



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 66.679/3
van 2 december 2019

avis 66.679/3
du 2 décembre 2019

over

sur

een voorontwerp van wet 'tot
regeling van de compensatie van
de belasting over de toegevoegde
waarde op de saneringswerken van
de nucleaire passiva die ten laste
vallen van de federale Staat door
een toewijzing uit de ontvangsten
van de belasting over de
toegevoegde waarde en tot
wijziging van de wet van
29 april 1999 betreffende de
organisatie van de
elektriciteitsmarkt'

un avant-projet de loi 'régulant la
compensation de la taxe sur la
valeur ajoutée sur les travaux
d'assainissement des passifs
nucléaires à charge de l'État
fédéral par une attribution à partir
des recettes de la taxe sur la valeur
ajoutée et modifiant la loi du
29 avril 1999 relative à
l'organisation du marché de
l'électricité'

Op 25 oktober 2019 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Energie, Leefmilieu en Duurzame Ontwikkeling verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘tot regeling van de compensatie van de belasting over de toegevoegde waarde op de saneringswerken van de nucleaire passiva die ten laste vallen van de federale Staat door een toewijzing uit de ontvangsten van de belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van de wet van 29 april 1999 betreffende de organisatie van de elektriciteitsmarkt’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 19 november 2019. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Tim CORTHAUT, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 2 december 2019.

*

Le 25 octobre 2019, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par la Ministre de l'Énergie, de l'Environnement et du Développement durable à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi ‘régulant la compensation de la taxe sur la valeur ajoutée sur les travaux d'assainissement des passifs nucléaires à charge de l'État fédéral par une attribution à partir des recettes de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant la loi du 29 avril 1999 relative à l'organisation du marché de l'électricité’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 19 novembre 2019. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Tim CORTHAUT, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 2 décembre 2019.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegesplitst op 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

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt tot het regelen van de wijze waarop de Nationale Instelling voor Radioactief Afval en Verrijkte Splijtstoffen (hierna: NIRAS) wordt vergoed voor de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: btw) die verschuldigd is voor de saneringswerken van het nucleair passief waarvoor de Belgische Staat de saneringskosten draagt.

2.1. Artikel 2 van het voorontwerp bevat definities van de termen “NIRAS” en “btw”.

2.2. Artikel 3 van het voorontwerp bevat de zo-even aangehaalde vergoedingsregeling.

Artikel 3, eerste tot derde lid, van het voorontwerp voorziet in een regeling die geldt voor elke storting vanuit de federale bijdrage² of de federale begroting in een van de fondsen voor de sanering van het nucleair passief ten laste van de Belgische Staat.³ NIRAS geeft die stortingen aan in haar btw-aangifte en betaalt de op deze storting verschuldigde btw. Vervolgens vraagt NIRAS aan de Federale Overheidsdienst Financiën (hierna: FOD Financiën) de terugbetaling van de aldus door NIRAS voorgeschieden btw. Bij ontvangst van het btw-bedrag verleent NIRAS voor dat bedrag kwijting aan de Algemene Directie Energie van de Federale Overheidsdienst Economie, K.M.O., Middenstand en Energie (hierna: Algemene Directie Energie).

Artikel 3, vierde lid, van het voorontwerp schrijft voor dat voor de stortingen die voor 1 januari 2019 (lees: 2020)⁴ aan NIRAS werden verricht en waarvoor geen btw werd gestort,⁵ “zonder verwijl” een regularisatie gebeurt. Daartoe richt NIRAS, voor elk van de

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

² De federale bijdrage is een toeslag die geheven wordt op de in België verbruikte hoeveelheid elektriciteit en aardgas ter financiering van sommige openbare dienstverplichtingen en van de kosten verbonden aan de regulering van en de controle op de elektriciteits- en aardgasmarkt. De Commissie voor de Regulering van de Elektriciteit en het Gas (hierna: CREG) berekent en publiceert de eenheidstoelagen van de verschillende componenten van de federale bijdrage elektriciteit en aardgas (<https://www.creg.be/nl/professionals/levering/federale-bijdrage>).

³ Zie daarover ook de opmerkingen 4.1 en 5.1.

⁴ Zie daarover opmerking 15.

⁵ Dat zou het geval zijn voor een gedeelte van de nucleaire passiva van het IRE en het SCK•CEN die niet ten laste van de federale bijdrage vielen overeenkomstig de artikelen 21bis en 21ter van de wet van 29 april 1999 ‘betreffende de organisatie van de elektriciteitsmarkt’, maar aan de orde zijn in, enerzijds, artikel 9 van het koninklijk besluit van 16 oktober 1991 ‘houdende de regelen betreffende het toezicht op en de subsidiëring van het Nationaal Instituut voor Radio-Elementen en tot wijziging van de statuten van dit instituut’, en, anderzijds, artikel 9 van het koninklijk besluit van 16 oktober 1991 ‘houdende de regelen betreffende het toezicht op en de subsidiëring van het Studiecentrum voor Kernenergie en tot wijziging van de statuten van dit Centrum’.

betrokken fondsen, een factuur aan de bevoegde diensten van de FOD Financiën met de weergave van het totaal van de te regulariseren bedragen, verhoogd met de daarop verschuldigde btw en met vermelding dat de hoofdsom al vereffend werd bij de opvraging van middelen. De compensatie van de geregulariseerde btw gebeurt overeenkomstig artikel 3, tweede lid, van het voorontwerp.

De compensaties worden ten laste gelegd van het toewijzingsfonds 66.84.B van de algemene uitgavenbegroting (artikel 3, vijfde lid, van het voorontwerp).

De nadere uitwerking van het compensatiemechanisme en van de lijst van de betrokken nucleaire passiva gebeurt in een protocol tussen de Algemene Directie Energie, de Stafdienst voor Beleidsexpertise en -ondersteuning van de FOD Financiën en NIRAS (artikel 3, zesde lid, van het voorontwerp).

2.3. Artikel 4 van het voorontwerp strekt tot de vervanging van artikel 21^{ter}, § 1, derde lid, van de wet van 29 april 1999 ‘betreffende de organisatie van de elektriciteitsmarkt’, teneinde nog enkel te voorzien in een mechanisme voor het opvragen van de hoofdsom van de federale bijdrage bestemd voor de betrokken nucleaire passiva, zodat de betaling en de terugbetaling van de btw voortaan kan gebeuren overeenkomstig de regeling in artikel 3 van het voorontwerp.

2.4. De aan te nemen wet treedt in werking op 1 januari 2020 (artikel 5 van het voorontwerp).

ALGEMENE OPMERKINGEN

A. De huidige regeling voor de btw over de nucleaire passiva ten laste van de federale overheid

3. De federale overheid heeft zich verbonden tot het betalen van de kosten van verschillende nucleaire passiva die uiteindelijk worden verwerkt door NIRAS. NIRAS is een btw-plichtige instelling⁶ en moet bijgevolg btw afhouden en betalen over de door haar geleverde diensten. De wijze waarop NIRAS wordt betaald voor de door haar geleverde diensten verschilt echter naargelang het betrokken nucleair passief. Bovendien zijn de middelen die nodig zijn voor het betalen van de hoofdsom en de middelen die nodig zijn voor de btw afkomstig uit verschillende fondsen, zoals hierna wordt uiteengezet. Dat resulteert in een complexe situatie, die mogelijk op gespannen voet staat met de btw-wetgeving, zoals zal blijken uit wat volgt.

⁶ NIRAS valt immers niet onder de regeling in artikel 6 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-wetboek) (zie NIRAS, *Vierde rapport over de inventaris van de nucleaire passiva van NIRAS aan haar voorgedij (periode 2013-2017)*, <https://www.niras.be/sites/niras.be/files/Vierde%20rapport%20over%20de%20inventaris%20van%20de%20nucleaire%20passiva%20van%20NIRAS%20aan%20haar%20voogdij%20periode%202013%202017.pdf>, punt 6.1.7.2).

1. Het nucleaire passief “BP”

4.1. Een eerste luik betreft de nucleaire passiva vermeld in artikel 21*bis*, § 1, vierde lid, 1°, van de wet van 29 april 1999. Het gaat concreet om de “verplichtingen die voortvloeien uit de denuclearisatie van de nucleaire sites BP1 en BP2 (de oude pilootopwerkingsfabriek Eurochemic of passief BP1; de oude Afvalafdeling van het Studiecentrum voor Kernenergie of passief BP2) te Mol-Dessel (...), alsook uit de behandeling, de conditionering, de opslag en de berging van het geaccumuleerd radioactief afval, met inbegrip van het radioactief afval afkomstig uit de genoemde denuclearisaties, ten gevolge van de nucleaire activiteiten op de genoemde sites (...)” (hierna: nucleair passief “BP”).

Om de kosten op te vangen voor het nucleaire passief “BP” wordt een gedeelte van de federale bijdrage gestort in twee fondsen die worden beheerd door de CREG ten gunste van NIRAS overeenkomstig artikel 21*ter*, § 1, eerste lid, 3°, van de wet van 29 april 1999. Overeenkomstig het huidige artikel 21*ter*, § 1, derde lid, van de wet van 29 april 1999 bezorgt NIRAS een factuur aan de CREG voor de hoofdsom van effectief uitgevoerde werken, om het betrokken bedrag uit die fondsen te ontvangen.

4.2. De middelen in de voormelde fondsen dekken echter enkel de hoofdsommen van die kosten en niet de eventuele verschuldigde btw. Artikel 21*ter*, § 1, derde lid, van de wet van 29 april 1999 schrijft voor dat de btw die NIRAS betaalt voor de uitgevoerde werken kan worden gerecupereerd door een factuur te richten aan de Belgische Staat voor hetzelfde bedrag als de voormelde hoofdsom, verhoogd met de btw op dat bedrag. Die factuur vermeldt de vereffening van de hoofdsom door de geldopvraging aan de CREG en vraagt de (terug)betaling van de btw. Die terugbetaling aan NIRAS gebeurt door een voorafname uit het fonds bedoeld in artikel 21*ter*, § 1, eerste lid, 4°, van de wet van 29 april 1999 (het zogenaamde Kyotofonds). De FOD Financiën compenseert die voorafname door de terugbetaling aan het Kyotofonds binnen een maand na de ontvangst van de maandelijkse btw-aangifte van NIRAS waarin de factuur is vermeld die NIRAS aan de Belgische Staat heeft gericht.

Dit omslachtige maar sluitende systeem kan niet meer worden gehandhaafd omdat het Kyotofonds zal worden afgeschaft.

2. De nucleaire passiva “IRE” en “SCK•CEN”

5.1. Het tweede luik omvat de nucleaire passiva van het Nationaal Instituut voor Radio-elementen (IRE) en het Studiecentrum voor Kernenergie (SCK•CEN).

In de eerste plaats betreft dit het zogenaamde “technisch passief” van het IRE. Dit zijn “de verplichtingen voortvloeiend uit de denuclearisatie van de installaties, alsook van de behandeling, de conditionering, de stockage en de evacuatie van het verzameld radioactief afval, met inbegrip van het radioactief afval afkomstig van de gedenucleariseerde installaties, ten

gevolge van de nucleaire activiteiten van het Instituut”⁷ waarvoor de Belgische Staat jaarlijks een dotatie stort op een speciale rekening van NIRAS.⁸

In de tweede plaats betreft dit het zogenaamde “technisch passief” van het SCK•CEN. Dit zijn “de verplichtingen, voortvloeiend uit de denuclearisatie van de installaties, alsook van de behandeling, de conditionering, de stockage en de evacuatie van het geaccumuleerd radioactief afval, met inbegrip van het radioactief afval afkomstig van de gedenucleariseerde installaties, ten gevolge van de nucleaire activiteiten van het Centrum tot 31 december 1988”⁹ waarvoor de Belgische Staat eveneens jaarlijks een dotatie stort op een speciale rekening van NIRAS.¹⁰

5.2. Volgens de gemachtigde heeft zich de volgende praktijk ontwikkeld:

“Voor de passiva SCK en IRE heeft NIRAS tot op heden steeds de btw betaald op het ogenblik van de facturering (waarbij de hoofdsom uit de fondsen werd betaald) en hetzelfde btw-bedrag verhaald op de FOD Economie.”

De juridische grondslag voor die praktijk is echter niet zo duidelijk. Uit de koninklijke besluiten van 16 oktober 1991 kan alleszins niet worden afgeleid dat de erin geregelde dotaties enkel de hoofdsom en niet de btw zouden omvatten. Volgens het Rekenhof bepaalt de overeenkomst die op 19 november 1998 werd gesloten tussen de Staat, NIRAS en het IRE “dat het IRE zijn facturen aan NIRAS bezorgt, waarna NIRAS ze terugbetaalt op basis van de beslissingen van de toezichtscommissie^(...), ten laste van de middelen die beschikbaar zijn in het Fonds Technisch Passief IRE”.¹¹ Anders dan voor het nucleair passief “BP” is er geen afzonderlijke regeling uitgewerkt voor de terugbetaling van de btw.

Gevraagd naar de rechtsbasis voor die praktijk antwoordde de gemachtigde:

“De enige formele basis voor de betaling van de btw voor de nucleaire passiva van het I.R.E. en het SCK•CEN bestaat uit de budgettaire allocaties die daartoe werden voorzien in de algemene uitgavenbegroting in het programma ‘3. Financiering van het nucleair passief’:

42.30.31.22.15 BTW technisch passief SCK [vanaf begroting 2020: 42.30.12.50.15]

42.30.31.22.23 BTW technisch passief IRE [vanaf begroting 2020: 42.30.12.50.23]

42.30.31.22.25 BTW technisch passief IRE (gebouwen)

⁷ Zie artikel 2, 3°, van het koninklijk besluit van 16 oktober 1991 ‘houdende de regelen betreffende het toezicht op en de subsidiëring van het Nationaal Instituut voor Radio-Elementen en tot wijziging van de statuten van dit instituut’.

⁸ Zie artikel 9, derde lid, van het voormelde koninklijk besluit.

⁹ Zie artikel 2, 3°, van het van het koninklijk besluit van 16 oktober 1991 ‘houdende de regelen betreffende het toezicht op en de subsidiëring van het Studiecentrum voor Kernenergie en tot wijziging van de statuten van dit Centrum’.

¹⁰ Zie artikel 9, derde lid, van het voormelde koninklijk besluit.

¹¹ Rekenhof, 175^e Boek van het Rekenhof – Opmerkingen en documenten aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, volume I, 2018, 186 (voetnoot weggelaten).

Deze zullen geschrapt worden na de inwerkingtreding van de btw-wet nucleaire passiva [net zoals 42.30.31.22.16 BTW passiefBP1 (ex-Eurochemic)].”

Anderzijds laat het Rekenhof uitschijnen dat in het verleden een bijkomende dotatie werd gestort aan NIRAS, onder meer om het btw-probleem op te lossen voor het IRE.¹²

5.3. Bovendien is er een onduidelijkheid aangaande het tijdstip waarop de btw opeisbaar is.

De stellers van het voorontwerp lijken ervan uit te gaan dat de btw opeisbaar is op het tijdstip waarop de betaling wordt ontvangen voor de diensten die NIRAS verricht aan de betrokken publiekrechtelijke lichamen (namelijk het SCK•CEN en het IRE), overeenkomstig artikel 22bis, § 4, van het Btw-wetboek, met andere woorden op het tijdstip van de storting van de middelen in de betrokken fondsen.

In zijn advies van 21 maart 2019 stelt de inspecteur van Financiën dat de Belgische Staat subsidies verleent aan NIRAS, waarmee NIRAS diensten verleent aan het SCK•CEN en het IRE. De btw wordt volgens de inspecteur van Financiën pas opeisbaar op het ogenblik dat er effectief aan een van die instellingen een dienst wordt verleend en daarvoor een factuur wordt uitgereikt, overeenkomstig artikel 22bis, § 1, van het Btw-wetboek.

De vraag op welk tijdstip de btw opeisbaar is, is vrij fundamenteel. In de praktijk werd immers bij de storting van de middelen in de betrokken fondsen geen rekening gehouden met de verschuldigde btw. In de praktijk werd de btw immers pas betaald op het tijdstip van de facturatie door NIRAS, ten belope van de hoofdsommen in die facturen. Daar komt nog bij dat bepaalde verschuldigde btw-bedragen inmiddels verjaard kunnen zijn. Overigens werden er voor het passief van het SCK•CEN al jaren geen stortingen meer uitgevoerd; dat zou echter anders zijn voor het IRE.¹³

De gemachtigde verstrekke daarover het volgende overzicht:

“Vermits er na 2007 geen geld meer werd gestort in het fonds voor het beheer van het passief-SCK, is de eventueel verschuldigde btw ondertussen verjaard. Maar een regul[aris]ering moet worden aangevraagd, het komt aan de bevoegde administratie toe om vast te stellen of er btw verschuldigd is en of er verjaring is opgetreden.

Voor het passief-SCK bedraagt de verschuldigde btw vermoedelijk 0 euro wegens verjaring;

¹² Rekenhof, 175^e Boek van het Rekenhof – Opmerkingen en documenten aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, volume I, 2018, 186: “Op 31 december 2016 stond in de rekeningen van het IRE een vordering van 17,5 miljoen euro ten aanzien van NIRAS nog open (het Fonds Technisch Passief IRE). Die vordering kon niet worden aangezuiverd als gevolg van een probleem in verband met de btw: de dotaties van de Staat aan het Fonds Technisch Passief IRE hielden geen rekening met de btw, terwijl de facturen die het IRE aan het fonds bezorgt, wel btw omvatten. Het bedrag van die facturen lag dus hoger dan de dotaties aan het fonds. Het probleem werd in 2017 opgelost via een bijkomende dotatie van 15,5 miljoen euro.”

¹³ Voor een overzicht zie NIRAS, *Vierde rapport over de inventaris van de nucleaire passiva van NIRAS aan haar voorgdij* (periode 2013-2017), <https://www.niras.be/sites/niras.be/files/Vierde%20rapport%20over%20de%20inventaris%20van%20de%20nucleaire%20passiva%20van%20NIRAS%20aan%20haar%20voogdij%20periode%202013%202017.pdf>, punten 6.1.5.2, 6.1.5.3, 6.3.8.2 en 6.3.8.3.

Voor het fonds Passief-IRE Afval en uitbatingsuranium bedraagt de verschuldigde btw vermoedelijk 0 euro, wegens saldo gelijk aan nul;

Voor het fonds Passief-IRE Ontmanteling (voorheen 'gebouwen' genoemd) bedraagt de verschuldigde btw vermoedelijk ± 42.000 EUR."

B. De nieuwe regeling in het voorontwerp

6. Het voorliggende voorontwerp beoogt drie problemen op te lossen, die hier achtereenvolgens worden besproken.

1. Toewijzingsfondsen

7. Het eerste probleem is de noodzaak om een fonds aan te wijzen waarop de bedragen voor de verschuldigde btw kunnen worden aangerekend. Het Kyotofonds, waarop de aanrekening gebeurde voor de btw met betrekking tot het nucleair passief "BP" (met een compensatie door de FOD Financiën), zal immers worden opgeheven, terwijl voor de compensatie van de btw met betrekking tot de nucleaire passiva "IRE" en "SCK•CEN" niet eens een duidelijke juridische grondslag bestaat.

In het voorontwerp wordt dit probleem op eenvormige wijze voor de drie nucleaire passiva opgelost door de keuze voor het bestaande toewijzingsfonds 66.84.B uit de lijst van terugbetalings- en toewijzingsfondsen van de algemene uitgavenbegroting.

Artikel 71 van de wet van 22 mei 2003 'houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale Staat' schrijft voor dat toewijzingsfondsen kunnen worden gebruikt voor "[v]oor de gedeelten van de opbrengst van belastingen, heffingen en stortingen die zijn toegewezen aan andere openbare overheden" en dat zij "de ramingen [bevatten] van de ontvangsten die niet op de middelenbegroting worden aangerekend en die de minister van Financiën rechtstreeks ter beschikking kan stellen van de betrokken overheden overeenkomstig de wetten en besluiten die er de toewijzing van regelen". Een dergelijke werkwijze staat evenwel op gespannen voet met artikel 174, tweede lid, van de Grondwet, dat inhoudt dat alle staatsontvangsten en -uitgaven op de begroting en in de rekeningen moeten worden gebracht.

De gemachtigde verantwoordde deze maatregel als volgt:

"Het opnemen van de btw in het budget schept drie grote problemen:

- Instabiliteit: De facturering van de saneringswerken voor de passiva is immers onderhevig aan grote schommelingen (afhankelijk van het afsluiten van campagnes voor de behandeling van nucleair afval);
- Een groter bedrag dan nodig wordt eventueel nutteloos geïmmobiliseerd in een fonds;
- De impact op het regionaal evenwicht, vermits artikel 9 van de koninklijke besluiten van 16 oktober 1991 geen rekening hield met de btw".

De Raad van State ziet niet goed in hoe met deze schommelingen geen rekening kan worden gehouden bij de jaarlijkse begrotingsbesprekingen die voorafgaan aan de vaststelling van de algemene uitgavenbegroting, zonder dat een beroep op een toewijzingsfonds is vereist. Het is dan ook raadzaam om de verantwoording verder te verstevigen.

2. Tijdstip van de verschuldigde btw

8. Het tweede probleem – dat reeds werd aangeraakt in opmerking 5.3 – is het bepalen van het tijdstip waarop de btw opeisbaar is. Volgens de zienswijze van de stellers van het voorontwerp zou dat tijdstip overeenkomstig artikel 22bis, § 4, van het Btw-wetboek bepaald worden door de storting van de middelen door de Belgische Staat. Die zienswijze blijkt ook uit artikel 3, tweede lid, van het voorontwerp, waarin wordt bepaald dat de btw-aangifte van NIRAS volgt op elke storting van middelen in een van de fondsen voor de betrokken nucleaire passiva.

9. De Raad van State koestert evenwel enige twijfel bij de premisse van de stellers van het voorontwerp.

9.1. Deze zienswijze is immers enigszins artificieel wanneer, zoals de gemachtigde zelf aangeeft (zie opmerking 7), de effectieve diensten inzake de nucleaire passiva schommelingen kunnen vertonen, zodat bij de storting in de betrokken fondsen wel al de btw moet worden betaald, maar nog niet noodzakelijk bekend is welke diensten ervoor worden verricht. Het lijkt dan ook veel logischer om, zoals ook de inspecteur van Financiën betoogt, uit te gaan van het opeisbaar zijn van de btw bij de facturering voor effectief verrichte diensten, overeenkomstig artikel 22bis, § 1, van het Btw-wetboek.

Die vaststelling klemmt des te meer nu, wat betreft de nucleaire passiva “IRE” en “SCK•CEN”, de diensten door NIRAS niet worden geleverd aan de Belgische Staat, maar wel aan het IRE en het SCK•CEN. Artikel 22bis, § 4, van het Btw-wetboek lijkt uit te gaan van de betaling door het publiekrechtelijke lichaam ten behoeve van wie de dienst verricht is, terwijl dat voor de nucleaire passiva “IRE” en “SCK•CEN” juist niet de Belgische Staat is. Bovendien, en meer fundamenteel, is de vraag of het IRE en het SCK•CEN zelf kunnen worden beschouwd als “publiekrechtelijke lichamen *als bedoeld in artikel 6*” van het Btw-wetboek, met andere woorden of ze vallen onder de regeling in die laatste wetsbepaling. Beide instellingen zijn voor bepaalde van hun activiteiten btw-plichtig overeenkomstig artikel 4 van het Btw-wetboek.¹⁴

De gemachtigde stelde, samengevat, dat de Belgische Staat moet worden beschouwd als de eindafnemer en niet het IRE en het SCK•CEN, die dan ook niet de eindbelasting moeten dragen. Zowel voor het IRE als voor het SCK•CEN zouden de commerciële operaties, waarvoor deze instellingen btw-plichtig kunnen zijn, duidelijk onderscheiden zijn van

¹⁴ Het IRE biedt wereldwijd isotopen en diensten aan, terwijl het SCK•CEN eveneens consultancy-diensten aanbiedt. Het IRE is gekend als een btw-plichtige voor de behandeling en verwijdering van gevaarlijk afval (<https://kbopub.economie.fgov.be/kbopub/zoeknummerform.html?nummer=0408.449.677&actionLu=Zoek>); het SCK•CEN heeft een btw-nummer en vervult economische activiteiten in de zin van het BTW-wetboek (<https://www.sckcen.be/nl/About/Structure/Legal>).

hun nucleaire passiva. Voor die nucleaire passiva draagt de Belgische Staat de verantwoordelijkheid, met inbegrip van de btw.

9.2. Het tweede lid van artikel 22*bis*, § 4, van het Btw-wetboek bepaalt dat het eerste lid niet van toepassing is op de diensten waarvoor de belasting is verschuldigd door de ontvanger of de medecontractant overeenkomstig artikel 51, §§ 2 en 4, van hetzelfde wetboek. Artikel 51, § 4, handelt over de medecontractant van de leverancier van goederen of van de dienstverrichter. De in die wetsbepaling vervatte “verleggingsregeling” is nader uitgewerkt in artikel 20 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 ‘met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde’. Alle werk in onroerende staat als bedoeld in artikel 19, § 2, van het Btw-wetboek, dat wordt uitgevoerd door medecontractanten, valt alvast onder die regeling, zodat daarvoor het tijdstip van het opeisbaar zijn van de btw, bepaald in artikel 22*bis*, § 4, van het Btw-wetboek, niet kan gelden.

De gemachtigde merkte evenwel op dat de nucleaire passiva in wezen betrekking hebben op de sanering van de gebouwen en installaties en het verwijderen en beheren van het radioactieve afval dat daarbij ontstaat, terwijl het klassieke ontmantelen en slopen van gebouwen in beginsel niet daartoe wordt gerekend. Het is dus mogelijk dat de zo-even geschetste uitzondering op de toepasselijkheid van artikel 22*bis*, § 4, van het Btw-wetboek geen praktische draagwijdte heeft. Indien dat wel het geval is, moet daarmee rekening worden gehouden (zie ook opmerking 10).

9.3. Het is ten slotte ook niet duidelijk of diensten die door onderaannemers of derden worden verstrekt aan het IRE en het SCK•CEN ook onder deze regeling vallen. De gemachtigde verklaarde in dat verband het volgende:

“De kosten die aan de Fondsen voor de passiva van het SCK, resp. I.R.E. worden gefactureerd, betreffen zowel de diensten van NIRAS als diensten door SCK of I.R.E. aan NIRAS gefactureerd, die kosten kunnen insluiten die door onderaannemers/derden aan het SCK of aan het I.R.E. werden gefactureerd.”

De vraag rijst dan wel of rekening is gehouden met het gegeven dat de btw voor diensten die door onderaannemers en derden worden geleverd, ten aanzien van hen opeisbaar is bij de facturering voor hun diensten. Overeenkomstig artikel 3, eerste lid, van het voorontwerp, zal NIRAS ook voor het aandeel van deze diensten in de stortingen in de betrokken fondsen, btw moeten betalen, ook al is die btw al betaald door de onderaannemers en derden zelf. Zelfs indien men ervan uitgaat dat NIRAS voor deze betaling ook gecompenseerd zal worden, betaalt NIRAS daarnaast ook het volledige factuurbedrag van de diensten van onderaannemers en derden, met inbegrip van de btw, zonder dat NIRAS voor het bedrag van die btw wordt gecompenseerd. NIRAS zou met andere woorden bij de storting van de dotaties btw betalen voor diensten waarvoor onderaannemers en derden ook btw betalen.

Dit probleem kan worden verholpen door een aparte regeling uit te werken voor de terugbetaling aan NIRAS voor het bedrag van de btw in de factuurbedragen van de diensten van onderaannemers en derden.

10. De vraag naar de verhouding van de ontworpen regeling tot hetgeen bepaald is in artikel 22*bis*, § 1, dan wel § 4, van het Btw-wetboek is uiteraard relatief, aangezien de wetgever in de ontworpen regeling kan uitgaan van een eigen opvatting over het tijdstip van het opeisbaar worden van de btw, zolang hij daarbij niet ingaat tegen wat in de artikelen 62 en volgende van richtlijn 2006/112/EG¹⁵ wordt bepaald. Dat laatste lijkt hier ook niet het geval te zijn.

Het is wel noodzakelijk dat duidelijker wordt bepaald, zowel in de memorie van toelichting als in de tekst van het voorontwerp, wat de verhouding ervan tot artikel 22*bis* van het Btw-wetboek is, wat betreft de btw voor de diensten van NIRAS zelf. Voor de btw voor de diensten van onderaannemers en derden moet, zoals uiteengezet in opmerking 9.3, een afzonderlijke regeling worden uitgewerkt.

3. De regularisatie

11. Ten derde beoogt het voorontwerp de regularisatie van de door NIRAS verschuldigde btw voor het verleden. In dat verband beoogde de gemachtigde het volgende:

“Er zijn meerdere redenen waarom het nodig is dat NIRAS een regulering aanvraagt:

1. Juridische duidelijkheid. Volgens de btw-administratie is NIRAS nog btw verschuldigd op de saldi in de fondsen voor het beheer van de passiva van het SCK en het IRE. Na het aanvragen van de regulering is het aan deze administratie om uit te maken welke achterstallige btw NIRAS eventueel verschuldigd is.
2. Boekhoudkundige duidelijkheid: zonder regulering zou er zich in de door NIRAS beheerde fondsen verschillende ‘soorten’ middelen bevinden, waarop al dan niet nog btw verschuldigd is.”

De door de gemachtigde geschetste achterstand inzake de btw voor saldi uit het verleden van de betrokken fondsen bestaat evenwel slechts in zoverre wordt aangenomen dat die btw opeisbaar is op het tijdstip van de storting van de middelen in die fondsen. Op dat punt wordt verwezen naar de opmerkingen 8 tot 10.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 3

12. In artikel 3, eerste lid, van het voorontwerp wordt bepaald dat NIRAS elke storting in een van de fondsen voor de betrokken nucleaire passiva moet aangeven in haar btw-aangifte van de maand waarin de storting in het fonds plaatsvond. Er zou evenwel moeten worden verduidelijkt hoe die opname in de btw-aangifte concreet vorm moet krijgen en hoe de maatstaf van heffing en het tarief worden bepaald.

¹⁵ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde’.

13. Artikel 3, tweede lid, van het voorontwerp schrijft voor dat naast het verzoek van NIRAS tot compensatie van de betaalde btw, “[t]evens” een overzicht van de facturen wordt bezorgd aan de FOD Financiën. Daaruit zou kunnen worden afgeleid dat die facturen gelijktijdig moeten worden bezorgd met het verzoek tot compensatie. In veel gevallen zullen die facturen echter pas nadien beschikbaar zijn. De ontworpen bepaling moet in het licht daarvan worden herzien.

14. In artikel 3, derde lid, van het voorontwerp schrijve men “Bij de ontvangst van de compensatie van de btw overeenkomstig het tweede lid” in plaats van “Bij ontvangst van het btw-bedrag bedoeld in het eerste lid”.

15. Op de vraag waarom in artikel 3, vierde lid, van het voorontwerp wordt uitgegaan van de scharnierdatum van 1 januari 2019, terwijl de inwerkingtreding van de aan te nemen wet overeenkomstig artikel 5 van het voorontwerp 1 januari 2020 is, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Dit is een louter materiële fout die moet gecorrigeerd worden. De scharnierdatum is 1 januari 2020.”

De datum moet dan ook in die zin worden aangepast.

16. In artikel 3, vierde lid, van het voorontwerp wordt verwezen naar “storingen (...) die vóór 1 januari 2019 aan NIRAS verricht werden en waarvoor geen btw gestort werd aan de Federale Overheidsdienst Financiën”. Er wordt echter geen datum vermeld tot welke de ontworpen regularisatieregeling terugwerkt.

De gemachtigde verklaarde daarover het volgende:

“Volgens de btw-administratie moest slechts met drie voorgaande kalenderjaren worden rekening gehouden. Uit praktische overwegingen hierboven uiteengezet is het verkieslijk een regulering voor de saldi in de fondsen voor het beheer van het passief-SCK en het passief-IRE.”

Artikel 22bis, § 4, van het Btw-wetboek is pas in werking getreden op 1 januari 2016. Een regularisatie die gebaseerd is op een niet-naleving van die bepaling (waar de stellers van het voorontwerp vanuit gaan) kan dan ook slechts betrekking hebben op transacties die vanaf die datum hebben plaatsgevonden.

Het is dan ook raadzaam om een begindatum op te nemen in de ontworpen bepaling.

17. Artikel 3, zesde lid, van het voorontwerp stelt een protocolakkoord in het vooruitzicht voor de “praktische bepalingen voor de inwerkingtreding (*sic*)¹⁶ van de in de tweede tot vijfde leden beschreven werkwijze, evenals de lijst van de nucleaire passiva”. Dat

¹⁶ De Nederlandse tekst, waar gewag wordt gemaakt van de “praktische bepalingen voor de inwerkingtreding” is allicht een ongelukkige vertaling van de Franse tekst, waar sprake is van de “modalités pratiques de la mise en oeuvre”. Dit moet worden verholpen.

protocolakkoord wordt gesloten tussen de Algemene Directie Energie van de Federale Overheidsdienst Economie, K.M.O., Middenstand en Energie, vertegenwoordigd door de minister bevoegd voor economie en door de minister bevoegd voor energie, de Stafdienst voor Beleidsexpertise en -ondersteuning van de FOD Financiën, vertegenwoordigd door de minister bevoegd voor financiën, en NIRAS.

De keuze voor die delegatie van regelgevende bevoegdheid wordt door de gemachtigde als volgt verantwoord:

“Een protocolakkoord biedt het voordeel van een zekere soepelheid voor het aanpassen van de praktische afspraken, zoals het wijzigen van de naam van een betrokken dienst (voorbeeld *Stafdienst Beleidsexpertise en -ondersteuning*), een adres, een bankrekeningnummer. Het protocol kan de (financiële) verantwoordelijkheid van de federale Staat niet wijzigen, maar alleen de praktische regels bepalen om de btw te betalen op de stortingen in de fondsen voor het beheer van de nucleaire passiva die ten laste vallen van de federale Staat.”

De Raad van State kan zich niet aansluiten bij die zienswijze.

Het vaststellen van de lijst van de nucleaire passiva betreft in belangrijke mate het materiële toepassingsgebied van de ontworpen regeling. Een dergelijke regeling kan niet worden overgelaten aan een protocolakkoord en moet ofwel in de wet zelf worden bepaald, ofwel worden gedelegeerd aan de Koning.

De beoogde praktische bepalingen hebben niet enkel betrekking op de interne organisatie van de overheid, maar zullen ook rechtsgevolgen hebben voor derden die geen partij zijn bij het protocolakkoord, namelijk de CREG, het IRE en het SCK•CEN. Bijgevolg moeten ook die aspecten worden geregeld in een koninklijk besluit.

*

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 ¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet de déterminer les modalités suivant lesquelles l'Organisme national des Déchets radioactifs et des Matières fissiles enrichies (ci-après : ONDRAF) est indemnisé pour la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA) due pour les travaux d'assainissement du passif nucléaire dont les frais sont à la charge de l'État belge.

2.1. L'article 2 de l'avant-projet définit les termes « ONDRAF » et « TVA ».

2.2. L'article 3 de l'avant-projet établit le régime d'indemnisation précité.

L'article 3, alinéas 1^{er} à 3, de l'avant-projet prévoit un régime applicable à chaque versement, à partir de la cotisation fédérale ² ou du budget fédéral, dans un des fonds destinés à l'assainissement du passif nucléaire à charge de l'État belge ³. L'ONDRAF déclare ces versements dans sa déclaration de TVA et paie la TVA due sur ce versement. Il demande ensuite au Service public fédéral Finances (ci-après : SPF Finances) de lui rembourser la TVA qu'il a ainsi avancée. À la réception du montant de la TVA, l'ONDRAF accorde à la Direction générale de l'Énergie du Service public fédéral Économie, P.M.E., Classes moyennes et Énergie (ci-après : Direction générale de l'Énergie) une décharge pour ce montant.

L'article 3, alinéa 4, de l'avant-projet dispose qu'une régularisation est opérée « sans délai » pour les versements effectués avant le 1^{er} janvier 2019 (lire : 2020) ⁴ à l'ONDRAF et pour lesquels aucune TVA n'a été versée ⁵. À cet effet, l'ONDRAF adresse aux services compétents du SPF Finances, pour chacun des fonds concernés, une facture indiquant les montants totaux à régulariser, augmentés de la TVA y relative et mentionnant que le montant

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

² La cotisation fédérale est une surcharge prélevée sur les quantités d'électricité et de gaz naturel consommées en Belgique en vue de financer certaines obligations de service public et les coûts liés à la régulation et au contrôle du marché de l'électricité et du gaz naturel. La Commission de Régulation de l'Électricité et du Gaz (ci-après : la CREG) calcule et publie les surcharges unitaires des différentes composantes de la cotisation fédérale électricité et gaz naturel (<https://www.creg.be/fr/professionnels/fourniture/cotisation-federale>).

³ Voir à ce propos également les observations 4.1 et 5.1.

⁴ Voir à ce sujet l'observation 15.

⁵ Tel serait le cas pour une partie des passifs nucléaires de l'IRE et du SCK•CEN qui n'étaient pas à la charge de la cotisation fédérale, conformément aux articles 21*bis* et 21*ter* de la loi du 29 avril 1999 'relative à l'organisation du marché de l'électricité', mais qui sont visés, d'une part, à l'article 9 de l'arrêté royal du 16 octobre 1991 'fixant les règles relatives au contrôle et au mode de subvention de l'Institut national des Radioéléments, et modifiant les statuts de cet institut', et, d'autre part, à l'article 9 de l'arrêté royal du 16 octobre 1991 'portant les règles relatives au contrôle et au mode de subvention du Centre d'Études de l'Énergie nucléaire et modifiant les statuts de ce centre'.

principal a déjà été liquidé lors de l'appel de fonds. La compensation de la TVA régularisée intervient conformément à l'article 3, alinéa 2, de l'avant-projet.

Les compensations sont mises à la charge du fonds d'attribution 66.84.6 du Budget général des dépenses (article 3, alinéa 5, de l'avant-projet).

L'élaboration du mécanisme de compensation et de la liste des passifs nucléaires concernés s'opère dans un protocole entre la Direction générale de l'Énergie, le Service d'encadrement Expertise et Support stratégique du SPF Finances et l'ONDRAF (article 3, alinéa 6, de l'avant-projet).

2.3. L'article 4 de l'avant-projet vise à remplacer l'article 21^{ter}, § 1^{er}, alinéa 3, de la loi du 29 avril 1999 'relative à l'organisation du marché de l'électricité', afin de ne prévoir encore qu'un mécanisme permettant de demander le montant principal de la cotisation fédérale destinée aux passifs nucléaires concernés, pour que le paiement et le remboursement de la TVA puissent dorénavant s'effectuer conformément aux règles énoncées à l'article 3 de l'avant-projet.

2.4. La loi à adopter entre en vigueur le 1^{er} janvier 2020 (article 5 de l'avant-projet).

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

A. Le régime actuel de la TVA sur les passifs nucléaires à charge de l'autorité fédérale

3. L'autorité fédérale s'est engagée à payer les frais de différents passifs nucléaires qui sont finalement traités par l'ONDRAF. Ce dernier est un organisme assujéti à la TVA⁶ et doit, par conséquent, prélever et payer une TVA sur les prestations qu'il a fournies. Les modalités de paiement à l'ONDRAF pour les prestations qu'il a fournies diffèrent cependant selon le passif nucléaire concerné. En outre, les moyens nécessaires au paiement du montant principal et les moyens nécessaires pour la TVA proviennent de plusieurs fonds, ainsi qu'il sera exposé ci-après. Il en résulte une situation complexe, qui pourrait se heurter à la législation sur la TVA, comme il ressortira des observations formulées ci-dessous.

1. Le passif nucléaire « BP »

4.1. Un premier volet concerne les passifs nucléaires mentionnés à l'article 21^{bis}, § 1^{er}, alinéa 4, 1^o, de la loi du 29 avril 1999. Concrètement, il s'agit des « obligations résultant de la dénucléarisation des sites nucléaires BP1 et BP2 (l'ancienne usine pilote de retraitement Eurochemic ou passif BP1 ; l'ancien département Déchets du Centre d'Étude de l'Énergie Nucléaire ou passif BP2) à Mol-Dessel (...), ainsi que du traitement, du conditionnement, de l'entreposage et du stockage des déchets radioactifs accumulés, y compris les déchets radioactifs

⁶ En effet, l'ONDRAF n'est pas soumis au régime prévu à l'article 6 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : le Code de la TVA) (voir ONDRAF, *Quatrième rapport d'inventaire des passifs nucléaires de l'ONDRAF* à sa tutelle (période 2013–2017), <https://www.ondraf.be/sites/niras.be/files/Quatri%C3%A8me%20rapport%20d%27inventaire%20des%20passifs%20nucl%C3%A9aires%20de%20l%27ONDRAF%20C3%A0%20sa%20tutelle%20p%C3%A9riode%202013%202017.pdf>, point 6.1.7.2).

résultant des dénucléarisations citées, résultant des activités nucléaires aux sites (...) cités » (ci-après : passif nucléaire « BP »).

Afin de compenser les frais du passif nucléaire « BP », une partie de la cotisation fédérale est versée dans deux fonds gérés par la CREG au bénéfice de l'ONDRAF, conformément à l'article 21ter, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, de la loi du 29 avril 1999. Conformément à l'article 21ter, § 1^{er}, alinéa 3, en vigueur de la loi du 29 avril 1999, l'ONDRAF adresse à la CREG une facture pour le montant principal affecté aux travaux effectivement exécutés, en vue d'obtenir le montant concerné de ces fonds.

4.2. Les moyens dans les fonds précités ne couvrent toutefois que les montants principaux de ces frais et non la TVA éventuellement due. L'article 21ter, § 1^{er}, alinéa 3, de la loi du 29 avril 1999 prescrit que la TVA que l'ONDRAF paie pour les travaux exécutés peut être récupérée en adressant une facture à l'État belge pour le même montant que le montant principal précité, augmenté de la TVA sur ce montant. Cette facture mentionne la liquidation du montant principal par l'appel de fonds à la CREG et demande le paiement (remboursement) de la TVA. Ce remboursement à l'ONDRAF s'effectue par la voie d'un prélèvement du fonds visé à l'article 21ter, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 4^o, de la loi du 29 avril 1999 (le fonds dit « Kyoto »). Le SPF Finances compense ce prélèvement par le remboursement au fonds Kyoto dans le mois qui suit la réception de la déclaration mensuelle de TVA de l'ONDRAF, dans laquelle est mentionnée la facture que l'Organisme a adressée à l'État belge.

Ce système complexe mais cohérent ne peut plus être maintenu, parce que le fonds Kyoto sera supprimé.

2. Les passifs nucléaires « IRE » et « SCK•CEN »

5.1. Le deuxième volet vise les passifs nucléaires de l'Institut national des Radioéléments (IRE) et du Centre d'étude de l'Énergie nucléaire (SCK•CEN).

Tout d'abord, cela concerne le « passif technique » de l'IRE. Il s'agit des « obligations résultant de la dénucléarisation des installations, ainsi que du traitement, du conditionnement, du stockage et de l'évacuation des déchets radioactifs accumulés, en ce compris les déchets radioactifs résultant de la dénucléarisation des installations, afférents aux activités nucléaires de l'Institut »⁷, pour lesquelles l'État belge verse chaque année une dotation sur un compte spécial de l'ONDRAF⁸.

Ensuite, il s'agit du « passif technique » du SCK•CEN, à savoir des « obligations résultant de la dénucléarisation des installations, ainsi que du traitement, du conditionnement, du stockage et de l'évacuation des déchets radioactifs résultant de la dénucléarisation des installations, afférents aux activités nucléaires du Centre jusqu'au 31 décembre 1988 »⁹, pour

⁷ Voir l'article 2, 3^o, de l'arrêté royal du 16 octobre 1991 'fixant les règles relatives au contrôle et au mode de subvention de l'Institut national des Radioéléments, et modifiant les statuts de cet institut'.

⁸ Voir l'article 9, alinéa 3, de l'arrêté royal précité.

⁹ Voir l'article 2, 3^o, de l'arrêté royal du 16 octobre 1991 'portant les règles relatives au contrôle et au mode de subvention du Centre d'Études de l'Énergie nucléaire et modifiant les statuts de ce centre'.

lesquelles l'État belge verse également chaque année une dotation sur un compte spécial de l'ONDRAF¹⁰.

5.2. Selon le délégué, la pratique suivante s'est développée :

« Voor de passiva SCK en IRE heeft NIRAS tot op heden steeds de btw betaald op het ogenblik van de facturering (waarbij de hoofdsom uit de fondsen werd betaald) en hetzelfde btw-bedrag verhaald op de FOD Economie ».

On n'aperçoit toutefois pas clairement le fondement juridique de cette pratique. Il ne peut en tout état de cause pas se déduire des arrêtés royaux du 16 octobre 1991 que les dotations qu'ils règlent ne comporteraient que le montant principal et non la TVA. Selon la Cour des comptes, la convention du 19 novembre 1998, conclue entre l'État, l'O[NDRAF] et l'IRE, dispose que « l'Institut introduit ses factures à l'O[NDRAF] qui les rembourse, sur la base de la décision d'un comité de surveillance^(...), à la charge des moyens disponibles du fonds Pire »¹¹. À la différence du passif nucléaire « BP », aucun régime distinct n'a été élaboré pour le remboursement de la TVA.

Interrogé sur la base juridique de cette pratique, le délégué a donné la réponse suivante :

« De enige formele basis voor de betaling van de btw voor de nucleaire passiva van het I.R.E. en het SCK•CEN bestaat uit de budgettaire allocaties die daartoe werden voorzien in de algemene uitgavenbegroting in het programma '3. Financiering van het nucleair passief':

42.30.31.22.15 BTW technisch passief SCK [vanaf begroting 2020: 42.30.12.50.15]

42.30.31.22.23 BTW technisch passief IRE [vanaf begroting 2020: 42.30.12.50.23]

42.30.31.22.25 BTW technisch passief IRE (gebouwen)

Deze zullen geschrapt worden na de inwerkingtreding van de btw-wet nucleaire passiva [net zoals 42.30.31.22.16 BTW passief BP1 (ex-Eurochemic)] ».

Par ailleurs, la Cour des Comptes laisse entendre que par le passé, une dotation complémentaire a été versée à l'ONDRAF, notamment afin de résoudre le problème de la TVA pour l'IRE¹².

5.3. En outre, il règne une certaine confusion quant au moment auquel la TVA est exigible.

¹⁰ Voir l'article 9, alinéa 3, de l'arrêté royal précité.

¹¹ Cour des comptes, 175^e Cahier de la Cour des comptes – Observations et documents soumis à la Chambre des représentants, volume I, 2018, p. 182 (note de bas de page omise).

¹² Cour des comptes, 175^e Cahier de la Cour des comptes – Observations et documents soumis à la Chambre des représentants, volume I, 2018, p. 182 : « Au 31 décembre 2016, une créance de 17,5 millions d'euros envers l'O[NDRAF] (le fonds Pire) était encore ouverte dans les comptes de l'IRE. L'impossibilité d'apurer cette créance résultait d'un problème lié à la TVA : les dotations de l'État au fonds Pire ne tenaient pas compte de la TVA, alors que les factures transmises par l'IRE au fonds Pire l'intègrent. Le montant de ces factures dépassait donc celui des dotations au fonds. Le problème a été résolu en 2017 par une dotation complémentaire de 15,5 millions d'euros ».

Les auteurs de l'avant-projet semblent considérer que la TVA est exigible au moment de la réception du paiement pour les services que l'ONDRAF fournit aux personnes de droit public concernées (à savoir le SCK•CEN et l'IRE), conformément à l'article 22bis, § 4, du Code de la TVA, en d'autres termes au moment du versement des moyens aux fonds concernés.

Dans son avis du 21 mars 2019, l'inspecteur des Finances écrit que l'État belge octroie à l'ONDRAF des subventions sur la base desquelles ce dernier fournit des services au SCK•CEN et à l'IRE. Selon l'inspecteur des Finances, la TVA n'est exigible qu'au moment où un service est effectivement fourni à l'une de ces institutions et où une facture est émise, conformément à l'article 22bis, § 1^{er}, du Code de la TVA.

La question de savoir à quel moment la TVA est exigible est assez fondamentale. Dans la pratique, il n'a en effet pas été tenu compte de la TVA due dans le cadre du versement des moyens dans les fonds concernés. Dans la pratique, la TVA n'a en effet été payée qu'au moment de la facturation par l'ONDRAF, à concurrence des montants principaux inscrits dans ces factures. À cela s'ajoute que certains montants dus en matière de TVA peuvent entre-temps être prescrits. D'ailleurs, plus aucun versement n'est effectué depuis des années déjà pour le passif du SCK•CEN; il devrait toutefois en être autrement pour l'IRE ¹³.

À cet égard, le délégué a donné l'aperçu suivant :

« Vermits er na 2007 geen geld meer werd gestort in het fonds voor het beheer van het passief-SCK, is de eventueel verschuldigde btw ondertussen verjaard. Maar een regul[aris]ering moet worden aangevraagd, het komt aan de bevoegde administratie toe om vast te stellen of er btw verschuldigd is en of er verjaring is opgetreden.

Voor het passief-SCK bedraagt de verschuldigde btw vermoedelijk 0 euro wegens verjaring;

Voor het fonds Passief-IRE Afval en uitbatingsuranium bedraagt de verschuldigde btw vermoedelijk 0 euro, wegens saldo gelijk aan nul;

Voor het fonds Passief-IRE Ontmanteling (voorheen 'gebouwen' genoemd) bedraagt de verschuldigde btw vermoedelijk ± 42.000 EUR ».

B. Le nouveau régime prévu dans l'avant-projet

6. L'avant-projet soumis pour avis a pour objet de résoudre trois problèmes, qui seront abordés successivement ci-dessous.

¹³ Pour un aperçu, voir ONDRAF, *Quatrième rapport d'inventaire des passifs nucléaires de l'ONDRAF à sa tutelle (période 2013–2017)*, <https://www.ondraf.be/sites/niras.be/files/Quatri%C3%A8me%20rapport%20d%27inventaire%20des%20passifs%20nucl%C3%A9aires%20de%20l%27ONDRAF%20%C3%A0%20sa%20tutelle%20p%C3%A9riode%202013%202017.pdf>, points 6.1.5.2, 6.1.5.3, 6.3.8.2 et 6.3.8.3.

1. Fonds d'attribution

7. Le premier problème est la nécessité de désigner un fonds auquel les montants de la TVA due peuvent être comptabilisés. Le Fonds Kyoto, sur lequel la TVA relative au passif nucléaire « BP » a été portée en compte (avec une compensation par le SPF Finances), va en effet être supprimé, alors qu'il n'existe même pas de fondement juridique clair pour la compensation de la TVA relative aux passifs nucléaires « IRE » et « SCK•CEN ».

L'avant-projet résout ce problème de manière uniforme pour les trois passifs nucléaires en choisissant le fonds d'attribution 66.84.6 déjà existant dans la liste des fonds de restitution et d'attribution du budget général des dépenses.

L'article 71 de la loi du 22 mai 2003 'portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral' prescrit que des fonds d'attribution peuvent être utilisés « pour les parts du produit d'impôts, perceptions et versements attribués à d'autres autorités publiques » et qu'ils « mentionnent l'estimation des recettes qui ne sont pas comptabilisées au budget des voies et moyens et que le Ministre des Finances peut mettre directement à la disposition des autorités concernées, conformément aux lois et arrêtés qui en règlent l'attribution ». Un tel procédé se heurte cependant à l'article 174, alinéa 2, de la Constitution, qui implique que toutes les recettes et dépenses de l'État doivent être portées au budget et dans les comptes.

Le délégué a justifié cette mesure comme suit :

« Het opnemen van de btw in het budget schept drie grote problemen:

- Instabiliteit: De facturering van de saneringswerken voor de passiva is immers onderhevig aan grote schommelingen (afhankelijk van het afsluiten van campagnes voor de behandeling van nucleair afval);
- Een groter bedrag dan nodig wordt eventueel nutteloos geïmmobiliseerd in een fonds;
- De impact op het regionaal evenwicht, vermits artikel 9 van de koninklijke besluiten van 16 oktober 1991 geen rekening hield met de btw ».

Le Conseil d'État n'aperçoit pas très bien comment il pourrait ne pas être tenu compte de ces fluctuations lors des discussions budgétaires qui précèdent chaque année la fixation du budget général des dépenses, sans qu'il soit nécessaire d'avoir recours à un fonds d'attribution. Il est dès lors conseillé d'étayer davantage la justification.

2. Moment de l'exigibilité de la TVA due

8. Le deuxième problème – qui a déjà été abordé au point 5.3. – concerne la détermination du moment auquel la TVA est exigible. Les auteurs de l'avant-projet sont d'avis que ce moment serait déterminé par le versement des moyens par l'État belge, et ce conformément à l'article 22bis, § 4, du Code de la TVA. Cette conception ressort également de l'article 3, alinéa 2, de l'avant-projet qui dispose que la déclaration de TVA de l'ONDRAF suit chaque versement dans un des fonds destiné au passif nucléaire concerné.

9. Le Conseil d'État émet cependant quelques réserves par rapport à la prémisse sur laquelle se basent les auteurs de l'avant-projet.

9.1. Cette conception se révèle, en effet, quelque peu artificielle dès lors que, comme le délégué l'a lui-même indiqué (voir l'observation 7), les services effectivement fournis en ce qui concerne les passifs nucléaires peuvent présenter des fluctuations, si bien que lors du versement aux fonds concernés, la TVA doit déjà être payée alors que l'on ne sait pas encore forcément quels services seront fournis. Il semble par conséquent beaucoup plus logique, comme l'a démontré l'inspecteur des Finances, de partir du principe de l'exigibilité de la TVA au moment de la facturation des services effectivement réalisés, conformément à l'article 22bis, § 1^{er}, du Code de la TVA.

Cette constatation est d'autant plus pertinente qu'en ce qui concerne les passifs nucléaires « IRE » et « SCK•CEN », les services de l'ONDRAF ne sont pas fournis à l'État belge, mais à l'IRE et au SCK•CEN. L'article 22bis, § 4, du Code de la TVA semble se fonder sur un paiement par la personne de droit public à qui a été fourni le service, alors que pour les passifs nucléaires « IRE » et « SCK•CEN », ce n'est justement pas à l'État belge. En outre, et plus fondamentalement, la question se pose de savoir si l'IRE et le SCK•CEN peuvent être considérés comme des « personnes de droit public visées à l'article 6 » du Code de la TVA, en d'autres termes s'ils relèvent bien du champ d'application de cette dernière disposition légale. Les deux institutions sont assujetties à la TVA pour certaines de leurs activités, conformément à l'article 4 du Code de la TVA ¹⁴.

En résumé, le délégué a déclaré que c'est l'État belge qui doit être considéré comme le client final et non l'IRE et le SCK•CEN, qui ne doivent dès lors pas supporter la taxe finale. Tant en ce qui concerne l'IRE qu'en ce qui concerne le SCK•CEN, il convient de faire une nette distinction entre leurs opérations commerciales, pour lesquelles ces institutions peuvent être assujetties à la TVA, et leurs passifs nucléaires. C'est l'État belge qui est responsable de ces passifs nucléaires, y compris de la TVA.

9.2. L'alinéa 2 de l'article 22bis, § 4, du Code de la TVA dispose que l'alinéa 1^{er} ne s'applique pas aux prestations de services pour lesquelles la taxe est due par le preneur ou le cocontractant conformément à l'article 51, §§ 2 et 4, du même code. L'article 51, § 4, traite du cocontractant du fournisseur de biens ou de services. Les modalités de l'« autoliquidation » prévue dans cette disposition légale ont été précisées dans l'article 20 de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 'relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée'. Tout travail immobilier au sens de l'article 19, § 2, du Code de la TVA effectué par des cocontractants relève du champ d'application de ce régime, si bien que le moment auquel la TVA est exigible, fixé à l'article 22bis, § 4, du Code de la TVA, ne peut s'appliquer.

¹⁴ L'IRE propose des isotopes et des services à l'échelle mondiale, alors que le SCK•CEN offre aussi des services de consultance. L'IRE est assujetti à la TVA pour le traitement et l'élimination des déchets dangereux (<https://kbopub.economie.fgov.be/kbopub/zoeknummerform.html?lang=fr&nummer=0408.449.677&actionLu=Zoek>); le SCK•CEN a un numéro de TVA et exerce des activités économiques au sens du Code de la TVA (<https://www.sckcen.be/fr/About/Structure/Legal>).

Le délégué a toutefois relevé que les passifs nucléaires concernent essentiellement l'assainissement des bâtiments et installations ainsi que l'élimination et la gestion des déchets radioactifs qui en résultent, tandis que le démantèlement classique et la démolition de bâtiments n'en font pas partie. Il est donc possible que l'exception, décrite ci-dessus, à l'applicabilité de l'article 22*bis*, § 4, du Code de la TVA n'ait pas de portée pratique. Si elle devait néanmoins en avoir une, il y aurait lieu d'en tenir compte (voir aussi l'observation 10).

9.3. Enfin, on n'aperçoit pas non plus clairement si des services fournis par des sous-traitants ou des tiers à l'IRE et au SCK•CEN relèvent aussi du champ d'application de ce régime. À cet égard, le délégué a déclaré ce qui suit :

« De kosten die aan de Fondsen voor de passiva van het SCK, resp. I.R.E. worden gefactureerd, betreffen zowel de diensten van NIRAS als diensten door SCK of I.R.E. aan NIRAS gefactureerd, die kosten kunnen insluiten die door onderaannemers/derden aan het SCK of aan het I.R.E. werden gefactureerd ».

La question se pose alors de savoir s'il a été tenu compte du fait que la TVA pour des services fournis par des sous-traitants et des tiers est exigible à leur égard lors de la facturation de leurs services. Conformément à l'article 3, alinéa 1^{er}, de l'avant-projet, l'ONDRAF devra également payer la TVA pour la part de ces services dans les versements aux fonds concernés, même si cette TVA a déjà été payée par les sous-traitants et les tiers eux-mêmes. Même si l'on considère que l'ONDRAF obtiendra également une compensation pour ce paiement, ce dernier paie parallèlement aussi le montant total de la facture de ces services aux sous-traitants et aux tiers, y compris la TVA, sans qu'il puisse obtenir une compensation pour le montant de cette TVA. Lors du versement des dotations, l'ONDRAF devrait, en d'autres termes, payer la TVA sur des services pour lesquels des sous-traitants et des tiers paient aussi la TVA.

Il peut être remédié à ce problème en élaborant un régime distinct pour le remboursement à l'ONDRAF du montant de la TVA dans les sommes facturées pour les services de sous-traitants et de tiers.

10. La question de la relation du dispositif en projet avec la règle énoncée à l'article 22*bis*, § 1^{er}, ou § 4 du Code de la TVA est bien entendu relative, étant donné que le législateur peut se fonder dans le dispositif en projet sur sa propre conception du moment de l'exigibilité de la TVA, tant que celle-ci ne va pas à l'encontre de ce que prévoient les articles 62 et suivants de la directive 2006/112/CE¹⁵. Tel ne semble pas non plus être le cas en l'espèce.

Il est néanmoins nécessaire de préciser davantage tant dans l'exposé des motifs que dans le texte de l'avant-projet quel en est le rapport avec l'article 22*bis* du Code de la TVA en ce qui concerne la TVA pour les services de l'ONDRAF lui-même. Pour la TVA concernant les services de sous-traitance et de tiers, il conviendra – ainsi qu'il a été exposé dans l'observation 9.3 – d'élaborer une règle distincte.

¹⁵ Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée'.

3. La régularisation

11. En troisième lieu, l'avant-projet a pour objet de régulariser la TVA due par l'ONDRAF pour le passé. À cet égard, le délégué a envisagé ce qui suit :

« Er zijn meerdere redenen waarom het nodig is dat NIRAS een regulering aanvraagt:

1. Juridische duidelijkheid. Volgens de btw-administratie is NIRAS nog btw verschuldigd op de saldi in de fondsen voor het beheer van de passiva van het SCK en het IRE. Na het aanvragen van de regulering is het aan deze administratie om uit te maken welke achterstallige btw NIRAS eventueel verschuldigd is.

2. Boekhoudkundige duidelijkheid: zonder regulering zou er zich in de door NIRAS beheerde fondsen verschillende 'soorten' middelen bevinden, waarop al dan niet nog btw verschuldigd is ».

L'arriéré évoqué par le délégué en matière de TVA pour les soldes antérieurs des fonds concernés n'existe toutefois que dans la mesure où il est admis que cette TVA est exigible au moment du versement des moyens à ces fonds. En ce qui concerne ce point, il est renvoyé aux observations 8 à 10.

EXAMEN DU TEXTE

Article 3

12. L'article 3, alinéa 1^{er}, de l'avant-projet dispose que l'ONDRAF doit déclarer chaque versement dans un des fonds destiné à l'assainissement du passif nucléaire concerné dans sa déclaration de TVA du mois dans lequel le versement a eu lieu. Il y aurait toutefois lieu de préciser comment concrétiser cet enregistrement dans la déclaration de TVA et comment fixer la base d'imposition et le taux.

13. L'article 3, alinéa 2, de l'avant-projet prévoit qu'outre la demande de l'ONDRAF formée en vue d'une compensation pour la TVA payée, un aperçu des factures est « en outre » envoyé au SPF Finances. Il pourrait s'en déduire que ces factures doivent être envoyées en même temps que la demande de compensation. Dans bon nombre de cas, elles ne seront toutefois disponibles qu'ultérieurement. Il y a lieu de revoir la disposition en projet en tenant compte de cette observation.

14. À l'article 3, alinéa 3, de l'avant-projet, on écrira « À la réception de la compensation de la TVA conformément à l'alinéa 2 » au lieu « Sur réception du montant de la TVA visé à l'alinéa 1^{er} ».

15. À la question de savoir pour quelle raison l'article 3, alinéa 4, de l'avant-projet vise la date charnière du 1^{er} janvier 2019 alors que selon l'article 5 de l'avant-projet, la loi envisagée entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2020, le délégué a répondu ce qui suit :

« Dit is een louter materiële fout die moet gecorrigeerd worden. De scharnierdatum is 1 januari 2020 ».

Il convient dès lors d'adapter la date en conséquence.

16. À l'article 3, alinéa 4, de l'avant-projet, il est fait mention des « versements effectués avant le 1^{er} janvier 2019 à l'ONDRAF et pour lesquels aucune TVA n'a été versée au Service Public Fédéral Finances ». Il n'est toutefois pas indiqué de date à laquelle rétroagit le dispositif de régularisation en projet.

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

« Volgens de btw-administratie moest slechts met drie voorgaande kalenderjaren worden rekening gehouden. Uit praktische overwegingen hierboven uiteengezet is het verkieslijk een regulering voor de saldi in de fondsen voor het beheer van het passief-SCK en het passief-IRE ».

L'article 22bis, § 4, du Code de la TVA n'est entré en vigueur qu'au 1^{er} janvier 2016. Une régularisation basée sur le non-respect de cette disposition (sur laquelle se fondent les auteurs de l'avant-projet) ne peut donc porter que sur des transactions qui ont eu lieu à partir de cette date.

Par conséquent, il convient d'insérer une date de début dans la disposition en projet.

17. L'article 3, alinéa 6, de l'avant-projet vise un protocole d'accord pour les « modalités pratiques de la mise en œuvre¹⁶ du mécanisme décrit aux alinéas 2 à 5 ainsi que la liste des passifs nucléaires ». Ce protocole d'accord sera conclu entre la Direction générale de l'Énergie du Service Public Fédéral Économie, P.M.E., Classes moyennes et Énergie, représenté par le ministre ayant l'Économie dans ses attributions et le ministre ayant l'Énergie dans ses attributions, le Service d'encadrement Expertise et Support stratégique du Service Public Fédéral Finances, représenté par le ministre ayant les Finances dans ses attributions, et l'ONDRAF.

Le délégué justifie le choix de cette délégation de pouvoir réglementaire comme suit :

« Een protocolakkoord biedt het voordeel van een zekere soepelheid voor het aanpassen van de praktische afspraken, zoals het wijzigen van de naam van een betrokken dienst (voorbeeld *Stafdienst Beleidsexpertise en -ondersteuning*), een adres, een bankrekeningnummer. Het protocol kan de (financiële) verantwoordelijkheid van de federale Staat niet wijzigen, maar alleen de praktische regels bepalen om de btw te betalen op de stortingen in de fondsen voor het beheer van de nucleaire passiva die ten laste vallen van de federale Staat. »

¹⁶ Le texte néerlandais qui fait mention des « praktische bepalingen voor de inwerkingtreding » est probablement une traduction maladroite du texte français. Il y a lieu d'y remédier.

Le Conseil d'État ne peut adhérer à cette justification.

La détermination de la liste des passifs nucléaires concerne dans une large mesure le champ d'application matériel du dispositif en projet. Un tel dispositif ne peut pas être arrêté dans un protocole d'accord et doit soit être réglé par la loi elle-même, soit faire l'objet d'une délégation au Roi.

Les dispositions pratiques visées ne portent pas uniquement sur l'organisation interne de l'autorité mais auront également des effets juridiques pour des tiers qui ne sont pas parties au protocole d'accord, à savoir la CREG, l'IRE et le SCK•CEN. Ces aspects devront par conséquent également être réglés dans un arrêté royal.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Jo BAERT