

# BELGISCHE SENAAT

---

ZITTING 2001-2002

---

22 MEI 2002

---

**Wetsvoorstel tot wijziging van artikel 48 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de herziening van de tevoren afgetrokken belasting in geval van volledige of gedeeltelijke niet-terugbetaling van schulden**

(Ingediend door de heer Olivier de Clippele)

---

## TOELICHTING

---

Dit voorstel wil de administratie van de BTW in staat stellen de voorwaarden te versoepelen voor de terugbetaling van de BTW aan de leverancier van onbetaalde goederen en diensten.

De BTW op de levering van goederen wordt opeisbaar op het ogenblik dat het goed geleverd wordt of, wanneer de prijs gefactureerd of ontvangen is, volledig of gedeeltelijk vóór de levering.

Voor diensten is de BTW invorderbaar op het ogenblik dat de dienst volledig verstrekt is. Wanneer echter de prijs deels of volledig gefactureerd of ontvangen is vóór dat ogenblik, wordt de BTW opeisbaar, in voorkomend geval op het ogenblik dat de factuur uitgereikt is of op het ogenblik van het incasseren, en op basis van het gefactureerde of geïncasseerde bedrag. De opeisbaarheid van de BTW ten laste van de leverancier staat dus los van de betaling door de schuldenaar van de prijs van het goed of de dienst en de bijhorende BTW.

# SÉNAT DE BELGIQUE

---

SESSION DE 2001-2002

---

22 MAI 2002

---

**Proposition de loi modifiant l'article 48 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, en ce qui concerne la révision de la taxe précédemment déduite en cas de non-paiement total ou partiel de dettes**

(Déposée par M. Olivier de Clippele)

---

## DÉVELOPPEMENTS

---

La présente proposition vise à créer un environnement permettant à l'administration de la TVA d'assouplir les conditions auxquelles elle subordonne le remboursement de la TVA au fournisseur de biens et services impayés.

La TVA sur les livraisons de biens devient exigible au moment où s'opère la livraison du bien ou encore, lorsque le prix est facturé ou encaissé, en tout ou partie avant la livraison.

Pour les prestations de services, le fait générateur de la TVA intervient au moment où la prestation de services est parfaite. Toutefois, lorsque le prix est facturé ou encaissé, en tout ou en partie avant ce moment, la TVA devient exigible, selon les cas au moment de la délivrance de la facture ou au moment de l'encaissement, sur la base du montant facturé ou encaissé. L'exigibilité de la TVA dans le chef du fournisseur n'est donc pas liée au fait que le débiteur a payé au fournisseur le prix du bien ou du service, ainsi que la TVA y relative.

Het gevolg daarvan is dat, bij niet-betaling van een schuld ten gevolge van de levering van een aan de BTW onderworpen goed of een dienst, de leverancier de BTW aan de Schatkist moet betalen en de in gebreke gebleven schuldenaar het recht heeft deze BTW af te trekken wanneer de verworven goederen of diensten aangewend werden voor activiteiten die aan de BTW onderworpen zijn. Het recht op aftrek van de schuldenaar wordt niet beperkt door het feit dat hij zijn schuld aan de leverancier niet betaald heeft. Een in gebreke gebleven schuldenaar kan zelfs het recht hebben om van de Schatkist de terugbetaling te verkrijgen van een BTW die hij aan zijn leverancier nooit betaald heeft.

De leverancier kan echter wel de teruggave van de BTW tot beloop van het passende bedrag verkrijgen wanneer de schuldvordering van de prijs geheel of ten dele verloren is gegaan (artikel 77, § 1, 7<sup>o</sup>, van het Wetboek van de BTW). Helaas aanvaardt de administratie in de praktijk een dergelijke teruggave alleen wanneer het verlies als zeker kan worden beschouwd en eist zij van de schuldeiser een attest van de curator, dat het bedrag vermeldt dat met zekerheid als niet terugvorderbaar bij het faillissement beschouwd kan worden. De administratie aanvaardt dat het verlies tot beloop van dit bedrag als zeker kan worden beschouwd vanaf het ogenblik dat het attest is afgegeven (*BTW-handboek*, nr. 530).

Deze toestand is hoogst onrechtvaardig aangezien in gebreke gebleven schuldenaars bevoordeeld worden en leveranciers van goederen en diensten bestraft. De uitoefening van het recht toegekend door artikel 77, § 1, 7<sup>o</sup>, van het Wetboek van de BTW moet absoluut vergemakkelijkt worden in de praktijk, en de teruggave van de BTW op onbetaalde schulden moet aangepast worden aan de realiteit van het economische leven. Het is onaanvaardbaar, dat zwaar bewijsmateriaal en ingewikkelde formaliteiten worden geëist om de teruggave van de BTW te verkrijgen op kleine schulden, die, opgestapeld, tot zeer hoge bedragen kunnen oplopen.

Men kan zich zelfs afvragen of ons BTW-Wetboek de verplichtingen nakomt die de zesde BTW-richtlijn oplegt:

— in artikel 77, § 1, 7<sup>o</sup>, van het Wetboek van de BTW heeft België artikel 11 (C) (1) van de zesde BTW-richtlijn omgezet, die België toestaat (maar niet verplicht) om in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling de maatstaf van heffing van de BTW te verlagen;

— de mogelijkheid die artikel 11 (C) (1) van de zesde BTW-richtlijn biedt (en waarvan België gebruik gemaakt heeft) is gekoppeld aan een andere optie waarin artikel 20 (1) (b) van de zesde BTW-richtlijn voorziet en die bepaalt dat «de Lid-Staten (...) herziening (kunnen) eisen in geval van geheel of gedeeltelijk

Ceci a pour conséquence qu'en cas de non-paiement d'une créance relative à une livraison de bien ou une prestation de services soumise à la TVA, le fournisseur est tenu de verser la TVA au Trésor et le débiteur défaillant a le droit de déduire cette TVA dans la mesure où les biens et services acquis étaient affectés à des activités soumises à la TVA. Le droit à déduction du débiteur n'est pas limité par le fait qu'il n'a pas payé sa créance au fournisseur. Un débiteur défaillant peut même avoir le droit d'obtenir du Trésor le remboursement d'une TVA qu'il n'a jamais versée à son fournisseur.

Toutefois, la restitution de la TVA est accordée au fournisseur à due concurrence en cas de perte totale ou partielle de la créance ou du prix (article 77, § 1<sup>er</sup>, 7<sup>o</sup>, du Code de la TVA). Malheureusement, en pratique, l'administration n'accepte une telle restitution que lorsque la perte peut être considérée comme certaine et elle exige que le créancier soit en possession d'une attestation du liquidateur qui indique le montant qui peut être considéré avec certitude comme ne pouvant donner lieu à aucune récupération au cours de la liquidation. L'administration admet alors que la perte peut, à concurrence de ce montant, être considérée comme certaine dès le moment de la délivrance de cette attestation (*Manuel de la TVA*, n<sup>o</sup> 530).

Une telle situation est profondément injuste dans la mesure où elle favorise les débiteurs défaillants et pénalise les fournisseurs de biens et services. Il convient absolument de faciliter en pratique l'exercice du droit accordé par l'article 77, § 1<sup>er</sup>, 7<sup>o</sup>, du Code de la TVA et d'adapter le remboursement de la TVA sur les créances impayées à la réalité de la vie économique. Il est inadmissible d'exiger des preuves lourdes et des formalités complexes pour obtenir le remboursement de la TVA sur de petites créances qui, cumulées, peuvent recouvrir des sommes très importantes.

On peut même se demander si notre Code de la TVA respecte les obligations imposées par la sixième directive TVA. En effet:

— dans l'article 77, § 1<sup>er</sup>, 7<sup>o</sup>, du Code de la TVA, la Belgique a mis en œuvre l'article 11 (C) (1) de la sixième directive TVA qui autorise (mais n'oblige pas) la Belgique à réduire la base d'imposition à la TVA en cas de non-paiement total ou partiel du prix;

— l'option ouverte par l'article 11 (C) (1) de la sixième directive TVA (dont la Belgique a fait usage) est couplée à une autre option prévue à l'article 20 (1) (b) de la sixième directive TVA qui prévoit que «Les États membres ont la faculté d'exiger la régularisation pour des opérations totalement ou partiellement

onbetaald gebleven handelingen en van diefstal» (deze bepaling werd niet opgenomen in het Belgisch Wetboek van de BTW);

— de link tussen artikel 11 (C) (1) en artikel 20 (1) (b) van de zesde BTW-richtlijn is inherent aan het BTW-systeem: de administratie kan niet aangaan dat de leverancier aan de Schatkist de teruggave van de BTW vraagt als de klant deze BTW niet aan de Schatkist terugbetaald heeft. Dit zou immers een gelegaliseerd carrouselstelsel in het leven roepen. Door artikel 77, § 1, 7<sup>o</sup>, van het BTW-wetboek aan te nemen had België in feite noodzakelijkerwijze een negatieve herziening van de BTW moeten opleggen voor de klant die weigert te betalen.

Met andere woorden zouden belastingplichtigen voor de rechtbank kunnen aanvoeren dat aangezien België artikel 77, § 1, 7<sup>o</sup>, van het Wetboek van de BTW uitvoert, de negatieve herziening voor de klant niet meer een loutere mogelijkheid is, maar een verplichting, en dat iedere belastingplichtige het recht heeft zich voor de rechtbank rechtstreeks te beroepen op artikel 20 (1) (b) van de zesde BTW-richtlijn.

De manier waarop het Groothertogdom Luxemburg de bepalingen van de zesde richtlijn toepast is verhelderend. Artikel 1 van het Luxemburgse reglement van 21 december 1979 betreffende de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde («*Mémorial*» A 1979, blz. 2128) bepaalt dat «*Dans les cas où, pour quelque cause que ce soit, le montant facturé convenu à titre de rémunération ne correspond pas à la rémunération effectivement encaissée, la base d'imposition à la TVA doit être régularisée*».

Artikel 3 van dit reglement bepaalt dat:

*«Lorsqu'il peut être raisonnablement admis que le preneur, assujéti ou non, ne paiera pas ou ne paiera pas intégralement le montant facturé pour une livraison de biens ou une prestation de services soumise à la taxe, le fournisseur est autorisé à opérer la régularisation de la taxe due.*

*En tout cas si, dans un délai de deux ans à partir de l'exigibilité de la taxe, le preneur assujéti n'a pas encore payé ou a payé en partie seulement son fournisseur assujéti le montant facturé, il doit procéder à une régularisation de la taxe en amont déduite, dans la mesure où le montant facturé est resté impayé.*

*Cependant, lorsque le montant resté impayé fait l'objet d'un paiement ou d'un encaissement ultérieur, une nouvelle rectification respectivement de la taxe due et la taxe déductible en amont doit intervenir.»*

De procedure zoals die bestaat in het Groothertogdom Luxemburg, schaaft op geen enkele manier de belangen van de Schatkist: vanaf het ogenblik dat de onbetaalde schuldeiser de teruggave verkrijgt van de voordien aan de Schatkist betaalde BTW, is de in

impayées et en cas de vol» (disposition qui n'a pas été introduite dans le Code de la TVA belge);

— le lien entre l'article 11 (C) (1) et l'article 20 (1) (b) de la sixième directive TVA est inhérent au système TVA: l'administration ne peut admettre que le fournisseur demande le remboursement de la TVA au Trésor si le client n'a pas remboursé cette TVA au Trésor. Dans la négative, on se retrouverait face à un système de carrousel légalisé. En réalité, la Belgique en adoptant l'article 77, § 1<sup>er</sup>, 7<sup>o</sup>, du Code de la TVA aurait dû nécessairement imposer une régularisation négative de la TVA dans le chef du client qui refuse de payer.

En d'autres termes, des assujéti pourraient soutenir devant les tribunaux qu'à partir du moment où la Belgique avait mis en œuvre l'article 77, § 1<sup>er</sup>, 7<sup>o</sup>, du Code de la TVA, la régularisation négative dans le chef du client n'est plus une option pour la Belgique, mais une obligation et que tout assujéti a le droit d'invoquer directement l'article 20 (1) (b) de la sixième directive TVA devant les tribunaux.

L'application faite par le Grand-Duché de Luxembourg des dispositions de la sixième directive est éclairante. À l'article 1<sup>er</sup> du règlement grand-ducal du 21 décembre 1979 traitant de la base d'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée (*Mémorial* A 1979, p. 2128) on peut lire que «*Dans les cas où, pour quelque cause que ce soit, le montant facturé convenu à titre de rémunération ne correspond pas à la rémunération effectivement encaissée, la base d'imposition à la TVA doit être régularisée*».

L'article 3 de ce règlement prévoit que:

*«Lorsqu'il peut être raisonnablement admis que le preneur, assujéti ou non, ne paiera pas ou ne paiera pas intégralement le montant facturé pour une livraison de biens ou une prestation de services soumise à la taxe, le fournisseur est autorisé à opérer la régularisation de la taxe due.*

*En tout cas si, dans un délai de deux ans à partir de l'exigibilité de la taxe, le preneur assujéti n'a pas encore payé ou a payé en partie seulement son fournisseur assujéti le montant facturé, il doit procéder à une régularisation de la taxe en amont déduite, dans la mesure où le montant facturé est resté impayé.*

*Cependant, lorsque le montant resté impayé fait l'objet d'un paiement ou d'un encaissement ultérieur, une nouvelle rectification respectivement de la taxe due et la taxe déductible en amont doit intervenir.»*

La procédure telle qu'elle existe au Grand duché de Luxembourg ne porte en rien préjudice aux intérêts du Trésor: au moment où le créancier impayé procède à une régularisation de la TVA précédemment versée au Trésor, le débiteur défaillant est obligé de

gebreke gebleven schuldenaar verplicht aan de Schatkist de BTW terug te betalen die hij afgetrokken heeft, zoals bepaald door de zesde BTW-richtlijn. Voor de Schatkist betekent dit een nuloperatie. Een dergelijke procedure stemt overeen met de algemene beginselen van de BTW volgens welke de BTW verschuldigd is op de tegenprestatie die de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde (artikel 11 (A)(1)(a) van de zesde BTW-richtlijn).

Aangezien artikel 77, § 1, 7<sup>o</sup>, van het Wetboek van de BTW artikel 11 (C)(1) van de zesde BTW-richtlijn reeds uitvoert, stellen wij voor in het wetboek de bepaling in te voeren die ermee samenhangt, namelijk artikel 20 (1)(b) van de zesde BTW-richtlijn.

### Toelichting bij de artikelen

#### Artikel 2

Artikel 48 van het Wetboek van de BTW wordt aangevuld teneinde de in gebreke gebleven schuldenaar te verplichten de eerder afgetrokken BTW betreffende facturen die hij niet betaald heeft, terug te geven aan de Schatkist door middel van een negatieve herziening. Hij zal tot deze herziening moeten overgaan, ofwel wanneer hij van zijn schuldeiser een document betreffende de onbetaalde schulden krijgt dat hem vraagt de eerder afgetrokken BTW terug te storten aan de Schatkist, ofwel, bij ontstentenis van betaling van de schuld na afloop van het tweede jaar, na de afgifte van de onbetaalde factuur.

Dank zij een dergelijke procedure zal de administratie zich soepeler kunnen opstellen wanneer de schuldeiser bewijst dat de schuld niet terugvorderbaar is overeenkomstig artikel 77, § 1, 7<sup>o</sup>, van het BTW-Wetboek. De afgifte door de schuldeiser van een nota die, wat de BTW-heffing betreft, dezelfde uitwerking heeft als een kredietnota, maar die geen afstand van de schuld inhoudt in de commerciële betekenis van het woord, zal immers geen enkele schade toebrengen aan de Schatkist.

\*  
\* \*

### WETSVOORSTEL

#### Artikel 1

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

reverser au Trésor la TVA qu'il a déduite, comme le prévoit la sixième directive TVA. Pour le Trésor, il s'agit d'une opération neutre. Une telle procédure est conforme aux principes généraux de la TVA qui prévoient que la TVA est due sur la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers (article 11 (A)(1)(a) de la sixième directive TVA).

Dans la mesure où l'article 77, § 1<sup>er</sup>, 7<sup>o</sup>, du Code de la TVA met déjà en œuvre l'article 11 (C)(1) de la sixième directive TVA, nous suggérons d'introduire dans le code la dispositions qui lui est liée, à savoir l'article 20 (1)(b) de la sixième directive TVA.

### Commentaire des articles

#### Article 2

L'article 48 du Code TVA est complété de manière à forcer le débiteur défaillant à reverser au Trésor par voie de régularisation négative la TVA qu'il a précédemment déduite en relation avec des factures qu'il n'a pas payées. Il sera forcé de procéder à une telle régularisation soit lorsqu'il aura reçu de son créancier un document relatif aux créances impayées et l'invitant à reverser la TVA précédemment déduite au Trésor, soit en l'absence de paiement de la créance, au terme de la deuxième année suivant l'émission de la facture impayée.

Une telle procédure permettra à l'administration de montrer plus de souplesse lorsque le créancier apporte la preuve que la créance est irrécouvrable conformément à l'article 77, § 1<sup>er</sup>, 7<sup>o</sup>, du Code TVA. En effet, l'émission par le créancier d'une note ayant le même effet qu'une note de crédit pour l'application de la TVA, mais ne consistant pas en une renonciation à la créance au sens commercial du terme, n'entraînera aucun dommage pour le Trésor.

Olivier de CLIPPELE.

\*  
\* \*

### PROPOSITION DE LOI

#### Article 1<sup>er</sup>

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

## Art. 2

Artikel 48 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, gewijzigd bij wet van 28 december 1992 en bij koninklijk besluit van 22 december 1995, wordt aangevuld met een § 3, luidende:

« § 3. De aftrek van de belasting geheven op goederen en diensten is onderworpen aan herziening gedurende een tijdvak van twee jaar in geval van nietbetaling van goederen en diensten aan de leverancier die voorafgaandelijk en duidelijk zijn voornemen te kennen heeft gegeven om de terugbetaling van de BTW te vragen door een document over te zenden betreffende de handelingen in kwestie.

Indien de belastingplichtige schuldenaar binnen een termijn van twee jaar vanaf de opeisbaarheid van de belasting het gefactureerde bedrag nog niet of slechts gedeeltelijk aan zijn belastingplichtige leverancier betaald heeft, gaat hij over tot een herziening van de voordien afgetrokken belasting voor zover het gefactureerde bedrag onbetaald is gebleven.

Wanneer echter het onbetaald gebleven bedrag later betaald of geïnd wordt, wordt respectievelijk de verschuldigde belasting en de voordien afgetrokken belasting opnieuw herzien. »

## Art. 3

Deze wet is van toepassing op alle schulden die ontstaan zijn vanaf 1 januari 2001.

28 maart 2002.

## Art. 2

L'article 48 du Code TVA, modifié par la loi du 28 décembre 1992 et par l'arrêté royal du 22 décembre 1995, est complété par un § 3, rédigé comme suit:

« § 3. La déduction des taxes qui ont grevé des biens et services est sujette à révision pendant une période de deux années en cas d'absence de paiement de livraisons et prestations au fournisseur qui aura préalablement et précisément manifesté son intention de demander le remboursement de la TVA par l'émission d'un document relatif aux opérations concernées.

En tout cas, si, dans un délai de deux ans à partir de l'exigibilité de la taxe, le preneur assujéti n'a pas encore payé ou a payé en partie seulement à son fournisseur assujéti le montant facturé, il procède à une régularisation de la taxe déduite en amont, dans la mesure où le montant facturé est resté impayé.

Cependant, lorsque le montant resté impayé fait l'objet d'un paiement ou d'un encaissement ultérieur, une nouvelle rectification respectivement de la taxe due et de la taxe déductible en amont interviendra. »

## Art. 3

La présente loi est applicable à toutes les créances nées depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2001.

28 mars 2002.

Olivier de CLIPPELE.