



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 65.794/3
van 13 mei 2019

avis 65.794/3
du 13 mai 2019

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'nr. 59 met betrekking
tot de onttrekking van
handelsmonsters,
handelsgeschenken van geringe
waarde en voedingsmiddelen
voor liefdadigheidsdoeleinden
wat de belasting over de
toegevoegde waarde betreft'

un projet d'arrêté royal 'n° 59
relatif au prélèvement
d'échantillons commerciaux,
de cadeaux commerciaux de
faible valeur et de biens
alimentaires à des fins
caritatives en ce qui concerne
la taxe sur la valeur ajoutée'

Op 28 maart 2019 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen, verlengd tot 13 mei 2019, een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit 'nr. 59 met betrekking tot de onttrekking van handelsmonsters, handelsgeschenken van geringe waarde en voedingsmiddelen voor liefdadigheidsdoeleinden wat de belasting over de toegevoegde waarde betreft'.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 7 mei 2019. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

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

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 13 mei 2019.

*

Le 28 mars 2019, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, prorogé jusqu'au 13 mai 2019, sur un projet d'arrêté royal 'n° 59 relatif au prélèvement d'échantillons commerciaux, de cadeaux commerciaux de faible valeur et de biens alimentaires à des fins caritatives en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée'.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 7 mai 2019. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

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

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 13 mai 2019.

*

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 tijdstip waarop dit advies gegeven wordt, vestigt de Raad van State de aandacht op het feit dat, wegens het ontslag van de regering, de bevoegdheid van deze laatste beperkt is tot het afhandelen van de lopende zaken. Dit advies wordt evenwel gegeven zonder dat wordt nagegaan of dit ontwerp in die beperkte bevoegdheid kan worden ingepast, aangezien de afdeling Wetgeving geen kennis heeft van het geheel van de feitelijke gegevens welke de regering in aanmerking kan nemen als ze te oordelen heeft of het vaststellen of het wijzigen van een verordening noodzakelijk is.

STREKKING VAN HET ONTWERP

3. Krachtens artikel 12, § 1, eerste lid, 2°, van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde (hierna: Btw-wetboek) worden niet aan de btw onderworpen, de door een belastingplichtige aan zijn bedrijf gedane onttrekkingen van goederen om ze om niet te verstrekken. Het gaat om onttrekkingen die worden gedaan met het oog op:

“a) het verstrekken van handelsmonsters of handelsgeschenken van geringe waarde;

b) het verstrekken voor liefdadigheidsdoeleinden van voedingsmiddelen bestemd voor de menselijke consumptie, met uitzondering van geestrijke dranken, waarvan de intrinsieke kenmerken niet meer toelaten dat ze, in gelijk welke schakel van het reguliere economische circuit, worden verkocht tegen de oorspronkelijke commercialisatievoorwaarden;

c) het verstrekken voor liefdadigheidsdoeleinden van levensnoodzakelijke niet-voedingsmiddelen, andere dan goederen die op duurzame wijze kunnen worden gebruikt waarvan de intrinsieke kenmerken verhinderen dat ze, in gelijk welke schakel van het economische circuit, nog worden verkocht tegen de oorspronkelijke commercialisatievoorwaarden”.¹

Het derde lid van hetzelfde artikel 12, § 1, bevat de volgende delegatie aan de Koning:

“De Koning bepaalt de toepassingsvoorwaarden waaraan de in het eerste lid, 2°, bedoelde onttrekkingen moeten voldoen, met betrekking tot de waarde van de handelsmonsters en de handelsgeschenken, de aard en de kenmerken van de in het eerste lid, 2°, b) en in het eerste lid, 2°, c), bedoelde goederen, de bedoelde

¹ Het onderdeel c) is toegevoegd bij artikel 2 van de wet van 7 april 2019 ‘tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde teneinde schenkingen van niet-voedingsmiddelen aan de meest behoeftigen van btw vrij te stellen’, met uitwerking vanaf 16 mei 2019.

liefdadigheidsdoeleinden, de omstandigheden waarin de bedoelde onverkoopbare goederen voor die doeleinden kunnen worden verstrekt, het bedrag dat als kosten in rekening kan worden gebracht en de vormvoorwaarden die moeten worden in acht genomen.”

Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe om ten dele uitvoering te geven aan deze machtiging. Het ontwerp strekt er immers toe te bepalen:

- voor welke handelsmonsters de vrijstelling geldt (artikel 1 van het ontwerp);
- voor welke handelsgeschenken de vrijstelling geldt, onder meer door de maximale waarde ervan te bepalen (artikel 2);
- voor welke voedingsmiddelen de vrijstelling geldt (artikel 3), welke voorwaarden daarbij gelden (artikelen 4 en 5) en welke nadere regels daarbij in acht moeten worden genomen (artikel 6). In het licht daarvan wordt de minister bevoegd voor financiën gemachtigd om de “toepassingsmodaliteiten” ter zake te bepalen of om dit toe te vertrouwen aan een gemachtigde (artikel 7).

RECHTSGROND

4.1. Uit het eerste lid van de aanhef van het ontworpen besluit blijkt dat ervoor rechtsgrond wordt gezocht in artikel 12, § 1, derde lid, van het Btw-wetboek. Zoals hierna blijkt, kunnen niet alle bepalingen van het ontwerp worden aangenomen op grond van die wetsbepaling.

4.2.1. *Hoofdstuk 1: handelsmonsters*

4.2.1.1. Wat de (handels)monsters² betreft, dient de Koning krachtens artikel 12, § 1, derde lid, “de toepassingsvoorwaarden” te bepalen, meer bepaald “met betrekking tot de waarde [er]van”.³ In artikel 1 van het ontwerp wordt echter alleen bepaald dat het moet gaan om “handelsmonsters die van dezelfde aard zijn als de goederen die hij fabriceert of verkoopt”.

Daarover om uitleg verzocht, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“De manier waarop wetgeving in de praktijk momenteel tot stand komt (zeker als het een wet diverse bepalingen betreft zoals in onderhavig geval) maakt het bijzonder moeilijk zo niet onmogelijk om tegelijk met de uitwerking van de wetteksten ook al de uitvoeringsbesluiten op te stellen.

² Volgens *van Dale* staat de term ‘monster’ in die betekenis voor een “kleine hoeveelheid van een koopwaar die aan de koper getoond of gegeven wordt, teneinde hem in staat te stellen over haar hoedanigheid te oordelen”. Een kleine hoeveelheid betekent echter niet noodzakelijk dat het om koopwaar “van geringe waarde” gaat. Artikel 12, § 1, eerste lid, 2°, a), van het Btw-wetboek voegt evenwel die voorwaarde toe aan het begrip.

³ Die opdrachtbepaling doet er ook van blijken dat – anders dan het opschrift van het ontwerp doet vermoeden – de woorden “van geringe waarde” in artikel 12, § 1, eerste lid, 2°, a), van het Btw-wetboek niet enkel horen bij het woord “handelsgeschenken”, maar ook bij het woord “handelsmonsters”. Uit artikel 16 van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde’ (hierna: Btw-richtlijn) blijkt dat het element ‘geringe waarde’ volgens het recht van de Europese Unie slechts betrekking dient te hebben op de handelsgeschenken, niet op de handelsmonsters. Het Btw-wetboek is derhalve strenger dan de Btw-richtlijn.

In dergelijke omstandigheden moet bij de uitwerking van de wettelijke bepalingen naar best vermogen worden ingeschat welke aspecten nog verdere uitvoering behoeven middels koninklijk besluit, rekening houdend met het strikt toezicht van de Raad van State op de omschrijving van de delegatie. Om die reden wordt niet langer de formulering van de '*Koning kan*' gehanteerd terwijl tegelijk wordt getracht om een zo gedetailleerd mogelijke lijst te maken van aspecten die door de Koning zouden moeten (kunnen) worden geregeld om te voorkomen dat bij de uitwerking van de uitvoeringsbesluiten zou moeten worden vastgesteld dat er voor bepaalde aspecten geen of onvoldoende rechtsgrondslag bestaat.

Tegen die achtergrond kan worden verklaard dat bij de uitwerking van het uitvoeringsbesluit is komen vast te staan dat het niet nodig, niet opportuun en zelfs praktisch nagenoeg niet mogelijk is om een kwantitatieve grens op te leggen ten aanzien van het concept handelsmonster voor btw-doeleinden (in tegenstelling tot '*geschenken van geringe waarde*' dat uiteraard inherent een kwantificering vereist). Indien de huidige formulering van de machtiging op onontkoombare wijze zou vereisen dat ter zake uitvoeringsmaatregelen worden genomen en een verwijzing in het Verslag aan de Koning dat dergelijke maatregelen op dit punt bewust achterwege werden gelaten niet volstaat, wordt voorgesteld om de delegatie op dit punt te schrappen in de eerstvolgende wet diverse bepalingen."

4.2.1.2. Gelet op het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet, dient de wetgever zelf alle wezenlijke elementen vast te stellen aan de hand waarvan de belastingschuld van de belastingplichtigen kan worden bepaald. Daaruit volgt dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting, in beginsel ongrondwettig is. De voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting of van een vrijstelling zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld. Tot de essentiële elementen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen.⁴

Hier gaat het om het bepalen van de draagwijdte van de belastingvrijstelling. De wetgever heeft bepaald dat het moet gaan om het verstrekken van handelsmonsters *van geringe waarde*, en heeft de Koning opgedragen om die notie meer concreet in te vullen. De Koning dient gelet op de bewoording van artikel 12, § 1, derde lid, van het Btw-wetboek (er staat: "De Koning bepaalt ...") enkel de toepassingsvoorwaarden met betrekking tot de (geringe) waarde van de monsters te bepalen. Overigens is het ook noodzakelijk om uitvoering te geven aan de andere onderdelen van de opdrachtbepaling, onder meer aan die inzake het nieuwe onderdeel c) van artikel 12, § 1, eerste lid, 1°, van het Btw-wetboek.

Dat leidt tot twee besluiten. Ten eerste dient de Koning meer concreet te bepalen hoe dient te worden beoordeeld of een handelsmonster een geringe waarde heeft. Daartoe dient hij een grensbedrag te bepalen. Ten tweede heeft de wetgever de Koning niet de bevoegdheid gegeven om meer te doen. Hooguit kan hij op grond van zijn algemene uitvoeringsbevoegdheid

⁴ GwH 10 juli 2014, nr. 104/2014, B.6; GwH 23 februari 2017, nr. 30/2017, B.11.

(artikel 108 van de Grondwet) de draagwijdte van de wettelijke norm duidelijker tot uiting brengen (zie verder).⁵

Indien effectief wordt geoordeeld dat het in de praktijk niet mogelijk is voor btwdoeleinden een kwantitatieve grens op te leggen voor het omschrijven van het concept ‘handelsmonster’, dan zal een initiatief moeten worden genomen om de wet op dit punt aan te passen.

Op de vraag wat moet worden begrepen onder de voorwaarde dat de handelsmonsters “van dezelfde aard [moeten] zijn als de goederen die [de belastingplichtige] fabriceert of verkoopt”, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De formulering werd ongewijzigd overgenomen uit de bestaande administratieve doctrine (Circulaire 2017/C/32 van 29 mei 2017, zie met name punt 2, tweede alinea) en moet in die zin worden begrepen dat het goed van eenzelfde productcategorie moet zijn als de producten die de betrokken belastingplichtige commercialiseert. Een licht gewijzigde samenstelling zoals in uw vraag staat dus er niet aan in de weg dat dergelijk product toch als handelsmonster wordt beschouwd. Dit kan in die zin in het Verslag aan de Koning worden verduidelijkt.”

Het met een handelsoogmerk verstrekken van monsters – het tonen of geven van een kleine hoeveelheid van een koopwaar, teneinde een potentiële koper in staat te stellen over haar hoedanigheid te oordelen –, is slechts zinvol als het gaat om goederen die de handelaar-belastingplichtige te koop aanbiedt. Indien het nodig geacht wordt om dit ook expliciet tot uiting te brengen in het uitvoeringsbesluit, kan daarvoor een beroep gedaan worden op de algemene uitvoeringsbevoegdheid van de Koning, gelezen in samenhang met de betrokken bepaling van het Btw-wetboek.

Maar bepalen, zoals in het ontwerp gebeurt, dat het kan gaan om handelsmonsters “die van dezelfde aard [lees: eenzelfde productcategorie] zijn als de goederen die hij fabriceert of verkoopt” lijkt echter verder te gaan, omdat het dan eventueel ook zou kunnen gaan om goederen die de handelaar-belastingplichtige niet zelf te koop aanbiedt. Voor zover meer wordt toegestaan dan wat uit de wet volgt, kan geen beroep worden gedaan op de algemene uitvoeringsbevoegdheid. Op dat punt zal de formulering dan ook moeten worden aangescherpt.

4.2.1.3. Artikel 1 van het ontwerp zal derhalve grondig moeten worden herzien.

4.2.2. *Hoofdstuk 2: handelsgeschenken*

4.2.2.1. Ook wat de handelsgeschenken betreft, kan de Koning krachtens artikel 12, § 1, derde lid, van het Btw-wetboek slechts de toepassingsvoorwaarden met betrekking tot de (geringe) waarde ervan bepalen.

⁵ Artikel 108 van de Grondwet draagt de Koning op de verordeningen te maken en de besluiten te nemen die voor de uitvoering van de wetten nodig zijn, zonder ooit de wetten zelf te mogen schorsen of vrijstelling van hun uitvoering te mogen verlenen. Al kan de Koning bij het uitoefenen van die bevoegdheid de draagwijdte van de wet niet verruimen noch beperken, toch komt het hem op grond van het voornoemde artikel toe uit het beginsel van de wet en zijn algemene economie, de gevolgtrekkingen af te leiden die daaruit op natuurlijke wijze voortvloeien volgens de geest die aan de opvatting van de wet ten grondslag heeft gelegen en volgens de doelstellingen die de wet nastreeft. Zie o.m. Cass. 18 november 1924, *Pas.* 1925, I, 25; Cass. 27 februari 1990, *Arr.Cass.* 1989-90, 848.

4.2.2.2. Dat het goed moet worden verstrekt in het kader van beroepsrelaties, zoals in artikel 2, eerste lid, 1°, van het ontwerp wordt bepaald, lijkt niet helemaal in overeenstemming met de wet. Het zou beter zijn te bepalen dat het moet gaan om een goed verstrekt in het kader van handelsrelaties.

Ook dat het niet om tabaksfabrikaten of geestrijke dranken mag gaan, zoals blijkt uit de verwijzing opgenomen in artikel 2, eerste lid, 2°, van het ontwerp, vindt geen rechtsgrond in de machtiging in artikel 12, § 1, derde lid, van het Btw-wetboek.

Dat de aankoopprijs of de nominale waarde van het goed lager moet zijn dan 50 euro, is daarentegen wel een correcte uitvoering van de voormelde machtiging.

Dat het belastingvoordeel wordt beperkt tot het verstrekken van één goed per persoon in de loop van eenzelfde kalenderjaar, kan dan weer niet worden teruggeleid naar een bepaling in het Btw-wetboek. Van die beperking moet dan ook worden afgezien.

4.2.2.3. Ook artikel 2 van het ontwerp moet bijgevolg grondig worden herzien.

4.2.3. *Hoofdstuk 3: voedingsmiddelen verstrekt voor liefdadigheidsdoeleinden*

Voor de bepalingen van hoofdstuk 3 van het ontworpen besluit is er afdoende rechtsgrond.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 7

5. Artikel 7 van het ontwerp luidt:

“De minister van Financiën of zijn gemachtigde regelen de toepassingsmodaliteiten van het betrokken hoofdstuk, in het bijzonder wat het opstellen betreft van de documenten bedoeld in artikel 6.”

5.1. Zoals artikel 7 van het ontwerp is geredigeerd, kan die bepaling geen rechtsgrond bieden om af te wijken van de formaliteiten die zijn opgenomen in het te nemen besluit. Het tegendeel wordt nochtans gesuggereerd in het verslag aan de Koning.

Hieromtrent om nadere toelichting gevraagd, verklaarde de gemachtigde dat het verslag aan de Koning in overeenstemming zal worden gebracht met de tekst van het ontwerp.

5.2. Wat de delegatie aan de minister bevoegd voor financiën betreft, moet worden herhaald dat een delegatie aan een minister enkel betrekking kan hebben op bijkomstige of detailmatige aangelegenheden, wat ook meebrengt dat die aangelegenheden exhaustief moeten worden vermeld. De gehanteerde formulering (in de Nederlandse tekst: “in het bijzonder”; in de Franse tekst: “notamment”) geeft aan dat het vermelde geval een voorbeeld ter verklaring is, zonder andere gevallen uit te sluiten. De enuntiatieve opsomming moet derhalve worden omgevormd in een limitatieve opsomming.

De woorden “of zijn gemachtigde” geven aan dat de minister die bevoegdheid op zijn beurt kan delegeren aan een door hem gemachtigde ambtenaar. Het toekennen van regelgevende bevoegdheid aan een ambtenaar die geen politieke verantwoordelijkheid draagt ten opzichte van een democratisch verkozen vergadering, is dan weer in principe ontoelaatbaar, omdat afbreuk wordt gedaan aan het beginsel van de eenheid van verordenende macht en aan het beginsel van de politieke verantwoordelijkheid van de ministers. Enkel wanneer het gaat om maatregelen die een beperkte en technische draagwijdte hebben, zou een dergelijke delegatie kunnen worden aanvaard.

*

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

PORTÉE DU PROJET

3. En vertu de l'article 12, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code TVA), les prélèvements par un assujetti de biens de son entreprise pour les transmettre à titre gratuit ne sont pas soumis à la TVA. Il s'agit de prélèvements qui sont effectués en vue de :

« a) la remise des échantillons commerciaux ou des cadeaux commerciaux de faible valeur ;

b) la remise à des fins caritatives d'aliments destinés à la consommation humaine, à l'exclusion des boissons spiritueuses, dont les caractéristiques intrinsèques ne permettent plus, à quelque stade du circuit économique que ce soit, qu'ils soient vendus dans les conditions initiales de commercialisation ;

c) la remise à des fins caritatives de biens non alimentaires de première nécessité, autres que les biens pouvant être utilisés de manière durable dont les caractéristiques intrinsèques ne permettent plus, à quelque stade du circuit économique que ce soit, qu'ils soient vendus dans les conditions initiales de commercialisation »¹.

Le troisième alinéa du même article 12, § 1^{er}, comporte la délégation au Roi suivante :

« Le Roi détermine les conditions d'application auxquelles doivent satisfaire les prélèvements visés à l'alinéa 1^{er}, 2^o, b), et à l'alinéa 1^{er}, 2^o, c), en ce qui concerne la valeur des échantillons commerciaux et des cadeaux commerciaux, la nature et les caractéristiques des biens visés à l'alinéa 1^{er}, 2^o, b), les fins caritatives concernées, les circonstances dans lesquelles les biens invendables visés peuvent être remis à ces fins, le montant qui peut être porté en compte au titre de frais et les formalités à observer ».

¹ Le c) a été ajouté par l'article 2 de la loi du 7 avril 2019 'modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en vue d'exempter de la T.V.A. les dons de biens non alimentaires aux plus démunis', avec effet le 16 mai 2019.

Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de donner partiellement exécution à cette délégation. Le projet vise en effet à déterminer :

- à quels échantillons commerciaux l'exemption s'applique (article 1^{er} du projet) ;
- à quels cadeaux commerciaux l'exemption s'applique, notamment en fixant leur valeur maximale (article 2) ;
- à quels produits alimentaires l'exemption s'applique (article 3), quelles conditions sont applicables à cet égard (articles 4 et 5) et quelles modalités doivent être respectées en l'espèce (article 6). Dans cette perspective, le ministre qui a les Finances dans ses attributions est habilité à fixer les « modalités d'application » en la matière ou à en laisser le soin à un délégué (article 7).

FONDEMENT JURIDIQUE

4.1. Il ressort du premier alinéa du préambule de l'arrêté en projet que son fondement juridique est recherché dans l'article 12, § 1^{er}, alinéa 3, du Code TVA. Ainsi qu'il apparaîtra ci-après, cette disposition législative ne peut pas être invoquée pour toutes les dispositions du projet.

4.2.1. *Chapitre 1^{er} : échantillons commerciaux*

4.2.1.1. En ce qui concerne les échantillons (commerciaux)², l'article 12, § 1^{er}, alinéa 3, habilite le Roi à fixer les « conditions d'application », plus particulièrement « en ce qui concerne leur valeur »³. L'article 1^{er} du projet se borne cependant à prévoir qu'il doit s'agir d'« échantillons commerciaux qui sont de la même nature que les biens qu'il fabrique ou vend ».

Invité à fournir des précisions à ce sujet, le délégué a répondu ce qui suit :

« De manier waarop wetgeving in de praktijk momenteel tot stand komt (zeker als het een wet diverse bepalingen betreft zoals in onderhavig geval) maakt het bijzonder moeilijk zo niet onmogelijk om tegelijk met de uitwerking van de wetteksten ook al de uitvoeringsbesluiten op te stellen.

In dergelijke omstandigheden moet bij de uitwerking van de wettelijke bepalingen naar best vermogen worden ingeschat welke aspecten nog verdere uitvoering behoeven middels koninklijk besluit, rekening houdend met het strikt toezicht van de Raad van State op de omschrijving van de delegatie. Om die reden wordt niet langer de formulering van

² Selon le *Grand Robert*, le terme « échantillon » est, dans cette acception, « une petite quantité d'une marchandise qu'on montre pour donner une idée de l'ensemble ». Une petite quantité ne signifie toutefois pas nécessairement qu'il s'agit d'une marchandise de « faible valeur ». L'article 12, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, a), du Code TVA associe cependant cette condition à la notion.

³ Cette délégation indique également que – contrairement à ce que l'intitulé du projet donne à penser – les mots « de faible valeur » figurant à l'article 12, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, a), du Code TVA ne se rapportent pas seulement aux mots « cadeaux commerciaux », mais également aux mots « échantillons commerciaux ». Il ressort de l'article 16 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée' (ci-après : directive TVA) que, selon le droit de l'Union européenne, l'élément « faible valeur » ne doit porter que sur les cadeaux commerciaux, et pas les échantillons commerciaux. Le Code TVA est par conséquent plus strict que la directive TVA.

de 'Koning kan' gehanteerd terwijl tegelijk wordt getracht om een zo gedetailleerd mogelijke lijst te maken van aspecten die door de Koning zouden moeten (kunnen) worden geregeld om te voorkomen dat bij de uitwerking van de uitvoeringsbesluiten zou moeten worden vastgesteld dat er voor bepaalde aspecten geen of onvoldoende rechtsgrondslag bestaat.

Tegen die achtergrond kan worden verklaard dat bij de uitwerking van het uitvoeringsbesluit is komen vast te staan dat het niet nodig, niet opportuun en zelfs praktisch nagenoeg niet mogelijk is om een kwantitatieve grens op te leggen ten aanzien van het concept handelsmonster voor btw-doeleinden (in tegenstelling tot '*geschenken van geringe waarde*' dat uiteraard inherent een kwantificering vereist). Indien de huidige formulering van de machtiging op onontkoombare wijze zou vereisen dat ter zake uitvoeringsmaatregelen worden genomen en een verwijzing in het Verslag aan de Koning dat dergelijke maatregelen op dit punt bewust achterwege werden gelaten niet volstaat, wordt voorgesteld om de delegatie op dit punt te schrappen in de eerstvolgende wet diverse bepalingen ».

4.2.1.2. Eu égard au principe de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution, le législateur doit fixer lui-même tous les éléments essentiels permettant de déterminer la dette d'impôt des contribuables. Il s'ensuit que toute délégation relative à la détermination d'un des éléments essentiels de l'impôt est en principe inconstitutionnelle. Toutefois, les dispositions constitutionnelles précitées ne vont pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. L'attribution d'une compétence à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité pour autant que la délégation soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur. Font partie des éléments essentiels de l'impôt, la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt ⁴.

En l'occurrence, il s'agit de déterminer la portée de l'exemption fiscale. Le législateur a prévu qu'il doit s'agir de la remise d'échantillons commerciaux *de faible valeur*, et a laissé au Roi le soin de définir plus concrètement cette notion. Eu égard à la formulation de l'article 12, § 1^{er}, alinéa 3, du Code TVA (qui indique « Le Roi détermine ... »), le Roi doit se limiter à déterminer les conditions d'application relatives à la (faible) valeur des échantillons. Par ailleurs, il est également nécessaire de pourvoir à l'exécution des autres éléments de la délégation, notamment ceux relatifs au nouveau point c), de l'article 12, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, du Code TVA.

⁴ C.C., 10 juillet 2014, n° 104/2014, B.6 ; C.C., 23 février 2017, n° 30/2017, B.11.

Ces considérations conduisent à deux conclusions. Premièrement, le Roi doit déterminer plus concrètement comment il convient d'apprécier si un échantillon commercial est de faible valeur. À cet effet, il se doit de fixer un plafond. Deuxièmement, le législateur n'a pas délégué davantage de pouvoir au Roi. Tout au plus lui est-il permis, sur le fondement de son pouvoir général d'exécution (article 108 de la Constitution), de déterminer plus précisément la portée de la norme légale (voir ci-après) ⁵.

Si l'on estime effectivement qu'il n'est pas possible en pratique d'imposer à des fins de TVA une limite quantitative pour définir la notion d'« échantillon commercial », il faudra prendre une initiative visant à adapter la loi sur ce point.

À la question de savoir comment doit s'entendre la condition selon laquelle les échantillons commerciaux « [doivent être] de la même nature que les biens qu[e l'assujetti] fabrique ou vend », le délégué a répondu ce qui suit :

« De formulering werd ongewijzigd overgenomen uit de bestaande administratieve doctrine (Circulaire 2017/C/32 van 29 mei 2017, zie met name punt 2, tweede alinea) en moet in die zin worden begrepen dat het goed van eenzelfde productcategorie moet zijn als de producten die de betrokken belastingplichtige commercialiseert. Een licht gewijzigde samenstelling zoals in uw vraag staat dus er niet aan in de weg dat dergelijk product toch als handelsmonster wordt beschouwd. Dit kan in die zin in het Verslag aan de Koning worden verduidelijkt ».

La remise d'échantillons à des fins commerciales – une petite quantité d'une marchandise que l'on montre ou que l'on donne, afin qu'un acheteur potentiel soit en mesure d'en apprécier la qualité – n'a de sens que s'il s'agit de biens que l'assujetti-commerçant met en vente. Si l'on juge qu'il est nécessaire de l'exprimer également de manière explicite dans l'arrêté d'exécution, le pouvoir général d'exécution du Roi, combiné avec la disposition concernée du Code TVA, peut être invoqué à cet effet.

Par contre, prévoir, comme c'est le cas dans le projet, qu'il peut s'agir d'échantillons commerciaux « qui sont de la même nature [lire : d'une même catégorie de produits] que les biens qu'il fabrique ou vend » paraît toutefois aller plus loin, dès lors qu'il pourrait éventuellement s'agir aussi de biens que le commerçant-assujetti ne met pas lui-même en vente. Dans la mesure où l'on autoriserait plus que ce qui découle de la loi, il n'est pas possible d'invoquer le pouvoir général d'exécution. La formulation devra dès lors être précisée sur ce point.

4.2.1.3. L'article 1^{er} du projet doit dès lors être fondamentalement revu.

⁵ L'article 108 de la Constitution charge le Roi de faire les règlements et arrêtés nécessaires pour l'exécution des lois, sans pouvoir jamais ni suspendre les lois elles-mêmes, ni dispenser de leur exécution. Si cette disposition ne permet pas au Roi d'étendre ou de restreindre la portée de la loi, elle l'autorise néanmoins à dégager du principe de celle-ci et de son économie générale, les conséquences qui en dérivent naturellement d'après l'esprit qui a présidé à sa conception et les fins qu'elle poursuit. Voir notamment : Cass., 18 novembre 1924, *Pas.*, 1925, I, 25 ; Cass., 27 février 1990, *Pas.*, 1990, I, p 757.

4.2.2. *Chapitre 2: cadeaux commerciaux*

4.2.2.1. Également en ce qui concerne les cadeaux commerciaux, l'article 12, § 1^{er}, alinéa 3, du Code TVA permet uniquement au Roi de déterminer les conditions d'application relatives à leurs (faible) valeur.

4.2.2.2. La condition, prévue à l'article 2, aliéna 1^{er}, 1^o, du projet, selon laquelle le bien doit être remis dans le cadre de relations professionnelles, ne paraît pas parfaitement conforme à la loi. Mieux vaudrait prévoir qu'il doit s'agir d'un bien remis dans le cadre de relations commerciales.

La condition selon laquelle il ne peut pas s'agir de tabacs manufacturés ou de boissons spiritueuses, qui ressort de la référence inscrite à l'article 2, alinéa 1^{er}, 2^o, du projet, ne trouve pas non plus de fondement juridique dans la délégation prévue à l'article 12, § 1^{er}, alinéa 3, du Code TVA.

En revanche, la disposition selon laquelle le prix d'achat ou la valeur nominale du bien doit être inférieure à 50 euros pourvoit correctement à l'exécution de la délégation précitée.

La condition selon laquelle l'avantage fiscal est limité à la remise d'un seul bien par personne au cours d'une même année civile ne peut pas non plus s'appuyer sur une disposition du Code TVA. Il faut dès lors renoncer à cette limitation.

4.2.2.3. Dès lors, l'article 2 du projet devra, lui aussi, être fondamentalement revu.

4.2.3. *Chapitre 3: biens alimentaires remis à des fins caritatives*

Les dispositions du chapitre 3 de l'arrêté en projet s'appuient sur un fondement juridique adéquat.

EXAMEN DU TEXTE

Article 7

5. L'article 7 du projet s'énonce comme suit :

« Le ministre des Finances ou son délégué règle les modalités d'application du présent chapitre, notamment en ce qui concerne l'établissement des documents visés à l'article 6 ».

5.1. Tel que l'article 7 du projet est rédigé, cette disposition ne peut pas procurer de fondement juridique pour déroger aux formalités prévues dans l'arrêté envisagé. C'est pourtant le contraire qui est suggéré dans le rapport au Roi.

Invité à fournir des précisions à ce sujet, le délégué a déclaré que le rapport au Roi sera aligné sur le texte du projet.

5.2. Concernant la délégation au ministre qui a les Finances dans ses attributions, il y a lieu de rappeler qu'une délégation à un ministre peut uniquement porter sur des questions d'ordre accessoire ou de détail, ce qui implique également que ces questions soient mentionnées de manière exhaustive. La formulation utilisée (dans le texte français : « notamment » ; dans le texte néerlandais : « in het bijzonder ») indique que le cas cité est un exemple donné à titre explicatif, sans exclure d'autres cas. On remplacera dès lors l'énumération indicative par une énumération limitative.

Les mots « ou son délégué » indiquent que le ministre peut à son tour déléguer cette compétence à un fonctionnaire qu'il désigne. L'attribution d'un pouvoir réglementaire à un fonctionnaire qui n'est pas politiquement responsable devant une assemblée démocratiquement élue n'est en principe pas admissible dès lors qu'elle porte atteinte au principe de l'unité du pouvoir réglementaire et à celui de la responsabilité politique des ministres. Une telle délégation ne pourrait être acceptée que s'il s'agissait de mesures ayant une portée limitée et technique.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS.

Jo BAERT