

# SÉNAT DE BELGIQUE

---

SESSION DE 2010-2011

---

27 JANVIER 2011

---

## Proposition de loi modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la location d'immeubles à des fins commerciales

(Déposée par M. Bart Tommelein)

---

### DÉVELOPPEMENTS

---

La loi du 28 décembre 1992 a non seulement instauré le régime transitoire en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), mais a également mis, autant que possible, la législation belge en concordance avec la sixième directive TVA.

Avant cette date, les services étaient énumérés de manière exhaustive à l'article 18 (ancien) du Code de la TVA. Lorsqu'un service n'y figurait pas, il était exempté de la taxe.

La location de biens immobiliers ne figurait pas à l'article 18. Seule, la location d'emplacements pour véhicules par un « exploitant » a été considérée comme prestation de services conformément à l'article 18, § 1<sup>er</sup>, 8<sup>o</sup>, du Code de la TVA.

Si la location était effectuée par une personne qui ne devait pas être qualifiée d'« exploitant », l'opération n'était pas soumise à la TVA. La location ne relevait donc pas du champ d'application de la TVA.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1993, toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien est considérée comme prestation de services en vertu de l'article 18, § 1<sup>er</sup>, du Code de la TVA. La location d'un bien immobilier est dès lors incontestablement un service depuis 1993. On ne peut dès lors plus affirmer, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1993, que la location de biens immobiliers ne relève pas du champ d'application de la TVA.

Pour qu'un service soit soumis à la TVA, il est toutefois requis qu'il soit presté par un assujetti.

# BELGISCHE SENAAAT

---

ZITTING 2010-2011

---

27 JANUARI 2011

---

## Wetsvoorstel tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de verhuur van onroerende goederen voor handelsdoeleinden

(Ingediend door de heer Bart Tommelein)

---

### TOELICHTING

---

Bij de wet van 28 december 1992 werd niet alleen het overgangsregime inzake de belasting over de toegevoegde waarde (BTW) ingevoerd maar werd ook de Belgische wetgeving zoveel mogelijk in overeenstemming gebracht met de zesde BTW-richtlijn.

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

De verhuur van onroerende goederen werd niet vermeld in artikel 18. Alleen de verhuur van stalling voor rijtuigen door een « exploitant » werd overeenkomstig artikel 18, § 1, tweede lid, 8<sup>o</sup>, van het BTW-Wetboek 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 BTW-Wetboek een dienst elke handeling die geen levering van een goed is. De verhuur van een onroerend goed is dus ongetwijfeld een dienst sedert 1993. Met ingang van 1 januari 1993 kan men dan ook niet meer stellen dat de verhuur van onroerende goederen buiten de werkingssfeer van de BTW valt.

Opdat een dienst aan BTW zou onderworpen zijn, is evenwel vereist dat hij wordt verricht door een belastingplichtige.

La définition de l'assujetti a également été modifiée depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1993.

Est assujetti quiconque effectue, dans l'exercice d'une activité économique, d'une manière habituelle et indépendante, avec ou sans esprit de lucre, à titre principal ou à titre d'appoint, des livraisons de biens ou des prestations de services visées par le Code de la TVA.

En vertu de l'article 4, alinéa 2, de la sixième directive TVA, le terme «activité économique» englobe toutes les activités d'un fabricant, d'un commerçant ou d'un prestataire de services, y compris l'extraction de minéraux, l'agriculture et l'exercice d'une profession libérale ou assimilée, et est notamment considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel pour en retirer un revenu durable.

Si le loueur répond à la définition ci-dessus, il est alors un assujetti et la location de biens immobiliers dans son chef est soumise à la TVA, à moins qu'une exemption expresse ne soit prévue.

En résumé, la taxation de la location des biens immobiliers est réglementée de la manière suivante.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1993, l'affermage, la location et la cession de location de biens immeubles par nature relèvent du champ d'application de la TVA, étant entendu que ces opérations sont exonérées de la TVA par l'article 44, § 3, 2<sup>o</sup>, du Code de la TVA.

Il en résulte que tout qui exerce une activité économique d'affermage, de location ou de cession de location de biens immeubles acquiert certes de ce fait la qualité d'assujetti, mais n'a en principe aucun droit à la déduction de la taxe en amont sur les dépenses effectuées pour l'acquisition, la construction, la transformation, l'amélioration, la réparation, l'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 tout qui possède effectivement la qualité d'assujetti, de récupérer la taxe en amont, autrement dit la TVA, sur certaines dépenses et charges qui concernent l'exercice de l'activité de laquelle découle sa qualité d'assujetti, en déduisant celle-ci de la TVA qui est due en raison de la livraison de biens et de services, d'acquisitions intracommunautaires ou d'opérations assimilées à celles-ci.

La technique de la déduction de la taxe perçue en amont implique qu'au terme d'une certaine période (mois ou trimestre), il faut effectuer un décompte des montants globaux devenus exigibles et déductibles au

Ook de definitie van belastingplichtige werd gewijzigd sinds 1 januari 1993.

Belastingplichtige is eenieder die in de uitoefening van een economische activiteit geregeld en zelfstandig, met of zonder winst oogmerk, 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, 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 verhuurder voldoet aan bovenstaande definitie zal hij een belastingplichtige zijn en is de verhuur van onroerende goederen in zijn hoofde onderworpen aan de BTW, voor zover er niet in een uitdrukkelijke vrijstelling is voorzien.

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 door artikel 44, § 3, 2<sup>o</sup>, van het BTW-Wetboek vrijgesteld zijn van BTW.

Hieruit volgt dat eenieder die een economische activiteit uitoefent van verpachting, verhuur of overdracht van huur van onroerende goederen, weliswaar daarvoor 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 van het BTW-Wetboek is toegekend aan eenieder die werkelijk de hoedanigheid van belastingplichtige bezit om de voorbelasting, dit is de BTW op bepaalde uitgaven en lasten die betrekking hebben op de uitoefening van de activiteit waaruit de belastingplicht voortspruit, te recupereren door toerekening ervan op de BTW die verschuldigd is geworden wegens goederenleveringen 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

cours de la période à laquelle le décompte se rapporte. Ce décompte est effectué dans la déclaration à la TVA, ce qui signifie donc qu'en principe seuls les assujettis qui remettent des déclarations à la TVA peuvent effectivement exercer le droit à la déduction.

La faculté de déduire immédiatement la taxe perçue en amont, sans devoir attendre que les biens aient réellement été utilisés aux fins mentionnées à l'article 45, § 1<sup>er</sup>, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, est l'une des caractéristiques les plus singulières du régime de déduction.

Le principe de la destination du bien entraîne toutefois une correction de la déduction lorsqu'il s'avère ultérieurement que la destination initiale a été modifiée et que la destination définitive ne donne droit à aucune déduction ou ne donne droit qu'à une déduction partielle. Les corrections, à la hausse ou à la baisse, de la déduction initiale sont appelées « révisions ».

Les assujettis déduisent en principe la TVA perçue sur toutes les dépenses professionnelles qu'ils exposent pour effectuer les opérations visées et non exemptées par le Code de la taxe sur la valeur ajoutée et qui entraînent la perte du droit à la déduction.

Ce principe s'applique, entre autres, en ce qui concerne les investissements et les frais généraux, même s'ils ne contribuent qu'indirectement à la réalisation des opérations précitées.

Il est, par conséquent, également appliqué à la TVA due pour la construction d'un bien immobilier utilisé par l'assujetti à la TVA pour l'exercice de ses activités.

L'application des principes exposés ci-dessus a pour conséquence qu'un assujetti à la TVA, qui construit ou transforme un bien immobilier à des fins industrielles ou commerciales propres, peut récupérer la TVA afférente aux travaux nécessaires à cet effet, tandis qu'un assujetti qui construit ou transforme un bien immobilier en vue de le louer à des fins industrielles ou commerciales ne peut pas récupérer la TVA, parce que cette activité est exemptée de la taxe en vertu des dispositions de l'article 44, § 3, 2<sup>o</sup>, du Code de la TVA.

L'objectif de la présente proposition de loi est dès lors d'ajouter la location de biens immobiliers à des fins industrielles et commerciales à la liste des exceptions à la règle générale relative aux exemptions qui figure à l'article 44, § 3, 2<sup>o</sup>, du Code de la TVA et donc de soumettre cette location à la TVA, de manière à ce que le bailleur assujetti ait la possibilité de déduire la TVA qu'il a dû acquitter sur les travaux de construction ou de transformation de ce bien

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 wel werkelijk zijn gebruikt voor één van de bestemmingen bepaald in artikel 45, § 1, van het BTW-Wetboek is één van de bijzonderste kenmerken van de aftrek-regeling.

Het bestemmingsprincipe leidt echter tot een correctie op de aftrek wanneer naderhand komt vast te staan 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, in min of in meer, worden « herziening » genoemd.

Belastingplichtigen brengen in principe de BTW in aftrek, geheven op alle bedrijfsuitgaven die zij bestemmen voor het verrichten van handelingen die in het BTW-Wetboek zijn bedoeld en 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 de principes zoals hiervoor uiteengezet heeft tot gevolg dat een BTW-belastingplichtige die een onroerend goed bouwt of verbouwt voor eigen nijverheids- of handelsdoeleinden, de BTW terzake kan recupereren, terwijl een BTW-belastingplichtige die een onroerend goed bouwt of verbouwt met het oog op de verhuur ervan voor nijverheids- of handelsdoeleinden, de BTW terzake niet kan recupereren omdat deze activiteit vrijgesteld is van BTW ingevolge de bepalingen van artikel 44, § 3, 2<sup>o</sup>, van het BTW-Wetboek.

De bedoeling van voorliggend wetsvoorstel 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<sup>o</sup>, van het BTW-Wetboek en aldus deze verhuur te onderwerpen aan de BTW, zodat de verhuurder-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.

La présente proposition vise à faire en sorte que, comme l'exigent les règles de base régissant cette taxe, la TVA soit supportée par l'utilisateur final.

Lorsque la TVA est considérée sous l'angle de ses conséquences, elle peut être qualifiée d'« impôt sur la consommation ». Dans la première directive TVA, la TVA est qualifiée d'impôt général sur la consommation, strictement proportionnel au prix des biens et services, quel que soit le nombre de transactions intervenues au cours du processus de production et de distribution précédant la phase de prélèvement. Un impôt sur la consommation n'est cependant payé qu'une seule fois, par le consommateur final.

À cet égard, on peut citer le passage suivant extrait du rapport du Conseil supérieur des Finances de décembre 1995 sur la mise en œuvre du régime transitoire de la taxe sur la valeur ajoutée :

« 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 de loi est ainsi conforme aux principes généraux formulés dans la première directive TVA et contribue à réaliser la neutralité fiscale.

Force est en outre de constater que dans la plupart des États membres européens, l'activité économique visée dans la présente proposition de loi est déjà assujettie à la TVA.

En déposant la présente proposition de loi, les auteurs ont toutefois pour but principal de fournir un incitant fiscal au secteur de la construction.

Il est pourtant admis que le secteur de la construction est indissociable de l'activité macroéconomique. Ce secteur fait partie intégrante du cycle production-formation de revenus-dépenses. Le secteur de la construction est également un élément du processus de croissance économique à long terme et de la dynamique épargne-investissement à court terme.

De par la nature de son produit, ce secteur contribue de façon essentielle à l'augmentation et au maintien du

Dit wetsvoorstel heeft tot gevolg dat de BTW, zoals de basisregels van deze belasting het vereisen, wordt gedragen door de eindverbruiker.

Wanneer de BTW op zijn 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 die tijdens het productie- en distributieproces voor de fase van heffing plaatsvonden. 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 voorliggend wetsvoorstel 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 wetsvoorstel bedoelde economische activiteit reeds aan de BTW onderworpen wordt.

Het belangrijkste motief voor de indiening van voorliggend wetsvoorstel is echter de bouwsector een fiscale stimulans te geven.

Het is algemeen bekend dat de bouwsector onverbreekelijk 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 produkt immers essentieel bij tot de uitbreiding en instandhou-

capital de biens d'investissement et, partant, du potentiel de production du pays.

La présente proposition de loi encouragera en tout cas considérablement la construction d'immeubles à des fins commerciales ou industrielles.

Elle aura, à terme, une incidence budgétaire positive pour le Trésor. S'il est vrai que le bailleur qui a fait construire lui-même les immeubles en question pourra récupérer la TVA y afférente directement auprès des autorités, le Trésor récupérera progressivement cette TVA par le biais de l'assujettissement du loyer à la TVA. À partir du moment où le montant total de la TVA afférente au bâtiment aura été récupéré, le Trésor fera des bénéfices.

Si le bailleur n'a pas fait construire mais a acheté les bâtiments en question, la formule proposée générera des recettes supplémentaires pour le Trésor en cas de location des immeubles.

Qui plus est, la mesure proposée stimulera le secteur de la construction en général, ce qui induira également une hausse des recettes publiques.

Enfin, la présente proposition de loi aura pour effet qu'en ce qui concerne le calcul du revenu locatif imposable à l'impôt sur les revenus, le loyer commercial brut ne sera plus diminué d'un forfait de 40 % pour frais exposés, mais du montant réel de ces frais tels qu'ils résultent de factures. Outre qu'elle contribuera ainsi à une perception plus correcte de l'impôt, la présente proposition de loi permettra de lutter contre le travail au noir.

\*  
\* \*

ding van de kapitaalgoederenvoorraad en dus van het nationaal productiepotentieel.

Voorliggend wetsvoorstel zal alleszins een belangrijke stimulans betekenen voor de bouw van onroerende goederen bestemd voor handels- en nijverheidsdoeleinden.

De budgettaire gevolgen van voorliggend wetsvoorstel zullen op termijn positief uitvallen voor de Schatkist. Ingeval de verhuurder van bedoelde onroerende goederen deze gebouwen zelf heeft laten oprichten, zal hij weliswaar de verschuldigde BTW daarop ineens kunnen terugvorderen van de overheid. Nochtans zal de Schatkist deze BTW stapsgewijs recupereren via de onderwerping van de huurprijs aan de BTW. Van zodra het totale bedrag van de BTW op het gebouw gerecupereerd is, zal de Schatkist profijt doen.

Ingeval bedoelde 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 dat de onroerende goederen worden verhuurd.

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

Ten slotte heeft voorliggend wetsvoorstel tot gevolg dat voor de berekening van het belastbaar huurinkomen in de inkomstenbelastingen, de bruto-handelsuur 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. Voorliggend wetsvoorstel draagt op die manier bij tot een meer correcte belastingheffing en is bovendien een middel om het zwartwerk tegen te gaan.

Bart TOMMELEIN.

\*  
\* \*

**PROPOSITION DE LOI**

---

**Article 1<sup>er</sup>**

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

**Art. 2**

L'article 44, § 3, 2<sup>o</sup>, a), du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, modifié par les lois du 6 juillet 1994 et du 27 décembre 2006 est complété comme suit :

«— la location de biens immeubles à des fins industrielles ou commerciales, qui ne fait pas l'objet d'un contrat visé au littera b);».

4 janvier 2011.

**WETSVOORSTEL**

---

**Artikel 1**

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

**Art. 2**

Artikel 44, § 3, 2<sup>o</sup>, a), van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, gewijzigd bij de wetten van 6 juli 1994 en 27 december 2006, wordt aangevuld als volgt :

«— de verhuur van onroerende goederen voor nijverheids- of handelsdoeleinden, die niet het voorwerp uitmaakt van een contract als bedoeld in punt b);».

4 januari 2011.

Bart TOMMELEIN.