

COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

COM(93) 563 final

Bruxelles, le 11 novembre 1993

**DEMANDE DU GOUVERNEMENT NEERLANDAIS TENDANT A INTRODUIRE, DANS LE
DOMAINE DES LOCATIONS IMMOBILIERES, UNE MESURE DEROGATOIRE A LA 6EME
DIRECTIVE TVA (77/388/CEE), FONDEE SUR L'APPLICATION DE L'ARTICLE 27
PARAGRAPHES 1 ET 2 DE LADITE DIRECTIVE**

(Communication de la Commission au Conseil)

**DEMANDE DU GOUVERNEMENT NEERLANDAIS TENDANT A INTRODUIRE, DANS LE
DOMAINE DES LOCATIONS IMMOBILIERES, UNE MESURE DEROGATOIRE A LA 6EME
DIRECTIVE TVA (77/388/CEE), FONDEE SUR L'APPLICATION DE L'ARTICLE 27
PARAGRAPHERS 1 ET 2 DE LADITE DIRECTIVE**

(Communication de la Commission au Conseil)

1. Introduction

- a) Selon la directive du Conseil (77/388/CEE), les Etats membres sont tenus d'appliquer le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée. Aux termes de l'article 27 paragraphe 1 de cette directive, le Conseil peut autoriser tout Etat membre à introduire des mesures particulières dérogatoires à la directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales.
- b) Par lettre de la Représentation permanente du Royaume des Pays-Bas, enregistrée au Secrétariat Général de la Commission en date du 13 août 1993, la Commission a été saisie d'une mesure en vue d'éviter certaines fraudes dans le domaine des locations immobilières taxables. Cette lettre ainsi que la description de la mesure se trouve en annexe I de la présente.
- c) Par lettre du Secrétariat Général de la Commission en date du 13 septembre 1993, les autres Etats membres ont été informés, conformément à l'article 27 paragraphe 3 de ladite directive, de la mesure envisagée par le gouvernement néerlandais. Aux termes du paragraphe 4 de ce même article, la Commission ou les Etats membres peuvent demander l'évocation de l'affaire par le Conseil.

2. Description de la mesure en cause

Le gouvernement néerlandais envisage d'introduire dans sa législation les mesures suivantes:

- a) porter à 20 ans la période de régularisation de la déduction de la TVA grevant les biens immeubles fixée à 10 ans par l'article 20 paragraphe 2 de la 6ème directive;
- b) instaurer une base d'imposition minimale pour les locations immobilières taxables;
- c) instaurer une base d'imposition minimale pour les constitutions de droits réels portant sur des immeubles.

Les autorités néerlandaises justifient ces mesures par la nécessité de combattre l'usage abusif du régime optionnel de location taxable de biens immobiliers.

3. Avis de la Commission

La Commission estime qu'une mesure particulière ne peut faire l'objet d'une autorisation, aux termes de l'article 27 de la 6ème directive, que si cette mesure, tout en dérogeant aux modalités d'application du système commun de TVA, respecte les principes fondamentaux et les dispositions essentielles de ce système. Or la mesure envisagée par le gouvernement néerlandais ne respecte pas, selon la Commission, ces conditions.

En effet, la mesure prévue sous les points 2.b) et c), qui entend fixer une base minimale d'imposition, déroge de manière trop absolue à l'article 11 de la directive qui constitue une disposition essentielle du système commun de TVA. La mesure prévue au point 2a), quant à elle, impose aux assujettis des obligations alourdies en matière de conservation des documents commerciaux, et constitue une mesure disproportionnée puisque pour appréhender de possibles cas d'évasion dans le domaine des locations immobilières, elle vise tous les immeubles quelle que soit leur affectation. De surcroit, la Commission est d'avis que le but recherché de lutte contre l'évasion fiscale a déjà été pris en compte par l'article 20 paragraphe 2 de la directive, qui permet aux Etats membres d'opter, en ce qui concerne les biens immobiliers, pour une période de régularisation de 10 ans au lieu de 5 ans.

4. Conclusion

Les mesures en cause soulevant des objections fondamentales, la Commission demande en conséquence l'évocation de l'affaire par le Conseil, conformément aux dispositions de l'article 27 paragraphe 4 de la directive précitée.

Annexe I

REPRESENTATION PERMANENTE
DU ROYAUME DES PAYS-BAS
AUPRES DES COMMUNAUTES EUROPEENNES

4
ANNEXE I

Bruxelles, le 6 août 1993

Avenue des Arts, 46
1040 Bruxelles

Commission des
Communautés européennes
A l'attention du Secrétariat général
Rue de la Loi, 200
1049 Bruxelles

Objet: Communication de mesures dérogatoires à la sixième directive TVA dont
l'adoption est projetée par les Pays-Bas

Conformément à l'article 27, paragraphe 2, de la directive 77/388/CEE du
Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats
membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO n° L 145 du 13 juin
1977), le gouvernement néerlandais informe par la présente la Commission des
Communautés européennes de son intention d'adopter trois mesures dérogeant aux
dispositions de ladite directive. La présente communication a pour objet
d'obtenir l'autorisation nécessaire du Conseil des Communautés européennes.
Les mesures projetées visent à combattre l'usage abusif du régime optionnel de
location taxable de biens immobiliers.

Les mesures projetées sont exposées en détail dans l'annexe ci-jointe.

Pour le représentant permanent,

E.A. Bosch

Conseiller financier

(p.p. L.F. Smeets-Bitsch, secrétaire)

cc. Ministère des Finances

A l'attention de DGFZ

Ministère des Affaires étrangères

A l'attention de Monsieur J.H.M van Bonzel

Explication des mesures qui seront prises par les Pays-Bas conformément à l'article 27 de la sixième directive du Conseil en matière de taxes sur le chiffre d'affaires

Aux Pays-Bas, la location de biens immobiliers est en principe exonérée de la taxe sur le chiffre d'affaires. Le bailleur et le preneur ont cependant la possibilité de ne pas appliquer l'exonération en optant pour la taxation (régime optionnel de location taxable). L'instauration du droit d'option aux Pays-Bas se fonde sur les dispositions de l'article 13 C a) de la sixième directive.

Lors de son instauration en 1968, le droit d'option avait un double objectif: éviter le cumul des taxes dans la chaîne d'imposition concernée et prévenir d'éventuelles distorsions de la concurrence entre les entrepreneurs qui achètent et ceux qui louent un bien immobilier. C'est pourquoi le régime optionnel était limité aux locataires qui sont considérés comme entrepreneurs aux fins de la taxe sur le chiffre d'affaires. Les organismes de droit public - dans la mesure où il n'avaient pas la qualité d'entrepreneur - ne pouvaient utiliser le régime, mais les entrepreneurs non assujettis le pouvaient.

Dans la pratique, il est cependant apparu nécessaire d'étendre la possibilité d'appliquer la taxation à la location de biens immobiliers à des preneurs autres que des entrepreneurs. Cela concernait en particulier la location d'immeubles de bureaux ou de locaux similaires à des organismes publics ou semi-publics, ainsi qu'à d'autres établissements qui n'ont pas la qualité d'entrepreneur aux fins de la taxe sur le chiffre d'affaires. Dans les cas où, en particulier, l'immeuble n'était loué en exonération que pour quelques années, le bailleur se trouvait désavantagé en ce sens qu'il perdait son droit à déduction des taxes payées en amont à mesure que la période de régularisation s'écoulait, même s'il louait ensuite l'immeuble sous le régime de la taxation. Le bailleur avait de ce fait tendance à répercuter intégralement les taxes payées en amont sur le loyer applicable au bail de courte durée. C'est ainsi qu'en 1978, lors de l'adaptation de la législation en matière de taxes sur le chiffre d'affaires à la sixième directive, les

Pays-Bas ont étendu la possibilité d'opter pour la taxation à toute location de biens immobiliers. Une exception est prévue pour les logements, car ceux-ci appartiennent au domaine de la vie privée. Il n'existe donc pas de droit d'option pour les logements.

Lors de la modification de la législation en 1978, la période de régularisation des déductions de taxes payées en amont a, en outre, été portée à 10 ans.

Le droit d'option a, dans un certain nombre de cas, donné lieu à des abus. Des non-entrepreneurs, notamment des organismes publics, et des entrepreneurs non assujettis utilisent parfois ce droit pour échapper à la taxe lors d'investissements dans des biens immobiliers. Au lieu d'acheter directement un bien immobilier, par exemple un immeuble de bureaux - auquel cas l'investissement est grevé d'une taxe non déductible - le candidat acquéreur retarde cet achat de dix ans, durée correspondant à la période de régularisation des déductions. Entre-temps, le bâtiment est loué sous le régime optionnel de la location taxable. Pendant la durée du bail, le bailleur bénéficie d'une déduction totale et immédiate de la taxe sur son investissement et il n'est redevable de la taxe que sur le loyer. Après dix ans, il est mis fin à la location par la livraison du bien au locataire. Cette livraison est exonérée et elle ne donne pas lieu à une régularisation des déductions de la taxe sur l'investissement effectuées dans le passé par le bailleur. La période de régularisation est en effet écoulée.

Par rapport à l'achat direct, l'achat différé moyennant une période de location permet d'économiser environ 50% de la taxe grevant l'investissement. Il s'agit en l'occurrence de l'économie réalisée si le loyer pratiqué couvre le coût de l'investissement. Si tel n'est pas le cas, l'économie d'impôt est supérieure.

Le système de location décrit ci-dessus est utilisé, dans la pratique, aussi bien par les parties liées que par les parties non liées.

Le gouvernement néerlandais est d'avis que l'utilisation du régime optionnel dans le seul but d'échapper à la taxe n'est pas souhaitable. Il considère par

conséquent qu'elle doit être combattue. Comme il est apparu que cela n'était pas possible dans le cadre de la législation existante, le gouvernement néerlandais a l'intention de prendre les mesures législatives suivantes:

1. pour les biens d'investissement immobiliers, la période de régularisation de la déduction des taxes payées en amont est portée de 10 à 20 ans;

2. pour la location taxable de biens immobiliers, la base d'imposition doit correspondre au minimum à un montant en rapport avec le prix d'achat du bien immobilier; et

3. en cas de constitution taxable d'un droit limité sur un bien immobilier autre qu'un logement, la base d'imposition doit être fixée au minimum à un montant en rapport avec le prix d'achat du bien immobilier.

Ces mesures sont expliquées ci-après.

Ad mesure 1. Cette mesure est la plus importante. Elle va de soi, car l'avantage en termes de TVA qui est lié au système mis en cause provient essentiellement du fait que, pour les biens d'investissement immobiliers, la période de régularisation est courte par rapport à la durée de vie économique des biens. Une période de régularisation de 20 ans correspond mieux à la durée de vie économique d'un bien d'investissement immobilier. L'allongement de la période de régularisation rejoint, en outre, le principe de base de la taxe sur le chiffre d'affaires selon lequel la relation entre la déduction des taxes payées en amont et l'utilisation effective du bien doit être la plus réaliste possible.

L'allongement de la période de régularisation implique que les parties doivent maintenir le bien en location taxable pendant une période plus longue avant que le preneur puisse acquérir le bien en exonération sans exposer le bailleur à une régularisation des déductions. En outre, en cas de livraison du bien avant l'expiration de la période de régularisation, le montant que le bailleur doit rembourser au fisc au titre de la régularisation des taxes déduites augmente en fonction de la longueur de la période de régularisation.

L'allongement ne sera pas limité aux cas où un bien d'investissement immobilier est soumis au régime de location taxable en vertu du droit d'option. La mesure vaut pour tous les biens d'investissement immobiliers, quel que soit l'usage qui en est fait. Cela permet d'éviter que les parties ne recourent, en ce qui concerne ces biens, à d'autres subterfuges qui, socialement, ont le même effet que le régime optionnel de location mis en cause, mais qui, juridiquement, ne peuvent être considérés comme la mise et la prise en location de ces biens. Il peut s'agir, par exemple, de la constitution de droits limités (à court terme) tel que l'usufruit, l'emphytéose ou le droit de superficie sur un bien d'investissement immobilier, constitution qui, au terme de la période de régularisation, est suivie d'un transfert, exempté, de la nue propriété du bien, qui ne donne pas lieu à une régularisation des déductions de la taxe en amont.

Ad mesure 2. Cette mesure fixe la base d'imposition applicable à la location taxable d'un bien immobilier à un niveau normal par rapport au prix d'achat du bien, cela dans l'hypothèse où les parties conviendraient, pour quelque raison que ce soit, d'un loyer moins élevé. Dans ce cas, la base d'imposition n'est pas le loyer (subjectif) convenu entre les parties. Cette mesure permet d'éviter que l'effet de la mesure 1 soit annulé par des manipulations portant sur le loyer. En effet, les parties peuvent convenir d'un loyer moins élevé, le montant payé en moins pour la location pendant la durée du bail étant compensé par un prix d'achat plus élevé - mais exonéré - au terme de cette période. Il est même loisible aux parties de convenir d'un loyer qui ne couvre pas les coûts. Ainsi qu'il ressort de l'arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 21 septembre 1988 dans l'affaire 50/87 (Recueil 1988, p. 4797), le fait de convenir d'un loyer qui ne couvre pas les coûts ne fait pas obstacle à l'application du droit à déduction, lequel est inhérent à l'utilisation du droit d'option.

La mesure n'est pas limitée aux preneurs qui n'ont pas droit à déduction de

la taxe ou ne peuvent la déduire intégralement. Une telle restriction entraînerait d'importants problèmes d'ordre pratique. Il est difficile de faire dépendre la taxation de l'usage que le locataire fait du bien, étant donné que le bailleur, en tant qu'assujetti, ne peut généralement pas vérifier cet usage. La taxe reste évidemment déductible, dans la mesure où le bien est affecté à des prestations imposables.

Ad mesure 3. Cette mesure prévoit que la taxe payable en cas de constitution taxable d'un droit limité sur un bien immobilier doit être calculée sur la base d'un montant normal eu égard au prix d'achat du bien, cela dans l'hypothèse où les parties conviendraient, pour quelque raison que ce soit, d'une contrepartie plus faible. Dans ce cas, la base d'imposition n'est pas le montant (subjectif) de la contrepartie convenue entre les parties. Cette mesure est du même ordre que la précédente et elle vaut pour les parties qui seraient tentées de chercher dans la constitution de droits limités sur des biens immobiliers un moyen de contourner le nouveau régime optionnel de location taxable. Les logements peuvent être exclus de cette mesure étant donné que le régime optionnel de location taxable n'est pas applicable à cette catégorie de biens immobiliers.

Les mesures projetées par le gouvernement néerlandais constituent des dérogations à l'article 20, paragraphe 2, dernier alinéa de la sixième directive, qui fixe la période de régularisation pour les biens d'investissement immobiliers à dix ans au maximum, et à l'article 11, A, paragraphe 1 a) de cette directive, selon lequel la base d'imposition est constituée par le montant de la contrepartie obtenue pour l'opération taxable. C'est pourquoi le gouvernement néerlandais demande que lui soit conférée l'autorisation prévue à l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive.

Le gouvernement néerlandais a bien entendu envisagé d'autres possibilités que les mesures décrites ci-dessus. Deux de ces possibilités seront évoquées ici. La première consiste à limiter ou à différer le droit à déduction du bailleur. Cette possibilité a été écartée car elle dérogeait de manière excessive

aux principes de base du système de la taxe sur le chiffre d'affaires, lequel se fonde en effet sur une déduction totale et immédiate. L'autre possibilité consiste à limiter le droit d'option aux preneurs qui affectent effectivement le bien immobilier à des prestations taxables et donc à exclure du régime les entrepreneurs non assujettis et les non-entrepreneurs. Toutefois, cette possibilité fait fi des raisons - valables selon le gouvernement néerlandais - qui justifient la portée actuelle du régime optionnel et elle entraînerait d'importants problèmes pratiques dans le cas des preneurs qui affectent le bien immobilier à la fois à des prestations ouvrant droit à déduction et à d'autres activités. Sur un plan plus général, ces deux possibilités ont pour inconvénient de ne pas résoudre le problème de l'usage abusif du régime optionnel pour la location taxable en agissant sur ce qui en est la cause essentielle, à savoir la durée trop courte de la période de régularisation des déductions par rapport à la durée de vie économique des biens immobiliers.

Pour conclure, le gouvernement néerlandais fera la remarque suivante. D'une manière générale, le régime optionnel néerlandais fonctionne de façon satisfaisante, mais l'utilisation du droit d'option à des fins d'évasion fiscale pose certains problèmes. L'adoption des mesures proposées par le gouvernement néerlandais permettrait de résoudre un grand nombre des problèmes liés au régime optionnel sans porter atteinte aux qualités et aux fondements de ce régime.

17

ISSN 0254-1491

COM(93) 563 final

DOCUMENTS

FR

09

N° de catalogue : CB-CO-93-599-FR-C

ISBN 92-77-61135-9
