



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 74.593/3
van 8 december 2023

avis 74.593/3
du 8 décembre 2023

over

sur

een wetsvoorstel 'tot instelling
van een verlaagd btw-tarief
voor diergeneeskundige
zorg' (*Parl.St.* Kamer 2022-23,
nr. 55-3487/001)

une proposition de loi
'instaurant un taux de TVA
réduit pour les soins
vétérinaires' (*Doc. Parl.*,
Chambre, 2022-23,
n° 55-3487/001)

Op 3 oktober 2023 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitster van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een wetsvoorstel ‘tot instelling van een verlaagd btw-tarief voor diergeneeskundige zorg’ (*Parl.St.* Kamer 2022-23, nr. 55-3487/001).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 5 december 2023. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Elly VAN DE VELDE, 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 Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 8 december 2023.

*

Le 3 octobre 2023, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par la Présidente de la Chambre des représentants à communiquer un avis dans un délai de trente jours, sur une proposition de loi ‘instaurant un taux de TVA réduit pour les soins vétérinaires’ (*Doc. Parl.*, Chambre, 2022-23, n° 55-3487/001).

La proposition a été examinée par la troisième chambre le 5 décembre 2023. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Elly VAN DE VELDE, 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 Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 8 décembre 2023.

*

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 stellers van de handeling, van de rechtsgrond¹ alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORSTEL

2. Het voor advies voorgelegde wetsvoorstel strekt naar luid van de toelichting ertoe de “btw op diergeneeskundige zorg [te] doen verlagen van 21 % tot 6 %, teneinde te voorkomen dat almaar meer dieren verstoken zouden blijven van diergeneeskundige zorg, die nochtans cruciaal is voor hun welzijn”. Daartoe wordt in de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven (hierna: KB nr. 20) in tabel A (“Goederen en diensten onderworpen aan het tarief van 6 pct.”), rubriek XVII (“Geneesmiddelen en medische hulpmiddelen”) aangevuld met een nieuw punt 9 (“Diergeneeskundige zorg”) (artikel 2).

3. De aan te nemen wet treedt in werking na het akkoord van de Europese Unie over een wijziging van bijlage III van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde’ (hierna: btw-richtlijn), met daarin de lijst van de goederenleveringen en de diensten waarop de in artikel 98 van die richtlijn bedoelde verlaagde tarieven mogen worden toegepast, teneinde die lijst aan te vullen met de diergeneeskundige zorg bedoeld in artikel 2 van het voorstel (artikel 3).

ALGEMENE OPMERKINGEN

4. Volgens de toelichting is de voorgestelde maatregel ingegeven door de zorg “dat het dierenwelzijn erop achteruitgaat omdat veel gezinnen niet het geld hebben voor de nodige uitgaven, die gaandeweg als niet-prioritair dreigen te worden beschouwd en weleens achterwege zouden kunnen worden gelaten. Naast diervoeding moet immers ook diergeneeskundige zorg worden betaald. Dergelijke uitgaven kunnen al snel een forse hap uit het budget van kwetsbare gezinnen nemen”. Zo moet naar luid van de toelichting de maatregel een extra stimulans zijn voor katteneigenaars om hun katten te steriliseren. De indieners van het voorstel wijzen erop dat, volgens een IPSOS-enquête, 20 procent van de katteneigenaren hun kat zou laten steriliseren mocht die ingreep goedkoper zijn.

5. De Belgische btw-wetgeving voorziet evenwel reeds in een verlaagd tarief voor bepaalde diergeneeskundige producten en diensten. Zo geldt:

- een verlaagd tarief van 6 procent btw voor diergeneesmiddelen zoals gedefinieerd in artikel 4, punt 1, van verordening (EU) 2019/6 van het Europees Parlement en de Raad van

¹ Aangezien het om een voorstel van wet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

11 december 2018 ‘betreffende diergeneesmiddelen en tot intrekking van Richtlijn 2001/82/EG’, waarvoor een vergunning voor het in de handel brengen is verleend, en voor bepaalde homeopathische diergeneesmiddelen (tabel A, XVII, 1, b), van de bijlage bij het KB nr. 20, zoals laatst vervangen door artikel 25 van de wet van 23 november 2023 ‘houdende diverse bepalingen inzake belasting over de toegevoegde waarde en houdende bijzondere invorderingsregels van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’);

- een verlaagd tarief van 6 procent btw voor de magistrale en de officinale bereidingen van de apotheker bestemd voor diergeneeskundig gebruik² (tabel A, XVII, 1, d), van de bijlage bij het KB nr. 20, zoals laatst vervangen door artikel 25 van de wet van 23 november 2023)³;
- een verlaagd tarief van 6 procent voor de diensten verstrekt door dierenartsen aan assistentiehonden (tabel A, XXXIV, 3°, *in fine*, van de bijlage bij het KB nr. 20);
- een verlaagd tarief van 6 procent voor de sterilisatie van katten door een dierenarts in de zin van artikel 1 van de wet van 28 augustus 1991 ‘op de uitoefening van de diergeneeskunde’ (tabel A, XXXIV, 4, van de bijlage bij het KB nr. 20). Deze regeling is ingevoerd door artikel 2 van de wet van 6 juni 2019 tot wijziging van KB nr. 20⁴ en de inwerkingtreding ervan is onderworpen aan de instemming van de Europese Unie van een wijziging van bijlage III van de btw-richtlijn aangaande voormelde dienst.

6. De samenhang en zelfs gedeeltelijke overlap van de voorgestelde verlaging van het btw-tarief voor diergeneeskundige zorg met de hiervoor in opmerking 5 genoemde regelingen zijn niet duidelijk. De vraag rijst *bijvoorbeeld* hoe de tekst van het voorgestelde punt 9 “Diergeneeskundige zorg” in tabel A, XVII, van de bijlage bij het KB nr. 20 (artikel 2 van het voorstel) zich verhoudt tot de bepalingen in tabel A, XVII, 1, b) en d), van dezelfde bijlage. Deze laatste bepalingen voorzien reeds in een verlaagd tarief van 6 procent voor bepaalde geneesmiddelen voor diergeneeskundig gebruik. Indien, zoals blijkt uit de toelichting, het de bedoeling is om de diergeneeskundige zorg zelf als dienst te onderwerpen aan het tarief van 6 procent, is het raadzaam deze dienst op te nemen in tabel A, XXXIV, van de bijlage bij het KB nr. 20, zoals de diensten verstrekt door dierenartsen aan assistentiehonden (punt 3 van deze rubriek) en de sterilisatie van katten (punt 4 van deze rubriek). Tegelijkertijd dient dan ook de samenhang van de voorgestelde bepaling met deze reeds bestaande verlagingen te worden geregeld.

In het licht van deze opmerkingen dient het voorstel grondig te worden herwerkt.

7. De indieners van het voorstel worden er ten slotte op gewezen dat overeenkomstig de thans geldende btw-richtlijn “diergeneeskundige zorg” niet aan een verlaagd btw-tarief kan

² Zoals bedoeld in artikel 2, lid 6, b) en c), van verordening (EU) 2019/6.

³ Artikel 25 van de wet 23 november 2023 (inwerkingtreding 11 december 2023). Bijlage III, punt 3, van de btw-richtlijn laat toe dat de levering van farmaceutische producten die voor veterinaire doeleinden worden gebruikt, wordt onderworpen aan een verlaagd tarief.

⁴ Wet van 6 juni 2019 ‘tot wijziging van koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven’.

worden onderworpen.⁵ De met het voorstel beoogde verlaging van het btw-tarief voor diergeneeskundige zorg kan daarom hoe dan ook geen doorgang vinden dan nadat bijlage III van de btw-richtlijn in die zin is gewijzigd dat deze toelaat om diergeneeskundige zorg aan een verlaagd btw-tarief te onderwerpen. Het is in die omstandigheden uiterst voorbarig om ter zake al een regeling uit te werken, die zelfs kan leiden tot valse verwachtingen bij de burgers zolang de aanpassing van de voormelde bijlage uitblijft.

*

⁵ De btw-vrijstellingen in artikel 132, lid 1, onder b) en c), van de btw-richtlijn viseren de medische verzorging die enkel de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid *van de mens* tot doel heeft (HvJ 21 maart 2013, C-91/12, *Skateverket t. PFC Clinic AB*, ECLI:EU:C:2013:198, §§ 27-28 en GwH 28 september 2017, nr. 106/2017, B.7.4 en B.27.5).

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 juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE LA PROPOSITION

2. La proposition de loi soumise pour avis a pour objet, selon les développements, de « [réduire] [...] la TVA de 21 % à 6 % pour les soins vétérinaires afin d'éviter que de plus en plus d'animaux soient privés de soins vétérinaires, qui sont essentiels pour garantir leur bien-être ». À cet effet, la rubrique XVII (« Médicaments et dispositifs médicaux ») du tableau A (« Biens et services soumis au taux de 6 % ») de l'annexe de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 'fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux' (ci-après : AR n° 20) est complétée par un nouveau point 9 (« Les soins vétérinaires ») (article 2).

3. La loi dont l'adoption est envisagée entre en vigueur consécutivement à l'accord de l'Union européenne sur une modification de l'annexe III 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), comprenant la liste des livraisons de biens et des prestations de services pouvant faire l'objet des taux réduits visés à l'article 98 de ladite directive, en vue d'y inclure les soins vétérinaires visés à l'article 2 de la proposition (article 3).

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

4. Selon les développements, la mesure proposée est dictée par l'inquiétude « de voir le bien-être animal se détériorer [...] étant donné l'incapacité de bon nombre de familles à assumer des dépenses qui, au fil du temps, risquent d'être considérées comme non prioritaires et de passer au second plan. En effet, outre les dépenses liées à l'alimentation des animaux, il faut ajouter les frais liés aux soins vétérinaires. Ceux-ci peuvent rapidement représenter une part non négligeable dans le budget des ménages en situation précaire ». Ainsi, selon les développements, la mesure doit constituer un incitant supplémentaire pour les propriétaires de chats à les faire stériliser. Les auteurs de la proposition relèvent que, selon une enquête IPSOS, 20 % des propriétaires de chats les feraient stériliser si le prix de l'opération était moins élevé.

5. Toutefois, la législation belge en matière de TVA prévoit déjà un taux réduit pour certains produits et prestations de services vétérinaires. Il est ainsi prévu :

- un taux de TVA réduit de 6 % pour les médicaments vétérinaires tels que définis à l'article 4, point 1), du règlement (UE) 2019/6 du Parlement européen et du Conseil du 11 décembre 2018

¹ S'agissant d'une proposition de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

‘relatif aux médicaments vétérinaires et abrogeant la directive 2001/82/CE’, pour lesquels une autorisation de mise sur le marché a été octroyée, et pour certains médicaments vétérinaires homéopathiques (tableau A, XVII, 1, b), de l’annexe de l’AR n° 20, remplacé en dernier lieu par l’article 25 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’);

- un taux de TVA réduit de 6 % pour les préparations magistrales et officinales des pharmaciens à usage vétérinaire ² (tableau A, XVII, 1, d), de l’annexe de l’AR n° 20, remplacé en dernier lieu par l’article 25 de la loi du 23 novembre 2023) ³ ;
- un taux réduit de 6 % pour les prestations de services effectuées par des médecins vétérinaires à des chiens d’assistance (tableau A, XXXIV, 3°, *in fine*, de l’annexe de l’AR n° 20) ;
- un taux réduit de 6 % pour la stérilisation des chats par un médecin vétérinaire au sens de l’article 1^{er} de la loi du 28 août 1991 ‘sur l’exercice de la médecine vétérinaire’ (tableau A, XXXIV, 4, de l’annexe de l’AR n° 20). Ce régime a été instauré par l’article 2 de la loi du 6 juin 2019 modifiant l’AR n° 20 ⁴ et son entrée en vigueur est subordonnée à l’assentiment de l’Union européenne à une modification de l’annexe III de la directive TVA concernant la prestation de services précitée.

6. L’articulation et même le chevauchement partiel de la réduction proposée du taux de TVA pour les soins vétérinaires avec les régimes cités dans l’observation 5 ci-dessus ne sont pas clairs. La question se pose *par exemple* de savoir comment le texte du point 9 proposé « Les soins vétérinaires » dans le tableau A, XVII, de l’annexe de l’AR n° 20 (article 2 de la proposition) s’articule avec les dispositions figurant dans le tableau A, XVII, 1, b) et d), de la même annexe. Ces dernières dispositions prévoient déjà un taux réduit de 6 % pour certains médicaments à usage vétérinaire. Si, ainsi qu’il ressort des développements, l’intention est de soumettre les soins vétérinaires, même comme prestations de services, au taux de 6 %, il est conseillé d’insérer cette prestation de services dans le tableau A, XXXIV, de l’annexe de l’AR n° 20, à l’instar des prestations de services effectuées par des médecins vétérinaires à des chiens d’assistance (point 3 de cette rubrique) et de la stérilisation des chats (point 4 de cette rubrique). Dès lors, par la même occasion, on règlera l’articulation de la disposition proposée avec ces réductions déjà existantes.

La proposition doit être fondamentalement remaniée à la lumière de ces observations.

7. Enfin, l’attention des auteurs de la proposition est attirée sur le fait que, conformément à la directive TVA actuellement en vigueur, les « soins vétérinaires » ne peuvent

² Telles que visées à l’article 2, paragraphe 6, b) et c), du règlement (UE) 2019/6.

³ Article 25 de la loi du 23 novembre 2023 (entrée en vigueur 11 décembre 2023). L’annexe III, point 3, de la directive TVA permet que la livraison de produits pharmaceutiques utilisés à des fins vétérinaires soit soumise à un taux réduit.

⁴ Loi du 6 juin 2019 ‘modifiant l’arrêté royal n° 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux’.

pas être soumis à un taux réduit de TVA ⁵. C'est pourquoi la réduction du taux de TVA pour les soins vétérinaires, envisagée par la proposition, ne pourra en tout état de cause se concrétiser qu'après que l'annexe III de la directive TVA aura été modifiée en ce sens qu'elle permet aux soins vétérinaires de bénéficier d'un taux réduit de TVA. Dans ces conditions, il est extrêmement prématuré d'élaborer d'ores et déjà un régime en la matière, qui pourrait même susciter de faux espoirs chez les citoyens tant que l'annexe précitée n'aura pas été adaptée.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jeroen VAN NIEUWENHOVE

⁵ Les exonérations de la TVA prévues à l'article 132, paragraphe 1, au points b) et c), de la directive TVA visent les soins médicaux qui ont pour seul but de protéger, de maintenir ou de rétablir la santé *des personnes* (C.J.U.E., 21 mars 2013, C-91/12, *Skateverket c. PFC Clinic AB*, ECLI:EU:C:2013:198, §§ 27-28 et C.C., 28 septembre 2017, n° 106/2017, B.7.4 et B.27.5).