



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 63.256/3
van 17 mei 2018

avis 63.256/3
du 17 mai 2018

over

sur

een voorontwerp van wet ‘tot
wijziging van het Wetboek van
de belasting over de
toegevoegde waarde wat de
verhuur van uit hun aard
onroerende goederen betreft’

un avant-projet de loi
‘modifiant le Code de la taxe
sur la valeur ajoutée en ce qui
concerne la location de biens
immeubles par nature’

Op 3 april 2018 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de verhuur van uit hun aard onroerende goederen betreft’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 24 april 2018. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Jonas RIEMSLAGH, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 17 mei 2018.

*

Le 3 avril 2018, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi ‘modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la location de biens immeubles par nature’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 24 avril 2018. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Jonas RIEMSLAGH, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jo BAERT, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 17 mai 2018.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de 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 wijziging van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde (hierna: Btw-wetboek) en van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 ‘tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven’ (hierna: koninklijk besluit nr. 20), wat de verhuur van uit hun aard onroerende goederen betreft.

3.1. Het actueel geldende artikel 44, § 3, 2°, van het Btw-wetboek bepaalt dat de verpachting, de verhuur en de overdracht van huur van uit hun aard onroerende goederen vrijgesteld zijn van de belasting, met uitzondering van een aantal in die bepaling opgesomde diensten.

Met het voorontwerp wordt in hoofdzaak beoogd een uitzondering toe te voegen op de principiële btw-vrijstelling voor de verpachting en de verhuur van uit hun aard onroerende goederen, in lijn met artikel 137, lid 1, d), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde’ (hierna: Btw-richtlijn). Deze nieuwe uitzondering heeft betrekking op de verhuur van een gebouw (of een gedeelte daarvan) dat door de huurder uitsluitend wordt gebruikt voor de economische activiteit die hem de hoedanigheid van belastingplichtige verleent. Het gaat om een optiestelsel vermits de uitzondering enkel toepassing krijgt indien de verhuurder en de huurder gezamenlijk opteren om de verhuur te belasten. Indien dat niet het geval is, blijft de verhuur vrijgesteld van btw. Die nieuwe regeling maakt het voorwerp uit van het ontworpen artikel 44, § 3, 2°, d), van het Btw-wetboek (artikel 5 van het voorontwerp).

3.2. Artikel 5 van het voorontwerp bevat daarnaast nog enkele andere, aan de nieuwe optieregeling gerelateerde wijzigingen.

In de eerste plaats wordt de overdracht van huur voortaan uitgesloten van de btw-vrijstelling voor de verhuur en de verpachting van uit hun aard onroerende goederen.

Ten tweede zal de uitzondering op de btw-vrijstelling voor de terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen nog slechts gelden voor zover het niet gaat om bergruimte met betrekking tot gebouwen of gedeelten van gebouwen die onder de optieregeling vallen, en waarvoor verhuurder en huurder dus gezamenlijk kunnen opteren voor het belasten.

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

Ten derde wordt een nieuwe uitzondering op de btw-vrijstelling ingevoerd voor de terbeschikkingstelling voor een periode van niet meer dan zes maanden van uit hun aard onroerende goederen die niet worden aangewend voor bewoning of voor handelingen bedoeld in artikel 44, §§ 1 en 2, van het Btw-wetboek.

3.3. Samen met het nieuwe optiestelsel wordt een bijzondere regeling voor de jaarlijkse herziening van de belastingaftrek ingesteld waarbij een herzieningstermijn van vijftientig jaar wordt gehanteerd (ontworpen artikel 48 van het Btw-wetboek – artikel 6 van het voorontwerp). De Koning wordt gemachtigd om te bepalen op welke wijze en in welke mate de aftrek en de herziening plaatshebben en berekend worden in een aantal gevallen (ontworpen artikel 49, 5°, van het Btw-wetboek – artikel 7, c), van het voorontwerp).

3.4. Het voorontwerp voorziet in de aanpassing van een aantal andere bepalingen van het Btw-wetboek ingevolge de invoering van het optiestelsel (artikelen 2 tot 4 van het voorontwerp) en ook in de aanpassing van bepaalde rubrieken in de tabellen A en B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 teneinde de omschrijving van bepaalde handelingen waarvoor een verlaagd tarief geldt, af te stemmen op de mogelijkheid dat deze niet meer zijn vrijgesteld van belasting als gevolg van de in te voeren optionele belastingheffing (artikelen 9 tot 14 van het voorontwerp).

4. Van de gelegenheid wordt gebruik gemaakt om een paar correcties door te voeren in de te wijzigen artikelen van het Btw-wetboek (artikel 7, a) en b), van het Btw-wetboek).

5. De aan te nemen wet treedt in werking op 1 oktober 2018 (artikel 15 van het voorontwerp). Voor de overeenkomsten inzake diensten van terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen die niet van de belasting zijn vrijgesteld, wordt voorzien in een overgangsregeling (artikel 8 van het voorontwerp).

ALGEMENE OPMERKINGEN

1. Overeenstemming met de Btw-richtlijn

6. Inzake de overeenstemming van het voorontwerp met de Btw-richtlijn kan het volgende worden opgemerkt.

7. Artikel 6 van het voorontwerp strekt ertoe artikel 48 van het Btw-wetboek te vervangen. De belangrijkste wijziging ten opzichte van de geldende versie is de invoering van een bijzondere herzieningsregeling in het kader van het optiestelsel in het ontworpen artikel 44, § 3, 2°, d), van het Btw-wetboek (zie het ontworpen artikel 48, § 2, derde lid). In dat geval geldt een herzieningstermijn van vijftientig jaar.

Artikel 184 van de Btw-richtlijn bepaalt dat de “oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen”. Overeenkomstig artikel 185, lid 1, van de richtlijn vindt de herziening met name plaats “indien zich na de BTW-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor

het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, bijvoorbeeld in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten". De lidstaten dienen nadere regels vast te stellen voor de toepassing van deze artikelen (artikel 186 van de Btw-richtlijn).

Over de herzieningstermijn bepaalt artikel 187 van de Btw-richtlijn het volgende:

"1. Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen.

De lidstaten kunnen evenwel de herziening baseren op een periode van vijf volle jaren te rekenen vanaf de ingebruikneming van de goederen.

Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode tot maximaal twintig jaar worden verlengd.

2. Voor elk jaar heeft de herziening slechts betrekking op een vijfde deel, of, indien de herzieningsperiode is verlengd, op het overeenkomstige gedeelte van de BTW op de investeringsgoederen.

De in de eerste alinea bedoelde herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek die zich in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging, vervaardiging of, in voorkomend geval, eerste gebruik van de goederen hebben voorgedaan."

Artikel 188 van de Btw-richtlijn bevat een verdere regeling inzake de herziening ten aanzien van investeringsgoederen. De lidstaten kunnen, voor de toepassing van de artikelen 187 en 188 van de Btw-richtlijn, onder meer "het begrip investeringsgoederen definiëren" en "alle passende maatregelen nemen om te verzekeren dat de herziening niet tot ongerechtvaardigde voordelen leidt" (artikel 189, a) en c), van de Btw-richtlijn).

Tot slot kan worden gewezen op artikel 192 van de Btw-richtlijn, dat luidt:

"Bij overgang van een normale belastingregeling naar een bijzondere regeling, of andersom, kunnen de lidstaten de nodige maatregelen nemen om te verzekeren dat de betrokken belastingplichtigen noch ongerechtvaardigde voordelen genieten, noch ongerechtvaardigde nadelen ondervinden."

In het licht van de hiervoor vermelde bepalingen van de Btw-richtlijn rijst de vraag of artikel 187, lid 1, derde alinea, dat bepaalt dat voor onroerende investeringsgoederen de herzieningsperiode tot maximaal twintig jaar kan worden verlengd, eraan in de weg staat dat in een herzieningstermijn van vijftientwintig jaar wordt voorzien.

Hieromtrent ondervraagd, verklaarde de gemachtigde het volgende:

"De verlengde herzieningstermijn wordt in casu toegepast in hoofde van de verhuurder met betrekking tot de btw geheven van de oprichtings- of aankoopkosten van het gebouw, en dus met andere woorden wel degelijk ten aanzien van de btw geheven van de totstandbrenging of aankoop van het goed zelf. Het betreft dus wel degelijk de herzieningsperiode met betrekking tot btw geheven van een (onroerend) lichamenlijk goed dat in hoofde van de verhuurder wordt aangewend als een bedrijfsmiddel. Het feit dat dit goed zelf wordt gebruikt voor uitgaande handelingen (met name verhuur) die worden gekwalificeerd als diensten doet daaraan geen afbreuk. Dat neemt uiteraard niet weg dat de herziening van de oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw op de oprichtings- of aankoopkosten van het gebouw gedurende de herzieningstermijn aan herziening zullen

onderworpen zijn rekening houdend met de aard van de diensten waarvoor het gebouw wordt aangewend. Zo zal bijvoorbeeld tot herziening moeten worden overgegaan in hoofde van de verhuurder indien het goed (bv. door wijziging van huurder) voor afloop van de herzieningstermijn niet langer wordt verhuurd aan een huurder die kan en wil opteren voor de belastingheffing op de verhuur.

De grondslag voor de verlengde herzieningstermijn in het kader van de optionele regeling voor belastingheffing op de onroerende verhuur ligt elders.

In de Europese regelgeving is de principiële btw-vrijstelling voor verhuur van onroerende goederen voorzien in artikel 132, lid 1, punt l) van de btw-richtlijn.

Overeenkomstig artikel 137, lid 1, punt a) van de btw-richtlijn hebben lidstaten evenwel de mogelijkheid om voor de verhuring en verpachting van goederen in een vorm van optionele belastingheffing te voorzien. Overeenkomstig lid 2 van dat artikel zijn de lidstaten in dat geval bevoegd om de bepalingen voor de uitoefening van die optie vast te leggen en kunnen ze bovendien de omvang de optie beperken.

De uitbreiding van de herzieningstermijn vormt in casu een specifieke modaliteit van de bijzondere regeling van de optionele belastingheffing voor onroerende verhuur, die meer in het bijzonder een onderdeel vormt van de flankerende maatregelen van die regeling. Dienovereenkomstig is die modaliteit gegrond op de bevoegdheid die aan de lidstaten wordt toegekend op grond van artikel 137, lid 2 van de btw-richtlijn om op autonome wijze de contouren van de optionele regeling uit te tekenen, zonder hierbij desgevallend te worden gehinderd door de specifieke modaliteiten uit de gemeenrechtelijke bepalingen van de btw-richtlijn (die ook in België onverkort van toepassing blijven op de btw geheven van alle onroerende investeringsgoederen, andere dan die het voorwerp uitmaken van een belaste verhuur op grond van de daadwerkelijke gezamenlijke uitoefening van de optie tot belastingheffing door de huurder en de verhuurder).

In dit geval kan de verlengde herzieningstermijn dan ook niet gezien worden als een autonome bepaling die zich op een juridisch dwingende en onontkoombare wijze opdringt aan een bepaalde categorie van belastingplichtigen en op die manier zou afwijken van de maximale herzieningstermijn zoals opgelegd in de gemeenrechtelijke bepalingen van de btw-richtlijn. Het is daarentegen slechts een specifieke modaliteit van een optionele regeling waarbij de belastingplichtige volledig de vrije keuze heeft om van deze optionele regeling al dan niet gebruik te maken. Indien niet van de regeling wordt gebruik gemaakt, kan het goed nog altijd zonder enig probleem worden verhuurd met toepassing van de normale btw-regels waarbij derhalve de principiële btw-vrijstelling blijft gelden evenals de normale herzieningstermijnen btw geheven van onroerende bedrijfsmiddelen in België van respectievelijk 5 en 15 jaar.

De verlenging van de herzieningstermijn is er trouwens in het bijzonder op gericht om misbruiken en bijzondere optimalisatietechnieken tegen te gaan die er zouden in bestaan om gebouwen (met een gemiddelde economische gebruiksduur hebben die gemakkelijk 25 à 30 jaar overstijgt – vgl. trouwens het lineaire afschrijvingspercentage inzake directe belastingen van 3%) slechts gedurende een veel kortere termijn (met name de vigerende herzieningstermijn van 15 jaar) te verhuren, desgevallend aan een lage huurvergoeding. Op die manier kan immers de btw op de aankoop- of investeringskosten onmiddellijk en volledig worden gerecupereerd terwijl er maar een fractie van dat oorspronkelijk in aftrek gebrachte bedrag via afgedragen btw op de verhuur door de Schatkist zou worden gerecupereerd. Op die manier zou er op een systematische en artificiële manier een wanverhouding ontstaan tussen afgetrokken en verschuldigde btw waardoor de Schatkist op geaccumuleerde basis substantiële btw-verliezen zou leiden die – in afwezigheid van adequate flankerende maatregelen – de essentie en het bestaan zelf

van de optionele maatregel als dusdanig in gevaar zouden brengen. Om die risico's terug te dringen tot een aanvaardbaar niveau werd enerzijds de optionele belastingheffing afhankelijk gemaakt van de aanvaarding van een verlengde herzieningstermijn van 25 jaar en werd er anderzijds voorzien in een minimummaatstaf van heffing tussen onderling verbonden contractspartijen.

Dergelijke maatregelen zijn bovendien en voor zover nodig mutatis mutandis eveneens verantwoord in het licht van het bepaalde in artikel 131 van de btw-richtlijn. In dat artikel wordt met name bepaald dat de in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde vrijstellingen (die met name de vrijstelling voor de verhuur en verpachting van onroerende goederen omvat, evenals het artikel met betrekking tot de machtiging van lidstaten om in een optionele belastingheffing te voorzien voor onroerende verhuur) van toepassing zijn onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. Aangezien de ontworpen regeling een optionele btw-regeling is, die derhalve in essentie niet anders kan worden beschouwd als een bijzondere modulering van de btw-vrijstelling (door een optionele carve out), houdt ook artikel 131 van de btw-richtlijn voor de lidstaten een machtiging om bijzondere voorwaarden op te leggen die eigen zijn aan de specifieke bijzondere regeling, in het bijzonder om elke vorm van misbruik (zoals dat hiervoor werd uiteengezet) te voorkomen.”

In verband met de verenigbaarheid van de ontworpen regeling met artikel 187 van de Btw-richtlijn rijzen twee vragen. De eerste vraag is of deze regeling effectief de herziening voor “investeringsgoederen” betreft, bij ontstentenis waarvan artikel 187 van de Btw-richtlijn niet van toepassing zou zijn. Indien het antwoord op de eerste vraag integendeel positief is, moet vervolgens worden nagegaan of er effectief kan worden afgeweken van de maximale herzieningstermijn van twintig jaar.

De gemachtigde lijkt er zelf van uit te gaan dat er sprake is van onroerende investeringsgoederen (zie de eerste alinea van het antwoord). Ook het Hof van Justitie lijkt daar in verschillende arresten van uit te gaan. In het bijzonder in een arrest van 5 juni 2014 heeft het Hof een grondig onderzoek van artikel 187 van de Btw-richtlijn doorgevoerd in het kader van een zaak betreffende de herziening ten aanzien van een gebouw dat eerst door een gemeente werd gebruikt en dat vervolgens door de gemeente aan een handelsvennootschap werd verhuurd.²⁻³

Bijgevolg moet worden nagegaan of van de maximumtermijn van twintig jaar kan worden afgeweken wanneer, zoals de gemachtigde argumenteert, uitvoering wordt gegeven aan andere, meer specifieke bepalingen van de Btw-richtlijn.

In de memorie van toelichting bij het voorontwerp wordt deze afwijking van de richtlijn gebaseerd op artikel 137, lid 2, van de Btw-richtlijn, dat de lidstaten de mogelijkheid biedt om de omvang van het keuzerecht te beperken. De verlenging van de herzieningstermijn gaat evenwel niet over het keuzerecht als zodanig, maar wel over de omvang van het aftrekrecht

² HvJ (Besch.) 5 juni 2014, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750.

³ Zie ook HvJ 28 februari 2018, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA*, C-672/16, ECLI:EU:C:2018:134, waarin artikel 187 van de Btw-richtlijn wordt aangehaald in het kader van een vraag omtrent de herziening van de belastingaftrek voor een “onroerend goed, waarvoor het keuzerecht voor belastingheffing is uitgeoefend, [en dat wordt] geacht niet langer door de belastingplichtige te worden gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen” omdat het goed gedurende meer dan twee jaar niet werd verhuurd, ook al is aangetoond dat de belastingplichtige gedurende die periode heeft geprobeerd het te verhuren.

eens de keuze voor onderwerping aan de btw is gemaakt. Die aftrekregelingen moeten in alle lidstaten gelijk zijn en de herzieningsregeling moet ook worden toegepast op diensten die het karakter van een investeringsgoed hebben, zoals blijkt uit overwegingen 39 en 40 bij de richtlijn:

“(39) De aftrekregelingen moeten worden geharmoniseerd voor zover hiervan invloed uitgaat op het werkelijke niveau van inning, en de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek moet in alle lidstaten op overeenkomstige wijze geschieden.

(40) De regeling die voorziet in de herziening van de aftrek voor investeringsgoederen gedurende de levensduur van dat goed, rekening houdende met het werkelijke gebruik, dient ook te kunnen worden toegepast op bepaalde diensten die het karakter van een investeringsgoed hebben.”

Specifiek omtrent de verhoging van deze maximumtermijn lijkt het Hof van Justitie zich nog niet te hebben uitgesproken. Het Hof heeft wel reeds het volgende geoordeeld omtrent artikel 187 van de Btw-richtlijn:

“19. In herinnering zij immers gebracht dat volgens de logica van het bij richtlijn 2006/112 ingevoerde stelsel de belastingen die in een eerder stadium zijn geheven ter zake van de goederen of diensten die een belastingplichtige in het kader van zijn belaste handelingen gebruikt, kunnen worden afgetrokken. De aftrek van de voorbelasting hangt samen met de inning van belasting in een later stadium. Wanneer door een belastingplichtige ontvangen goederen of diensten worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, kan er geen sprake zijn van heffing van belasting in een later stadium of van aftrek van voorbelasting. Worden goederen of diensten daarentegen gebruikt voor in een later stadium belaste handelingen, dan is aftrek van de hierop in een eerder stadium geheven belasting noodzakelijk om dubbele belasting te vermijden (zie in die zin arrest Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punt 24).

20. Door de in artikel 187 van richtlijn 2006/112 vastgestelde periode voor herziening van de aftrek kunnen onjuistheden in de berekening van de aftrek en ongerechtvaardigde voordelen of nadelen voor de belastingplichtige worden vermeden, met name wanneer zich na de aangifte wijzigingen voordoen in de elementen die aanvankelijk in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek. Dergelijke wijzigingen zijn bijzonder waarschijnlijk bij investeringsgoederen, die vaak gedurende een periode van meerdere jaren worden gebruikt, in de loop waarvan de bestemming ervan kan veranderen (zie in die zin arrest Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, punt 25).

21. Artikel 187, lid 1, van richtlijn 2006/112 voorziet dan ook in een herzieningsperiode van vijf jaar, die kan worden verlengd tot twintig jaar voor onroerende goederen, met een over de gehele periode gespreide variabele aftrek. Op grond van die bepaling mogen de lidstaten zich ook baseren op een herzieningsperiode van volledige jaren, te rekenen vanaf de ingebruikneming van de goederen.

22. Artikel 187, lid 2, van die richtlijn bepaalt dat indien de herzieningsperiode is verlengd, de herziening slechts betrekking heeft op het overeenkomstige gedeelte van de btw ter zake van de investeringsgoederen. Volgens die bepaling geschiedt die herziening op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek die zich in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging, vervaardiging of, in voorkomend geval, eerste gebruik van de goederen hebben voorgedaan.

23. De bepalingen van artikel 187 van richtlijn 2006/112 hebben betrekking op gevallen van herziening van de aftrek zoals dat in het hoofdgeding, waarin een investeringsgoed waarvan het gebruik geen recht op aftrek geeft, vervolgens wordt bestemd voor een gebruik dat wel recht op aftrek geeft (zie in die zin arrest Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, punt 30).

24. De regeling voor herziening van de aftrek is een essentieel bestanddeel van het bij richtlijn 2006/112 ingevoerde stelsel, omdat zij de juistheid van de aftrek beoogt te verzekeren en dus de neutraliteit van de belastingdruk. Artikel 187 van die richtlijn, dat betrekking heeft op investeringsgoederen – waar het in het hoofdgeding om gaat – is overigens gesteld in bewoordingen die geen ruimte laten voor twijfel over het dwingende karakter van dit artikel (zie in die zin arrest Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, punt 26).

25. In casu is in de nationale wettelijke regeling die van toepassing is in het hoofdgeding voor onroerende investeringsgoederen een herzieningsperiode van tien jaar neergelegd, te rekenen vanaf de ingebruikneming van het betrokken goed. Volgens die wettelijke regeling heeft de herziening die voor dergelijke goederen kan worden verricht voor elk jaar betrekking op een tiende van het bedrag van de bij de verkrijging of vervaardiging van die goederen berekende belasting.

26. Vastgesteld zij dat de voorschriften van een dergelijke nationale regeling de in de punten 21 en 22 van deze beschikking in herinnering gebrachte bepalingen van artikel 187 van richtlijn 2006/112 kennelijk adequaat uitvoeren en dus niet kunnen worden bekritiseerd in het licht van die bepalingen.

27. Artikel 187, dat duidelijk dwingend is, zoals in herinnering is gebracht in punt 24 van deze beschikking, verzet zich daarentegen tegen een regeling op grond waarvan de aftrek over een periode van minder dan vijf jaar kan worden herzien en dus ook tegen een regeling met een herziening in één keer, zoals de Gmina Międzyzdroje inroept, op grond waarvan een herziening in één belastingjaar mogelijk zou zijn.

(...)

29. Zoals in de punten 20 tot en met 24 van deze beschikking in herinnering is gebracht, vormt een herzieningsperiode van ten minste vijf jaar voor investeringsgoederen een essentieel bestanddeel van de bij richtlijn 2006/112 ingevoerde herzieningsregeling, die het mogelijk maakt onjuistheden in de berekening van de aftrek en ongerechtvaardigde voordelen of nadelen voor de belastingplichtige te vermijden en zo de neutraliteit van de belastingdruk tracht te verzekeren.”⁴

Uit deze overwegingen kan in de eerste plaats worden afgeleid dat een herzieningstermijn van minder dan vijf jaar voor onroerende investeringsgoederen niet verenigbaar is met artikel 187 van de Btw-richtlijn.

Hoewel het voorzien in een langere herzieningstermijn dan het maximum van twintig jaar niet rechtstreeks “de logica van het bij richtlijn 2006/112 ingevoerde stelsel [dat] de belastingen die in een eerder stadium zijn geheven ter zake van de goederen of diensten die een belastingplichtige in het kader van zijn belaste handelingen gebruikt, kunnen worden afgetrokken” in het gedrang lijkt te brengen, moet worden vastgesteld dat het Hof van Justitie artikel 187 van de Btw-richtlijn heeft omschreven als een “dwingende bepaling”, die is “gesteld in bewoordingen die geen ruimte laten voor twijfel over het dwingende karakter van dit artikel”.

⁴ HvJ (Besch.) 5 juni 2014, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750, punten 19 tot 27 en 29.

Bij het voorzien in een herzieningstijdvak van vijftientwintig jaar dient derhalve te worden opgemerkt dat het zeer de vraag is of dit verenigbaar is met de Btw-richtlijn. De hierna volgende opmerkingen worden met dat voorbehoud gemaakt.

8. De artikelen 9 tot 14 van het voorontwerp strekken ertoe de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 aan te passen teneinde de omschrijving van bepaalde handelingen waarvoor een verlaagd tarief geldt, uit te breiden tot gevallen waarin op grond van het ontworpen artikel 44, § 3, 2°, d), van het Btw-wetboek wordt gekozen voor belastingheffing. Het betreft telkens bepalingen waarin thans reeds is voorzien in de hypothese van onroerende financieringshuur (of onroerende leasing), die uitgezonderd is van de btw-vrijstelling.

Het betreft meer bepaald:

- tabel A, rubriek XXXII “Privé-woningen voor gehandicapten” (artikel 9 van het voorontwerp);
- tabel A, rubriek XXXIII “Instellingen voor gehandicapten” (artikel 10 van het voorontwerp);
- tabel A, rubriek XXXVI “Huisvesting in het kader van het sociaal beleid”) (artikel 11 van het voorontwerp);
- tabel A, rubriek XL “Gebouwen bestemd voor onderwijs en leerlingenbegeleiding” (artikel 12 van het voorontwerp);
- tabel B, rubriek X “Huisvesting in het kader van het sociaal beleid” (artikel 13 van het voorontwerp);
- tabel B, rubriek XI “Huisvesting in het kader van het sociaal beleid – Privé-initiatief” (artikel 14 van het voorontwerp).

Artikel 98 van de Btw-richtlijn bepaalt dat de lidstaten een of twee verlaagde tarieven kunnen toepassen. Deze zijn uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III bij de Btw-richtlijn genoemde categorieën behoren.

De gemachtigde verklaarde dat alle rubrieken tot wijziging waarvan het voorontwerp strekt, een grondslag vinden in punt 10 van bijlage III bij de Btw-richtlijn, dat handelt over levering, bouw, renovatie en verbouwing van in het kader van het sociaal beleid verstrekte huisvesting.

Hij verklaarde in het bijzonder:

“Ter zake kan worden verwezen naar categorie 10 van de bijlage bij de richtlijn 2006/112/EG, waarbij tegelijk vorm werd gegeven aan het neutraliteitsbeginsel door geen onderscheid te maken tussen de verschillende manieren waarop juridisch vorm kan worden gegeven aan het verkrijgen van zakelijke of persoonlijke gebruiksrechten op de bedoelde gebouwen.”

Er dient over te worden gewaakt dat de betrokken rubrieken, ook na het doorvoeren van de ontworpen wijzigingen, passen in de omschrijving “levering, bouw, renovatie

en verbouwing van in het kader van het sociaal beleid verstrekte huisvesting”. Ter zake kan in het bijzonder worden verwezen naar de volgende opmerking die in advies 59.522/3⁵ is gemaakt:

“In advies 58.329/3 van 19 november 2015 bij het ontwerp dat heeft geleid tot het koninklijk besluit van 14 december 2015 heeft de Raad van State, afdeling Wetgeving, het volgende opgemerkt:

‘In het advies van de Inspectie van Financiën van 13 oktober 2015 wordt verwezen naar het antwoord op een schriftelijke vraag van een lid van het Vlaams Parlement,⁶ waarin de Vlaamse minister bevoegd voor de begroting uiteenzet dat overeenkomstig artikel 98, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde’, de lidstaten een of twee verlaagde tarieven kunnen toepassen. Overeenkomstig artikel 98, lid 2, eerste alinea, zijn die verlaagde tarieven uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III bij de richtlijn genoemde categorieën behoren. De enige categorieën van die bijlage III die enigszins aanleunen bij de ontworpen regeling zijn de punten 10 en 10bis die betrekking hebben op de levering, bouw, renovatie en verbouwing van in het kader van het sociaal beleid verstrekte huisvesting, respectievelijk op de renovatie en het herstel van particuliere woningen, met uitzondering van materialen die een beduidend deel vertegenwoordigen van de waarde van de verstrekte diensten. Geen van beide punten betreffen echter de goederen en diensten bedoeld in de ontworpen regeling.

Tevens wordt in het antwoord op die schriftelijke vraag uiteengezet dat volgens het Hof van Justitie “de in bijlage III bij richtlijn 2006/112 bedoelde categorieën volgens de [rechtspraak van het Hof] strikt moeten worden uitgelegd aangezien de betrokken Unierechtelijke bepaling een afwijkende bepaling is, maar ook de in deze bijlage gebruikte begrippen moeten worden uitgelegd volgens de gebruikelijke betekenis van de betrokken bewoordingen”.⁷ Een dergelijke interpretatiewijze laat niet toe om de in de ontworpen regeling bedoelde goederen en diensten onder de voormelde punten 10 en 10bis te kunnen brengen.

Dat betekent dat het ontworpen besluit pas doorgang kan vinden indien die bijlage wordt gewijzigd overeenkomstig de procedure bedoeld in artikel 100, tweede alinea, van richtlijn 2006/112/EG.’

Een gelijkaardige conclusie geldt ten aanzien van het voorliggende ontwerp, waarmee een uitbreiding wordt beoogd van het toepassingsgebied van de genoemde rubriek XL.

De adviesaanvrager heeft evenwel deze opmerking niet gevolgd. In het verslag aan de Koning werd hiervoor de volgende verantwoording gegeven:

⁵ Adv.RvS 59.552/3 van 4 juli 2016 over een ontwerp dat heeft geleid tot het koninklijk besluit van 3 augustus 2016 ‘tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven wat de gebouwen voor leerlingenbegeleiding betreft’.

⁶ Voetnoot 1 van het aangehaalde advies: Vr. en Antw. Vl.Parl. 2014-15, 12 december 2014 (Vr. nr. 84 J. DE MEYER).

⁷ Voetnoot 2 van het aangehaalde advies: HvJ 17 januari 2013, C-360/11, Commissie v. Spanje, punt 63.

‘Het advies van de Raad van State wordt niet gevolgd. Tot op heden is er geen enkel arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie dat handelt over de toepassing van een verlaagd btw-tarief op de levering, bouw, renovatie en verbouwing van schoolgebouwen. Bovendien blijkt uit recente rechtspraak van het Hof (Zaak C-161/14, 4 juni 2015, Europese Commissie tegen Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland) dat de draagwijdte van punt 10 van bijlage III van Richtlijn 2006/112/EG, op basis waarvan de Regering meent voormeld verlaagd btw-tarief te kunnen toepassen, niet strikt is afgelijnd. Het Hof stelt immers vast dat de verschillende taalversies van bovenvermeld punt 10 verschillende bewoordingen bevatten waardoor de betekenis van die bepaling kan worden beïnvloed. In dit verband verdienen volgende overwegingen van het Hof bijzondere aandacht:

‘First, there are versions of Category 10, such as that in English ('provision, construction, renovation and alteration of housing, as part of a social policy'), which indicate that it is the services supplied which might be regarded as having to be part of a social policy in order to qualify for the reduced rate of VAT, whereas other versions of Category 10, such as that in French ('livraison, construction, rénovation et alteration de logements fournis dans le cadre de la politique sociale'), Spanish ('Suministro, construcción, renovación y transformación de viviendas proporcionadas en el marco de la política social') and Italian ('cessione, costruzione, restauro e trasformazione di abitazioni fornite nell'ambito della politica sociale') indicate that it is the housing which must be supplied as part of a social policy in order to qualify for the reduced rate. As regards the German language version of Category 10 ('Lieferung, Bau, Renovierung und Umbau von Wohnungen im Rahmen des sozialen Wohnungsbaus'), it suggests that the reduced rate is to be reserved to operations concerning social housing.’

‘It must moreover be observed that Annex III refers in Category 10 thereof, regardless of language version, to the inclusion, in the category of services which may be subject to reduced rates of VAT, not of any provision, construction, renovation and alteration of housing, but only of such operations where they are related to housing or to services supplied as part of a social policy or to social housing. It is therefore apparent from the very wording of that provision that it precludes national measures which amount to permitting the application of the reduced rate of VAT to the provision, construction, renovation and alteration of all housing, with no account being taken of the restriction pertaining to the social context in which such operations must take place.’

‘As regards the purpose of those provisions, it must be recalled that, in establishing Annex III to the VAT Directive, the EU legislature intended that essential commodities and goods and services having social or cultural objectives may be subject to a reduced rate of VAT, provided that those goods or services pose little or no risk of distortion to competition.’

‘It is true that the VAT Directive does not define either which services correspond to social objectives or, again, which services are supplied as part of social policy. It follows that the definition of such objectives or that social policy context is a matter of political choices for the Member States and may not be subject to scrutiny by the European Union except where, by

a distortion of those concepts, it results in measures which fall, by virtue of their effect and true objectives, outside those objectives or that context.'

Uit bovenstaande overwegingen kan duidelijk worden afgeleid dat punt 10 van bijlage III van Richtlijn 2006/112/EG niet noodzakelijk enkel betrekking heeft op woningen, wat overigens wel het geval is bij punt 10bis ('renovatie en herstel van particuliere woningen') en 10ter ('glazenwassen en schoonmaken van particuliere woningen'), doch op huisvesting in de ruime zin, zolang deze huisvesting kadert binnen een sociaal beleid. Bovendien blijkt uit de ruime bewoording van het Hof 'or to services supplied as part of a social policy or to social housing' dat het sociale aspect primeert op het element huisvesting. De huisvesting van leerlingen en studenten in hedendaagse en geschikte schoolgebouwen past zeer duidelijk binnen het vooropgestelde sociaal beleid van de Regering. Concluderen dat de toepassing van een verlaagd btw-tarief op de levering, bouw, renovatie en verbouwing van schoolgebouwen niet verenigbaar is met voormelde bepaling, is dan ook voorbarig.'

Deze verantwoording kan evenwel niet overtuigen. Overeenkomstig punt 10 van bijlage III van richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 'betreffende het gemeenschappelijk stelsel van de belastingen over de toegevoegde waarde', mag een verlaagd tarief worden toegepast op de "levering, bouw, renovatie en verbouwing van in het kader van het sociaal beleid verstrekte huisvesting". De gebouwen die overeenkomstig de ontworpen rubriek het voorwerp uitmaken van het verlaagde tarief, vallen niet onder het toepassingsgebied van dit punt 10, en dit ongeacht de taalversie ervan. De geviseerde gebouwen vormen immers geen "huisvesting", "logement", "housing", "abitazioni" of "Wohnungen", enzovoort. Het in het verslag aan de Koning geciteerde arrest C-161/14 van het Hof van Justitie van 4 juni 2015 is hier overigens niet relevant, daar het geen betrekking heeft op de vraag of het al dan niet gaat om "huisvesting", maar op de vraag of het door het Verenigd Koninkrijk ingevoerde verlaagd tarief al dan niet te situeren valt in een op grond van het genoemde punt 10 vereiste "sociaal beleid".

Het thans geldende en eveneens het in het ontwerp opgenomen verlaagde btw-tarief schendt derhalve artikel 98 van richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 'betreffende het gemeenschappelijk stelsel van de belastingen over de toegevoegde waarde'. Dit kan aanleiding geven tot een inbreukprocedure bij het Hof van Justitie wegens niet-naleving van het Europese Unierecht, evenals tot een navordering voor de – ten onrechte – door de Europese Unie gederfde Btw-inkomsten.

Gelet op wat voorafgaat, ziet de Raad van State, afdeling Wetgeving, af van een nader onderzoek van het ontwerp. Zo de richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 zou worden gewijzigd op een wijze die het invoeren van het thans voorliggende verlaagd tarief toestaat, zal het ontwerp opnieuw om advies dienen te worden voorgelegd."

Deze opmerking is van overeenkomstige toepassing op artikel 12 van het voorontwerp.

2. Gelijkheid en niet-discriminatie

9. De btw-regeling voor de terbeschikkingstelling van bergruimte wordt met ingang van 1 oktober 2018 aangepast, zodat deze diensten niet zijn vrijgesteld indien het gaat om

gebouwen (of gedeelten ervan) die “hoofdzakelijk”⁸ gebruikt worden als bergruimte voor het opslaan van goederen (ontworpen artikel 44, § 3, 2°, a), tweede streepje, van het Btw-wetboek), daar waar de huidige regeling thans zo wordt toegepast dat ze geldt voor gebouwen die “uitsluitend” (met een tolerantie van 10%) daartoe gebruikt worden. Indien het gaat om de verhuur van een gebouw (of een gedeelte daarvan) waarvoor in principe belastingvrijstelling geldt en dat door de huurder uitsluitend wordt gebruikt voor de economische activiteit die hem de hoedanigheid van belastingplichtige verleent, kan door verhuurder en huurder vanaf 1 oktober 2018 gezamenlijk ervoor worden geopteerd om die verhuur te belasten. In dat geval kunnen de belastingplichtigen dus ook gebruik maken van de aftrekregeling bedoeld in de artikelen 45 en volgende van het Btw-wetboek.⁹

Anders is het evenwel voor de verhuur van een gebouw (of een gedeelte daarvan) dat door de huurder uitsluitend wordt gebruikt voor de economische activiteit die hem de hoedanigheid van belastingplichtige verleent, *voor zover het niet gaat om overeenkomsten tot terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen* (ontworpen artikel 44, § 3, 2°, d), derde lid, tweede zin, van het Btw-wetboek). Voor die categorie wordt de mogelijkheid beperkt om ervoor te opteren om die verhuur te belasten – en bijgevolg ook om de aftrekregeling te genieten. Voor overeenkomsten met betrekking tot gebouwen waarvoor de btw op de handelingen die bijdragen tot de oprichting ervan reeds voor 1 oktober 2018 opeisbaar is geworden, kan de optie immers niet worden uitgeoefend.¹⁰

Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is een verschil in behandeling slechts verenigbaar met de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie, wanneer dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betrokken maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.¹¹ Zoals bekend, geldt het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel ook in belastingzaken. Bij artikel 172 van de Grondwet wordt de toepasselijkheid van de grondwettelijke regels van gelijkheid en van niet-discriminatie (artikelen 10 en 11 van de Grondwet) bevestigd in fiscale aangelegenheden. Deze bepaling is immers een precisering of een bijzondere toepassing van het in artikel 10 van de Grondwet algemeen geformuleerde gelijkheidsbeginsel.

Voor de geschetste verschillende behandeling inzake de mogelijkheid te opteren om de verhuur te belasten en dus ook om de aftrekregeling te genieten, zal derhalve een

⁸ Zie daaromtrent ook opmerking 13.

⁹ Voor overeenkomsten inzake dergelijke diensten die thans niet zijn vrijgesteld van de belasting, wordt de geldende regeling – en dus ook het recht om gebruik te maken van de aftrekregeling – behouden tot het einde van de oorspronkelijke looptijd van de overeenkomst (artikel 8 van het voorontwerp).

¹⁰ Zie daaromtrent ook opmerking 11.

¹¹ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Zie bv.: GwH 17 juli 2014, nr. 107/2014, B.12; GwH 25 september 2014, nr. 141/2014, B.4.1; GwH 30 april 2015, nr. 50/2015, B.16; GwH 18 juni 2015, nr. 91/2015, B.5.1; GwH 16 juli 2015, nr. 104/2015, B.6; GwH 16 juni 2016, nr. 94/2016, B.3; GwH 18 mei 2017, nr. 60/2017, B.11; GwH 15 juni 2017, nr. 79/2017, B.3.1; GwH 19 juli 2017, nr. 99/2017, B.11; GwH 28 september 2017, nr. 104/2017, B.8.

deugdelijke verantwoording gegeven moeten kunnen worden. In de memorie van toelichting wordt er in dit verband op gewezen dat het gaat om fiscale stimuli onder de vorm van “een niet-sectorespecifieke bepaling voor de nieuwbouwprojecten en een sectorespecifieke bepaling voor de logistieke sector”.¹² Het is echter zeer de vraag of dit volstaat als verantwoording voor het zonder meer ontzeggen van de optiemogelijkheid voor overeenkomsten met betrekking tot het oprichten van gebouwen waarvoor vóór 1 oktober 2018 reeds btw opeisbaar is geworden. Het komt aan het Grondwettelijk Hof toe om zich daar in voorkomend geval over uit te spreken.

3. Andere algemene opmerkingen

10. Aan de gemachtigde werd toelichting gevraagd omtrent het geval waarin er onderverhuur plaatsheeft en, bijvoorbeeld, de onderhuurder het betrokken goed aanwendt als privéwoning. Op de vraag wat de gevolgen daarvan kunnen zijn voor de optionele belastingheffing op de huurovereenkomst tussen de hoofdverhuurder en de huurder of onderverhuurder, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“In het algemeen kan worden gesteld dat de optie werkt in personam en **niet** in rem.

Overeenkomstig de toepassingsvoorwaarden van de ontworpen regeling kan de verhuur van een gebouw, desgevallend met de bijhorende grond, immers maar worden belast op grond van een gezamenlijke optie door huurder en verhuurder, op voorwaarde dat het betrokken goed door de huurder uitsluitend wordt gebruikt voor de economische activiteit die hem de hoedanigheid van belastingplichtige verleent.

Dat criterium, dat manifest persoonsgebonden is, vormt de enige toetssteen van de mogelijkheid om te opteren.

Indien de afnemer het goed derhalve onderverhuurt als belastingplichtige in het kader van een economische activiteit van onderverhuur (bv. de exploitant van een complex van residentieel vastgoed), zal de hoofdverhuur mits optie kunnen belast worden en dat ongeacht het gebruik dat van het betrokken goed wordt gemaakt door de onderhuurders. Het is daartoe derhalve niet noodzakelijk dat de onderverhuur zelf belast wordt (indien de optie kan uitgeoefend worden) of belast kan worden (indien de optie voor de onderverhuur niet kan uitgeoefend worden omdat het betrokken goed bv. wordt verhuurd aan een particulier). Het feit dat het verhuurde goed in fine door de eindgebruiker (per hypothese een onderhuurder) zou worden gebruikt voor privé-bewoning, heeft aldus niet ipso facto in alle omstandigheden een invloed op de mogelijkheid om de hoofdhuur te belasten. Afgezien van dit juridisch aspect, zal er uiteraard wel een feitelijke impact uitgaan van een onderverhuur die zelf niet belast kan worden en dus vrijgesteld is zonder recht op aftrek van de voorbelasting. Rekening houdend met het feit dat in dergelijke omstandigheden de hoofdhuurder-onderverhuurder de verschuldigde btw op de hoofdhuur niet in aftrek zou kunnen brengen (want gerelateerd aan een uitgaande handeling die is vrijgesteld zonder recht op aftrek van de voorbelasting), is het immers weinig waarschijnlijk dat hij in dergelijke omstandigheden zou overwegen om de optie tot belastingheffing op de hoofdhuurovereenkomst uit te oefenen.

¹² Inzake de sectorespecifieke maatregel rijst overigens de vraag of het niet gaat om staatssteun, die in beginsel moet worden aangemeld bij de Europese Commissie.

Het is derhalve niet nodig om specifieke bepalingen te voorzien met betrekking tot de situatie van onderverhuur, aangezien die situatie adequaat kan worden benaderd aan de hand van de voorwaarden van de ontworpen regeling.

Het voorgaande wordt trouwens bevestigd door de hiernavolgende passage in de memorie van toelichting. In het licht van uw vraagstelling zouden we wel voorstellen om de passage te verduidelijken door de toevoeging van in vet gedrukte tekst.

Het gebouw of het gedeelte van het gebouw mag dienovereenkomstig **door de huurder** niet als woning, of meer in het algemeen, voor andere doeleinden dan die van een economische activiteit, worden gebruikt. Het residentieel vastgoed is dienovereenkomstig uitgesloten van de optie ten aanzien van de verhuur aan de bewoners, en blijft dus vrijgesteld van de belasting op grond van artikel 44, § 3, 2° (nieuw), van het Wetboek. De verhuur van residentieel vastgoed, zoals bejaardentehuizen of studentenhuizen, door de eigenaar aan de exploitant is anderzijds uiteraard niet van de optie uitgesloten.”

Hiermee kan worden ingestemd.

11. De nieuwe regeling treedt in werking op 1 oktober 2018 (artikel 15 van het voorontwerp). De optie kan enkel worden uitgeoefend “voor overeenkomsten die betrekking hebben op gebouwen of gedeelten van gebouwen waarvoor de btw op de handelingen die bijdragen tot de oprichting ervan ten vroegste op 1 oktober 2018 voor de eerste keer opeisbaar is” (ontworpen artikel 44, § 3, 2°, d), derde lid, van het Btw-wetboek – artikel 2 van het voorontwerp).

In de memorie van toelichting bij het voorontwerp wordt daarover het volgende uiteengezet:

“Als basisregel geldt in essentie dat de nieuwe optionele regeling voor belastingheffing op onroerende verhuur maar zal kunnen toegepast worden voor de overeenkomsten die betrekking hebben op nieuwbouwprojecten, i.e. gebouwen of gedeelten van gebouwen die nieuw opgericht worden vanaf 1 oktober 2018.

Worden derhalve in concreto bedoeld, de nieuwbouwprojecten die worden opgestart na 1 oktober 2018, waarvoor derhalve nog geen btw opeisbaar is geworden op aan die projecten rechtstreeks toewijsbare kosten vóór 1 oktober 2018. Die kosten omvatten niet alleen de eigenlijke materiële bouwkosten in de strikte zin (zoals werk in onroerende staat), maar eveneens de voorbereidende werkzaamheden met betrekking tot het specifieke bouwproject, ongeacht of die materieel dan wel intellectueel van aard zijn (bv. architectenkosten).”

Deze regeling zal in de praktijk allicht voor heel wat toepassingsproblemen zorgen. Zo zou de indruk kunnen ontstaan dat een factuur betreffende een voorstudie van een onroerendgoedproject volstaat om de optieregeling uit te sluiten. In dat verband verstrekke de gemachtigde de volgende verduidelijking:

“Algemene prospectieve kosten met betrekking tot een toekomstig bouwproject die niet kunnen worden toegewezen aan een of meerdere specifieke gebouwen zijn niet bedoeld onder het begrip ‘handelingen die bijdragen tot de oprichting van gebouwen of gedeelten van gebouwen’ zoals bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), derde lid, nieuw, van het Btw-Wetboek.”

Het verdient aanbeveling om het wetsontwerp op dit punt te verduidelijken. Een meer rechtszeker alternatief zou erin kunnen bestaan om de toepassing in de tijd te koppelen aan de opeisbaarheid van de btw die betrekking heeft op de kosten die het onroerend goed zelf (niet: het *project*) betreffen.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Opschrift

12. Het opschrift suggereert dat de ontworpen wet enkel wijzigingen aanbrengt aan het Btw-wetboek, terwijl ook het koninklijk besluit nr. 20 wordt gewijzigd. Het opschrift dient op een meer volledige wijze de inhoud van de wet weer te geven.¹³

Artikel 5

13. Van de belastingvrijstelling voor “de verpachting en de verhuur van uit hun aard onroerende goederen” zijn in beginsel uitgezonderd diensten inzake “de terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen” (ontworpen artikel 44, § 3, 2°, a), tweede streepje, van het Btw-wetboek).

In de memorie van toelichting wordt vooropgesteld dat gebouwen of gedeelten van gebouwen als bergruimte voor het opslaan van goederen moeten worden beschouwd als zij “hoofdzakelijk” daartoe worden gebruikt. Gelet op het legaliteitsbeginsel inzake belastingen,¹⁴ moet deze bepaling in de tekst zelf van het voorontwerp worden opgenomen.

Artikel 6

14. Het ontworpen artikel 48, § 2, derde lid, van het Btw-wetboek betreft de herziening van de btw-af trek en bepaalt dat de herziening “elk jaar plaats[heeft], al naargelang het geval, tot beloop van een vijfde of een vijfentwintigste van het bedrag van die belasting op grond van een evaluatie op maandbasis”.

¹³ *Beginselen van de wetgevingstechniek. Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, aanbeveling nr. 14.2, b), te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be).

¹⁴ Uit het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet, vloeit voort dat de wetgever zelf alle essentiële elementen dient vast te stellen aan de hand waarvan de belastingschuld van de belastingplichtigen kan worden bepaald. Daaruit volgt dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting, in beginsel ongrondwettig is.

De voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting of van een vrijstelling zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld. Tot de essentiële elementen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen (GwH 10 juli 2014, nr. 104/2014, B.6; GwH 23 februari 2017, nr. 30/2017, B.11).

Op de vraag hoe de evolutie op maandbasis zich verhoudt tot artikel 187, lid 2, van de Btw-richtlijn, waarin uitgegaan wordt van een jaarlijkse herziening, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Zoals de bepaling zelf aangeeft moet er een onderscheid worden gemaakt tussen twee verschillende zaken

1) De periodiciteit van de herziening

De herziening bedoeld in artikel 48, § 2, derde lid, nieuw, van het Btw-Wetboek is een jaarlijkse herziening in de zin van artikel 187, lid 2, van de btw-richtlijn (zie onderlijning in het geciteerde tekstgedeelte in de vraag).

2) De manier van berekening welk gedeelte van het voor herziening vatbare bedrag desgevallend effectief moet worden herzien

De berekening van het gedeelte van voor herziening vatbare bedrag aan het einde van een bepaald jaar dat desgevallend effectief moet worden herzien gebeurt anderzijds door rekening te houden met het effectieve gebruik van het bedrijfsmiddel van maand tot maand in het verlopen jaar (referentiedatum nog later te bepalen via koninklijk besluit, maar logisch zou zijn om hier bv. de eerste dag van de maand te nemen). Dit element is een modaliteit van de berekening van het te herziene bedrag en laat het jaarlijks karakter van de herziening onverlet, in overeenkomst met de bevoegdheden toegekend aan de lidstaten overeenkomstig artikel 189, punt b) van de btw-richtlijn.

Dit kan worden toegelicht aan de hand van een zeer eenvoudig voorbeeld. Stel bv. dat initieel 100% van de btw op de oprichtingskosten in aftrek werd gebracht en dat na afloop van het eerste jaar (ingebruikname op 1/1 met onmiddellijke verhuring met btw) blijkt dat vanaf 1/10 van dat jaar het goed werd verhuurd met vrijstelling. In dat geval zal 3/10 van 1/25ste van het initieel in aftrek gebrachte btw-bedrag voor dat jaar moeten worden teruggestort.”

Een en ander dient duidelijker tot uiting te worden gebracht in het wetsontwerp.

15. In het ontworpen artikel 48, § 2, tweede lid, van het Btw-wetboek wordt de bestaande regeling hernomen inzake de herzieningstermijn van vijftien jaar voor “onroerende bedrijfsmiddelen”. Voor de gevallen bedoeld in het ontworpen artikel 44, § 3, 2°, d), wordt in het derde lid van artikel 48, § 2, voorzien in een herzieningstermijn van vijfentwintig jaar.

Op de vraag om toe te lichten hoe deze bepalingen moeten worden toegepast indien de hypothese bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), zich soms, maar niet altijd voordoet, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De aflijning van de bestaande herzieningstermijnen gebeurt in functie van de aard van de inkomende handeling waarop potentieel aftrekbare btw rust. De aflijning met de nieuwe herzieningstermijn van 25 jaar gecreëerd binnen de nieuwe bijzondere regeling van optionele belastingheffing voor onroerende verhuur zal anderzijds moeten gebeuren rekening houdend met de toepassingsvoorwaarden van de nieuwe regeling, en dus met de uitgaande handelingen van de verhuurder op wie de herzieningsverplichting rust en is in die zin volledig nieuw en ook complexer.

De reglementaire articulatie van de oplossing van het conflict tussen herzieningstermijnen bij wijzigingen van gebruik van het goed in de loop der jaren is voorzien als een onderdeel van het uitvoeringsbesluit dat nodig is om de

herzieningsmodaliteiten vast te leggen (aanpassing van het koninklijk besluit nr. 3 dat ter zake momenteel alle herzieningsmodaliteiten en dergelijke omvat).

Op dit specifieke punt is er derhalve nog geen politieke consensus, zodat de contouren van een mogelijke conflictregel nog verder zullen moeten worden uitgeklaard en politiek gevalideerd. Een benadering die daarbij in overweging zou kunnen worden genomen - rekening houdend met juridische en praktische beperkingen - is een benadering waarbij als uitgangspunt zou gelden dat de herzieningstermijn van 25 jaar van toepassing is indien het gebouw bij de ingebruikname of desgevallend in de loop van de eerste 15 jaar voor een verhuur met btw onder de voorwaarden van artikel 44, § 3, 2°, d), nieuw, van het Btw-Wetboek wordt aangewend. Indien die aanwending pas zou plaatsgrijpen na de eerste 15 jaar, zou die wijziging de oorspronkelijke herzieningstermijn die op dat moment al definitief is verlopen niet meer kunnen doen herleven omdat alle oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw definitief aan herziening onderworpen is geweest.

Ten aanzien van uw voorbeeld (waarbij er wordt vanuit gegaan dat “eigen gebruik” moet worden begrepen als aanwending als bedrijfsmiddel voor de economische activiteit van de eigenaar, andere dan verhuur, die een volledig recht op aftrek verleent) zou een dergelijk benadering tot het volgende resultaat leiden:

- Bij de aanvang wordt rekening gehouden met een herzieningstermijn van 15 jaar. Na 10 jaar is 10/15de van het oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw-bedrag definitief aan herziening onderworpen geweest.

- Bij de aanwending voor belaste verhuur, wordt definitief overgeschakeld op een herzieningstermijn van 25 jaar. Dat zou inhouden dat het resterende aan herziening onderworpen bedrag, nl. 5/15de, aan herziening wordt onderworpen gedurende nog $(25 - 10) = 15$ jaar. In die optiek zal vanaf de gebruikswijziging elk jaar $(5/15de \times 1/15de) = 1/45ste$ van het oorspronkelijk in aftrek gebrachte bedrag voor herziening in aanmerking komen. Op deze manier moet er niet worden overgegaan tot een herberekening van het bedrag aan btw dat al aan herziening werd onderworpen. Latere gebruikswijzigingen gedurende de termijn van 25 jaar (zoals in het voorbeeld aanwending voor privé-bewoning) hebben geen invloed meer op de herzieningstermijn (maar uiteraard wel op de verplichting om, binnen die termijn, tot een effectieve herziening over te gaan.”

Ook dit aspect dient uitdrukkelijker te worden geregeld in het wetsontwerp.

Artikel 7

16. Gelet op het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, staat het in de eerste plaats aan de wetgever zelf om “de mate waarin de aftrek en de herziening plaatshebben en berekend worden” (ontworpen artikel 49, 5°, van het Btw-wetboek) te bepalen.

*

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 juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet de modifier le Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : C.TVA) et l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 'fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux', ci-après : arrêté royal n° 20), en ce qui concerne la location de biens immeubles par nature.

3.1. L'article 44, § 3, 2°, actuellement en vigueur, du C.TVA prévoit que l'affermage, la location et la cession de bail de biens immeubles par nature sont exemptés de la taxe, à l'exception d'un certain nombre de prestations de services énumérées dans cette disposition.

L'avant-projet vise essentiellement à ajouter une exception à l'exemption de principe de la TVA pour l'affermage et la location de biens immeubles par nature, conformément à l'article 137, paragraphe 1, d), de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée' (ci-après : directive TVA). Cette nouvelle exception porte sur la location d'un bâtiment (ou fraction d'un bâtiment) que le preneur utilise exclusivement pour son activité économique lui conférant la qualité d'assujetti. Il s'agit d'un régime optionnel, dès lors que l'exception ne s'applique que si le loueur et le preneur optent conjointement pour la taxation de cette location. Dans le cas contraire, la location reste exemptée de TVA. Ce nouveau régime fait l'objet de l'article 44, § 3, 2°, d), en projet, du C.TVA (article 5 de l'avant-projet).

3.2. En outre, l'article 5 de l'avant-projet contient encore quelques autres modifications, liées au nouveau régime optionnel.

Tout d'abord, la cession de bail est dorénavant exclue de l'exemption de la TVA pour la location et l'affermage de biens immeubles par nature.

Ensuite, l'exception à l'exemption de la TVA pour la mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens ne sera applicable que pour autant qu'il ne s'agisse pas d'emplacements relatifs à des bâtiments ou fractions de bâtiments qui relèvent du régime optionnel et pour lesquels le loueur et le preneur peuvent donc conjointement opter pour la taxation.

Enfin, une nouvelle exception à l'exemption de la TVA est instaurée pour la mise à disposition pour une période ne dépassant pas six mois de biens immeubles par nature qui ne

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

sont pas affectés à des fins de logement ou à la réalisation d'opérations visées à l'article 44, §§ 1^{er} et 2, du C.TVA.

3.3. Parallèlement au nouveau régime optionnel, l'avant-projet instaure un régime particulier pour la révision annuelle de la déduction des taxes, qui prévoit une période de révision de vingt-cinq ans (article 48, en projet, du C.TVA – article 6 de l'avant-projet). Le Roi est habilité à déterminer la manière dont et la mesure dans laquelle les déductions et révisions sont opérées et calculées dans un certain nombre de cas (article 49, 5^o, en projet, du C.TVA – article 7, c), de l'avant-projet).

3.4. L'avant-projet prévoit d'adapter un certain nombre d'autres dispositions du C.TVA consécutivement à l'instauration du régime optionnel (articles 2 à 4 de l'avant-projet), ainsi que d'adapter certaines rubriques des tableaux A et B de l'annexe de l'arrêté royal n° 20, afin de conformer la définition de certaines opérations auxquelles s'applique un taux réduit à la possibilité que celles-ci ne soient plus exemptées de la taxe en raison de la taxation optionnelle dont l'instauration est prévue (articles 9 à 14 de l'avant-projet).

4. L'occasion est mise à profit pour apporter quelques corrections dans les articles à modifier du C.TVA (article 7, a) et b), du C.TVA).

5. La loi à adopter entre en vigueur le 1^{er} octobre 2018 (article 15 de l'avant-projet). Un régime transitoire est prévu pour les contrats relatifs aux prestations de services de mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens qui ne sont pas exemptées de la taxe (article 8 de l'avant-projet).

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

1. Conformité avec la directive TVA

6. Concernant la conformité de l'avant-projet avec la directive TVA, on peut formuler les observations suivantes.

7. L'article 6 de l'avant-projet vise à remplacer l'article 48 du C.TVA. La principale modification par rapport à la version en vigueur est l'instauration d'un régime de révision particulier dans le cadre du régime optionnel prévu à l'article 44, § 3, 2^o, d), en projet, du C.TVA (voir l'article 48, § 2, alinéa 3, en projet). Dans ce cas, une période de révision de vingt-cinq ans est applicable.

L'article 184 de la directive TVA dispose que « la déduction initialement opérée est régularisée lorsqu'elle est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer ». Conformément à l'article 185, paragraphe 1, de la directive, la régularisation a lieu notamment « lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration de TVA, entre autres en cas d'achats annulés ou en cas de rabais obtenus ». Les États membres doivent déterminer les modalités d'application de ces articles (article 186 de la directive TVA).

Concernant la période de révision, l'article 187 de la directive TVA prévoit ce qui suit :

« 1. En ce qui concerne les biens d'investissement, la régularisation est opérée pendant une période de cinq années, dont celle au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué.

Toutefois, les États membres peuvent, lors de la régularisation, se baser sur une période de cinq années entières à compter du début de l'utilisation du bien.

En ce qui concerne les biens d'investissement immobiliers, la durée de la période servant de base au calcul des régularisations peut être prolongée jusqu'à vingt ans.

2. Chaque année, la régularisation ne porte que sur le cinquième ou, dans le cas où la période de régularisation a été prolongée, sur la fraction correspondante de la TVA dont les biens d'investissement ont été grevés.

La régularisation visée au premier alinéa est effectuée en fonction des modifications du droit à déduction intervenues au cours des années suivantes, par rapport à celui de l'année au cours de laquelle le bien a été acquis, fabriqué ou, le cas échéant, utilisé pour la première fois ».

L'article 188 de la directive TVA contient encore des mesures en matière de révision concernant les biens d'investissement. Pour l'application des articles 187 et 188 de la directive TVA, les États membres peuvent, notamment, « définir la notion de biens d'investissement » et « prendre toutes dispositions utiles afin de garantir que les régularisations ne procurent aucun avantage injustifié » (article 189, a) et c), de la directive TVA).

Enfin, on peut faire mention de l'article 192 de la directive TVA, qui s'énonce comme suit :

« En cas de passage d'un régime normal d'imposition à un régime particulier ou inversement, les États membres peuvent prendre les dispositions nécessaires afin d'éviter que l'assujetti concerné ne bénéficie d'avantages injustifiés ou ne subisse un préjudice injustifié ».

À la lumière des dispositions précitées de la directive TVA, la question se pose de savoir si l'article 187, paragraphe 1, troisième alinéa, qui dispose qu'en ce qui concerne les biens d'investissement immobiliers, la durée de la période servant de base au calcul des régularisations peut être prolongée jusqu'à vingt ans, s'oppose à ce qu'une période de révision de vingt-cinq ans soit prévue.

Interrogé à ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« De verlengde herzieningstermijn wordt in casu toegepast in hoofde van de verhuurder met betrekking tot de btw geheven van de oprichtings- of aankoopkosten van het gebouw, en dus met andere woorden wel degelijk ten aanzien van de btw geheven van de totstandbrenging of aankoop van het goed zelf. Het betreft dus wel degelijk de herzieningsperiode met betrekking tot btw geheven van een (onroerend) lichamenlijk goed dat in hoofde van de verhuurder wordt aangewend als een bedrijfsmiddel. Het feit dat dit goed zelf wordt gebruikt voor uitgaande handelingen (met name verhuur) die worden gekwalificeerd als diensten doet daaraan geen afbreuk. Dat neemt uiteraard niet weg dat de herziening van de oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw op de oprichtings- of aankoopkosten van het gebouw gedurende de herzieningstermijn aan herziening zullen

onderworpen zijn rekening houdend met de aard van de diensten waarvoor het gebouw wordt aangewend. Zo zal bijvoorbeeld tot herziening moeten worden overgegaan in hoofde van de verhuurder indien het goed (bv. door wijziging van huurder) voor afloop van de herzieningstermijn niet langer wordt verhuurd aan een huurder die kan en wil opteren voor de belastingheffing op de verhuur.

De grondslag voor de verlengde herzieningstermijn in het kader van de optionele regeling voor belastingheffing op de onroerende verhuur ligt elders.

In de Europese regelgeving is de principiële btw-vrijstelling voor verhuur van onroerende goederen voorzien in artikel 132, lid 1, punt l) van de btw-richtlijn.

Overeenkomstig artikel 137, lid 1, punt a) van de btw-richtlijn hebben lidstaten evenwel de mogelijkheid om voor de verhuring en verpachting van goederen in een vorm van optionele belastingheffing te voorzien. Overeenkomstig lid 2 van dat artikel zijn de lidstaten in dat geval bevoegd om de bepalingen voor de uitoefening van die optie vast te leggen en kunnen ze bovendien de omvang de optie beperken.

De uitbreiding van de herzieningstermijn vormt in casu een specifieke modaliteit van de bijzondere regeling van de optionele belastingheffing voor onroerende verhuur, die meer in het bijzonder een onderdeel vormt van de flankerende maatregelen van die regeling. Dienovereenkomstig is die modaliteit gegrond op de bevoegdheid die aan de lidstaten wordt toegekend op grond van artikel 137, lid 2 van de btw-richtlijn om op autonome wijze de contouren van de optionele regeling uit te tekenen, zonder hierbij desgevallend te worden gehinderd door de specifieke modaliteiten uit de gemeenrechtelijke bepalingen van de btw-richtlijn (die ook in België onverkort van toepassing blijven op de btw geheven van alle onroerende investeringsgoederen, andere dan die het voorwerp uitmaken van een belaste verhuur op grond van de daadwerkelijke gezamenlijke uitoefening van de optie tot belastingheffing door de huurder en de verhuurder).

In dit geval kan de verlengde herzieningstermijn dan ook niet gezien worden als een autonome bepaling die zich op een juridisch dwingende en onontkoombare wijze opdringt aan een bepaalde categorie van belastingplichtigen en op die manier zou afwijken van de maximale herzieningstermijn zoals opgelegd in de gemeenrechtelijke bepalingen van de btw-richtlijn. Het is daarentegen slechts een specifieke modaliteit van een optionele regeling waarbij de belastingplichtige volledig de vrije keuze heeft om van deze optionele regeling al dan niet gebruik te maken. Indien niet van de regeling wordt gebruik gemaakt, kan het goed nog altijd zonder enig probleem worden verhuurd met toepassing van de normale btw-regels waarbij derhalve de principiële btw-vrijstelling blijft gelden evenals de normale herzieningstermijnen btw geheven van onroerende bedrijfsmiddelen in België van respectievelijk 5 en 15 jaar.

De verlenging van de herzieningstermijn is er trouwens in het bijzonder op gericht om misbruiken en bijzondere optimalisatietechnieken tegen te gaan die er zouden in bestaan om gebouwen (met een gemiddelde economische gebruiksduur hebben die gemakkelijk 25 à 30 jaar overstijgt – vgl. trouwens het lineaire afschrijvingspercentage inzake directe belastingen van 3%) slechts gedurende een veel kortere termijn (met name de vigerende herzieningstermijn van 15 jaar) te verhuren, desgevallend aan een lage huurvergoeding. Op die manier kan immers de btw op de aankoop- of investeringskosten onmiddellijk en volledig worden gerecupereerd terwijl er maar een fractie van dat oorspronkelijk in aftrek gebrachte bedrag via afgedragen btw op de verhuur door de Schatkist zou worden gerecupereerd. Op die manier zou er op een systematische en artificiële manier een wanverhouding ontstaan tussen afgetrokken en verschuldigde btw waardoor de Schatkist op geaccumuleerde basis substantiële btw-verliezen zou leiden die – in afwezigheid van adequate flankerende maatregelen – de essentie en het bestaan zelf

van de optionele maatregel als dusdanig in gevaar zouden brengen. Om die risico's terug te dringen tot een aanvaardbaar niveau werd enerzijds de optionele belastingheffing afhankelijk gemaakt van de aanvaarding van een verlengde herzieningstermijn van 25 jaar en werd er anderzijds voorzien in een minimummaatstaf van heffing tussen onderling verbonden contractspartijen.

Dergelijke maatregelen zijn bovendien en voor zover nodig *mutatis mutandis* eveneens verantwoord in het licht van het bepaalde in artikel 131 van de btw-richtlijn. In dat artikel wordt met name bepaald dat de in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde vrijstellingen (die met name de vrijstelling voor de verhuur en verpachting van onroerende goederen omvat, evenals het artikel met betrekking tot de machtiging van lidstaten om in een optionele belastingheffing te voorzien voor onroerende verhuur) van toepassing zijn onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. Aangezien de ontworpen regeling een optionele btw-regeling is, die derhalve in essentie niet anders kan worden beschouwd als een bijzondere modulering van de btw-vrijstelling (door een optionele carve out), houdt ook artikel 131 van de btw-richtlijn voor de lidstaten een machtiging om bijzondere voorwaarden op te leggen die eigen zijn aan de specifieke bijzondere regeling, in het bijzonder om elke vorm van misbruik (zoals dat hiervoor werd uiteengezet) te voorkomen ».

Deux questions se posent concernant la compatibilité du régime en projet avec l'article 187 de la directive TVA. La première question est de savoir si ce régime porte effectivement sur la révision des « biens d'investissement », sans quoi l'article 187 de la directive TVA ne s'appliquerait pas. Si, au contraire, la réponse à la première question est positive, il faudra ensuite vérifier si l'on peut effectivement déroger à la période de révision maximale de vingt ans.

Le délégué semble lui-même considérer qu'il s'agit de biens d'investissement immobiliers (voir le premier alinéa de la réponse). Dans différents arrêts, la Cour de justice semble elle aussi adopter ce point de vue. En particulier, dans un arrêt du 5 juin 2014, la Cour a procédé à un examen approfondi de l'article 187 de la directive TVA dans le cadre d'une affaire concernant la révision à l'égard d'un bâtiment qui fut d'abord utilisé par une commune, avant d'être loué par celle-ci à une société commerciale²⁻³.

Il y a lieu par conséquent de vérifier s'il peut être dérogé à la période maximale de vingt ans lorsque, ainsi que le soutient le délégué, il est donné exécution à d'autres dispositions plus spécifiques de la directive TVA.

L'exposé des motifs de l'avant-projet fonde cette dérogation sur l'article 137, paragraphe 2, de la directive TVA, qui permet aux États membres de restreindre la portée du droit d'option. La prolongation de la période de révision ne porte toutefois pas sur le droit d'option en tant que tel, mais bien sur l'importance du droit à déduction, une fois que l'option pour

² C.J.U.E. (Cons.), 5 juin 2014, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750.

³ Voir également C.J.U.E., 28 février 2018, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA*, C-672/16, ECLI:EU:C:2018:134, qui cite l'article 187 de la directive TVA dans le cadre d'une question relative à la révision de la déduction des taxes pour un « immeuble, pour lequel le droit d'option pour la taxation a été exercé, [et qui] est considéré comme n'étant plus utilisé par l'assujetti pour les besoins de ses propres opérations taxées » au motif que cet immeuble n'a pas été loué pendant plus de deux ans, même s'il est prouvé que l'assujetti a cherché à le louer pendant cette période.

l'assujettissement à la TVA a été exprimée. Ces régimes des déductions doivent être identiques dans tous les États membres et le régime de révision doit également être appliqué à des services de nature comparable à un bien d'investissement, ainsi qu'il ressort des considérants 39 et 40 de la directive :

« (39) Le régime des déductions devrait être harmonisé dans la mesure où il a une incidence sur le niveau réel de perception et où le calcul du prorata de déduction doit s'effectuer de manière similaire dans tous les États membres.

(40) Le régime permettant la régularisation des déductions appliquées aux biens d'investissement, pendant toute la durée de vie de l'actif, en fonction de son utilisation effective devrait aussi pouvoir s'appliquer à certains services de nature comparable à un bien d'investissement ».

La Cour de justice ne semble pas encore s'être prononcée spécifiquement sur la prolongation de cette période maximale. Elle a cependant déjà jugé ce qui suit en ce qui concerne l'article 187 de la directive TVA :

« 19. En effet, il y a lieu de rappeler que, selon la logique du système mis en place par la directive 2006/112, les taxes ayant grevé en amont les biens ou les services utilisés par un assujetti aux fins de ses opérations taxées peuvent être déduites. La déduction des taxes en amont est liée à la perception des taxes en aval. Lorsque des biens ou des services acquis par un assujetti sont utilisés pour les besoins d'opérations exonérées ou ne relevant pas du champ d'application de la TVA, il ne saurait y avoir ni perception de taxe en aval ni déduction de la taxe en amont. En revanche, dans la mesure où des biens ou des services sont utilisés aux fins d'opérations taxées en aval, une déduction de la taxe ayant grevé ceux-ci en amont s'impose afin d'éviter une double imposition (voir, en ce sens, arrêt Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, point 24).

La période de régularisation des déductions prévue à l'article 187 de la directive 2006/112 permet d'éviter des inexactitudes dans le calcul des déductions et des avantages ou des désavantages injustifiés pour l'assujetti lorsque, notamment, des modifications des éléments initialement pris en considération pour la détermination du montant des déductions interviennent postérieurement à la déclaration. La probabilité de pareilles modifications est particulièrement importante dans le cas de biens d'investissement qui sont souvent utilisés durant une période de plusieurs années au cours de laquelle leur affectation peut varier (voir, en ce sens, arrêt Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, point 25).

21. La directive 2006/112 prévoit donc, à son article 187, paragraphe 1, une période de régularisation de cinq ans, qui peut être étendue à vingt ans dans le cas de biens immobiliers, période durant laquelle peuvent se succéder des déductions variables. Cette disposition permet également aux États membres de se fonder sur une période de régularisation entière à compter du début de l'utilisation du bien.

22. L'article 187, paragraphe 2, de cette directive dispose que, dans le cas où la période de régularisation a été prolongée au-delà d'une période de cinq ans, la régularisation ne porte que sur la fraction correspondante de la TVA dont les biens d'investissement ont été grevés. Cette disposition énonce également que cette régularisation est effectuée en fonction des modifications du droit à déduction intervenues au cours des années suivantes, par rapport à celui de l'année au cours de laquelle le bien a été acquis, fabriqué ou, le cas échéant, utilisé pour la première fois.

23. Les dispositions de l'article 187 de la directive 2006/112 visent des situations de régularisation de déductions, telles que celle en cause au principal, dans lesquelles un

bien d'investissement dont l'usage n'ouvre pas un droit à déduction est par la suite affecté à un usage y ouvrant droit (voir, en ce sens, arrêt *Uudenkaupungin kaupunki*, EU:C:2006:214, point 30).

24. Le système de régularisation des déductions constitue un élément essentiel du système mis en place par la directive 2006/112 en ce qu'il a pour vocation d'assurer l'exactitude des déductions et donc la neutralité de la charge fiscale. L'article 187 de ladite directive, qui concerne les biens d'investissement, pertinents dans l'affaire au principal, est d'ailleurs rédigé dans des termes qui ne laissent aucun doute sur son caractère obligatoire (voir, en ce sens, arrêt *Uudenkaupungin kaupunki*, EU:C:2006:214, point 26).

25. En l'occurrence, la législation nationale applicable dans l'affaire au principal prévoit, pour les biens d'investissement immobiliers, une période de régularisation de dix ans à compter du début de l'utilisation du bien concerné. Selon cette législation, la régularisation annuelle pouvant être effectuée pour de tels biens porte sur un dixième du montant de la taxe calculée lors de l'acquisition ou de la fabrication de ces biens.

26. Force est de constater que les règles prévues par une telle législation nationale constituent manifestement une transposition adéquate des dispositions de l'article 187 de la directive 2006/112, rappelées aux points 21 et 22 de la présente ordonnance, et ne sauraient donc être critiquées au regard de ces dispositions.

27. En revanche, ledit article 187, dès lors qu'il revêt clairement un caractère obligatoire, ainsi qu'il a été rappelé au point 24 de la présente ordonnance, s'opposerait à un régime permettant une régularisation des déductions sur une période inférieure à cinq ans et, partant, également à un régime de régularisation unique, tel que celui dont se prévaut la *Gmina Międzyzdroje*, qui permettrait une régularisation au cours d'un seul exercice fiscal.

(...)

29. En effet, ainsi qu'il a été rappelé aux points 20 et 24 de la présente ordonnance, l'exigence d'une période de régularisation d'au moins cinq ans pour les biens d'investissement constitue un élément essentiel du système de régularisation mis en place par la directive 2006/112, en ce que ce système permet d'éviter des inexactitudes dans le calcul des déductions et des avantages ou des désavantages injustifiés pour l'assujetti et vise ainsi à assurer la neutralité de la charge fiscale »⁴.

Il peut se déduire tout d'abord de ces considérations qu'une période de révision de moins de cinq ans pour les biens d'investissement immobiliers n'est pas compatible avec l'article 187 de la directive TVA.

Bien que le fait de prévoir une période de révision plus longue que la période maximale de vingt ans ne semble pas directement compromettre « la logique du système mis en place par la directive 2006/112 [selon lequel] les taxes ayant grevé en amont les biens ou les services utilisés par un assujetti aux fins de ses opérations taxées peuvent être déduites », force est de constater que la Cour de justice a défini l'article 187 de la directive TVA comme une « disposition obligatoire », qui est « rédigé[e] dans des termes qui ne laissent aucun doute sur son caractère obligatoire ».

⁴ C.J.U.E. (Ord.), 5 juin 2014, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750, points 19 à 27 et 29.

Si une période de révision de vingt-cinq ans est prévue, on observera dès lors qu'il est fort douteux qu'elle soit conciliable avec la directive TVA. Les observations qui suivent sont formulées sous cette réserve.

8. Les articles 9 à 14 de l'avant-projet visent à adapter l'annexe de l'arrêté royal n° 20 afin d'étendre la définition de certaines opérations auxquelles s'applique un taux réduit à des cas où l'on opte pour la taxation en vertu de l'article 44, § 3, 2°, d), en projet, du C.TVA. Il s'agit chaque fois de dispositions qui prévoient d'ores et déjà l'hypothèse de la location-financement d'immeubles (ou leasing immobilier), qui est exclue de l'exemption de la TVA.

Il s'agit plus précisément :

- du tableau A, rubrique XXXII « Logements privés pour handicapés » (article 9 de l'avant-projet) ;
- du tableau A, rubrique XXXIII « Etablissements pour handicapés » (article 10 de l'avant-projet) ;
- du tableau A, rubrique XXXVI « Logement dans le cadre de la politique sociale » (article 11 de l'avant-projet) ;
- du tableau A, rubrique XL « Bâtiments destinés à l'enseignement et à l'encadrement des élèves » (article 12 de l'avant-projet) ;
- du tableau B, rubrique X « Logement dans le cadre de la politique sociale » (article 13 de l'avant-projet) ;
- du tableau B, rubrique XI « Logement dans le cadre de la politique sociale - Initiative privée » (article 14 de l'avant-projet).

L'article 98 de la directive TVA dispose que les États membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits. Ceux-ci s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III de la directive TVA.

Le délégué a déclaré que toutes les rubriques que l'avant-projet entend modifier trouvent un fondement dans le point 10 de l'annexe III de la directive TVA, qui traite de la livraison, construction, rénovation et transformation de logements fournis dans le cadre de la politique sociale.

Il a plus particulièrement déclaré :

« Ter zake kan worden verwezen naar categorie 10 van de bijlage bij de richtlijn 2006/112/EG, waarbij tegelijk vorm werd gegeven aan het neutraliteitsbeginsel door geen onderscheid te maken tussen de verschillende manieren waarop juridisch vorm kan worden gegeven aan het verkrijgen van zakelijke of persoonlijke gebruiksrechten op de bedoelde gebouwen ».

Il convient de veiller à ce que, même après que les modifications en projet auront été apportées, les rubriques concernées s'inscrivent dans la définition « livraison, construction, rénovation et transformation de logements fournis dans le cadre de la politique sociale ». À cet égard, on peut plus particulièrement se référer à l'observation suivante, formulée dans l'avis 59.522/3⁵ :

« Dans l'avis 58.329/3 du 19 novembre 2015 sur le projet devenu l'arrêté royal du 14 décembre 2015, le Conseil d'État, section de législation, a observé ce qui suit :

‘L'avis de l'inspection des Finances du 13 octobre 2015 fait référence à la réponse à une question écrite d'un membre du Parlement flamand⁶ dans laquelle le ministre qui a le budget dans ses attributions expose que conformément à l'article 98, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 ‘relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée’, les États membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits. Conformément à l'article 98, paragraphe 2, premier alinéa, les taux réduits s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III de la directive. Les seules catégories de cette annexe III qui se rapprochent quelque peu de la réglementation en projet sont les points 10 et 10bis qui ont trait à la livraison, construction, rénovation et transformation de logements fournis dans le cadre de la politique sociale, ou à la rénovation et à la réparation de logements privés, à l'exclusion des matériaux qui représentent une part importante de la valeur du service fourni. Aucun de ces deux points ne concerne toutefois les biens et les services visés dans la réglementation en projet.

De même, il est exposé dans la réponse à cette question écrite, que, selon la Cour de justice ‘les catégories visées à l'annexe III de la directive 2006/112 doivent faire l'objet d'une interprétation stricte dans la mesure où la disposition de droit de l'Union en cause a le caractère de mesure dérogatoire, conformément à la jurisprudence [de la Cour], mais les notions employées à cette annexe doivent être interprétées conformément au sens habituel des termes en cause’.⁷ Une telle interprétation ne permet pas d'inclure dans les points 10 et 10bis précités les biens et services visés dans la réglementation en projet.

Cette situation implique que l'arrêté en projet ne peut se concrétiser que si cette annexe est modifiée conformément à la procédure visée à l'article 100, deuxième alinéa, de la directive 2006/112/CE’.

Une conclusion similaire s'impose à l'égard du projet à l'examen qui vise à étendre le champ d'application de la rubrique XL précitée.

Le demandeur d'avis n'a toutefois pas suivi cette observation. Le rapport au Roi donne à ce sujet la justification suivante :

‘L'avis du Conseil d'État n'est pas suivi. À ce jour, il n'est intervenu aucun arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne traitant de l'application d'un taux réduit de TVA pour la livraison, construction, rénovation et transformation de bâtiments scolaires. Il résulte de plus d'une jurisprudence récente de la Cour

⁵ Avis C.E. 59.522/3 du 4 juillet 2016 sur un projet devenu l'arrêté royal du 3 août 2016 ‘modifiant l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux en ce qui concerne les bâtiments destinés à l'encadrement des élèves’.

⁶ Note 1 de l'avis précité : *Q.R.*, Parl. fl., 2014-15, 12 décembre 2014 (question n° 84, de J. DE MEYER).

⁷ Note 2 de l'avis précité : C.J.U.E., 17 janvier 2013, C-360/11, *Commission c. Espagne*, point 63.

(Affaire C-161/14, 4 juin 2015, Commission européenne contre Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord) que la portée du point 10 de l'annexe III de la Directive 2006/112/CE, sur base duquel le Gouvernement estime pouvoir appliquer ledit taux réduit de TVA, n'est pas strictement délimitée. La Cour constate en effet que les diverses versions linguistiques de ce point 10 utilisent des formulations différentes susceptibles d'affecter le sens de cette disposition. Dans ce contexte, les considérations suivantes de la Cour méritent une attention particulière :

'First, there are versions of Category 10, such as that in English ('provision, construction, renovation and alteration of housing, as part of a social policy'), which indicate that it is the services supplied which might be regarded as having to be part of a social policy in order to qualify for the reduced rate of VAT, whereas other versions of Category 10, such as that in French ('livraison, construction, rénovation et alteration de logements fournis dans le cadre de la politique sociale'), Spanish ('Suministro, construcción, renovación y transformación de viviendas proporcionadas en el marco de la política social') and Italian ('cessione, costruzione, restauro e trasformazione di abitazioni fornite nell'ambito della politica sociale') indicate that it is the housing which must be supplied as part of a social policy in order to qualify for the reduced rate. As regards the German language version of Category 10 ('Lieferung, Bau, Renovierung und Umbau von Wohnungen im Rahmen des sozialen Wohnungsbaus'), it suggests that the reduced rate is to be reserved to operations concerning social housing.'

'It must moreover be observed that Annex III refers in Category 10 thereof, regardless of language version, to the inclusion, in the category of services which may be subject to reduced rates of VAT, not of any provision, construction, renovation and alteration of housing, but only of such operations where they are related to housing or to services supplied as part of a social policy or to social housing. It is therefore apparent from the very wording of that provision that it precludes national measures which amount to permitting the application of the reduced rate of VAT to the provision, construction, renovation and alteration of all housing, with no account being taken of the restriction pertaining to the social context in which such operations must take place.'

'As regards the purpose of those provisions, it must be recalled that, in establishing Annex III to the VAT Directive, the EU legislature intended that essential commodities and goods and services having social or cultural objectives may be subject to a reduced rate of VAT, provided that those goods or services pose little or no risk of distortion to competition.'

'It is true that the VAT Directive does not define either which services correspond to social objectives or, again, which services are supplied as part of social policy. It follows that the definition of such objectives or that social policy context is a matter of political choices for the Member States and may not be subject to scrutiny by the European Union except where, by a distortion of those concepts, it results in measures which fall, by virtue of their effect and true objectives, outside those objectives or that context.'

Il ressort clairement des considérations énoncées ci-dessus que le point 10 de l'annexe III de la Directive 2006/112/CE ne se rapporte pas nécessairement uniquement à des logements, ce qui est par contre bien le cas pour le

point 10bis ('la rénovation et la réparation de logements privés') et le point 10ter ('le lavage de vitres et le nettoyage de logements privés'), mais à l'hébergement dans l'acception large du terme, tant que cet hébergement s'inscrit dans le cadre d'une politique sociale. Il résulte de plus de la formulation large de la Cour 'or to services supplied as part of a social policy or to social housing' que l'aspect social prime sur l'élément de l'hébergement. L'hébergement d'élèves et d'étudiants dans des bâtiments scolaires contemporains et appropriés s'inscrit très clairement dans le cadre de la politique sociale prônée par le Gouvernement. Il est dès lors prématuré de conclure que l'application d'un taux réduit de TVA pour la livraison, construction, rénovation et transformation de bâtiments scolaires n'est pas compatible avec la disposition mentionnée ci-avant'.

Cette justification n'est toutefois pas convaincante. Conformément au point 10 de l'annexe III de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée', un taux réduit peut être appliqué à la 'livraison, construction, rénovation et transformation de logements fournis dans le cadre de la politique sociale'. Les bâtiments qui font l'objet d'un taux réduit conformément à la rubrique en projet ne relèvent pas du champ d'application de ce point 10, et ce quelle que soit la version linguistique. Les bâtiments visés ne constituent en effet pas un 'hébergement', 'huisvesting', 'housing', 'abitazioni' ou 'Wohnungen', etc. Au demeurant, l'arrêt C-161/14 de la Cour de justice du 4 juin 2015 cité dans le rapport au Roi n'est pas pertinent en l'espèce, vu qu'il ne concerne pas la question de savoir s'il s'agit ou non d'un 'hébergement', mais bien celle de savoir si le taux réduit instauré par le Royaume-Uni relève ou non d'une 'politique sociale' requise en vertu du point 10 précité.

Dès lors, le taux réduit de TVA actuellement en vigueur et également inscrit dans le projet viole l'article 98 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée', ce qui peut donner lieu à une procédure d'infraction devant la Cour de justice pour non-respect du droit de l'Union européenne ainsi qu'à un recouvrement des recettes de la TVA que l'Union européenne n'a - injustement - pas perçues.

Eu égard à ce qui précède, le Conseil d'État, section de législation, s'abstient de poursuivre l'examen du projet. Dans l'hypothèse où la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 serait modifiée de manière à autoriser l'instauration du taux réduit actuellement à l'examen, le projet devrait être à nouveau soumis pour avis ».

Cette observation s'applique par analogie à l'article 12 de l'avant-projet.

2. Égalité et non-discrimination

9. Le régime de TVA concernant la mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens sera adapté à partir du 1^{er} octobre 2018, de sorte que ces services ne seront pas exemptés s'il s'agit de bâtiments (ou fractions de ceux-ci) qui sont « principalement »⁸ utilisés comme emplacements pour l'entreposage de biens (article 44, § 3, 2^o, a), deuxième tiret, en projet, du C.TVA), alors que le régime en vigueur est actuellement appliqué de telle manière qu'il est applicable aux bâtiments qui sont « exclusivement » (avec une marge de tolérance de

⁸ Voir aussi à cet égard l'observation 13.

10%) utilisés à cet effet. S'il s'agit de la location d'un bâtiment (ou d'une fraction de celui-ci) pour lequel s'applique en principe l'exemption de la taxe et qui est utilisé par le preneur exclusivement pour l'activité économique lui conférant la qualité d'assujetti, le loueur et le preneur pourront, à partir du 1^{er} octobre 2018, opter conjointement pour la taxation de cette location. Dans ce cas, les assujettis peuvent donc également faire usage du régime de déduction visé aux articles 45 et suivants du C.TVA⁹.

Il en va toutefois autrement pour la location d'un bâtiment (ou d'une fraction d'un bâtiment) que le preneur utilise exclusivement pour son activité économique lui conférant la qualité d'assujetti, *pour autant qu'il ne s'agisse pas de contrats de mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens* (article 44, § 3, 2^o, d), alinéa 3, deuxième phrase, en projet, du C.TVA). Pour cette catégorie, la possibilité d'opter pour la taxation de cette location – et par voie de conséquence pour le régime de déduction – est limitée. Pour des contrats relatifs à des bâtiments pour lesquels la TVA grevant les opérations qui concourent à leur construction est exigible pour la première fois au plus tôt le 1^{er} octobre 2018, l'option ne peut en effet être exercée¹⁰.

Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, une différence de traitement ne peut se concilier avec les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination que si cette différence repose sur un critère objectif et si elle est raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure visée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé¹¹. Nul n'ignore que le principe d'égalité et de non-discrimination s'applique également en matière fiscale. L'article 172 de la Constitution confirme l'applicabilité des règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination (articles 10 et 11 de la Constitution) en matière d'impôts. Cette disposition constitue en effet une précision ou une application particulière du principe général d'égalité formulé à l'article 10 de la Constitution.

La différence de traitement précitée concernant la possibilité d'opter pour la taxation de la location et donc de bénéficier aussi du régime de déduction devra dès lors pouvoir être adéquatement justifiée. L'exposé des motifs souligne à cet égard qu'il s'agit de stimulants fiscaux sous la forme d'«une mesure non spécifique à un secteur en ce qui concerne les nouveaux projets de construction et une mesure sectorielle spécifique pour le secteur de la logistique»¹². La question se pose cependant de savoir si cela peut suffire pour justifier la privation pure et simple de la possibilité d'option pour des contrats relatifs à la construction de

⁹ Pour des contrats relatifs à de tels services qui ne sont pas actuellement exemptés de la taxe, le régime en vigueur – et par conséquent aussi le droit de recourir au régime de déduction – est maintenu jusqu'au terme initial du contrat (article 8 de l'avant-projet).

¹⁰ Voir aussi à cet égard l'observation 11.

¹¹ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle. Voir par exemple : C.C., 17 mars 2014, n° 107/2014, B.12 ; C.C., 25 septembre 2014, n° 141/2014, B.4.1 ; C.C., 30 avril 2015, n° 50/2015, B.16 ; C.C., 18 juin 2015, n° 91/2015, B.5.1 ; C.C., 16 juillet 2015, n° 104/2015, B.6 ; C.C., 16 juin 2016, n° 94/2016, B.3 ; C.C., 18 mai 2017, n° 60/2017, B.11 ; C.C., 15 juin 2017, n° 79/2017, B.3.1 ; C.C., 19 juillet 2017, n° 99/2017, B.11 ; C.C., 28 septembre 2017, n° 104/2017, B.8.

¹² En ce qui concerne la mesure sectorielle spécifique, la question se pose du reste de savoir s'il ne s'agit pas d'une aide d'État, qui doit en principe être notifiée à la Commission européenne.

bâtiments pour lesquels la TVA est déjà devenue exigible avant le 1^{er} octobre 2018. Il reviendra à la Cour constitutionnelle de se prononcer le cas échéant sur ce point.

3. Autres observations générales

10. Le délégué a été invité à fournir des précisions concernant l'hypothèse de la sous-location dans le cadre de laquelle, par exemple, le sous-locataire utilise le bien concerné comme logement privé. À la question de savoir quelles pourraient en être les conséquences pour la taxation optionnelle du contrat de location entre le loueur principal et le preneur ou le sous-loueur, le délégué a répondu comme suit :

« In het algemeen kan worden gesteld dat de optie werkt in personam en niet in rem.

Overeenkomstig de toepassingsvoorwaarden van de ontworpen regeling kan de verhuur van een gebouw, desgevallend met de bijhorende grond, immers maar worden belast op grond van een gezamenlijke optie door huurder en verhuurder, op voorwaarde dat het betrokken goed door de huurder uitsluitend wordt gebruikt voor de economische activiteit die hem de hoedanigheid van belastingplichtige verleent.

Dat criterium, dat manifest persoonsgebonden is, vormt de enige toetssteen van de mogelijkheid om te opteren.

Indien de afnemer het goed derhalve onderverhuurt als belastingplichtige in het kader van een economische activiteit van onderverhuur (bv. de exploitant van een complex van residentieel vastgoed), zal de hoofdverhuur mits optie kunnen belast worden en dat ongeacht het gebruik dat van het betrokken goed wordt gemaakt door de onderhuurders. Het is daartoe derhalve niet noodzakelijk dat de onderverhuur zelf belast wordt (indien de optie kan uitgeoefend worden) of belast kan worden (indien de optie voor de onderverhuur niet kan uitgeoefend worden omdat het betrokken goed bv. wordt verhuurd aan een particulier). Het feit dat het verhuurde goed in fine door de eindgebruiker (per hypothese een onderhuurder) zou worden gebruikt voor privé-bewoning, heeft aldus niet ipso facto in alle omstandigheden een invloed op de mogelijkheid om de hoofdhuur te belasten. Afgezien van dit juridisch aspect, zal er uiteraard wel een feitelijke impact uitgaan van een onderverhuur die zelf niet belast kan worden en dus vrijgesteld is zonder recht op aftrek van de voorbelasting. Rekening houdend met het feit dat in dergelijke omstandigheden de hoofdhuurder-onderverhuurder de verschuldigde btw op de hoofdhuur niet in aftrek zou kunnen brengen (want gerelateerd aan een uitgaande handeling die is vrijgesteld zonder recht op aftrek van de voorbelasting), is het immers weinig waarschijnlijk dat hij in dergelijke omstandigheden zou overwegen om de optie tot belastingheffing op de hoofdhuurovereenkomst uit te oefenen.

Het is derhalve niet nodig om specifieke bepalingen te voorzien met betrekking tot de situatie van onderverhuur, aangezien die situatie adequaat kan worden benaderd aan de hand van de voorwaarden van de ontworpen regeling.

Het voorgaande wordt trouwens bevestigd door de hiernavolgende passage in de memorie van toelichting. In het licht van uw vraagstelling zouden we wel voorstellen om de passage te verduidelijken door de toevoeging van in vet gedrukte tekst.

Het gebouw of het gedeelte van het gebouw mag dienovereenkomstig **door de huurder** niet als woning, of meer in het algemeen, voor andere doeleinden dan die van een economische activiteit, worden gebruikt. Het residentieel vastgoed is

dienovereenkomstig uitgesloten van de optie ten aanzien van de verhuur aan de bewoners, en blijft dus vrijgesteld van de belasting op grond van artikel 44, § 3, 2° (nieuw), van het Wetboek. De verhuur van residentieel vastgoed, zoals bejaardentehuizen of studentenhuizen, door de eigenaar aan de exploitant is anderzijds uiteraard niet van de optie uitgesloten ».

On peut se rallier à cette analyse.

11. Le nouveau régime entre en vigueur le 1^{er} octobre 2018 (article 15 de l'avant-projet). L'option ne peut être exercée que « pour des contrats relatifs à des bâtiments ou fractions de bâtiments pour lesquels la TVA grevant les opérations qui concourent à leur construction est exigible pour la première fois au plus tôt le 1^{er} octobre 2018 » (article 44, § 3, 2°, d), alinéa 3, en projet, du C.TVA – article 2 de l'avant-projet).

L'exposé des motifs de l'avant-projet donne l'explication suivante à cet égard :

« La règle essentielle qui prévaut est que le nouveau régime optionnel de taxation des locations immobilières ne pourra être appliqué que pour les contrats portant sur projet de nouvelles constructions, à savoir des bâtiments ou fractions de bâtiments nouvellement construits à partir du 1^{er} octobre 2018.

Sont par conséquent concrètement visés, les nouveaux projets de construction qui ont été entamés après le 1^{er} octobre 2018, pour lesquels dès lors aucune TVA n'est encore devenue exigible avant le 1^{er} octobre 2018 sur les coûts directement liés à ces projets. Ces coûts ne comprennent pas uniquement les frais de construction matériels proprement dits (comme les travaux immobiliers) mais également les travaux préparatoires se rapportant à un projet spécifique, peu importe qu'ils soient de nature matérielle ou intellectuelle (p. ex. les frais d'architecte) ».

Dans la pratique, cette règle engendrera sans doute de nombreux problèmes d'application. C'est ainsi qu'elle pourrait laisser penser qu'une facture relative à une étude préalable d'un projet immobilier suffit à exclure le régime optionnel. À cet égard, le délégué a fourni les précisions suivantes :

« Algemene prospectieve kosten met betrekking tot een toekomstig bouwproject die niet kunnen worden toegewezen aan een of meerdere specifieke gebouwen zijn niet bedoeld onder het begrip 'handelingen die bijdragen tot de oprichting van gebouwen of gedeelten van gebouwen' zoals bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, d), derde lid, nieuw, van het Btw-Wetboek ».

Il est recommandé de préciser l'avant-projet sur ce point. Une solution garantissant une meilleure sécurité juridique pourrait consister à lier l'application dans le temps à l'exigibilité de la TVA grevant les coûts relatifs au bien immobilier même (et non : au projet).

EXAMEN DU TEXTE

Intitulé

12. L'intitulé suggère que la loi en projet n'apporte des modifications que dans le C.TVA, alors qu'elle modifie aussi l'arrêté royal n° 20. L'intitulé devra refléter de manière plus complète le contenu de la loi¹³.

Article 5

13. Les prestations de services relatives à la « mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens » sont en principe exclues de l'exemption de la taxe prévue pour « l'affermage et la location de biens immeubles par nature » (article 44, § 3, 2°, a), deuxième tiret, en projet, du C.TVA).

L'exposé des motifs indique que des bâtiments ou fractions de bâtiments sont considéré(es) comme emplacement pour l'entreposage de biens s'ils sont « principalement » utilisés à cet effet. Eu égard au principe de légalité en matière fiscale¹⁴, cette disposition devra figurer dans le texte même de l'avant-projet.

Article 6

14. L'article 48, § 2, alinéa 3, en projet, du C.TVA concerne la révision de la déduction de la TVA et dispose que la révision « a lieu chaque année, selon le cas, à concurrence d'un cinquième ou d'un vingt-cinquième du montant de ces taxes en fonction d'une évaluation sur base mensuelle ».

À la question de savoir comment l'évolution sur une base mensuelle s'articule avec l'article 187, paragraphe 2, de la directive TVA, qui est fondé sur une régularisation annuelle, le délégué a répondu ce qui suit :

« Zoals de bepaling zelf aangeeft moet er een onderscheid worden gemaakt tussen twee verschillende zaken

1) De periodiciteit van de herziening

¹³ *Principes de technique législative. Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, recommandation n° 14.2, b), à consulter sur le site Internet du Conseil d'État (www.raadvst-consetat.be).

¹⁴ Il résulte du principe de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution, que le législateur doit fixer lui-même tous les éléments essentiels permettant de déterminer la dette d'impôt des contribuables. Il s'ensuit que toute délégation relative à la détermination d'un des éléments essentiels de l'impôt est en principe inconstitutionnelle.

Les dispositions constitutionnelles précitées ne vont toutefois pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. L'attribution d'une compétence à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité pour autant que la délégation soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur. Font partie des éléments essentiels de l'impôt, la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt (C.C., 10 juillet 2014, n° 104/2014, B.6; C.C., 23 février 2017, n° 30/2017, B.11).

De herziening bedoeld in artikel 48, § 2, derde lid, nieuw, van het Btw-Wetboek is een jaarlijkse herziening in de zin van artikel 187, lid 2, van de btw-richtlijn (zie onderlijning in het geciteerde tekstgedeelte in de vraag).

2) De manier van berekening welk gedeelte van het voor herziening vatbare bedrag desgevallend effectief moet worden herzien

De berekening van het gedeelte van voor herziening vatbare bedrag aan het einde van een bepaald jaar dat desgevallend effectief moet worden herzien gebeurt anderzijds door rekening te houden met het effectieve gebruik van het bedrijfsmiddel van maand tot maand in het verlopen jaar (referentiedatum nog later te bepalen via koninklijk besluit, maar logisch zou zijn om hier bv. de eerste dag van de maand te nemen). Dit element is een modaliteit van de berekening van het te herziene bedrag en laat het jaarlijks karakter van de herziening onverlet, in overeenkomst met de bevoegdheden toegekend aan de lidstaten overeenkomstig artikel 189, punt b) van de btw-richtlijn.

Dit kan worden toegelicht aan de hand van een zeer eenvoudig voorbeeld. Stel bv. dat initieel 100% van de btw op de oprichtingskosten in aftrek werd gebracht en dat na afloop van het eerste jaar (ingebruikname op 1/1 met onmiddellijke verhuring met btw) blijkt dat vanaf 1/10 van dat jaar het goed werd verhuurd met vrijstelling. In dat geval zal 3/10 van 1/25ste van het initieel in aftrek gebrachte btw-bedrag voor dat jaar moeten worden teruggestort ».

Ces précisions doivent ressortir plus clairement de l'avant-projet de loi.

15. L'article 48, § 2, alinéa 2, en projet, du C.TVA reproduit la réglementation existante concernant la période de révision de quinze ans pour les « biens d'investissement immobiliers ». Pour les cas visés à l'article 44, § 3, 2°, d), en projet, l'article 48, § 2, alinéa 3, prévoit une période de révision de vingt-cinq ans.

Invité à préciser comment ces dispositions doivent s'appliquer si l'hypothèse visée à l'article 44, § 3, 2°, d), se présente parfois, mais pas toujours, le délégué a répondu comme suit :

« De aflijning van de bestaande herzieningstermijnen gebeurt in functie van de aard van de inkomende handeling waarop potentieel aftrekbare btw rust. De aflijning met de nieuwe herzieningstermijn van 25 jaar gecreëerd binnen de nieuwe bijzondere regeling van optionele belastingheffing voor onroerende verhuur zal anderzijds moeten gebeuren rekening houdend met de toepassingsvoorwaarden van de nieuwe regeling, en dus met de uitgaande handelingen van de verhuurder op wie de herzieningsverplichting rust en is in die zin volledig nieuw en ook complexer.

De reglementaire articulatie van de oplossing van het conflict tussen herzieningstermijnen bij wijzigingen van gebruik van het goed in de loop der jaren is voorzien als een onderdeel van het uitvoeringsbesluit dat nodig is om de herzieningsmodaliteiten vast te leggen (aanpassing van het koninklijk besluit nr. 3 dat ter zake momenteel alle herzieningsmodaliteiten en dergelijke omvat).

Op dit specifieke punt is er derhalve nog geen politieke consensus, zodat de contouren van een mogelijke conflictregel nog verder zullen moeten worden uitgeklaard en politiek gevalideerd. Een benadering die daarbij in overweging zou kunnen worden genomen - rekening houdend met juridische en praktische beperkingen - is een benadering waarbij als uitgangspunt zou gelden dat de herzieningstermijn van 25 jaar van toepassing is indien het gebouw bij de ingebruikname of desgevallend in de loop van de eerste 15 jaar voor een verhuur met btw onder de voorwaarden van artikel 44, § 3, 2°, d),

nieuw, van het Btw-Wetboek wordt aangewend. Indien die aanwending pas zou plaatsgrijpen na de eerste 15 jaar, zou die wijziging de oorspronkelijke herzieningstermijn die op dat moment al definitief is verlopen niet meer kunnen doen herleven omdat alle oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw definitief aan herziening onderworpen is geweest.

Ten aanzien van uw voorbeeld (waarbij er wordt vanuit gegaan dat “eigen gebruik” moet worden begrepen als aanwending als bedrijfsmiddel voor de economische activiteit van de eigenaar, andere dan verhuur, die een volledig recht op aftrek verleent) zou een dergelijk benadering tot het volgende resultaat leiden:

- Bij de aanvang wordt rekening gehouden met een herzieningstermijn van 15 jaar. Na 10 jaar is 10/15de van het oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw-bedrag definitief aan herziening onderworpen geweest.

- Bij de aanwending voor belaste verhuur, wordt definitief overgeschakeld op een herzieningstermijn van 25 jaar. Dat zou inhouden dat het resterende aan herziening onderworpen bedrag, nl. 5/15de, aan herziening wordt onderworpen gedurende nog $(25 - 10) = 15$ jaar. In die optiek zal vanaf de gebruikswijziging elk jaar $(5/15de \times 1/15de) = 1/45ste$ van het oorspronkelijk in aftrek gebrachte bedrag voor herziening in aanmerking komen. Op deze manier moet er niet worden overgegaan tot een herberekening van het bedrag aan btw dat al aan herziening werd onderworpen. Latere gebruikswijzigingen gedurende de termijn van 25 jaar (zoals in het voorbeeld aanwending voor privé-bewoning) hebben geen invloed meer op de herzieningstermijn (maar uiteraard wel op de verplichting om, binnen die termijn, tot een effectieve herziening over te gaan ».

Cet aspect doit également être réglé de manière plus explicite dans le projet de loi.

Article 7

16. Eu égard au principe de légalité en matière fiscale, il appartient en premier lieu au législateur lui-même de déterminer « la mesure dans laquelle les déductions et révisions sont opérées et calculées » (article 49, 5°, en projet, du C.TVA).

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Jo BAERT