



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 70.778/3
van 24 januari 2022

avis 70.778/3
du 24 janvier 2022

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 de
maandelijkse teruggaaf van btw-
kredieten aan bepaalde
belastingplichtigen die openbare
dienstverplichtingen vervullen'

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 la restitution mensuelle
des crédits de T.V.A. en faveur de
certains assujettis qui remplissent
des obligations de service public'

Op 23 december 2021 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 het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de maandelijkse teruggaaf van btw-kredieten aan bepaalde belastingplichtigen die openbare dienstverplichtingen vervullen’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 18 januari 2022. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, 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 Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 24 januari 2022.

*

Le 23 décembre 2021, 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 l'arrêté royal n° 4, du 29 décembre 1969, relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la restitution mensuelle des crédits de T.V.A. en faveur de certains assujettis qui remplissent des obligations de service public’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 18 janvier 2022. La chambre était composée de Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, 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 Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 24 janvier 2022.

*

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.

STREKKING EN RECHTSGROND VAN HET ONTWERP

2. Het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe een nieuwe toepassing van de maandelijkse teruggaaf van het btw-krediet in te voeren voor bepaalde belastingplichtigen die maandelijks periodieke btw-aangiften indienen waarvan het btw-krediet dat voortkomt uit deze periodieke aangiften in aanzienlijke mate afkomstig is van aankopen van goederen en diensten die zij verrichten ingevolge een of meer door de overheid opgelegde openbare dienstverplichtingen. Daartoe wordt artikel 8¹ van het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 ‘met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde’ (hierna: KB nr. 4) gewijzigd (artikel 1 van het ontwerp). Het te nemen besluit is van toepassing op de verzoeken tot teruggaaf met betrekking tot een aangifteperiode die ten vroegste aanvangt op 1 januari 2022 (artikel 2).

3. Het ontwerp vindt rechtsgrond in artikel 76, § 1, derde lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, waaraan wordt gerefereerd in het eerste lid van de aanhef van het ontwerp.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 1

4. Het ontwerp beoogt een nieuwe regeling inzake teruggaaf van btw-krediet in te voeren voor belastingplichtigen die openbare dienstverplichtingen op zich nemen. In het belang van de rechtszekerheid verdient het aanbeveling om het begrip “openbare dienstverplichting” nader te omschrijven, zodat er geen twijfel over bestaat welke belastingplichtigen precies onder de nieuwe regeling vallen. Het invoeren van een dergelijke regeling dient bovendien in overeenstemming te zijn met het grondwettelijke beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. In het bijgevoegde verslag aan de Koning wordt die bijzondere regeling inzonderheid verantwoord vanuit het oogpunt van mogelijke cashflowproblemen. Voor zover die problemen niet enkel op de voornoemde belastingplichtigen kunnen worden betrokken maar ook op andere belastingplichtigen, zal moeten kunnen worden aangetoond waarom enkel voor de voornoemde belastingplichtigen in een regeling wordt voorzien. Het verdient aanbeveling om die verantwoording op te nemen in het verslag aan de Koning.

5. Voor de toepassing van de nieuwe mogelijkheid van maandelijkse teruggaaf wordt in het ontworpen artikel 8¹, § 2, eerste lid, 5°, a), van het KB nr. 4 (artikel 1, 1°, van het ontwerp) als voorwaarde gesteld dat het door de Staat verschuldigde bedrag gedurende het verstreken kalenderjaar ten minste 12.000 euro bedraagt, “dan wel 3.000 euro voor de betrokken aangifteperiode gedurende het eerste kalenderjaar waarin deze belastingplichtige ertoe gehouden

is openbare dienstverplichtingen te vervullen”. Om nadere toelichting gevraagd omtrent de voorwaarden verbonden aan deze laatste mogelijkheid, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Le texte qui a été soumis pour avis partait du principe que pour les assujettis qui étaient confrontés pour la première année à une obligation de service public engendrant dans leur chef des dépenses importantes, le montant du crédit devait être suffisamment substantiel. Néanmoins, à la lecture de votre question, il apparaît plus logique de tabler sur une proportion parfaite entre les montants minimums exigés pour l’année qui précède (sur une base annuelle complète ou proportionnelle en vertu du § 5, alinéa 5) et le montant minimum exigé par période de déclaration durant la première année au cours de laquelle l’opérateur est soumis pour la première fois à cette obligation de service public. Le texte prévoira donc un minimum de 1.000 euros par période de déclaration (en lieu et place de 3.000 euros dans la version soumise pour avis) dans cette hypothèse, s’agissant en tout état de cause d’assujettis déposant sur base mensuelle. Au-delà de cette première année, l’assujetti sera soumis à la règle des 12.000 euros de crédit TVA sur base annuelle (montant calculé le cas échéant prorata temporis sur base de l’article 8¹, § 5, alinéa 5).

En ce qui concerne plus précisément Elia qui en effet est déjà soumise à des obligations de service public, il apparaît de ses déclarations périodiques précédentes (année 2021) qu’elle a largement atteint le montant de 12.000 euros de crédit de TVA. Selon les prévisions, la réforme du mode de financement de cet offshore éolien (transformation de la cotisation fédérale en accises) devrait avoir pour conséquence qu’Elia devrait se retrouver systématiquement en crédit de TVA pour un montant qui dépasse très largement ce montant de 12.000 euros sur base annuelle.”

Met het voorstel van de gemachtigde om het drempelbedrag van de betrokken aangifteperiode te verlagen tot 1.000 euro kan worden ingestemd.

6. Zoals het ontworpen artikel 8¹, § 2, eerste lid, 5°, a), van het KB nr. 4 thans luidt, zou een belastingplichtige op wie er al een of meer openbare dienstverplichtingen rusten vóór de inwerkingtreding van het ontworpen besluit, niet van deze mogelijkheid kunnen genieten. Vraag is of dit de bedoeling is en indien dat het geval is, of dit in overeenstemming is met het gelijkheidsbeginsel. De stellers van het ontwerp dienen de ontworpen regeling vanuit dat oogpunt nog aan een bijkomend onderzoek te onderwerpen, en in voorkomend geval hetzij de toepassing van die mogelijkheid te verruimen, hetzij in een deugdelijke verantwoording te voorzien voor het verschil in behandeling dat eruit voortvloeit. Die verantwoording dient dan in het verslag aan de Koning te worden weergegeven.

7. Voor de nieuwe mogelijkheid van maandelijks teruggaaf wordt in het ontworpen artikel 8¹, § 2, eerste lid, 5°, b), van het KB nr. 4 (artikel 1, 1°, van het ontwerp) vereist dat het overschot in het voordeel van de belastingplichtige “voor ten minste dertig procent zijn oorsprong vindt in de aankopen van goederen en diensten verricht op grond van één of meer van zijn openbare dienstverplichtingen”. Gevraagd om die voorwaarde nader te verduidelijken, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Il est en réalité fait (certes trop) implicitement référence au montant des déductions opérées au cours de la période de déclaration. Le problème de compréhension que vous soulevez peut être résolu en reformulant quelque peu le texte de la manière suivante :

‘5° la somme due par l’État après le dépôt de la déclaration mensuelle visée à l’article 53, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, du Code par l’assujetti, autre qu’un assujetti visé à l’article 55, § 3, alinéa 2, du Code, si elle atteint 50 euros, lorsque l’assujetti a bénéficié d’un excédent :

a) ...

b) provenant de déductions générées pour au moins trente pour cent par les achats de biens et de services qu’il a effectués en vertu d’une ou plusieurs obligations de service public à sa charge.’

Exemple

Un assujetti dépose une déclaration périodique à la TVA faisant apparaître un crédit de TVA (grille [72] de la déclaration) de 6000 euros. Ce crédit de TVA découle de la soustraction entre le montant des déductions opérées (10.000 euros – grille [YY] de la déclaration) et le montant des taxes dues pour la période (4.000 euros – grille [XX] de la déclaration). Pour pouvoir bénéficier de la restitution mensuelle, outre les conditions relatives aux montants (minimum 50 euros au cours de la période et minimum 12.000 euros de crédit TVA au cours de l’année qui précède), il est requis que le montant de 10.000 euros de TVA déductible soit constitué au minimum d’un montant de 3.000 euros de TVA déductible découlant d’achats de biens et de services effectués en vertu de son obligation de service public.”

Gevraagd naar de reden voor het invoeren van een drempel van 30%, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Ce chiffre de 30 % correspond au pourcentage (de chiffre d’affaires) qui existe déjà à l’article 8¹, § 2, 3° (restitution mensuelle classique des crédits de TVA). Ce pourcentage correspond à une proportion suffisamment significative, sans pour autant être nécessairement excessive (ce qui aurait pu être le cas avec un seuil fixé, par exemple, à un minimum de 50 %). Si l’on prend par exemple le cas d’Elia, cet opérateur réalise un nombre important d’autres opérations à l’entrée (opérations relatives notamment au développement et à l’entretien du réseau de distribution d’électricité) que celles qui sont directement liées à son obligation de service public liée à l’achat de certificats verts dans le cadre de l’offshore éolien. Selon les prévisions d’Elia, en vitesse de croisière, 40 à 50 % des crédits (ou des déductions conformément à la réponse donnée à la première question) de TVA devraient trouver leur origine dans des dépenses liées à ses obligations de service public.

Cette mesure ne concerne donc que les assujettis dont une part substantielle mais pas nécessairement majoritaire des crédits (ou des déductions conformément à la réponse donnée à la première question) de TVA qu’ils revendiquent découle de leurs opérations à l’entrée consécutives à leurs obligations de service public.”

Vastgesteld moet worden dat de gemachtigde de gehanteerde drempel van 30% verbindt aan de “omzet” van de belastingplichtige terwijl in de ontworpen bepaling sprake is van 30% van het “overschot” in het voordeel van de belastingplichtige. In dat opzicht stemt de uitleg van de gemachtigde niet overeen met de tekst van de ontworpen bepaling en evenmin met het nieuwe tekstvoorstel dat in dat verband wordt geformuleerd. Er dient dan ook in de ontworpen bepaling nog te worden verduidelijkt waarop de drempel van 30% precies betrekking heeft.

8. In artikel 8¹, § 5, vijfde lid, van het KB nr. 4, zoals die bepaling zal worden gewijzigd bij artikel 1, 5°, van het ontwerp, zal er sprake zijn van de “periode bedoeld in paragraaf 2, eerste lid, 3° en 5°”. In het nieuwe artikel 8¹, § 2, eerste lid, 5°, van het KB nr. 4, zoals ingevoegd bij artikel 1, 1°, van het ontwerp, is evenwel sprake van verschillende periodes. De gemachtigde stemde ermee in dat in artikel 8¹, § 5, vijfde lid, van het KB nr. 4, de woorden “de periode” duidelijkheidshalve beter worden vervangen door de woorden “het kalenderjaar”. Artikel 1, 5°, van het ontwerp kan in die zin worden aangevuld.

*

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.

PORTÉE ET FONDEMENT JURIDIQUE DU PROJET

2. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet d'instaurer un nouveau cas d'application de la restitution mensuelle des crédits de TVA en faveur de certains assujettis qui déposent des déclarations périodiques à la TVA sur base mensuelle et dont les crédits de TVA qui découlent de ces déclarations périodiques proviennent de manière significative des achats de biens et de services qu'ils réalisent en vertu d'une ou plusieurs obligations de service public que les autorités leur imposent. À cet effet, l'article 8¹ de l'arrêté royal n° 4 du 29 décembre 1969 'relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée' (ci-après : A.R. n° 4) est modifié (article 1^{er} du projet). L'arrêté envisagé s'applique aux demandes de restitution relatives à une période de déclaration qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2022 (article 2).

3. Le projet trouve un fondement juridique dans l'article 76, § 1^{er}, alinéa 3, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, visé au premier alinéa du préambule du projet.

EXAMEN DU TEXTE

Article 1^{er}

4. Le projet vise à instaurer un nouveau régime en matière de restitution des crédits de TVA en faveur des assujettis qui remplissent des obligations de service public. Dans l'intérêt de la sécurité juridique, il est recommandé de préciser la notion d'« obligation de service public », afin que l'on sache avec certitude quels assujettis relèvent précisément du nouveau régime. En outre, l'instauration d'un tel régime doit être conforme au principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination. Le rapport au Roi annexé justifie ce régime particulier notamment sous l'angle d'éventuels problèmes de trésorerie. Dans la mesure où ces problèmes peuvent concerner non seulement les assujettis précités mais aussi d'autres assujettis, il faudra pouvoir démontrer pourquoi un régime est prévu pour les seuls assujettis précités. Il est recommandé d'inscrire cette justification dans le rapport au Roi.

5. Pour l'application de la nouvelle possibilité de restitution mensuelle, l'article 8¹, § 2, alinéa 1^{er}, 5°, a), en projet, de l'A.R. n° 4 (article 1^{er}, 1°, du projet) prévoit comme condition, que la somme due par l'État au cours de l'année civile précédente soit d'au moins 12.000 euros, « ou d'au moins 3.000 euros pour la période de déclaration concernée, pour la première année civile au cours de laquelle cet assujetti est tenu de remplir des obligations de service public ». Invité à préciser les conditions attachées à cette dernière possibilité, le délégué a répondu ce qui suit :

« Le texte qui a été soumis pour avis partait du principe que pour les assujettis qui étaient confrontés pour la première année à une obligation de service public engendrant

dans leur chef des dépenses importantes, le montant du crédit devait être suffisamment substantiel. Néanmoins, à la lecture de votre question, il apparaît plus logique de tabler sur une proportion parfaite entre les montants minimums exigés pour l'année qui précède (sur une base annuelle complète ou proportionnelle en vertu du § 5, alinéa 5) et le montant minimum exigé par période de déclaration durant la première année au cours de laquelle l'opérateur est soumis pour la première fois à cette obligation de service public. Le texte prévoira donc un minimum de 1.000 euros par période de déclaration (en lieu et place de 3.000 euros dans la version soumise pour avis) dans cette hypothèse, s'agissant en tout état de cause d'assujettis déposant sur base mensuelle. Au-delà de cette première année, l'assujetti sera soumis à la règle des 12.000 euros de crédit TVA sur base annuelle (montant calculé le cas échéant prorata temporis sur base de l'article 8¹, § 5, alinéa 5).

En ce qui concerne plus précisément Elia qui en effet est déjà soumise à des obligations de service public, il apparaît de ses déclarations périodiques précédentes (année 2021) qu'elle a largement atteint le montant de 12.000 euros de crédit de TVA. Selon les prévisions, la réforme du mode de financement de cet offshore éolien (transformation de la cotisation fédérale en accises) devrait avoir pour conséquence qu'Elia devrait se retrouver systématiquement en crédit de TVA pour un montant qui dépasse très largement ce montant de 12.000 euros sur base annuelle ».

On peut se rallier à la proposition du délégué de réduire à 1.000 euros le seuil pour la période de déclaration concernée.

6. Tel que l'article 8¹, § 2, alinéa 1^{er}, 5, a), en projet, de l'A.R. n° 4 s'énonce actuellement, un assujetti qui est déjà soumis à une ou plusieurs obligations de service public avant l'entrée en vigueur de l'arrêté en projet ne pourrait pas bénéficier de cette possibilité. Reste à savoir si telle est l'intention et, dans l'affirmative, si cela se concilie avec le principe d'égalité. Les auteurs du projet doivent encore, sur ce point, soumettre le régime en projet à un examen complémentaire et, le cas échéant, soit élargir l'application de cette possibilité, soit prévoir une justification adéquate de la différence de traitement qui en découle. Cette justification sera alors mentionnée dans le rapport au Roi.

7. Pour la nouvelle possibilité de restitution mensuelle, l'article 8¹, § 2, alinéa 1^{er}, 5°, b), en projet de l'A.R. n° 4 (article 1^{er}, 1°, du projet) exige que l'excédent en faveur de l'assujetti ait été « généré pour au moins trente pour cent par les achats de biens et de services qu'il a effectués en vertu d'une ou plusieurs obligations de service public à sa charge ». Invité à préciser cette condition, le délégué a répondu ce qui suit :

« Il est en réalité fait (certes trop) implicitement référence au montant des déductions opérées au cours de la période de déclaration. Le problème de compréhension que vous soulevez peut être résolu en reformulant quelque peu le texte de la manière suivante :

‘5° la somme due par l'État après le dépôt de la déclaration mensuelle visée à l'article 53, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, du Code par l'assujetti, autre qu'un assujetti visé à l'article 55, § 3, alinéa 2, du Code, si elle atteint 50 euros, lorsque l'assujetti a bénéficié d'un excédent :

a) ...

b) provenant de déductions générées pour au moins trente pour cent par les achats de biens et de services qu'il a effectués en vertu d'une ou plusieurs obligations de service public à sa charge.'

Exemple

Un assujetti dépose une déclaration périodique à la TVA faisant apparaître un crédit de TVA (grille [72] de la déclaration) de 6000 euros. Ce crédit de TVA découle de la soustraction entre le montant des déductions opérées (10.000 euros – grille [YY] de la déclaration) et le montant des taxes dues pour la période (4.000 euros – grille [XX] de la déclaration). Pour pouvoir bénéficier de la restitution mensuelle, outre les conditions relatives aux montants (minimum 50 euros au cours de la période et minimum 12.000 euros de crédit TVA au cours de l'année qui précède), il est requis que le montant de 10.000 euros de TVA déductible soit constitué au minimum d'un montant de 3.000 euros de TVA déductible découlant d'achats de biens et de services effectués en vertu de son obligation de service public ».

Interrogé sur le motif de l'instauration d'un seuil de 30 %, le délégué a répondu ce qui suit :

« Ce chiffre de 30 % correspond au pourcentage (de chiffre d'affaires) qui existe déjà à l'article 8¹, § 2, 3° (restitution mensuelle classique des crédits de TVA). Ce pourcentage correspond à une proportion suffisamment significative, sans pour autant être nécessairement excessive (ce qui aurait pu être le cas avec un seuil fixé, par exemple, à un minimum de 50 %). Si l'on prend par exemple le cas d'Elia, cet opérateur réalise un nombre important d'autres opérations à l'entrée (opérations relatives notamment au développement et à l'entretien du réseau de distribution d'électricité) que celles qui sont directement liées à son obligation de service public liée à l'achat de certificats verts dans le cadre de l'offshore éolien. Selon les prévisions d'Elia, en vitesse de croisière, 40 à 50 % des crédits (ou des déductions conformément à la réponse donnée à la première question) de TVA devraient trouver leur origine dans des dépenses liées à ses obligations de service public.

Cette mesure ne concerne donc que les assujettis dont une part substantielle mais pas nécessairement majoritaire des crédits (ou des déductions conformément à la réponse donnée à la première question) de TVA qu'ils revendiquent découle de leurs opérations à l'entrée consécutives à leurs obligations de service public ».

Force est de constater que le délégué lie le seuil utilisé de 30 % au « chiffre d'affaires » de l'assujetti, alors que la disposition en projet fait état de 30 % de l'« excédent » en faveur de l'assujetti. À cet égard, l'explication du délégué ne correspond pas au texte de la disposition en projet et pas davantage à la nouvelle proposition de texte qui est formulée à cet égard. La disposition en projet devra dès lors encore préciser à quoi se rapporte précisément le seuil de 30 %.

8. L'article 8¹, § 5, alinéa 5, de l'A.R. n° 4, telle que cette disposition sera modifiée par l'article 1^{er}, 5°, du projet, fera état de la « période visée au paragraphe 2, alinéa 1^{er}, 3° et 5° ». Le nouvel article 8¹, § 2, alinéa 1^{er}, 5°, de l'A.R. n° 4, inséré par l'article 1^{er}, 1°, du projet, fait toutefois mention de différentes périodes. Le délégué a convenu que dans un souci de clarté, mieux vaudrait remplacer, dans l'article 8¹, § 5, alinéa 5, de l'A.R. n° 4, les mots « la période » par les mots « l'année civile ». L'article 1^{er}, 5°, du projet peut être complété en ce sens.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Wilfried VAN VAERENBERGH