



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 72.457/3
van 14 november 2022

avis 72.457/3
du 14 novembre 2022

over

sur

een voorontwerp van wet 'tot
vaststelling van een tijdelijke
solidariteitsbijdrage van de
oliesector'

un avant-projet de loi
'instaurant une contribution de
solidarité temporaire à charge
du secteur pétrolier'

Op 3 november 2022 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Energie verzocht binnen een termijn van vijf werkdagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘tot vaststelling van een tijdelijke solidariteitsbijdrage van de oliesector’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 9 november 2022. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Inge VOS, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Arne CARTON, 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 14 november 2022.

*

Le 3 novembre 2022, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par la Ministre de l'Énergie à communiquer un avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un avant-projet de loi ‘instaurant une contribution de solidarité temporaire à charge du secteur pétrolier’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 9 novembre 2022. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Inge VOS, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Arne CARTON, 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 14 novembre 2022.

*

1. Volgens artikel 84, § 1, eerste lid, 3°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, moeten in de adviesaanvraag de redenen worden opgegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

In het onderhavige geval wordt het verzoek om spoedbehandeling gemotiveerd als volgt:

“L’avis est demandé conformément à l’article 84 § 1er, alinéa 1er, 3°, des lois coordonnées sur le Conseil d’État car, l’article 14, 3° du Règlement (UE) 2022/1854 du Conseil du 6 octobre 2022 exige que les états membres élaborent et publient leurs mesures pour mettre en œuvre cette contribution de solidarité au plus tard le 31 décembre 2022, par conséquent le gouvernement souhaite débiter déjà la collecte de la contribution en 2022. La mise en place d’une procédure administrative pour effectuer cette collecte nécessitera un certain délai pour la mise en place.”

*

2. Overeenkomstig artikel 84, § 3, eerste lid, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, heeft de afdeling Wetgeving zich moeten beperken tot het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

3. Het voor advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe een tijdelijke solidariteitsbijdrage op te leggen aan de oliesector. Daarmee wordt de gedeeltelijke uitvoering beoogd van de artikelen 14 tot 18 van verordening (EU) 2022/1854 van de Raad van 6 oktober 2022 ‘betreffende een noodinterventie in verband met de hoge energieprijzen’.

Artikel 2 van het voorontwerp bevat een aantal definities.

Artikel 3 bepaalt het bedrag en de berekeningswijze van de bijdrage die verschuldigd is door geregistreerde aardoliemaatschappijen die actief zijn in de raffinagesector en die over raffinagecapaciteit in België beschikken, voor de jaren 2022 en 2023. De bijdrage is bestemd voor de ondersteuning van huishoudens en ondernemingen die lijden onder de gevolgen van de energetische crisis en het hoofd moeten bieden aan de uitzonderlijke hoge prijzen.

Overeenkomstig artikel 4 mag de bijdrage niet worden weerspiegeld in de maximumprijsstructuur en mogen de bijdrageplichtigen ze op geen enkele wijze doorrekenen aan andere ondernemingen of aan de eindgebruiker. De periodieke facturatie en betaling van de bijdragen worden eveneens geregeld.

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

Artikel 5 regelt de kennisgeving, de inning en de controle door de Algemene Directie Energie van de Federale Overheidsdienst Economie, KMO, Middenstand en Energie.

Artikel 6 heeft betrekking op de bestraffing van overtredingen van de aan te nemen wet en de uitvoeringsbesluiten ervan.

Overeenkomstig artikel 7 treedt de aan te nemen wet in werking op de dag van de bekendmaking ervan in het Belgisch Staatsblad.

ALGEMENE OPMERKINGEN

4.1. Artikel 14 van verordening (EU) 2022/1854 luidt:

“1. Op het surplus aan winsten uit activiteiten door Unie-ondernemingen en vaste inrichtingen in de sectoren ruwe aardolie, aardgas, kolen en raffinage wordt een verplichte tijdelijke solidariteitsbijdrage geheven, tenzij de lidstaten gelijkwaardige nationale maatregelen hebben vastgesteld.

2. De lidstaten zorgen ervoor dat de vastgestelde gelijkwaardige nationale maatregelen vergelijkbare doelstellingen hebben en worden onderworpen aan vergelijkbare regels als de tijdelijke solidariteitsbijdrage uit hoofde van deze verordening, en even hoge of hogere opbrengsten genereren dan de geschatte opbrengsten uit de solidariteitsbijdrage.

3. De lidstaten dienen vóór 31 december 2022 de maatregelen vast te stellen en bekend te maken voor de uitvoering van de in lid 1 bedoelde verplichte tijdelijke solidariteitsbijdrage.”

Artikel 3, § 1, van het voorontwerp legt een tijdelijke solidariteitsbijdrage op voor “geregistreerde aardoliemaatschappijen die actief zijn in de raffinagesector en die over raffinagecapaciteit in België beschikken en voor geregistreerde oliemaatschappijen die in het jaar 2022 als primaire deelnemers zijn aangeduid voor diesel, gasolie en benzineproducten, overeenkomstig het koninklijk besluit van 5 februari 2019”. Het toepassingsgebied van de ontworpen bijdrage is daarmee beperkter dan dat van de voormelde verordeningsbepaling. Op de vraag of tegen de deadline in lid 3 van die bepaling (31 december 2022) nog zal worden voorzien in gelijkwaardige heffingen voor de andere sectoren, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Un projet de loi est en préparation afin d’instaurer un impôt sur les recettes excédentaires par les producteurs d’électricité.

Il n’est pas prévu d’instaurer un impôt sur le secteur gazier. Ceci car en termes de producteurs, le secteur gazier en Belgique se caractérise, d’une part, par l’absence de production de gaz naturel et, d’autre part, par le faible développement des secteurs du biogaz et du biométhane. La production de biogaz n’est pas suffisamment significative pour permettre l’instauration d’une taxe ou d’une contribution.

Concernant le charbon, il n’est pas non plus prévu d’instaurer un impôt sur les surprofits étant donné que la part relative au charbon dans la consommation énergétique belge n’est pas significative.”

4.2. Er kan worden aangenomen dat de uitvoering van verordening (EU) 2022/1854 op een gefragmenteerde wijze gebeurt, met afzonderlijke maatregelen voor de verscheidene sectoren bedoeld in artikel 14, lid 1, van de verordening. Dat neemt niet weg dat er uiteindelijk in de hele Unie solidariteitsbijdragen moeten worden opgelegd aan Unie-ondernemingen en vaste inrichtingen die actief zijn in de sectoren ruwe aardolie, aardgas, kolen en raffinage² en dat het zou indruisen tegen de verordening indien bepaalde ondernemingen en vaste inrichtingen met een winstgevende activiteit in die sectoren, niet worden onderworpen aan de solidariteitsbijdrage. Dat zou er immers toe kunnen leiden dat sommige sectoren worden bevoordeeld ten aanzien van andere, wat de mededinging op de energiemarkt kan beïnvloeden.

Overigens heeft een voorstel van wet in Nederland ter uitvoering van die verordeningsbepaling wel degelijk een toepassingsgebied dat nauw aansluit bij de sectoren die in die bepaling worden opgesomd.³ De omstandigheid dat de winstgevende activiteit van een bepaalde sector slechts beperkt of niet significant zou zijn in verhouding tot andere sectoren, volstaat op zich niet om die sector vrij te stellen indien ze overeenstemt met een sector die in de verordeningsbepaling wordt geïnviseerd.

Er kan worden aangenomen dat biogas en andere biobrandstoffen niet vallen onder de sectoren die in de verordeningsbepaling worden opgesomd.⁴ Wat betreft de sector kolen beschikt de Raad van State niet over het vereiste inzicht om te kunnen uitmaken wat het aandeel is ten opzichte van de andere sectoren, maar indien er in die sector meer dan verwaarloosbare winsten worden gemaakt, moet die ook worden onderworpen aan een bijdrage. Dat er in België geen steenkool of aardgas wordt gewonnen (evenmin als aardolie), neemt niet weg dat er winstgevende activiteiten kunnen zijn in die sectoren door ondernemingen en vaste inrichtingen in België, ook al beschikt de Raad van State hierover evenmin over het vereiste feitelijke inzicht.

Indien de stellers van het voorontwerp menen dat ze kunnen volstaan met de door hen beoogde heffingen in het licht van verordening (EU) 2022/1854, moeten ze dat alsnog overtuigend motiveren in de memorie van toelichting. Indien dat niet mogelijk zou blijken, moet het toepassingsgebied van de ontworpen regeling worden verruimd.

² Zie ook overweging 15 bij de verordening.

³ Namelijk inkomsten behaald met economische activiteiten op het gebied van winning van koolwaterstoffen (aardolie, aardgas en condensaat), mijnbouw, de raffinage van aardolie of de vervaardiging van cokesovenproducten (artikel 2.1 van het wetsvoorstel 'Invoering van een tijdelijke solidariteitsbijdrage', Kamerstukken II 2022-23, 36235, nr. 2 <https://www.tweedekamer.nl/downloads/document?id=2022D44540>).

⁴ Biogas is immers geen uit de grond gewonnen gas, maar een gas dat in de regel bovengronds wordt gewonnen uit vergisting van organisch materiaal. In overweging 34 van de verordening staat overigens, weliswaar in een andere context (plafond op de marktinkomsten): "Het plafond op marktinkomsten mag niet van toepassing zijn op technologieën die als inputbrandstoffen worden gebruikt ter vervanging van aardgas, zoals biomethaan, om de conversie van bestaande gasgestookte energiecentrales overeenkomstig de REPowerEU-doelstellingen (...) niet in gevaar te brengen."

5. De vraag rijst of de concrete uitwerking van de bijdrage in de ontworpen regeling kan worden ingepast in artikel 14 van de verordening, dat de lidstaten machtigt om “gelijkwaardige nationale maatregelen” vast te stellen, mits die “vergelijkbare doelstellingen hebben en worden onderworpen aan vergelijkbare regels als de tijdelijke solidariteitsbijdrage uit hoofde van deze verordening, en even hoge of hogere opbrengsten genereren dan de geschatte opbrengsten uit de solidariteitsbijdrage”.

5.1. Wat betreft het eerste vereiste, namelijk dat de bijdrage vergelijkbare doelstellingen moet hebben, rijst geen probleem, nu de bijdrage overeenkomstig artikel 3, § 3, van het voorontwerp bestemd is “voor de ondersteuning van huishoudens en ondernemingen die lijden onder de gevolgen van de energetische crisis en het hoofd moeten bieden aan de uitzonderlijke hoge prijzen”. Die doelstelling stemt overeen met verschillende van de doeleinden die worden opgesomd in artikel 17, lid 1, van verordening (EU) 2022/1854. Die opsomming lijkt overigens niet in te houden dat de opbrengsten van de bijdrage aan elk van de doeleinden in die opsomming ten goede moeten komen.

Wel is vereist dat de maatregelen ter besteding van de opbrengsten van die heffing overeenkomstig artikel 17, lid 2, van de verordening “duidelijk omschreven, transparant, evenredig, niet-discriminerend en controleerbaar” zijn, ook indien dat niet noodzakelijk lijkt te impliceren dat die maatregelen in formele rechtsregels moeten worden uitgewerkt.

5.2. Wat betreft het tweede vereiste, namelijk dat de bijdrage onderworpen wordt aan vergelijkbare regels als de omschrijving van de bijdrage in de verordening, moet worden vastgesteld dat het voorontwerp afwijkt van de regels inzake de grondslag en het percentage van de berekening van de bijdrage, zoals vervat in de artikelen 15 en 16 van verordening (EU) 2022/1854. De in artikel 3, § 2, van het voorontwerp bepaalde bijdrage is immers niet, zoals in die verordeningsbepalingen wordt vermeld, een tarief van minimaal 33 procent op de belastbare winst, maar wel een vast bedrag per ton ingevoerde ruwe olie⁵ of per aantal kubieke meter producten die tot verbruik worden uitgeslagen⁶. Er wordt dus niet voorzien in een inkomstenbelasting, maar in een heffing op de invoer en op het tot verbruik uitslaan van producten.

De gemachtigde verklaarde in dat verband het volgende:

“Le montant de la contribution est en effet calculé par tonne importée ou par mètre cube mis à la consommation. Cependant, selon nos estimations, prenant notamment en compte le système de prix maximum instauré en Belgique, nous pouvons considérer que le montant de la contribution ainsi calculée sera comparable.”

⁵ Voor de geregistreerde aardoliemaatschappijen die actief zijn in de raffinagesector.

⁶ Voor de geregistreerde aardoliemaatschappijen die als primaire deelnemers worden beschouwd overeenkomstig het koninklijk besluit van 5 februari 2019 ‘ter bepaling van de maatregelen die in een bevoorradingscrisis gelden voor de toedeling van aardolie en aardolieproducten op internationaal en nationaal niveau en voor de billijke bevoorrading van de beschikbare aardolie en aardolieproducten en tot bepaling van de regels voor het aanspreken van de verplichte voorraden aardolie en aardolieproducten’.

In de nota aan de Ministerraad wordt in dit verband het volgende vermeld:

“De bijdrage wordt niet berekend op de belastbare winst die de gemiddelde belastbare winst van de voorgaande jaren met meer dan 20% overschrijdt, aangezien het in de praktijk zeer moeilijk is de belastbare winst van dergelijke ondernemingen in de aardoliesector te kennen. Aangezien de meeste van de betrokken ondernemingen multinationals zijn, is het moeilijk een schatting te maken van hun in België aangegeven winst. (...) De voorgestelde bijdrage van 6,9 euro/ton ingevoerde ruwe aardolie komt overeen met 0,95 euro/vat. Dit is ongeveer 1 % van de huidige gemiddelde prijs. Deze bijdrage, gebaseerd op de invoer van ruwe aardolie in 2021, zou voor het jaar 2022 ongeveer 200 miljoen euro opleveren. Zowel de periode als het bedrag lijken ons evenredig en in overeenstemming met de EU-verordening.”

Het is echter allerm minst zeker of een vaste heffing per eenheid van ingevoerd of in het verbruik gebrachte product, tot een voldoende vergelijkbaar resultaat leidt als een procentuele heffing op belastbare winst, overigens nog afgezien van de vraag of dergelijke invoerrechten op ruwe olie niet strijdig zijn met artikel 30 van het Verdrag ‘betreffende de werking van de Europese Unie’. Verordening (EU) 2022/1854 kan alvast niet worden beschouwd als een impliciete toelating aan de lidstaten om dergelijke invoerrechten in te stellen, gelet op hetgeen voorafgaat.

Het is weliswaar zo dat de lidstaten enige beleidsruimte moeten hebben om de in de verordening omschreven bijdrage in te kunnen passen in een voor hen gebruikelijk en bekend belastingmechanisme, dat toelaat om die bijdrage niet alleen voor 31 december 2022 te kunnen vaststellen, zoals artikel 14, lid 3, van verordening (EU) 2022/1854 vereist, maar ook om de opbrengsten “met voldoende snel effect” te kunnen realiseren, zoals artikel 17, lid 1, inleidende zin, voorschrijft. De vraag is echter of die argumenten volstaan om een dermate verschillend belastingmechanisme te verantwoorden.

5.3. Daar komt nog bij dat het derde vereiste van artikel 14, lid 2, van verordening (EU) 2022/1854 inhoudt dat “even hoge of hogere opbrengsten” moeten worden gegenereerd dan de geschatte opbrengsten uit de solidariteitsbijdrage zoals omschreven in die verordening.

De gemachtigde verklaarde in dat verband het volgende:

“Il n’est en effet pas certain que la contribution prévue par le présent avant-projet de loi génère autant de recettes que les recettes estimées de la contribution de solidarité prévue par le Règlement européen dont le montant est calculé sur base des bénéfices. Cependant, les estimations sont selon nous comparables à ce que l’article 14 prévoit. Nous ne pouvons pas avoir de réponse exacte, notamment au vu de la difficulté de chiffrer le bénéfice réalisé en Belgique de multinationales.”

De moeilijkheid om de winst van multinationale ondernemingen op voorhand in te schatten, waarnaar ook wordt verwezen in de nota aan de Ministerraad, betekent nog niet dat die winst niet bepaalbaar is in de vennootschapsbelasting, zij het dan met enige vertraging. Aangenomen dat die vertraging op gespannen voet staat met het vereiste in artikel 17, lid 1, inleidende zin, van de verordening om de opbrengsten “met voldoende snel effect” te kunnen realiseren, lijkt het, in het licht van deze opmerking en van opmerking 5.2 aangewezen om dan toch minstens te voorzien in een mechanisme dat het mogelijk maakt om, van zodra de winst van het betrokken inkomstenjaar in de vennootschapsbelasting bekend is, de reeds geïnde bijdragen te verrekenen met een percentage op die winst dat waarborgt dat uiteindelijk even hoge of hogere

opbrengsten worden gegenereerd dan de 33 procent op de winst die de verordening vooropstelt.⁷ Ook indien wordt aangenomen dat het vereiste van die minimale opbrengst op het niveau van een hele sector moet worden beoordeeld en niet op het niveau van elke onderneming afzonderlijk, is een dergelijk verrekeningsmechanisme aangewezen.

Indien immers zou blijken dat die minimale opbrengst niet wordt gehaald, zou dat indruisen tegen artikel 14, lid 2, van de verordening. Daarbij moet nog worden aangestipt dat een lidstatelijke regeling die een onvoldoende opbrengst van de betrokken bijdrage tot gevolg heeft, kan leiden tot het (tijdelijk) verschuiven door multinationale ondernemingen van winsten naar die lidstaat om aldus zo veel als mogelijk aan de tijdelijke solidariteitsbijdrage te ontsnappen, waardoor de doelstellingen van de verordening niet kunnen worden bereikt.

5.4. De conclusie is dan ook dat de uitwerking van de ontworpen bijdrage op verscheidene punten problematisch is in het licht van de relevante bepalingen van verordening (EU) 2022/1854. Het voorontwerp moet op die punten worden heroverwogen en aangepast.

Het is ook raadzaam om daarvoor overleg te plegen met de Europese Commissie. In dat verband wordt in overweging 66 van de verordening ook vermeld dat “[i]ndien een lidstaat moeilijkheden ondervindt bij de toepassing van deze verordening en met name van de tijdelijke solidariteitsbijdrage, [hij] in voorkomend geval de Europese Commissie [dient] te raadplegen overeenkomstig artikel 4 van het Verdrag betreffende de Europese Unie”. Het wil de Raad van State voorkomen dat die moeilijkheden hier voorliggen.

6. Ten slotte rijst de vraag naar de verenigbaarheid van de ontworpen regeling met artikel 401 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde’, dat luidt als volgt:

“Onverminderd andere communautaire bepalingen vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een lidstaat van belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen rechten en heffingen die *niet het karakter van een omzetbelasting bezitten*, mits de heffing van deze belastingen, rechten en heffingen in het verkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geeft tot formaliteiten in verband met grensoverschrijding.” (cursivering aangebracht)

⁷ Die onzekerheid wordt nog versterkt door artikel 4, § 2, van het voorontwerp, waarin wordt vermeld dat de bijdrage wordt “gefactureerd”, waardoor onzekerheid zou kunnen ontstaan of de bijdrage een aftrekbare beroepskost uitmaakt in de vennootschapsbelasting. De gemachtigde deelde echter mee dat de bijdrage niet als een aftrekbare beroepskost kan beschouwd worden.

Volgens het Europese Hof van Justitie verzet deze bepaling, die voorheen was terug te vinden in artikel 33 van de Zesde Btw-richtlijn⁸, zich niet tegen de handhaving of de invoering van een belasting die één van de wezenlijke kenmerken van de btw niet bezit.⁹ De wezenlijke kenmerken van de btw worden door het Hof als volgt omschreven:

“[D]e belasting is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten; het bedrag ervan is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt; de heffing vindt plaats in elke fase van het productie- en distributieproces, met inbegrip van de kleinhandelsfase, ongeacht het aantal transacties dat eraan voorafging; de belastingplichtige kan de in eerdere fasen van het proces voldane bedragen op de verschuldigde belasting in mindering brengen, zodat de belasting telkens slechts over de in een bepaalde fase toegevoegde waarde wordt geheven en de last uiteindelijk op de consument drukt (...).”¹⁰

Uit artikel 4, § 1, van het voorontwerp, naar luid waarvan de tijdelijke solidariteitsbijdrage op geen enkele wijze, geheel of gedeeltelijk, rechtstreeks of onrechtstreeks aan andere ondernemingen of aan de eindgebruiker mag worden aangerekend of doorgerekend, volgt dat de ontworpen bijdrage in het licht van de aangehaalde rechtspraak van het Hof van Justitie niet beschouwd kan worden als een omzetbelasting in de zin van artikel 401 van richtlijn 2006/112/EG en dat ze bijgevolg verenigbaar is met die bepaling.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 6

7. In artikel 6 van het voorontwerp schrijve men “wet” in plaats van “afdeling”. In de Nederlandse tekst schrijve men “besluiten” in plaats van “bevelen”.

Slotopmerking

8. Uit de tekst van het om advies voorgelegd voorontwerp blijkt niet dat het strekt tot de gedeeltelijke uitvoering van verordening (EU) 2022/1854. Dit zou moeten worden verduidelijkt in een nieuw in te voegen artikel 2.

*

⁸ Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 ‘betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag’.

⁹ HvJ 3 oktober 2006, C-475/03, *Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl*, ECLI:EU:C:2006:629, punt 27.

¹⁰ *Ibid.*, punt 28.

1. Conformément à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la demande d'avis doit indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

En l'occurrence, l'urgence est motivée comme suit :

« L'avis est demandé conformément à l'article 84 § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, des lois coordonnées sur le Conseil d'État car, l'article 14, 3^o du Règlement (UE) 2022/1854 du Conseil du 6 octobre 2022 exige que les états membres élaborent et publient leurs mesures pour mettre en œuvre cette contribution de solidarité au plus tard le 31 décembre 2022, par conséquent le gouvernement souhaite débiter déjà la collecte de la contribution en 2022. La mise en place d'une procédure administrative pour effectuer cette collecte nécessitera un certain délai pour la mise en place ».

*

2. Conformément à l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, la section de législation a dû se limiter à l'examen de la compétence de l'auteur de l'acte, du fondement juridique ¹ ainsi que de l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

3. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet d'imposer une contribution de solidarité temporaire au secteur pétrolier. Ainsi, il vise à mettre partiellement en œuvre les articles 14 à 18 du règlement (UE) 2022/1854 du Conseil du 6 octobre 2022 'sur une intervention d'urgence pour faire face aux prix élevés de l'énergie'.

L'article 2 de l'avant-projet contient un certain nombre de définitions.

L'article 3 fixe, pour les années 2022 et 2023, le montant et le mode de calcul de la contribution due par les sociétés pétrolières enregistrées actives dans le secteur du raffinage et qui disposent de capacité de raffinage en Belgique. La contribution a pour but de soutenir les ménages et les entreprises qui subissent les conséquences de la crise énergétique et doivent faire face aux prix exceptionnellement élevés.

Conformément à l'article 4, la contribution ne peut pas être reflétée dans la structure du prix maximal et les redevables ne peuvent pas la répercuter de quelque façon sur d'autres entreprises ou sur l'utilisateur final. L'avant-projet règle également la facturation périodique et le paiement des contributions.

L'article 5 règle la notification, la perception et le contrôle par la Direction générale Énergie du Service public fédéral Économie, PME, Classes Moyennes et Énergie.

¹ S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

L'article 6 concerne la sanction des infractions à la loi dont l'adoption est envisagée ainsi qu'à ses arrêtés d'exécution.

Conformément à l'article 7, le loi dont l'adoption est envisagée entre en vigueur le jour de sa publication au Moniteur belge.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

4.1. L'article 14 du règlement (UE) 2022/1854 s'énonce comme suit:

« 1. Les bénéfices excédentaires obtenus par les entreprises et les établissements stables de l'Union exerçant des activités dans les secteurs du pétrole brut, du gaz naturel, du charbon et du raffinage font l'objet d'une contribution de solidarité temporaire obligatoire, à moins que les États membres n'aient adopté des mesures nationales équivalentes.

2. Les États membres veillent à ce que les mesures nationales équivalentes adoptées partagent des objectifs similaires à ceux de la contribution de solidarité temporaire au titre du présent règlement, soient soumises à des règles similaires à celles régissant ladite contribution et génèrent un produit comparable ou plus important que le produit estimé de la contribution de solidarité.

3. Les États membres adoptent et publient des mesures mettant en œuvre la contribution de solidarité temporaire obligatoire visée au paragraphe 1 au plus tard le 31 décembre 2022 ».

L'article 3, § 1^{er}, de l'avant-projet impose une contribution de solidarité temporaire à la charge des « sociétés pétrolières enregistrées actives dans le secteur du raffinage et qui disposent de capacité de raffinage en Belgique et des sociétés pétrolières enregistrée[s] définies comme participants primaires pour l'année 2022, conformément à l'arrêté royal du 5 février 2019 pour les produits diesel, gasoil et essences ». Ainsi, le champ d'application de la contribution en projet est plus restreint que celui de la disposition réglementaire précitée. À la question de savoir si des prélèvements équivalents seront encore instaurés pour les autres secteurs avant l'échéance prévue au paragraphe 3 de cette disposition (31 décembre 2022), le délégué a répondu :

« Un projet de loi est en préparation afin d'instaurer un impôt sur les recettes excédentaires par les producteurs d'électricité.

Il n'est pas prévu d'instaurer un impôt sur le secteur gazier. Ceci car en termes de producteurs, le secteur gazier en Belgique se caractérise, d'une part, par l'absence de production de gaz naturel et, d'autre part, par le faible développement des secteurs du biogaz et du biométhane. La production de biogaz n'est pas suffisamment significative pour permettre l'instauration d'une taxe ou d'une contribution.

Concernant le charbon, il n'est pas non plus prévu d'instaurer un impôt sur les surprofits étant donné que la part relative au charbon dans la consommation énergétique belge n'est pas significative ».

4.2. On peut admettre que la mise en œuvre du règlement (UE) 2022/1854 s'effectue de manière fragmentée, avec des mesures distinctes pour les différents secteurs visés à l'article 14, paragraphe 1, du règlement. Il n'en demeure pas moins que des contributions de solidarité doivent finalement être imposées dans l'ensemble de l'Union aux entreprises et aux établissements stables de l'Union exerçant des activités dans les secteurs du pétrole brut, du gaz naturel, du charbon et du raffinage ² et qu'il serait contraire au règlement que certaines entreprises et certains établissements stables ayant une activité lucrative dans ces secteurs ne soient pas soumis à la contribution de solidarité. En effet, cela pourrait conduire à favoriser certains secteurs par rapport à d'autres, ce qui pourrait affecter la concurrence sur le marché de l'énergie.

Par ailleurs, une proposition de loi néerlandaise portant exécution de cette disposition réglementaire a effectivement un champ d'application qui correspond étroitement aux secteurs énumérés dans cette disposition ³. Le fait que l'activité lucrative d'un secteur déterminé serait limitée ou insignifiante par rapport à d'autres secteurs, ne suffit pas en soi à dispenser ce secteur s'il correspond à un secteur visé par la disposition réglementaire.

Il peut être admis que le biogaz et les autres biocarburants ne relèvent pas des secteurs énumérés dans la disposition réglementaire ⁴. En ce qui concerne le secteur du charbon, le Conseil d'État ne dispose pas des connaissances requises pour pouvoir déterminer sa part par rapport aux autres secteurs, mais si des bénéfices ne pouvant être considérés comme négligeables sont réalisés dans ce secteur, celui-ci doit également être soumis à une contribution. La circonstance qu'il n'y ait pas d'extraction de charbon ou de gaz naturel en Belgique (ni de pétrole), ne change rien au fait qu'il peut y avoir des activités lucratives dans ces secteurs exercées par des entreprises et des établissements stables en Belgique, même si le Conseil d'État ne dispose pas non plus des connaissances de fait requises à cet égard.

Si les auteurs de l'avant-projet estiment que les prélèvements qu'ils envisagent suffiront au regard du règlement (UE) 2022/1854, ils doivent encore fournir une motivation convaincante dans l'exposé des motifs. Si cela ne s'avère pas possible, le champ d'application de la réglementation en projet doit être élargi.

² Voir également le considérant 15 de ce règlement.

³ À savoir les revenus obtenus par des activités économiques dans le domaine de l'extraction d'hydrocarbures (pétrole, gaz naturel et condensats), de l'exploitation minière, du raffinage du pétrole ou de la fabrication de produits de cokerie (article 2.1 de la proposition de loi 'Invoering van een tijdelijke solidariteitsbijdrage', Documents de la Chambre II 2022-2023, 36235, n° 2 <https://www.tweedekamer.nl/downloads/document?id=2022D44540>).

⁴ En effet, le biogaz n'est pas un gaz extrait du sol, mais un gaz qui se trouve en règle générale en surface et est issu de la fermentation de matières organiques. Du reste, le considérant 34 du règlement énonce, dans un autre contexte il est vrai (plafond sur les recettes issues du marché) : « Le plafond sur les recettes issues du marché ne devrait pas s'appliquer aux technologies utilisant des combustibles qui remplacent le gaz naturel, tels que le biométhane, afin de ne pas compromettre la conversion des centrales électriques au gaz existantes conformément aux objectifs du plan REPowerEU qui figurent notamment dans la communication de la Commission du 18 mai 2022 relative au plan REPowerEU [...] ».

5. La question se pose de savoir si la mise en œuvre concrète de la contribution dans le régime en projet peut s'inscrire dans le cadre de l'article 14 du règlement, qui habilite les États membres à adopter des « mesures nationales équivalentes », pourvu qu'elles « partagent des objectifs similaires à ceux de la contribution de solidarité temporaire au titre du présent règlement, soient soumises à des règles similaires à celles régissant ladite contribution et génèrent un produit comparable ou plus important que le produit estimé de la contribution de solidarité ».

5.1. La première exigence, à savoir que la contribution doit partager des objectifs similaires, ne soulève pas de problème, dès lors que, conformément à l'article 3, § 3, de l'avant-projet, la contribution a pour but « de soutenir les ménages et les entreprises qui subissent les conséquences de la crise énergétique et doivent faire face aux prix exceptionnellement élevés ». Cet objectif correspond à plusieurs des finalités énumérées à l'article 17, paragraphe 1, du règlement (UE) 2022/1854. Du reste, ladite énumération ne semble pas impliquer que le produit de la contribution doive bénéficier à chacune des finalités de cette énumération.

Il est néanmoins requis que conformément à l'article 17, paragraphe 2, du règlement, les mesures visant à affecter le produit de ce prélèvement soient « clairement définies, transparentes, proportionnées, non discriminatoires et vérifiables », même si cela ne semble pas nécessairement impliquer que ces mesures doivent être énoncées dans des règles de droit formelles.

5.2. En ce qui concerne la deuxième exigence, à savoir que la contribution doit être soumise à des règles similaires à la définition de la contribution dans le règlement, force est de constater que l'avant-projet déroge aux règles relatives à la base et au taux applicable pour le calcul de la contribution, tels qu'ils figurent aux articles 15 et 16 du règlement (UE) 2022/1854. En effet, la contribution prévue à l'article 3, § 2, de l'avant-projet n'est pas, ainsi que le mentionnent ces dispositions réglementaires, un taux de 33 pour cent minimum sur les bénéfices imposables, mais bien un montant fixe par tonne de pétrole brut importé⁵ ou par nombre de mètres cubes de produits mis à la consommation⁶. Ce n'est donc pas un impôt sur le revenu qui est prévu mais un prélèvement sur l'importation et la mise à la consommation de produits.

À ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Le montant de la contribution est en effet calculé par tonne importée ou par mètre cube mis à la consommation. Cependant, selon nos estimations, prenant notamment en compte le système de prix maximum instauré en Belgique, nous pouvons considérer que le montant de la contribution ainsi calculée sera comparable ».

À ce propos, la note au Conseil des ministres mentionne ce qui suit :

« La contribution ne se calcule pas sur les bénéfices imposables excédant de plus de 20% les bénéfices imposables moyens des années précédentes, car dans la pratique, il est très difficile de connaître les bénéfices imposables de telles entreprises dans le secteur pétrolier. Étant donné que la plupart des sociétés visées sont des multinationales, il est difficile d'estimer leurs bénéfices déclarés en Belgique. [...] La contribution proposée de

⁵ Pour les sociétés pétrolières enregistrées actives dans le secteur du raffinage.

⁶ Pour les sociétés pétrolières enregistrées qui sont considérées comme étant des participants primaires conformément à l'arrêté royal du 5 février 2019 'déterminant les mesures applicables, lors d'une crise d'approvisionnement, à la répartition internationale et nationale et à l'approvisionnement équitable du pétrole et des produits pétroliers disponibles et déterminant les règles pour l'utilisation des stocks obligatoires de pétrole et produits pétroliers'.

6.9 euros/tonne de pétrole brut importé équivaut à 0.95 euros/baril. Cela représente environ 1 % du prix moyen actuel. Cette contribution, basée sur les importations de pétrole brut en 2021, générerait environ 200 millions d'euros pour l'année 2022. Aussi bien la période que le montant nous semblent proportionnés, et en accord avec le Règlement européen ».

Toutefois, il n'est nullement certain qu'un prélèvement fixe par unité de produit importé ou mis à la consommation aboutisse à un résultat suffisamment comparable à celui d'un prélèvement en pourcentage sur les bénéfices imposables, indépendamment, en outre, de la question de savoir si de tels droits à l'importation sur le pétrole brut ne sont pas contraires à l'article 30 du Traité 'sur le fonctionnement de l'Union européenne'. Compte tenu de ce qui précède, le règlement (UE) 2022/1854 ne peut en tout cas pas être considéré comme une autorisation implicite donnée aux États membres d'instaurer de tels droits à l'importation.

Il est vrai que les États membres doivent disposer d'une certaine marge de manœuvre pour pouvoir inscrire la contribution définie dans le règlement dans un mécanisme d'imposition qui leur est habituel et connu, qui permette non seulement de fixer cette contribution avant le 31 décembre 2022, ainsi que le requiert l'article 14, paragraphe 3, du règlement (UE) 2022/1854, mais également d'utiliser le produit avec « une incidence suffisamment rapide », ainsi que le prescrit l'article 17, paragraphe 1, phrase introductive. La question se pose toutefois de savoir si ces arguments suffisent pour justifier un mécanisme d'imposition à ce point différent.

5.3. À cela s'ajoute encore que la troisième exigence de l'article 14, paragraphe 2, du règlement (UE) 2022/1854 implique que doit être généré « un produit comparable ou plus important » que le produit estimé de la contribution de solidarité définie dans ce règlement.

À ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Il n'est en effet pas certain que la contribution prévue par le présent avant-projet de loi génère autant de recettes que les recettes estimées de la contribution de solidarité prévue par le Règlement européen dont le montant est calculé sur base des bénéfices. Cependant, les estimations sont selon nous comparables à ce que l'article 14 prévoit. Nous ne pouvons pas avoir de réponse exacte, notamment au vu de la difficulté de chiffrer le bénéfice réalisé en Belgique de multinationales ».

La difficulté d'estimer à l'avance les bénéfices des entreprises multinationales, qui est également évoquée dans la note au Conseil des ministres, ne signifie pas pour autant que ces bénéfices ne peuvent pas être déterminés à l'impôt des sociétés, fût-ce avec quelque retard. En admettant que ce retard soit contraire à l'exigence de l'article 17, paragraphe 1, phrase introductive, du règlement d'utiliser le produit avec « une incidence suffisamment rapide », il semble opportun, au regard de la présente observation et de l'observation 5.2, de cependant prévoir au moins un mécanisme qui permette, dès que seront connus les bénéfices de l'année de revenus concernée à l'impôt des sociétés, d'imputer les contributions déjà perçues sur un pourcentage de ces bénéfices, garantissant que soit, au final, généré un produit comparable ou plus important que les 33 pour cent sur les bénéfices prévus par le règlement ⁷. Même si l'on considère que l'exigence de ce produit

⁷ Cette incertitude est encore renforcée par l'article 4, § 2, de l'avant-projet, qui mentionne que la contribution est « facturée », ce qui pourrait faire naître une incertitude quant au fait de savoir si la contribution constitue des frais

minimal doit s'apprécier au niveau d'un secteur tout entier et non pas au niveau de chacune des entreprises prises séparément, un tel mécanisme d'imputation est indiqué.

En effet, s'il devait s'avérer que ce produit minimal n'est pas atteint, cela serait contraire à l'article 14, paragraphe 2, du règlement. Il convient encore de souligner qu'une réglementation d'un État membre qui entraînerait un produit insuffisant de la contribution concernée pourrait conduire les entreprises multinationales à transférer (temporairement) des bénéfices vers cet État membre afin d'échapper ainsi autant que possible à la contribution de solidarité temporaire, ce qui ne permettrait pas d'atteindre les objectifs du règlement.

5.4. Il y a donc lieu de conclure que la mise en œuvre de la contribution en projet est problématique sur différents points au regard des dispositions pertinentes du règlement (UE) 2022/1854. L'avant-projet doit être reconsidéré et adapté sur ces points.

Il est aussi recommandé de se concerter avec la Commission européenne. À cet égard, le considérant 66 du règlement mentionne également « (s)i un État membre rencontre des difficultés liées à l'application du présent règlement et, en particulier, de la contribution de solidarité temporaire, il devrait, le cas échéant, consulter la Commission européenne conformément à l'article 4 du traité sur l'Union européenne ». Il semble au Conseil d'État que ces difficultés sont bien présentes en l'occurrence.

6. Enfin se pose la question de la compatibilité du régime en projet avec l'article 401 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée', qui s'énonce comme suit :

« Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre de taxes sur les contrats d'assurance et sur les jeux et paris, d'accises, de droits d'enregistrement, et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes *n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires*, à condition que la perception de ces impôts, droits et taxes ne donne pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière ». (italiques ajoutés)

Selon la Cour européenne de justice, cette disposition, qui figurait auparavant dans l'article 33 de la sixième directive TVA ⁸, ne s'oppose pas au maintien ou à l'introduction d'une taxe qui ne présenterait pas l'une des caractéristiques essentielles de la TVA ⁹. La Cour définit les caractéristiques essentielles de la TVA comme suit :

« (L)'application générale de la taxe aux transactions ayant pour objet des biens ou des services; la fixation de son montant proportionnellement au prix perçu par l'assujetti en contrepartie des biens et des services qu'il fournit; la perception de la taxe à chaque stade du processus de production et de distribution, y compris celui de la vente au détail, quel que

professionnels déductibles à l'impôt des sociétés. Toutefois, le délégué a fait savoir que la contribution ne peut pas être considérée comme des frais professionnels déductibles.

⁸ Sixième directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 'en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme'.

⁹ C.J.U.E., 3 octobre 2006, C-475/03, *Banco popolare di Cremona Soc. coop. arl*, ECLI:EU:C:2006:629, point 27.

soit le nombre de transactions intervenues précédemment; la déduction de la taxe due par un assujetti des montants acquittés lors des étapes précédentes du processus, de telle sorte que la taxe ne s'applique, à un stade donné, qu'à la valeur ajoutée à ce stade et que la charge finale de la taxe repose en définitive sur le consommateur [...] »¹⁰.

Il résulte de l'article 4, § 1^{er}, de l'avant-projet, aux termes duquel la contribution de solidarité temporaire ne peut pas être facturée ou répercutée, totalement ou partiellement, de quelque façon, directement ou indirectement, sur d'autres entreprises ou sur l'utilisateur final, que la contribution en projet ne peut pas être considérée au regard de la jurisprudence précitée de la Cour de justice comme une taxe sur le chiffre d'affaires au sens de l'article 401 de la directive 2006/112/CE et qu'elle se concilie par conséquent avec cette disposition.

EXAMEN DU TEXTE

Article 6

7. À l'article 6, de l'avant-projet, on écrira « loi » au lieu de « section ». Dans le texte néerlandais, on écrira « besluiten » au lieu de « bevelen ».

Observation finale

8. Il ne ressort pas du texte de l'avant-projet soumis pour avis qu'il poursuit la mise en œuvre partielle du règlement (UE) 2022/1854. Il faudrait le préciser dans un nouvel article 2 à insérer.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jeroen VAN NIEUWENHOVE

¹⁰ *Ibid.*, point 28.