



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 66.407/1/V
van 26 juli 2019

avis 66.407/1/V
du 26 juillet 2019

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot wijziging van het
koninklijk besluit nr. 4 van
29 december 1969 met
betrekking tot de teruggaven
inzake belasting over de
toegevoegde waarde, wat
betreft belastingplichtigen die
hun economische activiteit
aanvangen'

un projet d'arrêté royal
'modifiant l'arrêté royal n° 4
du 29 décembre 1969 relatif
aux restitutions en matière de
taxe sur la valeur ajoutée, en ce
qui concerne des assujettis qui
débutent leur activité
économique'

Op 2 juli 2019 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen, van rechtswege verlengd tot 16 augustus 2019,^(*) een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit 'tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde, wat betreft belastingplichtigen die hun economische activiteit aanvangen'.

Het ontwerp is door de eerste vakantiekamer onderzocht op 16 juli 2019. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Chantal BAMPs en Peter SOURBRON, staatsraden, 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 26 juli 2019.

*

Le 2 juillet 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 de plein droit jusqu'au 16 août 2019^(**), sur un projet d'arrêté royal 'modifiant l'arrêté royal n° 4 du 29 décembre 1969 relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée, en ce qui concerne des assujettis qui débutent leur activité économique'.

Le projet a été examiné par la première chambre des vacations le 16 juillet 2019. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Chantal BAMPs et Peter SOURBRON, conseillers d'État, 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 26 juillet 2019.

*

(*) Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, *in fine*, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, waarin wordt bepaald dat deze termijn van rechtswege wordt verlengd met vijftien dagen wanneer hij begint te lopen tussen 15 juli en 31 juli of wanneer hij verstrijkt tussen 15 juli en 15 augustus.

(**) Ce délai résulte de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, *in fine*, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, qui précise que ce délai est prolongé de plein droit de quinze jours lorsqu'il prend cours du 15 juillet au 31 juillet ou lorsqu'il expire entre le 15 juillet et le 15 août.

VOORAFGAANDE OPMERKING

1. 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

2. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe artikel 8¹ van het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 ‘met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde’ te wijzigen. De ontworpen wijzigingen hebben betrekking op het vervroegd teruggeven van het btw-krediet¹ ten behoeve van belastingplichtigen die hun economische activiteit aanvangen (de zgn. ‘starters’).

RECHTSGROND

3. Voor het ontworpen besluit wordt rechtsgrond geboden door artikel 76, § 1, derde lid, van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde (hierna: Btw-wetboek), dat de Koning de mogelijkheid biedt om in bepaalde gevallen en onder de door hem te stellen voorwaarden, het btw-krediet voor het einde van het kalenderjaar terug te geven.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

4. In het eerste lid van de aanhef kan de rechtsgrond worden gepreciseerd door te verwijzen naar artikel 76, § 1, derde lid, van het Btw-wetboek.

¹ Dit is het overschot dat ontstaat wanneer het bedrag van de belasting dat voor aftrek in aanmerking komt meer bedraagt dan de belasting die verschuldigd is.

Artikel 1

5. De inleidende zin van artikel 1 van het ontwerp dient te worden gecorrigeerd. De meest recente wijziging van artikel 8¹ van het koninklijk besluit nr. 4 is niet de vermelde wijziging bij het koninklijk besluit van 17 maart 2019, maar de wijziging bij het koninklijk besluit van 28 juni 2019.²

6. In het ontworpen artikel 8¹, § 2, eerste lid, 4°, van het koninklijk besluit nr. 4 (artikel 1, a), van het ontwerp) dient het opschrift van het koninklijk besluit nr. 10 van 29 december 1992³ correct te worden weergegeven.

7. Luidens het ontworpen negende lid van artikel 8¹, § 5, van het koninklijk besluit nr. 4 (artikel 1, f), van het ontwerp) kan de administratie, “bij een met redenen omklede beslissing, tijdelijk of definitief het recht op teruggaaf (...) intrekken indien die werd verkregen op grond van een onjuiste verklaring, indien de belastingplichtige de door het [Btw-wetboek] en door de besluiten genomen ter uitvoering ervan opgelegde verplichtingen niet nakomt of in het geval bedoeld in paragraaf 3, vijfde lid”⁴.

7.1. Daarentrent verklaarde de gemachtigde het volgende:

“Nous estimons que cette mesure ne constitue pas en tant que telle une sanction mais plutôt une mesure conservatoire dictée par le fait que ce régime de restitution particulièrement favorable pour les assujettis concernés implique dans le chef de l’administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée, qu’elle dispose en fait et en droit d’un délai particulièrement court pendant lequel le crédit de TVA dont la restitution est revendiquée par l’assujetti peut être contrôlé. Compte tenu du fait qu’une telle mesure pourrait faire l’objet de tentatives frauduleuses de détournement de crédits de TVA, celle-ci doit faire l’objet de telles mesures conservatoires et implique que les assujettis qui la revendiquent fassent l’objet de la plus grande diligence en ce qui concerne le respect de leurs obligations en matière de TVA.

Cette mesure correspond à la mesure conservatoire prévue à l’article 8¹, § 5, alinéa 9, actuel, de l’arrêté royal n° 4 en ce qui concerne les restitutions mensuelles prévues au paragraphe 2, alinéa 1^{er}, 3°, de l’article 8¹ précité. Pour des raisons liées au principe de non-discrimination, la même solution s’imposait dans le cadre de la présente restitution mensuelle prévue, elle, à l’alinéa 1^{er}, 4°, du même paragraphe 2.

² Koninklijk besluit van 28 juni 2019 ‘tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 4, 10, 19, 51 en 54 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de indiening langs elektronische weg van de aangiften van aanvang, wijziging en stopzetting van activiteit, de vrijstellingsregeling van belasting, houdende technische aanpassingen betreffende de communautaire en nationale wetgeving en tot opheffing van het koninklijk besluit nr. 47 van 25 februari 1996 tot regeling van de controle van de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd ter zake van de levering, intracommunautaire verwerving en invoer van vervoermiddelen, in de zin van artikel 8bis, § 2, 1°, van het wetboek’.

³ Koninklijk besluit nr. 10 van 29 december 1992 ‘met betrekking tot uitoefeningsmodaliteiten van de keuzen, bedoeld in de artikelen 15, § 2, derde lid, en 25ter, § 1, tweede lid, 2°, tweede lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, de aangiften van aanvang, wijziging, stopzetting van activiteit en de voorafgaande kennisgevingen inzake de belasting over de toegevoegde waarde’.

⁴ Artikel 8¹, § 3, vijfde lid, van het koninklijk besluit nr. 4 heeft betrekking op het geval dat bewijzen of ernstige vermoedens bestaan dat aangiften gegevens bevatten die onjuist zijn en onterecht een belastingsschuld in het vooruitzicht stellen.

S'agissant de ces deux mesures, le texte prévoit que le retrait de l'autorisation (dans le cadre de la restitution mensuelle prévue (...) à l'article 8¹, § 2, alinéa 1^{er}, 3^o) ou du droit à la restitution (dans le cadre de la restitution mensuelle prévue au à l'article 8¹, § 2, alinéa 1^{er}, 4^o) constitue une faculté dans le chef de l'administration ('l'administration peut') qui en fera usage dans le respect du principe de proportionnalité, sous le contrôle éventuel des juridictions fiscales.

Même en cas d'application de cette mesure conservatoire, ce n'est pas le droit à restitution lui-même qui serait retiré dans le chef de l'assujetti mais seulement le bénéfice de la fréquence rapprochée de ces restitutions, le régime normal de restitution s'appliquant alors dans son chef.

Enfin, cette mesure conservatoire constitue en l'espèce une modalité de l'octroi de ce droit à la restitution mensuelle en faveur des assujettis qui débutent leur activité économique, conformément à la délégation prévue à l'article 76, § 1^{er}, alinéa 3, du Code de la TVA."

En bovendien:

"Les garanties dans le chef de l'administration

L'article 8¹, § 5, alinéa 10, nouveau, de l'arrêté royal n° 4, tout comme l'article 8¹, § 5, alinéa 9, actuel, du même arrêté, renvoie expressément au cas visé au paragraphe 3, alinéa 5, du même article 8¹, de sorte que dans cette hypothèse également, le droit à la restitution mensuelle visé dans le présent projet peut également être retiré. La présente mesure emporte par conséquent plus de garanties que la mesure visée au paragraphe 3, alinéa 5 en ce qui concerne la retenue du crédit de TVA (dès lors qu'elle vise également d'autres infractions que celles qui sont envisagées).

Les garantie[s] pour les assujettis concernés

Comme indiqué en réponse à la question 1, cette mesure constitue le pendant de celle qui est prévue à l'article 8¹, § 5, alinéa 9, actuel, de l'arrêté royal n° 4 et constitue une faculté dans le chef de l'administration ('l'administration peut') qui en fera usage dans le respect du principe de proportionnalité, sous le contrôle éventuel des juridictions fiscales.

Elle renvoie en outre expressément au cas visé au paragraphe 3, alinéa 5, de la même disposition. En réalité, cette mesure s'appliquera, le cas échéant, généralement dans les cas prévus au paragraphe 3, alinéa 5 qui constituent les infractions les plus graves dans le cadre d'une demande de restitution de TVA dans le chef d'un assujetti soumis au dépôt des déclarations périodiques à la TVA."

7.2. Bepalen dat de beslissing om het recht op teruggaaf in te trekken met redenen omkleed moet zijn, is overbodig en misleidend. Het is overbodig omdat dergelijke beslissingen onder de toepassing vallen van de wet van 29 juli 1991 'betreffende de uitdrukkelijke motivering van de bestuurshandelingen' en de verplichting tot formele motivering reeds uit die wet voortvloeit. Het is misleidend omdat dergelijke bepalingen ten onrechte de indruk wekken dat de formele motiveringsverplichting niet bestaat zonder dat zulks erin uitdrukkelijk wordt voorgeschreven. Tenzij een verdergaande motiveringsplicht wordt beoogd dan diegene die

voortvloeit uit de wet van 29 juli 1991, in welk geval de draagwijdte ervan dient te worden omschreven, moet het betrokken zinsdeel worden weggelaten.⁵

*

⁵ Dezelfde opmerking geldt overigens evenzogoed voor artikel 8¹, § 5, achtste lid, van het koninklijk besluit nr. 4, waarvan de wijziging echter niet wordt beoogd. De gelegenheid zou te baat kunnen worden genomen om ook die bepaling aan te passen.

OBSERVATION PRÉLIMINAIRE

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

PORTÉE DU PROJET

2. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de modifier l'article 8¹ de l'arrêté royal n° 4 du 29 décembre 1969 'relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée'. Les modifications en projet concernent la restitution anticipée du crédit TVA ¹ au profit d'assujettis qui débutent leur activité économique (aussi appelés 'starters').

FONDEMENT JURIDIQUE

3. L'arrêté en projet trouve son fondement juridique dans l'article 76, § 1^{er}, alinéa 3, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA), qui permet au Roi, dans certains cas et aux conditions qu'il fixe, de restituer le crédit TVA avant la fin de l'année civile.

EXAMEN DU TEXTE

Préambule

4. Dans le premier alinéa du préambule, on peut préciser le fondement juridique en faisant mention de l'article 76, § 1^{er}, *alinéa 3*, du Code de la TVA.

Article 1^{er}

5. Il y a lieu de corriger la phrase liminaire de l'article 1^{er} du projet. La dernière modification de l'article 8¹ de l'arrêté royal n° 4 n'est pas la modification mentionnée apportée par l'arrêté royal du 17 mars 2019, mais celle apportée par l'arrêté royal du 28 juin 2019 ².

¹ Il s'agit de l'excédent qui est généré lorsque le montant de la taxe déductible est plus élevé que la taxe due.

² Arrêté royal du 28 juin 2019 'modifiant les arrêtés royaux n°s 4, 10, 19, 51 et 54 en matière de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le dépôt par voie électronique des déclarations de commencement, de changement et de cessation d'activité, le régime de la franchise de taxe, portant des adaptations techniques relatives à la législation communautaire et nationale et abrogeant l'arrêté royal n° 47, du 25 février 1996, relatif au contrôle du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée due en raison de la livraison, de l'acquisition intracommunautaire et de l'importation de moyens de transport, au sens de l'article 8bis, § 2, 1°, du code'.

6. À l'article 8¹, § 2, alinéa 1^{er}, 4^o, en projet, de l'arrêté royal n° 4 (article 1^{er}, a), du projet), il convient de reproduire correctement l'intitulé de l'arrêté royal n° 10 du 29 décembre 1992 ³.

7. Selon l'alinéa 9, en projet, de l'article 8¹, § 5, de l'arrêté royal n° 4 (article 1^{er}, f), du projet), l'administration peut « par décision motivée, retirer de manière provisoire ou définitive le droit à la restitution (...) si elle a été obtenue à la suite d'une déclaration inexacte ou si l'assujetti ne remplit plus les obligations imposées par le Code [de la TVA] et les arrêtés pris en exécution de celui-ci ou dans le cas visé au paragraphe 3, alinéa 5 » ⁴.

7.1. À cet égard, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Nous estimons que cette mesure ne constitue pas en tant que telle une sanction mais plutôt une mesure conservatoire dictée par le fait que ce régime de restitution particulièrement favorable pour les assujettis concernés implique dans le chef de l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée, qu'elle dispose en fait et en droit d'un délai particulièrement court pendant lequel le crédit de TVA dont la restitution est revendiquée par l'assujetti peut être contrôlé. Compte tenu du fait qu'une telle mesure pourrait faire l'objet de tentatives frauduleuses de détournement de crédits de TVA, celle-ci doit faire l'objet de telles mesures conservatoires et implique que les assujettis qui la revendiquent fassent l'objet de la plus grande diligence en ce qui concerne le respect de leurs obligations en matière de TVA.

Cette mesure correspond à la mesure conservatoire prévue à l'article 8¹, § 5, alinéa 9, actuel, de l'arrêté royal n° 4 en ce qui concerne les restitutions mensuelles prévues au paragraphe 2, alinéa 1^{er}, 3^o, de l'article 8¹ précité. Pour des raisons liées au principe de non-discrimination, la même solution s'imposait dans le cadre de la présente restitution mensuelle prévue, elle, à l'alinéa 1^{er}, 4^o, du même paragraphe 2.

S'agissant de ces deux mesures, le texte prévoit que le retrait de l'autorisation (dans le cadre de la restitution mensuelle prévue (...) à l'article 8¹, § 2, alinéa 1^{er}, 3^o) ou du droit à la restitution (dans le cadre de la restitution mensuelle prévue au à l'article 8¹, § 2, alinéa 1^{er}, 4^o) constitue une faculté dans le chef de l'administration ('l'administration peut') qui en fera usage dans le respect du principe de proportionnalité, sous le contrôle éventuel des juridictions fiscales.

Même en cas d'application de cette mesure conservatoire, ce n'est pas le droit à restitution lui-même qui serait retiré dans le chef de l'assujetti mais seulement le bénéfice de la fréquence rapprochée de ces restitutions, le régime normal de restitution s'appliquant alors dans son chef.

Enfin, cette mesure conservatoire constitue en l'espèce une modalité de l'octroi de ce droit à la restitution mensuelle en faveur des assujettis qui débutent leur activité économique, conformément à la délégation prévue à l'article 76, § 1^{er}, alinéa 3, du Code de la TVA ».

En outre :

³ Arrêté royal n° 10 du 29 décembre 1992 'relatif aux modalités d'exercice des options prévues aux articles 15, § 2, alinéa 3, et 25ter, § 1^{er}, alinéa 2, 2^o, alinéa 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, aux déclarations de commencement, de changement, de cessation d'activité et aux déclarations préalables en matière de taxe sur la valeur ajoutée'.

⁴ L'article 8¹, § 3, alinéa 5, de l'arrêté royal n° 4 concerne le cas où il existe des preuves ou des présomptions sérieuses que des déclarations contiennent des données inexacts et laissent entrevoir à tort une dette d'impôt.

« Les garanties dans le chef de l'administration

L'article 8¹, § 5, alinéa 10, nouveau, de l'arrêté royal n° 4, tout comme l'article 8¹, § 5, alinéa 9, actuel, du même arrêté, renvoie expressément au cas visé au paragraphe 3, alinéa 5, du même article 8¹, de sorte que dans cette hypothèse également, le droit à la restitution mensuelle visé dans le présent projet peut également être retiré. La présente mesure emporte par conséquent plus de garanties que la mesure visée au paragraphe 3, alinéa 5 en ce qui concerne la retenue du crédit de TVA (dès lors qu'elle vise également d'autres infractions que celles qui sont envisagées).

Les garantie[s] pour les assujettis concernés

Comme indiqué en réponse à la question 1, cette mesure constitue le pendant de celle qui est prévue à l'article 8¹, § 5, alinéa 9, actuel, de l'arrêté royal n° 4 et constitue une faculté dans le chef de l'administration ('l'administration peut') qui en fera usage dans le respect du principe de proportionnalité, sous le contrôle éventuel des juridictions fiscales.

Elle renvoie en outre expressément au cas visé au paragraphe 3, alinéa 5, de la même disposition. En réalité, cette mesure s'appliquera, le cas échéant, généralement dans les cas prévus au paragraphe 3, alinéa 5 qui constituent les infractions les plus graves dans le cadre d'une demande de restitution de TVA dans le chef d'un assujetti soumis au dépôt des déclarations périodiques à la TVA ».

7.2. Il est superflu et ambigu de prévoir que la décision de retrait du droit à la restitution doit être motivée. Il est superflu parce que de telles décisions tombent dans le champ d'application de la loi du 29 juillet 1991 'relative à la motivation formelle des actes administratifs' et que l'obligation de motivation formelle découle déjà de cette loi. Il est ambigu parce que pareilles dispositions donnent erronément à penser que l'obligation de motivation formelle n'existe pas si elle n'est pas expressément prescrite. À moins que l'intention ne soit de prévoir une obligation de motivation plus étendue que celle qui découle de la loi du 29 juillet 1991, auquel cas il faudra en préciser la portée, le membre de phrase concerné doit être omis⁵.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT

⁵ Du reste, la même observation vaut également pour l'article 8¹, § 5, alinéa 8, de l'arrêté royal n° 4, dont la modification n'est cependant pas envisagée. On pourrait profiter de l'occasion pour adapter aussi cette disposition.