

Chambre des Représentants de Belgique

SESSION ORDINAIRE 1996 - 1997 (*)

11 AOÛT 1997

PROPOSITION DE LOI

**modifiant l'article 44, § 3, 2°
du Code de la taxe sur
la valeur ajoutée.**

(Déposée par M. Aimé Desimpel)

DEVELOPPEMENTS

MESDAMES, MESSIEURS,

La loi du 28 décembre 1992 a instauré le régime transitoire en matière de TVA et harmonisé autant que possible la législation belge avec la sixième directive TVA.

Auparavant, les services faisaient l'objet d'une énumération exhaustive dans l'ancien article 18 du Code de la TVA. Les services non mentionnés dans cet article n'étaient pas imposables.

La location de biens immeubles n'était pas mentionnée à l'article 18. Seule la location d'emplacements pour véhicules par un «exploitant» était considérée comme un service aux termes de l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 8°, du Code de la TVA. Lorsque la location était le fait d'une personne ne pouvant être considérée comme «exploitant», elle n'était pas soumise à la TVA. La location n'entrait donc pas dans le champ d'application de la TVA.

Depuis le 1^{er} janvier 1993, est considérée comme service conformément à l'article 18, § 1^{er}, du Code de

(*) Troisième session de la 49^{ème} législature

Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers

GEWONE ZITTING 1996 - 1997 (*)

11 AUGUSTUS 1997

WETSVOORSTEL

**tot wijziging van artikel 44, § 3, 2°,
van het Wetboek van de belasting
over de toegevoegde waarde**

(Ingediend door de heer Aimé Desimpel)

TOELICHTING

DAMES EN HEREN,

Bij de wet van 28 december 1992 werd niet alleen het overgangsregime inzake BTW ingevoerd maar werd de Belgische wetgeving ook zoveel mogelijk in overeenstemming gebracht met de Zesde BTW-richtlijn.

Voorheen werden de diensten in artikel 18 (oud) van het W.BTW exhaustief opgesomd. Wanneer een dienst niet was vermeld in dat artikel, was die niet belastbaar.

De verhuur van onroerende goederen werd niet vermeld in artikel 18. Alleen de verhuur van stalling van rijtuigen door een «exploitant» werd overeenkomstig artikel 18, § 1, tweede lid, 8°, van het W.BTW als een dienst aangemerkt. Wanneer de verhuur gebeurde door iemand die niet als «exploitant» diende aangemerkt te worden, was de verhuur niet aan BTW onderworpen. De verhuur bleef dan buiten de werkingssfeer van de BTW.

Met ingang van 1 januari 1993 is overeenkomstig artikel 18, § 1, van het W.BTW een dienst, elke han-

(*) Derde zitting van de 49^{ste} zittingsperiode

la TVA, toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien. Depuis 1993, la location d'un bien immeuble constitue dès lors incontestablement un service. On ne peut donc plus affirmer que la location de biens immeubles n'entre pas dans le champ d'application de la TVA.

Un service n'est toutefois soumis à la TVA que s'il est presté par un assujetti. Or, la définition de l'assujetti a été modifiée. Est un assujetti, quiconque effectue, dans l'exercice d'une activité économique, d'une manière habituelle et indépendante, à titre principal ou à titre d'appoint, avec ou sans esprit de lucre, des livraisons de biens ou des prestations de service visés par le code.

En vertu de l'article 4, alinéa 2, de la sixième directive TVA, la notion d'activité économique recouvre toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de service, y compris les activités extractives, agricoles, et celles des professions libérales ou assimilées, et est notamment considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

Lorsque son activité répond à cette définition, le bailleur est un assujetti et la location de biens immeubles est, dans son chef, soumise à la TVA, pour autant qu'aucune exonération explicite n'ait été prévue.

En résumé, la taxation de la location de biens immeubles est réglée de la manière suivante.

Depuis le 1er janvier 1993, l'affermage, la location et la cession de bail de biens immeubles par destination entrent dans le champ d'application de la TVA, étant entendu que ces opérations sont exonérées de la TVA en vertu de l'article 44, § 3, 2°, du Code de la TVA.

Il s'ensuit que quiconque exerce une activité économique consistant en l'affermage, la location ou la cession de bail de biens immeubles acquiert de ce fait la qualité d'assujetti, mais n'a, en principe, pas le droit de déduire les taxes ayant grevé les dépenses d'acquisition, de construction, de transformation, d'amélioration, de réparation, d'entretien, etc., des biens immeubles donnés en location.

La déduction est le droit accordé, en vertu de l'article 45 du Code de la TVA, à quiconque possède réellement la qualité d'assujetti de récupérer les taxes en amont - c'est-à-dire la TVA afférente à certaines dépenses et charges relatives à l'exercice de l'activité dont découle l'obligation fiscale - en les imputant sur la TVA due en raison de livraisons de biens et de ser-

deling die geen levering van een goed is. Sinds 1993 is de verhuur van een onroerend goed dus ongetwijfeld een dienst. Men kan dan ook niet langer stellen dat de verhuur van onroerende goederen buiten de werkingssfeer van de BTW valt.

Een dienst is evenwel slechts aan BTW onderworpen, indien hij wordt verricht door een belastingplichtige. Ook de definitie van belastingplichtige werd gewijzigd. Belastingplichtige is eenieder die in de uitoefening van een economische activiteit geregeld en zelfstandig, met of zonder winstoogmerk, hoofdzakelijk of aanvullend, leveringen van goederen of diensten verricht die in het wetboek zijn omschreven.

Krachtens artikel 4, tweede lid, van de Zesde BTW-richtlijn omvat het begrip «economische activiteit» alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen en wordt als economische activiteit onder andere beschouwd, de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

Wanneer de activiteit van de verhuurder aan deze definitie beantwoordt, is hij een belastingplichtige en is de verhuur van onroerende goederen, wat hem betreft, onderworpen aan de BTW, voor zover geen uitdrukkelijke vrijstelling is bepaald.

Samengevat wordt de belasting op de verhuur van onroerende goederen als volgt geregeld.

Sedert 1 januari 1993 vallen de verpachting, de verhuur en de overdracht van huur van uit hun aard onroerende goederen binnen de werkingssfeer van de BTW, met dien verstande dat deze handelingen bij artikel 44, § 3, 2°, van het W.BTW vrijgesteld zijn van BTW.

Hieruit volgt dat eenieder die een economische activiteit van verpachting, verhuur of overdracht van huur van onroerende goederen uitoefent, daarvoor weliswaar de hoedanigheid van belastingplichtige verkrijgt, doch in principe geen recht op aftrek heeft van de voorbelasting op de uitgaven voor de verwerving, de bouw, de omvorming, de verbetering, de herstelling, het onderhoud, enz., van de in huur gegeven onroerende goederen.

Aftrek is het recht dat krachtens artikel 45 W.BTW aan eenieder die werkelijk de hoedanigheid van belastingplichtige bezit, toekomt, om de voorbelasting - dit is de BTW op bepaalde uitgaven en lasten die betrekking hebben op de uitoefening van de activiteit waaruit de belastingplicht voortspuit - te recupereren door de toerekening ervan op de BTW die

vices, d'acquisitions intracommunautaires ou d'opérations assimilées.

La technique de la déduction des taxes en amont implique qu'il doit être effectué, à l'issue d'une période déterminée (mois ou trimestre), un décompte des montants globaux devenus exigibles et déductibles au cours de la période à laquelle le décompte se rapporte. Ce décompte est effectué dans la déclaration à la TVA, ce qui implique qu'en principe seuls les assujettis qui introduisent des déclarations à la TVA peuvent exercer effectivement le droit de déduction.

La possibilité de déduire immédiatement les taxes en amont, sans attendre que les biens soient effectivement utilisés à l'une des fins prévues à l'article 45, § 1^{er}, du Code de la TVA, est l'une des principales caractéristiques du régime de déduction.

Le principe de l'affectation nécessite cependant une correction de la déduction s'il s'avère par la suite que l'affectation initiale a été modifiée en une affectation n'ouvrant aucun droit à déduction ou n'ouvrant qu'un droit à déduction partielle. Les corrections - positives ou négatives - de la déduction antérieure sont appelées «régularisations».

En principe, les assujettis déduisent la TVA ayant grevé toutes les dépenses d'exploitation qu'ils destinent à la réalisation d'opérations visées dans le Code de la TVA, qui ne sont pas exonérées et entraînent la perte du droit à déduction. Ce principe s'applique notamment aux investissements et aux frais généraux, même lorsqu'ils ne contribuent qu'indirectement à la réalisation des opérations en question. Il s'applique donc également à la TVA due sur la construction d'un bien immeuble affecté à l'exercice de l'activité de l'assujetti.

Par suite de l'application de ces principes, l'assujetti qui construit ou rénove un bien immeuble qu'il affecte à sa propre activité industrielle ou commerciale peut récupérer la TVA, alors que l'assujetti qui construit ou rénove un bien immeuble en vue de le louer à des fins industrielles ou commerciales ne peut pas récupérer la TVA, parce que cette activité est exonérée de la TVA, conformément à l'article 44, § 3, 2°, du Code de la TVA.

La présente proposition vise donc à ajouter la location de biens immeubles à usage industriel ou commercial à la liste des exceptions au régime général d'exonération prévu à l'article 44, § 3, 2°, et d'assujettir cette location à la TVA, de telle sorte que le bailleur assujetti ait la possibilité de déduire la TVA

verschuldigd is geworden wegens leveringen van goederen en diensten, wegens intracommunautaire verwervingen of wegens handelingen die daarmee zijn gelijkgesteld.

De techniek van de aftrek van voorbelasting houdt in dat na verloop van een bepaald tijdvak (maand of kwartaal) een afrekening moet worden gemaakt van wat globaal opeisbaar en aftrekbaar is geworden gedurende het tijdvak waarop de afrekening slaat. Deze afrekening wordt in de BTW-aangifte gedaan, waardoor dus in principe alleen de belastingplichtigen die BTW-aangiften indienen het recht op aftrek effectief kunnen uitoefenen.

Het vermogen om de voorbelasting onmiddellijk af te trekken, zonder af te wachten of de goederen werkelijk zijn gebruikt voor één van de bestemmingen bepaald in artikel 45, § 1, van het W.BTW, is één van de bijzonderste kenmerken van de aftrekregeling.

Het bestemmingsprincipe leidt echter tot een correctie op de aftrek wanneer naderhand blijkt dat de oorspronkelijke bestemming gewijzigd is in een bestemming waarvoor geen of slechts een beperkt recht op aftrek bestaat. De correcties van de vroegere aftrek, positief of negatief, worden «herzieningen» genoemd.

Belastingplichtigen brengen in principe de BTW in aftrek, geheven op alle bedrijfsuitgaven die zij bestemmen voor het verrichten van handelingen die in het W.BTW zijn bedoeld en die niet zijn vrijgesteld en het verlies van het recht op aftrek meebrengen. Dat principe geldt onder meer voor investeringen en voor de algemene kosten, zelfs wanneer deze slechts onrechtstreeks tot het verrichten van de genoemde handelingen bijdragen. Bijgevolg wordt dit principe ook toegepast voor de verschuldigde BTW op de bouw van een onroerend goed dat gebruikt wordt voor de uitoefening van de activiteit van de BTW-belastingplichtige.

De toepassing van deze principes heeft als gevolg dat een BTW-belastingplichtige die een onroerend goed bouwt of verbouwt voor eigen nijverheids- of handelsdoeleiden, de BTW kan recupereren, terwijl een BTW-belastingplichtige die een onroerend goed bouwt of verbouwt met het oog op de verhuur ervan voor nijverheids- of handelsdoeleiden, de BTW niet kan recupereren, omdat deze activiteit vrijgesteld is van BTW ingevolge de bepalingen van artikel 44, § 3, 2°, van het W.BTW.

De bedoeling van het voorstel is dan ook de verhuur van onroerende goederen voor nijverheids- of handelsdoeleinden toe te voegen aan de lijst van uitzonderingen op de algemene vrijstellingsregel van artikel 44, § 3, 2°, en aldus deze verhuur te onderwerpen aan de BTW, zodat de verhuurder-

ayant grevé la construction ou la rénovation de ces biens immeubles. La présente proposition aurait pour effet que la TVA serait supportée par le consommateur final, ainsi que l'exigent les règles fondamentales de cette taxe.

Si l'on juge la TVA en fonction de ses conséquences, on peut la considérer comme une «taxe à la consommation». La première directive TVA qualifie la TVA de taxe générale à la consommation, strictement proportionnelle au prix des biens et services, quel que soit le nombre de transactions intervenant au cours du processus de production et de distribution qui précède la taxation. Mais une taxe à la consommation n'est supportée qu'une seule fois, à savoir par le consommateur final.

On peut citer, à ce propos, le passage suivant du rapport du Conseil supérieur des Finances de décembre 1995 sur la mise en oeuvre du régime transitoire de la TVA:

«Le système qui refuserait d'éponger en totalité l'impôt grevant la constitution, la transformation ou l'amélioration des biens d'investissement, aurait fatalement pour effet rémanent d'inclure cet impôt dans la base de taxation des opérations ultérieures. Un tel système courrait dès lors le risque de freiner l'évolution économique et le progrès technique. Il avantagerait en outre la consommation actuelle au détriment de la consommation future. Le système qui prendrait en revanche pour règle de détaxer, de suite, totalement les biens d'investissement, répondrait par contre à cette aspiration obstinée à l'égalité devant l'impôt sur les affaires, ainsi qu'à la recherche permanente de la clarté et de la transparence en matière d'impôts.»

La présente proposition répond donc aux principes généraux formulés dans la première directive TVA et favorise la neutralité fiscale. Qui plus est, l'activité économique visée dans la présente proposition de loi est déjà assujettie à la TVA dans la plupart des Etats membres de l'Union européenne.

Si nous avons déposé la présente proposition de loi, c'est toutefois essentiellement en vue d'encourager fiscalement le secteur de la construction.

Ce secteur pâtit en effet des incertitudes qui pèsent sur l'économie belge. Après avoir connu une année affligeante en 1993, il s'était remis à espérer début 1994, du fait que l'activité avait repris et que l'emploi était resté stable. Un grand nombre d'entreprises de construction ont cependant encore fait faillite au cours de cette année (15,8 % de plus qu'en 1993).

belastingplichtige in de mogelijkheid wordt gesteld de BTW die hij verschuldigd was op de bouw of verbouwing van deze onroerende goederen in aftrek te brengen. Het voorstel heeft als gevolg dat de BTW, zoals de basisregels van deze belasting het vereisen, wordt gedragen door de eindverbruiker.

Wanneer de BTW volgens haar gevolgen wordt beoordeeld, kan worden gesproken van een «verbruiksbelasting». De BTW wordt in de Eerste BTW-richtlijn een algemene verbruiksbelasting genoemd, strikt evenredig met de prijs van goederen en diensten, ongeacht het aantal transacties dat tijdens het productie- en distributieproces voor de fase van heffing plaatsvond. Een verbruiksbelasting wordt echter slechts een enkele maal gedragen en wel door de eindverbruiker.

Ter zake kan volgende passage geciteerd worden uit het verslag over de tenuitvoerlegging van het overgangsstelsel van de BTW van de Hoge Raad van Financiën van december 1995:

«Elk stelsel dat geen volledige neutralisatie zou inhouden van de belasting op de vorming, de omvorming of de verbetering van investeringsgoederen, zou onvermijdelijk tot blijvend gevolg hebben die belasting in de heffingsgrondslag van de latere verrichtingen op te nemen. Een dergelijk stelsel zou derhalve het risico inhouden de economische evolutie en de technische vooruitgang af te remmen. Het zou bovendien de huidige consumptie aanmoedigen ten nadele van de toekomstige consumptie. Het stelsel dat evenwel de investeringsgoederen onmiddellijk zou onderwerpen aan een volledige detaxatie, zou daarentegen wel beantwoorden aan het bestendig streven naar gelijkheid op het vlak van omzetbelasting, alsook aan het bestendig streven naar helderheid en doorzichtigheid op het vlak van belastingen.»

Aldus komt het voorstel tegemoet aan de algemene principes, geformuleerd in de Eerste BTW-richtlijn en wordt de fiscale neutraliteit bevorderd. Bovendien is het zo dat in de meeste Europese lidstaten de in dit voorstel bedoelde economische activiteit reeds aan de BTW onderworpen wordt.

Het belangrijkste motief voor de indiening van het voorstel is echter, de bouwsector een fiscale stimulans te geven.

De bouwnijverheid lijdt immers onder de onzekerheid die op de Belgische economie drukt. Na een bedroevend bouwjaar in 1993 was er begin 1994 weer wat hoop gerezen omdat de bedrijvigheid in de sector opnieuw steeg en de tewerkstelling stabiel bleef. Nochtans ging ook dat jaar nog een groot aantal bouw-firma's failliet (15,8 % meer dan in 1993).

Il ressort toutefois du rapport annuel de 1996 de la Banque nationale que le ralentissement conjoncturel, qui s'était esquissé à partir du dernier trimestre de 1994, s'est encore accentué au cours du premier trimestre de l'année faisant l'objet du rapport. D'après les résultats des enquêtes trimestrielles effectuées auprès des entrepreneurs du secteur, l'activité annuelle moyenne serait finalement restée inchangée.

Il est cependant notoire que la situation du secteur de la construction est indissociablement liée à la conjoncture macroéconomique. Ce secteur fait en effet partie intégrante du circuit de production, de formation des revenus et des dépenses. Il joue également un rôle dans le processus de croissance économique à long terme et dans l'interaction entre l'épargne et les investissements à court terme, étant donné que, de par la nature de sa production, il contribue de manière essentielle à maintenir et à accroître le stock de biens de capital et, partant, le potentiel national de production.

La disposition proposée constituera en tout cas un incitant important pour la construction de biens immeubles destinés à des fins commerciales et industrielles.

Elle aura à terme une incidence positive sur le Trésor.

S'il a lui-même fait édifier les biens immeubles qu'il donne en location, le bailleur pourra certes récupérer en une fois, auprès des pouvoirs publics, la TVA ayant grevé ces biens, mais le Trésor récupérera progressivement cette TVA, puisque le loyer sera soumis à la TVA. Dès que le montant total de la TVA ayant grevé l'immeuble aura été récupéré, le Trésor réalisera un profit.

Si le bailleur n'a pas édifié mais acheté les immeubles, la disposition proposée procurera des recettes supplémentaires au Trésor à partir du moment où les biens immeubles seront donnés en location.

La mesure proposée aura en outre un effet incitatif sur le secteur de la construction en général, de sorte que les recettes publiques augmenteront également.

Enfin, la disposition proposée aura pour conséquence que pour le calcul du revenu locatif soumis aux impôts sur les revenus, le loyer commercial brut ne sera plus amputé du forfait de 40 % pour frais exposés, mais du montant réel de ces frais, tels qu'ils auront été facturés. La loi proposée contribuera ainsi à assurer une taxation plus correcte et constituera en outre un instrument permettant de combattre le travail au noir.

Uit het jaarverslag 1996 van de Nationale Bank blijkt echter dat de conjunctuurvertraging die zich vanaf het laatste kwartaal van 1994 aftekende, nog scherper werd in het eerste kwartaal van het verslagjaar. Volgens de resultaten van de kwartaalenchêtes bij de ondernemers uit de bouwnijverheid zou de activiteit als jaargemiddelde al bij al ongewijzigd zijn gebleven.

Het is nochtans een algemeen bekend feit dat de bouwsector onverbrekkelijk verbonden is met het macro-economisch gebeuren. Deze sector maakt integraal deel uit van het kringloopproces van productie, inkomensvorming en bestedingen. De bouwsector vormt eveneens een element in het proces van de economische groei op lange termijn en in de dynamiek tussen sparen en investeren op korte termijn. Deze sector draagt door de aard van zijn product immers essentieel bij tot de uitbreiding en instandhouding van de kapitaalgoederenvoorraad en dus van het nationaal productiepotentieel.

Het voorstel zal alleszins een belangrijke stimulans betekenen voor de bouw van onroerende goederen, bestemd voor handels- en nijverheidsdoeleinden.

De budgettaire gevolgen van het voorstel zullen op termijn positief zijn voor de Schatkist.

Indien de verhuurder van de onroerende goederen deze gebouwen zelf heeft laten oprichten, zal hij weliswaar de verschuldigde BTW daarop ineens kunnen terugvorderen van de overheid, maar de Schatkist zal deze BTW stapsgewijs recupereren via de onderwerping van de huurprijs aan de BTW. Zodra het totale bedrag van de BTW op het gebouw gerecupereerd is, zal de Schatkist profijt doen.

Indien de gebouwen niet werden opgetrokken door de verhuurder, maar door hem werden aangekocht, levert de voorgestelde regeling bijkomende ontvangsten op voor de Schatkist vanaf het ogenblik waarop de onroerende goederen worden verhuurd.

Bovendien zal de voorgestelde maatregel een stimulerend effect hebben op de bouwsector in het algemeen, zodat ook de overheidsontvangsten zullen toenemen.

Ten slotte heeft het voorstel als gevolg dat voor de berekening van het belastbaar huurinkomen in de inkomstenbelastingen, de bruto-handelshuur niet langer zal worden verminderd met een forfait van 40% voor de gemaakte kosten, maar wel met het werkelijke bedrag van deze kosten, zoals vermeld op de factuur. Het voorstel draagt op die manier bij tot een meer correcte belastingheffing en is bovendien een middel om het zwartwerk tegen te gaan.

COMMENTAIRE DES ARTICLES

Article 2

Cet article ajoute la location de biens immeubles à des fins industrielles ou commerciales à la liste des exceptions au régime général d'exonération prévu par l'article 44, § 3, 2°, du Code de la TVA et soumet donc la location des ces biens à la TVA.

PROPOSITION DE LOI

Article 1^{er}

La présente loi règle une matière visée à l'article 78 de la Constitution.

Art. 2

L'article 44, § 3, 2°, a), du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, remplacé par la loi du 6 juillet 1994, est complété comme suit:

«- de la location de biens immeubles à des fins industrielles ou commerciales, autres que ceux qui font l'objet d'un contrat de location-financement d'immeubles;».

3 juillet 1997

COMMENTAAR BIJ DE ARTIKELN

Artikel 2

Dit artikel voegt de verhuur van onroerende goederen voor nijverheids- of handelsdoeleinden toe aan de lijst van uitzonderingen op de algemene vrijstellingsregel van artikel 44, § 3, 2°, van het W.BTW en onderwerpt aldus de verhuur van deze onroerende goederen aan de BTW.

A. DESIMPEL

WETSVOORSTEL

Artikel 1

Deze wet regelt een aangelegenheid bedoeld in artikel 78 van de Grondwet.

Art. 2

Artikel 44, § 3, 2°, a), van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, vervangen bij de wet van 6 juli 1994, wordt aangevuld als volgt:

«- de verhuur van onroerende goederen voor nijverheids- of handelsdoeleinden, andere dan die welke het voorwerp uitmaken van een contract van onroerende financieringshuur;».

3 juli 1997

A. DESIMPEL
