het teruggaافتijdvak, de minimumbedragen, de in acht te nemen termijnen en de correcties, met inachtneming van het feit dat de teruggaaf op grond van de Richtlijn 86/560/EEG, waar die richtlijn dat toelaat, wordt verleend onder dezelfde voorwaarden als die van toepassing voor de teruggaaf op grond van de Richtlijn 2008/9/EG. De Koning kan daarbij afwijken van het bepaalde in artikel 82bis.
<i>Hoofdstuk 3: Schuldenaar van de belasting wat de leveringen van recuperatieproducten betreft</i>				
Art. 12	Artikel 20 <i>quinquies</i> 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, <i>ingevoegd</i>	Art. 20 <i>quinquies</i>	Artikel 51, § 4	§ 4. De Koning kan afwijken van § 1, 1°, om de medecontractant van de leverancier van goederen of van de dienstverrichter tot voldoening van de belasting te verplichten in de mate dat Hij zulks noodzakelijk acht om die voldoening te vrijwaren.
Art. 13	Bijlage II 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	Bijlage II	Artikel 53 <i>duodecies</i>	De Koning regelt de praktische toepassingsmodaliteiten van de artikelen 53 tot en met 53<i>undecies</i>.
<i>Hoofdstuk 4: Technische wijzigingen in de nationale regelgeving</i>				
Art. 14	Artikel 14 van het koninklijk besluit nr. 3 van 10	Art. 14, § 2, tweede lid	Artikel 46, § 3	§ 3. De Koning bepaalt de toepassingsmodaliteiten

	december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde			van dit artikel, met betrekking tot de vorm van de in paragraaf 1, eerste lid, en paragraaf 2, eerste lid, bedoelde voorafgaandelijke kennisgeving alsook de in paragraaf 1, vierde en zesde lid, en paragraaf 2, vierde en zesde lid, bedoelde kennisgevingen, de termijn waarin die kennisgevingen gebeuren , de procedure volgens dewelke de administratie de bestanddelen van de in paragraaf 2, eerste lid, bedoelde kennisgeving kan betwisten en degene volgens dewelke de belastingplichtige kan worden verplicht om het recht op aftrek uit te oefenen met inachtneming van het werkelijk gebruik overeenkomstig paragraaf 2, tweede lid.
Art. 15	Artikel 15 van het koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde	Art. 15, vierde lid, <i>ingevoegd</i>	Artikel 49, 2°	De Koning regelt de toepassing van de artikelen 45 tot 48 door te bepalen: 1° het tijdstip waarop het recht op aftrek ontstaat; 2° de termijnen waarbinnen en de regelen volgens welke de aftrek plaatsheeft, berekend wordt en herzien wordt;
Art. 16	Artikel 18bis van het koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde	Art. 18bis, § 2, 1°	Artikel 46, § 3	§ 3. De Koning bepaalt de toepassingsmodaliteiten van dit artikel, met betrekking tot de vorm van de in paragraaf 1, eerste lid, en paragraaf 2, eerste lid, bedoelde voorafgaandelijke kennisgeving alsook de in paragraaf 1, vierde en zesde lid, en paragraaf 2, vierde en zesde lid, bedoelde kennisgevingen, de termijn waarin die

				<p>kennisgevingen gebeuren, de procedure volgens dewelke de administratie de bestanddelen van de in paragraaf 2, eerste lid, bedoelde kennisgeving kan betwisten en degene volgens dewelke de belastingplichtige kan worden verplicht om het recht op aftrek uit te oefenen met inachtneming van het werkelijk gebruik overeenkomstig paragraaf 2, tweede lid.</p>
Art. 17	<p>Artikel 12 van het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde</p>	Art. 12, § 1	Artikel 76, § 1, eerste lid	<p>§ 1. Onverminderd de toepassing van artikel 334 van de programmawet van 27 december 2004, wordt, wanneer het bedrag van de belasting die overeenkomstig de artikelen 45 tot en met 48 voor aftrek in aanmerking komt tijdens het aangiftetijdvak van de in artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, bedoelde aangifte in dat tijdvak meer bedraagt dan het bedrag aan belastingen die verschuldigd zijn door de overeenkomstig artikel 50 voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige die tot indiening van die aangifte gehouden is, het overschot op uitdrukkelijk verzoek van de belastingplichtige of van zijn in artikel 55, §§ 1 of 2, bedoelde aansprakelijke vertegenwoordiger teruggegeven, onder de door de Koning bepaalde voorwaarden en modaliteiten, uiterlijk op het einde van de derde maand volgend op het aangiftetijdvak van de in artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, bedoelde aangifte.</p>

Art. 18	Artikel 40 van het koninklijk besluit nr. 7 van 29 december 1992 met betrekking tot de invoer van goederen voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde	Art. 40, § 1	Artikel 40, § 3	§ 3. De Koning bepaalt de voorwaarden die voor het verkrijgen van de in de paragrafen 1 en 2 bedoelde vrijstellingen moeten worden nageleefd en kan daarbij afwijken van artikel 21bis. Voor de invoeren bedoeld in paragraaf 1, 1°, b) en 2°, kan Hij de vrijstelling beperken of, ter voorkoming van concurrentievervalsing, bepalen dat zij geen toepassing vindt.
Art. 19	Artikel 3 van het koninklijk besluit nr. 22 van 15 september 1970 met betrekking tot de bijzondere regeling voor landbouwondernemers inzake belasting over de toegevoegde waarde	Art. 3, tweede lid, inleidende zin	Artikel 57, § 7, eerste lid	§ 7. De Koning bepaalt de toepassingsmodaliteiten van dit artikel met betrekking tot de forfaitaire compensatiepercentages, de vermeldingen en de uitreikingsmodaliteiten van het door de belastingplichtige koper of ontvanger uitgereikte document aan de landbouwondernemer en de administratieve formaliteiten die noodzakelijk zijn om de toepassing van deze regeling doeltreffend te controleren.
Art. 20	Afdeling 1 van tabel G van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 41 van 30 januari 1987 tot vaststelling van het bedrag van de proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde	Bepaling onder <i>Ibis</i>	Artikel 84, derde lid	Binnen de door de wet gestelde grenzen, wordt het bedrag van de proportionele fiscale boeten vastgesteld in dit Wetboek of in de ter uitvoering ervan genomen besluiten, bepaald volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld.

5.1. Le délégué ayant confirmé que le fondement juridique de l'article 3 du projet est procuré par l'article 53*decies*, § 2, du Code de la TVA, aux termes duquel le Roi est habilité à fixer les règles d'émission des factures et prendre des mesures relatives à la simplification des factures, il y a lieu d'omettre, dans le préambule, la référence à l'article 53*undecies*, § 2, du Code de la TVA.

5.2. Comme l'a confirmé le délégué, l'article 4 du projet trouve son fondement juridique dans l'article 54, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA, qui habilite notamment le Roi à déterminer les livres et les documents que les assujettis et les personnes morales non assujetties doivent tenir ou établir et présenter. Dès lors que l'article 53^{duodecies} du Code de la TVA est superflu, il ne procure pas de fondement juridique. Dans le préambule, on remplacera la référence à l'article 53, § 3, alinéa 3, par une référence à l'article 54, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA.

5.3. L'article 7 du projet concerne le régime particulier applicable aux exploitants agricoles en matière de taxe sur la valeur ajoutée. D'après le tableau des fondements juridiques, le fondement juridique de cette disposition est recherché dans l'article 57, § 7, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA. À ce sujet, il y a lieu de formuler les observations suivantes.

5.3.1. L'article 7 du projet vise, d'une part, à mettre l'article 7, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal n° 22 en conformité avec la directive (UE) 2020/285, transposée par la loi du 21 mars 2024, en ce qui concerne le régime de la franchise de taxe applicable aux petites entreprises, en remplaçant la référence à l'article 56^{bis} du Code de la TVA par une référence à l'article 56^{ter}, § 1^{er}, de celui-ci, et ajoute, d'autre part, qu'un exploitant agricole est censé avoir deux secteurs distincts en cas de cumul du régime particulier applicable aux exploitants agricoles et du régime normal en matière de taxe sur la valeur ajoutée. Le rapport au Roi justifie cet ajout comme suit :

« Comme mentionné ci-avant, l'arrêté royal du 27 décembre 2021 modifiant les arrêtés royaux n°s 2, 4, 6, 10, 19 et 22 en matière de taxe sur la valeur ajoutée a remplacé l'article 2 de l'arrêté royal n° 22. Désormais, en vertu de cet article, l'exploitant agricole peut, sous certaines conditions et pour des activités secondaires considérées comme faisant partie de l'activité normale d'un exploitant agricole, être soumis au régime normal sans perdre le bénéfice du régime agricole. Pour cette raison, l'occasion est saisie de modifier l'article 7, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal n° 22 afin de prévoir expressément que l'exploitant agricole soumis au régime normal pour les opérations visées ci-avant, est également réputé avoir deux secteurs totalement distincts. Cette modification avait été omise dans le cadre des modifications apportées à l'arrêté royal n° 22 par l'arrêté royal du 27 décembre 2021 précité ».

Tout d'abord, il convient d'indiquer qu'à la date du 1^{er} janvier 2024, l'article 2 de l'arrêté royal n° 22 a toutefois été abrogé par l'article 19 de l'arrêté royal du 17 décembre 2023 'modifiant les arrêtés royaux n°s 1, 2, 2^{bis}, 3, 14, 19, 22, 31, 41 et 44 en matière de taxe sur la valeur ajoutée et reportant la date d'entrée en vigueur de la loi du 12 mars 2023 visant à moderniser la chaîne T.V.A. et la perception des créances fiscales et non fiscales au sein du SPF Finances'². À la suite de l'avis 73.708/3 de la section de législation du Conseil d'État du 17 juillet 2023, les articles 1^{er} et 2 de l'arrêté royal n° 22 ont en effet été transférés à l'article 57 du Code de la TVA par l'article 19 de la loi du 23 novembre 2023 'portant des dispositions diverses en matière de taxe sur la valeur ajoutée et des règles particulières de recouvrement du Code des impôts sur les revenus 1992'³. Les articles 18 à 23 de l'arrêté royal du 17 décembre 2023 ont apporté les adaptations nécessaires en ce sens à l'arrêté royal n° 22. Ainsi, l'article 2, § 2, de l'arrêté royal n° 22

² Le projet qui est devenu cet arrêté royal n'a pas fait l'objet d'une demande d'avis au Conseil d'État, section de législation.

³ Avis C.E. 73.708/3 du 17 juillet 2023 sur un avant-projet devenu la loi du 23 novembre 2023, *Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3569/001, pp. 111-136, en particulier l'observation 24.

fixait les conditions auxquelles un exploitant agricole peut réaliser des opérations autres que celles qui relèvent normalement de ce régime en continuant à bénéficier de l'application de ce régime. Cette disposition est désormais inscrite à l'article 57, § 1^{er}ter, du Code de la TVA. En outre, les autres dispositions de l'article 2 de l'arrêté royal n° 22 relatives à l'exclusion du régime des ventes à distance intracommunautaires de biens, aux motifs d'exclusion du régime et aux effets du non-respect des dispositions ont également été intégrées à l'article 57, respectivement au paragraphe 1^{er}, alinéa 4, et au paragraphe 9, du Code de la TVA.

La motivation, donnée dans le Rapport au Roi, pour justifier l'adaptation de l'article 7, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal n° 22 à l'article 2 abrogé de celui-ci ne peut donc pas être admise.

5.3.2. Selon le tableau des fondements juridiques, l'article 7 du projet trouve son fondement juridique dans l'article 57, § 7, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA, qui habilite le Roi à « r[é]gle[r] les modalités d'application du présent article en ce qui concerne les pourcentages forfaitaires de compensation, les mentions et les modalités de délivrance du document délivré par l'acheteur ou le preneur assujetti à l'exploitant agricole et les formalités administratives nécessaires au contrôle effectif de l'application de ce régime ». Le délégué a argumenté qu'une telle formalité pourrait consister à faire une distinction entre les secteurs en vue d'une application correcte de chaque régime qui serait appliqué le cas échéant.

Ce raisonnement ne convainc pas et semble excéder la portée de l'article 57, § 7, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA. Le principe d'un cumul entre le régime particulier applicable aux exploitants agricoles et tout autre régime (le régime normal, le régime forfaitaire et le régime de la franchise de taxe applicable aux petites entreprises) doit découler de manière suffisamment claire du Code de la TVA lui-même.

5.3.3. Compte tenu des adaptations précitées de l'article 57 du Code de la TVA par la loi du 23 novembre 2023 (observation 5.3.1), il faudrait plutôt recourir au pouvoir général d'exécution que le Roi tire de l'article 108 de la Constitution, combiné avec les articles 57, §§ 1^{er}ter⁴, et 9,

⁴ L'article 57, § 1^{er}ter, du Code de la TVA s'énonce comme suit : « § 1^{er}ter. Sans pour autant perdre le bénéfice du présent régime particulier pour les opérations visées au paragraphe 1^{er} qu'il réalise dans l'exercice de son activité économique, l'exploitant agricole peut réaliser les opérations énumérées à l'alinéa 2 lorsque pour ces opérations, il est soumis au régime normal de la taxe ou, le cas échéant, au régime particulier visé à l'article 56, dans les conditions suivantes :

1° ces opérations sont liées de par leur nature à son activité principale d'exploitant agricole ;

2° le chiffre d'affaires, hors T.V.A., généré par ces opérations ne dépasse pas, au cours de l'année civile en cours et n'a pas dépassé, au cours de l'année civile qui précède, trente p.c. du chiffre d'affaires total de l'exploitant agricole.

Sont visées à l'alinéa 1^{er}, 1°, les opérations suivantes :

1° les livraisons de biens et les prestations de services qui ont pour objet des produits ou des animaux visés au paragraphe 1^{er}, alinéa 3, 1°, et non soumis au taux de six p.c., à l'exclusion des tabacs bruts ou non manufacturés. Le régime particulier visé au présent article reste cependant applicable aux livraisons de ces produits ou de ces animaux qui sont faites aux groupements coopératifs de producteurs organisant des criées de produits agricoles agréés par l'autorité compétente ;

2° l'exécution de travaux immobiliers saisonniers tels que le grenailage ou le déneigement des routes pour le compte d'une commune, les travaux de boisement pour le compte d'exploitants forestiers ou de vendeurs de bois et les travaux de culture ou de récolte effectués pour le compte d'autres agriculteurs ;

3° la vente d'électricité produite via l'exploitation ;

4° la cession de certificats verts relatifs à l'électricité produite via l'exploitation ;

5° la cession de certificats d'énergie thermique ou de cogénération produite via l'exploitation ;

alinéa 1^{er} ⁵, du Code de la TVA. Il convient néanmoins de relever que l'article 57, § 1^{er}*ter*, du Code de la TVA ne fait pas mention d'un cumul avec le régime de la franchise de taxe applicable aux petites entreprises, alors que l'article 7, alinéa 1^{er}, en projet, de l'arrêté royal n° 22 en fait bien mention.

5.3.4. Par conséquent, il est permis de douter sérieusement du fondement juridique de l'article 7 du projet, même si l'on recourt à l'article 108 de la Constitution. Ces doutes ne pourront être levés qu'après la création rapide d'un fondement juridique exprès. Dans l'attente de celui-ci, la disposition en projet ne peut aboutir.

L'article 57, § 6, alinéa 3, du Code de la TVA doit en tout état de cause être omis du préambule.

5.4. Dès lors que le chapitre 3 ne fera plus partie du projet (observation 3.2), on omettra du préambule les articles 51, § 4, et 53*duodecies* du Code de la TVA, étant donné qu'il ressort du tableau des fondements juridiques que le fondement juridique recherché dans ces dispositions est celui des articles 12 et 13 du projet.

5.5. Dès lors que l'article 53*octies*, § 1^{er}*bis*, du Code de la TVA ne procure pas de fondement juridique au projet, la référence qui y est faite dans le préambule sera omise.

5.6. Le délégué ayant confirmé que l'article 17 sera omis (observation 10), il y a lieu de supprimer du préambule la mention de son fondement juridique, à savoir l'article 76, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA.

FORMALITÉS

6. Tant l'avis de l'Inspection des Finances du 19 septembre 2024 que l'accord budgétaire du 21 octobre 2024 se réfèrent à une version du projet à l'examen ne mentionnant pas

6° la livraison de biens visés au paragraphe 1^{er}, alinéa 3, 1°, qui ont subi une transformation autre que primaire ainsi qu'à titre accessoire, la livraison des mêmes biens ou de biens visés au paragraphe 1^{er}, alinéa 3, 1°, produits par un autre exploitant agricole ;

7° la location de lots de chasse ;

8° la location d'éléments essentiels ou de l'ensemble des éléments de l'exploitation agricole lorsque l'agriculteur poursuit son activité agricole avec d'autres éléments de l'exploitation ;

9° les prestations de services ayant pour objet le calcul de la superficie de parcelles agricoles et le prélèvement d'échantillons de sol ;

10° les prestations de services dans les fermes pédagogiques et dans les fermes thérapeutiques et de travail adapté ;

11° la mise à disposition de logements meublés au sein de l'exploitation et, plus généralement, le tourisme à la ferme ;

12° les services de restaurant au sein de l'exploitation.

Le présent paragraphe est applicable aux ventes à distance intracommunautaires de biens visés au paragraphe 1^{er}, alinéa 3, 1° ».

⁵ L'article 57, § 9, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA s'énoncera comme suit à partir du 1^{er} janvier 2025 (référence au régime de franchise visé aux articles 56*bis* à 56*undecies* inclus, insérée par la loi du 21 mars 2024) : « L'exploitant agricole qui ne remplit pas les conditions visées au paragraphe 1^{er}*ter*, alinéa 1^{er}, ou qui réalise des opérations autres que celles qui sont visées aux paragraphes 1^{er}, alinéa 3 et 1^{er}*ter*, perd le bénéfice du présent régime particulier pour l'ensemble de son activité économique. Il est alors soumis au régime normal de la taxe pour l'ensemble de son activité économique, sauf à appliquer le régime particulier visé aux articles 56*bis* à 56*undecies* ».

l'arrêté royal n° 41 dans l'intitulé. L'article 20 du projet soumis pour avis modifie toutefois le point Ibis de la section 1^{ère} du tableau G de l'annexe à l'arrêté royal n° 41.

Il a été demandé au délégué si la modification de l'arrêté royal n° 41 faisait partie du projet qui a été soumis pour avis à l'Inspection des Finances et au ministre qui a le budget dans ses attributions. Il a répondu à cette question en ces termes :

« Cette disposition a en effet été insérée dans le projet en dernière minute à la suite de la constatation par l'administration d'une incohérence dans l'arrêté royal n° 41 en matière d'amendes administratives proportionnelles pour non-paiement ou paiement tardif de la TVA due sur les opérations localisées en Belgique et qui font l'objet des déclarations dans le régime de guichet unique OSS.

Le texte initial (point Ibis de la section 1^{ère} du tableau G de l'annexe à l'arrêté royal n° 41) ne prévoyait une amende administrative de 10 p.c. que dans le cadre des déclarations déposées en Belgique (lorsque la Belgique est l'État membre d'établissement pour l'application de ces régimes), alors qu'en vertu de l'article 70, § 1^{er}, du Code, une amende administrative proportionnelle est due pour toute infraction à l'obligation d'acquitter la taxe (due en Belgique).

La modification apportée par l'article 20 du présent projet vise à couvrir également, sur le plan réglementaire, le non-paiement de TVA (belge) qui fait l'objet d'une déclaration dans le cadre d'un des régimes particuliers dans le système OSS, lorsque cette déclaration est déposée (introduite) dans un autre État membre que la Belgique.

Le fait que cette disposition n'ait pas fait l'objet d'un avis de l'Inspection des Finances résulte à nouveau de certains ralentissements intervenus dans le cadre de la procédure relative à certains avis préalables et au fait que cette constatation par l'administration soit intervenue après la soumission du projet à l'Inspection des Finances mais avant la présente demande d'avis.

Dans la mesure où cette amende (due légalement) est déjà appliquée dans les faits suivant le barème prévu au point Ibis de la section 1^{ère} du tableau G de l'annexe à l'arrêté royal n° 4, la présente modification de cette disposition n'emporte aucune conséquence sur le plan budgétaire. Compte tenu de la nécessité de faire entrer le présent projet, pour l'essentiel, au 1^{er} janvier 2025 (ou, comme en l'espèce, au plus tôt conformément aux règles de base), il a été décidé de ne pas soumettre à nouveau cette disposition pour avis à l'Inspection des Finances et pour accord à la Secrétaire d'État compétente pour le Budget.

En tout état de cause, selon notre interprétation, en vertu de l'article 17, alinéa 1^{er}, 2°, de l'arrêté royal du 20 mai 2022 relatif au contrôle administratif, budgétaire et de gestion, doivent être soumis aux inspecteurs des finances pour avis préalable (...) tous les dossiers qui doivent être soumis au Ministre du Budget et au Ministre de la Fonction publique conformément aux articles 6 et 8 (du même arrêté), étant entendu qu'en vertu de l'article 6, 2°, du même arrêté, cette obligation ne concerne que les projets d'arrêté royal (...) qui sont directement ou indirectement de nature à influencer les recettes ou à entraîner des dépenses nouvelles, quod non en ce qui concerne la présente disposition ».

On ne peut se rallier à ce point de vue.

Tout d'abord, un éventuel ralentissement dans le cadre de la procédure relative aux avis ne saurait justifier l'inaccomplissement d'une formalité préalable.

On ne peut en outre pas se rallier à la position selon laquelle l'article 20 du projet n'a pas d'incidence budgétaire. Le Conseil d'État n'aperçoit pas comment une modification relative à une mesure en matière d'imposition d'amendes pour le défaut de paiement, en tout ou en partie, des taxes dues sur la valeur ajoutée dont l'exigibilité résulte du dépôt de déclarations pourrait être considérée comme n'ayant pas d'incidence sur les recettes. Que cette mesure soit déjà appliquée dans les faits, comme l'a déclaré le délégué, ne change en rien le fait que le projet à l'examen ancre cette pratique d'un point de vue réglementaire. Il revient à l'Inspection des Finances de juger si l'article 20 du projet est ou non sans incidence budgétaire.

Il s'ensuit que l'article 20 du projet doit encore être soumis pour avis à l'Inspection des Finances et, le cas échéant, pour accord au ministre qui a le budget dans ses attributions.

Si l'accomplissement de la formalité susmentionnée relative à l'article 20 du projet devait encore donner lieu à des modifications du texte soumis au Conseil d'État ⁶, les dispositions modifiées ou ajoutées devraient être soumises à la section de législation, conformément à la prescription de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État.

EXAMEN DU TEXTE

Préambule

7. On adaptera le préambule en fonction des observations formulées ci-dessus à l'égard du fondement juridique du projet (observations 5.1 à 5.6).

Articles 10 et 20

8. Interrogé à ce sujet, le délégué a confirmé que la mention « XX XX 2024 » dans les articles 10 et 20 du projet doit à chaque fois être remplacée par la date du « 29 septembre 2024 ».

Articles 15 et 16

9.1 L'article 15 du projet prévoit l'insertion (la réinsertion) d'un alinéa à l'article 15 de l'arrêté royal n° 3. Cette modification est en lien avec l'article 46, § 1^{er}, du Code de la TVA, qui règle le droit à la déduction pour l'assujetti qui effectue tant des opérations permettant la déduction sur la base de l'article 45 que d'autres opérations ⁷. On applique dans ce cas des proratas, un prorata général fixé provisoirement étant d'abord utilisé et le prorata général étant ensuite fixé de manière définitive sur la base des opérations réalisées au cours de l'année civile. L'alinéa 5 de l'article 46, § 1^{er}, règle l'opération d'une déduction supplémentaire ou le reversement d'un montant de taxe par

⁶ 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.

⁷ L'article 46 du Code de la TVA a été remplacé par l'article 7 de la loi du 23 novembre 2023.

l'assujetti, selon que le prorata général définitif est supérieur ou inférieur au prorata général provisoire.

L'article 15 de l'arrêté royal n° 3 règle la procédure de communication annuelle des proratas généraux provisoires et définitifs. Concernant la modification à l'examen de cet article 15, le rapport au Roi précise que l'alinéa 3 de l'article 15 alors en vigueur n'a pas été reproduit lors d'une modification antérieure de cet article par l'article 13 de l'arrêté royal du 17 décembre 2023. Le rapport au Roi indique en outre que les règles contenues dans cet alinéa (non reproduit) sont également reproduites à l'article 46, § 1^{er}, alinéa 5, du Code de la TVA, mais que l'insertion (la réinsertion) de cet alinéa dans l'article 15 de l'arrêté royal n° 3 est néanmoins nécessaire afin de permettre d'y référer dans l'article 16, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal n° 3, quant à la méthode de révision des déductions prélevées sur les biens d'investissement.

À la question de savoir pourquoi (au lieu de réinsérer l'alinéa alors non reproduit de l'article 15 de l'arrêté royal n° 3) il ne serait pas préférable d'adapter l'article 16 de l'arrêté royal n° 3 en ce sens qu'il fasse directement référence à l'article 46, § 1^{er}, alinéa 5, du Code de la TVA plutôt qu'à l'article 15 de l'arrêté royal n° 3, le délégué a répondu ce qui suit :

« Zoals eveneens aangegeven in de memorie van toelichting betreft de betrokken wijziging van artikel 15 van het koninklijk besluit nr. 3 een herneming van een lid van dat artikel dat bij de vervanging van dat artikel 15 bij artikel 13 van het koninklijk besluit van 17 december 2023 op dat moment ten onrechte niet in het vervangende artikel werd heropgenomen. Zoals aangegeven in het opschrift van hoofdstuk 4 van het ontwerp betreft het dan ook louter een technische wijziging waarbij een lid van een artikel dat niet meer werd opgenomen in het vervangende artikel in zijn oorspronkelijke formulering integraal terug wordt ingevoegd in het artikel waaruit het werd weggelaten. Als louter technische wijziging werd dan ook getracht om de vooraf bestaande structuur van de bepalingen zoveel mogelijk te respecteren met inachtneming van de bestaande onderlinge coherentie van de reglementaire bepalingen, zonder in te grijpen in andere artikelen (wat ook voor de bestaande referenties, in het bijzonder in de administratieve doctrine, *de facto* gemakkelijker is).

Met het oog op het herstel van de oorspronkelijke toestand werd er aldus voor geopteerd om artikel 15 en niet artikel 16 van het koninklijk besluit nr. 3 te wijzigen.

Dat neemt niet weg dat een wijziging van artikel 16 (met een verwijzing naar artikel 46, § 1, vijfde lid, van het Btw-Wetboek) in plaats van een wijziging van artikel 15 van het koninklijk besluit (dat dan ongewijzigd zou worden behouden zonder invoeging van het bij de vervanging niet meer opgenomen lid) een, weliswaar structureel iets ingrijpender, maar valabele alternatieve wijziging vormt. Daarbij kan dan inderdaad het enigszins tautologische karakter van het betrokken lid worden weggenomen dat tot stand is gekomen naar aanleiding van de punctuele overheveling van een aantal bepalingen uit het uitvoeringsbesluit naar het Btw-Wetboek in overeenstemming met de aanwijzingen van de Raad van State ter zake ».

Des dispositions qui ne font que rappeler une norme supérieure, en la reproduisant ou en la paraphrasant, n'ont en principe pas leur place dans des règles d'exécution, notamment parce que la nature juridique des dispositions reproduites pourrait en devenir incertaine et que cela donne erronément à penser que l'autorité qui reproduit les règles peut les modifier. Une telle méthode ne peut se justifier que si la bonne compréhension du régime en projet exige que des dispositions d'une norme supérieure soient reproduites, et seulement à condition que l'origine des

règles concernées soit précisée et que la reproduction soit correcte et littérale afin de ne pas créer de confusion quant à leur portée exacte.

Compte tenu de l'absence de caractère indispensable en l'espèce, on ne peut adhérer à l'insertion d'un alinéa correspondant à l'article 46, § 1^{er}, alinéa 5, du Code de la TVA dans l'article 15 de l'arrêté royal n° 3.

Il est plutôt recommandé d'adapter le projet en ce sens que l'article 16 de l'arrêté royal n° 3 fasse directement référence à l'article 46, § 1^{er}, alinéa 5, du Code de la TVA plutôt qu'à l'article 15 de l'arrêté royal n° 3.

9.2. L'article 16 du projet apporte une adaptation technique à l'article 18bis, § 2, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal n° 3 en vue d'optimiser la référence à l'article 15 du même arrêté royal.

Son attention ayant été attirée sur l'observation 9.1 et ses répercussions sur l'article 16 du projet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« De interne verwijzing naar artikel 15, derde lid, van het koninklijk besluit nr. 3 (...) in artikel 18bis, § 2, eerste lid, van hetzelfde koninklijk besluit is ingegeven door een streven naar coherentie met de andere bepalingen (...) van dat koninklijk besluit die een gelijkaardige benadering hanteren (zie ook punt a) hiervoor).

Afhankelijk van de benadering gehanteerd voor punt a) zal voor punt b) met het oog op de coherentie van de benadering logischerwijze eenzelfde benadering moeten worden aangehouden. Wanneer een rechtstreekse verwijzing naar het Btw-Wetboek wordt voorgestaan, wordt wel voorgesteld om in een verwijzing te voorzien naar artikel 46, § 1, derde lid, van het Btw-Wetboek (wat uitsluitend het definitieve algemene verhoudingsgetal betreft) eerder dan naar het vijfde lid van die bepaling (wat het principe van de herziening betreft bij overgang van voorlopig naar definitief algemeen verhoudingsgetal). Bij de vermelding van het definitieve algemene verhoudingsgetal (...) bevat artikel 46 § 1, vijfde lid, van het Btw-Wetboek trouwens *in limine* een expliciete verwijzing naar het derde lid van die bepaling ».

On peut se rallier à ce point de vue, ce qui signifie qu'il vaudrait mieux adapter l'article 16 du projet en ce sens que l'article 18bis, § 2, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal n° 3 fasse référence à l'article 46, § 1^{er}, alinéa 3, du Code de la TVA plutôt qu'à l'article 15 de l'arrêté royal n° 3.

Article 17

10. Une modification identique à celle contenue à l'article 17 du projet est déjà apportée par l'article 12 de l'arrêté royal du 29 septembre 2024 'modifiant les arrêtés royaux n°s 1, 2, 4, 41, 44, 46, 48, 50 et 51 en matière de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la modernisation de la chaîne T.V.A.', entrant en vigueur le 1^{er} janvier 2025.

Interrogé à ce sujet, le délégué a confirmé que cette disposition doit être omise du projet :

« Bij nazicht blijkt dat dat artikel inderdaad dubbel gebruik uitmaakt en dienovereenkomstig uit het voorliggend ontwerp dient te worden weggelaten ».

On peut se rallier à ce point de vue.

Article 21

11. À la question de savoir pourquoi l'article 15 du projet produit ses effets rétroactivement à partir du 1^{er} janvier 2024, le délégué a répondu comme suit :

« De wettelijke grondslag van het principe van de herziening bij de jaarlijkse overgang tussen algemene verhoudingsgetallen bevindt zich in artikel 46, § 1, vijfde lid, van het Wetboek waarin dezelfde regels zijn opgenomen. Het betreft het herstel van de onterecht weggelaten herneming van die wettelijke regel in het koninklijk besluit nr. 3 op het moment van de vervanging van artikel 15 van het koninklijk besluit nr. 3 bij artikel 13 van het koninklijk besluit van 17 december 2023. De heropname van het lid is enkel nodig om de coherentie van de artikelen 15 en 16 te herstellen zonder dat er daarmee een inhoudelijke wijziging voor het verleden wordt aangebracht (het principe van de herziening is immers verzekerd in de wet en de modaliteiten ervan in artikel 16 van het koninklijk besluit nr. 3). Aangezien het tegen die achtergrond om een louter technische en dus declaratoire wijziging gaat die louter de interne coherentie tussen reglementaire bepalingen herstelt in de oorspronkelijke toestand, zonder constitutief inhoudelijke wettelijke of reglementaire wijzigingen tot stand te brengen (wat dus meteen uitsluit dat verkregen rechtssituaties worden aangetast), werd geoordeeld dat tegen die achtergrond de continuïteit van de lezing en toepassing van de reglementaire bepalingen het best werd gediend met een inwerkingtreding met terugwerkende kracht ».

On peut se rallier à ce point de vue. Indépendamment de la forme de la modification apportée par l'article 15 du projet (voir l'observation 9.1), la rétroactivité ne soulève pas d'objection. L'article 46 du Code de la TVA, remplacé par l'article 7 de la loi du 23 novembre 2023, est également déjà entré en vigueur le 11 décembre 2023.

12. Dans un souci de clarté, le délégué a confirmé que le segment de phrase « Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, » à l'article 21, alinéa 2, du projet sera omis.

13. Compte tenu de l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2025, du chapitre 2 de l'arrêté envisagé (article 21, alinéa 1^{er}, du projet) et du peu de temps qu'il reste jusqu'à cette date, les auteurs du projet veilleront à ce que l'arrêté envisagé soit publié au Moniteur belge avant le 1^{er} janvier 2025.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jeroen VAN NIEUWENHOVE