

SENAT DE BELGIQUE

SESSION EXTRAORDINAIRE DE 1991-1992

4 JUIN 1992

Proposition de loi modifiant l'article 54 du Code des impôts sur les revenus 1992, coordonné le 10 avril 1992

(Déposée par M. Cerexhe)

DEVELOPPEMENTS

I. Objectif

Cette proposition a pour but de soumettre, chez le locataire, la déductibilité des locations à usage professionnel à titre de frais professionnels à une condition, et ceci afin de protéger les propriétaires d'immeubles contre une déduction par les locataires au mépris du bail.

Aussi, il est proposé de ne considérer le loyer et les charges locatives afférents aux immeubles ou parties d'immeubles affectés à l'exercice de la profession comme frais professionnels que si le locataire prouve que le propriétaire a permis l'affectation professionnelle. Le locataire devra donc montrer à cette fin l'accord du propriétaire sur cette affectation.

Ceci évitera des déductions abusives chez certains locataires entraînant une taxation alourdie chez les propriétaires désarmés devant cette situation.

II. Commentaires de la situation visée

1. Lorsqu'un propriétaire donne un immeuble sis en Belgique en location à une personne physique qui

BELGISCHE SENAAAT

BUITENGEWONE ZITTING 1991-1992

4 JUNI 1992

Voorstel van wet tot wijziging van artikel 54 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gecoördineerd op 10 april 1992

(Ingediend door de heer Cerexhe)

TOELICHTING

I. Doel

Dit voorstel beoogt de eigenaars van onroerende goederen te beschermen tegen huurders die, in strijd met de huurovereenkomst, het gehuurde goed voor beroepsdoeleinden gebruiken en de huur als beroepskosten aftrekken van hun inkomsten. Dit voorstel maakt de aftrekbaarheid van die huur afhankelijk van een aantal voorwaarden.

Bijgevolg wordt voorgesteld de huur en de huurlasten met betrekking tot de onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen die gebruikt worden voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheden, enkel als beroepskosten te beschouwen wanneer de huurder bewijst dat de eigenaar heeft toegestaan dat het onroerend goed voor beroepsdoeleinden wordt gebruikt. De huurder moet dus kunnen aantonen dat de eigenaar met die bestemming instemt.

Daardoor zal worden voorkomen dat sommige huurders een ongeoorloofde aftrek inbrengen die tot gevolg heeft dat de eigenaars, die tegen deze situatie geen verweer hebben, zwaarder worden belast.

II. Commentaar bij de beoogde toestand

1. Wanneer een eigenaar een in België gelegen onroerend goed in huur geeft aan een natuurlijke per-

le loue à usage privé (c'est-à-dire ne l'affecte ni totalement ni partiellement à l'exercice de son activité professionnelle), le propriétaire est taxé sur base du revenu cadastral (art. 7, § 1^{er}, 2^o, a), du Code des impôts sur les revenus 1992).

2. Par contre, quand le locataire est :

a) une personne physique qui affecte totalement ou partiellement le bien pris en location à l'exercice de son activité professionnelle;

b) une personne morale de droit public ou privé belge ou étranger;

c) une société, association ou groupement ne possédant pas la personnalité juridique,

le revenu imposable chez le propriétaire comprendra le revenu cadastral augmenté de la partie du montant net du loyer et des charges locatives qui dépasse le revenu cadastral (art. 7, § 1^{er}, 2^o, c), du Code des impôts sur les revenus 1992).

Par montant net, on entend le montant brut diminué pour frais d'entretien et de réparation, de :

— 40 p.c. pour les immeubles bâtis (avec limitation de la déduction forfaitaire à deux tiers du revenu cadastral revalorisé);

— 10 p.c. pour les immeubles non bâtis (art. 13 du Code des impôts sur les revenus 1992).

La *ratio legis* de cette disposition est la suivante : le législateur a voulu, en 1979, substituer le revenu immobilier réel au revenu forfaitaire dans tous les cas où le loyer et les charges locatives réellement supportées par le locataire pouvaient être contrôlés dans les écritures de celui-ci (1).

3. Pour des locations mixtes à usage privé et professionnel, l'ensemble du revenu immobilier sera considéré comme revenu d'un immeuble loué à des fins professionnelles, sauf si le loyer et les charges y afférents sont ventilés en fonction des usages privé et professionnel dans un bail enregistré.

Cette ventilation n'est possible qu'en cas de location à une personne physique (art. 8 du Code des impôts sur les revenus 1992).

Donc, le montant net du loyer et des charges locatives étant souvent supérieur au revenu cadastral, le

soon die het goed voor privé-gebruik huurt (dat wil zeggen die het goed noch geheel noch gedeeltelijk gebruikt voor het uitoefenen van zijn beroepswerkzaamheden), wordt de eigenaar belast op grond van het kadastraal inkomen (art. 7, § 1, 2^o, a), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992).

2. Is de huurder daarentegen :

a) een natuurlijke persoon die het in huur genomen goed geheel of gedeeltelijk gebruikt voor het uitoefenen van zijn beroepswerkzaamheden;

b) een rechtspersoon naar Belgisch of buitenlands publiekrecht of privaatrecht;

c) een vennootschap, vereniging of groepering zonder rechtspersoonlijkheid,

dan omvat het belastbaar inkomen van de eigenaar het kadastraal inkomen verhoogd met het gedeelte van het nettobedrag van de huurprijs en de huurlasten dat hoger ligt dan het kadastraal inkomen (art. 7, § 1, 2^o, c), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992).

Onder nettobedrag wordt verstaan het brutobedrag, uit hoofde van onderhouds- en herstellingskosten verminderd met :

— 40 pct. voor de gebouwde onroerende goederen (waarbij de forfaitaire vermindering beperkt wordt tot twee derden van het gerevaloriseerde kadastraal inkomen);

— 10 pct. voor de ongebouwde onroerende goederen (art. 13 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992).

De *ratio legis* van deze bepaling wordt als volgt uitgelegd : de wetgever heeft in 1979 de forfaitaire inkomsten willen vervangen door de reële inkomsten uit onroerende goederen in alle gevallen waarin de huurprijs en de door de huurder werkelijk gedragen huurlasten kunnen worden gecontroleerd in de geschriften van die huurder (1).

3. Bij huur van onroerende goederen die gedeeltelijk voor privé-doeleinden worden gebruikt en gedeeltelijk voor beroepsdoeleinden, worden de totale inkomsten uit die onroerende goederen beschouwd als inkomsten uit een onroerend goed dat voor beroepsdoeleinden wordt gehuurd, behalve wanneer de huurprijs en de daaraan verbonden huurlasten met betrekking tot ieder gedeelte afzonderlijk opgegeven worden in een geregistreerde huurovereenkomst.

Die afzonderlijke vermelding is slechts mogelijk bij een verhuring aan een natuurlijke persoon (art. 8 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992).

Daar het nettobedrag van de huurprijs en de huurlasten vaak boven het kadastraal inkomen uit-

(1) J. Malherbe et J. Autenne, « Réformes de la fiscalité immobilière par la loi du 19 juillet 1979 », *Journal des Tribunaux*, 1980, p. 55 à 66.

(1) J. Malherbe et J. Autenne, « Réformes de la fiscalité immobilière par la loi du 19 juillet 1979 », *Journal des Tribunaux*, 1980, blz. 55 tot 66.

propriétaire voit sa base d'imposition augmenter s'il loue à une personne physique qui donne à l'immeuble une affectation professionnelle, ou s'il loue à une société.

Lorsque le propriétaire le sait, et l'autorise expressément, notamment par une clause du contrat de bail, il en tient normalement compte dans le calcul du loyer demandé.

Si le locataire n'y est pas autorisé et, malgré tout, porte en déduction son loyer à titre de frais professionnels, le propriétaire voit sa base taxable augmenter.

En effet, lorsqu'un immeuble est loué à titre privé avec interdiction pour le locataire d'y installer une activité professionnelle (un cabinet médical, par exemple), il y a là une interdiction pour le locataire de transformer l'affectation du bien, et si, au mépris de cette interdiction, il affecte le bien loué à l'exercice d'une profession et surtout, s'il déduit de ses revenus professionnels tout ou partie du loyer comme frais professionnels, son contrôleur des contributions accepte la plupart du temps cette déduction sans demander au locataire la preuve de l'affectation professionnelle du loyer. Mais le propriétaire, à l'insu de qui cette déduction a été admise, risque, dans ce cas, de se voir réclamer un complément d'impôt des personnes physiques sur la base de l'article 7, § 1^{er}, 2^o, c), du Code des impôts sur les revenus 1992 parce que sa déclaration n'a, comme de juste, mentionné que le seul revenu cadastral et non pas le loyer net.

C'est donc au mépris de la convention de bail que le locataire a établi dans l'immeuble une activité professionnelle et opéré la déduction du loyer de ses revenus professionnels.

Le problème ne se pose d'ailleurs normalement que pour les personnes physiques puisque toute location à une société ou à une personne morale sera assimilée à une location à usage professionnel, et le propriétaire doit alors savoir qu'il sera taxé sur le revenu réel net, et non sur le revenu cadastral.

Il nous apparaît que le moyen le plus efficace pour protéger les propriétaires contre ces « abus » de la part des locataires est d'exiger, soit un bail écrit enregistré autorisant les locataires à exercer une activité professionnelle dans les biens loués, soit la preuve écrite de l'autorisation accordée par le propriétaire à son locataire quant à l'affectation professionnelle, ce qui permettra à ceux-ci de revendiquer la déductibilité du loyer comme frais professionnels.

De cette façon, le propriétaire est censé connaître l'usage professionnel de l'immeuble, et adaptera sa déclaration en fonction.

stijgen, vermeerderd het belastbaar inkomen van de eigenaar indien hij het goed verhuurt aan een natuurlijke persoon die het voor beroepsdoeleinden gebruikt of indien hij het verhuurt aan een vennootschap.

Wanneer de eigenaar daarvan op de hoogte is en uitdrukkelijk instemt met een dergelijke bestemming via een beding in de huurovereenkomst, zal hij normaal daarmee rekening houden bij de berekening van de gevraagde huur.

Beschikt de huurder niet over bedoelde toestemming en trekt hij desondanks zijn huurprijs als beroepskosten af, dan zal de eigenaar zijn belastbaar inkomen zien stijgen.

Wanneer een onroerend goed verhuurd wordt voor privé-doeleinden waarbij het de huurder verboden is er een beroepswerkzaamheid uit te oefenen (bijvoorbeeld dokterspraktijk), is het de huurder verboden de bestemming van het goed te wijzigen. Indien hij echter, in weerwil van dit verbod, het gehuurde goed toch gebruikt voor de uitoefening van een beroep en indien hij de huur geheel of gedeeltelijk als beroepskosten van zijn bedrijfsinkomsten aftrekt, zal de belastingcontroleur meestal die aftrek aanvaarden zonder de huurder het bewijs van de bestemming voor beroepsdoeleinden te vragen. In dit geval zal de eigenaar die niet weet dat die aftrek werd aanvaard, evenwel een bijkomende belasting kunnen verwachten op grond van artikel 7, § 1, 2^o, c), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 omdat hij uiteraard enkel het kadastraal inkomen en niet de nettohuurprijs heeft aangegeven.

Niettegenstaande de huurovereenkomst heeft de huurder het onroerend goed dus voor beroepsdoeleinden gebruikt en de huur van zijn bedrijfsinkomsten afgetrokken.

Het probleem doet zich normaal enkel voor bij natuurlijke personen, daar elke verhuring aan een vennootschap of aan een rechtspersoon gelijkgesteld wordt met een verhuring voor beroepsdoeleinden. De eigenaar moet in dat geval weten dat hij belast zal worden op de reële netto-inkomsten en niet op het kadastraal inkomen.

Ons inziens is de eigenaar slechts tegen « misbruiken » van de huurders beschermd wanneer er een geregistreerde geschreven huurovereenkomst is waarin de huurder de toestemming wordt verleend in het gehuurde goed beroepswerkzaamheden uit te oefenen of wanneer het schriftelijk bewijs wordt voorgelegd dat de eigenaar aan de huurder voornoemde toestemming heeft verleend. Alleen in die gevallen kan de huurprijs door de huurder als beroepskosten worden afgetrokken.

Op die manier wordt de eigenaar geacht te weten dat het onroerend goed voor beroepsdoeleinden is bestemd en zal hij zijn aangifte dienovereenkomstig kunnen aanpassen.

III. Modifications proposées

Il est donc proposé d'insérer une disposition dans l'article 54 du Code des impôts sur les revenus 1992 qui soumet certains frais professionnels à des conditions.

Il est proposé d'introduire un article 54, § 1^{er}, qui impose la production, soit d'un contrat de bail enregistré comportant une clause permettant l'affectation professionnelle de l'immeuble, soit la preuve écrite de l'autorisation accordée par le propriétaire à son locataire quant à l'affectation professionnelle, afin de permettre la déductibilité du loyer comme frais professionnels.

Corrélativement, les deux alinéas actuels de l'article 54 deviennent l'article 54, § 2.

Etienne CEREXHE.

*
* *

PROPOSITION DE LOI

Article premier

Dans l'article 54 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel que modifié par la loi du 25 juin 1973, et dont le texte actuel formera le § 2, il est inséré un § 1^{er}, libellé comme suit:

« § 1^{er}. Le loyer et les charges locatives afférents aux immeubles ou parties d'immeubles affectés à l'exercice de la profession visés à l'article 52, 1^o, ne sont considérés comme frais professionnels que si le locataire produit, soit le contrat de bail enregistré y afférent et comportant une clause permettant l'affectation professionnelle des immeubles ou parties d'immeubles, soit la preuve écrite de l'autorisation accordée par le propriétaire à son locataire quant à l'affectation professionnelle. »

Art. 2

La présente loi est applicable à partir du 1^{er} janvier qui suit sa publication au *Moniteur belge*.

Etienne CEREXHE.

III. Voorgestelde wijzigingen

Er wordt dus voorgesteld in artikel 54 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 een bepaling in te voegen die het inbrengen van bepaalde beroepskosten afhankelijk maakt van een aantal voorwaarden.

Er wordt voorgesteld in artikel 54 een § 1 in te voegen die de aftrekbaarheid van de huurprijs als beroepskosten afhankelijk maakt van de voorlegging van een geregistreerde huurovereenkomst die een beding bevat waarbij de bestemming van het onroerend goed voor beroepsdoeleinden wordt toegestaan, of van de voorlegging van het schriftelijk bewijs dat de eigenaar aan de huurder zijn toestemming heeft verleend om het goed voor beroepsdoeleinden te gebruiken.

Het eerste en tweede lid van het huidige artikel 54 worden § 2 van artikel 54.

*
* *

VOORSTEL VAN WET

Artikel 1

In artikel 54 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals gewijzigd door de wet van 25 juni 1973 en waarvan de huidige tekst § 2 zal vormen, wordt een § 1 ingevoegd, luidende:

« § 1. De in artikel 52, 1^o, bedoelde huur en huurlasten betreffende onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt, worden alleen dan als beroepskosten beschouwd wanneer de huurder, hetzij de desbetreffende geregistreerde huurovereenkomst voorlegt waarin een beding is opgenomen waarbij de bestemming van de onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen voor beroepsdoeleinden wordt toegestaan, hetzij het schriftelijk bewijs voorlegt dat de eigenaar heeft ingestemd met het gebruik van het onroerend goed voor beroepsdoeleinden. »

Art. 2

Deze wet treedt in werking op 1 januari van het jaar na haar bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad*.