

QUESTIONS CHOISIES EN MATIÈRE DE TVA – ANNO 2021¹

COORDINATION

MARC BOURGEOIS

Professeur ordinaire à l'Université de Liège

RÉDACTION

FRANÇOISE BALTUS

Avocate,
Chargée de conférences à l'ULB (Solvay),
Directeur du *Journal de droit fiscal*

XAVIER DEFOY

Avocat au barreau de Liège,
Collaborateur scientifique de l'Université de
Liège,
Membre du *Tax Institute* (HEC – ULiège)

CHARLINE MARCELLE

Attaché – Services centraux TVA – SPF
Finances,
Assistante à l'ULiège

XAVIER MASSON

Juriste fiscaliste

PHILIPPE NOIRHOMME

Partner – European VAT Desk,
Maître de conférences à l'ULiège

EMMANUEL RIVERA

Partner Taxes indirecte,
BDO Conseils Fiscaux

VINCENT SEPULCHRE

Chargé de cours à l'ULiège,
maître de conférences à l'ULB,
Professeur à l'ESSF,
Administrateur délégué SOGEF

¹ La présente *Chronique*, en matière de TVA, contient des extraits d'un ouvrage à paraître en juin 2021 aux éditions Larcier, dans la collection du Tax Institute ULiège, intitulé « Questions choisies en matière de TVA ».





TABLE DES MATIÈRES

Chapitre I. La fiscalité immobilière : TVA vs Droits d'enregistrement	415
Section 1. Les aspects TVA des ventes de biens immeubles	416
§ 1. <i>Les conditions d'imposabilité à la TVA pour les ventes de biens et les prestations de services</i>	416
§ 2. <i>L'existence d'un bien fourni à un tiers, requise pour l'imposabilité à la TVA</i>	418
A. LA DÉFINITION DE LA LIVRAISON DE BIENS, EN TVA	418
B. LE TRAITEMENT DES OPÉRATIONS COMPLEXES EN TVA, QUI CONCERNENT DES BIENS IMMEUBLES	422
1. Importance de la distinction entre une livraison de bien immeuble et des prestations de services immobilières	422
2. Le traitement des opérations complexes en TVA	422
3. Application aux opérations complexes relatives aux biens immeubles	424
4. Impact des pratiques abusives en TVA sur les opérations complexes relatives aux biens immeubles	428
C. LA CONSÉQUENCE PRATIQUE DE LA DISTINCTION ENTRE PRESTATION DE SERVICES ET LIVRAISON DE BIENS, QUANT À LA DATE D'EXIGIBILITÉ DE LA TVA	428
§ 3. <i>L'assujettissement à la TVA</i>	430
A. L'ASSUJETTISSEMENT À LA TVA EN CAS DE VENTE D'IMMEUBLE	430
B. POINT D'ATTENTION : QUAND AGIT-ON EN TANT QUE « PROMOTEUR IMMOBILIER » EN TVA ? IMPACTS PRATIQUES	431
§ 4. <i>Influence des exemptions et régimes particuliers</i>	436
A. L'EXEMPTION DES LIVRAISONS DE BIENS IMMEUBLES	436
B. LA SOLUTION À LA TAXATION DES TERRAINS ATTENANT À UN BÂTIMENT NEUF : LE « SPLITSING » ENTRE LE TERRAIN ET LE BÂTIMENT ?	438
C. LE CAS PARTICULIER DES TRANSFORMATIONS D'IMMEUBLES : QUAND A-T-ON UN BÂTIMENT CONSIDÉRÉ COMME NEUF ?	441
1. L'assimilation administrative traditionnelle en Belgique d'un bâtiment transformé à un bâtiment neuf	441
2. La décision administrative n° E.T. 120.125 du 13 mai 2014 et l'importance de la définition du bâtiment neuf en TVA	444
a. La décision administrative n° E.T. 120.125 du 13 mai 2014	444
b. L'importance de la définition du bâtiment neuf en TVA	446
3. L'assimilation d'un bâtiment transformé à un bâtiment neuf, dans la directive TVA et dans la jurisprudence européenne	446
4. L'assimilation d'un bâtiment transformé à un bâtiment neuf, dans la jurisprudence belge	447
Section 2. Les aspects de droits d'enregistrement des ventes de biens immeubles	453
§ 1. <i>Principes de l'enregistrement</i>	453
A. GÉNÉRALITÉS	453
B. LE TRAITEMENT DES OPÉRATIONS COMPLEXES EN DROITS D'ENREGISTREMENT	456
C. LA DIFFÉRENCE DE CHARGE DANS LE CHEF DES ENTREPRISES ENTRE LA TVA ET LES DROITS D'ENREGISTREMENT	460
§ 2. <i>Tarifs des droits d'enregistrement</i>	461
§ 3. <i>Exonérations et droit fixe général</i>	462
A. LE « NON BIS IN IDEM » ENTRE LA TVA ET LE DROIT D'ENREGISTREMENT, CONCERNANT LES CONVENTIONS TRANSLATIVES OU DÉCLARATIVES DE PROPRIÉTÉ D'IMMEUBLES	462
B. L'ENREGISTREMENT GRATUIT DES OPÉRATIONS PASSÉES POUR DES ORGANISMES PUBLICS	465





§ 4. <i>Le cas spécifique des opérations combinant la cession d'un droit de propriété sur un immeuble et la constitution d'un droit de superficie</i>	465
§ 5. <i>Le traitement de la vente d'un immeuble et, simultanément, de la transmission d'un droit réel autre que le droit de propriété par la même personne sur le terrain attenant, depuis le 1^{er} janvier 2011</i>	469
§ 6. <i>Le cas spécifique du lien entre les droits d'enregistrement et la TVA en cas d'acquisition scindée en nue-propriété et usufruit</i>	470
A. LE CAS DE L'ACQUISITION SCINDÉE ENTRE UNE PERSONNE PHYSIQUE (EN NUE-PROPRIÉTÉ) ET UNE SOCIÉTÉ (EN USUFRUIT)	470
1. En matière de droits d'enregistrement	470
2. En matière de TVA	471
3. Application comparée	473
B. LE CAS DE L'ACQUISITION SCINDÉE ENTRE UNE PERSONNE PHYSIQUE (EN NUE-PROPRIÉTÉ) ET UNE AUTRE PERSONNE PHYSIQUE (EN USUFRUIT) DONT LE NU-PROPRIÉTAIRE EST HÉRITIER	474
§ 7. <i>Les restitutions de droits d'enregistrement en cas de revente à court terme</i>	477
Section 3. Quelle coordination entre droits d'enregistrement et TVA en cas de revente à court terme	477
Chapitre II. Les opérations de location immobilière en matière de TVA	479
Introduction	479
Section 1. Le droit de l'Union européenne	480
§ 1. <i>La location immobilière</i>	480
A. LA NOTION D'« IMMEUBLE » AU SENS DE LA DIRECTIVE TVA	480
1. La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne	480
2. Le Règlement d'exécution n° 1042/2013	483
B. LES OPÉRATIONS DE LOCATION IMMOBILIÈRE EXONÉRÉES	484
§ 2. <i>Prestations de services soumises à la taxe</i>	489
A. GÉNÉRALITÉS	489
B. LES OPÉRATIONS DE PRESTATIONS DE SERVICES D'HÉBERGEMENT	490
§ 3. <i>L'option de taxation ouverte aux États membres</i>	491
Section 2. Le droit belge	493
§ 1. <i>La location immobilière en droit belge</i>	493
A. LA LOCATION D'UN BÂTIMENT NEUF ENTRE ASSUJETTIS AYANT OPTÉ POUR LA TAXATION	493
1. Conditions de fond de l'exercice de l'option	494
2. Condition de forme de l'exercice de l'option	497
3. Délai de révision	497
B. LA LOCATION DE COURTE DURÉE	498
C. LA LOCATION D'EMPLACEMENTS UTILISÉS À DES FINS D'ENTREPOSAGE DE BIENS	499
§ 2. <i>Les prestations d'hébergement</i>	500
Conclusion	502
Chapitre III. Leasing immobilier et TVA : fin de partie ou renouveau ?	503
Section 1. Cadre légal	503
Section 2. Distinction préalable	504
Section 3. Enjeu de la taxation ou de l'exemption	504
Section 4. Qualification de l'opération : intérêt ?	504





Section 5. Soumission à la TVA du contrat de leasing	505
§ 1. Quant au bien immeuble	505
§ 2. Quant à la convention	505
§ 3. Quant au preneur	506
§ 4. Quant au bailleur	507
§ 5. La reconstitution du capital investi dans le délai de 15 années	507
Section 6. Effets	508
Section 7. Levée de l'option ou non à l'expiration du contrat	509
Section 8. La qualification en droit européen de la convention de leasing	509
§ 1. Siège de la matière	509
§ 2. L'apport disruptif de la Cour de justice de l'Union européenne	510
§ 3. Conclusions	512
Section 9. Intérêt actuel du leasing	512
Chapitre IV. Taux de TVA réduits applicables dans le secteur immobilier	513
Introduction	513
Section 1. Premier cas d'application : la démolition d'un bâtiment et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation par ou pour le compte du maître d'ouvrage	514
§ 1. Bénéficiaire de la mesure	515
§ 2. Champ d'application matériel	515
§ 3. Champ d'application territorial	516
§ 4. Conditions de fond et de forme	516
A. PREMIÈRE HYPOTHÈSE – LA DÉMOLITION D'UN BÂTIMENT ET LA RECONSTRUCTION CONJOINTE D'UN BÂTIMENT D'HABITATION PAR OU POUR LE COMPTE DU MAÎTRE D'OUVRAGE – RUBRIQUE XXXVII, ALINÉA 2, 2 ^o , DU TABLEAU A DE L'ARRÊTÉ ROYAL N ^o 20 (TAUX RÉDUIT HABITATIONS GRANDES VILLES)	517
a. Emplacement du bâtiment démoli et du bâtiment reconstruit	517
b. « Consistance significative » du bâtiment démoli	518
c. Travaux réalisés par la même personne	518
d. Démolition complète	518
e. Exigibilité de la TVA	519
f. Documents à communiquer/à conserver	519
B. DEUXIÈME HYPOTHÈSE : LA DÉMOLITION D'UN BÂTIMENT ET LA RECONSTRUCTION CONJOINTE D'UN BÂTIMENT D'HABITATION PAR OU POUR LE COMPTE DU MAÎTRE D'OUVRAGE – ARTICLE 1 ^{ER} QUATER, § 1 ^{ER} , DE L'ARRÊTÉ ROYAL N ^o 20 (TAUX RÉDUIT « ÉLARGI »)	519
a. Superficie du bâtiment	521
b. Exigibilité de la TVA	522
c. Documents à communiquer/à conserver	522
§ 5. Tableaux récapitulatifs	524
Section 2. Deuxième cas d'application : la démolition d'un bâtiment et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation destiné à une location de longue durée dans le cadre de la politique sociale – Article 1^{er}quater, § 2, de l'arrêté royal n^o 20	526





Section 3. Troisième cas d'application : la livraison d'un bâtiment d'habitation et du sol y attenant ou la constitution, cession ou rétrocession de droits réels portant sur un bâtiment d'habitation et le sol y attenant par l'assujetti qui a procédé à la démolition d'un bâtiment et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation – Article 1^{er} quater, § 3, de l'A.R. n° 20.	528
Chapitre V. Problématique des opérations prétendument ou effectivement gratuites à l'aune de la jurisprudence de la C.J.U.E. et de la position administrative sur les travaux d'infrastructure	530
Section 1. Bref historique du contexte belge	530
§ 1. Introduction	530
§ 2. Avant 2002	531
§ 3. Modification de la définition du « bâtiment » en 2002	531
§ 4. La décision administrative du 15 mars 2006 et l'affaire <i>Les Grands Prés</i>	532
§ 5. L'extension de la taxation des ventes de bâtiments neufs au « sol y attenant » en 2011	533
§ 6. Le revirement administratif opéré dans une décision de 2013	533
Section 2. Les opérations à titre onéreux qui, seules, permettent en principe le droit à déduction	535
§ 1. Les notions d'opération à titre onéreux et de contrepartie en matière de TVA	535
§ 2. Les opérations conclues pour un prix dérisoire – La base minimale d'imposition pour les cessions de bâtiments et les travaux de construction	535
§ 3. La contrepartie représentée par une subvention	536
§ 4. L'interdiction des pratiques abusives	537
Section 3. Bref rappel des principes régissant le droit à déduction. Le lien direct et immédiat entre les activités taxables et les dépenses grevées de TVA, requis pour que celle-ci soit déductible	537
Section 4. Les opérations sans contrepartie dont les coûts peuvent être imputés aux frais généraux de l'activité économique	539
§ 1. Introduction	539
§ 2. Les frais supportés par les sociétés holding pour l'acquisition d'actions dans des filiales	539
§ 3. Les avantages en nature. L'exemple du transport gratuit du personnel	540
§ 4. Autres cas de services gratuits dont les coûts peuvent être imputés aux frais généraux de l'activité économique	540
A. L'AFFAIRE <i>SVEDA</i> (2015)	540
B. L'AFFAIRE <i>LAJVÉR</i> (2016)	541
C. L'AFFAIRE <i>IBERDROLA IMMOBILIARA</i> (2017)	542
D. L'AFFAIRE <i>VOS ANNEMINGEN</i> (2020)	543
E. L'AFFAIRE <i>MITTELDEUTSCHE HARSTEIN-INDUSTRIE AG</i> (2020)	544
Section 5. Analyse du régime administratif belge d'abandon aux autorités de travaux d'infrastructure à la lumière des principes exposés	545
§ 1. Abandon gratuit	545
§ 2. Vente de parts indivises des travaux de voirie (par un lotisseur ou par un promoteur superficiaire) aux acheteurs du terrain à bâtir (qui construisent eux-mêmes) avec une clause de remise gratuite de ces parts par ces derniers à la commune	547





§ 3. Vente des travaux de voirie à l'autorité publique, pour lesquels les acheteurs du terrain à bâtir (qui construisent eux-mêmes) se comportent comme des tiers payants	547
§ 4. Travaux d'infrastructure relatifs à un centre commercial	547
§ 5. Conclusion	548
Chapitre VI. La notion de pratiques abusives en matière de TVA	549
Section 1. Définition et conditions d'existence	549
§ 1. Dans la jurisprudence européenne	549
A. DÉFINITION	549
B. CONDITIONS D'EXISTENCE	550
C. RÉSERVES	552
D. CONSÉQUENCES ATTACHÉES À LA CONSTATATION D'UNE « PRATIQUE ABUSIVE »	553
§ 2. En droit belge	554
Section 2. Cas d'application dans le secteur immobilier	555
§ 1. Scission artificielle de la vente d'un bâtiment neuf, en une vente d'un immeuble ancien, suivie de travaux de rénovation ou d'une démolition-reconstruction de cet immeuble	555
A. POSITION DU PROBLÈME	555
B. POSITION DE L'ADMINISTRATION FISCALE BELGE	556
C. L'ARRÊT DE LA COUR D'APPEL DE LIÈGE DU 22 JUIN 2018 (RÔLE N° : 2017/RG/230)	557
§ 2. Facturation anticipée de travaux immobiliers afin de bénéficier d'un taux réduit de TVA temporaire	559
§ 3. Conditions d'application du taux réduit de TVA de 6 % pour la démolition et la reconstruction conjointe de bâtiments d'habitation sur l'ensemble du territoire belge	560







Chapitre I

La fiscalité immobilière :

TVA vs Droits d'enregistrement

Vincent SEPULCHRE

Administrateur délégué SOGEF

Chargé de cours à l'ULiège

Professeur à l'ESSF

Maître de conférences à l'ULB

Les droits immobiliers sont à la croisée des chemins entre deux types de fiscalité indirecte, à savoir la taxe sur la valeur ajoutée et les droits d'enregistrement.

En effet,

- tout d'abord, les droits d'enregistrement constituent l'un des impôts les plus anciens de notre système fiscal belge, directement importés en Belgique depuis la France révolutionnaire de 1795.

Ces droits sont en principe perçus à l'occasion de l'enregistrement d'un acte ou d'un écrit, c'est-à-dire lors de la formalité qui consiste dans la copie, l'analyse ou la mention d'un acte ou d'un écrit, dans un registre à ce destiné de l'Administration générale de la Documentation patrimoniale ou sur tout autre support déterminé par le Roi. Cette formalité donne lieu à la perception d'un impôt dénommé droit d'enregistrement (art. 1^{er} C. enr.).

De ce fait, soit pour le motif qu'il s'agit d'actes passés devant un notaire belge (ou, pour les donations mobilières, d'un notaire étranger désormais), soit qu'il s'agit d'actes translatifs ou déclaratifs de propriété ou d'usufruit d'immeubles situés en Belgique, soit qu'il s'agit de baux, sous-baux ou cessions de baux, les droits d'enregistrement sont applicables, par nature, à ces actes et c'est cela qui donne à ces droits une connotation immobilière tout à fait particulière dans notre système fiscal ;

- ensuite, la taxe sur la valeur ajoutée, qui a pour but réel de soumettre à un prélèvement fiscal la consommation des particuliers et des personnes morales y assimilées, frappe toutes les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel (art. 2 C. TVA).

Or, dans cette qualification de « livraison de biens », figurent également toutes les mutations contractuelles de droits réels portant sur des biens immeubles.

Toutefois, à la différence des droits d'enregistrement, la TVA ne s'applique qu'aux opérations qui sont effectuées à titre onéreux (sauf application du régime des « prélèvements » de l'article 12 C. TVA, tout à fait particulier ; par contre, les droits d'enregistrement s'appliquent tant aux ventes qu'aux donations de biens immeubles, bien qu'à un tarif différent ; comp. art. 44 et 131 C. enr.), ET qui sont effectuées par un assujetti à





la TVA (soit un assujetti exerçant une activité économique et agissant dans le cadre de cette activité économique, soit un assujetti n'exerçant pas d'activité économique indépendante mais pouvant opter, pour certaines opérations particulières, pour la qualité d'assujetti à la TVA ; par contre, l'obligation de l'enregistrement de l'acte et, partant, les droits d'enregistrement s'appliquent quelle que soit la qualité du vendeur, professionnel ou non).

Néanmoins, ces deux prélèvements fiscaux distincts peuvent se superposer pour une seule et même opération juridique, moyennant toutefois certaines règles visant à assurer une absence de double imposition. Il convient donc de distinguer chacun de ces deux prélèvements et de déterminer la manière de les articuler dans une seule et même opération juridique, tout en évitant de tomber dans certains pièges en matière d'impôts sur les revenus.

Section 1

Les aspects TVA des ventes de biens immeubles

§ 1 Les conditions d'imposabilité à la TVA pour les ventes de biens et les prestations de services

La définition même de la TVA est directement issue de l'article 2, alinéa 1^{er}, de la première directive du Conseil des Communautés européennes du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (directive 67/227/CEE ; art. 2, § 2, alinéa 1^{er}, de la directive 2006/112/CE depuis le 1^{er} janvier 2007). Cette disposition jette en effet la base de la TVA européenne en prévoyant que « [l]e principe du système commun de taxe sur la valeur ajoutée, est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre de transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition ».

De même, les considérants de cette première directive prévoient explicitement que « [l]e remplacement des systèmes de taxes cumulatives en cascade en vigueur dans la plupart des États membres par le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée doit, même si les taux et les exonérations ne sont pas en même temps harmonisés, aboutir à une neutralité concurrentielle, en ce sens qu'à l'intérieur de chaque pays les marchandises semblables supportent la même charge fiscale, quelle que soit la longueur du circuit de production et de distribution ».

Le système de la TVA tend donc, au niveau européen, à appliquer une taxe sur la consommation à chaque transaction de production ou de distribution, déduction faite de la TVA qui a grevé directement les opérations effectuées en amont. Le système de la TVA repose ainsi sur deux règles apparemment contradictoires mais au même résultat qu'une taxe sur la consommation finale :





- 4° la TVA frappe toutes les ventes de biens et/ou de services réalisées par un assujetti moyennant la réunion de certaines conditions très précises relatives à la vente elle-même et non à la qualité de l'acheteur ou à la destination future des biens/services achetés ;
- 5° dans le cas où l'acheteur est un consommateur qui achète les biens et/ou les services pour les revendre (marchandises) ou pour les utiliser dans l'exercice d'une activité économique régulière de vente de certains biens et/ou services (fournitures de bureau, frais généraux), la législation TVA va accorder à cet acheteur assujetti un droit au remboursement de cette TVA payée à l'achat (droit à déduction).

De ce fait, en TVA, le point de départ du raisonnement est d'analyser dans quelle mesure un producteur de biens et de services se voit appliquer la TVA sur sa production et, partant, quel est son statut TVA.

Sur cette production de biens et de services, l'article 2 du Code de la TVA dispose que « [s]ont soumises à la taxe, lorsqu'elles ont lieu en Belgique, les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel ».

Même si le champ d'application de la TVA doit être interprété de manière large², il est donc défini par un certain nombre de conditions que doit réunir une opération pour en relever.

Selon l'article 2 du Code de la TVA, une opération est imposable à la TVA lorsque :

- 1° cette opération **est effectuée par un assujetti exerçant une activité économique**, à savoir une entreprise individuelle (personne physique) ou société (personne morale), quel que soit le lieu d'établissement de cet assujetti (Belgique ou autre État)³ ;
- 2° cet assujetti **agit en tant que tel pour cette opération**, à savoir lorsque cet assujetti agit dans le cadre de son activité économique, soit que l'opération constitue une activité économique habituelle ou fasse partie d'un ensemble d'opérations semblables constituant une telle activité économique habituelle, soit que l'opération en soit le prolongement (cession de moyens d'exploitation d'une activité économique) ;
- 3° cette opération constitue une **livraison de biens** (opération par laquelle un vendeur transfère à un tiers-acheteur, la plupart du temps par contrat, le pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire) **ou une prestation de services** (autre opération qu'une livraison de biens, par laquelle un vendeur s'engage envers un tiers-acheteur, la plupart du temps par contrat, à effectuer ou à ne pas effectuer quelque chose ayant une utilité pour ce tiers) ;
- 4° cette livraison de biens ou prestation de services est **effectuée à titre onéreux**, à savoir que chacune des parties doit être astreinte à donner ou faire quelque chose, en contrepartie de ce que donne ou fait l'autre. L'assujetti fournisseur doit obtenir un avantage en contrepartie de celui qu'il fournit à un tiers.

2 Jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne. Voy. V. SEPULCHRE, « T.V.A. et dommages et intérêts », *R.G.F.*, 2001, n° 5, p. 64. Voy. not. C.J.C.E., arrêt *Finanzamt Groß-Gerau c. MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH* du 26 juin 2003, C-305/01, *Rec.*, 2003, I, p. 6729.

3 Il existe aussi un assujettissement occasionnel à la TVA, qui concerne les cessions de bâtiments neufs (sur option) (voy. *infra*) ou les cessions intracommunautaires de moyens de transport neufs (d'office).





Ensuite, il conviendra de déterminer la localisation TVA selon les règles des articles 14 à 15 (pour les livraisons de biens) et 21 à 21ter (pour les prestations de services), une opération réunissant les quatre conditions précitées n'étant imposable que dans l'État déterminé par ces règles de localisation : c'est donc en fonction de la législation TVA de cet État seul, que les conditions d'application de la TVA à l'opération en cause seront déterminées.

§ 2 L'existence d'un bien fourni à un tiers, requise pour l'imposabilité à la TVA

A ≡ LA DÉFINITION DE LA LIVRAISON DE BIENS, EN TVA

1. Pour la TVA, une opération est une livraison de biens par nature lorsqu'elle réunit les conditions suivantes, lorsqu'il s'agit d'un bien immeuble.

1° **L'opération a pour objet un bien corporel**, au sens du Code de la TVA (art. 9).

Est un bien corporel, au sens du Code de la TVA, *toute chose meuble ou immeuble qui existe et qui est corporelle*, en ce compris l'électricité, le gaz, la chaleur et le froid.

Les droits réels, autres que le droit de propriété, donnant à leur titulaire un pouvoir d'utilisation sur les biens immeubles⁴, sont également considérés comme des biens corporels pour la TVA ; sont toutefois exclus de la qualification de « bien », pour être considérés comme des services, les droits d'emphytéose constitués ou cédés par une entreprise pratiquant la location-financement de biens immeubles dans le cadre d'un contrat de location-financement d'immeubles visé par l'article 44, § 3, 2°, b) ou d), du Code de la TVA ;

2° **L'opération a pour but le transfert du pouvoir de disposer de ce bien comme un propriétaire** (art. 10 et 11 C. TVA).

Le bien doit donc être transféré à un acheteur de telle manière que *ce dernier puisse en disposer comme un propriétaire, même si le droit de propriété sur ce bien ne lui est pas formellement transféré* ; est donc considéré comme « livraison d'un bien », au sens européen des termes, le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel par une partie qui habilite l'autre partie à en disposer en fait comme si elle en était le propriétaire, même s'il n'y a pas de transfert de la propriété juridique du bien⁵.

Dans la pratique, tous les contrats du droit civil belge, portant sur des droits réels, transfèrent automatiquement à l'acheteur le droit de propriété sur ces droits réels, qu'il s'agisse par exemple d'une vente (volontaire ou publique), d'un partage, d'un échange (même avec soulte), ou même, d'un apport en société.

3° **L'opération a la forme d'un contrat mettant ce bien à la disposition d'un tiers.**

Un contrat est un accord de volontés entre deux ou plusieurs personnes *juridiquement distinctes*, en vue de produire des effets juridiques dont l'exécution peut être exigée

4 Sur l'usage et l'habitation, voy. déc. adm. n° E.T. 99.087 du 13 décembre 2000, *Rev. T.V.A.*, n° 149, p. 31.

5 C.J.C.E., arrêt *Staatssecretaris van Financiën c/ Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV* du 8 février 1990, C-320/88, *Rec.*, 1990, I-285.





même en justice. Il faut donc que ce contrat entraîne un avantage pour un tiers, ici la livraison d'un bien immobilier en faveur d'un tiers-acheteur.

Bien que non contractuelle, est toutefois considérée comme une livraison de biens la transmission du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire en vertu d'une réquisition faite par une autorité publique ou en vertu d'une autre règle légale (loi, décret, expropriation, etc. ; art. 10, § 2, C. TVA).

2. Au vu de ce qui précède, selon la Cour de justice de l'Union européenne, pour qu'il existe une opération imposable, il faut non seulement l'accomplissement d'une opération (livraison de biens ou prestation de services) procurant un avantage consommable à un tiers, mais il faut également que ces biens ou services soient fournis au tiers moyennant contrepartie. De plus, lorsqu'une personne preste un service ou livre un bien, en recevant une contre-valeur pour cette opération, il doit exister un lien direct entre le service presté ou le bien livré, et la contre-valeur reçue⁶.

Une livraison ou prestation n'est ainsi taxable que s'il existe entre l'opérateur et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par l'opérateur constituant la contre-valeur effective de la livraison ou du service fourni au bénéficiaire⁷. Cette jurisprudence établissant l'exigence d'un rapport juridique entre les parties situe donc clairement le champ d'application de la TVA dans le secteur des « actes juridiques » (et non des « faits juridiques ») de nature contractuelle (et pas unilatéraux ou en vertu de la loi). Et ce, même si la directive européenne 2006/112/CE ne souffle mot d'une telle exigence, que la Cour de justice a donc considérée comme « implicitement » incluse dans le système de la TVA.

Cependant, en Belgique, le n° 21 du *Manuel de la TVA* (Édition 2015), publié par l'administration fiscale belge, n'est pas un modèle de clarté à cet égard :

- 1° Dans un premier temps, ce numéro établit que « [l]a livraison ne doit pas nécessairement résulter d'un contrat. D'un point de vue théorique, la livraison pourrait également être la conséquence d'autres modes dérivés d'acquisition du pouvoir de disposition juridique (comparer C. civ., art. 711), comme une succession, un testament, une donation ou un jugement (par ex. : un jugement d'adjudication après saisie). ».
- 2° Ensuite, ce n° 21 semble faire découler l'exigence d'un contrat du fait que, pour qu'une livraison de biens soit imposable à la TVA, elle doit être effectuée à titre onéreux, ce qui suppose une contrepartie directe. Étant donné que cela n'est pas le cas pour les hypothèses précitées, les opérations du 1° ci-avant ne sont alors pas soumises à la TVA.
- 3° Enfin, le n° 21 précise que, à côté des modes dérivés d'acquisition (un droit existant est transféré), il existe aussi des modes originaires d'acquisition de la propriété (un droit de propriété est créé) (comp. C. civ., art. 712 et s.) comme l'occupation, l'invention, l'accession, la prescription acquisitive ou la possession de bonne foi des meubles

6 Voy. V. SEPULCHRE, *T.V.A. et jurisprudence européenne*, t. 1, *Les balises européennes de la T.V.A. et leur influence en Belgique*, Bruxelles, Larcier, 2011, n° 174 à n° 182.

7 C.J.C.E., arrêt *Hong-Kong Trade Development Council* du 1^{er} avril 1982, C-89/81, *Rec.*, 1982, p. 1277, *Rev. T.V.A.*, n° 57, p. 178, et n° 116, p. 924 ; C.J.C.E., arrêt *Apple and Pear Development Council c/Commissioners of Customs and Excise* du 8 mars 1988, C-102/86, *Rec.*, 1988, p. 1443 ; *Rev. T.V.A.*, n° 116, p. 946 ; *R.W.*, 1990-1991, p. 535, note B. PEETERS.





corporels. Lorsqu'il s'agit d'un mode originaire d'acquisition de la propriété, il n'y a pas d'« auteur », en ce sens que l'on ne reçoit pas son droit de quelqu'un. À l'opposé de l'acquisition dérivée, où l'on reçoit son droit d'un « auteur », il ne peut donc être question de livraison au sens de la définition générale du Code. En outre, il n'y a pas non plus ici de contrepartie directe à la livraison.

« Bref, une livraison soumise à la TVA, au sens de la définition générale, suppose l'existence d'un contrat ou d'une convention ».

Il est donc tout à fait remarquable que, si le 2^o ci-avant semble relier l'exigence du contrat au titre onéreux de l'article 2 du Code de la TVA, le 3^o ci-avant remet bien cette exigence dans la notion même de « livraison de biens » issue de l'article 10 du Code de la TVA.

Et, en conformité avec la jurisprudence de la Cour de justice précitée, le n^o 21 du *Manuel de la TVA* de conclure au final, à juste titre selon nous, que :

« il a été établi que, pour l'application de la définition générale, la livraison a en fin de compte un fondement contractuel.

(...)

La livraison au sens de la description précitée suppose la réunion de trois éléments essentiels :

- a) l'existence d'un contrat ;
- b) un contrat translatif ou déclaratif ;
- c) concernant la propriété d'un bien (au sens du droit civil) ».

En TVA, la question du champ d'application contractuel relève donc, selon nous, non pas du titre onéreux d'une opération (visé à l'art. 2 C. TVA), mais seulement de l'existence d'une livraison de **bien** (art. 9 et 10 C. TVA) ou d'une prestation de service (art. 18 C. TVA) ; sans contrat, à savoir un « rapport juridique » réciproque selon les termes de la Cour de justice, il ne saurait pas exister d'opération imposable, sauf dérogation établie de manière expresse par la directive européenne elle-même (« la transmission, avec paiement d'une indemnité, de la propriété d'un bien en vertu d'une réquisition faite par l'autorité publique ou en son nom ou aux termes de la loi » ; art. 14, 2., a), de la directive 2006/112/CE et art. 10, § 2, 1^o, C. TVA).

Ainsi, dans la jurisprudence des dernières années de la Cour de justice,

- 1^o le transfert de la propriété d'un bien immeuble, par un assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée, au bénéficiaire du Trésor public d'un État membre ou à une collectivité territoriale d'un tel État, intervenant, en paiement d'un arriéré d'impôt, ne constitue pas une livraison de bien à titre onéreux soumise à la taxe sur la valeur ajoutée.

Et ce, même si le contrat conclu entre Posnania et la commune a entraîné le transfert du droit de propriété d'un bien immeuble et si Posnania a la qualité d'assujetti, et même s'il existe, entre le fournisseur du bien immeuble et le bénéficiaire de celui-ci, un rapport juridique tel que celui qui lie un créancier et son débiteur.

En effet, selon la Cour, l'obligation de paiement du contribuable, en tant que débiteur d'une dette fiscale, envers l'administration fiscale, en qualité de créancière de cette





dette, est de nature unilatérale, dans la mesure où le paiement de l'impôt par ledit contribuable n'entraîne que sa libération légale de la dette, même s'il le fait, comme en l'occurrence, par la dation d'un bien immeuble. Un impôt constitue en effet un prélèvement obligatoire effectué par voie d'autorité par la puissance publique sur les ressources des personnes relevant de sa compétence fiscale. Ce prélèvement est destiné à être affecté, par l'intermédiaire des budgets publics, à des services d'utilité générale. Un tel prélèvement, qu'il porte sur une somme d'argent ou, comme en l'occurrence, sur un bien corporel, ne donne lieu, de la part de l'autorité publique, à aucune prestation, ni, partant, à aucune contre-prestation de la part de l'assujetti à l'impôt.

Par conséquent, il ne s'agit pas d'un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, au sens de la jurisprudence de la Cour. Dans cette mesure, une opération de dation en paiement d'un bien, qui a comme but l'extinction d'une dette fiscale, ne peut pas être considérée comme une opération à titre onéreux et ne peut pas être soumise à la TVA⁸.

L'on remarquera toutefois que, dans ce cas, il y aurait en Belgique une assimilation à une livraison de biens (« prélèvement ») conformément à l'article 12, § 1^{er}, 2^o, du Code de la TVA ;

- 2^o le transfert, par une société anonyme, à l'un de ses actionnaires, de la propriété de biens immeubles, opéré au titre de la contrepartie pour le rachat, par ladite société anonyme, dans le cadre d'un mécanisme de retrait d'actions prévu par la législation nationale, des actions détenues dans son capital social par cet actionnaire, constitue une livraison de biens à titre onéreux soumise à la TVA pour autant que lesdits biens immeubles sont affectés à l'activité économique de cette même société anonyme⁹ ;
- 3^o constitue une opération soumise à la TVA, le transfert de la propriété d'un bien immeuble appartenant à un assujetti à la TVA, au bénéfice du Trésor public d'un État membre, opéré en vertu de la loi et moyennant le paiement d'une indemnité, dans une situation où la même personne représente à la fois le pouvoir expropriant et la commune expropriée, et où cette dernière continue, dans la pratique, à gérer le bien concerné, même si le versement de l'indemnité n'a été effectué qu'au moyen d'un transfert comptable interne dans le budget de la commune¹⁰ ;
- 4^o tout récemment, la Cour de justice a décidé dans ce sens que la conversion du droit d'usufruit perpétuel sur un bien immeuble en droit de pleine propriété, prévue par une législation nationale moyennant le paiement d'une redevance, constitue une livraison de biens¹¹.

8 C.J.U.E., arrêt *Minister Finansów contre Posnania Investment SA* du 11 mai 2017, C-36/16, *Rec. num.*, ECLI:EU:C:2017:361.

9 C.J.U.E., arrêt *Szef Krajowej Administracji Skarbowej contre Polfarmex Spółka Akcyjna w Kutnie* du 13 juin 2018, C-421/17, *Rec. num.*, ECLI:EU:C:2018:432.

10 C.J.U.E., arrêt *Minister Finansów contre Gmina Wrocław* du 13 juin 2018, C-665/16, *Rec. num.*, ECLI:EU:C:2018:431.

11 C.J.U.E., arrêt *Gmina Wrocław contre Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* du 25 février 2021, C-604/19, *Rec. num.*, ECLI:EU:C:2021:132.





B ≡ LE TRAITEMENT DES OPÉRATIONS COMPLEXES EN TVA, QUI CONCERNENT DES BIENS IMMEUBLES

1 :: Importance de la distinction entre une livraison de bien immobilier et des prestations de services immobilières

En examinant cette définition de la livraison de biens, la différence peut être subtile entre la livraison d'un bâtiment et des prestations de services de construction d'un bâtiment finalement délivré au maître de l'ouvrage.

Or, la frontière séparant ces deux opérations relevant de la législation en matière de TVA est régulièrement floue dans le secteur immobilier, notamment lorsque le transfert de propriété se réalise durant la phase de construction, la livraison pouvant alors porter, soit sur un bâtiment sur plan, soit sur un bâtiment en cours de construction, soit sur un bâtiment nouvellement construit.

Pourtant, les conséquences fiscales découlant d'une livraison de bien divergent par rapport à celles dégagées par la prestation de services. Pour ces dernières, citons notamment :

- 1° l'absence de préfinancement de la TVA grâce au report de perception applicable aux services (art. 20 de l'A.R. n° 1 ou art. 51, § 2, 5°, du C. TVA) ;
- 2° les exemptions de la TVA, qui ne concernent que les livraisons de biens immeubles (art. 44, § 3, 1°, C. TVA), avec exemption concomitante des droits d'enregistrement (art. 159, 8°, C. enr.).

À cet égard, il peut être également pertinent de distinguer les taux de TVA applicables sur certains services immobiliers, de ceux qui frappent les livraisons d'immeubles (A.R. n° 20, du 20 juillet 1970).

2 :: Le traitement des opérations complexes en TVA

Pour assurer un traitement uniforme des opérations principales qui comprennent également des prestations de services ou des livraisons de biens accessoires, livrées ou prestées avec cette opération principale, une jurisprudence constante de la Cour de justice considère que chaque prestation de services et chaque livraison de biens doivent **en principe être considérée comme distincte et indépendante**. Toutefois, il ne faut pas appliquer ce principe au point d'en arriver à décomposer artificiellement certaines livraisons de biens et prestations de services qui, logiquement, forment un tout. De ce fait, il importe en premier lieu de rechercher les éléments caractéristiques de l'opération en cause pour déterminer si l'assujetti livre au consommateur plusieurs prestations principales distinctes ou une prestation unique¹².

Il y aura donc une opération unique, pour la TVA, dans les deux situations suivantes mises en évidence par la Cour de justice¹³.

12 C.J.C.E., arrêt *Levob Verzekeringen et OV Bank* du 27 octobre 2005, C-41/04, *Rec.*, 2005, I-9433 ; *T.F.R.*, 2006, p. 399, note W. PANIS ; *F.J.F.*, 2007, p. 886 ; C.J.U.E., arrêt *BGŻ Leasing sp. z o.o.* du 17 janvier 2013, C-224/11, *Rec. num.*, ECLI:EU:C:2013:15 ; C.J.U.E., arrêt *Deutsche Bank AG* du 19 juillet 2012, C-44/11, *Rec. num.*, ECLI:EU:C:2012:484.

13 Pour le surplus, voy. V. SEPULCHRE, « T.V.A., Opérations complexes et refacturation – l'état de la question en 2013 », *R.G.F.*, 2014, n° 1, p. 4.





- a) Il s'agit d'une opération unique, notamment lorsqu'un ou plusieurs éléments doivent être considérés comme constituant l'opération principale, alors qu'un ou plusieurs autres éléments doivent être regardés comme une ou plusieurs opérations accessoires¹⁴ ; dans ce cas, l'ensemble des opérations accessoires partagera le sort fiscal de l'opération principale.

Une opération doit être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle ne constitue pas pour la clientèle une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal, le fait qu'un prix unique soit facturé n'ayant pas d'importance décisive à cet égard¹⁵.

- b) En outre, dans certaines circonstances, plusieurs prestations formellement distinctes, qui pourraient être fournies isolément et ainsi donner lieu, séparément, à taxation ou à exonération, doivent être considérées comme une opération unique lorsqu'elles ne sont pas indépendantes¹⁶.

Lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par un assujetti à un consommateur, envisagé comme un consommateur moyen, sont si étroitement liés qu'ils forment objectivement, sur un plan économique, un tout dont la dissociation revêtirait un caractère artificiel, l'ensemble de ces éléments ou de ces actes constitue ainsi une prestation unique aux fins de l'application de la TVA¹⁷.

Néanmoins, il n'existe pas de règle absolue quant à la détermination de l'étendue d'une prestation du point de vue de la TVA et il convient dès lors de prendre en considération l'ensemble des circonstances¹⁸, afin de déterminer si l'on se trouve en présence de deux ou de plusieurs prestations distinctes ou d'une prestation unique¹⁹. À cet égard, peu importe le fait que, dans d'autres circonstances, les éléments en cause peuvent être ou sont fournis isolément, étant donné que cette possibilité est inhérente au concept d'opération unique composée²⁰.

14 C.J.U.E., arrêt *Město Žamberk* du 21 février 2013, C-18/12, *Rec. num.*, ECLI:EU:C:2013:95 ; C.J.U.E., arrêt *Deutsche Bank AG* du 19 juillet 2012, C-44/11, *Rec. num.*, ECLI:EU:C:2012:484.

15 C.J.C.E., arrêt *Card Protection Plan Ltd (CPP) c/Commissioners of Customs & Excise* du 25 février 1999, C-349/96, *Rec.*, 1999, I-973 ; C.J.C.E., arrêt *Levob Verzekeringen et OV Bank* du 27 octobre 2005, C-41/04, *Rec.*, 2005, I-9433 ; *T.F.R.*, 2006, p. 399, note W. PANIS ; *F.J.F.*, 2007, p. 886 ; C.J.U.E., arrêt *BGŻ Leasing sp. z o.o.* du 17 janvier 2013, C-224/11, *Rec. num.*, ECLI:EU:C:2013:15. Sur le fait que ces éléments de réponse ne sont pas applicables en matière d'importation, voy. C.J.C.E., arrêt *Dollond & Aitchison* du 23 février 2006, C-491/04, *Rec.*, 2006, I-2129. Sur l'application en cas d'exonération partielle, voy. C.J.C.E., arrêt *Talacre Beach Caravan Sales* du 6 juillet 2006, C-251/05, *Rec.*, 2006, I-6269. Voy. aussi, en matière hospitalière, C.J.U.E., arrêt *Commission / Pays-Bas* du 25 mars 2010, C-79/09, *Rec.*, 2010, I-40 (publ. somm.).

16 C.J.U.E., ordonnance *Purple Parking Ltd et Airparks Services Ltd contre Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* du 19 janvier 2012, C-117/11, *Rec. num.*, ECLI:EU:C:2012:29 ; C.J.U.E., arrêt *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o.* du 27 juin 2013, C-155/12, *Rec. num.*, ECLI:EU:C:2013:434.

17 C.J.C.E., arrêt *Levob Verzekeringen et OV Bank* du 27 octobre 2005, C-41/04, *Rec.*, 2005, I-9433 ; *T.F.R.*, 2006, p. 399, note W. PANIS ; *F.J.F.*, 2007, p. 886 ; C.J.U.E., arrêt *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o.* du 27 juin 2013, C-155/12, *Rec. num.*, ECLI:EU:C:2013:434 ; C.J.U.E., arrêt *Město Žamberk* du 21 février 2013, C-18/12, *Rec. num.*, ECLI:EU:C:2013:95 ; C.J.U.E., arrêt *BGŻ Leasing sp. z o.o.* du 17 janvier 2013, C-224/11, *Rec. num.*, ECLI:EU:C:2013:15 ; C.J.U.E., arrêt *Deutsche Bank AG* du 19 juillet 2012, C-44/11, *Rec. num.*, ECLI:EU:C:2012:484.

18 C.J.U.E., arrêt *Field Fisher Waterhouse LLP contre Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* du 27 septembre 2012, C-392/11, *Rec. num.*, ECLI:EU:C:2012:597 ; C.J.U.E., arrêt *BGŻ Leasing sp. z o.o.* du 17 janvier 2013, C-224/11, *Rec. num.*, ECLI:EU:C:2013:15.

19 C.J.U.E., arrêt *Město Žamberk* du 21 février 2013, C-18/12, *Rec. num.*, ECLI:EU:C:2013:95.

20 C.J.U.E., ordonnance *Purple Parking Ltd et Airparks Services Ltd contre Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* du 19 janvier 2012, C-117/11, *Rec. num.*, ECLI:EU:C:2012:29.





L'élément prédominant doit donc être déterminé en se fondant sur le point de vue du consommateur moyen et en ayant égard, dans le cadre d'une appréciation d'ensemble, à l'importance qualitative, et non simplement quantitative, des éléments relevant, par exemple, d'une exonération, par rapport à ceux n'en relevant pas²¹.

Dans le cas d'une telle opération unique, il ne faudra alors PAS distinguer et ventiler en fonction des différents biens ou services mais soumettre (ou ne pas soumettre) à la TVA la totalité de la somme due par le client selon le « statut » de l'opération principale.

3 :: Application aux opérations complexes relatives aux biens immeubles

En appliquant les principes exposés ci-avant, la Cour de justice de l'Union européenne a statué dans les cas suivants, dans le passé.

- 1^o Dans le cas d'une première affaire soumise à la Cour de justice,
- des époux, de même que d'autres candidats à la construction, avaient chargé une société financière d'acquérir pour eux un terrain à bâtir et d'y édifier un bâtiment à usage d'habitation ; dans l'exécution de ce contrat, ils avaient acquis une part de copropriété sur un terrain non bâti ;
 - l'ensemble des copropriétaires, regroupés dans une société de droit civil, avaient conclu un contrat d'entreprise avec une société de construction aux fins de l'édification du bâtiment ;
 - les époux, quant à eux, avaient conclu un certain nombre de contrats, à savoir un contrat d'assistance à la construction, un contrat de gestion locative, un contrat concernant l'obtention de documents fiscaux, un contrat de cautionnement et un contrat d'intermédiaire en matière de financement.

Dans un tel schéma, il fallait déterminer si les livraisons de biens et les prestations de services dont il s'agissait et qui visaient à l'édification du bâtiment formaient, ensemble avec l'opération portant sur le terrain, une opération immobilière unique pouvant être qualifiée de livraison d'un bâtiment et du sol y attenante, en raison de la connexité économique de l'ensemble des opérations partielles considérées et de leur finalité commune qui était la réalisation du bâtiment sur le terrain acquis.

La Cour de justice a répondu par la négative. On ne saurait parler d'une telle opération unique que lorsque les deux catégories de biens livrés, à savoir le bâtiment et le sol, font, au regard du droit de la vente, l'objet d'une seule et même livraison, en ce sens qu'il s'agit de la livraison d'un terrain bâti ; or, la Cour de justice n'a pas considéré que les livraisons de biens et les prestations de services des entrepreneurs et artisans du bâtiment, qui constituaient des opérations juridiquement distinctes de l'opération portant sur le terrain, intervenue avec un autre entrepreneur, formaient, ensemble avec cette dernière opération, une unité susceptible d'être qualifiée de livraison unique d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenante.

²¹ C.J.U.E., arrêt *Město Žamberk* du 21 février 2013, C-18/12, *Rec. num.*, ECLI:EU:C:2013:95.





Ces livraisons de biens et prestations de services des entrepreneurs et artisans du bâtiment suivent donc leur propre régime d'imposabilité et d'exemption éventuelle, sans être visées par l'exemption de l'article 44, § 3, 1^o, du Code de la TVA²².

- 2^o Dans une autre affaire plus récente soumise à la Cour,
- le vendeur avait transféré à l'acheteur une parcelle de terrain sur laquelle étaient implantés deux bâtiments vétustes que l'acheteur avait l'intention de démolir afin d'en reconstruire de nouveaux sur le terrain ainsi libéré ;
 - à cette fin, il avait été convenu que le vendeur demanderait un permis de démolition, conclurait un contrat avec une entreprise en vue de la démolition des bâtiments concernés et se ferait facturer les coûts afférents à celle-ci qui seraient supportés, *in fine*, par l'acheteur, ces frais s'ajoutant, alors au prix d'acquisition ;
 - un permis de démolir avait alors été délivré au vendeur qui avait facturé lesdits travaux à l'acheteur, tel que cela avait été convenu.

Dans ces circonstances, il fallait déterminer si, du point de vue de la TVA, la livraison du bien immobilier et la démolition desdits bâtiments devaient être considérées comme deux opérations distinctes et indépendantes devant être appréciées séparément, ou comme une opération complexe unique composée de plusieurs éléments.

La Cour de justice a jugé que :

- a) Lorsqu'une opération est constituée d'un faisceau d'éléments et d'actes, il y a lieu de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se déroule l'opération en question, aux fins de déterminer si l'on se trouve en présence de deux ou de plusieurs opérations distinctes ou, au contraire, d'une opération unique. Dans cet objectif, il convient donc, de tenir compte de prestations supplémentaires, telles que celles qui ont été effectuées par le vendeur du bien immobilier, afin de déterminer si l'opération en cause est exonérée de la TVA ;
- b) Dans ce cas, force est de constater que les actes accomplis par le vendeur, examinés aux fins de la TVA, sont étroitement liés. Les travaux de démolition et la livraison de la parcelle de terrain en soi se sont même chevauchés. Ces actes ont pour objet économique la fourniture d'un terrain prêt à être bâti. À cet égard, il ne saurait être considéré, sans qu'il soit versé dans l'artifice, que l'acheteur a acquis auprès de la même personne, tout d'abord, d'anciens bâtiments avec le sol y attenant, lesquels, en l'état, ne présentaient aucune utilité aux fins de son activité économique, et, ensuite seulement, les prestations relatives à la démolition des bâtiments, propres à conférer une telle utilité au terrain ;
- c) Par conséquent, la livraison d'un terrain sur lequel est encore implanté un bâtiment vétuste, qui doit être démoli afin que soit érigée à son emplacement une nouvelle construction et dont la démolition a déjà commencé avant cette livraison, ainsi que la démolition de ce bâtiment, doivent, dans les circonstances prédécrites, être considérées comme formant une opération unique au regard de la TVA, ayant, dans son

²² C.J.C.E., arrêt *Hans-Dieter et Ute Kerrutt c/ Finanzamt Mönchengladbach-Mitte* du 8 juillet 1986, C-73/85, *Rec.*, p. 2219.





ensemble, pour objet non pas la livraison du bâtiment existant, mais celle d'un terrain non bâti²³.

Il est donc vrai que cet arrêt de la Cour de justice va dans le même sens que la décision administrative précitée n° 120.125 du 13 mai 2014, lorsqu'elle vise une situation bilatérale vendeur/démolisseur/entrepreneur consommateur, aux conditions que les deux opérations sont liées indissociablement dans une même unité d'intention commune aux parties, et qu'il existe un lien nécessaire entre les deux opérations pour que le client obtienne de son fournisseur le véritable objet de la convention, à savoir la livraison d'un bien immeuble considéré dans son état après l'ensemble des opérations.

3° Par contre,

- l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée couvre une opération de livraison d'un bien immeuble composé d'un terrain et d'un bâtiment ancien en cours de transformation en un bâtiment nouveau, dès lors que, au moment de cette livraison, le bâtiment ancien n'avait subi que des travaux de démolition partielle et était, à tout le moins en partie, encore utilisé en tant que tel²⁴ ;
- une opération de livraison d'un terrain supportant, à la date de cette livraison, un bâtiment ne peut être qualifiée de livraison d'un « terrain à bâtir » lorsque cette opération est économiquement indépendante d'autres prestations et ne forme pas, avec celles-ci, une opération unique, même si l'intention des parties était que le bâtiment soit totalement ou partiellement démoli pour faire place à un nouveau bâtiment²⁵.

Nous pouvons également faire un parallèle entre les opérations immobilières et deux arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne, certes étrangers aux opérations immobilières.

1° Dans une affaire en cause *Part Services*, régulièrement citée par l'administration fiscale belge pour tenter d'appuyer juridiquement sa décision n° 120.125 du 13 mai 2014, il s'agissait d'une société IFIM ayant conclu avec un utilisateur un contrat ayant pour objet la jouissance d'un véhicule automobile et une option d'achat de celui-ci, moyennant le versement de loyers, la constitution d'un dépôt de garantie correspondant au coût du bien non couvert par les loyers ainsi que la fourniture d'un cautionnement illimité. Une deuxième société, faisant partie du même groupe, Italservice, concluait avec l'utilisateur un contrat en vertu duquel elle assurait le bien contre des risques autres que la responsabilité civile et garantissait, au moyen du financement du dépôt de garantie et de la fourniture du cautionnement illimité, le respect des engagements pris par ledit utilisateur à l'égard d'IFIM. En contrepartie, l'utilisateur versait par avance à Italservice un montant qui emportait une diminution du total des loyers convenus entre lui et IFIM, jusqu'à réduire ce total, dans la plupart des cas, à un montant à peine supérieur au coût du bien, outre une commission de 1 % versée à un consultant. L'utilisateur chargeait Italservice de verser le montant financé à IFIM, pour son compte, au titre du dépôt de garantie prévu par le contrat de jouissance et Italservice confiait à IFIM l'exécution du contrat avec l'utilisateur, cette dernière société recevant d'Italservice un complément

23 C.J.U.E., arrêt *Don Bosco* du 19 novembre 2009, C-461/08, *Rec.*, 2009, I-p. 11079.

24 C.J.U.E., arrêt *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV contre Staatssecretaris van Financiën* du 12 juillet 2012, C-326/11, *Rec. num.*, ECLI:EU:C:2012:461.

25 C.J.U.E., arrêt *Skatteministeriet contre KPC Herning* du 4 septembre 2019, C-71/18, *Rec. num.*, ECLI:EU:C:2019:660.





de rémunération en tant qu'intermédiaire et, en cas de défaillance de l'utilisateur, une somme équivalant à celle promise par Italservice à celui-ci, à titre de ristourne, en cas de respect de ses obligations de paiement des loyers.

Dans cette affaire, outre la question des pratiques abusives, la Cour de justice a tout d'abord considéré que chaque prestation doit normalement être considérée comme distincte et indépendante. Toutefois, dans certaines circonstances, plusieurs prestations formellement distinctes, qui pourraient être fournies séparément et ainsi donner lieu, distributivement, à taxation ou à exonération, doivent être considérées comme une opération unique lorsqu'elles ne sont pas indépendantes ; tel est le cas, par exemple, lorsque, au terme d'une analyse même simplement objective, il est constaté qu'une ou plusieurs prestations constituent une prestation principale et que la ou les autres prestations constituent une ou plusieurs prestations accessoires partageant le sort fiscal de la prestation principale. En particulier, une prestation doit être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle ne constitue pas pour la clientèle une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire.

Selon la Cour, il peut également être considéré que l'on se trouve en présence d'une prestation unique lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujéti sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel²⁶.

2° Toutefois, il faut aussi souligner un arrêt plus récent de la même Cour, qui tempère fortement les ardeurs que l'on pourrait ressentir à la lecture de l'arrêt *Part Services*. En effet, dans l'affaire *BGZ*, la Cour de justice a décidé que, lorsqu'une entreprise donne des objets en crédit-bail, le bailleur peut aussi offrir à ses clients la possibilité de leur fournir une assurance, ce dernier service d'assurance pouvant être exonéré de la TVA au titre d'un service indépendant du crédit-bail²⁷ ; en effet, même s'il est vrai que ces deux éléments sont susceptibles d'être fournis ensemble, toute opération d'assurance présente, par sa nature, un lien avec le bien qu'elle a pour objet de couvrir et il s'ensuit que le bien donné en crédit-bail et l'assurance de celui-ci présentent, nécessairement, un certain lien de connexité entre eux. Néanmoins, un tel lien ne saurait suffire, en lui-même, pour déterminer s'il existe ou non une prestation unique complexe aux fins de la TVA. Ainsi, selon ce dernier arrêt de la Cour de justice,

- chaque prestation doit normalement être considérée comme distincte et indépendante et un service de crédit-bail et la fourniture d'une assurance afférente au bien faisant l'objet de ce dernier ne peuvent être considérés comme étant si étroitement liés qu'ils forment une opération unique. En effet, le fait d'apprécier séparément de telles prestations ne saurait constituer, en soi, une décomposition artificielle d'une opération économique unique, susceptible d'altérer la fonctionnalité du système de TVA ;

²⁶ C.J.C.E., arrêt *Ministerio dell'Economia e delle Finanze c. Part Service Srl* du 21 février 2008, C-425/06, *Rec.*, 2008, I-897.

²⁷ C.J.U.E., arrêt *BGZ Leasing sp. z o.o.* du 17 janvier 2013, C-224/11, *Rec. num.*, ECLI:EU:C:2013:15.





- une telle prestation d'assurance, qui constitue une prestation indépendante et une fin en soi pour le preneur, ne saurait pas non plus constituer des frais accessoires à une opération de crédit-bail, devant être pris en compte aux fins du calcul de la base d'imposition de cette dernière opération. En effet, dans de telles circonstances, les frais d'assurance constituent la contrepartie de la prestation d'assurance afférente au bien faisant l'objet du crédit-bail, et non la contrepartie de la prestation de crédit-bail elle-même.

Ce dernier arrêt *BGZ* de la Cour de justice est donc à approuver, selon nous, tout comme l'arrêt *Part Services* pouvait également être approuvé : en effet, les circonstances sont différentes. Si, dans l'affaire *Part Services*, le financement était intrinsèquement lié à l'idée de leasing et devait donc faire partie de la base d'imposition à la TVA, l'affaire *BGZ Leasing* est relative à une opération de crédit-bail qui, par nature, ne comprend pas nécessairement une assurance. D'ailleurs, tous les clients du crédit-bail ne recouraient pas à une telle assurance optionnelle et complémentaire²⁸.

En matière d'opérations complexes immobilières, nous rappelons donc que, selon la Cour de justice, chaque prestation de services et chaque livraison de biens doit **en principe être considérée comme distincte et indépendante** : il n'existe donc aucune présomption que des opérations distinctes devraient être considérées comme uniques lorsqu'elles sont reprises dans une seule et même convention. Bien au contraire, les arrêts *Part Services* et *BGZ* confirment bien, si besoin en était, que la simple connexité entre différentes opérations ne suffit pas pour en faire une opération unique pour la TVA : comme toute exception à une règle générale, la réunion dans une opération unique de différentes opérations distinctes, doit donc recevoir une interprétation restrictive, comme l'a fait l'arrêt *Kerrutt* précité de la Cour en matière immobilière. À tout le moins, la position administrative de la décision administrative n° 120.125 du 13 mai 2014 devrait donc, selon nous, être profondément revue pour tenir compte de la nécessité de ce lien indissociable présent entre les parties, au vu des obligations juridiques qui sont réellement assumées par chacune d'entre elles.

4 :: Impact des pratiques abusives en TVA sur les opérations complexes relatives aux biens immeubles

Sur les pratiques abusives, voy. le chapitre 6, ci-après, de la présente *Chronique*, sous la plume de Xavier Masson.

C ≡ LA CONSÉQUENCE PRATIQUE DE LA DISTINCTION ENTRE PRESTATION DE SERVICES ET LIVRAISON DE BIENS, QUANT À LA DATE D'EXIGIBILITÉ DE LA TVA

Une conséquence du régime applicable aux prestations de services, en TVA, est la date d'exigibilité de cette taxe, étalée dans le temps dans ce cas. En effet, en cas de prestations continues,

- ^{1°} le fait générateur de la taxe intervient au moment où la prestation de services est effectuée (c'est-à-dire achevée) (art. 22, § 1^{er}, C. TVA) ;

²⁸ V. SEPULCHRE, « T.V.A., Opérations complexes et refacturation – l'état de la question en 2013 », *R.G.F.*, 2014, n° 1, n° 25.





de plus, les prestations de services, qui donnent lieu à des décomptes ou à des paiements successifs, sont considérées comme effectuées à l'expiration de chaque période à laquelle se rapporte un décompte ou un paiement (art. 22, § 2, al. 1^{er}, C. TVA) ; les prestations de services pour lesquelles la taxe est due par le preneur de services en vertu de l'article 51, § 2, alinéa 1^{er}, 1^o, du Code de la TVA (report de paiement contractant pour des prestations de services dont le fournisseur est établi dans un autre État membre, hors prestations de services visées à l'article 21, § 3, C. TVA), qui ont lieu de manière continue sur une période supérieure à une année et qui ne donnent pas lieu à des décomptes ou à des paiements durant cette période sont considérées comme effectuées à l'expiration de chaque année civile, jusqu'à ce qu'il soit mis fin à la prestation de services (art. 22, § 2, al. 2, C. TVA) ;

- 2^o la TVA devient exigible au moment où la prestation de services est effectuée, à savoir au moment déterminé conformément au 1^o qui précède (art. 22, § 1^{er}, C. TVA), sauf les exceptions prévues à l'article 22bis du Code de la TVA (dont, notamment, l'encaissement du prix, en tout ou en partie, avant le fait générateur, ou l'émission d'une facture avant le fait générateur et avant la perception d'un acompte, pour tout ou partie du prix).

Il en résulte un étalement dans le temps de la TVA tout au long de la prestation de services, lorsqu'elle est due sur une opération de mise à disposition d'un immeuble.

Par contre, en cas de livraison de biens, la taxe sera due et exigible au moment de la livraison, sans possibilité d'étalement dans le temps. En effet, en matière de droits réels immobiliers,

- 1^o la livraison s'opère au moment où la livraison de biens est effectuée ; toutefois, la livraison est réputée s'opérer (art. 16, § 1^{er} et § 2, C. TVA) :
- à l'expiration de chaque période à laquelle se rapporte un décompte ou un paiement, pour les livraisons de biens qui donnent lieu à des décomptes ou à des paiements successifs ;
 - au plus tard à l'expiration du délai prévu à l'article 44, § 3, 1^o, du Code de la TVA (expiration de la deuxième année civile qui suit la première utilisation ou occupation du bien immobilier en cause) pour les cessions de biens visés à l'article 1^{er}, § 9, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA ainsi que pour les constitutions, cessions ou rétrocessions de droits réels au sens de l'article 9, alinéa 2, 2^o, du Code de la TVA portant sur de tels biens ;
- 2^o pour les livraisons de biens, le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où est effectuée la livraison du bien, sauf les exceptions prévues à l'article 17 du Code de la TVA (dont, notamment, l'encaissement du prix, en tout ou en partie, avant le fait générateur, ou l'émission d'une facture avant le fait générateur et avant la perception d'un acompte, pour tout ou partie du prix).





§ 3 L'assujettissement à la TVA

A ≡ L'ASSUJETTISSEMENT À LA TVA EN CAS DE VENTE D'IMMEUBLE

Une livraison d'un bien immeuble est imposable à la TVA lorsqu'elle est effectuée à titre onéreux, par un assujetti (assujetti avec activité économique ou assujetti occasionnel, sur option) agissant en tant que tel.

Dans le secteur immobilier, un assujetti à la TVA peut être **quiconque** :

- SOIT le vendeur exerce une activité économique, de manière indépendante et habituelle, que cette activité économique soit exercée à titre principal ou à titre d'appoint, avec ou sans esprit de lucre (la notion d'assujetti n'est pas liée à la notion de commerçant ou à la notion de bénéfice), quel que soit le lieu où s'exerce cette activité économique (Belgique ou pays étrangers).

On notera toutefois déjà que, même si le vendeur est effectivement un assujetti, la vente d'un immeuble neuf sera toujours soumise à la TVA dans le chef d'un assujetti dont l'activité économique consiste justement dans l'achat-construction/vente de tels immeubles, alors que, dans le chef d'un assujetti n'exerçant pas une telle activité économique, la vente ne pourra être soumise à la TVA que sur option préalable à la vente donnant également droit à déduction, auprès du bureau de contrôle dont le vendeur relève (art. 8 C. TVA, A.R. n° 14 du 3 juin 1970, modifié, et A.M. n° 2 du 4 mars 1993 ; circ. 76/70, circ. 5/93, circ. 19/93).

Ainsi, un assujetti ordinaire est par exemple une société de menuiserie (activité soumise à la taxe), qui entend céder son atelier nouvellement construit, sous le régime de la TVA. Pour ce faire, il doit opter pour l'assujettissement occasionnel, bien que cette cession s'inscrive dans le prolongement direct et immédiat de son activité économique. Il n'en serait pas de même s'il s'agissait de la revente d'une machine professionnelle, cette dernière étant en effet revendue d'office avec application de la taxe. Ce traitement spécifique (option requise pour la cession avec TVA) en matière d'immeuble se justifie notamment par l'existence des mesures de contrôle spécifiques liées à cette opération immobilière. Remarquons qu'il aura toutefois pu déduire la taxe grevant cet atelier, préalablement à ladite revente, et que ladite revente soumise à la TVA lui conservera entier ce droit à déduction, sans révision du droit à déduction ;

- SOIT, lorsque le vendeur n'exerce pas d'activité économique / n'agit pas dans le cadre d'une activité économique immobilière, effectue une livraison d'un bâtiment neuf (jusqu'au 31 décembre 2010, en principe) / d'un bâtiment neuf et du sol y attenant (à partir du 1^{er} janvier 2011, en principe), mais alors sur option préalable à la vente donnant également droit à déduction, auprès du bureau de contrôle dont le vendeur relève (art. 8 C. TVA, A.R. n° 14 du 3 juin 1970, modifié, et A.M. n° 2 du 4 mars 1993 ; circ. 76/70, circ. 5/93, circ. 19/93) ; dans ce cas, la personne est un assujetti occasionnel volontaire, vu que cet assujettissement est optionnel sans pouvoir être imposé par l'administration fiscale.





Il s'agit donc d'une personne qui livre le bâtiment neuf (jusqu'au 31 décembre 2010, en principe) / le bâtiment neuf et le sol y attenant (à partir du 1^{er} janvier 2011, en principe), *autrement que* dans l'exercice d'une activité économique et de ce fait, d'une manière *inhabituelle*.

Il peut s'agir également d'un organisme public exclu de l'assujettissement à la TVA pour ses activités accomplies en tant qu'autorité publique (art. 6 C. TVA).

B ≡ POINT D'ATTENTION : QUAND AGIT-ON EN TANT QUE « PROMOTEUR IMMOBILIER » EN TVA ? IMPACTS PRATIQUES

1. L'article 4 du Code belge de la TVA définit l'assujetti à la TVA comme étant « quiconque effectue, dans l'exercice d'une activité économique, d'une manière habituelle et indépendante, à titre principal ou à titre d'appoint, avec ou sans esprit de lucre, des livraisons de biens ou des prestations de services visées par le présent Code, quel que soit le lieu où s'exerce l'activité économique ».

Complémentaire, l'article 8 du Code belge de la TVA vise « [l]a personne qui, autrement que dans l'exercice d'une activité économique, a construit, fait construire ou acquis avec application de la taxe, un bien visé à l'article 1^{er}, § 9, 1^o, qu'elle cède à titre onéreux, au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle a lieu la première occupation ou la première utilisation de ce bien » ; de la sorte, cette disposition ne concerne cette personne que si elle manifeste l'intention de céder avec TVA un bâtiment qu'elle a construit, fait construire ou acquis avec TVA (cession avec TVA à condition d'opter pour l'assujettissement occasionnel, avant la vente, au bureau de contrôle TVA dont il relève ; A.R. n° 14 du 3 juin 1970, modifié, et A.M. n° 2 du 4 mars 1993 ; circ. 76/70, circ. 5/93, circ. 19/93). Dans ce cas, la personne est un assujetti occasionnel volontaire, vu que cet assujettissement est optionnel sans pouvoir être imposé par l'administration fiscale.

La question se pose donc de savoir si un vendeur d'immeubles se situe dans le champ d'application de l'article 4 ou de l'article 8 du Code de la TVA.

Pour devenir un assujetti visé par l'article 4 du Code de la TVA, l'opération d'acquisition-construction/revente doit pouvoir être considérée, en elle-même, comme relevant de l'exercice d'une telle activité économique.

Il n'est pas inutile de relever que, selon la Cour de justice de l'Union européenne, pour examiner s'il y a ou non une activité économique, il convient de se fonder sur la nature des opérations et non sur la forme organisationnelle selon laquelle elles sont réalisées. Une activité est ainsi, de façon générale, qualifiée d'économique lorsqu'elle présente un caractère permanent et est effectuée contre une rémunération perçue par l'auteur de l'opération, cette notion présentant un caractère objectif, en ce sens que l'activité est considérée en elle-même, indépendamment de ses buts ou de ses résultats²⁹.

29 C.J.C.E., arrêt *Landesanstalt für Landwirtschaft c. Franz Götz* du 13 décembre 2007, C-408/06, *Rec.*, 2007, I-11295 ; *R.G.F.*, octobre 2008, note V. SEPULCHRE ; C.J.C.E., arrêt *Commission c. Espagne* du 12 novembre 2009, C-154/08, *Rec.*, 2009, I-187 (publ. somm.) ; C.J.C.E., arrêt *SPÖ Landesorganisation Kärnten c. Finanzamt Klagenfurt* du 6 octobre





Ainsi, dans un arrêt du 19 juillet 2012, la Cour de justice a considéré comme exerçant une telle activité économique, une personne qui effectue des livraisons de bois dans le but de compenser les conséquences d'un cas de force majeure, mais seulement lorsque ces livraisons s'inscrivent dans le cadre de l'exploitation d'un bien corporel, dès lors que lesdites livraisons sont accomplies en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence³⁰. Dans le cas d'espèce, la Cour de justice avait noté qu'il s'agissait de pas moins de 37 ventes de bois répétées sur une période de presque deux ans ; elle a même précisé que « lorsque l'intéressé entreprend des démarches actives de gestion forestière en mobilisant des moyens analogues à ceux déployés par un producteur, un commerçant ou un prestataire de services au sens de l'article 9, paragraphe 1, second alinéa, de la directive TVA, l'activité en cause au principal doit être qualifiée d'« activité économique » au sens de cette disposition ».

Par ailleurs, un autre arrêt de la Cour de justice, du 15 septembre 2011³¹, nous semble intéressant dans le cas présent. En effet, dans cette affaire, la Cour de justice pose que « [s]elon une jurisprudence constante, la simple acquisition et la simple vente d'un bien ne sauraient constituer une exploitation d'un bien visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA, l'unique rétribution de ces opérations étant constituée par un éventuel bénéfice lors de la vente dudit bien. En effet, de telles opérations ne sauraient en principe constituer, en elles-mêmes, des activités économiques au sens de cette directive (voir arrêts du 29 avril 2004, EDM, C-77/01, Rec. p. I-4295, point 58, et du 21 octobre 2004, BBL, C-8/03, Rec. p. I-10157, point 39) » (pt 45 de l'arrêt). Plus encore, selon le dispositif de l'arrêt (pt 51), si l'on veut aller au-delà de l'assujettissement occasionnel de l'article 12 de la directive, ce n'est que si la personne entreprend, en vue de la réalisation desdites ventes, des démarches actives de commercialisation foncière, en mobilisant des moyens similaires à ceux déployés par un producteur, un commerçant ou un prestataire de services, que cette personne doit être considérée comme exerçant une « activité économique » et doit, par conséquent, être considérée comme assujettie à la TVA.

Dans des circonstances où un assujetti a acquis des parcelles d'un terrain, dont certaines ont été affectées à son patrimoine privé et d'autres à celui de son entreprise, et sur l'ensemble desquelles il a fait construire, en sa qualité d'assujetti, un centre commercial qu'il a ensuite vendu ainsi que les parcelles de terrain sur lesquelles cette construction a été érigée, la vente des parcelles de terrain qui étaient affectées au patrimoine privé de cet assujetti doit être soumise à la taxe sur la valeur ajoutée dès lors que ledit assujetti a, lors de cette opération, agi en tant que tel³².

Très récemment, la Cour de justice a également décidé que l'opération par laquelle une personne se voit adjuger un immeuble saisi dans le cadre d'une procédure d'exécution forcée

2009, C-267/08, Rec., 2009, I-9781 ; F.J.F., 2010, p. 261 ; C.J.C.E., arrêt *Commission c. Finlande* du 29 octobre 2009, C-246/08, Rec., 2009, I-10605 ; F.J.F., 2010, p. 264.

30 C.J.U.E., arrêt *Ainārs Rēdlihs contre Valsts ieņēmumu dienests* du 19 juillet 2012, C-263/11.

31 C.J.U.E., arrêt *Jarosław Słaby contre Minister Finansów (C-180/10)* et *Emilian Kuć et Halina Jeziorska-Kuć contre Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (C-181/10)* du 15 septembre 2011, Rec., 2011, p. I-8461.

32 C.J.U.E., arrêt *Petar Kezić s.p. Trgovina Prizma contre Republika Slovenija* du 9 juillet 2015, C-331/14, Rec. num., ECLI:EU:C:2015:456.





engagée en vue du recouvrement d'un prêt précédemment octroyé et, par la suite, procède à la vente de cet immeuble ne constitue pas, en soi, une activité économique lorsque cette opération relève du simple exercice du droit de propriété ainsi que de la bonne gestion du patrimoine privé, de sorte que ladite personne ne saurait, au titre de ladite opération, être considérée comme un assujetti³³.

Au vu de la jurisprudence qui précède, nous relevons donc que, en cas d'invocation de l'exercice d'une activité économique, la Cour de justice requiert toujours bien le caractère de permanence des opérations, ce que le SDA exige également³⁴ (le nombre des opérations distinctes de ventes que comporte un projet immobilier important)³⁵.

2. Quel est l'impact pratique de cette distinction ?

1° Si l'on retient l'exercice d'une activité économique de **promoteur immobilier** par le vendeur d'immeubles, au vu d'une intention déclarée d'effectuer des opérations répétées.

a) Acquisition de la qualité d'assujetti à la TVA ?

Si l'on peut considérer, au vu des éléments qui précèdent, que le vendeur d'immeubles va bien exercer une activité économique habituelle de constructeur-revendeur d'immeubles, il aura la qualité d'assujetti à la TVA (art. 4 C. TVA).

b) Début de l'assujettissement ?

D'après une jurisprudence européenne constante³⁶, la personne qui envisage d'exercer une activité économique habituelle et indépendante est considérée comme assujettie dès qu'elle a manifesté cette intention de manière non équivoque, notamment par l'acquisition des biens et services nécessaires à l'exercice de cette activité. Dans cette hypothèse, le vendeur d'immeubles peut donc, dès ce moment, opérer la déduction des taxes qui sont exigibles, sans qu'il soit besoin de distinguer selon qu'il s'agit de biens d'investissement ou d'autres biens et services, ni que les biens et services ont été acquis avant ou après l'immatriculation à la TVA de cet assujetti.

c) Mode de paiement de la TVA due sur les services de construction de l'immeuble en cause ?

Il n'est pas inutile de noter que le régime instauré par l'article 20 de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 impose au cocontractant de l'assujetti établi en Belgique d'acquitter lui-même la TVA due, lorsque :

- ce cocontractant est un assujetti établi en Belgique déposant des déclarations périodiques ou un assujetti non établi en Belgique qui a fait agréer un représentant responsable dans le pays conformément à l'article 55, § 1^{er} ou § 2, du Code de la TVA ;

33 C.J.U.E., arrêt *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Sibiu et Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov contre LN* du 20 janvier 2021, C-655/19, *Rec. num.*, ECLI:EU:C:2021:40.

34 Voy. déc. ant. n° 2019.0918 du 26 novembre 2019 ; quest. parl. n° 288 du 26 mars 2012, *Bull QR*, Ch. repr., sess. 2011-2012, n° 63, p. 129.

35 Voy. déc. ant. n° 2019.183 du 20 mars 2018.

36 C.J.C.E., arrêt *Rompelman* du 14 février 1985, C-268/83, *Rec.*, 1985, p. 655 ; *Rev. T.V.A.*, 1994, p. 737. C.J.C.E., arrêt *Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO), en liquidation* du 29 février 1996, C-110/94, *Rec.*, 1996, I, p. 857 ; *Rev. T.V.A.*, n° 122, p. 696.





- les opérations qui font l'objet du contrat, sont des travaux immobiliers et assimilés visés au § 2 de cet article 20.

De la sorte, dans ce régime, les factures des entrepreneurs construisant les immeubles revendus par un tel vendeur d'immeubles, devront être établies sans TVA portée en compte à ce vendeur d'immeubles, et ce dernier paiera lui-même cette TVA sur ces services de construction (au taux de la TVA de 6 % ou de 21 %) par l'inscription du montant dû dans la colonne des TVA dues dans sa déclaration périodique mensuelle/trimestrielle à la TVA rentrée à l'administration fiscale.

d) Moment et modalités de la déduction ?

Lorsque l'assujetti qui peut déduire dépose des déclarations périodiques à la TVA, cet assujetti reprend, dans sa déclaration périodique (grille 59), le montant total des taxes qui, au cours de la période couverte par la déclaration, ont grevé ses entrées (avec naissance du droit à déduction et possession des documents prescrits), dans la mesure où il compte utiliser ces entrées pour des opérations ouvrant droit à déduction et dans la mesure où cette TVA est déductible compte tenu des limitations et des exclusions du droit à déduction.

Le vendeur d'immeubles exercerait donc globalement son droit à déduction en *imputant sur le total des taxes dues pour cette même période de déclaration, le total des taxes pour lesquelles le droit à déduction a pris naissance au cours de cette même période et pour lesquelles l'assujetti est en possession des factures ou autres documents prescrits* (art. 47 C. TVA).

Après imputation de ce montant total de TVA déductible pour la période de déclaration, sur le montant total de la TVA à payer pour cette même période :

- soit il reste un solde à payer à l'État : dans ce cas, ce solde doit être versé à l'État ;
- soit il reste un solde en faveur de l'assujetti : ce solde peut alors être remboursé par l'État à l'assujetti.

De la sorte, par compensation interne à cette déclaration TVA, **le vendeur d'immeubles ne devra pas préfinancer le poids de la TVA sur ces services de construction durant la durée des travaux.**

e) Paiement de la TVA due sur la vente de l'immeuble ?

Le vendeur d'immeubles réglera les problèmes tant de ses déductions TVA, que du paiement de la TVA due sur ses ventes d'immeubles, par la voie de ses déclarations périodiques mensuelles ou trimestrielles à la TVA.

2° Si l'on retient l'absence d'exercice d'une activité économique de promoteur immobilier par le vendeur d'immeubles.

a) Acquisition de la qualité d'assujetti à la TVA ?

- soit l'opération constitue le prolongement direct, permanent, et nécessaire de l'activité économique (autre que de promoteur immobilier) de cet assujetti³⁷ : le vendeur a alors bien la qualité d'assujetti pour cette opération, même s'il doit

37 Voy. C.J.C.E., arrêt *Régie dauphinoise - Cabinet A. Forest S.A.R.L.* du 11 juillet 1996, C-306/94, *Rec.*, 1996, I, p. 3695 ; *Rev. T.V.A.*, n° 127, p. 313 ; *F.J.F.*, 1996, p. 351 ; *Courr. fisc.*, 1996, p. 503.





opter pour la soumission à la TVA de cette vente d'immeuble, conformément à l'arrêté royal n° 14 (cf. ci-après) ;

- soit, dans le cas contraire, même s'il a la qualité d'assujetti à la TVA et est en possession d'un numéro de TVA pour d'autres opérations (par exemple, parking ou gestion d'immeubles), le vendeur d'immeubles n'aura la qualité d'assujetti à la TVA pour la construction et la vente des immeubles, que s'il opte pour l'assujettissement à la TVA pour l'opération spécifique de vente de l'immeuble qu'il a construit (art. 8 C. TVA). Cette option est soumise aux conditions développées ci-après.

b) Début de l'assujettissement ?

Dans cette hypothèse, sauf si l'opération constitue le prolongement direct, permanent, et nécessaire de l'activité économique (autre que de promoteur immobilier), le vendeur d'immeubles ne devient assujetti à la TVA qu'au moment de l'opération de vente de l'immeuble, pour lequel il devra avoir opté pour l'application de la TVA, conformément à l'article 8 du Code de la TVA, préalablement à l'opération de vente.

c) Mode de paiement de la TVA due sur les services de construction de l'immeuble en cause ?

Il n'est pas inutile de noter que le régime de report de paiement de la TVA chez le cocontractant, instauré pour les travaux immobiliers et assimilés par l'article 20 de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992, est également imposé par l'administration fiscale, du moment que le vendeur ait déjà un numéro de TVA pour d'autres activités.

En effet, selon la décision administrative n° E.T. 122.360 du 20 mars 2012, lorsque le cocontractant pour le travail immobilier visé est un assujetti *partiel*, le report de paiement doit en principe être appliqué lorsque ce travail est en tout ou en partie destiné à l'activité ou aux opérations pour lesquelles le cocontractant a la qualité d'assujetti à la TVA. Étant donné qu'il n'est pas toujours possible au prestataire de connaître la destination exacte des travaux, le report de paiement sera applicable pour la TVA exigible à partir du 1^{er} juillet 2012 sur les travaux immobiliers effectués pour un assujetti partiel déposant des déclarations périodiques, et ce, indépendamment de la destination des travaux. Le report de paiement sera, par conséquent, également d'application lorsque ces travaux seront exclusivement destinés aux opérations du cocontractant qui tombent en dehors du champ d'application de la TVA. Lorsque le cocontractant pour le travail immobilier visé est un assujetti *mixte*, le report de paiement est actuellement applicable, même si le cocontractant destine exclusivement les travaux à son activité exemptée de TVA. La décision du 20 mars 2012 ne change rien à cette position.

En résumé, **le report de paiement doit être appliqué lorsqu'un assujetti établi en Belgique effectue un travail immobilier visé pour un assujetti total, pour un assujetti mixte et, à partir du 1^{er} juillet 2012, également pour un assujetti partiel**, déposant des déclarations périodiques à la TVA, et ce peu importe la destination donnée à ce travail par le cocontractant. N'est bien entendu pas visée ici la situation





d'un cocontractant assujetti, personne physique, qui agit exclusivement pour ses besoins privés.

d) Moment et modalités de la déduction ?

Dans l'hypothèse où il n'agit pas dans le prolongement direct, permanent, et nécessaire de l'activité économique (autre que de promoteur immobilier), le vendeur d'immeubles n'acquiert, dans le cas présent, un droit à déduction de la TVA, qu'au moment où la TVA devient exigible sur la vente de l'immeuble construit, ce qui implique ici un préfinancement de la TVA sur les services de construction durant toute la durée des travaux.

Le vendeur d'immeubles pourra donc déduire à ce moment, de la taxe due sur cette opération de vente de l'immeuble, les taxes belges ayant grevé les opérations tendant ou concourant, selon le cas, à l'érection du bâtiment cédé ou à l'acquisition de ce bâtiment, ainsi que les taxes belges grevant les opérations en rapport direct avec la cession du bâtiment (par exemple, prestations des intermédiaires immobiliers). La réglementation de ce droit à déduction figure à l'arrêté royal n° 14 en matière de TVA.

Le droit à déduction concernant les taxes payées ou dues avant le moment du transfert du pouvoir de disposer comme un propriétaire du bâtiment au client, ne prend naissance qu'au moment de ce transfert du pouvoir de disposer du bâtiment comme un propriétaire. Pour pouvoir exercer son droit à déduction, l'assujetti doit être en possession, au moment où il dépose la déclaration prévue plus haut, des factures ou documents en tenant lieu admis par l'article 3 de l'arrêté royal n° 3 du 10 décembre 1969.

Le vendeur d'immeubles exercera son droit à déduction en imputant sur le montant total de la taxe dont il est redevable, le montant total des taxes pour lesquelles le droit à déduction est né au moment du dépôt de la déclaration. Lorsque les données de cette déclaration font apparaître comme résultat final une somme due par l'État, cette somme est restituée à l'assujetti et la déclaration tient lieu de demande en restitution.

e) Paiement de la TVA due sur la vente de l'immeuble ?

Pour assurer le paiement de la taxe dont elle est redevable, le vendeur d'immeubles qui aurait opté pour la vente avec TVA d'un bâtiment neuf, doit, pour chaque cession, déposer au bureau de contrôle TVA dont il relève (bureau du domicile ou du siège social) une déclaration établie en triple exemplaire, dans le mois à compter du moment du transfert du pouvoir de disposer comme un propriétaire du bâtiment (A.R. n° 14 du 3 juin 1970).

§ 4 Influence des exemptions et régimes particuliers

A ≡ L'EXEMPTION DES LIVRAISONS DE BIENS IMMEUBLES

Si une vente de biens immeubles est imposable en Belgique pour la TVA, cette opération imposable en Belgique peut toutefois être visée par une exemption spécifique de la TVA.





Sont en effet exemptées de la TVA, sans droit à déduction des TVA payées à l'achat ou à la construction de l'immeuble par le vendeur, les livraisons de biens immeubles et les constitutions, cessions et rétrocessions de droits réels autres qu'un droit de propriété portant sur des biens immeubles par nature (art. 44, § 3, 1^o, du Code de la TVA).

Par exception, ne sont pas exemptées de la TVA **et restent donc soumises à la TVA en Belgique**, les ventes de bâtiments neufs ou de droits réels sur de tels bâtiments neufs (jusqu'au 31 décembre 2010) / les ventes de bâtiments neufs et du sol y attenant ou de droits réels sur de tels biens immeubles (depuis le 1^{er} janvier 2011), relevant d'un des cas suivants (art. 44, § 3, 1^o, du Code de la TVA ; circ. n^o 76/70) :

1^o lorsqu'il s'agit d'un bâtiment neuf (à savoir toute construction incorporée au sol [voy. art. 1^{er}, § 9, C. TVA], bâtie ou acquise avec application de la TVA et cédée dans un certain délai à dater de la première occupation ou utilisation [jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle a lieu la première occupation ou la première utilisation de ce bâtiment ; délai modifié par la loi du 2 août 2002 ; voy. circ. n^o 24/2002]) et du sol y attenant (à savoir « le terrain sur lequel il est permis de bâtir et qui est cédé par la même personne, en même temps que le bâtiment et attenant à celui-ci, endéans le délai précité » ; voy. art. 1^{er}, § 9, 2^o, C. TVA, tel qu'il a été interprété par une décision administrative n^o 119.318, dans le sens de toute parcelle cadastrale sur laquelle est érigé, en tout ou en partie, l'immeuble neuf cédé avec application de la TVA) ou de droits réels sur un tel bien immeuble ;

ET

2^o lorsque le vendeur du bien immeuble ou des droits sur le bien immeuble est :

- soit un assujetti dont l'activité économique consiste en la cession à titre onéreux de bâtiments neufs ou de fractions de bâtiments neufs et du sol y attenant, qu'il a construits, fait construire ou acquis avec TVA (cession d'office avec TVA ; circ. 76/70, circ. 17/75, circ. 5/93, circ. 19/93) ;
- soit un autre assujetti qui manifeste l'intention de céder avec TVA un bâtiment neuf ou une fraction de bâtiment neuf et le sol y attenant, qu'il a construit, fait construire ou acquis avec TVA (cession avec TVA sur option à exercer, avant la vente, au bureau de contrôle TVA dont il relève ; A.R. n^o 14 du 3 juin 1970, modifié, et A.M. n^o 2 du 4 mars 1993 ; circ. 76/70, circ. 5/93, circ. 19/93) ;
- soit toute autre personne qui manifeste également l'intention de céder avec TVA un bâtiment neuf ou une fraction de bâtiment neuf et le sol y attenant, qu'il a construit, fait construire ou acquis avec TVA (cession avec TVA à condition d'opter pour l'assujettissement occasionnel, avant la vente, au bureau de contrôle TVA dont il relève ; A.R. n^o 14 et A.M. n^o 2 cités au tiret précédent ; circ. 76/70, circ. 5/93, circ. 19/93) ; vu cette option, cette personne devient donc un assujetti *occasionnel* pour la vente de ce bien immeuble pour lequel il a opté, avec droit à déduction de la TVA payée à l'achat ou à la construction.

Cette option pour la taxation du 2^e tiret qui précède et pour l'assujettissement occasionnel du 3^e tiret qui précède, sont soumises aux conditions suivantes (art. 1^{er} de l'A.R. n^o 14 susmentionné) :





- a) avant la conclusion de l'opération, cet assujetti doit déposer à l'office de contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée, dont il relève, une déclaration établie en double exemplaire, dans laquelle il manifeste son intention de céder un bâtiment (à partir du 1^{er} janvier 2011, lire « un bâtiment ou une fraction de bâtiment et le sol y attenant »), de constituer un droit réel sur un tel bien immeuble, de céder ou rétrocéder un tel droit réel, avec application de la taxe ;
- b) cet assujetti doit informer son cocontractant de son intention d'effectuer l'opération avec application de la TVA, par une mention insérée dans le premier acte qui forme, entre eux, titre de la cession de bâtiment (à partir du 1^{er} janvier 2011, lire « de bâtiment ou de fraction de bâtiment et du sol y attenant »), de la constitution d'un droit réel sur un tel bien immeuble ou de la cession ou rétrocession d'un tel droit réel.

À noter que la circonstance qu'une déclaration a été déposée n'a pas pour conséquence que la cession doit nécessairement et effectivement avoir lieu avec application de la TVA ; **le cédant reste libre au moment de la convention de laisser celle-ci sous le régime des droits d'enregistrement** (circ. n° 76/70, n° 24).

B ≡ LA SOLUTION À LA TAXATION DES TERRAINS ATTENANT À UN BÂTIMENT NEUF : LE « SPLITSING » ENTRE LE TERRAIN ET LE BÂTIMENT ?

Il faut bien le dire, il existe une solution toute simple à l'impact financier de la TVA sur le terrain attenant, depuis le 1^{er} janvier 2011 : la séparation en deux actes de ventes, entre le terrain et le bâtiment. Le premier restant alors soumis aux droits d'enregistrement, en tant que terrain, et le second étant soumis à la TVA, en tant que bâtiment neuf.

N'oublions d'ailleurs pas l'arrêt *Kerrutt* de la Cour de justice du 8 juillet 1986, selon lequel on ne saurait parler d'une telle opération unique que lorsque les deux catégories de biens livrés, à savoir le bâtiment et le sol, font, au regard du droit de la vente, l'objet d'une seule et même livraison, en ce sens qu'il s'agit de la livraison d'un terrain bâti ; ce qui, selon cet arrêt, ne saurait être le cas lorsque les opérations portant sur le bâtiment constituent des opérations juridiquement distinctes de l'opération portant sur le terrain, intervenue avec un autre entrepreneur³⁸.

Cette solution nécessiterait toutefois d'élémentaires précautions, à savoir un acheteur ou un vendeur différent entre le terrain et le bâtiment, et des actes séparés. De plus, soulignons que cette solution n'a d'intérêt que dans le cas de l'immobilier dit « résidentiel », l'immobilier où l'acheteur est un assujetti à la TVA ayant en réalité intérêt à l'application de la TVA sur le terrain attenant à un bâtiment neuf (vu son droit à déduction immédiate de la TVA sur le terrain, plutôt que des droits d'enregistrement ne pouvant faire l'objet que d'éventuelles réductions de valeur ; voy., sur ce point, ci-après).

Or, une telle solution, pour séduisante qu'elle puisse paraître à ces opérateurs, pourrait se heurter à quelques réticences, tant administratives que juridiques, sous la forme de la qualification TVA de « pratique abusive » que la Cour de justice a établi dans ses arrêts *University*

³⁸ C.J.C.E., arrêt *Hans-Dieter et Ute Kerrutt c/ Finanzamt Mönchengladbach-Mitte* du 8 juillet 1986, C-73/85, *Rec.*, p. 2219.





of *Huddersfield Higher Education Corporation* (C-223/03), *Halifax plc*, *Leeds Permanent Development Services Ltd*, *County Wide Property Investments Ltd* (C-255/02), et *BUPA Hospitals Ltd*, *Goldsborough Developments Ltd* (C-419/02), en date du 21 février 2006³⁹, complétés ensuite par l'arrêt *Part Service Srl* (C-425/06) du 21 février 2008⁴⁰, déjà exposé au § 2, B., 3., ci-dessus.

Selon cette jurisprudence, même lorsqu'une opération respecte formellement les règles communautaires de la TVA, loin de considérer que toute mécanique TVA aboutissant à diminuer la charge fiscale de l'entreprise soit interdite, les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes communautaires ; en effet, l'application de la réglementation communautaire ne saurait être étendue jusqu'à couvrir les pratiques abusives d'opérateurs économiques, c'est-à-dire les opérations qui ne sont pas réalisées dans le cadre de transactions commerciales normales, mais seulement dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire (arrêt *Halifax*, n^{os} 68 à 71 ; arrêt *Huddersfield*, n^o 52). Ainsi, pour qu'il existe une telle pratique abusive, la Cour de justice a énoncé les deux conditions cumulatives suivantes (arrêt *Halifax*, n^{os} 74 et 75) :

- d'une part, les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la sixième directive et de la législation nationale transposant cette directive, doivent avoir pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions ; ainsi, il y aura y avoir une pratique abusive, si un ensemble d'opérations a pour résultat de distinguer artificiellement plusieurs opérations économiquement indissociables, ce qui est en contradiction avec l'objectif de la directive TVA de l'imposition de tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir de la part du preneur de l'opération économique⁴¹ ;
- d'autre part, il doit également résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que le but essentiel des opérations en cause est l'obtention d'un avantage fiscal ; en effet, l'interdiction de pratiques abusives n'est pas pertinente lorsque les opérations en cause sont susceptibles d'avoir une justification autre que la simple obtention d'avantages fiscaux.

Sur ce point, la décision administrative n^o 119.318 du 28 octobre 2010 a décidé qu'il ne serait pas question d'une telle pratique abusive, même en cas de « *splitsing* » entre la vente du terrain et celle du bâtiment, selon les modalités suivantes :

« Deuxième condition : le bâtiment et le terrain y attenant sont cédés par une même personne

Cette condition est en principe à interpréter strictement, sachant toutefois que, lorsque l'opération effectuée a pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi est contraire à l'objectif poursuivi par le Code de la TVA et les arrêtés pris pour son exécution, et que son but

39 *Rec.*, 2006, I, p. 1609. Sur ce thème, de manière générale, voy. V. SEPULCHRE, « Les pratiques abusives en TVA », *R.G.F.*, 2008, n^o 1, pp. 3 à 22.

40 C.J.C.E., arrêt *Ministerio dell'Economia e delle Finanze c. Part Service Srl* du 21 février 2008, C-425/06, *Rec.*, 2008, I, p. 897.

41 C.J.C.E., arrêt *Ministerio dell'Economia e delle Finanze c. Part Service Srl* du 21 février 2008, C-425/06, *Rec.*, 2008, I, p. 897.





essentiel est l'obtention de cet avantage, l'administration peut recourir à la notion d'abus de droit (article 1^{er}, § 10, du même Code).

Pour des raisons économiques et/ou financières, il est toutefois de pratique commerciale courante de traiter avec deux vendeurs (c'est-à-dire un pour le sol et un autre pour le bâtiment neuf). Cette pratique ne sera pas, dans ces circonstances particulières, considérée comme un abus de droit pour l'application de la TVA, pour autant que cette manière de procéder soit appliquée de façon conséquente et quelle que soit la qualité de l'acheteur.

Une telle ventilation ne sera pas considérée comme effectuée pour des raisons économiques et financières mais bien dans le but d'éviter la perception de la TVA sur le fonds, lorsque, par exemple, pour certains projets immobiliers où des acheteurs sans droit à déduction se présentent, le terrain est transféré dans le patrimoine de la première société et le bâtiment neuf dans le patrimoine de la seconde, alors que pour d'autres projets (avec des acheteurs avec droit à déduction), tant le terrain que le bâtiment neuf sont transférés dans le patrimoine de l'une des deux sociétés.

Troisième condition : le bâtiment et le terrain y attenant sont cédés en même temps

L'article 1^{er}, § 9, 2^o, nouveau du CTVA pose comme condition que les conventions de cession du bâtiment et du terrain soient conclues en même temps par les parties.

La disposition anti-abus de droit pourrait par exemple être invoquée lorsque le délai entre la cession d'un bâtiment et d'un terrain y attenant est à ce point court que les parties contractantes n'ont pu avoir pour intention essentielle que d'éviter la soumission de la livraison à la TVA.

Il n'est cependant pas nécessaire que les livraisons, au sens de l'article 10 du CTVA, du bâtiment, d'une part, et du terrain, d'autre part, se situent en même temps.

La loi du 9 juillet 1971 réglementant la construction d'habitations et la vente d'habitations à construire ou en voie de construction (« Loi Breyne » ou « Loi de la construction d'habitations ») s'applique à l'égard de certaines ventes sur plan, pour autant que la convention concerne des maisons ou appartements « à construire ou en voie de construction ». La loi Breyne n'est donc en principe pas d'application lorsque le bâtiment est déjà achevé au moment de la conclusion de la convention.

En ce qui concerne l'appréciation de la troisième condition dans les situations visées par la loi Breyne, M. le Ministre a décidé ce qui suit :

Si la convention concerne la vente d'une maison ou d'un appartement à construire qui tombe dans le champ d'application de la loi Breyne, les droits du vendeur sur le sol sont immédiatement transférés à l'acheteur (voir l'article 4 de ladite loi). Par conséquent, dans ce cas d'espèce et pour l'application de l'article 1^{er}, § 9, 2^o, nouveau, du CTVA, le terrain n'est pas cédé en même temps que le bâtiment.

Si la convention concerne la vente d'une maison ou d'un appartement en voie de construction qui tombe dans le champ d'application de la loi Breyne, les droits du vendeur sur le sol et sur les constructions existantes sont immédiatement transférés à l'acheteur (voir l'article 4 de





ladite loi). Dans ce cas d'espèce - étant donné que la partie déjà existante de la maison ou de l'appartement en voie de construction est visée par l'article 1^{er}, § 9, 1^o, du CTVA - le terrain est, pour l'application de l'article 1^{er}, § 9, 2^o, nouveau, du CTVA, cédé en même temps que le bâtiment ».

C ≡ LE CAS PARTICULIER DES TRANSFORMATIONS D'IMMEUBLES : QUAND A-T-ON UN BÂTIMENT CONSIDÉRÉ COMME NEUF ?

1 :: L'assimilation administrative traditionnelle en Belgique d'un bâtiment transformé à un bâtiment neuf

1. Un bâtiment est, en règle, considéré comme neuf pour l'application de la TVA jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle a lieu la première occupation ou la première utilisation (art. 44, § 3, 1^o, C. TVA).

Dans l'esprit du texte de l'article 44, § 3, 1^o, du Code, il y a lieu de considérer comme *bâtiment neuf*, non seulement le bâtiment nouvellement construit, mais également le bâtiment ancien qui a subi des transformations telles qu'il acquiert de ce fait les caractéristiques d'un bâtiment neuf. À cet égard, on peut envisager trois hypothèses distinctes (*Manuel de la TVA*, n^o 152/2⁴²).

Premier cas. Par le fait des travaux entrepris dans le bâtiment ancien, celui-ci a subi une modification radicale dans ses éléments essentiels, à savoir dans sa nature, sa structure et, le cas échéant, sa destination (*cf.* circ. n^o 16/1973 du 28.06.1973, n^o 10, 3^o). Dans pareille hypothèse, on se trouve incontestablement devant un bâtiment neuf, quel que soit du reste le coût des travaux entrepris pour apporter cette modification, par rapport à la valeur du bâtiment avant la modification.

Deuxième cas. Les travaux qui ont été entrepris dans le bâtiment ancien n'ont pas modifié le bâtiment dans ses éléments essentiels, comme dans le premier cas ci-dessus, mais ont eu pour objet soit d'assurer la conservation du bien, soit d'en augmenter le confort, comme cela se présente en cas de placement de chauffage central, d'installation d'une salle de bains, de renouvellement de la toiture, etc. Dans cette hypothèse, on ne se trouve pas devant un bâtiment transformé dans ses éléments essentiels. La revente de ce bâtiment, fraction de bâtiment et du sol y attenant ou la constitution, la cession ou la rétrocession d'un droit réel autre que la propriété sur un tel bâtiment, fraction de bâtiment et le sol y attenant après les travaux ne saurait donc en principe pas être soumise à la TVA, encore que le revenu cadastral du bien aurait été majoré et que le coût des travaux entrepris serait très élevé par rapport à la valeur du bien tel qu'il se présentait avant le début des travaux.

Troisième cas. Vu le fait que, lorsque les travaux entrepris sont tels qu'ils entraînent une modification importante du bâtiment, il est dans la plupart des cas malaisé d'apprécier si le bien a subi une modification radicale dans ses éléments essentiels, au sens de ce qui est dit au

⁴² Il est à remarquer que ce passage du *Manuel de la TVA* du SPF Finances est issu de la circulaire administrative n^o 16/1973 du 28 juin 1973 et de la décision administrative n^o E.T. 19.497 des 20 février et 29 avril 1976, qui ne concernent en réalité que l'article 36 du Code TVA et non les articles 9 et 44, § 3, 1^o, du Code TVA.





premier cas ci-avant, on pourra admettre néanmoins que l'on se trouve devant un bâtiment neuf si le coût, hors TVA, des travaux effectués au bâtiment lui-même, par le propriétaire ou par des tiers pour son compte, atteint au moins 60 % de la valeur vénale du bâtiment auquel les travaux sont exécutés, terrain exclu, au moment de l'achèvement de ces travaux. Cette troisième situation tient compte, d'une part, de la seule valeur des travaux matériels (donc, à l'exclusion notamment des travaux intellectuels, tels que les honoraires d'un architecte ou d'un coordinateur de sécurité) exécutés, en ce compris des travaux de démolition indispensables au bâtiment lui-même et, d'autre part, de la valeur vénale du bâtiment achevé, telle que cette valeur est déterminée en tenant compte des articles 32, alinéa 1^{er}, et 36 du Code de la TVA. En outre, le fait que dans la valeur des travaux ainsi exécutés soit reprise la valeur de travaux qui augmentent le confort est sans importance.

Par ailleurs, le bâtiment ainsi transformé peut être considéré comme neuf au sens de ce qui a été dit ci-avant, sans attendre la réalisation effective des travaux, pour autant que l'ampleur de ceux-ci soit suffisamment établie de même que la modification du revenu cadastral.

Néanmoins, dans le premier et dans le troisième cas évoqués ci-avant, il faut encore, pour que l'opération relative à ce bâtiment transformé puisse être imposable à la taxe :

- a) que la transformation subie ait entraîné la modification du revenu cadastral qui était attribué au bâtiment avant le début des travaux ;
- b) que l'opération visée ait lieu dans le délai fixé à l'article 44, § 3, 1^o, du Code ;
- c) que la personne dans le chef de qui la TVA est exigible prouve à l'égard de l'administration l'importance des travaux entrepris. À cet égard, il est conseillé, pour prévenir les difficultés éventuelles de preuve, de produire le permis par lequel l'autorité communale a autorisé les travaux prévus, lorsque la délivrance de pareil permis est rendue obligatoire en vertu des réglementations en vigueur en matière d'urbanisme⁴³.

2. Dans différentes décisions anticipées, le Service des Décisions anticipées du SPF Finances (« SDA ») s'est prononcé sur le point 152/2 du *Manuel de la TVA*.

Pour le SDA, le seul véritable critère à prendre en considération est celui de la modification radicale du bâtiment dans ses éléments essentiels.

Ainsi, une décision anticipée du SDA n° 2015.114 du 10 mars 2015 expose que l'administration retient deux critères – celui de la modification radicale et celui des 60 % – pour conclure que :

« 14. Enfin, il convient encore de préciser que la deuxième situation [celle des 60 %] visée sous le point 13.2. ne constitue qu'une faculté. Le constructeur professionnel visé par l'article 12, § 2, du CTVA n'est donc pas tenu de considérer les bâtiments ayant subi des **modifications importantes [mais non radicales]** comme étant neufs pour l'application de la TVA et il peut donc les aliéner sous le régime des **droits d'enregistrement** ».

Ce disant, le SDA ne retient pas la règle des 60 %.

⁴³ Rev. TVA, n° 28, pp. 29 à 31, n° 595.



Dès lors, selon le SDA, si les travaux de transformation du bâtiment ne modifient pas radicalement sa nature et sa structure, la vente, par un constructeur professionnel, d'appartements et de bureaux issus de la transformation d'un immeuble de bureaux peut s'effectuer sous le régime des droits d'enregistrement (décision anticipée n° 2015.114 du 10 mars 2010).

Dans la décision anticipée n° 2015.516 du 28 octobre 2015, le demandeur fournit diverses informations (dont le prix des travaux) afin de permettre au SDA de déterminer s'il s'agit d'un bâtiment neuf pour l'application de la TVA ou non. Cependant, le SDA ne tire aucune conséquence particulière du coût des travaux et se contente d'affirmer que : « En l'espèce, des informations fournies (plans, photos permis d'urbanisme et description des travaux par l'architecte), il ressort que les travaux entrepris ne modifient pas radicalement les trois immeubles concernés dans leurs éléments essentiels, même si certains de ces travaux visent à modifier et renforcer la structure de ces immeubles » (décision n° 2015.516 du 28 octobre 2015, pt 18).

Dans sa décision n° 2017.151 du 28 mars 2017 (point 10), le SDA est plus radical encore lorsqu'il indique que le critère des 60 % n'est que « une concession administrative facultative qui ne peut donc être imposée au contribuable » (traduction libre).

Pour le SDA, la règle des 60 % n'est donc qu'une faculté, une facilité, une tolérance offerte au promoteur afin d'effectuer une vente sous le régime TVA. Le SDA le confirme dans d'autres décisions, notamment la décision n° 2015.171 du 13 mai 2015 : « Cette deuxième hypothèse doit être comprise comme une tolérance administrative, en ce sens qu'elle offre au vendeur, se trouvant dans cette situation, le choix de soumettre ou non la vente du bâtiment à la TVA. Ainsi, pour autant que les travaux de rénovation ne modifient pas radicalement le bâtiment dans ses éléments essentiels, le vendeur pourra choisir de soumettre la vente du bâtiment au régime des droits d'enregistrement, quand bien même le seuil précité des 60 % serait atteint ».

La seconde hypothèse n'est donc pas contraignante mais constitue une faculté, dont l'assujetti peut ne pas se prévaloir. *A contrario*, l'administration ne peut se prévaloir de cette règle des 60 % afin d'imposer au promoteur de considérer le bâtiment comme étant neuf pour les besoins de la TVA.

Le SDA a confirmé cette relativité du critère des 60 % dans des décisions anticipées n° 2015.171 du 13 mai 2015, n° 2015.516 du 28 octobre 2015, n° 2016.041 du 29 mars 2016, n° 2016.285 du 17 août 2016, n° 2016.320 du 6 septembre 2016, n° 2016.704 du 29 novembre 2016 et n° 2017.151 du 28 mars 2017.

Lorsque le SDA prend le critère du coût des travaux en considération, c'est parce que l'assujetti lui-même a entendu s'en prévaloir.

En d'autres termes, lorsque la modification ne porte pas sur la nature ou la structure, le promoteur peut choisir d'appliquer la TVA *ou* les droits d'enregistrement.



2 :: La décision administrative n° E.T. 120.125 du 13 mai 2014 et l'importance de la définition du bâtiment neuf en TVA

c ≈ La décision administrative n° E.T. 120.125 du 13 mai 2014

Selon la décision administrative n° E.T. 120.125 du 13 mai 2014, en matière de vente d'immeubles anciens suivie d'une démolition-reconstruction ou de travaux de rénovation d'une importance telle qu'ils donnent à ces immeubles un caractère « neuf » pour l'application de la TVA, on peut distinguer deux types de situations :

- soit l'acheteur a affaire à un seul cocontractant pour deux types d'opérations (achat et contrat d'entreprise ; situation « bilatérale ») ;
- soit le vendeur et l'entreprise chargée de la rénovation ou de la démolition-reconstruction sont des personnes juridiques distinctes (situation « trilatérale »).

Si les deux opérations sont indivisiblement liées entre elles, conformément à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne dans son arrêt du 19 novembre 2009 dans l'affaire C-461/08 *Don Bosco*, la scission de l'opération en deux opérations (vente suivie d'un contrat d'entreprise) est artificielle et ne correspond ni à la réalité économique ni à l'intention des parties. De telles opérations de livraison suivie de rénovation ou de démolition/reconstruction forment donc, au regard de la TVA, une opération unique dont l'objet est la livraison d'un immeuble en état d'achèvement futur (sur plan), qu'il y ait un ou plusieurs acheteurs et que l'immeuble concerné soit ou non soumis au régime de la copropriété forcée. La livraison de cet immeuble et du terrain attenant est donc soumise à la taxe au taux normal, qui s'élève actuellement à 21 %.

En outre, il ressort de l'arrêt du 21 février 2008, dans l'affaire C-425/06 *Part services*, que des opérations peuvent être considérées comme relevant d'une pratique abusive, s'il apparaît que le résultat visé est un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à un ou plusieurs objectifs de la réglementation TVA et que cet avantage a constitué le but essentiel de la solution contractuelle adoptée. Dans l'appréciation de ce but, il convient de prendre en compte le caractère purement artificiel des opérations ainsi que les liens de nature juridique, économique et/ou personnelle entre les opérateurs en cause, de tels éléments étant de nature à démontrer que l'obtention de l'avantage fiscal constitue le but essentiel poursuivi, nonobstant l'existence éventuelle, par ailleurs, d'objectifs économiques inspirés de considérations, par exemple, de marketing, d'organisation et de garantie.

Ainsi, à la suite de ces préalables, cette décision administrative fait les distinctions suivantes.

- 1° Dans le premier type de situations « bilatérale », il n'est pas rare qu'un promoteur, propriétaire d'un immeuble ancien, offre à la vente des quotités indivises de celui-ci à des clients intéressés par un appartement neuf et impose ou propose de se charger des travaux de rénovation, voire de démolition-reconstruction qui aboutissent le plus souvent à donner à ces immeubles un caractère « neuf » pour l'application de la TVA. On observe d'ailleurs que les quotités indivises de l'immeuble ancien qui sont cédées sont calculées en fonction de la surface de l'appartement neuf dont les clients deviendront propriétaires une fois les travaux effectués.





D'un point de vue fiscal, les promoteurs estiment que ces deux conventions devraient s'analyser séparément et que la cession du bâtiment ancien serait passible des droits d'enregistrement alors que les travaux pourraient bénéficier du taux réduit.

À l'inverse, et étant donné que les quotités indivises acquises dans l'immeuble ancien correspondent à la surface de l'appartement neuf dont les clients deviendront propriétaires et qu'il n'est matériellement pas possible, eu égard notamment aux contraintes techniques des travaux à effectuer, que chaque acheteur choisisse son propre entrepreneur pour effectuer les travaux de rénovation ou, *a fortiori*, les travaux de démolition/reconstruction de l'immeuble ancien, l'administration estime que la scission de l'opération en deux opérations (vente suivie d'un contrat d'entreprise) est artificielle et ne correspond ni à la réalité économique ni à l'intention des parties, les deux opérations étant en effet indivisiblement liées entre elles.

2° Dans le deuxième type de situations dites « trilatérales », les promoteurs estiment également que les deux conventions conclues par des assujettis différents devraient s'analyser séparément d'un point de vue fiscal et que la cession du bâtiment ancien serait passible des droits d'enregistrement alors que les travaux de rénovation ou de démolition/reconstruction pourraient bénéficier du taux réduit.

À cet égard, l'administration estime que, outre la possibilité de requalifier l'opération (comp. arrêt *Don Bosco*), la question de l'existence d'une pratique abusive au sens de l'article 1^{er}, § 10, du Code de la TVA, peut être soulevée le cas échéant, en fonction des éléments de fait à examiner au cas par cas.

Si les différents éléments ainsi recueillis démontrent que les conventions proposées par les deux assujettis sont liées, il convient alors d'invoquer la disposition précitée ainsi que la jurisprudence *Part Services* et de considérer que le découpage de l'opération entre deux assujettis a pour but essentiel d'échapper à l'application du taux normal de la taxe.

Une telle conclusion requiert toutefois, selon nous, que ces deux assujettis fassent partie d'un même groupe de sociétés.

Selon nous, il convient donc de confronter la décision administrative n° E.T. 120.125 du 13 mai 2014, à la jurisprudence de la Cour de justice citée au § 3, B., 3., ci-dessus ; en effet, cet arrêt de la Cour contredit clairement l'interprétation de cette décision, lorsqu'elle vise une situation trilatérale vendeur → consommateur et entrepreneur → consommateur. En effet, selon cette décision en ce qui concerne une telle situation trilatérale, « l'administration estime que, outre la possibilité de requalifier l'opération (comp. arrêt *Don Bosco*), la question de l'existence d'une pratique abusive au sens de l'article 1^{er}, § 10, du Code de la TVA, peut être soulevée le cas échéant, en fonction des éléments de fait à examiner au cas par cas. Si les différents éléments ainsi recueillis démontrent que les conventions proposées par les deux assujettis sont liées, il convient alors d'invoquer la disposition précitée ainsi que la jurisprudence « *Part Services* » et de considérer que le découpage de l'opération entre deux assujettis a pour but essentiel d'échapper à l'application du taux normal de la taxe ». Or, il nous semble exister plus qu'une nuance entre la conclusion de l'arrêt *Don Bosco*, qui requiert des opérations indivisiblement liées entre elles, et des opérations simplement « liées ». Selon nous, seul un tel lien d'opérations indivisiblement liées entre elles, dans le chef des mêmes





parties, où il existerait, dans la réalité juridique entre les parties, une vente d'immeuble et non des prestations de services immobilières, pourraient éventuellement se voir appliquer cette décision administrative. Les réalités juridiques, telles que la responsabilité juridique différente de la garantie du fournisseur (garantie des vices cachés ou garantie décennale des entrepreneurs ? Obligation civile de délivrance d'un bien vendu ou responsabilité contractuelle de travaux ? Modalités de transfert des risques au client ?) peuvent donc s'opposer aux conclusions hâtives et simplistes de cette décision, dans une telle situation trilatérale.

En matière d'opérations complexes immobilières, nous rappelons donc que, selon la Cour de justice, chaque prestation de services et chaque livraison de biens doit **en principe être considérée comme distincte et indépendante** : il n'existe donc aucune présomption que des opérations distinctes devraient être considérées comme uniques lorsqu'elles sont reprises dans une seule et même convention. Bien au contraire, les arrêts *Part Services* et *BGZ* confirment bien, si besoin en était, que la simple connexité entre différentes opérations ne suffit pas pour en faire une opération unique pour la TVA : comme toute exception à une règle générale, la réunion dans une opération unique de différentes opérations distinctes, doit donc recevoir une interprétation restrictive, comme l'a fait l'arrêt *Kerrutt*, précité, en matière immobilière.

À tout le moins, la position de la décision administrative n° E.T. 120.125 du 13 mai 2014, précitée, est donc très critiquable en ne tenant pas compte de la nécessité de ce lien indissociable présent entre les parties, au vu des obligations juridiques qui sont réellement assumées par chacune d'entre elles.

d ≈ L'importance de la définition du bâtiment neuf en TVA

Toutefois, nous remarquons que cette décision administrative repose sur un préalable : que les travaux de rénovation/transformation aboutissent à la création d'un bâtiment neuf, pour la TVA. Un tel bâtiment est, en règle générale, considéré comme neuf pour l'application de la TVA jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle a lieu la première occupation ou la première utilisation (art. 44, § 3, 1°, C. TVA).

Dans l'esprit du texte de l'article 44, § 3, 1°, du Code, il y a lieu de considérer comme bâtiment neuf, non seulement le bâtiment nouvellement construit, mais également le bâtiment ancien qui a subi des transformations telles qu'il acquiert de ce fait les caractéristiques d'un bâtiment neuf (voy. les critères de l'administration fiscale au point a) ci-dessus).

3 :: L'assimilation d'un bâtiment transformé à un bâtiment neuf, dans la directive TVA et dans la jurisprudence européenne

La Cour de justice s'est également penchée sur cette question dans son arrêt *Kozuba* du 16 novembre 2017⁴⁴. Il faut préalablement souligner que, selon l'article 12, § 2, de la directive européenne 2006/112/CE :

1° est considéré comme « bâtiment » toute construction incorporée au sol ;

⁴⁴ C.J.U.E., arrêt *Kozuba Premium Selection sp. z o.o. contre Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie* du 16 novembre 2017, C-308/16, Rec. num., ECLI:EU:C:2017:869.





2° les États membres peuvent définir les modalités d'application du critère du bâtiment neuf (à savoir le délai et son point de départ à la première occupation ou utilisation) aux transformations d'immeubles, ainsi que la notion de sol y attenant.

Dans cette affaire, la Pologne, contrairement à la Belgique, avait opéré une transposition dans une loi de l'article 12, § 2, alinéa 2, de la directive TVA. Était posée à la Cour la question de ce qu'il fallait entendre par « transformation d'immeubles » au sens de cette disposition.

La Cour conclut que la notion de transformation doit s'interpréter en ce sens « que le bâtiment concerné doit avoir subi des modifications substantielles destinées à en modifier l'usage ou à en changer considérablement les conditions d'occupation ». Elle précise en outre qu'un coût forfaitaire de travaux peut être pris en considération par la loi nationale comme critère, mais à condition que des modifications substantielles aient bien eu lieu.

Cette définition ne trouve à s'appliquer, en droit national, que si le législateur a transposé la faculté offerte à l'article 12, § 2, **alinéa** d'assimiler des immeubles transformés à des bâtiments neufs.

Cette exigence de la Cour de justice paraît donc plus stricte que celle admise en Belgique par le pourcentage de 60 %.

4 :: L'assimilation d'un bâtiment transformé à un bâtiment neuf, dans la jurisprudence belge

1. Les cours et tribunaux belges se sont également prononcés sur ces opérations complexes immobilières.

1° Dans un jugement du Tribunal de première instance (chambre civile) d'Anvers du 15 novembre 2017⁴⁵, le Tribunal a jugé qu'alors qu'à l'occasion de la construction d'un immeuble à appartements, les contractants ont conclu trois conventions distinctes (de vente, d'entreprise et de coordination), les circonstances concrètes font apparaître qu'il s'agissait en réalité d'une seule opération, c'est-à-dire une vente sur plan des appartements à construire, des emplacements de stationnement et des espaces de cave, ainsi que des parcelles de terrains qui y sont liées. La scission en trois conventions est donc artificielle et répond aux conditions d'abus en matière de TVA ;

2° Dans un jugement du Tribunal de première instance (chambre civile) de Liège du 22 décembre 2016⁴⁶, une société assujettie à la TVA active dans la promotion immobilière acquiert un ensemble d'immeubles à rénover.

- Premièrement, elle signe un compromis de vente prévoyant le transfert de la propriété et la jouissance de l'immeuble à la passation de l'acte authentique ;
- Deuxièmement, avant de passer l'acte authentique, la société conclut un contrat d'entreprise avec les acheteurs pour la rénovation de l'immeuble ;
- Enfin, la société et les acheteurs signent l'acte authentique de vente de l'immeuble « à rénover ».

45 Civ. Anvers (div. Anvers) n° 17/451/A, 15 novembre 2017, *T.F.R.*, 2018, liv. 548, 865.

46 Civ. Liège (div. Liège - 21^e ch.) n° 14/3912/A, 22 décembre 2016, *F.J.F.*, 2018, liv. 3, 109. Voy. aussi Civ. Liège (div. Liège), 14 janvier 2016, *F.J.F.*, 2016, p. 245 ; *R.G.C.F.*, 2016, n° 1-2, p. 132.





La société réalise ainsi des ventes d'immeubles exemptées de la TVA et des prestations de services consistant en la rénovation des immeubles soumises à la TVA de 6 %.

Le Tribunal suit l'administration fiscale en concluant qu'il s'agit d'une pratique abusive au sens de l'article 1^{er}, § 10, du Code de la TVA, et requalifie ces opérations en des opérations uniques de ventes de bâtiments neufs, soumises à une TVA de 21 %, en se fondant sur les éléments suivants :

- les commanditaires des travaux n'étaient pas encore propriétaires des immeubles au moment de signer les contrats d'entreprises ;
- les immeubles ont subi des travaux tels que les biens doivent être considérés comme neufs ;

3^o Enfin, dans une affaire jugée par la cour d'appel de Liège le 22 juin 2018⁴⁷, il était question d'une acquisition d'une partie d'un ensemble immobilier comprenant notamment un ancien bâtiment scolaire. Le projet de la requérante était de transformer l'ancienne école en 22 appartements. Ensuite, elle a procédé à la vente de différents lots et a conclu avec les acquéreurs des contrats d'entreprise pour l'aménagement et la transformation des parties d'immeubles acquises par ceux-ci.

Ces ventes ont été réalisées avec application des droits d'enregistrement. Les travaux d'aménagement et de transformation ont été facturés avec un taux de TVA de 6 % lorsque le bien était destiné à l'habitation privée et de 21 % lorsque le bien était destiné à un usage professionnel.

Ainsi, dans cette affaire, selon la Cour, il s'agit de bâtiments « neufs » ne bénéficiant pas de l'exemption de TVA prévue à l'article 44, § 3, 1^o, a, premier alinéa, du Code de la TVA. En effet, l'affectation du bâtiment a été entièrement modifiée ; le descriptif des travaux à réaliser figurant dans le cahier des charges en annexe aux contrats d'entreprise liant l'appelante aux acquéreurs concerne les éléments essentiels du bâtiment ; le coût des travaux atteste également l'ampleur des transformations réalisées.

Toujours selon la Cour, il s'agit de réaliser un projet de promotion immobilière aboutissant à la vente d'appartements neufs. À cet égard, la Cour souligne plusieurs éléments :

- les acquéreurs n'ont disposé d'aucune marge de manœuvre quant au choix du prestataire et des travaux sur les parties communes de l'immeuble ;
- une quasi-simultanéité entre la signature des compromis de vente relatifs aux appartements et celle des contrats d'entreprise portant sur leur rénovation ;
- il n'est pas contesté que tous les acquéreurs des appartements ont souscrit au plan dressé par les architectes de l'appelante et au cahier des charges qu'elle a établi ;
- la liberté des acquéreurs d'avoir recours à l'entreprise qu'ils souhaitaient pour faire réaliser les travaux n'est étayée par aucun élément concret.

La cour d'appel de Liège va ensuite relever que, « selon la jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, les exemptions sont d'interprétation stricte, celles-ci étant des dérogations au principe général selon lequel la taxe est perçue sur chaque livraison de bien ou prestation de

47 Liège (9^e ch. D), n^o 2017/RG/230, 22 juin 2018, *F.J.F.*, 2020 (somm.), liv. 1, 24. Un autre arrêt de la cour d'appel de Liège est arrivé à la même conclusion sur un projet immobilier similaire (Liège, 4 juin 2019, RG 2016/RG/348).





service effectuée à titre onéreux par un assujetti » et que, « par conséquent, les exceptions aux exemptions de la taxe sur la valeur ajoutée doivent se voir reconnaître une portée extensive ». En conséquence, selon la Cour,

- « c'est à la lumière de ces principes d'interprétation qu'il convient d'apprécier la signification de la portée de la soumission à la taxe des livraisons de bâtiments 'neufs' » ;
- « sauf à restreindre abusivement cette notion aux seuls bâtiments érigés sur un terrain nu, ou encore occupé préalablement par un immeuble entièrement démoli avant travaux, la détermination du caractère 'neuf' d'un bien emporte nécessairement l'exercice d'un certain pouvoir d'appréciation » et, dès lors, « il ne peut être considéré (...) qu'un bâtiment existant puisse subir des travaux entraînant des modifications profondes, au point d'en dénaturer la substance, et pourtant toujours rester lui-même de sorte qu'il devrait être admis qu'il ne pourrait jamais y avoir une première occupation ou une première utilisation de celui-ci en dépit de tels travaux ».

Il est d'ailleurs à noter que la cour d'appel a également considéré que, relativement à la possibilité prévue à l'article 12, § 2, alinéa 2, de la directive européenne d'assimiler les bâtiments transformés à des bâtiments neufs, l'obligation que cette possibilité soit mise en œuvre par une loi « ne figure pas expressément dans ce texte, pas plus d'ailleurs qu'il n'indique formellement qu'un immeuble radicalement transformé ne pourrait être considéré comme neuf, et ce alors que la soumission de toute livraison de bien effectuée à titre onéreux par un assujetti est un principe général en matière de taxe sur la valeur ajoutée, mais seulement que les États membres peuvent définir les modalités d'application du critère visé au paragraphe 1^{er}, point a), (la première occupation) aux transformations d'immeubles ».

La Cour se réfère ensuite à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne qui prévoit que quand une opération est constituée d'un faisceau d'éléments et d'actes, il y a lieu de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se déroule l'opération en question, aux fins de déterminer si l'on se trouve en présence de deux ou de plusieurs opérations distinctes ou d'une opération unique.

Ainsi, selon la cour d'appel de Liège, la livraison d'un bâtiment ancien avec la conclusion concomitante d'un contrat d'entreprise ayant pour objet la rénovation complète de celui-ci, dans le cadre d'un projet immobilier entièrement conçu et mis en œuvre par l'appelante, sans que l'acquéreur dispose d'une réelle liberté quant au choix du prestataire, a pour objet économique la livraison d'un appartement « neuf » au sens du Code de la TVA. Dès lors, l'opération de livraison du bâtiment ancien et celle de la prestation de service de rénovation sont si étroitement liées qu'elles forment, objectivement, une seule opération économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel et il ne saurait être considéré que les clients de l'appelante auraient acquis auprès d'elle, tout d'abord le bâtiment ancien, lequel ne présentait aucune utilité et, ensuite seulement, les prestations relatives à sa rénovation, seules propres à conférer une utilité au bien.





Par conséquent, la Cour conclut que les opérations forment une opération unique au regard de la TVA : la livraison d'un appartement neuf, soumise à la TVA au taux ordinaire de 21 %.

Or, un pourvoi en cassation contre cet arrêt de la cour d'appel de Liège du 22 juin 2018 a été déclaré irrecevable par la Cour de cassation : en effet, selon la Cour de cassation :

- d'une part, l'on peut déduire des énonciations de l'arrêt de la cour d'appel de Liège que l'absence de mise en œuvre de la faculté offerte par l'article 12, § 2, alinéa 2, de la directive de définir les modalités d'application du critère de la première occupation pour les transformations d'immeubles, n'exclut pas l'application de l'article 44, § 3, a), alinéa 2, du Code de la TVA, par l'interprétation de ce critère, au cas de transformation d'immeubles ;
- Le moyen, qui repose sur l'affirmation que cette faculté ne peut être mise en œuvre que par une loi et non par une circulaire administrative, sans critiquer la décision de l'arrêt qu'une mise en œuvre n'est en toute hypothèse pas nécessaire pour soumettre les immeubles transformés à la taxe sur la valeur ajoutée, ne saurait entraîner la cassation et, partant, est irrecevable.

L'on remarque cependant que le moyen unique avancé par le pourvoi en cassation en cause visait bien la violation de l'article 44, § 3, 1^o, de la loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée tant avant qu'après sa modification par la loi-programme du 23 décembre 2009, des articles 12.2 et 135 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et de l'article 170, § 1, de la Constitution (principe de légalité). Toutefois, il est vrai que l'arrêt de la cour d'appel de Liège ne prenait pas l'article 12, § 2, de la directive européenne comme fondement de sa décision, mais s'arrogeait plutôt un pouvoir d'appréciation quant à « la détermination du caractère 'neuf' d'un bien » : la question était alors de savoir si, en s'attribuant un tel pouvoir d'appréciation de ce qui est susceptible ou non de correspondre à la définition d'immeubles neufs (« compte tenu du caractère factuel du critère de la première occupation pour les transformations d'immeubles visé à l'article 12, § 2, alinéa 2, de la directive »⁴⁸), la cour d'appel de Liège avait violé l'article 44, § 3, 1^o, du Code de la TVA.

Dans cette mesure, il est donc clair que le pourvoi en cassation contre cet arrêt de la cour d'appel de Liège du 22 juin 2018 n'a pas critiqué « la motivation de l'arrêt attaqué qu'une mise en œuvre de ladite faculté n'est en toute hypothèse pas nécessaire pour soumettre les immeubles transformés à la taxe sur la valeur ajoutée »⁴⁹ : partant, nous pouvons également considérer que, à ce jour, la Cour de cassation ne s'est pas encore prononcée sur ce point pourtant essentiel...

2. Cependant, à notre sens et au vu de cette jurisprudence, il est clair que la Belgique est en droit, au vu de l'article 12, § 2, de la directive européenne 2006/112/CE d'assimiler un bâtiment transformé à un bâtiment neuf, dans les limites de l'arrêt *Kozuba* susmentionné de la Cour de justice (à savoir en cas de modifications substantielles au bâtiment).

⁴⁸ Concl. av. gén. HENKES du 8 mai 2020, pt 10.

⁴⁹ Concl. av. gén. HENKES du 8 mai 2020, pt 11.





Cependant, nous notons également que, en Belgique, seule la loi peut régler les éléments essentiels de l'impôt. En effet, selon le principe de légalité des impôts prévu par l'article 170 de la Constitution, le montant de l'impôt constitue un élément essentiel d'une imposition, ne pouvant être établi que pour le pouvoir législatif⁵⁰. De ce fait, on soulignera que le législateur doit en principe déterminer lui-même l'assiette et le taux de l'impôt ainsi que les conditions d'une exemption éventuellement accordée pour une raison d'intérêt général⁵¹.

Le pouvoir que certaines dispositions constitutionnelles ou légales permettent de laisser ou d'attribuer à l'exécutif ne peut consister qu'en un simple pouvoir d'exécution, tel que, par exemple, celui de prescrire des formalités administratives nécessaires à la perception de l'impôt. En effet, les dispositions constitutionnelles précitées ne vont pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption ; une délégation conférée au pouvoir exécutif n'est alors pas contraire au principe de légalité pour autant qu'elle soit définie d'une manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels sont fixés préalablement par le législateur⁵².

Quant au rôle de l'administration fiscale dans le recouvrement des impôts, le Conseil d'État a très justement souligné que « la compétence de l'autorité pour percevoir les impôts légalement établis est liée, l'administration fiscale se bornant à tirer les conséquences qui découlent de l'application de règles préexistantes, par une décision dont les effets sont exclusivement d'ordre pécuniaire »⁵³. L'administration fiscale n'est donc pas juge des normes fiscales dont elle doit assurer l'application.

Or, l'article 44, § 3, 1^o, du Code de la TVA règle explicitement cette question de manière obligatoire, en précisant que la cession d'un bâtiment et d'un terrain y attaché ne peuvent être soumis à la TVA que dans un délai (le 31 décembre de la seconde année) démarrant lors d'un point de départ clair : la première occupation ou utilisation de ce bâtiment. Dans ce texte légal, il n'est aucunement question d'une latitude laissée au juge ou à l'administration fiscale en cas de transformation d'un bâtiment existant.

Le juge belge ne peut donc considérer le point 152/2 du *Manuel de la TVA* et la circulaire administrative 16/1973 comme obligatoire et opposable aux contribuables pour les raisons suivantes :

- 1^o Premièrement, l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution dispose qu'« [a]ucun impôt au profit de l'état ne peut être établi que par une loi ».
Or, une circulaire n'est pas une loi et, dès lors, ni le point 152/2 du *Manuel de la TVA*, ni la circulaire administrative 16/1973 ne respectent l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution et n'est pas obligatoire pour les contribuables ;
- 2^o Deuxièmement, l'article 190 de la Constitution dispose qu'« [a]ucune loi, aucun arrêté ou règlement d'administration générale, provinciale ou communale, n'est obligatoire

50 C. const., 1^{er} décembre 2004, n^o 195/2004, *M.B.*, 10 décembre 2004.

51 Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle. Voy. C. const., 19 mai 2004, n^o 88/2004, *M.B.*, 28 juin 2004. Voy. aussi V. SEPULCHRE, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2004.

52 C. const., 20 avril 2005, n^o 72/2005, *M.B.*, 11 mai 2005.

53 C.E., 12 décembre 2001, n^o 101.767.





qu'après avoir été publié dans la forme déterminée par la loi », soit dans le *Moniteur belge*.

Or, ni le point 152/2 du *Manuel de la TVA* ni la circulaire administrative 16/1973 n'ont fait l'objet d'une publication dans le *Moniteur belge* : dès lors, ni le point 152/2 du *Manuel de la TVA*, ni la circulaire administrative 16/1973, ne respectent l'article 190 de la Constitution et ne sauraient donc être obligatoires pour les contribuables ;

- 3° Troisièmement, une circulaire considérée comme obligatoire doit avoir été adoptée suite à une délégation de pouvoir en bonne et due forme par le Roi (titulaire du pouvoir réglementaire selon les art. 105 et 108 de la Constitution) et être soumise à l'avis du Conseil d'État (art. 3, § 1^{er}, des L.C.C.E. confirmé par Cass., 4 octobre 2012, R.G. n° C.11.0620.F.).

Or, aucune délégation de pouvoir n'a eu lieu dans le cadre de l'adoption de la circulaire 16/1973 et l'avis du Conseil d'État n'a pas été sollicité : dès lors, ni le point 152/2 du *Manuel de la TVA*, ni la circulaire administrative 16/1973 n'ont été adoptés dans le respect de l'art. 3, § 1^{er}, des lois coordonnées sur le Conseil d'État et ne sauraient donc être obligatoires pour les contribuables.

Par conséquent, pour qu'il puisse y avoir une dérogation obligatoire pour le contribuable, au critère de principe de la première occupation pour la définition d'un bâtiment neuf en TVA, sans violer l'article 44, § 3, 1^o, du Code de la TVA et l'article 170, § 1^{er} de la Constitution, il faudrait qu'il existe :

- 1° soit une dérogation dans la loi belge, conforme à l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution ;
- 2° soit une dérogation par le Roi, le Ministre des Finances ou l'administration, conforme aux articles 105 et 108 de la Constitution (à supposer que cela puisse même être admis au vu de l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution...), ce qui suppose une habilitation légale dans le Code TVA pour ce faire. C'est d'ailleurs ce que reconnaît l'arrêt de la cour d'appel de Liège du 22 juin 2018 dans les termes suivants : « Lorsque le Législateur délègue au Roi ou à son administration le soin de régler des modalités d'application de la loi, le caractère réglementaire d'une disposition administrative ne fait aucun doute ».

En l'espèce, le problème est donc que, justement, il n'existe AUCUNE norme légale dérogeant au principe du critère de la première occupation pour la définition du bâtiment neuf, et que le Code de la TVA ne contient AUCUNE habilitation par laquelle « le Législateur délègue au Roi ou à son administration » le pouvoir de déroger à ce critère légal de la première occupation.

Le point 152/2 du *Manuel de la TVA* et la circulaire 16/1973, tout comme la décision administrative n° ET 19.497, sont donc illégaux et inconstitutionnels s'ils sont interprétés comme établissant une obligation à charge du contribuable ; tout au plus, ils ne peuvent légalement refléter seulement qu'une position ou doctrine administrative n'engageant que l'administration fiscale elle-même, comme le souligne à juste titre un arrêt de la Cour de cassation du 11 février 2011⁵⁴.

Or, une norme légale obligatoire est nécessaire pour effectuer une transposition d'une directive.

⁵⁴ Cass., 11 février 2011, R.G. n° F.09.061.N/1, non publié.





Enfin, l'on remarquera que l'arrêt de la Cour de cassation du 29 mai 2020, précité, s'est borné à déclarer irrecevable le pourvoi contre l'arrêt de la cour d'appel de Liège du 22 juin 2018, sans donc que l'on puisse en déduire un arrêt de principe de la Cour de cassation.

La véritable question de droit posée par ce litige est donc la suivante : le juge peut-il « requalifier » un bâtiment substantiellement transformé en bâtiment neuf,

- soit sur la base du point 152/2 du *Manuel de la TVA* et de la circulaire administrative n° 16/1973, précitée, qui constitueraient des transpositions valables en droit de l'article 12, § 2, de la directive européenne 2006/112/CE ;
- soit, indépendamment même de l'article 12, § 2, de la directive européenne 2006/112/CE, sur la base d'un pouvoir d'appréciation propre de ce qu'il faudrait entendre par « première occupation ou utilisation » d'un bâtiment transformé et ce, même si le bâtiment a déjà été précédemment occupé ?

Suite à la prochaine mi-temps ?

Section 2

Les aspects de droits d'enregistrement des ventes de biens immeubles

§ 1 Principes de l'enregistrement

A ≡ GÉNÉRALITÉS

1. L'enregistrement est une formalité qui consiste dans la copie, l'analyse ou la mention d'un acte ou d'un écrit, dans un registre à ce destiné de l'Administration générale de la Documentation patrimoniale ou sur tout autre support déterminé par le Roi. Cette formalité donne lieu à la perception d'un impôt dénommé droit d'enregistrement (art. 1^{er} C. enr.).

Par conséquent, l'application des droits d'enregistrement requiert :

- un acte juridique dont l'enregistrement est obligatoire ou un acte qu'une personne désire faire enregistrer pour lui donner une date certaine vis-à-vis des tiers ;
- un écrit sur lequel apposer la mention de l'enregistrement.

Pour rappel, les actes obligatoirement enregistrables sont énumérés à l'article 19, alinéa 1^{er}, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe.

En droit d'enregistrement, il faut distinguer deux questions :

- 1° Sur le plan de l'exigibilité du droit d'enregistrement et donc de la naissance d'un fait générateur d'un droit à payer, rappelons que l'article 19 du Code distingue deux causes d'exigibilité :
 - a) d'une part, les actes obligatoirement enregistrables par leur nature, provoquant par conséquent une obligation d'enregistrement quel que soit l'objet de cet acte : il en





va ainsi des cas évoqués par l'article 19, 1^o, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, à savoir notamment les actes de notaire belges.

Dans ce cas, le champ d'application du droit d'enregistrement ne renvoie pas à un rapport juridique entre parties et à une convention, mais seulement à un acte obligatoirement enregistrable : il est donc nettement plus large que le champ d'application de la TVA.

Toutefois, il faudra encore examiner si cet acte de notaire belge doit être enregistré avec application d'un droit proportionnel d'enregistrement ou, à défaut, au droit fixe général de 50 euros (art. 11 C. enr.) ;

- b) d'autre part, les actes obligatoirement enregistrables par leur objet, provoquant par conséquent une obligation d'enregistrement seulement si l'objet de l'acte intervenu correspond à l'une des obligations de l'enregistrement évoquées par l'article 19, 2^o, 3^o, 4^o (partiellement), 5^o et 6^o du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, à savoir notamment les actes translatifs ou déclaratifs de propriété, les baux, les apports en société et les donations de biens meubles par acte de notaire étranger.

Dans ce cas, le champ d'application du droit d'enregistrement renvoie également à un rapport juridique entre parties et à une convention : il correspond donc au champ d'application de la TVA. En principe, un tel cas donnera lieu à application d'un droit proportionnel d'enregistrement ;

- 2^o Sur le plan subséquent de l'exigibilité d'un droit proportionnel d'enregistrement, et non du droit fixe général, un tel droit proportionnel nécessite la présentation à l'enregistrement d'un acte qui forme titre de la convention tarifée. Cette règle souffre cependant trois exceptions⁵⁵ :

- a) pour les conventions translatives ou déclaratives de propriété ou d'usufruit d'immeubles situés en Belgique. Elles sont soumises à l'impôt, même si elles ne sont pas constatées par un écrit (art. 31, al. 1^{er}, 1^o, C. enr.) ;
- b) pour les apports de biens à une société possédant la personnalité juridique et qui a soit son siège de direction effective en Belgique soit son siège statutaire en Belgique et son siège de direction effective hors du territoire des États membres de l'Union européenne (art. 31, al. 1^{er}, 1^o *bis*, C. enr.) ;
- c) pour les ventes publiques d'objets mobiliers corporels. Ces dernières sont soumises au droit d'enregistrement par le seul fait de l'adjudication publique (art. 226 à 235 C. enr.).

En effet, les droits d'enregistrement sont un impôt sur la circulation juridique des biens entre vifs, c'est-à-dire sur les contrats. Bien qu'en règle générale, ces contrats n'existent et ne produisent un effet que par la seule volonté des parties, ils ne sont imposés que pour autant que cette volonté soit exprimée par écrit dans un acte présenté ou qui doit être présenté à l'enregistrement. En raison de sa nature et de son origine, le

55 WERDEFROY, *Droits d'enregistrement 2018-2019*, Kluwer, p. 718, n^o 500.





droit d'enregistrement est, en effet, un impôt levé à la suite d'une formalité, qui a pour objet matériel le *scriptum* de l'acte juridique⁵⁶.

De ce fait, l'exigence contractuelle paraît, dans son principe, plus stricte en droits d'enregistrement qu'en TVA : si cette dernière exige un « rapport juridique » entre les parties sans pour autant que l'acte écrit soit indispensable en TVA, le droit d'enregistrement, à l'exception des trois cas précités, requiert un acte écrit constatant une convention.

Bien que cette règle ne soit pas exprimée par une disposition formelle dans le Code, elle se dégage néanmoins de la comparaison entre les différents articles du Code (voy. notamment art. 1^{er}, 2, 14, 15, 19 C. enr.). Dans le Rapport au Roi, on rappelle d'ailleurs, à propos de l'article 1^{er} du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe : « La formalité de l'enregistrement s'applique à l'acte instrumentaire. Elle n'a pas pour objet matériel la convention, mais l'écrit qui la constate. L'enregistrement peut être donné à tout écrit quelconque, même s'il n'a pas été rédigé pour servir de titre d'un acte juridique. Mais dans ce cas, il ne peut donner lieu qu'au droit fixe général »⁵⁷.

Ce principe se traduit par les diverses dispositions du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe. Dans sa tarification, le législateur a toujours visé les actes qui requièrent l'accord ou la volonté des parties : acquisitions conventionnelles (art. 44, 922, 109, 131 C. enr.), baux conventionnels (art. 83 C. enr.), apports conventionnels en sociétés (art. 115 et s. C. enr.), constitutions conventionnelles ou testamentaires d'hypothèque ou de gage (art. 87-88 C. enr.). À côté des actes purement légaux, on trouve également des actes juridiques où l'accord de certaines parties contractantes est requis ou est déduit tacitement, à la suite d'une intervention du législateur. Malgré cette intervention du législateur, les relations entre les parties respectives restent de nature contractuelle et ceci vaut également pour les droits d'enregistrement ; par exemple ventes suite à une saisie-exécution, cession forcée d'un mur mitoyen, partages judiciaires, conversion de l'usufruit héréditaire de l'époux survivant, reprise dans le régime des petites successions⁵⁸.

Une conséquence en est que, en droits d'enregistrement comme en TVA, le droit d'enregistrement atteint les conventions des parties, les actes entre vifs ; c'est dire que les transmissions, les obligations, les libérations qui s'opèrent par le seul fait de la loi sortent de l'emprise des droits d'enregistrement et que, si un acte vient à être dressé pour constater purement et simplement le fait accompli par la loi, cet acte ne donne ouverture qu'au droit fixe général. Si, au fait légal, l'acte ajoute des éléments d'ordre contractuel, ceux-ci sont imposables d'après leur nature⁵⁹.

56 WERDEFROY, *Droits d'enregistrement 2018-2019*, Kluwer, p. 718, n° 501.

57 WERDEFROY, *Droits d'enregistrement 2018-2019*, Kluwer, p. 718, n° 501.

58 WERDEFROY, *Droits d'enregistrement 2018-2019*, Kluwer, p. 811, n° 544.

59 E. et A. GENIN, *Commentaire du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe*, Van Buggenhoudt, 1950, p. 96, n° 222 ; F. REQUETTE, *Traité des droits d'enregistrement*, Union des Imprimeries, 1921, p. 15, n° 35.





Échappent, en conséquence, à la perception de tout droit proportionnel d'enregistrement, par exemple, comme en TVA, les acquisitions par voie d'accession (art. 546, 551 et 712 C. civ.) ou par prescription (art. 712 et 2219 C. enr.)⁶⁰.

Cette convergence des champs d'application contractuels en TVA et en droits d'enregistrement a donc conduit les législateurs fédéral et régionaux à l'adoption de dispositions légales correctrices établissant un « *non bis in idem* » spécifique entre certaines opérations contractuelles immobilières.

B ≡ LE TRAITEMENT DES OPÉRATIONS COMPLEXES EN DROITS D'ENREGISTREMENT

En cas d'opérations complexes, les règles de perception des droits d'enregistrement sont, par contre, les suivantes⁶¹ :

1^o lorsqu'un acte contient plusieurs dispositions dépendantes ou dérivant nécessairement les unes des autres et qui sont intervenues entre les mêmes contractants, il n'est dû qu'un droit pour l'ensemble de ces dispositions. Le droit est perçu d'après celle de ces dispositions qui donne lieu au droit le plus élevé (art. 14 C. enr.).

Les dispositions dépendantes d'un acte juridique peuvent être divisées en dispositions mutuellement dépendantes, également appelées dispositions relatives mutuelles, et dispositions simplement dépendantes, également appelées dispositions secondaires. On appelle dispositions mutuellement dépendantes les dispositions qui sont mutuellement la cause l'une de l'autre. En revanche, les dispositions simplement dépendantes sont celles qui découlent simplement ou sont la conséquence d'une autre disposition et non, comme les dispositions mutuellement dépendantes, leur contrepartie (p. ex. la charge stipulée lors d'une donation).

Le droit le « plus élevé » n'est pas déterminé par le tarif le plus élevé, mais par le montant d'impôt le plus élevé (même en cas d'exemption d'une des opérations juridiques dépendantes, par exemple lorsque l'une est soumise à la TVA avec exemption des droits d'enregistrement par l'article 159, 8^o, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, et l'autre est soumise au droit de mutation). La perception sur la disposition principale inclut une imposition globale de l'ensemble des dispositions de l'acte juridique et ne signifie pas l'exemption du droit pour les dispositions secondaires.

Les illustrations typiques de ce genre de dispositions dépendantes consistent en l'échange, la donation avec charges, l'acte qui constate le bail d'un immeuble avec constitution d'hypothèque par le locataire pour sûreté du paiement des loyers (est dû un seul droit proportionnel, le plus élevé, normalement le droit de constitution d'hypothèque), ou encore, la donation, faite par un père à son fils, d'une rente avec

60 E. et A. GENIN, *Commentaire du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe*, Van Buggenhoudt, 1950, p. 96, n^o 223 ; WERDEFROY, *Droits d'enregistrement 2018-2019*, Kluwer, pp. 812-813, n^o 545 et n^o 546.

61 Concernant le cas d'une convention de vente concernant tant un terrain nu que le dossier « construction » ou un permis d'urbanisme, voy. V. SEPULCHRE, « La coordination des droits d'enregistrement et de la T.V.A. sur les opérations immobilières », in *Le droit fiscal en 2017. Questions choisies*, Limal, Anthemis, CUP, n^o 172, pp. 50 à 53.





constitution d'une hypothèque sur un immeuble pour sûreté de l'allocation de la rente (le droit de donation est dû, mais pas le droit de constitution d'hypothèque).

En cette hypothèse, rappelons que les droits d'enregistrement n'affectent pas l'acte « instrumentum », mais bien l'acte juridique dont l'acte « instrumentum » constitue la preuve. Si l'acte contient plusieurs dispositions qui, en dépit de l'unité du *scriptum*, sont juridiquement indépendantes, alors il existe, du point de vue fiscal, autant d'actes juridiques différents qu'il est légitime de soumettre chacun à un tarif propre. L'acte juridique en lui-même n'est pas formé d'un seul élément. Il est normalement composé d'un ensemble de dispositions qui, bien qu'elles soient intimement liées entre elles, ne constituent, sur le plan du droit civil et du droit fiscal, qu'une seule unité juridique. À cette unité d'acte juridique doit également répondre une unité d'imposition⁶².

Or, il ne suffit pas, par l'intention et par la volonté des contractants, que les dispositions soient étroitement liées entre elles pour que ces dispositions soient considérées comme dépendantes pour l'application de la loi fiscale. La différence entre dispositions dépendantes et indépendantes doit être établie uniquement à l'aide de critères juridiques abstraits et objectifs. La seule volonté des parties pour subordonner conventionnellement une disposition à l'autre ne suffit pas pour réaliser l'unité de l'acte juridique⁶³.

Enfin, les dispositions qui ne concernent pas les mêmes parties font naître plusieurs relations juridiques autonomes et elles sont donc indépendantes. La règle que pose l'article 14 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, à cet égard, est seulement une application du droit commun⁶⁴. Des dispositions ne peuvent en effet être dépendantes que si elles concernent rigoureusement les mêmes parties : celles qui mettent en cause des parties différentes sont nécessairement indépendantes⁶⁵ ;

- 2° lorsque, dans un acte, il y a plusieurs dispositions indépendantes ou ne dérivant pas nécessairement les unes des autres, il est dû pour chacune d'elles et selon sa nature un droit particulier. Cette règle n'est pas applicable au droit fixe général (art. 15 C. enr.). L'exemple-type de ce genre de dispositions indépendantes, consiste en la donation ou la vente d'un immeuble avec réserve d'usufruit au profit du donateur ou du vendeur, avec réversion de cet usufruit sur la tête de son conjoint survivant.

Ainsi, lorsqu'une même convention de vente concerne, tant un terrain nu que le dossier « construction » ou un permis d'urbanisme, les parties sont identiques entre la vente du terrain et la reprise du dossier « construction ». De ce fait, il nous faut examiner si ce dossier construction suivra, en droit d'enregistrement, le sort fiscal applicable au terrain, à savoir le droit d'enregistrement de 12,5 %. Pour répondre à cette question, il faut distinguer selon la formulation de la convention de vente du terrain.

- 1° Soit cette convention présente le dossier « construction » comme une indemnité à charge du cessionnaire du terrain.

62 WERDEFROY, *Droits d'enregistrement 2018-2019*, Kluwer, p. 891, n° 605.

63 WERDEFROY, *Droits d'enregistrement 2018-2019*, Kluwer, p. 891, n° 606.

64 WERDEFROY, *Droits d'enregistrement 2018-2019*, Kluwer, p. 895, n° 611 ; SPF Finances, *Cours de droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe*, Ed. 2012, p. 126, n° 162.

65 S.P.F. Finances, *Cours de droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe*, Ed. 2012, p. 126, n° 163, B.





Lorsqu'une vente d'immeuble est soumise au droit de mutation immobilière, le droit est liquidé, en ce qui concerne les ventes, sur le montant du prix et des charges stipulées, sachant que les charges ne comportent ni les études relatives aux frais d'investigation sur les terrains pollués ou potentiellement pollués, ni les actes et travaux d'assainissement du sol (art. 45 C. enr.). La base imposable ne peut toutefois pas être inférieure à la valeur vénale des immeubles transmis (art. 46 C. enr.).

D'après l'administration fiscale :

- a) Le prix est la somme d'argent que l'acheteur paie ou s'oblige à payer au vendeur en contrepartie de l'immeuble vendu. Au sens large, le prix correspond à tout ce que le vendeur reçoit de l'acheteur, sous quelque dénomination que ce soit, à titre de contrepartie pour le bien qu'il lui vend. Il est la cause juridique de l'obligation contractée par le vendeur de transmettre à l'acheteur la propriété, la jouissance et la disposition de la chose vendue⁶⁶.

Ainsi, faut-il comprendre dans la base imposable au droit de vente, en tant qu'élément composant du prix, ce que l'acheteur d'un immeuble verse au vendeur, comme remboursement de frais faits antérieurement par le vendeur (exemples : travaux effectués à l'immeuble vendu, frais d'un acte de base relatif à cet immeuble, impôts payés par le vendeur pour la période antérieure à l'entrée en jouissance de l'acheteur, frais de voirie, etc.)⁶⁷.

De même, les indemnités particulières qu'il stipule en contrepartie de ces obligations font incontestablement partie du prix de vente et doivent être incluses dans la base de perception. Ceci est d'ailleurs valable pour toutes les indemnités en général, quelle que soit la qualification que leur donnent les parties, que l'acheteur doit payer au vendeur en contrepartie de la transmission de la propriété et de la possession de l'immeuble vendu⁶⁸, telle l'indemnité distincte stipulée lors de la vente d'un immeuble pour la cession d'un permis de lotissement délivré pour ce bien par les autorités⁶⁹ ;

- b) Les charges dont la valeur doit être comprise dans la base imposable au droit de vente, comprennent toutes les obligations accessoires que le contrat de vente impose à l'acquéreur, en plus du prix, et dont le vendeur profite directement ou indirectement⁷⁰.

Le mot « charges » s'entend des charges personnelles qui ajoutent aux obligations de l'acheteur⁷¹, ou qui enlèvent quelque chose à ses droits tels qu'ils résultent de la loi.

66 WERDEFROY, *Droits d'enregistrement 2018-2019*, Kluwer, p. 94, n° 683.

67 SPF Finances, *Cours de droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe*, Ed. 2012, WII, p. 12, n° 15.

68 WERDEFROY, *Droits d'enregistrement 2018-2019*, Kluwer, p. 94, n° 684.

69 WERDEFROY, *Droits d'enregistrement 2018-2019*, Kluwer, p. 94, n° 684/2.

70 S.P.F. Finances, *Cours de droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe*, Ed. 2012, WII, p. 15, n° 19.

71 E. et A. GENIN, *Commentaire du Code des droits d'enregistrement*, Van Buggenhoudt, 1950, n° 602, p. 228.





Constituent des charges à ajouter au prix pour la perception du droit de vente⁷² :

- l'obligation faite à l'acheteur de payer certaines dettes du vendeur (par exemple, l'obligation assumée par l'acheteur d'un terrain de contribuer aux frais de voirie, au paiement desquels le vendeur s'était engagé envers la commune) ;
- l'obligation inscrite dans un acte de vente d'un terrain à bâtir, faisant partie d'un lotissement, selon laquelle l'acheteur devra acquitter les frais de mesurage et de plan ou les charges du permis de lotir, s'il apparaît que le mesurage et le plan ont été effectués antérieurement à la requête du vendeur ou s'il résulte des circonstances que le plan et le mesurage sont nécessaires pour l'exécution de l'obligation légale de délivrance du vendeur ;
- les frais de plan et de mesurage, lorsqu'ils sont reportés conventionnellement sur l'acquéreur. Cette charge comprend aussi la TVA due sur les honoraires du géomètre.

De ce fait, si l'on considère que le dossier « construction » fait partie de la vente du terrain et de son prix, ce montant stipulé sera alors soumis au droit d'enregistrement, que ce soit en tant qu'élément du prix de vente ou en tant que charge de la vente.

Cette hypothèse est donc à éviter.

- 2° Soit cette convention présente le dossier « construction » comme étant transféré, cédé ou vendu au cessionnaire qui acquiert donc à titre onéreux, non seulement le terrain, mais aussi le dossier « construction » relatif à une nouvelle construction non encore existante (et donc non susceptible d'être visée par le droit d'enregistrement), une partie du prix se rapportant au terrain et une autre partie distincte du prix se rapportant au dossier « construction » dont le cessionnaire devient le propriétaire.

En cette hypothèse, rappelons que les droits d'enregistrement n'affectent pas l'acte en soi, mais bien l'acte juridique dont l'acte constitue la preuve. Si l'acte contient plusieurs dispositions qui, en dépit de l'unité du scriptum, sont juridiquement indépendantes, alors il existe, du point de vue fiscal, autant d'actes juridiques différents pour lesquels il est légitime de les soumettre chacun à leur tarif propre. L'acte juridique en lui-même n'est pas formé d'un seul élément. Il est normalement composé d'un ensemble de dispositions qui, bien qu'elles soient intimement liées entre elles, ne constituent, sur le plan du droit civil et du droit fiscal, qu'une seule unité juridique. À cette unité d'acte juridique doit également répondre une unité d'imposition⁷³.

Or, il ne suffit pas, par l'intention et par la volonté des contractants, que les dispositions soient étroitement liées entre elles pour considérer ces dispositions comme des dispositions dépendantes pour l'application de la loi fiscale. La différence entre dispositions dépendantes et indépendantes doit être établie uniquement à l'aide de critères juridiques abstraits et objectifs. La seule volonté des parties pour subordonner conventionnellement une disposition à l'autre ne suffit pas pour réaliser l'unité de l'acte juridique⁷⁴.

72 S.P.F. Finances, *Cours de droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe*, Ed. 2012, WII, p. 18, n° 20. WERDEFROY, *Droits d'enregistrement 2018-2019*, Kluwer, p. 121, n° 704/2.

73 WERDEFROY, *Droits d'enregistrement 2018-2019*, Kluwer, p. 891, n° 605.

74 WERDEFROY, *Droits d'enregistrement 2018-2019*, Kluwer, p. 891, n° 606.





De ce fait, deux hypothèses doivent ici être formulées.

- a) Soit la convention de vente du terrain envisage comme dépendante la cession du dossier « construction ».

Dans ce cas, nous retrouvons les mêmes conclusions que celles applicable au 1^o ci-avant, avec soumission au droit d'enregistrement du montant stipulé pour cette cession, ce qui est donc à éviter ;

- b) Soit la convention de vente du terrain envisage comme indépendante la cession du dossier « construction ».

Pour établir une telle indépendance, nous pouvons envisager que cette cession du dossier « construction » soit bel et bien effectuée à titre onéreux au cessionnaire du terrain, MAIS par un contrat séparé de la convention relative à la cession du terrain ET en considérant la cession du dossier « construction » comme dérivant, non pas de l'intérêt du cessionnaire pour le terrain, mais de l'intérêt du cessionnaire du terrain pour la construction étudiée par le cédant (non encore existante). Il s'agit alors de séparer clairement les conventions relatives à la cession du terrain (en ce compris les frais accessoires liés directement au terrain en lui-même, la cession de ce terrain constituant un fait générateur des droits d'enregistrement) et à l'étude de la construction qui pourrait être érigée sur ce terrain dans le futur (la cession de tels travaux d'étude relatifs à un bâtiment non encore existant ne pouvant matériellement pas constituer un fait générateur des droits d'enregistrement, le bâtiment n'étant même pas encore existant).

Dans ce cas, il faudra examiner la cession du dossier « construction » de manière séparée et indépendante de la cession du terrain, pour l'application des droits d'enregistrement.

C ≡ LA DIFFÉRENCE DE CHARGE DANS LE CHEF DES ENTREPRISES ENTRE LA TVA ET LES DROITS D'ENREGISTREMENT

Contrairement à la TVA, déductible à certaines conditions (voy. art. 45 C. TVA), le droit d'enregistrement est donc une charge fiscale définitive (sauf amortissement à l'impôt sur les revenus, en tant que frais déductibles).

Ainsi, selon que l'acheteur est un indépendant ou une société, le traitement fiscal du terrain bâti, soit avec TVA, soit avec droits d'enregistrement, variera considérablement.

Si la TVA à l'achat d'un terrain bâti par un assujetti avec droit à déduction est intégralement et immédiatement déductible, il n'en va pas de même si l'on applique les droits d'enregistrement sur ce terrain en lieu et place de la TVA. Dans ce dernier cas, au lieu que la déduction de la TVA à l'achat aboutisse à une absence de coût fiscal de l'acquisition, les droits d'enregistrement constitueront des frais accessoires de l'acquisition, à inclure dans la valeur de comptabilisation de ce terrain (art. 36 A.R./société du 30 janvier 2001 ; art. 3:14 de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des Sociétés et des Associations). Comme les terrains ne sont pas amortissables (vu que leur utilisation n'est pas limitée dans le temps ; art. 45 A.R./sociétés du 30 janvier 2001 et art. 52, 6^o, et 61 C.I.R. 92), ces frais accessoires que représentent les droits d'enregistrement à l'acquisition du terrain ne pourront être récupérés





par l'indépendant ou la société que sous la forme d'une réduction de valeur, si ces frais ne représentent plus aucune valeur lors de la clôture de l'exercice comptable, conformément à l'arrêt de la Cour de cassation du 22 juin 2000⁷⁵.

De ce fait, l'application de la TVA sur les biens immobiliers acquis par une entreprise représente indéniablement un allègement fiscal de ses investissements immobiliers, si elle dispose d'un droit à déduction.

§ 2 Tarifs des droits d'enregistrement

Les droits d'enregistrement sont proportionnels ou fixes. Les droits fixes se divisent en droit fixe général et droits fixes spécifiques (art. 10 C. enr.).

Les droits proportionnels ou fixes spécifiques sont perçus suivant le tarif établi par le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe pour les actes suivants :

- les droits proportionnels sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles ; ces droits sont applicables, au taux de 6 % ou de 12,5 % en Région wallonne, tant aux cessions à titre onéreux de droits de propriété sur un immeuble, qu'aux cessions à titre onéreux de droits d'usufruit sur un immeuble ;
- les droits proportionnels sur les ventes publiques de biens meubles corporels ;
- les droits proportionnels sur les constitutions d'hypothèques, de gage sur fonds de commerce et de privilège agricole ;
- les droits proportionnels perçus sur les baux ; ces droits sont applicables, au taux de 0,2 % pour les baux de nature professionnelle, et à un taux de 0,5 % ou de 2 %, selon le cas, pour les constitutions et cessions de droits d'emphytéose et de superficie ;
- les droits proportionnels d'apport au taux de 0 % (sauf en cas d'apport d'une habitation par une personne physique dans une société belge, où c'est le droit proportionnel sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles qui s'applique) ;
- les droits proportionnels sur les partages de biens immeubles au taux de 1 % ;
- les droits proportionnels sur les donations de biens meubles et immeubles (droit proportionnel de 3,3 % ou de 5,5 % pour les donations de meubles, à certaines conditions ; droit proportionnel de 0 % pour les transmissions d'entreprises exerçant une activité économique ; droit proportionnel de 3 % à 40 % pour les autres biens) ;
- les droits proportionnels perçus sur les jugements et arrêts.

Le droit fixe général est applicable à tous les actes et écrits non prévus dans ce tarif. Le montant du droit fixe général est de 50 € (art. 11 C. enr.).

⁷⁵ Cass., 22 juin 2000, *Pas.*, 2000, I, n° 393. Sur le thème des réductions de valeurs sur les frais accessoires dus lors de l'acquisition de terrains, voy. A. DAVEZ, note sous Mons, 5 octobre 2001, et Cass., 12 juin 2003, *R.G.F.*, 2004, n° 3, p. 30.





Rappelons que ce sont aujourd'hui les Régions qui sont compétentes pour fixer le tarif, la base d'imposition et les exonérations pour (voy. les articles 3 et 4 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 de financement des Communautés et des Régions) :

- les droits proportionnels sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles ;
- les droits proportionnels sur les constitutions d'hypothèques sur des biens immeubles ;
- les droits proportionnels sur les partages de biens immeubles ;
- les droits proportionnels sur les donations de biens meubles et immeubles.

§ 3 Exonérations et droit fixe général

A ≡ LE « NON BIS IN IDEM » ENTRE LA TVA ET LE DROIT D'ENREGISTREMENT, CONCERNANT LES CONVENTIONS TRANSLATIVES OU DÉCLARATIVES DE PROPRIÉTÉ D'IMMEUBLES

L'article 159 C. enr. prévoit un enregistrement assujéti au droit fixe général de 50 , et non au droit proportionnel précité, pour un certain nombre d'actes, dont notamment, en lien avec la TVA, les aliénations translatives ou déclaratives de propriété d'immeubles, autres que celles soumises au droit d'apport prévu par l'article 115bis du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, ainsi que de droits réels portant sur des biens immeubles (art. 159, 8°, C. enr.),

1° lorsque l'immeuble est situé en Région wallonne, dans la mesure où l'opération est soumise à la taxe sur la valeur ajoutée.

Ainsi, dans cette réglementation wallonne, il ne pourrait jamais y avoir d'application des droits d'enregistrement sur tout ou partie de la base d'imposition d'une opération immobilière, à partir du moment où elle est soumise à la TVA.

Cette réglementation résulte d'un décret wallon du 9 décembre 2004, essentiellement motivé à l'époque par la prise de conscience wallonne du risque que, au vu de l'ancien libellé de l'article 159, 8°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'assujéti se prévalant de l'interprétation de la Cour de justice concernant la soumission à la TVA des terrains attenants à un bâtiment vendu sous régime TVA⁷⁶, se voie réclamer le paiement de la TVA sur le prix total du bâtiment et du terrain y attenants, simultanément au paiement des droits d'enregistrement pour le prix relatif au terrain⁷⁷ ; de ce fait, ce décret du 9 décembre 2004 avait tout d'abord pour but d'adapter l'article 159, 8°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, pour éviter légalement une telle double taxation du terrain.

⁷⁶ C.J.C.E., arrêt *Finanzamt Goslar c. Brigitte Breitsohl* du 8 juin 2000, C-400/98, *Rec.*, 2000, I, p. 4321 ; *F.J.F.*, 2000, p. 516 ; *R.G.F.*, 2000, p. 346, note H. VANGINDERTAEL.

⁷⁷ Et ce, alors même que le ministre des Finances avait déjà affirmé qu'« [e]n toute hypothèse, il serait exclu que les droits d'enregistrement et la T.V.A. s'appliquent concomitamment à la vente du terrain », sans toutefois que cette interprétation n'ait une quelconque base légale (Quest. parl. n° 778 du 18 juillet 2000 de Monsieur le Sénateur DE CLIPPELE, *Bull. QR, Sén.*, sess. 2000-2001, n° 29, p. 1437, *Rev. T.V.A.*, 2001, n° 149, p. 51).





Ensuite, l'exposé des motifs de ce décret du 9 décembre 2004 notait que, selon l'interprétation rendue par la Cour de justice de l'Union européenne dans l'affaire *Armbrecht*⁷⁸, un assujetti à la TVA peut exclure du système de la taxe sur la valeur ajoutée une partie d'un bien pour le conserver dans son patrimoine privé ; il peut donc choisir d'intégrer ou non à son entreprise la partie d'un bien qui est affectée à son usage privé, sans que le fait qu'il s'agisse d'un bien unique en droit civil puisse empêcher ce choix ; or, l'ancienne exemption de l'article 159, 8°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe ne permettait pas une telle ventilation du prix unique, le seul cas de ventilation prévu dans cette ancienne disposition étant la cession moyennant prix unique du bâtiment et du fonds sur lequel il est érigé ; ce décret avait donc également pour objet, parallèlement au cas de figure des terrains, d'assurer que, dans le cas de l'invocation de cette interprétation de la Cour de justice par un assujetti à la TVA avec activité économique, les droits d'enregistrement soient bien dus pour la partie du prix relative à la partie du bâtiment et du terrain y attaché pour laquelle cet assujetti n'a pas opté pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée.

Ainsi, en Région wallonne, l'exemption s'applique aujourd'hui aux opérations suivantes :

- les aliénations translatives ou déclaratives de propriété d'immeubles, autres que celles soumises au droit d'apport, dans la mesure où la livraison des biens aliénés est soumise à la taxe sur la valeur ajoutée ;
- les constitutions, cessions ou rétrocessions des droits réels visés à l'article 9, alinéa 2, 2°, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, portant sur des biens immeubles, dans la mesure où la constitution, la cession ou la rétrocession de ces droits est soumise à la taxe sur la valeur ajoutée.

Toutefois, cette disposition précise également qu'une livraison des biens ou des droits réels y mentionnés est réputée soumise à la TVA dans le cas d'une cession de fonds de commerce non imposable à la TVA en vertu des articles 11 et 18, § 3, du Code de la TVA, aux conditions que :

- ces biens et droits soient compris dans la cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité tombant sous l'application de l'article 11 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée ;
- le cédant ait construit, fait construire ou acquis ces biens et droits avec application de la taxe sur la valeur ajoutée ;
- la cession de ces biens et droits ait lieu dans le délai mentionné par l'article 44, § 3, 1°, a) et b), du même Code ;
- la cession s'opère sous le régime de la taxe sur la valeur ajoutée, soit de plein droit lorsque le cédant a la qualité de constructeur professionnel au sens de l'article 12, § 2, du même Code pour cette cession, soit lorsque le cédant a opté pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée à l'égard de ces biens conformément à l'article 44, § 3, 1°, a) ou b), deuxième tiret, du même Code (depuis la suppression de

⁷⁸ C.J.C.E., arrêt *Finanzamt Uelzen c. Dieter Armbrecht* du 4 octobre 1995, C-291/92, *Rec.*, 1995, I, p. 2775 ; *Rev. T.V.A.*, n° 124, p. 1087 ; *T.F.R.*, 1996, p. 255.





l'option formelle pour l'application de la TVA au 1^{er} janvier 2010, telle que prévue par la circulaire administrative n° 46/2009 applicable aux cessions d'universalité de biens et de fonds de commerce couvertes par l'article 11 du Code de la TVA, il convient d'apporter une mention spécifique d'option pour l'application du régime TVA dans l'acte de vente lui-même, présenté à l'enregistrement).

Lorsque la TVA est appliquée à une partie seulement des biens immobiliers cédés moyennant un prix unique, il est encore précisé par le texte légal que cette exemption ne s'applique qu'à la partie du prix unique afférente à la partie soumise à la TVA des biens immobiliers cédés, sans que la partie du prix unique non visée par la présente exemption puisse être inférieure à la valeur vénale de la partie des biens cédés non soumise à la TVA, à la date de la cession, compte tenu de son état avant le commencement des travaux, lorsque cette partie est constituée par le fonds sur lequel des bâtiments sont érigés. Lorsque la TVA est appliquée à une partie seulement des droits réels cédés moyennant un prix unique, l'exemption ne s'applique qu'à la partie du prix unique afférente à la partie soumise à la TVA desdits droits, sans que la partie du prix unique non visée par l'exemption puisse être inférieure à la valeur de la partie des droits cédés non soumise à la TVA, à la date de la constitution, de la cession ou de la rétrocession, compte tenu de son état avant le commencement des travaux lorsque cette partie est constituée par le fonds sur lequel des bâtiments sont érigés ;

- 2° lorsque l'immeuble est situé en Région flamande ou en Région de Bruxelles-Capitale, à la condition qu'il s'agisse de bâtiments, de fractions de bâtiments et du sol y attenant visés à l'article 1^{er}, § 9, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, à condition que la taxe sur la valeur ajoutée soit exigible pour la livraison de ces biens ou pour la constitution, cession ou rétrocession de ces droits.

Enfin, à noter que, pour l'application du Code TVA, les personnes assujetties établies en Belgique, qui sont indépendantes sur le plan juridique, mais étroitement liées sur les plans financier, économique et organisationnel, sont considérées comme un assujetti unique (fiction légale) et forment une unité TVA identifiée sous un numéro de TVA propre à l'unité TVA (Circ. AFER n° 42/2007 du 9 novembre 2007, pt 2.1.). Or, les livraisons de biens et prestations de services faites en Belgique entre les membres d'une unité TVA (« opérations internes ») n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA (« hors champs TVA ») : la cession d'un bâtiment neuf, la constitution, la cession ou la rétrocession d'un droit réel sur un bâtiment neuf, par un membre d'une unité TVA à un autre membre de cette unité TVA, ne sont visées par aucune disposition du Code TVA (Circ. AFER n° 42/2007, pt 7.1.). De ce fait, selon l'administration de l'enregistrement, le fait que les membres d'une unité TVA manifestent leur intention d'effectuer l'opération avec application de la TVA n'empêche pas que l'aliénation soit considérée comme « hors champ TVA » du point de vue du Code TVA : les dispositions fiscales étant de stricte interprétation, l'application de l'article 159, 8°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe doit être écartée. Par conséquent, la règle générale prévaut, à savoir la perception du droit proportionnel (12,5 % ou 10 %) sur la valeur conventionnelle du bâtiment cédé, avec comme minimum la valeur vénale (art. 44 et 46 C. enr.)⁷⁹.

⁷⁹ Déc. adm. n° E.E./104.477 du 26 septembre 2011.





Cette position administrative de l'administration fiscale belge en charge de la perception des droits d'enregistrement, particulièrement stricte, surprend au vu de la position administrative plus ancienne (1998) qui a établi une interprétation diamétralement différente, d'acceptation de l'application du droit fixe général au lieu du droit de mutation, dans le cas tout à fait similaire de la mutation immobilière non imposable à la TVA en cas de cession d'un fonds de commerce ou d'une universalité de biens visée par les articles 11 et 18, § 3, du Code de la TVA ; en effet, dans ce cas également, cette mutation immobilière ne donne pas lieu à une opération imposable à la TVA et il n'y a pas non plus d'option possible du cédant pour l'application de la TVA à cette mutation.

En effet, cela n'a pas empêché que, selon cette position⁸⁰, lorsque le bâtiment livré fait partie d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité dont le transfert tombe sous l'application de l'article 11 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, la circonstance que la TVA n'est pas effectivement due n'exclut pas l'application de l'exemption prévue par l'article 159, 8°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe. Cette position se justifie en effet par les faits que, même si l'opération ne rend pas une TVA effectivement due, le régime de la TVA reste toujours susceptible de s'appliquer à ces bâtiments au vu de la non-échéance du délai prévu à l'article 44, § 3, 1°, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, et que la taxe n'est exclue qu'en égard aux circonstances particulières de la cession.

Nous regrettons que, en matière d'unité TVA, l'administration fiscale n'ait pas fait preuve d'autant de pragmatisme qu'en 1998...

B ≡ L'ENREGISTREMENT GRATUIT DES OPÉRATIONS PASSÉES POUR DES ORGANISMES PUBLICS

On rappelle que l'article 161 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe prévoit diverses hypothèses d'enregistrement gratuit. On y renvoie ici, non sans préciser que le contenu de cette disposition varie d'une Région à l'autre.

§ 4 Le cas spécifique des opérations combinant la cession d'un droit de propriété sur un immeuble et la constitution d'un droit de superficie

Nous avons vu que les droits réels d'*emphytéose* ou de *superficie* ne tombent pas sous le champ d'application de l'article 44 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe. Les contrats constitutifs de ces droits ou leurs cessions sont tarifés par l'article 83 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe au même titre que les baux, mais au tarif actuel de 0,5 % ou de 2 %, selon le cas.

⁸⁰ SPF Finances, *Cours administratif de droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe*, Ed. 2002, n° 300bis (cette position ayant été ensuite insérée dans le texte légal de l'article 159, 8°, C. enr. par le décret wallon du 7 décembre 2004) ; quest. parl. n° 1212 de Monsieur le Représentant Fournaux du 28 janvier 1998, *Bull. QR*, Ch. repr., sess. 1997-1998, p. 17303.





Or, une renonciation au droit d'accession implique la constitution d'un droit de superficie, en tout cas lorsqu'il s'agit d'une convention⁸¹. Or, en cas de renonciation au droit d'accession (unilatérale ou bilatérale, peu importe), l'article 4 de la loi du 10 janvier 1824 concernant le droit de superficie énonce que le droit de superficie ne pourra être établi que pour un terme n'excédant pas cinquante années, sauf la faculté de le renouveler.

Il existe toutefois une autre voie, celle de la renonciation au droit d'accession, accessoire à un autre contrat principal. En effet, dans ce cas, la superficie accessoire, incluse dans un contrat principal autre qu'un droit de superficie (comme un bail incluant une renonciation au droit d'accession), n'est plus limitée à ce terme de cinquante ans, mais adopte la durée de ce contrat principal. Il s'agit d'une conséquence directe du principe du caractère différé de l'accession : dans l'hypothèse où les ouvrages ont été réalisés dans le cadre de l'exercice d'un droit de jouissance personne (bail) ou réel (usufruit ou emphytéose) le titulaire du droit de jouissance doit être considéré comme le seul et véritable propriétaire des ouvrages qu'il a édifiés, et ce pour la durée de son droit, et ce n'est qu'à l'expiration du droit de jouissance que le propriétaire du sol pourra manifester sa volonté d'acquérir ou non la propriété des constructions réalisés par le titulaire du droit⁸².

Toutefois, n'est pas visée par le droit d'enregistrement (ni le droit de mutation immobilière, ni le droit de bail), l'autorisation de bâtir pure et simple donnée à un tiers par le propriétaire d'un terrain. En effet, le droit proportionnel de bail ne peut pas être perçu sur une autorisation unilatérale de bâtir, avec renonciation au droit d'accession : la perception du droit proportionnel requiert en effet un acte qui fait titre de la convention⁸³.

En pratique, les parties ont toutefois intérêt à faire enregistrer l'autorisation avant l'érection des constructions, de manière à rendre cette autorisation – et, par voie de conséquence, la propriété du tiers sur les constructions – opposable à l'administration⁸⁴.

Ensuite, il faut remarquer que, si une cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie porte également sur des constructions ou des plantations faites par l'emphytéote ou le superficiaire, la convention doit, dans cette mesure, être considérée comme translatrice d'immeubles au sens de l'article 19, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe. Il en va de même lorsque la constitution du droit d'emphytéose ou de superficie implique transfert à l'emphytéote ou au superficiaire de constructions ou de plantations existantes⁸⁵.

81 F. REQUETTE, *Traité des droits d'enregistrement*, Ed. Mons et Frameries, 1921, t. II, n° 647, p. 212. E. et A. GENIN, *Commentaire du Code des droits d'enregistrement*, Van Buggenhoudt, 1950, n° 484, p. 191. Cass., 19 mai 1988, *Pas.*, 1988, I, p. 1142 ; *J.T.*, 1988, p. 475. Cass., 15 décembre 2006, R.G. n° C.05.0558.N/1. Cass., 18 mai 2007, R.G. n° C.06.0086.N/1.

82 J. HANSENNE, *Les biens. Précis*, t. II, Ed. Collection scientifique de la Faculté de Droit de Liège, 1996, pp. 1248-1249.

83 SPF Finances, *Cours de droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe*, Ed. 2012, p. 178, n° 163.

84 E. et A. GENIN, *Commentaire du Code des droits d'enregistrement*, Van Buggenhoudt, 1950, n° 483, p. 190 ; SPF Finances, *Cours de droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe*, Ed. 2012, p. 46, n° 51. Cette position ancienne doit toutefois être contrebalancée avec la circulaire administrative du 26 mars 1956, dont question ci-après.

85 SPF Finances, *Cours de droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe*, Ed. 2012, p. 62, n° 74. Voy. toutefois, dans une espèce tout à fait particulière de contrat DBFM où il n'est pas contesté que le preneur n'obtenait aucun droit sur le bâtiment en cause, S.D.A., décision anticipée n° 2014.522 du 16 décembre 2014.





Quand la cession (à titre onéreux) du droit d'emphytéose ou de superficie porte non seulement sur le droit lui-même, mais aussi sur des constructions érigées par l'emphytéote ou le superficiaire, il faut – outre le droit de bail dû pour la cession du droit même – percevoir le droit de vente pour la transmission des constructions. Lorsque la constitution (à titre onéreux) d'un droit d'emphytéose ou de superficie est couplée à la vente d'un bâtiment érigé par le propriétaire du fonds, sans le fonds servant d'assiette à ce bâtiment, il faut percevoir non seulement le droit de bail pour la constitution même du droit de superficie, mais aussi le droit de vente pour le transfert du bâtiment. En cas de cession simultanée à la même personne du droit d'emphytéose ou du droit de superficie et des constructions (par l'emphytéote ou le superficiaire) et de l'immeuble grevé du droit d'emphytéose ou de superficie (par le tréfoncier), il y a consolidation dans le chef de l'acquéreur dans la mesure où l'opération envisagée consiste en une cession par l'emphytéote et le tréfoncier de tous leurs droits (y compris le droit d'emphytéose). La perception a alors lieu comme suit :

- perception du droit de mutation immobilière sur la valeur conventionnelle (le prix et les charges) du terrain avec minimum sa valeur vénale au jour de la convention et en tenant compte du fait qu'il est grevé du droit d'emphytéose (si ce droit a été constitué sur un terrain bâti, perception du droit de mutation sur la valeur conventionnelle du terrain et des constructions avec minimum de leur valeur vénale au jour de la convention et en tenant compte du fait qu'ils sont grevés du droit d'emphytéose) ;
- perception du droit de bail sur le prix de cession du droit d'emphytéose et sur le montant des redevances et des charges pour la période restant à courir ;
- perception du droit de mutation immobilière sur la valeur conventionnelle des constructions érigées par l'emphytéote avec minimum leur valeur vénale au jour de la convention⁸⁶.

Par conséquent, le statut fiscal de la vente des bâtiments à un tiers diffère selon que le constructeur de ce bâtiment, s'il est différent du propriétaire du fonds, possède ou non un titre qui lui accordait le droit d'ériger les bâtiments et dans lequel le propriétaire renonçait au droit d'accession, soit par contrat de bail, par concession sur le domaine public, en tant qu'usufruitier, en tant qu'emphytéote ou en tant que superficiaire⁸⁷.

Toutefois, certains auteurs considèrent que la jurisprudence dominante estime qu'un droit distinct de propriété sur des bâtiments érigés sur le fonds d'autrui ne peut être établi que par une convention portant constitution d'un droit réel de superficie, conformément aux dispositions de la loi du 10 janvier 1824 ; normalement, une autorisation unilatérale de construire n'implique pas de la part du propriétaire du fonds une renonciation au droit d'accession. Suivant l'intention des parties, une telle autorisation se limite alors à une simple tolérance (art. 2232 C. civ.) ou à un permis de bâtir associé à une interdiction de démolition de la part du propriétaire du fonds pendant la durée de l'autorisation. Dans les deux cas, l'autorisation

⁸⁶ S.P.F. Finances, *Cours de droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe*, Ed. 2012, p. 177, n° 323.

⁸⁷ E. et A. GENIN, *Commentaire du Code des droits d'enregistrement*, Van Buggenhoudt, 1950, n° 495, p. 194. WERDEFROY, *Droits d'enregistrement 2018-2019*, Kluwer, p. 36, n° 664.





unilatérale n'empêche pas le propriétaire du fonds de devenir propriétaire des bâtiments dès leur construction⁸⁸.

L'alternative est alors la suivante⁸⁹ :

1° lorsque le constructeur possède un titre qui lui accordait le droit d'ériger des bâtiments et de les posséder sur le fonds d'autrui, l'acquisition du fonds peut seulement donner lieu au droit de mutation sur le fonds, sans application possible de la TVA et, partant, sans possibilité d'exonération des droits au titre de l'article 159, 8°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe ; la preuve doit être apportée vis-à-vis de l'Administration de ce que le constructeur possédait, au moment de l'érection des bâtiments, une des qualités qui lui garantissaient juridiquement la propriété sur les bâtiments érigés⁹⁰.

Parallèlement, dans ce cas, les bâtiments sont et restent la propriété du constructeur, de sorte qu'ils peuvent être cédés par lui, également avec application du droit de mutation mais seulement sur la valeur de ces bâtiments qu'il cède en étant propriétaire, le cas échéant avec exonération possible par l'article 159, 8°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe en cas de soumission à la TVA, lorsque ces bâtiments sont neufs pour la TVA ;

2° lorsque le constructeur ne possède pas de titre qui lui accordait le droit d'ériger des bâtiments et de les posséder sur le fonds d'autrui, le propriétaire du fonds est également présumé propriétaire des bâtiments qui ont été érigés sur ce fonds, en vertu du principe du droit d'accession (art. 553 et s. C. civ.). L'Administration est alors en droit d'invoquer cette présomption et de soumettre au droit de mutation immobilière la vente du fonds et des bâtiments, sur la base imposable (fixée au minimum de la valeur vénale) cumulée du fonds et des constructions assises sur ce fonds, le cas échéant avec exonération possible par l'article 159, 8°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe en cas de soumission à la TVA, lorsque ces bâtiments sont neufs pour la TVA.

De ce fait, l'intéressé qui veut éviter le droit de vente sur les bâtiments lors de l'acquisition du fonds devra apporter la preuve qu'il était déjà devenu régulièrement propriétaire des bâtiments⁹¹, soit en les ayant construits avec renonciation au droit d'accession par le propriétaire du fonds, soit en les ayant acquis auprès d'une personne qui en était propriétaire au vu d'une renonciation au droit d'accession par le propriétaire du fonds.

Il va cependant de soi que c'est avant l'érection des constructions que l'écrit doit avoir acquis date certaine, sinon il serait inopérant vis-à-vis de l'administration⁹². Néanmoins, dans une circulaire du 26 mars 1956⁹³, l'Administration a admis que les intéressés peuvent apporter la preuve d'un titre par toutes voies de droit, à l'exception du serment, du titre sur lequel ils

88 WERDEFROY, *Droits d'enregistrement 2018-2019*, Kluwer, p. 36, n° 664.

89 Voy. ainsi E. et A. GENIN, *Commentaire du Code des droits d'enregistrement*, Van Buggenhoudt, 1950, n° 497, p. 194.

90 WERDEFROY, *Droits d'enregistrement 2018-2019*, Kluwer, p. 37, n° 664.

91 WERDEFROY, *Droits d'enregistrement 2018-2019*, Kluwer, p. 37, n° 664.

92 F. REQUETTE, *Traité des droits d'enregistrement*, Ed. Mons et Frameries, 1921, t. II, n° 646, p. 208. E. et A. GENIN, *Commentaire du Code des droits d'enregistrement*, Van Buggenhoudt, 1950, n° 497, p. 194.

93 R.G.E.N., n° 19.682. À noter que, pour la TVA également, cette circulaire a été confirmée par la circulaire n° 76/70 du 16 novembre 1970, n° 29.





se basent pour étayer leur droit de propriété sur les bâtiments. Néanmoins, la preuve de la date de l'acte doit résulter d'éléments crédibles extérieurs à l'acte, tels que le paiement des frais de construction par un virement bancaire ou postal, la communication de l'acte à une administration publique, la demande de permis de bâtir émanant de l'acheteur intervenant comme propriétaire, la demande d'obtention d'un prêt adressée en cette même qualité à un établissement de crédit. Comme déjà évoqué ci-avant :

- 1° si le constructeur néglige d'apporter la preuve prescrite, l'acquisition du fonds implique également vis-à-vis de l'Administration la mutation des bâtiments, si bien qu'il faut régler le droit de mutation sur la valeur des bâtiments⁹⁴, en même temps et au même titre que le droit à régler pour la mutation du fonds (avec exonération possible en cas de soumission à la TVA, lorsque ces bâtiments sont neufs pour la TVA) ;
- 2° par contre, si le constructeur apporte effectivement cette preuve prescrite, l'acquisition du fonds pourra intervenir de manière distincte et indépendante de l'acquisition des constructions, si bien qu'il faut régler de manière distincte selon le fonds et les constructions, le droit de mutation sur la valeur de ces immeubles.

§ 5 Le traitement de la vente d'un immeuble et, simultanément, de la transmission d'un droit réel autre que le droit de propriété par la même personne sur le terrain attenant, depuis le 1^{er} janvier 2011

Depuis le 1^{er} janvier 2011, la transmission du terrain attenant à un nouvel immeuble est soumise à la TVA si le terrain est transmis en même temps que l'immeuble neuf (transmis sous régime TVA) par une seule et même personne.

La nouvelle réglementation concerne tant la transmission à titre onéreux d'un nouvel immeuble et du terrain y attenant, que la constitution, le transfert ou la rétrocession d'un droit réel autre que le droit de propriété sur le nouvel immeuble et le terrain y attenant.

Or, selon l'Administration générale de la Documentation patrimoniale, la constitution ou la rétrocession d'un droit réel autre que le droit de propriété sur le terrain attenant n'est soumise qu'à la TVA lorsque l'opération a lieu en même temps que la constitution ou la rétrocession d'un même droit réel sur l'immeuble (par une même personne).

Dans le cas où il y a vente d'un immeuble et simultanément transmission d'un droit réel autre que le droit de propriété par la même personne sur le terrain attenant, la transmission du droit réel sur le sol n'est pas une opération soumise à la TVA. Par conséquent, cette transmission est soumise au droit d'enregistrement proportionnel⁹⁵.

94 WERDEFROY, *Droits d'enregistrement 2018-2019*, Kluwer, p. 38, n° 664.

95 Déc. du 11 septembre 2013, n° E.E./105.446, *Rep. R.J.*, n° E 159, 8°/03-05.





§ 6 Le cas spécifique du lien entre les droits d'enregistrement et la TVA en cas d'acquisition scindée en nue-propriété et usufruit

A ≡ LE CAS DE L'ACQUISITION SCINDÉE ENTRE UNE PERSONNE PHYSIQUE (EN NUE-PROPRIÉTÉ) ET UNE SOCIÉTÉ (EN USUFRUIT)

Il est fréquent que l'on songe à procéder à une acquisition scindée entre une personne physique (en nue-propriété) et une société (en usufruit), permettant à cette dernière d'acquérir un droit d'usage à long terme sur un immeuble sans pour autant provoquer une taxation excessive (et discriminatoire) dans le chef des personnes physiques propriétaires.

Toutefois, dans le cadre de la présente contribution, force est de souligner les différences irréconciliables entre les méthodes d'évaluation respectives de ces nue-propriété et usufruit, applicables dans les différentes matières fiscales concernées.

1 :: En matière de droits d'enregistrement

Une opération de cession de la nue-propriété ou de l'usufruit sur un bien immeuble situé en Belgique est soumise à un droit d'enregistrement sur les mutations immobilières, tel qu'appllicable dans la Région où est situé cet immeuble (art. 5, § 2, 6^o, Loi spéciale du 16 janvier 1989 de financement des Communautés et des régions).

La base imposable de la cession d'une nue-propriété d'un immeuble dont l'usufruit est réservé par l'aliénateur, ne peut être inférieure à la valeur vénale de la pleine propriété (art. 48 C. enr.) ; lorsque la convention a pour objet la nue-propriété d'un immeuble, sans que l'usufruit soit réservé par l'aliénateur, la base imposable ne peut être inférieure à la valeur vénale de la pleine propriété, déduction faite de la valeur de l'usufruit calculée conformément à l'article 47 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (art. 49 C. enr.). Ces dispositions sont impératives et il n'est pas possible de les écarter, même dans le cas où leur application serait défavorable au Trésor⁹⁶.

La valeur vénale est la valeur marchande ou de vente, celle qu'on obtiendrait, dans des conditions normales de publicité, en suite d'un concours suffisant d'amateurs, donc dans une mise en vente idéale. Elle se fixe d'après la situation objective du bien au jour de la convention⁹⁷.

Ainsi, la valeur vénale de l'usufruit est forfaitaire et elle se détermine sur la base de deux éléments : le revenu du bien et la durée de l'usufruit (art. 47 et 50 C. enr.). Eu égard au droit de vente, la valeur vénale forfaitaire ne reste jamais qu'une base imposable secondaire : elle n'entre en ligne de compte que dans l'hypothèse où elle est supérieure à la valeur conventionnelle du bien transmis⁹⁸.

⁹⁶ SPF Finances, *Cours administratif des droits d'enregistrement*, Ed. 2012, n^o WII/32, p. 27.

⁹⁷ SPF Finances, *Cours administratif des droits d'enregistrement*, Ed. 2012, n^o WII/30, p. 25.

⁹⁸ SPF Finances, *Cours administratif des droits d'enregistrement*, Ed. 2012, n^o WII/32, p. 27.





Si l'usufruit est établi pour un temps limité, la valeur vénale est représentée par le montant obtenu en capitalisant au taux de 4 % le revenu annuel réel brut (ou, à son défaut, la valeur locative brute), compte tenu de la durée assignée à l'usufruit par la convention, mais sans pouvoir excéder le montant de vingt fois le revenu si l'usufruit est établi au profit d'une personne morale (art. 47, al. 2, C. enr.) ; en aucun cas, il ne peut être assigné à l'usufruit une valeur vénale supérieure aux quatre cinquièmes de la valeur vénale (ordinaire) de la pleine propriété (art. 47, al. 3, C. enr.).

La capitalisation s'effectue à un intérêt composé de 4 %, et ce, suivant le tableau ci-après.

Valeur actuelle de 1 euro à recevoir pendant :

1 an = 0,961538	16 ans = 11,652295
2 ans = 1,886094	17 ans = 12,165668
3 ans = 2,775090	18 ans = 12,659296
4 ans = 3,629894	19 ans = 13,133938
5 ans = 4,451821	20 ans = 13,590325
6 ans = 5,242136	21 ans = 14,029159
7 ans = 6,002054	22 ans = 14,451114
8 ans = 6,732744	23 ans = 14,856840
9 ans = 7,435331	24 ans = 15,246961
10 ans = 8,110895	25 ans = 15,622078
11 ans = 8,760476	26 ans = 15,982767
12 ans = 9,385073	27 ans = 16,329584
13 ans = 9,985647	28 ans = 16,663061
14 ans = 10,563122	29 ans = 16,983712
15 ans = 11,118387	30 ans = 17,292031

2 :: En matière de TVA

En TVA, une décision administrative belge concerne le droit à déduction de la TVA en cas de constitution d'un droit réel sur un bâtiment.

En effet, selon l'administration fiscale et la Cour de cassation⁹⁹, en ce qui concerne l'étendue du droit à déduction de la taxe en amont, lors de la constitution d'un droit réel sur un bâtiment avec application de la TVA, la déduction ne peut être totale que lorsque le prix réclamé pour la constitution du droit réel avoisine le montant du coût des opérations visées.

⁹⁹ Cass., arrêt du 21 décembre 2012, R.G. n° F.11.0067.N.





La déduction totale de la TVA grevant les frais de construction ou le prix d'acquisition du bâtiment est ainsi admise par l'administration¹⁰⁰ :

- 1° si le prix réclamé pour la constitution du droit réel atteint au moins 95 % du prix de construction/ou du prix d'achat en pleine propriété, en ce compris le prix d'acquisition du terrain, dans la mesure où le droit est établi pour une durée inférieure à 10 ans ;
- 2° si le prix réclamé atteint au moins 97,5 % du prix de construction en pleine propriété (ou du prix d'achat), en ce compris le prix d'acquisition du terrain, dans la mesure où le droit est établi pour une période égale ou supérieure à 10 ans.

Lorsque le prix réclamé pour le droit réel n'atteint pas ces pourcentages, la déduction de la taxe en amont sera fixée en fonction du rapport entre :

- ce prix de vente,
- et
- le prix de construction ou le prix d'acquisition du bâtiment en pleine propriété, y compris le prix d'acquisition du terrain.

En ce qui concerne le terrain, le terrain attenant étant actuellement soumis à la TVA, il doit, en principe, être pris en considération pour la détermination du pourcentage de déduction. En d'autres mots, il convient de comparer le prix demandé pour le droit réel, en ce compris la valeur du terrain, d'une part, et le prix de construction ou d'acquisition du bâtiment ainsi que le prix d'acquisition du terrain, d'autre part. En revanche, il ne doit pas être tenu compte de la valeur du terrain lorsque son acquisition n'a pas été soumise à la TVA, à la condition qu'une ventilation du prix demandé pour le droit réel soit opérée sous le contrôle de l'administration.

Cependant, la position administrative traditionnelle qui précède doit être aujourd'hui rapportée à l'évolution récente de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne. En effet, à la lecture de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne, C-267/15 du 22 juin 2016, dans l'affaire *Gemeente Worden*¹⁰¹, il nous semble que le constituant d'un droit d'usufruit pourrait prétendre à un droit de déduction de la totalité de la TVA ayant frappé cette construction.

En effet, il ressort de cet arrêt qu'un assujetti qui a fait édifier un bâtiment et qui l'a vendu à un prix inférieur aux coûts de sa construction, a le droit à la déduction de la totalité de la TVA acquittée pour la construction de ce bâtiment, et pas seulement à la déduction partielle de cette taxe, à proportion des parties dudit bâtiment que l'acquéreur de celui-ci affecte à des activités économiques.

Ainsi, pour l'assujetti qui a livré un bien à un prix inférieur aux coûts engagés, il convient de rappeler que la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que le résultat de l'opération économique est dénué de pertinence au regard du droit à déduction à condition que l'activité

¹⁰⁰ Quest. parl. de M. le Représentant DE CLIPPELE n° 710 du 22 septembre 1993, *Bull. QR*, Ch. repr., sess. 1994-1995, n° 129, pp. 13467-13468 ; *Rev. T.V.A.*, n° 111, pp. 1197-1198-1199, n° 2. Quest. parl. n° 249 de Monsieur le représentant VANDERBORGH du 24 août 1990.

¹⁰¹ C.J.U.E., arrêt *Gemeente Woerden* du 22 juin 2016, aff. C-267/15, ECLI:EU:C:2016:466.





soit elle-même soumise à la TVA¹⁰². De surcroît, il découle de la jurisprudence européenne que, si le prix de livraison est inférieur au coût de revient, la déduction ne peut pas être limitée à proportion de la différence entre ce prix et ce coût, même si ledit prix est considérablement moins élevé que le coût de revient, à moins qu'il ne soit purement symbolique.

Dans ces circonstances, dès lors que le constituant d'un droit d'usufruit a la qualité d'assujéti à la TVA pour soumettre à la TVA la constitution d'un droit réel d'usufruit, et qu'il réunit, de ce fait, les conditions de fond en vue de prétendre à la déduction de la TVA, il peut bénéficier, selon cette jurisprudence, d'un droit à déduction totale de la TVA qui aura frappé ladite construction même si cette vente est réalisée à un prix inférieur au coût de construction de l'immeuble.

3 :: Application comparée

Au vu de ce qui précède, il est visible que la valeur minimale de l'usufruit en TVA ne correspond pas à sa valeur en matière de droits d'enregistrement ; cependant, il n'y aura pas, dans le cas présent, de superposition des deux valeurs pour une même opération car :

- 1° soit l'opération est soumise à la TVA, de plein droit ou sur option du vendeur (voy. **Section 1, § 4, A.**, ci-dessus) : dans ce cas, en matière de droits d'enregistrement, il y aura application du droit fixe général (voy. **§ 3, A.**, ci-dessous), vu l'article 159, 8°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, et donc absence de superposition des deux taxations ;
- 2° soit l'opération est non soumise à la TVA (voy. **Section 1, § 4, A.**, ci-dessus) : dans ce cas, en matière de droits d'enregistrement, il y aura application du droit proportionnel sur la base prescrite par l'article 47 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, de nouveau en l'absence de superposition des deux taxations.

Plus encore, il faut ajouter à ces deux bases d'imposition distinctes, le calcul des impôts sur les revenus, qui est encore différent, mais ce point n'est pas abordé ici.

En cette matière, il n'y a donc aucune cohérence entre les valeurs prises en compte dans ces différents impôts...

La constitution d'un usufruit par une personne physique en faveur d'une société, à cheval entre TVA, droits d'enregistrement et impôt des personnes physiques, peut donc rapidement s'avérer inextricable, sauf à intégrer une perte sur la déduction de la TVA (à moins de faire accepter à l'administration belge l'arrêt *Gemeente Woerden* de la Cour de justice, du 22 juin 2016, bien entendu...).

¹⁰² C.J.U.E., arrêt *Gemeente Woerden* du 22 juin 2016, aff. C-267/15, pt 40, EU:C:2016:466 ; C.J.U.E., arrêt *Scandic* du 20 janvier 2005, aff. C-412/03, pt 22, EU:C:2005:47.





B ≡ LE CAS DE L'ACQUISITION SCINDÉE ENTRE UNE PERSONNE PHYSIQUE
(EN NUE-PROPRIÉTÉ) ET UNE AUTRE PERSONNE PHYSIQUE (EN USUFRUIT)
DONT LE NU-PROPRIÉTAIRE EST HÉRITIER

1. En vertu de l'article 9 du Code des droits de succession, les biens meubles ou immeubles qui ont été acquis à titre onéreux par le défunt pour l'usufruit et par un tiers pour la nue-propiété, ainsi que les titres au porteur ou nominatifs qui ont été immatriculés au nom du défunt pour l'usufruit en au nom d'un tiers pour la nue-propiété sont considérés, pour la perception des droits de succession et de mutation par décès exigibles du chef de l'hérédité du défunt, comme se trouvant en pleine propriété dans la succession de celui-ci et comme recueillis à titre de legs par le tiers, à moins qu'il ne soit établi que l'acquisition ou l'immatriculation ne déguise pas une libéralité au profit du tiers.

2. Sur une telle acquisition scindée entre nue-propiété et usufruit entre une personne et ses héritiers, l'on consultera tout d'abord la décision administrative n° EE/98.937 du 18 juillet 2013, pour toutes les opérations juridiques réalisées à partir du 1^{er} septembre 2013 : l'administration fiscale y considère qu'une donation préalable par l'usufruitier, des fonds nécessaires à l'acquisition de la nue-propiété, ne fait que confirmer la présomption de libéralité à l'égard du nu-propiétaire et qu'elle ne permet pas d'éviter l'application de la fiction de l'article 9 du Code des droits de succession, mais elle admet la donation préalable comme preuve contraire dans deux cas distincts :

1° Lorsque la donation aura été soumise à la perception du droit d'enregistrement pour les donations. Il importe donc que les fonds ainsi donnés soient soumis aux droits de donation pour les biens meubles et ce, que la donation soit obligatoirement enregistrable en vertu de l'article 19 du Code des droits d'enregistrement (donation authentique ou, depuis peu, donation devant notaire étranger) ou qu'elle soit présentée volontairement à la formalité de l'enregistrement (don manuel, donation indirecte).

OU

2° Lorsqu'il aura été démontré que le bénéficiaire de la donation pouvait librement disposer des avoirs. Le cocontractant du défunt doit alors démontrer que la donation à lui faite par l'usufruitier n'avait aucun lien avec l'acquisition démembrée en question et que les deux opérations ne résultaient pas d'une unité d'intention. C'est donc au nu-propiétaire de prouver que la donation dont il a bénéficié n'avait pas pour objectif spécifique de lui permettre d'acquérir la nue-propiété du bien.

Cette deuxième exception souffre également d'insécurité juridique en ce sens qu'elle renvoie à la notion d'« unité d'intention » déjà présente dans la circulaire n° 8/2012 du 19 juillet 2012 et contestée par la doctrine. Cette source d'insécurité est d'autant plus grande que ce n'est qu'au décès de l'usufruitier que le donataire saura si la donation dont il a été gratifié représente une preuve suffisante pour échapper à la fiction établie par l'article 9 du Code des droits de succession.





Deux décisions¹⁰³ ont ensuite été rendues quant à savoir quand les droits de donation devaient être payés pour éviter l'application de l'article 9 du Code des droits de succession. Selon celles-ci, l'exception relative à la soumission de la donation aux droits d'enregistrement suppose que l'exigibilité des droits de donation précède le paiement du prix de la nue-propriété. Ainsi, si la donation a été réalisée par acte authentique devant un notaire belge, la passation de l'acte rendra directement exigibles les droits de donation. Il suffit donc que l'acte authentique soit passé avant que la nue-propriété ne doive être payée. Dans le cas d'une donation manuelle ou indirecte, ou d'une donation passée devant notaire étranger, les droits de donation ne seront exigibles qu'à partir du moment où elle aura été présentée volontairement à la formalité de l'enregistrement (rem. : pour les donations devant un notaire étranger, une obligation d'enregistrement vient néanmoins d'être introduite). Il est dès lors indispensable, en pareille situation, que la présentation spontanée à la formalité de l'enregistrement ait lieu avant que le nu-propriétaire ne paye le prix de sa part dans le bien.

3. Le Conseil d'État a, dans son arrêt du 12 juin 2018, condamné l'interprétation que Vlabel (l'Administration fiscale flamande) faisait de l'article 2.7.1.o.7 V.C.F. (pendant de l'article 9 du Code des droits de succession) au motif que le fait de devoir prouver qu'il n'existe pas de lien entre la donation préalable des fonds et l'acquisition scindée était contraire à la loi.

Bien que la matière des droits d'enregistrement et des droits de succession soit régionalisée, c'est actuellement toujours le SPF Finances (Administration fédérale) qui assure le service de l'impôt pour les Régions wallonne et bruxelloise. À cet effet, le ministre des Finances a précisé, dans une question parlementaire¹⁰⁴, que l'Administration fiscale se ralliait également à la position du Conseil d'État : « Étant donné que le Conseil d'État a décidé qu'il ne s'agit pas d'une libéralité déguisée s'il est prouvé qu'une donation ouverte a eu lieu avant l'acquisition ou inscription scindée », la preuve contraire demandée par l'article 9 du Code des droits de succession sera établie si la preuve est apportée d'une donation de l'argent à un tiers, pour autant que cette donation possède une date certaine AVANT l'achat de la nue-propriété¹⁰⁵. Rappelons toutefois qu'à défaut de réaliser la donation par acte authentique ou de présenter volontairement le pacte adjoint à la formalité de l'enregistrement, les fonds reçus par le donataire sont taxés au droit de succession en cas de décès du donateur dans les trois ans (art. 7 C. succ.).

Il existait toutefois une ambiguïté dans cette réponse parlementaire : que faut-il entendre par « date certaine » de la donation avant l'achat de la nue-propriété ? S'agit-il d'une simple exigence de « certitude » de ladite donation, ou s'agit-il d'une exigence de date certaine au sens de l'article 1328 du Code civil (ce qui inclut alors de nouveau l'enregistrement ou l'acte authentique) ?

¹⁰³ Décision des 26 août et 17 octobre 2013.

¹⁰⁴ Q. parl. orale n° 26660 de M. Luk VAN BIESEN du 19 septembre 2018, Ch., Compte rendu intégral – Commission des Finances et du Budget, 2017-2018, CRIV 54 COM 962 du 19 septembre 2018, p. 5, « Droits de succession. Acquisition scindée. Legs fictif. Preuve contraire », *Fiscologue*, 2018, n° 1580, p. 14.

¹⁰⁵ « Droits de succession. Acquisition scindée. Legs fictif. Preuve contraire », *Fiscologue*, 2018, n° 1580, p. 14.





4. Cela a été quelque peu clarifié par la décision administrative EE/98.937 du 23 septembre 2019, qui a remplacé sa version précédente du 18 juillet 2013. Selon cette nouvelle décision,

- dès que l'acquéreur de la nue-propiété peut prouver qu'il était propriétaire des fonds avant l'opération visée à l'article 9 du Code des droits de succession et qu'il les a effectivement affectés au paiement du prix de celle-ci, il est sans intérêt de savoir depuis combien de temps ces fonds lui ont été donnés par l'acquéreur de l'usufruit : dans cette hypothèse, l'article 9 du Code des droits de succession ne s'applique pas.

Il n'est pas requis que la donation ait eu lieu par acte authentique : il suffit de prouver, en dehors de l'acte d'acquisition lui-même, que les fonds ont le cas échéant été donnés (par acte authentique ou sous seing privé, par don manuel ou par donation indirecte) avant l'acquisition ;

- la preuve de la possession des fonds propres suffisants par l'acquéreur de la nue-propiété doit avoir lieu en tenant compte du moment du paiement par le nu-propiétaire de sa part dans le prix. Lorsqu'il y a déjà un acompte qui est payé lors de la signature du compromis préalablement à l'acte authentique, c'est la date de l'acte sous seing privé qui est le moment déterminant. Si l'acquisition a lieu sous condition suspensive, le moment du paiement reste le moment déterminant.

Par contre, l'Administration considère toujours, dans cette décision du 23 septembre 2019 :

- 1° qu'en cas de simultanéité d'un don manuel avec l'acquisition, l'article 9 C. succ. reste applicable ;
- 2° qu'à défaut d'avoir prouvé l'antériorité de la donation, il y a lieu de présumer la simultanéité des opérations, laquelle renforce leur caractère libéral.

5. Enfin, cette saga n'est pas encore achevée par cette décision administrative de 2019, une récente décision administrative, abrogeant celle du 23 septembre 2019 pour les opérations à partir du 1^{er} août 2020¹⁰⁶, ayant été adoptée. À partir de cette date,

- 1° Dans le cas d'une acquisition scindée, la preuve contraire sera rapportée si la preuve de la date de la donation préalable des fonds au tiers est apportée par tous les moyens légaux, à l'exception du serment et des simples affirmations des parties elles-mêmes ou des documents émanant d'elles.

Dès que l'acquéreur de la nue-propiété peut prouver qu'il était propriétaire des fonds à la suite d'une donation et qu'il a effectivement affecté ces fonds au paiement de sa part dans le prix dans l'acquisition visée par l'article 9 du Code des droits de succession, il est de moindre intérêt de savoir depuis combien de temps ces fonds lui ont été donnés par l'acquéreur de l'usufruit ; dans cette hypothèse, l'article 9 du Code des droits de succession n'est pas applicable.

Il n'est pas non plus exigé que la donation soit reçue par acte authentique : il est suffisant de prouver, en dehors de l'acte d'acquisition lui-même, que les fonds ont, le cas échéant, été donnés (par acte authentique, par **tradition manuel** ou par donation indirecte) avant le paiement par le nu-propiétaire de sa part dans le prix ;

106 Déc. adm. du 26 juin 2020, *Rep. R.J.*, n° S 9/06-07.





2° Toutefois, dès que le paiement d'une somme (acompte, garantie ou autre) est prévu dans l'acte sous seing privé signé préalablement à l'acte authentique, c'est la date de cet acte sous seing privé qui est le moment déterminant, même si l'acquisition est effectuée sous condition suspensive. Cela signifie que le montant total à payer doit avoir été donné avant la signature de cet acte sous seing privé, même, par exemple, dans les cas où :

- cette somme (acompte, garantie ou autre) est payée en totalité par l'acquéreur de l'usufruit tandis qu'elle est ensuite déduite de la part propre de l'usufruitier dans le prix de vente ;
- cette somme (acompte, garantie ou autre) n'est, finalement, pas déduite du prix à payer.

3° L'Administration considère :

a) qu'en cas de simultanéité de (l'exécution de) la donation et du paiement, l'article 9 du Code des droits de succession reste applicable.

C'est, par exemple, le cas lorsque, avant l'acte authentique d'acquisition (hypothèse où aucun paiement n'était prévu dans l'acte sous seing privé préalable à l'acte authentique), un acte authentique de donation est passé dans lequel on stipule que l'exécution de la donation aura lieu au moment de la passation de l'acte authentique d'acquisition et que l'usufruitier paie à ce moment-là pour le compte du donataire (nu-propiétaire), soit, autre exemple, que l'acte authentique de donation est passé juste avant la passation de l'acte authentique d'acquisition ;

b) qu'en cas de défaut de preuve de l'antériorité de la donation, il y a lieu de présumer la simultanéité des opérations, ce qui renforce leur caractère de libéralité.

§ 7 Les restitutions de droits d'enregistrement en cas de revente à court terme

Par application de l'article 212 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, il existe une possibilité de restitution partielle des droits d'enregistrement (trois cinquièmes en Région wallonne et en Région flamande ; 36 % en Région de Bruxelles-Capitale), pour ce qui concerne le droit fixé par application de l'article 44 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, en cas de revente (totale ou partielle) du bien acquis par acte authentique dans les deux ans à compter de la date de l'acte authentique d'acquisition.

Section 3 Quelle coordination entre droits d'enregistrement et TVA en cas de revente à court terme

Finalement, comme on l'a vu ci-avant, la TVA et les droits d'enregistrement peuvent viser de manière identique les mêmes objets. Dans toutes les Régions, le législateur a fait en sorte qu'il n'y ait pas de risque de chevauchement entre ces deux impôts, en évitant tout risque





de double taxation en cas de vente sous régime TVA de terrains attenants à un bâtiment, ou d'absence de taxation en cas de vente d'un bâtiment pour lequel le propriétaire n'aurait opté pour l'application de la TVA qu'à la partie privée.

Au-delà de ce premier aspect de coordination entre la TVA et les droits d'enregistrement, il reste encore à identifier quel est le meilleur régime pour les contribuables, au vu de ce qui précède.

Or, indépendamment de l'existence de taux réduits de TVA ou de droits d'enregistrement, lorsqu'une vente de bien immeuble est faite par un particulier ou par un assujetti dont l'activité économique ne consiste pas en la construction/achat et en la vente de bâtiments neufs, l'option pour la taxation à la TVA de cette vente est *souvent* plus intéressante financièrement pour les parties que l'application des droits d'enregistrement, malgré le taux de TVA plus élevé que le droit d'enregistrement¹⁰⁷ :

- pour le vendeur sans activité économique à la TVA ou pour le vendeur avec activité économique à la TVA mais sans droit à déduction, vu la possibilité de se faire rembourser la TVA payée sur les frais de construction ou d'acquisition du bâtiment (droit à déduction ouvert pour l'assujetti sans droit à déduction ou le particulier, au moment de la vente avec TVA) ; la TVA n'est alors due en réalité que sur la valeur ajoutée éventuelle du bâtiment entre son acquisition/construction et sa revente, avec même un crédit d'impôt TVA remboursable à l'assujetti en cas de valeur ajoutée négative.
- pour le vendeur avec activité économique à la TVA et assujetti avec droit à déduction, qui n'est pas un acheteur-construteur/revendeur immobilier, lorsque l'immeuble est vendu à l'intérieur d'un délai de 10 ans (pour les travaux effectués jusqu'au 31 décembre 1995) ou de 15 ans (pour les travaux effectués à partir du 1er janvier 1996) à partir de la date d'exigibilité de cette TVA, vu l'absence de révision de la TVA payée à la construction ou à l'achat du bâtiment vendu.

Le taux de TVA supérieur à celui des droits d'enregistrement, ne fait donc pas toujours pas obstacle à l'intérêt de revendre avec application de la TVA.

L'avantage fiscal lié à la revente sous le régime de la TVA, est d'autant plus significatif, lorsque le client est également un assujetti qui peut déduire la taxe grevant l'achat de l'immeuble.

Cette conclusion peut toutefois s'inverser notamment face à un taux extrêmement réduit en matière de droit d'enregistrement. Il est donc intéressant de comparer ces taux à ceux relevant de la législation en matière de TVA¹⁰⁸.

107 Voy. les tableaux chiffrés de V. SEPULCHRE ; N. VAN RILLAER, « La fiscalité indirecte applicable aux bâtiments et aux terrains : l'état de la question au 1er janvier 2011 », *R.G.E.N.*, 2010, n° 26.236 ; V. SEPULCHRE, « Le régime des marchands de biens immobiliers et la T.V.A. », *R.G.E.N.*, 2013, n° 26.507.

108 Voy. les tableaux chiffrés de V. SEPULCHRE, « Le régime des marchands de biens immobiliers et la T.V.A. », *R.G.E.N.*, 2013, n° 26.507.





Chapitre II

Les opérations de location immobilière en matière de TVA

Xavier DEFOY

Avocat au barreau de Liège
Collaborateur scientifique de l'Université de Liège
Membre du *Tax Institute* ULiège

Introduction

Les opérations de location immobilière constituent des opérations courantes de la vie économique.

À ce titre, comme – en principe – toutes les opérations économiques, les locations immobilières sont soumises à la TVA. Le législateur européen, et à sa suite le législateur belge, ont exonéré ces prestations de services. Cette exonération connaît toutefois une série d'exceptions dont la liste a récemment été allongée.

En effet, par une loi du 14 octobre 2018, le législateur belge a introduit de nouvelles exceptions à l'exemption, réintégrant ainsi certaines opérations de location immobilière dans le champ de la taxation et ouvrant par conséquent aux assujettis concernés le droit à déduction de la taxe supportée en amont relative aux immeubles donnés en location.

La présente contribution ne prétend pas à l'exhaustivité : elle traite essentiellement des opérations de location immobilière récemment soumises à la TVA en droit belge.

Afin de circonscrire l'objet de cette étude, il conviendra, dans un premier temps, d'examiner ce que le droit de l'Union européenne (section 1) entend de la notion de « location immobilière » (§ 1^{er}). Ceci nous permettra d'attirer l'attention sur ce qu'il y a lieu d'entendre par les concepts d'« immeuble » et de « location d'immeubles » qui, intuitivement, peuvent sembler évidents mais qui renferment pourtant de nombreuses nuances. Nous examinerons ensuite les opérations de location immobilière qui échappent à l'exemption (§ 2) ainsi que le mécanisme optionnel permettant aux États membres de soumettre certaines opérations à la taxe (§ 3).

Enfin, une fois les aspects de droit européen analysés, nous passerons en revue les aspects de droit belge (section 2), avec une attention particulière portée aux trois nouvelles dispositions introduites ou modifiées par la loi du 14 octobre 2018 (§ 1^{er}), soit le régime dit optionnel d'application de la taxe à certaines locations immobilières entre assujettis (A), la location de courte durée (B) et la location d'emplacements utilisés à des fins d'entreposage de biens (C).





La question du traitement TVA des prestations de service d'hébergement effectuées par des particuliers sera également abordée (§ 2).

Section 1 Le droit de l'Union européenne

§ 1 La location immobilière

Les dispositions relatives aux opérations de location d'immeubles sont rares au sein de la directive TVA (ci-après : « DTVA »)¹⁰⁹.

Ainsi, l'article 135, § 1^{er}, l), DTVA pose le principe de l'exonération des prestations relatives à « l'affermage et la location de biens immeubles ».

L'article 135, § 2, alinéa 1^{er}, DTVA exclut cependant du champ d'application de l'exonération les opérations suivantes :

« a) les opérations d'hébergement telles qu'elles sont définies dans la législation des États membres qui sont effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire, y compris les locations de camps de vacances ou de terrains aménagés pour camper ;

b) les locations d'emplacements pour le stationnement des véhicules ;

c) les locations d'outillages et de machines fixés à demeure ;

d) les locations de coffres-forts ».

Le second alinéa de cette disposition prévoit que les États membres prévoient que les États membres peuvent introduire des exclusions supplémentaires au champ d'application de l'exonération relative aux prestations de location immobilière.

Enfin, l'article 137, § 1^{er}, d), DTVA permet aux États membres d'accorder aux assujettis à la TVA un droit d'opter pour la soumission à la taxe des opérations de location immobilière.

Afin de cerner correctement la portée de l'exonération, il convient de définir ce qu'il y a lieu d'entendre par « immeuble » au sens de la directive TVA.

A ≡ LA NOTION D'« IMMEUBLE » AU SENS DE LA DIRECTIVE TVA

1 :: La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne

La directive TVA ne définit pas la notion d'« immeuble » au sens de l'article 135, § 1^{er}, l), DTVA, ce qui cause une insécurité juridique certaine¹¹⁰.

¹⁰⁹ J. BUBLOT, *La T.V.A. sur la livraison, la location et le leasing d'immeubles*, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 11.

¹¹⁰ *Ibid.*, p. 17.





Les États membres doivent toutefois se garder d'interpréter cette notion au regard de leur droit national. Chaque État membre connaît en effet un corpus de règles relatif aux biens immeubles, ancré dans son histoire juridique¹¹¹, et le risque de voir se multiplier les divergences d'interprétation est important. En matière d'opérations de location immobilière, la Cour de justice de l'Union européenne¹¹² a rappelé spécifiquement le principe général d'interprétation dit des « notions autonomes de droit européen »¹¹³.

Il est toutefois acquis que le concept d'immeuble recouvre à tout le moins les deux notions suivantes¹¹⁴ :

- 1° Le sol et, par conséquent, les terrains ;
- 2° Les bâtiments.

À notre connaissance, la définition du « sol » n'a jamais posé de difficulté particulière. Il en va autrement de la notion de « bâtiment », dont la définition a dû être précisée au cours du temps par la jurisprudence européenne.

La notion de « bâtiment » a été appréhendée par la Cour de justice de l'Union européenne pour la première fois en matière de TVA dans son arrêt *Commission/France* du 3 juillet 1997¹¹⁵. En l'espèce, l'État français considérait que les caravanes, les tentes, les résidences mobiles et les habitations légères de loisirs constituant de véritables installations fixes, spécialement aménagées et exclusivement réservées à l'habitation, devaient notamment être considérées comme des locaux à usage d'habitation et dont la location devait être exonérée. La Commission, estimant que l'État français donnait au champ d'application de l'exemption une interprétation trop large, a introduit un recours en manquement à son égard. La Cour de justice de l'Union européenne avait alors suivi la position de la Commission, estimant que de tels éléments ne pouvaient s'analyser comme des bâtiments.

Cet arrêt était malheureusement avare en développements, de sorte qu'à sa lecture (et à celle des conclusions de l'avocat général), il n'était pas possible de dégager les critères sur la base desquels la Cour avait considéré que les installations en cause ne revêtaient pas la qualité d'immeuble.

Il faudra attendre un second arrêt du 16 janvier 2003¹¹⁶, dit *Maierhofer*, pour que la Cour dégage une série de critères permettant d'identifier les constructions qui peuvent revêtir la qualité de bâtiment au sens de l'article 135, § 1^{er}, l), DTVA.

En l'espèce, Monsieur Maierhofer avait donné en location au Land de Bavière des habitations en matériaux préfabriqués à destination de l'hébergement temporaire de demandeurs d'asile. Ces constructions d'un ou deux étages reposaient sur des socles en béton édifiés sur

111 KPE LASOK QC, *EU VALUE ADDED TAX LAW*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2020, p. 810.

112 C.J.C.E., arrêt *Belgique c./Temco Europe SA* du 18 novembre 2004, C-284/03, 2004, *Rec.*, p. I-11237.

113 Voy., not., arrêts C.J.C.E., arrêt *Commission/Irlande*, du 12 septembre 2000, C-358/97, *Rec.*, p. I-6301, pt 51 ; *Maierhofer* du 16 janvier 2003, C-315/00, *Rec.*, p. I-563, pt 25 ; *Sinclair Collis* du 12 juin 2003, C-275/01, *Rec.*, p. I-5965, pt 22.

114 J. THILMANY, *Location immobilière et T.V.A.*, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 73.

115 C.J.C.E., arrêt *Commission/France* du 3 juillet 1997, C-60/96, *Rec.*, 1997, p. I-3827.

116 C.J.C.E., arrêt *Maierhofer c./Finanzamt Augsburg-Land* du 16 janvier 2003, C-315/2000, *Rec.*, 2003, p. I-563.





une semelle de béton coulée dans le sol. Les murs étaient constitués de panneaux vissés par des boulons dans les fondations. Les toits en tuiles reposaient sur une charpente. Les sols et les murs des sanitaires et de la cuisine étaient carrelés. Le système de construction permettait à tout moment le démontage de la construction en dix jours par une équipe de huit personnes et son éventuelle réutilisation ailleurs.

Considérant qu'il s'agissait d'une location d'immeubles exonérée, Monsieur Maierhofer n'avait pas déduit la taxe supportée en amont ni appliqué la taxe en aval. L'administration fiscale allemande, au contraire, considérait que ces habitations en matériaux préfabriqués, démontables et remontables à un autre endroit, ne pouvaient être considérées comme des immeubles. Le fisc basait notamment son argumentation sur l'arrêt *Commission c. France* précité, aux termes duquel des caravanes, tentes, résidences mobiles et habitations légères de loisirs n'avaient pas été considérées par la Cour comme relevant de la notion d'immeuble. Aux yeux du fisc allemand, les habitations préfabriquées en cause relevaient de la même nature que les habitations meublées de cet arrêt.

Selon l'État allemand, il ressortait clairement du contrat conclu entre Monsieur Maierhofer et le Land de Bavière que les constructions en cause étaient destinées à être enlevées à terme. Ce constat devait conduire, toujours selon l'État allemand, à la conclusion que ces constructions ne pouvaient être qualifiées d'immeubles, dès lors qu'elles étaient déplaçables et destinées à être effectivement déplacées.

Dans ses conclusions, l'avocat général Jacobs a rejeté le critère de l'intention des parties en raison de sa subjectivité :

« L'intention est cependant un critère notoirement incertain, les critères subjectifs posant des problèmes de vérification. On ne saurait nécessairement supposer que, simplement parce que lors de sa construction l'intention n'était pas de laisser le bâtiment à demeure sur son site, le bâtiment sera ensuite effectivement enlevé : de nombreux bâtiments préfabriqués érigés au lendemain immédiat de la Seconde Guerre mondiale expressément à titre temporaire pour atténuer la crise du logement de l'époque sont encore là aujourd'hui. De plus, rien dans la sixième directive ne corrobore l'utilisation de critères subjectifs pour déterminer la frontière entre biens corporels meubles et immeubles. Au contraire, l'article 4, paragraphe 3, sous a), définit le « bâtiment » objectivement comme « toute construction incorporée au sol ». Enfin, en particulier dans le domaine fiscal, la sécurité juridique est de la plus haute importance et les critères subjectifs ont tendance à l'ébranler »¹¹⁷.

Il poursuit donc en proposant l'adoption d'un critère objectif :

« Il est donc souhaitable que le critère pour déterminer si un bâtiment ou une construction analogue constitue un bien immeuble au sens de l'article 13, B, sous b), soit objectif. À notre avis, le critère correct est – comme l'ont allégué en particulier le gouvernement du Royaume-Uni et la Commission – de savoir si la construction est ou non solidement incorporée au sol. Nous parvenons à cette conclusion sur la base du fait que la notion

¹¹⁷ Concl. av. gén. F.G. JACOBS, présentées le 6 juin 2002, pt 37.





de biens immeubles de l'article 13, B, sous b), doit être interprétée à la lumière des concepts utilisés dans l'article 4, paragraphe 3 »¹¹⁸.

« Si le législateur communautaire avait souhaité exclure certains « bâtiments » tels que définis dans l'article 4, paragraphe 3, de la notion de biens immeubles de l'article 13, B, sous b) – et donc en même temps exonérer en application de l'article 13, B, sous g), la livraison de certaines constructions solidement incorporées au sol tout en excluant ces mêmes constructions de l'exonération parallèle de l'article 13, B, sous b) – il est selon nous improbable que la directive ne l'ait pas dit expressément »¹¹⁹.

L'avocat général proposait donc que la notion de bâtiment visée à l'article 13, B, b), de la sixième directive (actuel art. 135, § 1^{er}, l), DTVA) soit celle définie à l'article 4, § 3, de la sixième directive (actuel art. 12, § 2, DTVA) : constitue un bâtiment « toute construction incorporée au sol ».

La Cour de justice a suivi la position de l'avocat général, en décidant que :

« La notion de bâtiment ainsi définie correspond à la définition de ce terme figurant à l'article 4, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive, relatif à la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment. Il n'y a en effet pas de raison de distinguer cette notion selon qu'il s'agit d'une opération de location visée à l'article 13, B, sous b), de la même directive ou d'une opération de livraison visée audit article 4, paragraphe 3, sous a) »¹²⁰.

La Cour a toutefois précisé qu'à cet égard, il importe que les constructions ne soient pas aisément démontables et déplaçables, mais, contrairement à ce que soutenait le gouvernement allemand, il n'est pas nécessaire qu'elles soient indissociablement incorporées au sol. La durée du contrat de location n'est pas non plus décisive aux fins de déterminer si les bâtiments en cause sont des biens meubles ou immeubles.

2 :: Le Règlement d'exécution n° 1042/2013

Malgré la clarté de la définition de l'« immeuble » dégagée par la Cour de justice de l'Union européenne, les États membres, lorsqu'ils sont soumis à des situations particulières que cette définition jurisprudentielle ne permet pas d'appréhender de manière certaine, continuent régulièrement de se référer à leur droit national, ce qui est source d'insécurité juridique et de traitement fiscal inégal entre les contribuables européens.

¹¹⁸ *Ibid.*, pt 38.

¹¹⁹ *Ibid.*, pt 39, *in fine*.

¹²⁰ C.J.C.E., arrêt *Maierhofer c./Finanzamt Augsburg-Land* du 16 janvier 2003, C-315/2000, *Rec.*, 2003, p. I-563, pt 34.





Face à ce constat, le législateur européen a adopté le règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013¹²¹, lequel insère un nouvel article 13^{ter} au sein du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011¹²² libellé comme suit :

« Pour l'application de la directive 2006/112/CE, est considéré comme "bien immeuble" :

- a) toute partie déterminée de la terre, située à ou sous sa surface, à laquelle peuvent être attachés des droits de propriété et de possession ;
- b) tout immeuble ou toute construction fixé(e) au sol ou dans le sol au-dessus ou au-dessous du niveau de la mer, qui ne peut être aisément démonté(e) ou déplacé(e) ;
- c) tout élément installé et faisant partie intégrante d'un immeuble ou d'une construction sans lequel l'immeuble ou la construction est incomplet, tel que portes, fenêtres, toitures, escaliers et ascenseurs ;
- d) tout élément, matériel ou machine, installé à demeure dans un immeuble ou une construction qui ne peut être déplacé sans destruction ou modification de l'immeuble ou de la construction ».

Cette définition est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2017. Les développements de la Cour de justice de l'Union européenne exposés ci-dessus conservent bien entendu tout leur intérêt dans le cadre de l'interprétation qu'il convient de donner à cette disposition.

B ≡ LES OPÉRATIONS DE LOCATION IMMOBILIÈRE EXONÉRÉES

Comme pour la notion d'immeuble, la directive TVA ne définit pas ce qu'il y a lieu d'entendre par « affermage » ou « location » au sens de l'article 135, § 1^{er}, l).

C'est donc la Cour de justice de l'Union européenne qui a dû pallier cette absence de définition en circonscrivant ces notions au cours des années, et ce d'autant plus que la directive ne renvoie pas aux définitions adoptées par les États membres dans leur droit interne, contrairement à ce qu'elle prévoit en ce qui concerne notamment les « terrains à bâtir »¹²³.

Le premier arrêt notable en la matière est l'arrêt *Stichting « Goed Wonen »* du 4 octobre 2001¹²⁴. En l'espèce, la fondation « Goed Wonen » a créé la fondation « De Goede Woning » et lui a octroyé un droit d'usufruit pour une durée de dix ans portant sur des logements neufs qu'elle avait fait ériger ; en contrepartie de l'usufruit reçu, la fondation « De Goede Woning » a versé à la fondation propriétaire une rémunération inférieure au prix de revient desdits logements. Par ailleurs, en tant qu'usufruitière, la fondation « De Goede Woning » a mandaté la fondation « Goed Wonen » pour gérer les logements, exécuter ou faire exécuter les petits et grands entretiens, encaisser et gérer les loyers, donner quittance des loyers perçus, conclure et modifier les contrats de location des logements et mettre fin à ceux-ci, facturer

121 Règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013 du Conseil du 7 octobre 2013 modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne le lieu de prestation des services, *J.O.U.E.*, L284/1.

122 Règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L77/1.

123 C.J.C.E., arrêt *Stichting « Goed Wonen » c./Staatssecretaris van Financiën* du 4 octobre 2001, C-326/99, *Rec.*, 2001, I-6856, pt 44.

124 *Ibid.*





les augmentations de loyer, ainsi que pour accomplir au nom de l'usufruitière tous les actes juridiques que la fondation « Goed Wonen » jugerait appropriés en relation avec la gestion susdite¹²⁵.

La fondation « Goed Wonen » a indiqué, d'une part, la TVA qu'elle avait facturée à la fondation « De Goede Woning » pour l'octroi de l'usufruit et, d'autre part, le montant de la TVA qui lui avait été facturé pour la construction des logements, laquelle était portée en déduction en tant que taxe acquittée en amont.

L'administration fiscale néerlandaise a rejeté la déduction opérée par la fondation « Goed Wonen » au motif, d'une part, que la législation nationale n'assimilait pas à une livraison de bien soumise à la TVA la constitution d'un droit réel moyennant un prix inférieur au prix de revient de l'immeuble et, d'autre part, que la législation nationale assimilait la mise à disposition d'un bien immeuble à de la location immobilière lorsque cette mise à disposition résultait de la constitution d'un droit réel moyennant un prix inférieur au prix de revient de l'immeuble. Ainsi, la combinaison de ces deux dispositions impliquait que l'octroi d'un droit d'usufruit par la fondation « Goed Wonen » à la fondation « De Goede Woning » entrerait dans le champ d'application de l'exemption relative à la location ou l'affermage de biens immeubles.

Interrogée par la Cour de cassation néerlandaise, la Cour de justice de l'Union européenne dut se prononcer sur l'étendue du champ d'application de l'exemption relative à la location immobilière et la conformité du droit néerlandais aux dispositions de la sixième directive TVA (en vigueur à l'époque).

La Cour entama son raisonnement en rappelant la *ratio legis* de l'exonération relative à la location immobilière. Citant le mémorandum explicatif joint à la proposition de sixième directive, la Cour rappela que :

« [l]a liste des exonérations a été établie en tenant compte, d'une part, des exonérations existant déjà dans les États membres et, d'autre part, de la nécessité d'avoir un nombre d'exonérations aussi réduit que possible. [...] [D]ans les États membres, les locations immobilières sont en général exemptées pour des raisons techniques, économiques et sociales. Mais les raisons qui militent en faveur de l'exonération des locations d'immeubles d'habitation [...] ne trouvent pas d'application en cas de locations dans le cadre du secteur hôtelier et en cas de locations présentant le caractère d'affaires industrielles et commerciales »¹²⁶.

Selon la Cour, la justification de l'application de l'exemption aux locations d'immeubles d'habitation et non aux locations réalisées dans le cadre du secteur hôtelier se situe dans le caractère passif de la location d'immeuble d'habitation, laquelle ne génère qu'une faible valeur ajoutée¹²⁷. Toutefois, la Cour ajoute qu'il est également conforme à la finalité générale de la sixième directive TVA que, si un bien immeuble est mis à la disposition d'un assujetti par location ou affermage, en tant que moyen concourant à la production de biens ou de services

¹²⁵ *Ibid.*, pt 14.

¹²⁶ *Ibid.*, pt 51.

¹²⁷ *Ibid.*, pt 52.





dont le coût est répercuté sur le prix de ceux-ci, il demeure ou retourne dans le circuit économique et doit pouvoir donner lieu à des opérations taxables. La caractéristique commune des opérations que l'article 135, paragraphe 1^{er}, l), de ladite directive exclut du champ d'application de l'exonération est précisément, en effet, qu'elles impliquent une exploitation plus active des biens immeubles, justifiant ainsi une imposition supplémentaire, qui s'ajoute à celle à laquelle la vente initiale du bien a été assujettie¹²⁸.

La Cour estime que ces considérations s'appliquent, *mutatis mutandis*, à la constitution d'un droit réel conférant à son titulaire un pouvoir d'utilisation sur un bien immeuble tel que le droit d'usufruit en cause au principal¹²⁹. La Cour justifie sa position comme suit :

« la caractéristique fondamentale d'une telle opération, qui lui est commune avec la location, est celle qui consiste à conférer à l'intéressé, pour une durée convenue et contre rémunération, le droit d'occuper un immeuble comme s'il en était propriétaire et d'exclure toute autre personne du bénéfice d'un tel droit »¹³⁰.

À l'inverse, la Cour de justice de l'Union européenne a estimé que la location d'un stade de football pour une durée de 18 jours, dans le cadre de laquelle le propriétaire du stade conservait la faculté de louer le bien à d'autres personnes, d'accéder au bien à tout instant sans accord préalable du preneur et dont 80 % du prix perçu correspondait à des prestations de services divers (nettoyage, entretien de l'infrastructure, tonte du gazon, mise en conformité du site avec les normes de sécurité en vigueur, *etc.*), ne pouvait s'assimiler à une location immobilière exemptée¹³¹. La Cour a en effet estimé qu'il s'agissait là d'une opération complexe qui allait au-delà de la simple mise à disposition passive d'un immeuble moyennant contrepartie. Le rôle du propriétaire était un rôle actif, dès lors qu'il prestait une série de services complémentaires à la simple mise à disposition, ces services « actifs » représentant 80 % du prix payé par le preneur et la mise à disposition du bien n'en représentant que 20 %.

Au fur et à mesure du développement de sa jurisprudence, la Cour de justice de l'Union européenne a dégagé une définition générale de la location immobilière, rappelée à de nombreuses reprises. D'après la Cour de justice, la location immobilière consiste :

« en substance dans le fait qu'un bailleur confère à un preneur, pour une durée convenue et contre rémunération, le droit d'occuper un immeuble comme s'il en était propriétaire et d'exclure toute autre personne du bénéfice d'un tel droit »¹³².

128 *Ibid.*, pt 53.

129 *Ibid.*, pt 54.

130 *Ibid.*, pt 55.

131 C.J.U.E., arrêt *Régie communale autonome du stade Luc Varenne c./ Belgique* du 22 janvier 2015, C-55/14, ECLI:EU:C:2015:29.

132 C.J.C.E., arrêt *Stichting « Goed Wonen » c./Staatssecretaris van Financiën* du 4 octobre 2001, C-326/99, *Rec.*, 2001, I-6856, pt 55 ; C.J.C.E., arrêt *Mirror Group* du 9 octobre 2001, C-409/98, *Rec.*, I-7175, pt 31 ; C.J.C.E., arrêt *Cantor Fitzgerald International* du 9 octobre 2001, C-108/99, *Rec.*, I-7257, pt 21 ; C.J.C.E., arrêt *Seeling* du 8 mai 2003, C-269/00, *Rec.*, I-4101, pt 49 ; C.J.C.E., arrêt *Sinclair Collis Ltd contre Commissioners of Customs & Excise* du 12 juin 2003, C-275/01, *Rec.*, I-5980, pt 25 ; C.J.C.E., arrêt *Temco Europe SA c./État belge* du 18 novembre 2004, C-284/03, *Rec.*, I-11256, pt 19.





En raison du principe d'interprétation stricte des exemptions, l'absence d'un des éléments de cette définition doit avoir pour conséquence que l'opération en cause ne puisse être qualifiée de location immobilière¹³³.

Dans l'arrêt *Temco*¹³⁴, la Cour apporte d'importantes précisions relatives à l'interprétation qu'il convient de donner à l'exemption relative à la location immobilière¹³⁵ :

- la circonstance selon laquelle les exemptions sont de stricte interprétation n'implique pas qu'il faille donner à leurs termes un sens qui les priverait de tout effet utile¹³⁶ ;
- la qualification du contrat par les parties n'est pas en elle-même déterminante¹³⁷ ;
- la notion de durée est utilisée pour définir la location immobilière, mais elle ne détermine pas à elle seule si une opération entre ou non dans le champ d'application de l'exemption (à l'exception, bien entendu, des opérations de location de courte durée¹³⁸) ; elle peut toutefois constituer un élément permettant de distinguer la location exemptée (activité passive dont l'exécution est généralement liée à l'écoulement du temps) d'autres activités, qui soit ont un caractère d'affaires industrielles et commerciales (par exemple, les prestations de services d'hôtellerie), soit ont un objet qui est mieux caractérisé par l'exécution d'une prestation que par la simple mise à disposition d'un bien¹³⁹ ;
- si la rémunération du bailleur qui est liée strictement à la durée d'occupation du bien par le preneur semble le mieux refléter le caractère passif de l'opération de location, il ne saurait en être déduit qu'une rémunération prenant en considération d'autres éléments imposerait d'écarter la qualification de « location de biens immeubles », en particulier lorsque les autres éléments pris en considération ont un caractère manifestement accessoire au regard de la partie de la rémunération liée à l'écoulement du temps, ou lorsqu'ils ne rémunèrent pas une prestation autre que la simple mise à disposition du bien¹⁴⁰ ;
- s'agissant enfin du droit pour le preneur d'occuper l'immeuble à titre exclusif, il peut être limité dans la convention conclue avec le bailleur et ne porte que sur l'immeuble tel que défini dans celle-ci. Ainsi, le bailleur peut se réserver le droit de visiter régulièrement l'immeuble loué. Par ailleurs, un contrat de location peut porter sur certaines parties d'un immeuble qui doivent être utilisées en commun avec d'autres occupants¹⁴¹. Il revient aux juridictions nationales de déterminer, en tenant compte de toutes les circonstances de l'espèce, si :
 - une opération revêt toutes les caractéristiques essentielles de la location immobilière exonérée¹⁴² ;

133 C.J.U.E., arrêts *Medicon et Maison Patrice Alard* du 18 juin 2013, C-210/11 et C-211/11, EU:C:2013:479, pt 27.

134 C.J.CE., arrêt *Temco Europe SA c./État belge* du 18 novembre 2004, C-284/03, *Rec.*, I-11256.

135 KPE LASOK QC, *EU VALUE ADDED TAX LAW*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2020, pp. 821 et s.

136 C.J.CE., arrêt *Temco Europe SA c./État belge* du 18 novembre 2004, C-284/03, *Rec.*, I-11256, pt 17.

137 *Ibid.*, pt 27.

138 D. BERLIN, *Directive TVA 2006/112. Commentaire article par article*, Bruxelles, Bruylant, 2020, p. 601.

139 C.J.CE., arrêt *Temco Europe SA c./État belge* du 18 novembre 2004, C-284/03, *Rec.*, I-11256, pt 20.

140 *Ibid.*, pt 23.

141 *Ibid.*, pt 24.

142 *Ibid.*, pt 26.





- les conventions, telles qu'elles sont exécutées, ont essentiellement pour objet la mise à disposition passive de locaux ou de surfaces d'immeubles, moyennant une rémunération liée à l'écoulement du temps, ou si elles mettent en œuvre une prestation de service susceptible de recevoir une autre qualification¹⁴³.

Ce dernier point est essentiel : compte tenu du principe d'interprétation stricte des exemptions, si une opération est susceptible de recevoir deux qualifications, l'une consistant en une opération exemptée et l'autre en une opération taxée, la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne tend à privilégier la qualification de l'opération en une opération taxée. Ainsi peut-on notamment relever les exemples suivants¹⁴⁴ :

- Le péage permettant de traverser un pont a été considéré comme une prestation de services taxée, bien que le pont soit un immeuble mis à disposition du preneur, car l'objectif principal de l'opération juridique en cause n'était pas la mise à disposition passive d'un immeuble mais l'octroi de la possibilité de se déplacer d'un endroit à un autre¹⁴⁵ ;
- Le droit d'entrée payé pour accéder à un terrain de golf a été considéré comme une opération taxée dès lors que l'objectif de l'opération consistait à octroyer au preneur la possibilité de pratiquer le golf et non de mettre le terrain de golf à disposition de manière purement passive¹⁴⁶ ;
- L'octroi du droit de fixer une machine à cigarettes au mur d'un bar dont l'exploitant était également le propriétaire de l'immeuble a été considéré comme une opération taxée pour deux raisons : *primo*, l'opération s'analysait en l'octroi du droit d'installer et de faire fonctionner un distributeur de cigarettes et non en l'octroi du droit d'occuper l'immeuble et, *secundo*, l'objectif principal de la convention consistait en la possibilité de vendre des cigarettes et non d'occuper le bien de manière exclusive¹⁴⁷. À l'inverse, la mise à disposition d'un kiosque destiné à la vente, notamment de cigarettes, constitue une opération de location immobilière exonérée dès lors que l'objectif principal de l'opération était de mettre le bien à la disposition du preneur, qui l'occuperait de manière exclusive¹⁴⁸.

L'ensemble de ces développements amène au constat qu'il n'existe pas de méthode d'analyse des opérations permettant de déterminer, de manière certaine, si l'on est en présence ou non d'une location immobilière exemptée. L'on peut toutefois synthétiser les étapes du raisonnement dégagé par la Cour de justice de l'Union européenne comme suit :

- 1° Examiner si l'opération répond à la définition dégagée par la Cour de justice de l'Union européenne, laquelle peut être synthétisée comme suit : « la location d'un bien immeuble consiste pour le propriétaire, à conférer à l'intéressé, pour une période

143 *Ibid.*, pt 27.

144 KPE LASOK QC, *EU VALUE ADDED TAX LAW*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2020, p. 823.

145 C.J.C.E., arrêt *Commission des Communautés européennes c./Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord* du 12 septembre 2000, C-359/97, *Rec.*, 2000, I-6355.

146 C.J.C.E., arrêt *Svenska staten contre Stockholm Lindöpark AB et Stockholm Lindöpark AB c./Svenska staten* du 18 janvier 2001, C-150/99, *Rec.*, 2001, I-493.

147 C.J.C.E., arrêt *Sinclair Collis* du 12 juin 2003, C-275/01, *Rec.*, p. I-5965.

148 KPE LASOK QC, *EU VALUE ADDED TAX LAW*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2020, p. 823.





convenue et contre rémunération, le droit d'occuper un immeuble comme s'il en était propriétaire et d'exclure toute autre personne du bénéfice d'un tel droit »¹⁴⁹. Ceci implique que l'opération en cause réunisse les éléments constitutifs suivants :

- un bien immeuble ;
 - une opération réalisée entre le propriétaire¹⁵⁰ du bien immeuble et un preneur non propriétaire ;
 - une durée convenue (celle-ci n'étant toutefois pas, à elle seule, l'élément déterminant, sauf, bien entendu, s'il s'agit de déterminer si l'opération en cause est une location de courte durée)¹⁵¹ ;
 - une rémunération ;
 - l'opération en cause consiste en l'octroi d'un droit d'occuper le bien immeuble comme un propriétaire ;
 - une exclusivité du bénéfice de ce droit.
- 2° La mise à disposition du bien immeuble doit être une opération passive dans le chef du propriétaire-bailleur. Est donc exclue du champ d'application de l'exemption, l'activité qui implique une mise à disposition passive de l'immeuble ainsi que des prestations de services (maintenance, surveillance, *etc.*) réalisées par le propriétaire, pour autant que la mise à disposition du bien ne puisse être considérée comme la prestation prépondérante¹⁵².
- 3° Si, après l'analyse des éléments visés aux deux points précédents, l'opération en cause peut raisonnablement être qualifiée soit de location immobilière exemptée, soit d'opération soumise à la taxe, il y a lieu de privilégier la qualification d'opération soumise à la taxe en vertu du principe d'interprétation stricte des exemptions.

§ 2 Prestations de services soumises à la taxe

A ≡ GÉNÉRALITÉS

Comme énoncé précédemment, l'article 135, § 2, alinéa 1^{er}, DTVA exclut du champ d'application de l'exemption les opérations suivantes :

- « a) les opérations d'hébergement telles qu'elles sont définies dans la législation des États membres qui sont effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire, y compris les locations de camps de vacances ou de terrains aménagés pour camper ;
- b) les locations d'emplacements pour le stationnement des véhicules ;
- c) les locations d'outillages et de machines fixés à demeure ;

¹⁴⁹ D. BERLIN, *Directive TVA 2006/112. Commentaire article par article*, Bruxelles, Bruylant, 2020, p. 601.

¹⁵⁰ C.J.C.E., arrêt *Cantor Fitzgerald International* du 9 octobre 2001, C-108/99, *Rec.*, I-7257, pt 24.

¹⁵¹ D. BERLIN, *Directive TVA 2006/112. Commentaire article par article*, Bruxelles, Bruylant, 2020, p. 601.

¹⁵² C.J.C.E., arrêt *Svenska staten contre Stockholm Lindöpark AB et Stockholm Lindöpark AB c./ Svenska staten* du 18 janvier 2001, C-150/99, *Rec.*, 2001, I-493, pt 26 ; C.J.U.E., arrêt *Régie communale autonome du stade Luc Varenne c./ Belgique* du 22 janvier 2015, C-55/14, ECLI:EU:C:2015:29, pt 39.





d) les locations de coffres-forts ».

Dans le cadre de la présente contribution, seul le point a) sera examiné, les points suivants appelant peu de commentaires et ayant donné lieu à peu de décisions de jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne¹⁵³.

L'objectif poursuivi par le législateur européen en adoptant cette disposition a été exposé par la Cour de justice de l'Union européenne dans son arrêt *Stichting Goed Wonen*¹⁵⁴. La Cour y expose, au point 53, que :

« si un bien immeuble est mis à la disposition d'un assujetti par location ou affermage, en tant que moyen concourant à la production de biens ou de services dont le coût est répercuté sur le prix de ceux-ci, il demeure ou retourne dans le circuit économique et doit pouvoir donner lieu à des opérations taxables. La caractéristique commune des opérations que l'article [135, paragraphe 2, alinéa 1^{er} DTVA] exclut du champ d'application de l'exonération est précisément, en effet, qu'elles impliquent une exploitation plus active des biens immeubles, justifiant ainsi une imposition supplémentaire, qui s'ajoute à celle à laquelle la vente initiale du bien a été assujettie ».

La *ratio legis* de l'exclusion peut être opposée à celle de l'exemption, laquelle implique une opération caractérisée par sa passivité, qui ne génère pas de plus-value significative et qui se situe généralement en dehors d'un processus de production¹⁵⁵.

Dès lors que l'objectif poursuivi par le législateur européen consiste à soumettre à la taxe des opérations qui auraient dû – en l'absence d'adoption de l'article 135, § 2, alinéa 1^{er}, DTVA – s'analyser en opérations de location immobilière exemptées, cette disposition ne peut pas s'interpréter de manière stricte¹⁵⁶.

B ≡ LES OPÉRATIONS DE PRESTATIONS DE SERVICES D'HÉBERGEMENT

Une fois encore, la directive TVA ne définit pas ce qu'il y a lieu d'entendre par « opérations d'hébergement ». Au contraire, elle s'en réfère expressément à la définition qu'en donneront les États membres dans leur droit interne, puisqu'elle exclut du champ d'application de l'exemption « les opérations d'hébergement telles qu'elles sont définies dans la législation des États membres qui sont effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire ».

Il convient de relever que, alors que le texte de l'exemption emploie des termes précis, dont le sens a certes été affiné par la Cour de justice de l'Union européenne au fur et à mesure de sa jurisprudence, le texte de l'exclusion relative aux opérations d'hébergement est rédigé de manière large. C'est ainsi que, comme le relevait l'avocat général Jacobs, les termes « (...) dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire » permettent

¹⁵³ L'on renverra le lecteur désireux d'approfondir ces sujets notamment vers l'ouvrage suivant : KPE LASOK QC, EU VALUE ADDED TAX LAW, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2020, pp. 841 à 844.

¹⁵⁴ C.J.C.E., arrêt *Stichting « Goed Wonen » c./Staatssecretaris van Financiën* du 4 octobre 2001, C-326/99, *Rec.*, 2001, I-6856.

¹⁵⁵ KPE LASOK QC, EU VALUE ADDED TAX LAW, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2020, p. 838.

¹⁵⁶ C.J.C.E., arrêt *Elisabeth Blasi contre Finanzamt München I* du 12 février 1998, C-346/95, *Rec.*, 1998, I-481, pt 19.





d'intégrer dans le champ de l'exclusion un large spectre d'opérations, l'objectif étant de soumettre à la taxe toutes les « opérations d'hébergement temporaire similaires à celles fournies dans le secteur hôtelier, et donc potentiellement en concurrence avec ces dernières »¹⁵⁷.

Les États membres disposent d'un certain pouvoir discrétionnaire pour définir les prestations de services entrant dans le champ de l'exclusion. Il convient toutefois de relativiser l'étendue de ce pouvoir discrétionnaire : alors que l'avocat général Jacobs soutenait une interprétation extrêmement large de ce pouvoir discrétionnaire des États, affirmant qu'il ne voyait « aucun intérêt pour [l'Union] de chercher à interpréter strictement la latitude, offerte par cette disposition aux États membres, d'ajouter de nouvelles opérations au champ d'application de l'assujettissement »¹⁵⁸, la Cour de justice de l'Union européenne a adopté une position plus nuancée, estimant que ce pouvoir discrétionnaire des États trouvait « sa limite dans la finalité de [l'article 135, § 2, al. 1^{er}, a), DTVA] qui est, s'agissant de la mise à disposition de pièces d'habitation, que les opérations – taxables – d'hébergement effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire doivent être distinguées des opérations exonérées que sont la location et l'affermage de biens immeubles »¹⁵⁹. Il appartient par conséquent aux États membres « d'introduire des critères leur paraissant appropriés pour établir cette distinction »¹⁶⁰.

Ainsi, dans l'arrêt *Elisabeth Blasi contre Finanzamt München I*, la Cour a estimé que la durée de l'opération était un critère approprié pour distinguer la location immobilière exemptée de la prestation de services hôteliers, dans la mesure où « l'hébergement hôtelier se distingue précisément de la location d'une pièce d'habitation par, entre autres critères, la durée du séjour. En général, le séjour dans un hôtel est plutôt bref et celui dans un appartement à usage locatif assez long »¹⁶¹. Il ne s'agit toutefois pas d'un critère unique. Le critère principal de discrimination entre l'exemption et l'exclusion de l'exemption reste la concurrence avec le secteur hôtelier.

§ 3 L'option de taxation ouverte aux États membres

L'article 137 DTVA dispose ce qui suit :

- « 1. Les États membres peuvent accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation des opérations suivantes :
- a) les opérations financières visées à l'article 135, paragraphe 1, points b) à g) ;
 - b) les livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant autres que celles visées à l'article 12, paragraphe 1, point a) ;

¹⁵⁷ Pt 18 des concl. av. gén. F.G. JACOBS, présentées le 25 septembre 1997 dans le cadre de l'affaire C.J.C.E., arrêt *Elisabeth Blasi contre Finanzamt München I* du 12 février 1998, C-346/95, *Rec.*, 1998, I-481.

¹⁵⁸ *Ibid.*, pt 12.

¹⁵⁹ C.J.C.E., arrêt *Elisabeth Blasi contre Finanzamt München I* du 12 février 1998, C-346/95, *Rec.*, 1998, I-481, pt 21.

¹⁶⁰ *Ibid.*, pt 22.

¹⁶¹ *Ibid.*, pt 23.





c) les livraisons de biens immeubles non bâtis autres que celles des terrains à bâtir visés à l'article 12, paragraphe 1, point b) ;

d) l'affermage et la location de biens immeubles.

2. Les États membres déterminent les modalités de l'exercice du droit d'option prévu au paragraphe 1.

Les États membres peuvent restreindre la portée de ce droit ».

Cette disposition permet aux États membres d'offrir aux assujettis le droit d'opter pour la taxation d'une série d'opérations exemptées, parmi lesquelles figurent les locations immobilières. L'avantage pour les assujettis qui opteraient pour la taxation de la location immobilière est évident : ils disposeront d'un droit à déduction de la TVA relative à l'immeuble supportée en amont.

En ce qui concerne les modalités d'application de l'article 137 DTVA, celui-ci contient une formule dangereuse¹⁶² : il revient aux États membres de déterminer les modalités d'exercice du droit d'option mais ils disposent également du droit de restreindre la portée du droit d'option. La Cour de justice de l'Union européenne a, de longue date, reconnu l'important pouvoir d'appréciation des États accordé par l'article 137 DTVA. Ainsi, elle a décidé que « les États membres peuvent donner, aux bénéficiaires des exonérations prévues par la directive, la possibilité de renoncer à l'exonération, soit dans tous les cas, soit dans certaines limites, soit encore sous certaines modalités »¹⁶³. Ils disposent, de même, d'un important pouvoir d'appréciation dans la détermination des cas de restriction ou de suppression de ce droit d'option¹⁶⁴. Ils peuvent, enfin, décider d'exclure du droit d'option certaines opérations ou certaines catégories d'assujettis¹⁶⁵.

La Cour a toutefois fixé certaines limites relatives à l'exercice de ce droit par les États. Ainsi, elle a rappelé que l'article 137 DTVA n'autorise pas les États membres à déroger à d'autres dispositions de la directive, ce qui semble l'évidence. Les États membres ne peuvent donc pas utiliser le pouvoir discrétionnaire conféré par l'article 137 DTVA pour révoquer un droit à déduction déjà acquis : il a ainsi été décidé qu'une limitation du droit à déduction liée aux opérations taxées après exercice du droit d'option n'était pas relative à la portée proprement dite de ce droit d'option, que les États peuvent restreindre en vertu de l'article 137, § 2, dernier alinéa DTVA, mais concerne les conséquences de l'exercice de ce droit. Or, l'article 137 DTVA ne permet pas aux États de déroger aux articles relatifs au droit à déduction¹⁶⁶. D'une manière générale, dans le cadre de l'utilisation de la faculté que leur octroie l'article 137 DTVA, les États membres doivent respecter les objectifs et principes généraux de la directive, notamment le principe de neutralité fiscale et l'exigence d'une application correcte, simple et

162 D. BERLIN, *Directive TVA 2006/112. Commentaire article par article*, Bruxelles, Bruylant, 2020, p. 632.

163 C.J.C.E., arrêt *Ursula Becker c./Finanzamt Munster-Innenstadt* du 19 janvier 1982, C-8/81, *Rec.*, 1982, I-53, pt 38.

164 C.J.C.E., arrêts *Gemeente Leusden et Holin Groep* du 29 avril 2004, C-487/01 et C-7/02, *Rec.*, 2004, I-5337, pt 66.

165 C.J.C.E., arrêt *Turn und Sportunion Waldburg c./Finanzlandesdirektion für Oberösterreich* du 12 janvier 2006, C-246/04, *Rec.*, 2006, I-589, pt 30.

166 C.J.U.E., arrêt *Imofloresmira – Investimentos Imobiliarios SA c./Autoridade Tributária e Aduaneira* du 28 février 2018, C-672/16, ECLI:EU:C:2018:134, pt 53.





uniforme des exonérations¹⁶⁷. Ainsi, ces principes impliquent que des opérations semblables, en concurrence les unes avec les autres, doivent être traitées de manière identique¹⁶⁸.

Section 2 Le droit belge

§ 1 La location immobilière en droit belge

Le régime TVA des locations immobilières a fait l'objet, en Belgique, d'une récente réforme portée par la loi du 14 octobre 2018¹⁶⁹, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2019 et insérant tantôt la possibilité, tantôt l'obligation, de soumettre à la taxe certaines opérations de locations immobilières jusque-là exemptées, le législateur belge faisant ainsi usage notamment de la faculté qui lui était offerte par l'article 137 DTVA.

Les lignes qui suivent sont intégralement consacrées à ces mesures nouvelles. Le régime général des locations immobilières, applicable en dehors de ces dispositions nouvelles, a fait l'objet de nombreux commentaires auxquels nous renvoyons¹⁷⁰. De même, il est renvoyé aux développements qui précèdent en ce qui concerne le contenu des concepts d'« immeuble » et de « location immobilière ».

En droit belge, le législateur a transposé l'article 135, § 1^{er}, lettre l), DTVA par l'article 44, § 3, 2^o du Code de la TVA, lequel, depuis la loi du 14 octobre 2018, connaît trois nouvelles prestations de location immobilière qui font exception à l'exemption¹⁷¹ :

- la location d'un bâtiment neuf entre assujettis ayant opté pour la taxation (A) ;
- la location de courte durée (B) ;
- la location d'emplacements utilisés à des fins d'entreposage de biens (C).

A ≡ LA LOCATION D'UN BÂTIMENT NEUF ENTRE ASSUJETTIS AYANT OPTÉ POUR LA TAXATION

Le droit d'opter pour la taxation n'est pas une nouveauté en droit belge : le législateur a en effet déjà fait usage de la faculté offerte par l'article 137 DTVA pour permettre aux assujettis

¹⁶⁷ D. BERLIN, *Directive TVA 2006/112. Commentaire article par article*, Bruxelles, Bruylant, 2020, p. 634.

¹⁶⁸ C.J.C.E., arrêt *Kingscrest Associates Ltd et Montecello Ltd c./Commissioners of Customs & Excise* du 26 mai 2005, *Rec.*, 2005, I-4427, pt 41 et décisions y citées.

¹⁶⁹ Loi du 14 octobre 2018 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la taxation optionnelle en matière de location de biens immeubles par nature et modifiant l'arrêté royal n^o 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 le taux de T.V.A. réduit en matière de location taxée de biens immeubles par nature, *M.B.*, 25 octobre 2018.

¹⁷⁰ Voy., not., J. THILMANY, *Location immobilière et T.V.A.*, Bruxelles, Larcier, 2009.

¹⁷¹ La loi du 14 octobre 2018 insère également au rang des exceptions à l'exemption la location de matériel et outillages devenus immeubles par destination. Bien qu'expressément mentionnée par la directive, cette exception à l'exemption n'avait pas été transposée expressément dans le texte de l'article 44 C. TVA. Ceci ne posait toutefois pas de difficulté en pratique, dès lors que le texte de l'article 44 C. TVA exonérait la location d'immeubles par nature. Dès lors que le matériel et l'outillage constituent des immeubles par destination, l'administration considérait, à raison, que ces éléments n'étaient pas visés par le texte de l'exemption.





d'opter pour la taxation de certaines opérations immobilières. Toutefois, l'entrée en vigueur de ce droit d'option était conditionnée à l'adoption d'un arrêté royal qui ne vit jamais le jour. Le législateur a fini par supprimer ce droit avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 1993¹⁷².

Cette possibilité n'avait depuis lors plus été mise en œuvre, jusqu'à l'adoption de la loi du 14 octobre 2018. Celle-ci intègre un nouveau point d) à l'article 44, § 3, 2^o, du Code de la TVA, lequel offre, dans le respect des conditions énoncées ci-après, la possibilité aux assujettis de soumettre à la taxe la location de certains bâtiments ou fractions de bâtiments.

1 :: Conditions de fond de l'exercice de l'option

L'option pour la taxation est soumise au respect des quatre conditions de fond suivantes :

1^o Le preneur est un assujetti au sens de l'article 4 du Code de la TVA ;

La question de l'étendue de l'obligation de vérification de la qualité d'assujetti du preneur qui repose sur le bailleur n'est pas traitée par le texte légal.

Si la circulaire administrative traite de la question, l'on doit malheureusement constater son caractère lacunaire. En effet, celle-ci se borne à indiquer que la communication, par le preneur, de son numéro de TVA n'est pas suffisante dès lors que, d'une part, la détention d'un numéro de TVA n'est pas toujours liée à la qualité d'assujetti et que, d'autre part, la communication du numéro TVA ne signifie pas nécessairement que le preneur affectera l'immeuble à l'exercice d'une activité économique soumise à la taxe. La circulaire n'indique toutefois pas les éléments que le bailleur est tenu de vérifier et indique uniquement que « la qualité d'assujetti du locataire peut être démontrée par un ensemble d'éléments de preuve concordants dont aucun n'est indispensable ou suffisant ».

Dans ces conditions, il nous apparaît prudent de prévoir une mention spécifique dans le contrat de bail reprenant les informations permettant de démontrer, le cas échéant, que le bailleur a collecté tous les renseignements qu'il pouvait raisonnablement collecter à propos de la qualité d'assujetti du preneur et de l'affectation qu'il entend donner au bâtiment.

2^o Le preneur affecte le bâtiment ou la fraction de bâtiment exclusivement à une ou plusieurs activités soumises à la taxe.

Cette seconde condition a pour conséquence que la location de bâtiments n'est pas susceptible d'être taxée s'ils sont loués à une des personnes suivantes¹⁷³ :

- des particuliers ou d'autres non-assujettis tels que des personnes morales non assujetties (holdings pures, autorités publiques visées par l'article 6 du Code de la TVA, etc.), même si ces dernières disposent d'un numéro de TVA parce qu'elles auraient, par exemple, franchi le seuil des acquisitions intracommunautaires ou parce

172 F. MENNIG, *T.V.A. et immobilier : morceaux choisis*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 37.

173 Projet de loi du 31 juillet 2018 modifiant le Code la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la taxation optionnelle en matière de location de biens immeubles par nature et 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 le taux de T.V.A. réduit en matière de location taxée de biens immeubles par nature, *Doc. parl.*, Ch. repr., 2017-2018, n° 54-3254/001, p. 6.





qu'elles seraient redevables de la taxe sur la base de l'article 51, § 2, 1^o, du Code de la TVA ;

- des assujettis qui utilisent les biens pour leurs besoins privés (par exemple l'habitation privée de l'assujetti) ou, plus généralement, à des fins autres que celles de l'activité économique ;
- des organismes publics assujettis qui utilisent les biens en dehors de leur activité économique pour laquelle ils ont la qualité d'assujetti (par exemple dans le cadre de l'activité économique pour laquelle l'organisme public agit comme autorité publique sans qu'il soit question d'une quelconque distorsion de concurrence).

Il y a en outre lieu de relever que, selon l'administration fiscale, l'inoccupation du bâtiment pour des raisons indépendantes de la volonté du bailleur n'influence pas le droit à déduction de ce dernier et n'implique pas, par conséquent, d'obligation de révision dans son chef¹⁷⁴. Ainsi, à titre d'exemple, si le contrat de bail est interrompu ou suspendu suite à un cas de force majeure ou suite à la réalisation de travaux de transformation ou de rénovation du bâtiment entrepris par le bailleur ou le preneur au cours du contrat de bail ou en vue d'en conclure un nouveau avec application de la TVA, aucune révision ne doit être appliquée.

3^o L'option concerne des bâtiments ou fractions de bâtiments.

Si le sol attenant au bâtiment ou à la fraction de bâtiment est loué conjointement, l'option s'étend également à ce sol attenant. Le législateur a ainsi voulu éviter que les bailleurs doivent exempter de la TVA la partie du prix du loyer relative à ce sol, auquel cas ils auraient été considérés comme des assujettis mixtes¹⁷⁵.

La notion de « sol y attenant » vise la parcelle cadastrale ou les parcelles cadastrales sur laquelle ou lesquelles le bâtiment ou la fraction de bâtiment a été érigé, et qui est donné ou sont donnés en location simultanément avec ce bâtiment ou cette fraction de bâtiment par la même personne (art. 44, § 3, 2^o, d), dernier al., C. TVA).

La définition du « sol y attenant » en matière de location immobilière diffère de la notion de « sol y attenant » visée en matière de livraison d'immeuble, cette dernière notion étant spécifiquement définie par l'article 1^{er}, § 9, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA (voy. le chapitre 1^{er} ci-avant).

4^o Le bâtiment ou la fraction de bâtiment doit être « neuf »

Cette appellation de bâtiment « neuf » ne figure pas telle quelle dans le texte de l'article 44, § 3, 2^o, d), du Code de la TVA. Si ce terme est employé en pratique par commodité de langage, il convient de ne pas confondre cette notion avec celle de « bâtiment neuf » employée en matière de livraisons d'immeubles visées à l'article 44, § 3, 1^o, a) et b), du Code de la TVA (voy. le chapitre 1^{er} ci-avant).

174 Circulaire administrative 2019/C/25 du 21 mars 2019 concernant la loi du 14.10.2018 modifiant le Code de la TVA en matière de location de biens immeubles – FAQ, pt 5, www.fisconetplus.be.

175 Projet de loi du 31 juillet 2018 modifiant le Code la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la taxation optionnelle en matière de location de biens immeubles par nature et modifiant l'arrêté royal n^o 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 le taux de T.V.A. réduit en matière de location taxée de biens immeubles par nature, *Doc. parl.*, Ch. repr., 2017-2018, n^o 54-3254/001, p. 6.





En matière de location, les bâtiments neufs sont ceux « pour lesquels les taxes grevant les opérations visées à l'article 19, § 2, alinéa 3, relatives aux bâtiments mêmes et qui concourent spécifiquement à leur construction sont exigibles pour la première fois au plus tôt le 1^{er} octobre 2018 ».

En d'autres termes, le régime optionnel ne concerne que les bâtiments ou fractions de bâtiments pour lesquels aucune TVA n'est devenue exigible avant le 1^{er} octobre 2018 sur les travaux immobiliers matériels relatifs aux bâtiments mêmes, visant spécifiquement à les ériger ou, par extension, à les rénover de manière radicale ou importante et facturés au maître de l'ouvrage¹⁷⁶ (concrètement, l'exigence de facturation au maître de l'ouvrage permet que les bâtiments pour lesquels les travaux ont commencé avant le 1^{er} octobre 2018 et qui ont été facturés par des sous-traitants à l'entrepreneur général puissent tout de même entrer en considération pour l'application du régime optionnel¹⁷⁷).

Les règles de détermination de la date d'exigibilité de la TVA sont les règles ordinaires. La TVA est ainsi exigible, en principe, au moment de la réception d'un paiement avant le fait générateur, non encore facturé ou au moment de l'émission d'une facture et, en tout état de cause, au plus tard le quinzième jour du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur (art. 22 et 22bis C. TVA). La circulaire administrative indique à cet égard que « le fait générateur intervient au moment où la prestation est effectuée, soit au moment de la réception provisoire des travaux ou par tolérance, à la fin du troisième mois qui suit celui au cours duquel l'entrepreneur les a terminés »¹⁷⁸.

Il doit être noté qu'outre la date d'exigibilité de la taxe fixée au 1^{er} octobre 2018, l'application du régime optionnel implique que le donneur en location ait déduit la taxe grevant les travaux relatifs à la construction ou à la transformation radicale de l'immeuble pour la première fois au plus tôt dans sa première déclaration relative à l'année 2019, compte tenu de la date d'entrée en vigueur de la loi du 14 octobre 2018, au 1^{er} janvier 2019.

En ce qui concerne la nature des travaux immobiliers en cause, l'administration fiscale précise que ne peuvent être pris en considération que les travaux matériels proprement dits. Sont donc exclues les opérations de nature intellectuelle ou, plus généralement, de nature immatérielle (frais d'architecte, de géomètre, d'étude d'incidence mais également l'achat de matériaux destinés à la construction, etc.), les opérations de démolition préalable à la construction ou à la rénovation radicale et tous les travaux relatifs au sol (travaux de sondage, de terrassement, etc.)¹⁷⁹.

176 Circulaire administrative 2019/C/25 du 21 mars 2019 concernant la loi du 14.10.2018 modifiant le Code de la TVA en matière de location de biens immeubles – FAQ, pt 1, www.fisconetplus.be.

177 I. MASSIN, « TVA sur locations : parfois même en cas de travaux avant le 1^{er} octobre 2018 », *Le Fiscologue*, 26 avril 2019, n° 1609, p. 8.

178 Circulaire administrative 2019/C/25 du 21 mars 2019 concernant la loi du 14 octobre 2018 modifiant le Code de la TVA en matière de location de biens immeubles – FAQ, pt 4, www.fisconetplus.be.

179 *Ibid.*





2 :: Condition de forme de l'exercice de l'option

L'exercice de l'option est également soumis au respect d'une condition de forme : les parties doivent avoir opté conjointement et expressément pour la taxation.

Le texte légal prévoit que le Roi détermine les formalités à observer pour l'exercice de l'option. Au moment d'écrire ces lignes, aucune disposition réglementaire ne détermine le formalisme applicable en l'espèce. La preuve du choix exercé par les parties de soumettre l'opération à la taxe n'est donc pas définie à ce stade. Cette situation ne pose pas de difficulté particulière, dès lors que selon les travaux préparatoires de la loi¹⁸⁰, une déclaration *pro fisco* dans le contrat de bail est suffisante. Cette solution a d'ailleurs été confirmée par l'administration fiscale dans sa circulaire du 21 mars 2019¹⁸¹.

3 :: Délai de révision

Jusqu'à l'adoption de la loi du 14 octobre 2018, notre droit ne connaissait que deux délais de révision de la taxe ayant grevé des biens d'investissement : cinq ans pour les biens meubles (art. 9, § 1^{er} de l'A.R. n° 3) et quinze ans pour les biens immeubles (art. 9, § 2, de l'A.R. n° 3).

Désormais, l'article 9 de l'arrêté royal n° 3 connaît deux nouveaux paragraphes, lesquels prévoient un délai de révision de vingt-cinq ans concernant les taxes relatives à des bâtiments ou fractions de bâtiments donnés en location dans le cadre du régime optionnel¹⁸².

L'articulation des délais de quinze et vingt-cinq ans peut poser certaines difficultés qui peuvent être résolues comme suit¹⁸³ :

- si le bâtiment est donné dès le début en location avec TVA, le délai de révision est immédiatement fixé à vingt-cinq ans (art. 9, § 3 et § 4, al. 1^{er}, 1^o, de l'A.R. n° 3) ;
- si le bâtiment n'est pas donné en location avec TVA mais est affecté à une activité ouvrant le droit à déduction, le délai de révision est fixé à quinze ans (art. 9, § 2 de l'A.R. n° 3) ;
- si le bâtiment est, dans un premier temps, affecté à une activité ouvrant droit à déduction autre qu'une location immobilière optionnelle puis est, dans un second temps et avant l'expiration du délai de quinze ans, donné en location dans le cadre du régime optionnel, le délai de révision passe de quinze à vingt-cinq ans. Le délai de vingt-cinq ans est maintenu, même si l'immeuble est, par la suite, affecté à une autre activité que la location du régime optionnel ;

180 Projet de loi du 31 juillet 2018 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la taxation optionnelle en matière de location de biens immeubles par nature et 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 le taux de T.V.A. réduit en matière de location taxée de biens immeubles par nature, *Doc. parl.*, Ch. repr., 2017-2018, n° 54-3254/001, p. 9.

181 Circulaire administrative 2019/C/25 du 21 mars 2019 concernant la loi du 14 octobre 2018 modifiant le Code de la TVA en matière de location de biens immeubles – FAQ, pt 9, www.fisconetplus.be.

182 Ce nouveau délai de vingt-cinq ans n'est donc pas applicable aux deux autres régimes que sont la location de courte durée et la location d'emplacements destinés à l'entreposage de biens.

183 I. MASSIN, « Précisions sur les nouvelles règles de révision notamment pour les bâtiments », *Le Fiscologue*, 13 mars 2020, n° 1648, pp. 6 et 7.





- si le bâtiment est, dans un premier temps, affecté à une activité ouvrant droit à déduction autre qu'une location immobilière optionnelle puis est, dans un second temps, donné en location dans le cadre du régime optionnel, mais après l'expiration du délai de quinze ans, le délai de révision n'est pas prolongé.

Dans tous les cas évoqués ci-avant, le délai de révision commence à courir le 1^{er} janvier de l'année de la première mise en service du bâtiment (art. 9, § 1^{er}, de l'A.R. n° 3).

B ≡ LA LOCATION DE COURTE DURÉE

Le nouvel article 44, § 3, 2^o, a), septième tiret, du Code de la TVA soumet à la taxation **obligatoire** les locations immobilières pour des périodes ne dépassant pas six mois.

Ce nouveau régime s'applique à tous les biens immeubles par nature, y compris donc aux bâtiments anciens (peu importe donc, contrairement à ce qui est prévu dans le cadre du régime optionnel, que la TVA soit devenue exigible avant le 1^{er} octobre 2018 ou non) et terrains non bâtis (qu'il s'agisse de terrains nus, simplement empierrés, d'espaces verts, ...) ¹⁸⁴.

Le texte légal prévoit une série d'exceptions à cette obligation de soumission à la taxe (et donc, par voie de conséquence, une réintégration de certaines locations de courte durée dans le champ de l'exemption) :

- la location à des fins de logement, qu'il s'agisse de logements privés, de logements utilisés à titre de résidence principale ou à titre de résidence secondaire, de logements de vacances, de logements destinés aux étudiants ou de logements utilisés à des fins professionnelles, dans le cadre, notamment, de l'organisation par une entreprise d'un séjour offert aux membres de son personnel (tel un séjour « team building »). Le fait que le contrat soit conclu avec une personne morale n'empêche pas l'application de l'exemption lorsque le bien est effectivement utilisé à des fins de logement ;
- la location à des personnes physiques qui utilisent ces biens à des fins privées ou, plus généralement, à des fins étrangères à leur activité économique ;
- la location à des organisations sans but lucratif ;
- la location à des personnes qui affectent le bien loué à la réalisation d'opérations visées à l'article 44, § 2, du Code de la TVA.

Afin d'illustrer la portée de ces exceptions, la circulaire administrative donne les exemples suivants ¹⁸⁵ :

- la location d'une salle, pour un jour, à une société commerciale en vue d'une fête patronale est soumise à la taxe ;
- la location d'un pop-up store ou magasin éphémère pour quelques semaines est soumise à la taxe ;
- la location d'une salle de fête à un organisme syndical dont l'activité est exemptée en vertu de l'article 44, § 2, 11^o, du Code de la TVA est exemptée ;

¹⁸⁴ Circulaire administrative 2019/C/25 du 21 mars 2019 concernant la loi du 14 octobre 2018 modifiant le Code de la TVA en matière de location de biens immeubles – FAQ, pt 11, www.fisconetplus.be.

¹⁸⁵ *Ibid.*





- la location d'une salle de fête à une association estudiantine dont l'activité est exemptée en vertu de l'article 44, § 2, 3^o, 4^o, 11^o ou 12^o, du Code de la TVA est exemptée.

En ce qui concerne le calcul de la période de six mois, la circulaire administrative¹⁸⁶ précise qu'il est tenu compte, dans un premier temps, de la durée d'utilisation du bien telle que prévue dans le contrat. Celui-ci constitue une présomption réfragable qui peut être renversée par tout moyen de fait ou de droit permettant d'établir la durée d'utilisation réelle.

Dans l'hypothèse d'une succession de contrats de location de courte durée (ou de prolongations successives d'un même contrat), entre les mêmes parties et relatifs à un même bien, il est tenu compte de la durée totale d'utilisation continue du bien résultant de l'ensemble des contrats. Toutefois, dans l'hypothèse d'un dépassement de la durée de six mois à la suite d'une prolongation ou de la conclusion de contrats successifs, la qualification de location de courte durée de la période de location inférieure à six mois reste acquise et l'application de la taxe durant cette première période n'est pas remise en cause, sauf dans une hypothèse de « pratique abusive ».

C ≡ LA LOCATION D'EMPLACEMENTS UTILISÉS À DES FINS D'ENTREPOSAGE DE BIENS

Le régime de l'application de la taxe aux locations d'emplacements utilisés à des fins d'entreposage de biens n'est pas neuf. Il a toutefois été considérablement assoupli par le législateur à l'occasion de la loi du 14 octobre 2018.

En effet, sous l'empire du régime antérieur, cette exception à l'exemption était interprétée de manière stricte par l'administration fiscale, qui, dans une décision administrative¹⁸⁷, limitait le bénéfice de cette exception aux bâtiments qui avaient été conçus ou érigés comme des emplacements pour l'entreposage de biens. Concrètement, l'objectif poursuivi par l'administration était de limiter l'application de la taxe aux opérations de location de bâtiments qui s'apparentaient à des entrepôts au sens usuel du terme.

En outre, le fisc considérait que le bâtiment en cause devait être intégralement affecté à l'entreposage de biens, à l'exclusion, en principe, de tout espace de bureaux. L'administration tolérait toutefois de tels espaces de bureaux pour autant qu'ils n'excèdent pas 10 % de la superficie totale. Autrement dit, 90 % de la surface faisant l'objet de la location devaient être dédiés à l'entreposage de biens.

Ces exigences n'étant toutefois que des exigences administratives, la jurisprudence se montrait nuancée sur l'application de la taxation ou de l'exemption dans des hypothèses qui ne respectaient pas le prescrit administratif¹⁸⁸, ce qui était source d'insécurité juridique. Cette insécurité juridique, couplée à la volonté de rendre le secteur logistique belge plus compétitif,

¹⁸⁶ *Ibid.*, pt 12.

¹⁸⁷ Déc. N° E.T. 84.364 du 29 septembre 1995, *Rev. TVA*, n° 119, pp. 69 et s.

¹⁸⁸ Trib. Anvers, 11 avril 2003, *Fisc. Act.*, 2003, n° 26, pp. 1 à 3 ; Trib. Bruxelles, 26 avril 2002, *F.J.F.*, n° 2003/85 ; Bruxelles, 19 mai 2004, *F.J.F.*, n° 2005/141 ; Anvers, 21 mars 2006, *Cour. fisc.*, 2006, p. 643 ; Bruxelles, 20 mars 2008, *F.J.F.*, n° 2009/87 ; Trib. Gand, 8 mai 2008, *Cour. fisc.*, 2006, p. 642.





a poussé le législateur à réformer le régime de la location d'emplacements destinés à l'entreposage de biens¹⁸⁹.

Désormais, l'article 44, § 3, 2^o, a), deuxième tiret, du Code de la TVA prévoit l'application obligatoire de la taxe aux opérations de location d' « emplacements utilisés pour plus de 50 % pour l'entreposage de biens, à condition que ces emplacements ne soient pas utilisés pour plus de 10 % comme espaces de vente ».

L'exigence d'affectation de 90 % de la surface de l'immeuble à des emplacements loués à des fins d'entreposage de biens est ainsi ramenée à 50 % tandis que l'ancienne tolérance administrative autorisant à affecter au maximum 10 % de l'espace d'entreposage à des fins de bureaux ou espaces de vente est désormais inscrite dans la loi.

La circulaire administrative précise que ces pourcentages peuvent être relatifs à la surface (calculée en m²) ou au volume (calculé en m³) du bâtiment, selon le cas d'espèce¹⁹⁰.

Selon la circulaire administrative¹⁹¹, pour échapper à l'exemption et être soumise à la taxe, la location de ces emplacements doit être affectée à l'usage exclusif du preneur. Il y a toutefois lieu de relever que cette exigence ne figure pas dans le texte légal.

Enfin, suivant l'objectif d'élargissement du régime d'application de la taxe poursuivi par le législateur, les travaux préparatoires coupent court à l'exigence administrative d'après laquelle le bâtiment loué devait avoir été érigé pour être utilisé à des fins d'entreposage¹⁹². En d'autres termes, pour autant que les conditions de fond précitées soient rencontrées, il n'est plus requis que le bâtiment en cause soit un « entrepôt » au sens usuel du terme : tous les bâtiments sont susceptibles de faire l'objet d'une location d'emplacements destinés à l'entreposage de biens taxée.

§ 2 Les prestations d'hébergement

Bien que n'ayant pas fait l'objet d'une modification législative récente, le traitement des prestations de services d'hébergement est en pratique l'objet de nombreuses incertitudes.

L'article 44, § 3, 2^o, a), troisième tiret, du Code de la TVA place en dehors du champ de l'exemption la fourniture de logements meublés effectuée dans les hôtels, motels ou

189 Projet de loi du 31 juillet 2018 modifiant le Code la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la taxation optionnelle en matière de location de biens immeubles par nature et modifiant l'arrêté royal n^o 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 le taux de T.V.A. réduit en matière de location taxée de biens immeubles par nature, *Doc. parl.*, Ch. repr., 2017-2018, n^o 54-3254/001, p. 10.

190 Circulaire administrative 2019/C/25 du 21 mars 2019 concernant la loi du 14 octobre 2018 modifiant le Code de la TVA en matière de location de biens immeubles – FAQ, pt 22.1, www.fisconetplus.be.

191 *Ibid.*

192 Projet de loi du 31 juillet 2018 modifiant le Code la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la taxation optionnelle en matière de location de biens immeubles par nature et modifiant l'arrêté royal n^o 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 le taux de T.V.A. réduit en matière de location taxée de biens immeubles par nature, *Doc. parl.*, Ch. repr., 2017-2018, n^o 54-3254/001, p. 11.





établissements où sont hébergés des hôtes payants. Si l'application de la taxe aux prestations des exploitants d'hôtels ou de motels fait peu débat en pratique, tel n'est pas le cas des autres « établissements où sont hébergés des hôtes payants », notamment lorsqu'il s'agit de particuliers qui mettent un ou plusieurs logements à disposition de tiers.

Rappelons, comme nous l'indiquions ci-dessus, que la directive TVA ne définit pas ce qu'il y a lieu d'entendre par « prestations d'hébergement » et qu'elle laisse aux États membres un large pouvoir de définition de cette notion. Or, si le législateur belge n'a pas défini cette notion dans le Code de la TVA, l'administration fiscale a émis de longue date une série de critères permettant de distinguer la simple mise à disposition passive d'un bien de la prestation de services d'hébergement¹⁹³, ces critères étant eux-mêmes tirés des travaux préparatoires de la loi du 6 juillet 1994 introduisant le troisième tiret de l'article 44, § 3, 2^o, a), du Code de la TVA¹⁹⁴.

Selon l'administration fiscale, sont visés par cette disposition les établissements qui se caractérisent par une organisation permanente regroupant les facteurs humains et matériels qui permettent de fournir aux hôtes hébergés des services tels que la réception des voyageurs, la mise à disposition d'une chambre meublée, l'entretien et le nettoyage des chambres, y compris la fourniture du linge de maison (draps de lit, couvertures, essuie-mains, etc.) et, le cas échéant, la fourniture du petit-déjeuner.

Pour être exclu du champ de l'exemption, l'établissement concerné doit donc fournir à ses hôtes payants, pour un prix global, l'ensemble des services suivants¹⁹⁵ :

- la mise à disposition d'un logement meublé (peu importe la forme que revêt ce logement : habitation, chambre, chalet, etc.) ;
- l'accueil des hôtes sur place en tout cas durant une partie de la journée ;
- et au moins l'un des services suivants :
 - l'entretien et le nettoyage réguliers du logement meublé durant le séjour ;
 - la fourniture et le renouvellement du linge de maison au cours du séjour ;
 - la fourniture du petit-déjeuner dans les chambres ou dans la salle à manger de l'établissement.

Le Ministre des Finances a indiqué à plusieurs reprises que ces critères sont également applicables aux particuliers qui, de manière habituelle, mettent à la disposition de touristes une ou plusieurs chambres d'hôtes¹⁹⁶.

Le Ministre précise qu'à l'inverse, si aucun de ces trois services complémentaires n'est offert, ou s'ils ne sont fournis qu'à la demande expresse du client moyennant le paiement d'un prix complémentaire, ou encore si le client a la possibilité de renoncer à ces services moyennant

193 Circulaire administrative n° 17 du 8 août 1994, *Rev. T.V.A.*, 1994, n° 110, p. 1015 ; Quest. parl. n° 1865 de Mme NYSSENS du 4 février 2002, *Q. et R. parl.*, Sén., sess. 2001-2002, n° 2-56, 2 juillet 2002, p. 3084 ; Quest. parl. n° 768 de M. FOURNEAUX du 2 mai 2005, *Q. et R. parl.*, Ch. repr., sess. 2004-2005, p. 14248.

194 J. THILMANY, *Location immobilière et T.V.A.*, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 149.

195 *Ibid.*, p. 150.

196 Quest. parl. n° 1865 de Mme NYSSENS du 4 février 2002, *Q. et R. parl.*, Sén., sess. 2001-2002, n° 2-56, 2 juillet 2002, p. 3084 ; Quest. parl. n° 768 de M. FOURNEAUX du 2 mai 2005, *Q. et R. parl.*, Ch. repr., sess. 2004-2005, p. 14248.





une réduction du prix, alors la mise à disposition d'un logement meublé constitue une location immobilière exemptée¹⁹⁷.

Conclusion

Le traitement TVA des opérations de location immobilière est une matière technique qu'il convient d'aborder avec nuance : le nombre d'exceptions au principe de l'exemption des opérations de location immobilière est important et il s'est encore accru ces dernières années.

S'il faut saluer l'insertion, dans notre droit positif, de dispositions permettant de soumettre à la taxe des opérations qui étaient alors exonérées en dépit des besoins du secteur économique (pensons ainsi au régime optionnel de soumission à la taxe des locations de certains immeubles entre assujettis ou encore au régime de la location de bâtiments destinés à l'entreposage de biens), la complexité de certaines de ces mesures est regrettable. À titre d'illustration, les différentes possibilités de combinaison des délais de révision de quinze et vingt ans risquent de poser des difficultés entre les contribuables et l'administration fiscale dans les années à venir.

L'on peut également regretter que la récente réforme de certaines exceptions à l'exemption n'ait pas clarifié le régime applicable aux opérations d'hébergement réalisées par certains particuliers.

Dans ce cadre, le contribuable, comme le praticien qui le conseille, devra analyser avec minutie les circonstances de fait relatives aux opérations de location immobilière qu'il envisage ou qu'il accomplit, afin d'éviter une éventuelle déconvenue en matière de TVA.

Il serait toutefois malvenu de conclure sur une note négative : ces dispositions nouvelles, attendues depuis longtemps déjà par de nombreux acteurs économiques, offrent enfin à ceux-ci l'opportunité non négligeable de déduire les taxes relatives à certains immeubles donnés en location.

¹⁹⁷ J. THILMANY, *Location immobilière et T.V.A.*, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 150 et décisions administratives citées.





Chapitre III

Leasing immobilier et TVA : fin de partie ou renouvelé ?

Philippe NOIRHOMME

Partner – European VAT Desk

Maître de conférences à l'ULiège

Le contrat de leasing portant sur un bien immeuble est une opération mixte comportant deux objectifs : financer l'acquisition d'un bien et assurer sa jouissance sans et/ou avant d'en être le propriétaire.

La propriété demeure d'ailleurs aléatoire, puisque le locataire est généralement libre de l'acquiescer ou non, soit à l'expiration du contrat, soit même à tout moment pendant la durée du contrat.

Section 1

Cadre légal

Les opérations comportant la location d'un bien immeuble sont exemptées de la TVA par l'article 135 § 1^{er}, l), de la directive TVA.

Toutefois, la location d'un immeuble sera soumise à la TVA dans des situations prévues par la directive¹⁹⁸ et dans d'autres situations que les États membres peuvent prévoir¹⁹⁹ (voy. le chapitre 2, ci-avant). C'est en application de cette faculté qu'ont été insérés dans notre système fiscal l'article 44, § 3, b), du Code TVA et l'arrêté royal n° 30 par lesquels la convention de leasing est taxée.

De même, les États membres peuvent aménager le droit d'opter pour la taxation de la location immobilière dans les conditions qu'ils fixent²⁰⁰ (voy. le chapitre 2, ci-avant).

¹⁹⁸ Art. 135, § 2, al. 1^{er}.

¹⁹⁹ Art. 135, § 2, al. 2, de la directive.

²⁰⁰ Art. 137, § 1^{er}, d), de la directive.





Section 2

Distinction préalable

La convention de leasing est à distinguer de la vente à tempérament. Dans ce dernier cas, le transfert de propriété n'est pas aléatoire mais seulement différé à la dernière échéance de paiement dûment satisfaite. À l'opposé, la convention de leasing aménage un droit d'acquérir la propriété : il n'y a aucune automaticité du transfert de la propriété.

Cette distinction est capitale, car la vente à tempérament caractérise une livraison de bien corporel tandis que le leasing reçoit la qualification de prestation de services. Nous reviendrons ultérieurement sur ce point car la jurisprudence de la C.J.U.E. est venue bousculer quelques idées bien ancrées.

Section 3

Enjeu de la taxation ou de l'exemption

Le contrat ayant pour objet la location d'un bien immeuble est exempté de la TVA par application de l'article 44, § 3, 2^o, b), du Code TVA. Le leasing n'échappe pas, en règle, à ce sort dès lors qu'il porte sur la jouissance d'un bien immeuble.

Le législateur a toutefois pressenti la nécessité d'introduire une dérogation à cette exemption afin que la TVA grevant la construction d'un bâtiment ne constitue point un surcoût pour les entreprises commerciales, industrielles ou professionnelles. Ce surcoût provient de la circonstance que la TVA ayant frappé la construction d'un bâtiment n'est pas déductible lorsqu'il est donné en location exemptée de TVA.

Aussi a-t-on introduit, depuis le 1^{er} janvier 1993, une dérogation soumettant à la TVA le leasing immobilier dès lors que les conditions prévues par l'arrêté royal n^o 30 du 29 décembre 1992 sont satisfaites.

Section 4

Qualification de l'opération : intérêt ?

Par l'effet direct de la loi (art. 9, al. 2, 2^o, C. TVA) le contrat de leasing est considéré comme une *prestation de services*. Est ainsi visée la convention ayant pour objet tant la cession d'un droit réel d'emphytéose qu'un droit personnel de jouissance sur un bâtiment.

Ce faisant, le Code déroge au principe selon lequel la cession d'un droit réel donnant un pouvoir d'utilisation d'un bien corporel est à considérer comme une livraison de bien corporel.

Cette qualification influe directement l'exigibilité de la TVA, à savoir le moment où la TVA doit être versée au Trésor. Alors que le montant total de la TVA doit être acquitté au moment où le





bien est mis à la disposition de l'acquéreur²⁰¹ dans l'hypothèse d'une livraison de bien corporel, la TVA sera due au fur et à mesure des loyers ou redevances dans le cas d'une prestation de service.

Section 5

Soumission à la TVA du contrat de leasing

Conformément à l'article 135, § 2, de la directive TVA, une exception à l'exemption concernant la location d'un bien immeuble a été introduite.

Les conditions d'application tiennent à la fois à la qualité des parties, à la convention elle-même et, enfin, au bien immeuble et sont décrites à l'arrêté royal n° 30.

§ 1 Quant au bien immeuble

La convention doit porter sur un bâtiment, c.à.d. *une construction incorporée au sol* susceptible d'une occupation ou d'une utilisation.

Un terrain nu, même à bâtir, restera dans le champ d'application de l'exemption de TVA, sauf s'il s'agit du fonds attenant au bâtiment dont l'usage est cédé en même temps que le bâtiment et par la même personne.

Par ailleurs, ce bâtiment doit être neuf. Un bâtiment est neuf jusqu'au 31 décembre de la seconde année suivant sa première occupation ou utilisation. Est considéré comme tel non seulement le bâtiment nouvellement érigé mais celui faisant l'objet de transformations radicales ou dont le montant des travaux de transformations affiche au moins 60 % de la valeur vénale du bâtiment après transformations (voy. aussi le chapitre 1^{er}, ci-avant).

Le bâtiment doit avoir été construit ou reconstruit selon les instructions détaillées du futur preneur ou locataire. Dans l'hypothèse où le donneur construit ou fait construire le bâtiment, c'est normalement le preneur qui choisit le terrain, approuve les plans et devis et surveille l'exécution des travaux. Lorsque le donneur acquiert le bâtiment qui fait l'objet du contrat, c'est le preneur qui doit avoir choisi le bâtiment. Aux yeux de l'administration, le contrat doit être préalable à la construction ou à l'acquisition des bâtiments qui font l'objet de ce contrat.

À défaut, la convention ne sera pas passible de la TVA, entraînant la déduction des droits proportionnels d'enregistrement et empêchant la déduction de la TVA en amont.

§ 2 Quant à la convention

La convention ne peut être ni résiliable ni translatrice du droit de propriété.

²⁰¹ Sans égard au délai de paiement accordé à celui-ci (art. 17 C. TVA).





En ce sens, la convention ne peut prévoir la possibilité, pour les parties au contrat, de résilier avant terme, en dehors de toute situation d'inexécution fautive des obligations contractuelles ou extracontractuelles. Cette exigence ne doit pas être confondue avec les clauses résolutoires permettant à une partie de résilier ou résoudre la convention lorsque l'autre ne respecte pas ses obligations contractuelles.

De même, le contrat ne peut prévoir que la propriété du bâtiment est transférée automatiquement au preneur ou locataire. Lorsque le locataire est propriétaire du fonds sur lequel le bâtiment est construit et qu'il a concédé un droit de superficie au bailleur, il importe donc que ce droit de superficie soit plus long que la convention de leasing. Dans le cas contraire, par l'effet de l'accession, le locataire recouvre *ipso iure* la propriété du bâtiment, ce qui ne satisfait pas la condition d'un contrat non translatif.

Si le contrat a néanmoins un effet translatif, il s'agira d'une vente d'un bâtiment exemptée ou taxée à la TVA selon les distinctions évoquées dans le chapitre 1^{er} ci-avant.

En outre, la convention doit aménager un droit, pour le preneur, d'acquérir la propriété du bâtiment du bailleur à l'expiration de la convention. S'il n'est pas exigé qu'un montant précis soit spécifié, à tout le moins les modalités de détermination du prix de l'option doivent être prévues par la convention. Ne fait pas obstacle à cette condition la circonstance que la convention oblige le locataire à signifier son intention de lever de l'option dans un certain délai avant l'expiration de la convention.

Si, en revanche, le locataire a le droit d'acquérir la propriété du bâtiment avant l'expiration de la convention, la convention sort du champ d'application de l'arrêté royal n° 30.

Il va de soi que, s'agissant d'un droit, le locataire est libre de ne pas lever l'option sans remettre en cause le régime de taxation de la convention.

§ 3 Quant au preneur

Le preneur doit être un assujetti, c'est-à-dire une personne exerçant une activité économique quelconque tombant dans le champ d'application de la TVA, et le bâtiment doit être affecté totalement à l'exercice de son activité économique.

Cette condition a pour effet d'exclure de ce type de conventions les particuliers et les organismes publics dépourvus de toute activité économique.

Par contre, un organisme privé sans but lucratif dont l'activité serait exemptée de la TVA par l'article 44 du Code TVA peut accéder en qualité de preneur à une convention de leasing soumise à TVA.

Cependant, l'administration tolère une affectation mixte avec pour conséquence que la partie utilisée à des fins autres qu'économiques fasse l'objet d'une location exemptée de TVA. Le bailleur ne pourra alors déduire la TVA grevant la construction ou l'acquisition du bâtiment à concurrence de cette partie privée.





§ 4 Quant au bailleur

La disposition prévoit que le bailleur est une entreprise pratiquant la location-financement.

Cette condition est *de facto* celle qui suscite le moins de difficultés. La location-financement d'immeubles est une activité qui, de par sa nature, est exercée durant une longue période et donne lieu au paiement de loyers à des échéances périodiques déterminées. Il s'agit là d'une activité habituelle qui donne à celui qui l'exerce la qualité d'assujetti pratiquant la location-financement ou le leasing d'immeubles, même s'il ne conclut qu'une seule fois pareille convention.

§ 5 La reconstitution du capital investi dans le délai de 15 années

C'est à propos de cette condition que se manifeste concrètement l'aspect financier de la convention de leasing. L'objectif du leasing étant de permettre au locataire d'acquérir *in fine* le bâtiment en question, il a été jugé nécessaire que les loyers ou redevances à verser par le locataire durant la période contractuelle couvrent le capital investi par le bailleur.

En vue d'éviter des montages abusifs, l'arrêté royal a entendu que cette condition s'aligne sur le délai de révision de la TVA concernant les biens immobiliers²⁰². Aussi les loyers ou redevances à verser pendant les 15 premières années de la convention de leasing doivent-ils absorber le capital investi par le bailleur. Dans le cas contraire, la convention de leasing sera exemptée de la TVA²⁰³.

Cette condition ne signifie pas que la durée de la convention ne puisse pas excéder 15 ans, dès lors que le capital investi est reconstitué au bout de la 15^e année ou que le contrat ne puisse pas prévoir des loyers variables dans le temps.

Par « capital investi » au sens de cette disposition, il y a lieu d'entendre l'ensemble des frais exposés hors TVA par le bailleur pour acquérir, construire ou transformer le bien immobilier (ou pour acquérir les droits réels y afférents), objet du contrat de leasing, à l'exclusion toutefois du prix d'acquisition du terrain (ou du prix payé pour l'obtention des droits réels nécessaires sur ce terrain)²⁰⁴ et des frais accessoires non passibles de la TVA et directement liés à l'acquisition de ce terrain (frais notariaux, droits d'enregistrement, etc.).

Le capital investi comprend donc, entre autres, tous les autres frais comme les frais d'études (étude de marché, frais d'étude des ingénieurs, géomètres et architectes, etc.) qui précèdent l'acquisition ou l'érection du bâtiment, les rémunérations des courtiers et mandataires intervenus dans l'acquisition du terrain ou du bâtiment ou des droits réels y afférents, de même que le prix de construction ou d'acquisition de la pleine propriété ou des droits réels nécessaires sur l'immeuble.

²⁰² Art. 9 de l'A.R. n° 3.

²⁰³ Sauf à se prévaloir du nouveau dispositif de taxation facultative du bail immobilier.

²⁰⁴ Sauf le terrain attenant au bâtiment inclus dans la convention.





Le point de départ du délai de 15 ans est le 1^{er} janvier de l'année où le bâtiment est mis en service, à savoir l'année au cours de laquelle son occupation commence.

Section 6

Effets

Lorsque les conditions décrites sous la section 5 sont réunies, la convention de leasing portant sur un bâtiment est d'office soumise à la TVA.

La soumission à la TVA de la convention de leasing comporte les trois effets majeurs suivant :

- le droit pour le bailleur de déduire la TVA frappant l'érection ou l'acquisition du bâtiment ;
- l'obligation pour le bailleur de porter en compte la TVA sur le montant des loyers périodiques ;
- le droit pour le preneur de déduire la TVA grevant les loyers en fonction de son propre statut TVA.

En bout de course, grâce au principe de neutralité de la TVA, le preneur est en mesure d'acquérir un bâtiment dégrevé de TVA sans obérer sa trésorerie, tout en le possédant dès son achèvement.

Conformément à l'article 22 du Code, la TVA sera due au fur et à mesure de l'encaissement et de la facturation des loyers à verser par le preneur. C'est à cet endroit que réside un des atouts du leasing comparé à l'achat d'un bâtiment. Alors que la TVA est due immédiatement sur la totalité du prix en cas d'acquisition d'un bâtiment, la TVA ne sera exigible qu'à l'intervalle de chaque loyer dans l'hypothèse d'un leasing.

Si j'acquiers un bâtiment à usage commercial d'une valeur de 1.000.000 € HTVA, je devrai payer 210.000 € de TVA dès la mise à disposition du bâtiment (en pratique lors de la passation de l'acte notarié). Si, par contre, je prends en leasing ce même bâtiment moyennant redevance mensuelle de 6.000 €, je devrai payer 1.260 € de TVA chaque mois.

Le locataire est habilité à déduire la TVA qu'il acquitte sur les redevances selon les règles ordinaires. Si ce locataire exerce une activité économique lui ouvrant droit à déduction, il pourra déduire la TVA intégralement. Dans le cas contraire, la déduction ne sera autorisée qu'en proportion de ses opérations taxables à la TVA.

Pour sa part, le bailleur pourra déduire l'intégralité de la TVA qu'il a supportée à l'occasion de la construction ou l'acquisition du bâtiment, sachant que celui-ci est exploité totalement sous forme d'un leasing soumis à TVA.





Section 7

Levée de l'option ou non à l'expiration du contrat

Lorsque le locataire lève l'option, le bâtiment n'est plus neuf au sens de l'article 44, § 3, 2°, du Code. Aussi la cession du bâtiment sera-t-elle exemptée de TVA et soumise au droit proportionnel d'enregistrement.

L'exemption demeure sans incidence sur le droit à déduction de la TVA opérée par le bailleur, puisque la levée de l'option intervient alors que le délai de révision de la déduction TVA prévu par l'article 9 de l'arrêté royal n° 3 est forclus.

À défaut de levée de l'option, le bailleur peut proposer le bâtiment à la vente. Si un tiers se porte acquéreur du bâtiment, aucune TVA ne sera due car l'opération est exemptée de TVA et passible des droits proportionnels d'enregistrement. La TVA acquittée sur les frais supportés par le bailleur en vue remettre en état le bâtiment destiné à la vente n'est alors aucunement déductible.

Section 8

La qualification en droit européen de la convention de leasing

Comme précisé ci-avant, le législateur belge a rangé la cession d'un droit d'emphytéose dans le contexte d'un leasing parmi les opérations devant être qualifiées de prestations de services. Il en va de même de la location d'un bâtiment au travers d'une convention de leasing. Toutefois, cette qualification ne va pas de soi et doit obéir à un cadre légal européen complexe.

§ 1 Sièges de la matière

Le système TVA comporte quatre catégories d'opérations imposables : la livraison de bien corporel, la prestation de services, l'acquisition intra-communautaire de bien corporel et l'importation. Chacune correspond à une notion circonscrite à l'exception de la prestation de service qui opère comme une catégorie résiduaire à tout ce qui ne constitue pas une livraison de bien corporel.

La livraison de biens est définie comme étant l'opération par laquelle est transféré le droit de disposer d'un bien corporel *comme* un propriétaire. Comme jugé à maintes reprises par la C.J.U.E., le principe d'autonomie du droit européen commande que les notions prévues par une directive ne puissent être influencées par des notions de droit civil national. Une analyse des contours de la notion de livraison de bien corporel sur la base du contrat de vente tel qu'organisé par le Code civil est donc à proscrire.





Par ailleurs, la directive a pris soin de préciser que certaines opérations devaient être assimilées à une livraison de bien corporel tandis qu'elle laisse latitude aux États membres pour considérer certains éléments incorporels comme étant des biens corporels ou pour considérer certaines opérations comme étant une livraison de bien corporel.

Il y a donc des assimilations obligatoires²⁰⁵ et des assimilations facultatives²⁰⁶.

Les assimilations obligatoires à une livraison de bien sont les suivantes :

a) la transmission, avec paiement d'une indemnité, de la propriété d'un bien en vertu d'une réquisition faite par l'autorité publique ou en son nom ou aux termes de la loi ;

b) la remise matérielle d'un bien en vertu d'un contrat qui prévoit la location d'un bien pendant une certaine période ou la vente à tempérament d'un bien, assorties de la clause que la propriété est normalement acquise au plus tard lors du paiement de la dernière échéance ;

c) la transmission d'un bien effectuée en vertu d'un contrat de commission à l'achat ou à la vente.

En outre, les États membres peuvent considérer comme un bien corporel :

a) certains droits sur les biens immeubles ;

b) les droits réels donnant à leur titulaire un pouvoir d'utilisation sur les biens immeubles ;

c) les parts d'intérêts et actions dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immeuble ou d'une fraction d'un bien immeuble.

Enfin, la délivrance de certains travaux immobiliers peut être assimilée à une livraison de bien corporel par les États membres.

§ 2 L'apport disruptif de la Cour de justice de l'Union européenne

Longtemps a régné l'idée que la convention de leasing était incontestablement une prestation de services, sa fonction essentielle étant d'accorder la jouissance exclusive d'un bien corporel sans en transférer la propriété.

Dans une approche juridique de civiliste, cette conclusion est plutôt imparable.

Toutefois, ceci n'est pas sans heurter le principe d'autonomie du droit communautaire en vertu duquel la C.J.U.E. a développé une approche économique à travers trois arrêts²⁰⁷.

²⁰⁵ Art. 14, § 2, de la directive 2006/112/CE.

²⁰⁶ Art. 14, § 3, et 15, § 1^{er}, de la directive.

²⁰⁷ C.J.U.E., arrêt *Eon Aset Menidjmont OOD contre Direktor na Direktsia « Obzhalvane i upravljenje na izpalnieniet »* du 16 février 2012, aff. C-118/11 ; C.J.U.E., arrêt *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs contre Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd* du 4 octobre 2017, aff. C-164/16 ; C.J.U.E., arrêt *NLB Leasing d.o.o. contre Republika Slovenija* du 2 juillet 2015, aff. C-209/14.





Cette Cour a ainsi jugé comme suit

« Comme la Cour l'a déjà précisé, la notion de livraison de biens ne se réfère pas au transfert de propriété dans les formes prévues par le droit national applicable, mais elle inclut toute opération de transfert d'un bien corporel par une partie qui habilite l'autre partie à en disposer en fait comme si elle était le propriétaire de ce bien.

Dès lors, dans l'hypothèse où le contrat de crédit-bail relatif à un véhicule automobile prévoit soit le transfert de propriété dudit véhicule au preneur à l'échéance de ce contrat, **soit que le preneur dispose des attributs essentiels de la propriété dudit véhicule**, notamment qu'il se voit transférer **la majorité des avantages et des risques inhérents à la propriété légale** de celui-ci et que la somme actualisée des échéances est pratiquement identique à la valeur vénale du bien, l'opération doit être assimilée à l'acquisition d'un bien d'investissement »²⁰⁸.

Ou encore

« (...) dans l'hypothèse où un contrat de crédit-bail relatif à un immeuble prévoit soit le transfert de propriété au preneur à l'échéance de ce contrat, soit la mise à la disposition du preneur des attributs essentiels de la propriété de cet immeuble, ledit preneur se voyant, notamment, transférer la majorité des avantages et des risques inhérents à la propriété légale dudit immeuble et la somme actualisée des échéances étant pratiquement identique à la valeur vénale du bien, l'opération qui résulte d'un tel contrat doit être assimilée à une opération d'acquisition d'un bien d'investissement ».

Dans l'arrêt du 4 octobre 2017, la C.J.U.E. va même jusqu'à affirmer que l'option d'achat n'empêche pas la qualification de l'opération en livraison de bien, dès lors que le locataire ne jouit pas d'une véritable alternative économique lui permettant d'opter soit pour l'acquisition du bien, soit pour sa restitution au bailleur ou la prolongation du louage, en fonction de ses intérêts propres. Bien entendu, il s'agit d'une situation factuelle à apprécier *in concreto* qui ne se réduit pas à un examen de l'intention du locataire au moment où il lève l'option.

Ainsi, la C.J.U.E. indique ce qui suit :

« Il résulte de ce qui précède que l'expression « contrat de location assortie de la clause que la propriété est normalement acquise au plus tard lors du paiement de la dernière échéance » employée à l'article 14, paragraphe 2, sous b), de la directive TVA, doit être interprétée en ce sens qu'elle s'applique à un contrat-type de location avec option d'achat lorsqu'il peut être déduit des conditions financières du contrat que l'exercice de l'option apparaît comme le seul choix économiquement rationnel que le preneur sera susceptible de faire le moment venu si le contrat est exécuté jusqu'à son terme »²⁰⁹.

²⁰⁸ Aff. C-118/11 précitée, pts 39 et 40.

²⁰⁹ Aff. C-164/16, pt 43





§ 3 Conclusions

À l'examen de la jurisprudence de la C.J.U.E., il nous paraît que la qualification de la convention de leasing en prestation de service est fragilisée.

Les opérateurs peuvent bien entendu se prévaloir du dispositif législatif belge, celui-ci étant suffisamment clair et stable que pour créer des prévisions justifiées. Il n'en reste pas moins vrai que ce dispositif est critiquable dans l'état actuel de l'interprétation de la directive par la C.J.U.E.

Eu égard à la condition de reconstitution du capital dans les 15 ans à laquelle doit répondre l'opération, il est probable que le prix de l'option ne soit pas très élevé. Dans de telles circonstances, le seul choix économique rationnel sera sans doute de lever l'option et le risque de requalification en livraison de bien est réel.

À l'inverse, en présence d'un prix d'option élevé, il n'est pas interdit de penser que la restitution du bâtiment au bailleur voire une prolongation de la convention présente l'avantage d'une alternative économiquement sensée à l'acquisition de la propriété. Dans ce cas, la qualification en prestation de service conserve sa pertinence.

Section 9 Intérêt actuel du leasing

Depuis l'introduction de la taxation facultative du bail immobilier au 1^{er} janvier 2019, l'on peut s'interroger sur l'intérêt à maintenir l'arrêté royal n^o 30.

En effet, les conditions d'application de la taxation facultative sont bien moins strictes²¹⁰, tout en garantissant la neutralité de la TVA au profit des parties contractantes.

Il est fort à parier que le leasing soit dès à présent, et plus encore dans le futur, privilégié par les seuls opérateurs souhaitant acquérir à terme le bâtiment qu'ils ne peuvent financer aujourd'hui ou, à tout le moins, se réserver le droit d'acquérir le bâtiment moyennant un prix fixé à l'avance. Il offre ainsi l'avantage de se prémunir contre une hausse immobilière et/ou d'en tirer profit. Si tel était le cas, cela servirait la démonstration que, dans pareille opération, le cours normal de la convention est que le locataire lève l'option, accroissant du même coup le risque de requalification en livraison de bien.

²¹⁰ À l'exception du délai de révision porté à 25 ans dans le cas de la taxation d'un bail immobilier ne répondant pas aux conditions du leasing. Ce délai est toutefois contraire à l'article 187 de la directive prévoyant un maximum de 20 ans.





Chapitre IV

Taux de TVA réduits applicables dans le secteur immobilier

CHARLINE MARCELLE

Attaché – Services centraux TVA – SPF Finances
Assistante à l’ULiège

Emmanuel RIVERA

Partner Taxes indirecte, BDO Conseils Fiscaux

Introduction

Conformément à l’article 1^{er} de 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, le taux normal de la taxe sur la valeur ajoutée applicable aux biens et services visés par le Code belge de la TVA est fixé à 21 %.

Par dérogation²¹¹, une liste limitative de biens et de services pouvant bénéficier de taux réduits²¹², notamment applicables dans le secteur immobilier²¹³, a été établie conformément à la directive 2006/112/CE (ci-après : « directive TVA »).

211 Il en résulte que c’est à l’assujetti qu’il incombe de démontrer que l’opération bénéficie d’un taux de TVA réduit. Cette disposition a été modifiée par l’article 52 de la loi-programme du 27 décembre 2006 (*M.B.* du 28 décembre 2006). Auparavant, il ressortait du texte de loi que le taux de 21 % était un taux résiduaire, appliqué que lorsqu’il était établi que les biens ou les services sur lesquels la taxe est perçue ne sont pas visés aux tableaux A, B ou C de l’annexe à l’arrêté royal n° 20. Une telle formulation impliquait qu’il revenait à l’Administration de prouver que les conditions d’application d’un taux réduit appliqué par un assujetti n’étaient pas rencontrées.

212 La Commission européenne a publié une proposition modifiant la directive en matière de TVA en vue de procéder à une refonte et une modernisation du régime des taux de TVA (Proposition du 18 janvier 2018 de directive modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée (COM(2018) 20 final). Il est notamment proposé de supprimer la liste limitative et de la remplacer par une liste négative d’opérations de biens et de services qui ne peuvent pas faire l’objet d’un taux réduit.

213 Des taux réduits sont également prévus pour : la rénovation et la réparation de logements privés (rubriques XXXI et XXXVIII du tableau A de l’annexe à l’A.R. n° 20), les livraisons de biens destinés à l’hébergement de personnes handicapées et les travaux immobiliers affectés à de tels biens (rubriques XXXII et XXXIII du tableau A de l’annexe à l’A.R. n° 20), les livraisons de biens destinés au logement dans le cadre de la politique sociale et les travaux immobiliers sur de tels biens (rubrique XXXVI du tableau A de l’annexe à l’A.R. n° 20 et les rubriques X et XI du tableau B de l’annexe à l’A.R. n° 20), les livraisons de biens destinés à l’enseignement et à l’encadrement des élèves et les travaux immobiliers affectés à de tels biens (rubrique XXXVIII du tableau A de l’annexe à l’AR n° 20).





Particulièrement, du 1^{er} janvier 2020 au 31 décembre 2022, il a été décidé d'étendre le champ d'application territorial et matériel du taux de TVA réduit de 6 % pour la démolition et la reconstruction²¹⁴.

L'objectif est, compte tenu de l'impact de la crise sanitaire, d'une part, de donner au secteur de la construction un important stimulus fiscal temporaire et d'autre part, de favoriser l'accès des plus fragiles à un habitat de qualité²¹⁵.

La nouvelle mesure est contenue à l'article 1^{er} quater de 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 : « l'article 1^{er} quater de l'A.R. n° 20 ») et vise les trois situations suivantes :

- la démolition d'un bâtiment et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation destiné au logement du maître d'ouvrage-personne physique ;
- la démolition d'un bâtiment et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation destiné à une location de longue durée dans le cadre de la politique sociale ;
- la livraison d'un bâtiment d'habitation et du sol y attenant ou la constitution, cession ou rétrocession de droits réels portant sur un bâtiment d'habitation et du sol y attenant par le maître d'ouvrage.

Des conditions d'application, qui devront être démontrées par l'assujetti qui revendique l'application du taux réduit, ont été fixées pour chacune de ces situations et sont décrites ci-après²¹⁶.

Section 1

Premier cas d'application : la démolition d'un bâtiment et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation par ou pour le compte du maître d'ouvrage

Cette première hypothèse figure à la fois à la rubrique XXXVII du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 (ci-après : la rubrique XXXVII de l'A.R. n° 20) et à l'article 1^{er} quater, § 1^{er}, de l'A.R. n° 20.

²¹⁴ Loi-programme du 20 décembre 2020, *M.B.*, 30 décembre 2020.

²¹⁵ *Doc. parl.*, Ch. repr., 2020-2021, n° 55-1662/001, p. 18.

²¹⁶ Pour une description détaillée de ces conditions, nous renvoyons, d'une part, à la circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021 relative au taux réduit de la TVA applicable temporairement concernant la démolition et la reconstruction de bâtiments d'habitation sur l'ensemble du territoire belge et leur livraison et, d'autre part, au document intitulé « Informations supplémentaires pour les promoteurs immobiliers » disponible à l'adresse suivante : <https://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/112-demolition-reconstruction-faq-promoteur-immobilier.pdf>





§ 1 Bénéficiaire de la mesure

Seul le maître d'ouvrage (c'est-à-dire la personne qui démolit et reconstruit elle-même le bâtiment ou le fait démolir et reconstruire) peut revendiquer le bénéfice du taux de 6 %²¹⁷.

Le fait que le permis de démolition et de reconstruction n'ait pas été délivré à son nom est sans conséquence à cet égard²¹⁸.

Il est important de relever que, si la rubrique XXXVII ne fait aucune différence selon que le maître d'ouvrage est une personne morale ou une personne physique, le nouvel article 1^{er}-*quater*, § 1^{er} est limité à cette seconde hypothèse.

§ 2 Champ d'application matériel

Conformément à ces deux dispositions, le taux réduit de 6 % s'applique, d'une part, aux travaux immobiliers ayant pour objet la démolition d'un bâtiment et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation et, d'autre part, aux travaux de finition énumérés à la rubrique XXXI, § 3, 3^o à 6^o, du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n^o 20, c'est-à-dire :

- toute opération comportant à la fois la fourniture et la fixation à un bâtiment :
 - de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation de chauffage central ou de climatisation, en ce compris les brûleurs, réservoirs et appareils de régulation et de contrôle reliés à la chaudière ou aux radiateurs ;
 - de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation sanitaire de bâtiment et, plus généralement, de tous appareils fixes pour usages sanitaires ou hygiéniques branchés sur une conduite d'eau ou d'égout ;
 - de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation électrique de bâtiment à l'exclusion des appareils d'éclairage et des lampes ;
 - de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation de sonnerie électrique, d'une installation de détection d'incendie et de protection contre le vol et d'une installation de téléphonie intérieure ;
 - d'armoires de rangement, éviers, armoires-éviers et sous-éviers, armoires-lavabos et sous-lavabos, hottes, ventilateurs et aérateurs équipant une cuisine ou une salle de bains ;
 - de volets, persiennes et stores placés à l'extérieur du bâtiment ;
- toute opération comportant à la fois la fourniture et le placement dans un bâtiment de revêtements de mur ou de sol, qu'il y ait fixation au bâtiment ou que le placement ne nécessite qu'un simple découpage, sur place, aux dimensions de la surface à recouvrir ;
- les travaux de fixation, de placement, de réparation et d'entretien, à l'exclusion du nettoyage, des biens visés aux 3^o et 4^o ci-avant ;
- la mise à disposition de personnel en vue de l'exécution des opérations visées ci-dessus.

²¹⁷ Info 22.06.07/1, Démolition et reconstruction de bâtiments dans des zones urbaines – Application du taux de 6 % à partir du 1^{er} janvier 2007 (E.T. 112.400).

²¹⁸ Q. & R., Ch. repr., 2008-2009, n^o 52-69, 85.





Par contre, le bénéfice du taux réduit est exclu pour les travaux et autres opérations de nature immobilière :

- qui ne sont pas affectés au bâtiment proprement (la loi cite, à titre d'exemples, les travaux de culture, de jardinage et les travaux de clôture) ;
- qui ont pour objet tout ou partie des éléments constitutifs de piscines, saunas, mini-golfs, courts de tennis, etc. ;
- relatifs aux dépendances, tel qu'un garage non attenant au logement propre. Il n'en est pas de même pour le garage intégré au logement ou lorsque, même non attenant, il fait partie du logement par les facilités immédiates d'utilisation qu'il réserve au propriétaire de l'immeuble²¹⁹.

Le nettoyage de tout ou partie d'un bâtiment d'habitation est également soumis au taux normal de 21 %.

§ 3 Champ d'application territorial

L'article 1^{er} *quater*, § 1^{er} constitue un élargissement à l'ensemble de la Belgique de l'actuelle rubrique XXXVII applicable aux bâtiments d'habitation situés dans une des grandes villes suivantes :

- les centres urbains d'Anvers, Charleroi, Gand, Ostende, Malines, Mons, La Louvière, Saint-Nicolas, Seraing et Liège ;
- sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale : Bruxelles, Anderlecht, Saint-Gilles, Saint-Josse-ten-Noode, Molenbeek-Saint-Jean, Schaerbeek et Forest ;
- Louvain, Bruges, Courtrai, Roeselare, Alost, Termonde, Genk, Hasselt, Mouscron, Tournai, Verviers, Namur, Ixelles, Uccle et Etterbeek.

Néanmoins, et contrairement à la rubrique XXXVII, la nouvelle disposition est liée à un certain nombre de conditions additionnelles ayant un caractère dit « social ». Elle est donc plus restrictive et ne s'appliquera qu'en dehors des centres urbains relevant de la rubrique XXXVII pour lesquelles le régime prévu à cette rubrique est maintenu et continuera à s'appliquer²²⁰.

§ 4 Conditions de fond et de forme

On décrit d'abord les conditions propres au taux réduit relatifs aux bâtiments d'habitation situés dans une des grandes villes énumérées dans l'arrêté n° 20 (A). Le régime du nouveau taux réduit élargi à l'ensemble de la Belgique (avec conditions nouvelles) est exposé ci-après (B).

²¹⁹ Circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021, *op. cit.*, pt 3.6.

²²⁰ Art. 1^{er} *quater*, § 1^{er}, al. 5, de l'A.R. n° 20.





A ≡ PREMIÈRE HYPOTHÈSE – LA DÉMOLITION D’UN BÂTIMENT ET LA RECONSTRUCTION CONJOINTE D’UN BÂTIMENT D’HABITATION PAR OU POUR LE COMPTE DU MAÎTRE D’OUVRAGE – RUBRIQUE XXXVII, ALINÉA 2, 2^o, DU TABLEAU A DE L’ARRÊTÉ ROYAL N^o 20 (TAUX RÉDUIT HABITATIONS GRANDES VILLES)

L’application du taux réduit est soumise aux conditions de fond et de forme suivantes :

a ≈ Destination du bâtiment reconstruit²²¹

Après l’exécution des travaux, le bâtiment doit être effectivement utilisé soit exclusivement, soit principalement, comme logement privé.

En cas d’utilisation mixte de l’immeuble, le taux applicable sera fonction, conformément à la règle suivant laquelle l’accessoire suit le principal, de la prédominance d’une affectation professionnelle (taux de 21 %) ou privée (taux de 6 %), déterminée par référence à la position adoptée à cet égard en matière d’impôts sur les revenus²²².

Bien que destinés au logement, les établissements d’hébergement pour personnes âgées, les internats, les homes de protection de la jeunesse, les maisons d’accueil, et les établissements résidentiels semblables fournissant des logements meublés, n’entrent pas en considération pour l’application du tarif de 6 %²²³.

b ≈ Emplacement du bâtiment démoli et du bâtiment reconstruit²²⁴

La mesure vise uniquement les travaux immobiliers ayant pour objet la démolition d’un bâtiment et la reconstruction conjointe d’un bâtiment d’habitation situé sur la même parcelle cadastrale.

Néanmoins il n’est pas requis que les deux bâtiments soient situés exactement au même endroit sur cette parcelle. Il est donc tout à fait possible que la reconstruction d’un nouveau bâtiment précède l’opération de démolition.

Il découle de ce qui précède que lorsqu’une habitation est démolie dans un lotissement de deux parcelles et qu’une nouvelle habitation est construite sur chaque parcelle, la construction des deux nouvelles habitations peut, en principe, s’effectuer en appliquant le taux de TVA de 6 %²²⁵.

En outre, il n’est pas rare que la future zone sur laquelle sera érigé le projet résulte de la fusion de plusieurs parcelles cadastrales, parmi lesquelles seules certaines étaient initialement bâties. Dans l’hypothèse où, après la démolition des vieux bâtiments, un bâtiment nouvellement construit se situe partiellement sur la parcelle cadastrale anciennement bâtie et partiellement sur la parcelle cadastrale anciennement non-bâtie, l’ensemble du projet pourra

221 Info 22.06.07 publiée sur *Fisconet*.

222 Commentaire TVA, Chapitre 7. Taux de la taxe (mise à jour du 01.04.2020).

223 Info 22.06.07 publiée sur *Fisconet*.

224 Circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021, *op. cit.*, pt 3.2.

225 Circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021, *op. cit.*, pt 3.4.





bénéficier du taux réduit de TVA de 6 % à condition que le nouveau bâtiment soit situé sur la parcelle cadastrale anciennement bâtie pour au moins 50 %²²⁶.

c ≈ « Consistance significative » du bâtiment démoli²²⁷

Conformément à la circulaire 2021/C/18, « le bien démoli doit être un « bâtiment » pour l'application de la TVA. Il s'agit donc de « toute construction incorporée au sol » (article 1^{er}, § 9, 1^o, du Code de la TVA) ».

Toutefois, tous les bâtiments au sens TVA ne sont pas visés dès lors que la circulaire poursuit et précise : « sont considérés comme des bâtiments dans le cadre de ce régime : toutes les constructions immeubles par nature auxquelles un revenu cadastral peut être attribué au titre d'immeubles bâtis (maisons d'habitation et villas, appartements, bâtiments industriels, commerciaux ou agricoles) ».

Par ailleurs, le bâtiment démoli doit avoir une « consistance significative », en termes de taille et de durabilité des matériaux.

L'administration pourra donc contester l'application de la mesure lorsque :

- le bâtiment démoli est une construction temporaire, faite de matériaux non durables ;
- le bâtiment démoli consiste uniquement en des fondations, des tuyaux souterrains, des canalisations ou une clôture ;
- il existe une disproportion apparente entre la taille du bâtiment démoli et celle du bâtiment nouvellement construit.

d ≈ Travaux réalisés par la même personne

Les travaux de démolition et de reconstruction doivent être effectués par le maître de l'ouvrage ou pour son compte.

Dans l'hypothèse où le maître de l'ouvrage a recours à un entrepreneur, le taux réduit ne s'appliquera que dans la relation entre ce dernier et le maître d'ouvrage et non dans la relation entre l'entrepreneur et son (ses) éventuel(s) sous-traitant(s).

e ≈ Démolition complète²²⁸

La démolition du bâtiment par le maître d'ouvrage ou à sa demande doit être complète en ce sens qu'elle doit concerner un bâtiment entier.

Toutefois, par tolérance administrative, les travaux de démolition et de reconstruction pourront bénéficier du taux réduit lorsque, dans le cadre d'une transformation importante d'un bâtiment, bien que subsistent les anciens murs porteurs ou, plus généralement, les éléments essentiels de ce bâtiment, les travaux ne reposent pas de manière significative sur ceux-ci.

²²⁶ Circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021, *op. cit.*, pt 3.3.

²²⁷ Compte Rendu Intégral, Commission des Finances de la Chambre, 24 octobre 2018, CRIV 54 COM 986, p. 11 ; Circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021, *op. cit.*, pt 3.2.

²²⁸ Circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021, *op. cit.*, pt 3.2.





f ≈ Exigibilité de la TVA

Le moment où la taxe devient exigible doit survenir au plus tard le 31 décembre de l'année de la première occupation ou de la première utilisation du bâtiment d'habitation.

g ≈ Documents à communiquer/à conserver

Les documents suivants²²⁹ doivent être envoyés, par le maître d'ouvrage, avant le moment où la taxe devient exigible, à l'office de contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée dans le ressort duquel le bâtiment est situé.

- une déclaration par laquelle il déclare que le bâtiment est destiné à être utilisé soit exclusivement, soit à titre principal comme logement privé ;
- une copie du permis d'urbanisme.

Une copie de cette déclaration doit être communiquée par le maître d'ouvrage au(x) prestataire(s) de services. Sauf collusion entre les parties ou méconnaissance évidente de la rubrique XXXVII, la détention de cette déclaration par le prestataire de services décharge celui-ci de sa responsabilité en cas de mauvaise application du taux réduit.

Enfin, les factures émises par le prestataire de services doivent mentionner l'existence des éléments justifiant l'application du taux réduit.

B ≡ DEUXIÈME HYPOTHÈSE : LA DÉMOLITION D'UN BÂTIMENT ET LA RECONSTRUCTION CONJOINTE D'UN BÂTIMENT D'HABITATION PAR OU POUR LE COMPTE DU MAÎTRE D'OUVRAGE – ARTICLE 1ERQUATER, § 1ER, DE L'ARRÊTÉ ROYAL N ° 20 (TAUX RÉDUIT « ÉLARGI »)

Outre les conditions 2 à 5 décrites ci-avant, l'application du taux réduit requiert la réunion des conditions (sociales) suivantes :

a ≈ Destination du bâtiment reconstruit

Les opérations doivent être relatives à un bâtiment qui est utilisé, après l'exécution des travaux²³⁰, au moment de la première occupation ou de la première utilisation, comme habitation unique et à titre principal comme habitation propre²³¹, par le maître d'ouvrage qui y aura son domicile sans délai.

- Une habitation²³²

Il ressort de la circulaire 2021/C/18 que le concept d'« habitation » est synonyme de « logement »²³³.

229 L'administration a supprimé la condition légale de communication d'une copie du (des) contrat(s) d'entreprise (Info 22.06.07 publiée sur *Fisconet*).

230 Par opposition, l'utilisation qui était faite du bâtiment démolé ne conditionne par l'application du taux réduit (voy. pt 3.2 de la circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021).

231 Selon l'art. 1^{er}quater, § 1, al. 2, 1^o, a), il doit s'agir d'une habitation propre au sens de l'art. 5/5, § 4, al. 2 à 8, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions.

232 Circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021, *op. cit.*, pt 3.6.

233 Circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021, *op. cit.*, pt 4.1.1.2.





Par ailleurs, les établissements d'hébergement pour personnes âgées, les internats, les homes de la protection de la jeunesse, les maisons d'accueil, et les établissements résidentiels semblables fournissant des logements meublés, n'entrent pas en considération pour l'application du taux réduit.

- Une habitation unique²³⁴

Le bâtiment reconstruit doit être l'unique habitation qu'occupe le maître d'ouvrage.

À cet égard, il est tenu compte :

- de tous les bâtiments utilisés en tout ou en partie comme habitation²³⁵ ;
- sur lesquels le maître d'ouvrage peut faire valoir, en tout ou en partie, des droits de propriété (même en vertu d'une succession ou d'une donation), des droits réels autres que le droit de propriété qui lui donnent le droit d'utiliser le bâtiment d'habitation ou un droit de nue-propriété ;
- qu'ils soient situés en Belgique ou à l'étranger.

Toutefois, sont sans importance²³⁶ :

- les autres habitations dont il est, en vertu d'une succession, copropriétaire, nu-propriétaire ou usufruitier ;
- une autre habitation qu'il occupe comme habitation propre où il a établi son domicile et dont la propriété a été transférée²³⁷ au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle de la première occupation ou de la première utilisation de l'habitation reconstruite ;
- les biens auxquels un revenu cadastral ne doit pas être attribué (une caravane, par exemple).

Le couple marié ainsi que les partenaires qui ont conclu un accord de cohabitation légale, qui reconstruisent ensemble une habitation, sont considérés comme un tout pour déterminer s'il s'agit de l'habitation unique. Si l'un d'eux possède déjà une habitation, le taux réduit ne pourra s'appliquer aux travaux, à défaut d'être face à une habitation unique.

Toutefois, si le mariage ou la cohabitation légale survient dans le délai de 5 ans prévu par l'article 1^{er} quater, § 4, de l'arrêté royal n° 20 (cf. ci-après), aucune régularisation de l'avantage fiscal ne doit être effectuée en raison du mariage ou de la cohabitation légale²³⁸.

- Une habitation propre, à titre principal²³⁹

Les termes « habitation propre » visent le logement que le maître d'ouvrage occupe personnellement en tant que propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier.

234 Circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021, *op. cit.*, pt 4.1.1.3.

235 Il ne faut donc pas tenir compte d'un magasin ou d'un bâtiment industriel dont le maître d'ouvrage est propriétaire.

236 Art. 1^{er} quater, § 1^{er}, al. 3, de l'A.R. n° 20.

237 L'article 1^{er} quater, § 1^{er}, alinéa 3, de l'arrêté royal n° 20 vise l'hypothèse de la vente mais la circulaire 2021/C/18 prévoit que : « L'administration peut également accepter, par tolérance, d'autres formes de transfert de pleine propriété, sauf si un abus a été établi ».

238 Circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021, *op. cit.*, pt 4.1.1.8.

239 Circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021, *op. cit.*, pt 4.1.1.2.





Toutefois, cette notion d'« habitation propre » ne comprend pas la partie de l'habitation qui est utilisée pour l'exercice de l'activité économique du propriétaire, du possesseur, de l'emphytéote, etc. ou de celle d'un membre de sa famille.

Par ailleurs, la circonstance que l'habitation doive être utilisée, à titre principal, comme habitation propre implique que la superficie de la partie non utilisée aux fins de l'exercice d'une activité économique doit être supérieure à la superficie de la partie utilisée aux fins de l'exercice d'une activité économique.

- Une habitation dans laquelle le maître d'ouvrage établira son domicile sans délai

La condition de domiciliation doit être remplie dès que le bâtiment d'habitation est construit et apte à être utilisé.

La condition selon laquelle il doit s'agir de l'habitation propre et unique où le maître d'ouvrage établit son domicile doit être maintenue pendant une période qui prend fin au plus tôt le 31 décembre de la cinquième année qui suit celle au cours de laquelle a lieu la première occupation ou la première utilisation du bâtiment d'habitation par le maître d'ouvrage²⁴⁰.

À défaut, le maître d'ouvrage devra reverser à l'État le montant de l'avantage fiscal dont il a bénéficié pour l'année au cours de laquelle intervient ce changement et les années restant à courir, à concurrence d'un cinquième par année. Ce versement n'est toutefois pas dû en cas de décès du maître d'ouvrage ou pour tout cas de force majeure dûment justifié²⁴¹ qui l'empêche définitivement de remplir cette condition²⁴².

b ≈ Superficie du bâtiment²⁴³

La superficie totale habitable du bâtiment, après l'exécution des travaux ne peut pas excéder 200 m².

- S'agissant d'une maison unifamiliale, la superficie totale habitable est déterminée en additionnant les superficies de toutes les pièces d'habitation, mesurée à partir de et jusqu'aux côtés intérieurs des murs en élévation ;
- S'agissant d'un appartement, la superficie totale habitable est déterminée en additionnant les superficies de chaque partie plane de l'appartement, calculée à partir de et jusqu'au côté intérieur des murs mitoyens. La superficie des parties ou espaces communs, en ce compris le toit plat, le vestibule central, les cages d'escaliers et la façade externe, n'est pas prise en considération.
- S'agissant d'une habitation qui fait partie d'un projet immobilier intégré d'habitat groupé, la superficie totale habitable est déterminée en additionnant les superficies de toutes les pièces d'habitation de cette habitation, mesurées à partir de et jusqu'aux côtés intérieurs des murs mitoyens. La superficie des pièces d'habitation utilisées en

²⁴⁰ Art. 1^{er} quater, § 4, al. 1, 1^o, de l'A.R. n° 20.

²⁴¹ La circulaire cite les cas suivants : le divorce du maître d'ouvrage, la cessation de la cohabitation légale du maître d'ouvrage ; des raisons médicales graves et fondées du maître d'ouvrage ou des membres de sa famille vivant à son domicile ; le déménagement définitif pour raisons professionnelles ; la destruction totale de l'habitation reconstruite, par exemple en cas d'incendie.

²⁴² Art. 1^{er} quater, § 4, al. 2, de l'A.R. n° 20.

²⁴³ Art. 1^{er} quater, § 8, de l'A.R. n° 20 ; Circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021, *op. cit.*, pt 4.1.1.5.





commun par les habitants des différentes habitations du projet, est prise en considération par rapport à chaque habitation individuelle du projet en proportion du nombre d'habitations dans le projet.

Sont considérées ou assimilées à des pièces d'habitation :

- les cuisines, les salles de séjour, les salles à manger, les chambres à coucher, les bureaux et autres espaces destinés à l'habitation ainsi que tous les espaces destinés à l'exercice d'une activité économique, pour autant que ces pièces aient une superficie minimum de 4 m² et une hauteur minimum de 2 mètres au-dessus du plancher ;
- les greniers et sous-sols habitables, pour autant que ces pièces aient une superficie minimum de 4 m² et au moins un point de plus de 2 m de hauteur²⁴⁴.

Par contre, les garages²⁴⁵, salles de bains, WC, salles de douche ou lavabo, escaliers, débaras, couloirs, caves et greniers non habitables ne sont pas considérés comme des pièces d'habitation.

À nouveau, il est exigé, sauf cas de force majeure dûment justifié et sous peine de perdre l'avantage fiscal pour l'année en cours et celles restant à courir, que cette seconde condition soit maintenue pendant une période qui prend fin au plus tôt le 31 décembre de la cinquième année qui suit celle au cours de laquelle a lieu la première occupation ou la première utilisation du bâtiment d'habitation par le maître d'ouvrage²⁴⁶.

c ≈ Exigibilité de la TVA²⁴⁷

Tout comme pour la rubrique XXXVII de l'arrêté royal n° 20, le moment où la taxe devient exigible doit survenir au plus tard le 31 décembre de l'année de la première occupation ou de la première utilisation du bâtiment d'habitation.

Par ailleurs, dès lors que l'objectif de la mesure temporaire est de soutenir le secteur de la construction et de favoriser l'accès au logement, il est également requis que l'exigibilité de la taxe survienne entre le 1^{er} janvier 2021 et le 31 décembre 2022.

d ≈ Documents à communiquer/à conserver²⁴⁸

Les conditions de forme de la rubrique XXXVII de l'arrêté royal n° 20 (taux réduit grandes villes) et de l'article 1^{er} *quater* de l'arrêté royal n° 20 (taux réduit élargi) sont identiques. Le maître d'ouvrage devra donc envoyer à l'administration²⁴⁹, avant le moment où la TVA devient

²⁴⁴ Pour autant, bien entendu, qu'elles soient conçues pour le logement (par exemple comme espace de vie, chambre à coucher, pièce de loisirs) ou aménagées comme telles.

²⁴⁵ La construction d'un garage attenant au bâtiment d'habitation reconstruit peut donc se faire au taux de 6 % alors que la superficie d'un garage n'est pas prise en compte dans le calcul du critère de la superficie habitable maximale (Circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021, *op. cit.*, pt 3.6).

²⁴⁶ Art. 1^{er} *quater*, § 4, al. 1, 1^o, et al. 2, de l'A.R. n° 20.

²⁴⁷ Circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021, *op. cit.*, pt 3.5.

²⁴⁸ Circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021, *op. cit.*, pt 4.3.

²⁴⁹ En version électronique via l'application web MyMinFin ou en version papier à l'adresse suivante :

- FOD Financien – Scanningcentrum – AAFISC kmo, Gaston Crommenlaan 66, PB 575, 9050 Gent (Ledeberg) pour les biens immobiliers situés en Flandre ou dans la Région de Bruxelles-Capitale ;
- SPF Finances – Centre de Scanning – Avenue du Prince de Liège, 133-BP 575 - 5100 Namur (Jambes) pour les biens immobiliers situés en Wallonie ou dans la Région Bruxelles – Capitale.





exigible²⁵⁰, et au(x) prestataire(s) de service²⁵¹ (sauf en cas d'autoliquidation) un document (déclaration 111-1) par lequel il déclare que le bâtiment :

- est destiné à être utilisé comme habitation unique et à titre principal comme habitation propre par le maître d'ouvrage qui y aura son domicile sans délai ;
- aura une superficie totale habitable qui n'excède pas 200 m².

L'envoi de la déclaration 111-1 à l'administration doit être accompagné d'une copie du permis d'urbanisme²⁵². À cet égard, l'arrêté royal a prévu un garde-fou afin d'éviter que certains opérateurs soient tentés, en accord avec le maître d'ouvrage, de procéder juste avant la date d'extinction de la mesure, à une facturation anticipée excessive de leurs prestations qui dépasserait de façon exorbitante les prestations effectivement réalisées durant cette période²⁵³. Ainsi, si la demande du permis d'urbanisme a été introduite auprès de l'autorité compétente à partir du 1^{er} juillet 2022, l'application du taux réduit est limitée à concurrence de 25 % du montant total des travaux qui peuvent bénéficier du taux réduit de 6 %. Il est toutefois possible de ne pas subir cette limitation en apportant la preuve que le montant facturé avant le 31 décembre 2022 correspond à des opérations de démolition et de reconstruction effectivement achevées avant cette date²⁵⁴.

Enfin, les factures émises par l'entrepreneur doivent reprendre les éléments justifiant l'application du taux réduit.

250 Si le projet de construction est déjà en cours avant le 1^{er} janvier 2021, la déclaration doit être envoyée au plus tard le 31 mars 2021 (art. 1^{er} quater, § 6, de l'A.R. n° 20).

251 À nouveau, sauf collusion entre les parties ou méconnaissance évidente de l'article 1^{er} quater, la détention de cette déclaration par le prestataire de services décharge celui-ci de sa responsabilité en cas de mauvaise application du taux réduit.

252 À nouveau, le texte légal prévoit deux annexes à la déclaration 111-1 : une copie du permis d'urbanisme et une copie du (des) contrat(s) d'entreprise. L'administration n'exige pas qu'une copie de(s) contrat(s) d'entreprise lui soit communiquée. Ils doivent néanmoins être tenus à sa disposition (Circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021, *op. cit.*, pt 4.3.1).

253 Circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021, *op. cit.*, pt 4.5.

254 Art. 1^{er} quater, § 7, de l'A.R. n° 20.



Rubrique XXXVII du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970				
Bénéficiaire	Champ matériel	Champ territorial	Conditions de fond	Conditions de forme
Maitre d'ouvrage - personne physique ou morale	Travaux immobiliers et autres opérations énumérées à la rubrique XXXI, § 3, 3° à 6°, du tableau A de l'annexe au présent arrêté ayant pour objet la démolition d'un bâtiment et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation	1. Centres urbains de Charleroi, Gand, Ostende, Malines, Mons, La Louvière, Saint-Nicolas, Seraing et Liège ; 2. Territoire de la Région de Bruxelles-Capitale : Bruxelles, Anderlecht, Saint- Gilles, Saint-Josse-ten- Noode, Molenbeek-Saint- Jean, Schaerbeek et Forest ; 3. Louvain, Bruges, Courtrai, Roeselare, Alost, Termonde, Genk, Hasselt, Mouscron, Tournai, Verviers, Namur, Ixelles, Uccle et Etterbeek.	1. Logement privé 2. Même parcelle cadastrale 2. Consistance du bâtiment démoli 3. Travaux réalisés par la même personne 4. Démolition complète 5. Exigibilité : au plus tard le 31 décembre de l'année de la première occupation ou de la première utilisation	1. Déclaration 2. Permis d'urbanisme 3. Contrat(s) d'entreprise 4. Mentions sur facture

Article 1er quater, §1, de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970				
Bénéficiaire	Champ matériel	Champ territorial	Conditions de fond	Conditions de forme
Maitre d'ouvrage - personne physique	Travaux immobiliers et autres opérations énumérées à la rubrique XXXI, § 3, 3° à 6°, du tableau A de l'annexe au présent arrêté ayant pour objet la démolition d'un bâtiment et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation	Belgique sauf : 1. Centres urbains de Charleroi, Gand, Ostende, Malines, Mons, La Louvrière, Saint-Nicolas, Seraing et Liège ; 2. Territoire de la Région de Bruxelles-Capitale : Bruxelles, Anderlecht, Saint- Gilles, Saint-Josse-ten- Noode, Molenbeek-Saint- Jean, Schaerbeek et Forest ; 3. Louvain, Bruges, Courtrai, Roeselare, Alost, Termonde, Genk, Hasselt, Mouscron, Tournai, Verviers, Namur, Ixelles, Uccle et Etterbeek.	1. Habitation unique, propre, dans laquelle le MO est domicilié pendant 5 ans 2. Superficie maximale de 200 m2 3. Même parcelle cadastrale 4. Consistance du bâtiment démoli 5. Travaux réalisés par la même personne 6. Démolition complète 7. Exigibilité : au plus tard le 31 décembre de l'année de la première occupation ou de la première utilisation	1. Déclaration 111-1 2. Permis d'urbanisme 3. Contrat(s) d'entreprise (à tenir à la disposition de l'administration) 4. Mentions sur facture



Section 2

Deuxième cas d'application : la démolition d'un bâtiment et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation destiné à une location de longue durée dans le cadre de la politique sociale – Article 1^{er} quater, § 2, de l'arrêté royal n° 20

Le taux de 6 % peut également s'appliquer lorsque le bâtiment n'est pas occupé par le maître d'ouvrage (lequel peut être une personne physique ou morale) mais est donné en location à ou par l'intermédiaire d'une agence immobilière sociale pendant une durée minimale de 15 années²⁵⁵ suivant celle au cours de laquelle a lieu la première occupation ou la première utilisation du bâtiment²⁵⁶.

Si cette location prend fin au cours de cette période, et hors l'hypothèse d'un cas de force majeure dûment justifié, le maître d'ouvrage devra reverser à l'État le montant de l'avantage fiscal dont il a bénéficié pour l'année au cours de laquelle intervient ce changement et les années restant à courir, à concurrence d'un quinzième par année^{257/258}.

Les conditions de fond et de forme relatives à l'article 1^{er} quater, § 1^{er} de l'AR n° 20 décrites ci-avant, excepté celles relatives à la destination et à la superficie du bâtiment, s'appliquent *mutatis mutandis* à cette seconde hypothèse.

²⁵⁵ Art. 1^{er} quater, § 5, al. 1, de l'A.R. n° 20.

²⁵⁶ La date de la première occupation ou de la première utilisation du bâtiment d'habitation est la date à laquelle le contrat de location principal ou le mandat de gestion prend effet.

²⁵⁷ Art. 1^{er} quater, § 5, al. 2 et 3, de l'A.R. n° 20.

²⁵⁸ La circulaire 2021/C/18 prévoit également, à certaines conditions, qu'aucun remboursement ne devra être opéré en cas de faillite ou de transfert de contrat (pt 4.1.2.4).



Article 1er quater, §2, de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970				
Bénéficiaire	Champ matériel	Champ territorial	Conditions de fond	Conditions de forme
Maitre d'ouvrage - personne physique ou morale	Travaux immobiliers et autres opérations énumérées à la rubrique XXXI, § 3, 3° à 6°, du tableau A de l'annexe au présent arrêté ayant pour objet la démolition d'un bâtiment et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation	Belgique	<ol style="list-style-type: none"> 1. Location à une AIS pendant 15 ans 2. Même parcelle cadastrale 3. Consistance du bâtiment démol 4. Travaux réalisés par la même personne 5. Démolition complète 6. Exigibilité : au plus tard le 31 décembre de l'année de la première occupation ou de la première utilisation 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Déclaration 111-2 : le maître d'ouvrage doit y mentionner que le bâtiment qu'il fait démolir et reconstruire est destiné à être donné en location en tant que bâtiment d'habitation à une ou par l'intermédiaire d'une agence immobilière sociale pendant une période de quinze années 2. Permis d'urbanisme 3. Contrat(s) d'entreprise, contrat de location principal ou mandat de gestion (à tenir à la disposition de l'administration) 4. Mentions sur facture

Tableau récapitulatif



Section 3

Troisième cas d'application : la livraison d'un bâtiment d'habitation et du sol y attenant ou la constitution, cession ou rétrocession de droits réels portant sur un bâtiment d'habitation et le sol y attenant par l'assujetti qui a procédé à la démolition d'un bâtiment et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation – Article 1^{er}quater, § 3, de l'A.R. n° 20.

Enfin, les livraisons de bâtiments ainsi que les constitutions, cessions ou rétrocessions de droits réels peuvent également prétendre au taux réduit de 6 % à condition que l'opération ne soit pas exemptée par l'article 44, § 3, 1^o, du Code de la TVA et concerne :

- soit un bâtiment d'habitation d'une surface maximale de 200 m² utilisée par un acquéreur personne physique comme habitation propre et unique pendant 5 ans (auquel cas, nous renvoyons à la deuxième hypothèse (section 1 ci-avant) et au tableau ci-après pour connaître les conditions de fond et de forme à respecter²⁵⁹) ;
- soit un bâtiment d'habitation qui est donné en location à ou par l'intermédiaire d'une agence immobilière sociale pendant une durée minimale de 15 ans (auquel cas, nous renvoyons à la section 2 ci-avant et au tableau ci-après pour connaître les conditions de fond et de forme à respecter).

²⁵⁹ Toutefois, contrairement à l'hypothèse visée aux sections 1 et 2, l'administration prévoit une tolérance : le taux réduit de 6 % pourra s'appliquer, aux conditions fixées par la circulaire 2021/C/18, dans l'hypothèse où une cause d'exigibilité de la TVA relative aux travaux de démolition d'un bâtiment est déjà intervenue avant l'entrée en vigueur de la mesure au 1^{er} janvier 2021 et que les projets ne sont pas menés, depuis la démolition du bâtiment jusqu'à la livraison de l'habitation, par le même assujetti (point 5.1).



Acquéreur - personne physique	Livraison de biens/la constitution, cession ou rétrocession de droits réels	Belgique	<ol style="list-style-type: none"> 1. Habitation unique, propre, dans laquelle l'acquéreur est domicilié pendant 5 ans 2. Superficie maximale de 200 m² 2. Même parcelle cadastrale 3. Consistance du bâtiment démoli 4. Travaux réalisés par la même personne 5. Démolition complète 6. Exigibilité : --> au plus tard le 31 décembre de l'année de la première occupation ou de la première utilisation --> entre le 1er janvier 2021 et le 31 décembre 2022 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Déclaration 111-3 contresignée par l'acquéreur du bâtiment. Elle doit être introduite avant que la TVA ne devienne exigible ou, dans le cas d'une vente sur plan, avant le moment où le fait générateur se produit. 2. Permis d'urbanisme 3. Contrat(s) d'entreprise, compromis ou acte authentique, contrat de location principal ou mandat de gestion (à tenir à la disposition de l'administration) 4. Mentions sur facture
Acquéreur - personne physique ou morale			<ol style="list-style-type: none"> 1. Location à une AIS pendant 15 ans 2. Même parcelle cadastrale 3. Consistance du bâtiment démoli 4. Travaux réalisés par la même personne 5. Démolition complète 6. Exigibilité : --> au plus tard le 31 décembre de l'année de la première occupation ou de la première utilisation --> entre le 1er janvier 2021 et le 31 décembre 2022 	

Tableau récapitulatif



Chapitre V

Problématique des opérations prétendument ou effectivement gratuites à l'aune de la jurisprudence de la C.J.U.E. et de la position administrative sur les travaux d'infrastructure

Françoise BALTUS

Avocate

Chargée de conférences à l'ULB (Solvay)

Directeur du *Journal de droit fiscal*

Section 1

Bref historique du contexte belge

§ 1 Introduction

La complexité des questions relatives à la déduction de la TVA qui grève les travaux d'infrastructures immobilières implique de les aborder d'un point de vue historique.

On sait que, pour pouvoir déduire la TVA sur les frais qu'on encourt, il faut avoir une activité soumise à la TVA²⁶⁰. La réalisation d'opérations exonérées à l'intérieur du pays²⁶¹ ou d'opérations sans contrepartie, ne permet pas la déduction.

On sait aussi que parmi ces opérations exonérées se trouvent « les livraisons de biens immeubles par nature ». Par exception à cette exonération de principe, on soumet néanmoins à la taxe – sur option ou d'office selon les cas – les livraisons de bâtiments nouvellement construits²⁶² (voy. le chapitre 1^{er}, ci-avant, de la présente *Chronique*).

L'objet de ces livraisons imposables a évolué dans le temps, mais il n'a jamais englobé, en Belgique, les terrains à bâtir (conformément à la réglementation européenne qui autorise les États membres à les exonérer de la TVA en toute hypothèse).

²⁶⁰ Voy. art. 45 C. TVA.

²⁶¹ Art. 44 C. TVA.

²⁶² Art. 44, § 3, 1^o, C. TVA.





§ 2 Avant 2002

À l'origine, seuls les « bâtiments », entendus comme « toute construction immeuble par nature à laquelle un revenu cadastral (pouvait) être attribué au titre d'**immeuble bâti** (maison d'habitation et villas, appartements, bâtiments industriels, commerciaux ou agricoles, murs mitoyens, etc.) »²⁶³ étaient visés. Les terrains en étaient toujours exclus, de telle manière que la vente d'un bâtiment avec le terrain y attenant n'était, le cas échéant, taxable qu'en proportion du prix du bâtiment.

Le bâtiment lui-même était cessible sous le régime de la TVA jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle avait eu lieu le premier enrôlement au pré-compte immobilier (actuellement, ce délai se compte en référence à la première occupation ou utilisation²⁶⁴). Les bâtiments anciens pouvaient déjà, comme aujourd'hui, retrouver un caractère « neuf » et, partant, être cédés sous le régime de la TVA lorsqu'ils avaient subi des transformations très importantes²⁶⁵.

À cette époque, en vertu d'une circulaire de 1975, la déduction de la TVA grevant les travaux d'infrastructure était permise par les commentaires administratifs sous certaines conditions, pour autant que le terrain soit vendu avec le bâtiment, et que leur coût soit compris dans la partie du prix de vente imposable à la TVA²⁶⁶, et ce même s'ils faisaient l'objet d'un abandon gratuit à une commune ou autre autorité publique.

§ 3 Modification de la définition du « bâtiment » en 2002

En 2002, la notion de « bâtiment » a été élargie par le Code de la TVA, pour recouvrir dorénavant « **toute construction incorporée au sol** »²⁶⁷.

La circulaire publiée rapidement après la modification législative constatait donc que « cette notion s'applique désormais également aux travaux d'infrastructure (voirie, canalisations d'eau, de gaz et d'électricité, égouts, parc de stationnement pour voitures même si ce dernier ne comporte qu'un revêtement de sol) et, d'une manière plus générale, à tous les ouvrages incorporés dans le sol et immobilisés dès lors par nature, tels que :

- routes, voies ferrées, canaux bétonnés, darses, écluses, ponts, aqueducs, tunnels, murs de clôture, digues, barrages, lignes électriques, poteaux d'éclairage, pipelines, conduites d'eau, de gaz ou d'électricité, réseaux d'égouts, etc. ;
- et, pour autant que leur aménagement ne se limite pas au nivellement du sol (c'est-à-dire à un sol de terre battue) ou à un simple empierrement mais comporte un revêtement adhérent : parcs de stationnement, quais de déchargement, aires de manœuvre

²⁶³ N° 152 du *Manuel de la TVA*, éd. au 1^{er} décembre 2000.

²⁶⁴ Voy. art. 8, 12, § 2, et 44 § 3, 1^o, C. TVA.

²⁶⁵ Sur la manière dont l'administration entend cette notion, voy. Commentaire TVA, chap. 16, sect. 1, pt 3, C.

²⁶⁶ Circ. n° 17/1975, n° 24 à 28 et décisions administratives n° E.T. 8.402 du 3.2.1972 et E.T. 21.504 du 16 décembre 1975.

²⁶⁷ Art. 1, § 9, C. TVA.





ou de transbordement, aires de stockage, berges, rampes d'accès à des voies navigables, bassins d'orage et autres travaux d'infrastructure »²⁶⁸.

La circulaire déduisait très logiquement de ceci que « [c]ompte tenu que la nouvelle notion de bâtiments s'étend aux travaux d'infrastructure emportant immobilisation par nature de matériaux (conduites d'eau, de gaz, d'électricité, voiries, égouts, etc.), les assujettis (lotisseurs) dont l'activité économique consiste à vendre d'une manière habituelle des terrains sur lesquels ont été effectués de tels travaux, sont visés par l'article 12, § 2 du Code et doivent soumettre à la TVA, en se conformant à l'article 30 du Code, la partie du prix et des charges stipulés qui se rapportent à ces travaux. (...) La taxe ayant grevé les travaux d'infrastructure emportant immobilisation par nature de matériaux est en règle déductible puisque ces travaux d'infrastructure sont considérés comme des bâtiments dont la cession sera soumise à la TVA »²⁶⁹.

En d'autres termes, en leur qualité de « constructions incorporées au sol », les travaux d'infrastructure devenaient des bâtiments cessibles sous le régime de la TVA.

Une autre conséquence de la modification était que l'abandon gratuit de tels travaux à l'autorité représentait donc dorénavant une cession d'un bâtiment à titre gratuit, correspondant à un prélèvement imposable à charge du promoteur²⁷⁰, ou ne permettait pas la déduction de la taxe s'il était prévu comme charge du permis de bâtir²⁷¹.

Lorsque le coût des infrastructures acquises gratuitement aux autorités était répercuté sur les acheteurs avec application de la TVA, on aboutissait à une double imposition économique.

§ 4 La décision administrative du 15 mars 2006 et l'affaire *Les Grands Prés*

En **2006**, l'administration a décidé de contourner cette difficulté, et de maintenir sa tolérance exprimée dans la circulaire de 1975 lorsque les acheteurs des bâtiments supportent économiquement le coût des infrastructures cédées gratuitement à l'autorité.

C'est dans ce cadre que la Cour de cassation²⁷² a cassé un arrêt de la cour d'appel de Mons refusant à une société de promotion immobilière, la société *Les Grands Prés*, la déduction de la TVA ayant grevé les travaux d'infrastructure d'une voirie rendue nécessaire dans le cadre de la construction d'un centre commercial, et devant être abandonnée gratuitement au profit de la ville de Mons.

Pour la cour d'appel, la décision administrative de 2006 était postérieure aux travaux de l'espèce et elle était en outre « manifestement illégale ».

²⁶⁸ Circ. n° 24/2002, n° 13.

²⁶⁹ *Ibid.*, n°s 48 et 49.

²⁷⁰ Décision administrative n° E.T. 109.060 du 15 mars 2006.

²⁷¹ Pt 51 de la circulaire n° 24/2002.

²⁷² Cass., 26 février 2010, R.G. n° F.09.0007.F, disponible sur le site Juportal.





La cour d'appel avait aussi exprimé qu'il importait peu que la société répercute les charges sur ses clients (les exploitants du centre commercial) et que « la loi fiscale lie l'exercice éventuel du droit à déduction à une utilisation déterminée des biens et services et non à l'incorporation éventuelle des coûts dans un prix de revient ».

La Cour de cassation a vu dans cet arrêt une violation des dispositions relatives au droit à déduction « dans l'interprétation qu'en donne la Cour de justice ».

La tolérance ne s'appliquait pas aux travaux qui ne desservent pas les lots bâtis ni aux travaux de voiries ou de canalisation dans le cadre d'un lotissement ayant pour seul objectif la vente de terrains non bâtis, ni encore en cas de vente concomitante d'un terrain par un lotisseur et d'un bâtiment par un promoteur ou constructeur professionnel²⁷³.

§ 5 L'extension de la taxation des ventes de bâtiments neufs au « sol y attenant » en 2011

Le 1^{er} janvier 2011, une dernière modification législative importante est entrée en vigueur : dorénavant, la cession immobilière imposable à la TVA vise le bâtiment **et le « sol y attenant »**. L'article 1^{er}, § 9, du Code définit ce sol comme « le terrain sur lequel il est permis de bâtir et qui est cédé par la même personne, en même temps que le bâtiment et attenant à celui-ci ».

Les terrains seuls, à bâtir ou non, restent visés par l'exonération de principe des livraisons de biens immeubles.

Or, en leur qualité de « construction incorporée au sol », les travaux d'infrastructure étaient devenus des bâtiments cessibles sous le régime de la TVA, et le terrain sur lequel ils avaient porté était dorénavant un « sol attenant » à ces bâtiments. Bon nombre de terrains à bâtir devenaient ainsi *de facto* cessibles sous le régime de la TVA, malgré la décision de la Belgique de les maintenir dans les livraisons d'immeubles exonérées de TVA.

§ 6 Le revirement administratif opéré dans une décision de 2013

Par une décision administrative du 28 octobre 2013²⁷⁴, l'administration fiscale a trouvé le moyen d'éviter cet écueil. La directive européenne laisse aux États membres le soin de définir ce qu'ils entendent par « terrains à bâtir ». L'administration a donc donné au « terrain à bâtir », une définition lui permettant d'exclure de la TVA les cessions de terrains comportant une infrastructure de base²⁷⁵ : « Doivent être considérés comme des **terrains à bâtir simplement aménagés**, les terrains sur lesquels ont été effectués des travaux préalables à l'érection d'un bâtiment au sens usuel du terme (maison d'habitation, ...) tels le mesurage du terrain, le

²⁷³ Décision administrative n° E.T. 109.060 du 15 mars 2006.

²⁷⁴ Reprise largement dans le Commentaire TVA, chap. 16, sect. 1, pts 3 et 5.

²⁷⁵ La valeur d'une telle définition donnée non pas dans la loi, mais dans un simple commentaire administratif, pose évidemment des questions, comme le fait remarquer W. PANIS, « Infrastructuurwerken en BTW: nog een lange weg te gaan », *T.F.R.*, 2014, p. 171.





nivellement du sol, la démolition de constructions anciennes, la pose dans le sous-sol, avec immobilisation par nature, de tuyaux, de câbles, d'égouts, de conduites nécessaires pour le raccordement du lot au domaine public,...

Il a été décidé (...), sous réserve de ce qui est dit au point 2.2. ci-après, d'abroger le point 48 de la circulaire 24/02, selon lequel, comme la notion de bâtiment (...) s'étend également aux travaux d'infrastructure emportant immobilisation par nature de matériaux (conduites d'eau, de gaz, d'électricité, voiries, égouts,...), les assujettis (lotisseurs,...) qui vendent des terrains sur lesquels ont été effectués de tels travaux, doivent soumettre à la taxe la partie du prix et des charges qui se rapportent à ces travaux.

(...)

Il ne saurait donc être ici question d'un terrain attenant au sens de l'article 1^{er}, § 9, 2^o, du Code de la TVA (comp. point 2.2. ci-après).

La TVA est néanmoins évidemment applicable lorsque les travaux d'infrastructure sont effectués par un autre assujetti, lié ou non au vendeur du terrain (lotisseur, ...), qui fournit et facture directement le coût de ces travaux aux acheteurs qui construisent eux-mêmes (particuliers, promoteurs, ...) ».

Bien entendu, l'administration ne pouvait pas considérer que tous les travaux d'infrastructure revêtaient un simple caractère d'« aménagement ». Il est évident que certaines infrastructures répondent de toute manière à la notion de construction. La décision administrative de 2013 s'exprime comme ceci à leur sujet :

« 2.2. Distinction entre un terrain aménagé et un terrain attenant

À l'inverse, lorsque, indépendamment de la valeur du terrain sur lequel ils sont effectués, **les travaux aboutissant à une immobilisation par nature de matériaux ont une consistance et une importance matérielles significatives par rapport à ce terrain, qui en est le simple support**, ils constituent des constructions incorporées au sol, c'est-à-dire des **bâtiments** (parkings, couverts ou à ciel ouvert, voiries, ouvrages d'art, ...).

La livraison à titre onéreux de ces bâtiments et du terrain y attenant par un assujetti, en même temps et par la même personne, est alors passible de la taxe pour le tout, sachant qu'il faut donc entendre ici par « terrain attenant » le sol et le sous-sol, aménagé ou non.

Quant aux terrains (lots) privatifs adjacents à la voirie, ils ne constituent pas des « terrains attenants » à la voirie, s'agissant de parcelles cadastrales distinctes de celle-ci ».

C'est dans ce contexte que doit s'analyser la déduction de la TVA sur les travaux d'infrastructure.

Cette décision administrative de 2013 expose aussi le régime administratif des frais d'infrastructures cédées gratuitement aux autorités, au titre de charges urbanistiques ou autres. Nous l'examinerons en détail en fin d'exposé.





Section 2

Les opérations à titre onéreux qui, seules, permettent en principe le droit à déduction

§ 1 Les notions d'opération à titre onéreux et de contrepartie en matière de TVA

Selon son expression consacrée, la Cour de justice considère qu'une opération est faite à titre onéreux « s'il existe entre le fournisseur et l'acheteur un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, le prix perçu par le fournisseur constituant la contre-valeur effective du bien [ou du service] fourni »²⁷⁶.

La notion même de contrepartie a aussi fait l'objet de plusieurs questions préjudicielles, d'où l'on peut tirer les contours suivants.

Les principes, dégagés dès 1981²⁷⁷, sont essentiellement au nombre de quatre :

- la contrepartie (ou contrevaleur) est une notion de droit de l'Union qui « ne saurait être laissée à la discrétion de chaque État membre » ;
- il doit exister un lien direct entre la prestation et la contrepartie²⁷⁸ ;
- elle doit pouvoir être exprimée en argent ; mais elle peut consister dans la remise d'un bien (échange) ou la fourniture d'un service²⁷⁹ ;
- elle représente une valeur subjective, à savoir la contrepartie réellement reçue.

Une opération conclue à titre onéreux est imposable par principe, et elle ouvre donc le droit à déduction²⁸⁰.

§ 2 Les opérations conclues pour un prix dérisoire – La base minimale d'imposition pour les cessions de bâtiments et les travaux de construction

Une opération réalisée pour un prix dérisoire est donc, en principe, une opération taxable ouvrant le droit à déduction, et la taxe n'est due qu'en proportion du montant dérisoire payé. La taxe payée peut ainsi être largement inférieure à la taxe récupérée : « si le prix de livraison est inférieur au coût de revient, la déduction ne peut pas être limitée à proportion de la différence

²⁷⁶ Voy., entre autres, C.J.U.E., arrêt *Posnania Investment SA* du 11 mai 2017, aff. C-36/16, qui considère que la dation d'un bien en paiement d'un impôt ne relève pas de la notion de livraison à titre onéreux mais peut, le cas échéant, être constitutive d'un prélèvement.

²⁷⁷ C.J.C.E., arrêt *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA* du 5 février 1981, aff. 154/80.

²⁷⁸ Cette exigence a été rappelée à de très nombreuses reprises, notamment dans l'arrêt souvent cité en cause de l'Apple and Pear Development Council du 8 mars 1988 (aff. 102/86).

²⁷⁹ Comme c'est le cas, par exemple, pour les travaux pris en charge par le locataire en échange de remises de loyers : C.J.U.E., arrêt *Serebryannay vek EOOD* du 26 septembre 2013, aff. C-283/12.

²⁸⁰ Art. 2 et 45, § 1^{er}, C. TVA.





entre ce prix et ce coût, même si ledit prix est considérablement moins élevé que le coût de revient, à moins qu'il ne soit purement symbolique »²⁸¹.

La Cour de justice a d'ailleurs assimilé par la suite le paiement d'un montant symbolique à une absence de paiement, mais dans un cadre différent, où il s'agissait de savoir dans quelle mesure un contrat de leasing prévoyant une valeur résiduelle minimale peut être considéré comme une convention de vente à tempérament²⁸².

Il faut être attentif au fait qu'en Belgique, il existe une base d'imposition minimale, la « valeur normale », pour les bâtiments cédés avec application de la TVA, et pour les travaux immobiliers portant sur des bâtiments à ériger²⁸³.

§ 3 La contrepartie représentée par une subvention

Remarquons aussi que la contrepartie, en principe imposable, est celle qui est obtenue (ou à obtenir), non seulement de la part de celui à qui la prestation est fournie, mais aussi des tiers²⁸⁴. La directive précise d'ailleurs que la contrepartie imposable comprend les subventions directement liées au prix des opérations²⁸⁵.

Par conséquent, les subsides liés au prix des biens et services font partie de la base d'imposition, mais non les subsides de fonctionnement.

Aussi :

- « manque aux obligations qui lui incombent en vertu du droit communautaire, l'État membre qui, dans le cas d'activités subventionnées, prévoit un prorata de déduction de la TVA supportée par les assujettis n'effectuant que des opérations taxées et qui instaure une règle particulière limitant la déductibilité de la TVA afférente à l'achat de biens ou de services financés au moyen de subventions »²⁸⁶ ;
- manque de même à ses obligations, « l'État membre qui instaure une règle particulière limitant la déductibilité de la taxe sur la valeur ajoutée afférente à l'achat de biens d'équipement en raison du fait qu'ils ont été financés au moyen de subventions »²⁸⁷ ;
- « la directive s'oppose à une réglementation nationale qui, en cas d'acquisition de biens subventionnée par des fonds publics, ne permet de déduire la TVA y afférente qu'à concurrence de la partie non subventionnée de cette acquisition »²⁸⁸.

²⁸¹ C.J.U.E., arrêt *Gemeente Woerden* du 22 juin 2016, aff. C-267/15.

²⁸² Ou, plus exactement, à « la remise matérielle d'un bien en vertu d'un contrat qui prévoit la location d'un bien pendant une certaine période ou la vente à tempérament d'un bien, assorties de la clause que la propriété est normalement acquise au plus tard lors du paiement de la dernière échéance », selon les termes de l'article 14 de la directive TVA ; C.J.U.E., arrêt *Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd* du 4 octobre 2017, aff. C-164/16 ; voy. le pt 46 des concl. av. gén. M. Maciej SZPUNAR dans cette affaire.

²⁸³ Art. 36 C. TVA.

²⁸⁴ Art. 73 de la directive TVA.

²⁸⁵ *Ibid.*

²⁸⁶ C.J.C.E., arrêt *Commission c. Espagne* du 6 octobre 2005, aff. C-204/03.

²⁸⁷ C.J.C.E., arrêt *Commission c. France* du 6 octobre 2005, aff. C-243/03.

²⁸⁸ C.J.C.E., arrêt *Parat Automotive Cabrio Textiltet ket Gyártó Kft* du 23 avril 2009, aff. C-74/08.





Mais ces enseignements sont évidemment nuancés lorsqu'à côté de son activité taxée, l'assujetti exerce une activité exonérée ne lui ouvrant pas le droit à déduction, ou une activité hors du champ de l'assujettissement à la TVA.

§ 4 L'interdiction des pratiques abusives

Ceci étant, la conclusion d'opérations à prix très bas plutôt qu'à titre gratuit, dans le but essentiel de bénéficier du droit à la déduction de la TVA, risque évidemment de se heurter à l'interdiction des pratiques abusives, comme la Cour de justice l'a d'ailleurs rappelé lorsque, dans l'affaire *Lajvér*, examinée ci-après, elle a invité la juridiction de renvoi à également « s'assurer que l'opération (d'exploitation d'ouvrages de génie rural financés largement par des subventions, moyennant des redevances peu élevées) ne constitue pas un montage purement artificiel, dépourvu de réalité économique, effectué à la seule fin d'obtention d'un avantage fiscal »²⁸⁹.

Section 3

Bref rappel des principes régissant le droit à déduction. Le lien direct et immédiat entre les activités taxables et les dépenses grevées de TVA, requis pour que celle-ci soit déductible

Ces principes sont régulièrement rappelés par la Cour de justice, la plupart du temps dans les mêmes termes²⁹⁰ :

- « ce droit [à déduction] fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité. Il s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (...).
Le régime des déductions vise, en effet, à **soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA** due ou acquittée **dans le cadre de toutes ses activités** économiques. Le système commun de la TVA garantit ainsi la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, **quels que soient les buts ou les résultats de celles-ci, à condition** que lesdites activités soient, **en principe, elles-mêmes soumises à la TVA** (...).
- (...) **l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est, en principe, nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA en amont soit reconnu** à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit. Le droit à déduction de la TVA grevant

²⁸⁹ C.J.U.E., arrêt *Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft* du 2 juin 2016, aff. C-263/15.

²⁹⁰ Ceux-ci sont repris de C.J.U.E., arrêt *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG* du 16 septembre 2020, aff. C-528/19, pts 23 et s. C'est nous qui soulignons.





l'acquisition de biens ou de services en amont présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction (...).

- Un droit à déduction est cependant **également admis** en faveur de l'assujetti, **même en l'absence de lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction**, lorsque les coûts des opérations en cause **font partie des frais généraux** de ce dernier et sont, en tant que tels, des **éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit**. De tels coûts **entretiennent, en effet, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti** (...).
- Il en résulte que l'existence du droit à déduction est déterminée en fonction des opérations en aval auxquelles les opérations en amont sont affectées. Ainsi, ce droit existe dans le cas où l'opération en amont soumise à la TVA se trouve en lien direct et immédiat avec une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction. Si tel n'est pas le cas, il y a lieu d'examiner si les dépenses effectuées pour acquérir des biens ou des services en amont font partie des frais généraux liés à l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti. Dans l'un ou l'autre cas, **l'existence d'un lien direct et immédiat présuppose que le coût des prestations en amont est incorporé respectivement dans le prix des opérations particulières en aval ou dans le prix des biens ou des services fournis par l'assujetti dans le cadre de ses activités économiques** (...).
- (...) dans le cadre de l'application du critère du lien direct incombant aux administrations fiscales et aux juridictions nationales, il appartient à celles-ci de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se sont déroulées les opérations concernées et de tenir compte des seules opérations qui sont objectivement liées à l'activité imposable de l'assujetti. **L'existence d'un tel lien doit ainsi être appréciée au regard du contenu objectif de l'opération en question** (...).
- (...) **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 la taxe en aval ni déduction de celle-ci en amont. En effet, dans ces deux cas, **le lien direct et immédiat** entre les dépenses encourues en amont et les activités économiques réalisées par la suite par l'assujetti **est rompu** (...) ».

Depuis longtemps déjà, la Cour de justice énonce, en effet, que lorsque les frais généraux de l'assujetti sont des éléments constitutifs du prix des produits de l'entreprise, ils entretiennent, à ce titre, le lien direct et immédiat nécessaire pour le droit à déduction²⁹¹. Cependant, le nombre d'arrêts ayant traité cette question démontre à quel point l'application de cet énoncé n'est pas toujours facile.

²⁹¹ Voy., entre autres, C.J.C.E., *SKF* du 29 octobre 2009, aff. C-29/08.





Section 4

Les opérations sans contrepartie dont les coûts peuvent être imputés aux frais généraux de l'activité économique

§ 1 Introduction

La jurisprudence de la Cour de justice de Luxembourg regorge d'exemples où le lien direct entre les coûts et l'activité économique était mis en doute.

Elle a d'ailleurs eu, ces dernières années, à connaître de plusieurs affaires où des tiers (autorités publiques ou non) profitaient, directement ou indirectement mais gratuitement, de frais réalisés par un assujetti, et où le droit à déduction de cet assujetti était mis en cause par voie de conséquence.

L'une de ces affaires concernait une assujettie belge en litige avec notre administration fiscale (l'affaire *Vos Annemingen*).

§ 2 Les frais supportés par les sociétés holding pour l'acquisition d'actions dans des filiales

Plusieurs arrêts traitent de la TVA (sur des frais de conseils, etc.) que des sociétés holdings supportent pour procéder à des opérations telles que l'acquisition d'actions, ou l'augmentation de leur capital avec une émission d'actions, qui sont des opérations hors du champ d'application de la TVA²⁹².

La déduction de cette TVA dépend de l'activité de la société, c'est-à-dire de la question de savoir si la société fournit des prestations à toutes ses filiales, à certaines d'entre elles, ou à aucune d'entre elles, et si ces prestations sont taxées ou exonérées.

Par exemple, la société mère peut fournir des crédits exonérés à ses filiales, tout comme elle peut leur fournir des services de gestion comptable et financière, ou encore, se borner à leur donner des instructions et à percevoir des dividendes.

Ce n'est que dans la mesure où la société holding fournit à ses filiales des biens et – ou – des services qu'elle est considérée comme s'immisçant dans leur gestion et comme étant assujettie à la TVA.

²⁹² C.J.C.E., arrêt *Kretztechnik* du 26 mai 2005, aff. C-465/03 ; C.J.C.E., arrêt *Securenta* du 13 mars 2008, aff. C-437/06 ; C.J.U.E., arrêts *Larentia + Minerva mbH & Co. KG* du 16 juillet 2015, aff. C-108/14 et C-109/14 ; C.J.U.E., arrêt *MVM Magyar Villamos Művek Zrt* du 12 janvier 2017, aff. C-28/16.





Si ces fournitures de biens et services sont taxées, elle peut déduire la TVA sur ses frais généraux y afférents, **en ce compris les frais grevant l'acquisition d'actions dans les filiales auxquelles les prestations taxables sont fournies.**

§ 3 Les avantages en nature. L'exemple du transport gratuit du personnel

La déduction de la taxe grevant les frais généraux d'assujettis agissant tout au moins partiellement à titre gratuit, ou pour un prix minime, ou encore, qui fournissent du transport gratuit à leur personnel, a aussi fait l'objet de plusieurs décisions de la Cour de justice.

Déjà bien avant de refuser à la commune de Borsele, par un arrêt de 2016, la qualité d'assujettie pour le transport des élèves moyennant une contribution très faible, elle avait décidé que le transport gratuit du personnel d'une entreprise, depuis leur domicile jusqu'à leur lieu de travail n'entre pas dans l'activité économique de l'employeur, à défaut de contrepartie, et n'autorise pas la déduction (ou doit être traité par l'application des règles relatives aux prélèvements), **sauf circonstances particulières.**

De telles circonstances particulières sont, par exemple, la difficulté de recourir à d'autres moyens de transport convenables et les changements de lieu de travail qui commandent que le transport soit assuré par l'employeur.

Dans ces cas, la Cour de justice admet que, malgré la gratuité, la prestation soit rattachée à l'activité économique ouvrant le droit à déduction. En effet, estime-t-elle, le fait que le personnel puisse dans ces cas en tirer un avantage privé du service doit être considéré comme accessoire aux besoins de l'entreprise pour lesquels le service est fourni²⁹³.

§ 4 Autres cas de services gratuits dont les coûts peuvent être imputés aux frais généraux de l'activité économique

Plusieurs arrêts méritent l'attention à ce sujet.

A ≡ L'AFFAIRE *SVEDA* (2015)

C'est par un arrêt de 2015 que la Cour de justice a ouvert la voie de la déduction conférée par l'exercice d'activités à titre gratuit, à des conditions strictes, bien entendu.

²⁹³ C.J.C.E., arrêt *Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co* du 16 octobre 1997, aff. C-258/95 ; voy. aussi C.J.U.E., arrêt *Eon Aset Menidjmont OOD* du 16 février 2012, aff. C-118/11, où le transport était assuré à l'aide de véhicules pris en location financement ; C.J.U.E., arrêt *AES-3C Maritza East 1 EOOD* du 18 juillet 2013, aff. C-124/12, où le transport était assuré par une entreprise dans laquelle les travailleurs étaient détachés ; pour un raisonnement semblable relativement aux sandwiches offerts aux membres du personnel, voy. arrêt *Danfoss A/S et AstraZeneca A/S* du 11 décembre 2008, aff. C-371/07.





La société lituanienne à but lucratif Sveda a pour activités la fourniture d'hébergement, d'alimentation et de boissons, l'organisation de salons professionnels, congrès et loisirs, et les conseils qui y sont liés.

Elle s'est engagée vis-à-vis du ministère de l'agriculture à mettre en œuvre un parcours éducatif sur la mythologie balte, et à en offrir l'accès gratuit au public pendant 5 ans. Le ministère prenait en charge jusqu'à 90 % des frais de réalisation de ce projet.

Il n'était pas contesté que le parcours récréatif pouvait être considéré comme un moyen d'attirer des visiteurs pour leur vendre des souvenirs, de la nourriture et des boissons, et pour leur fournir l'accès payant à des attractions et baignades.

La Cour de justice a constaté que les recettes de ces dernières activités couvraient au moins en partie les dépenses d'investissement.

Elle a conclu de tout cela que ces dépenses faisaient partie des frais généraux de l'entreprise car elles « devaient entrer en partie dans le prix des biens ou des services fournis dans le cadre de l'activité économique envisagée [par Sveda] » et que, par conséquent, « l'utilisation immédiate des biens d'investissement à titre gratuit ne remet pas en cause, dans [ces] circonstances, le lien direct et immédiat existant entre les opérations en amont et celles en aval ouvrant droit à déduction ou avec l'ensemble des activités économique ». Par conséquent, exprime-t-elle, cette utilisation gratuite n'a pas d'incidence sur la déduction²⁹⁴.

B ≡ L'AFFAIRE LAJVÉR (2016)

Dans l'arrêt *Lajvér*²⁹⁵, des sociétés commerciales à but non lucratif avaient été créées pour construire et exploiter un système d'évacuation des eaux sur des terrains appartenant à leurs associés. Certains segments étaient sur la voie publique et d'autres sur les propriétés privées. Les travaux avaient été très largement financés par l'État et l'Union européenne. Il était prévu que les sociétés percevraient pendant huit ans des redevances de la part des propriétaires privés. Ces redevances étaient toutefois d'un montant réduit.

La Cour de justice a commencé par relever qu'en l'espèce, l'exploitation était assurée en vue d'en retirer des recettes et qu'une période de huit ans conférait un caractère de permanence à la redevance d'exploitation. Il s'agissait donc *a priori* d'une activité économique.

Elle a ensuite repris une série de considérations issues de sa jurisprudence précédente :

- Il est indifférent que l'exploitation vise ou non à générer des profits ;
- La circonstance que les investissements avaient été financés en grande partie par l'État et l'Union ne saurait influencer sur la nature économique ou non de l'activité : la notion d'activité économique s'apprécie indépendamment des buts et des résultats de l'activité, et de son mode de financement, y compris lorsqu'il s'agit de subventions publiques ;

²⁹⁴ C.J.U.E., arrêt *Sveda UAB* du 22 octobre 2015, aff. C-126/14.

²⁹⁵ C.J.U.E., arrêt *Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft* du 2 juin 2016, aff. C-263/15.





- Le fait qu'elle consiste dans l'exercice de fonctions conférées et réglementées par la loi est sans pertinence pour apprécier si l'activité est exercée à titre onéreux et même si elle consiste à exécuter une obligation qui incombe directement à l'État, le lien entre le service et la contrepartie ne peut être remis en cause de ce seul fait ;
- le fait qu'une opération soit effectuée à un prix supérieur ou inférieur au prix de revient et au prix normal du marché est sans pertinence sur la qualification d'opération à titre onéreux ; le montant réduit de la redevance, qui est déterminé à l'avance et selon des critères bien établis n'affecte donc pas le lien direct entre les services et la contrepartie.

La conclusion n'a certainement pas été aussi claire que les prémisses. La Cour a laissé à la juridiction nationale le soin de décider si le montant de la redevance était en l'espèce « de nature à caractériser l'existence d'un lien direct (...) et par conséquent, le caractère onéreux des prestations de services ». Pour ce faire, elle l'a invitée à s'assurer que la redevance « ne rémunère pas que partiellement les prestations effectuées ou à effectuer et que son niveau n'a pas été déterminé en raison de l'existence d'autres facteurs éventuels et susceptibles, le cas échéant, de remettre en cause le lien direct entre les prestations et leur contrepartie ».

Mais elle n'a pas donné d'indications de ce que représentaient ces « autres facteurs », dans son esprit.

Elle a, toujours dans cette affaire *Lajvér*, attiré l'attention de la juridiction de renvoi sur le fait qu'il fallait aussi s'assurer que l'opération ne constituait pas un montage artificiel.

C ≡ L'AFFAIRE *IBERDROLA IMMOBILIARA* (2017)

Une bonne année plus tard, elle a connu du cas d'une société investisseur privé, Iberdrola Immobiliara, qui envisageait de construire des immeubles à appartements, avec des espaces de services publics, des parkings et des équipements ouverts, sur des terrains lui appartenant dans un village de vacances²⁹⁶.

En accord avec la commune, elle avait fait remettre en état la station de pompage d'eaux usées du village, de manière à pouvoir raccorder ses immeubles à cette station.

L'administration fiscale lui refusait la déduction de la TVA grevant ces travaux de remise en état au motif que l'ouvrage appartenait à la commune qui n'avait rien payé pour ces travaux.

La Cour de justice a laissé la juridiction de renvoi apprécier si la dépense et l'activité taxée de l'investisseur étaient unies par le lien direct et immédiat requis, en tenant compte de « toutes les circonstances dans lesquelles se sont déroulées les opérations » et elle lui a donné les indications suivantes :

- La circonstance que, sans la remise en état de la station de pompage, le raccordement des immeubles d'Iberdrola à cette station aurait été impossible, est susceptible de démontrer le lien direct et immédiat entre cette remise en état et les opérations taxées qui seront effectuées par Iberdrola ;

²⁹⁶ C.J.U.E., arrêt *Iberdrola Immobiliara Real Estate Investments EOOD* du 14 septembre 2017, aff. C-132/16.



- Si le lien direct et immédiat est établi, le fait que la commune profite aussi du service en question ne permet pas de refuser la déduction ;
- Il faut tenir compte de la circonstance que la remise en état de la station est un « élément constitutif du prix d'une opération taxée » effectuée par Iberdrola ;
- Il faut vérifier que le service de remise en état s'est limité à ce qui était nécessaire pour assurer le raccordement des immeubles d'Iberdrola à la station de pompage, car autrement, le lien direct et immédiat « serait en partie rompu » et seule la partie objectivement nécessaire aux opérations taxées d'Iberdrola permettrait alors la déduction.

Il semble ainsi acquis que la seule circonstance que l'assujetti utilise de manière immédiate des fournitures pour rendre des services gratuits ne lui enlève pas d'office le droit de déduire la taxe qui a grevé ces fournitures. Si le coût de ces dernières entre dans le prix des opérations taxées de l'assujetti, elles font partie des frais généraux qui entretiennent, en principe, un lien direct et immédiat avec l'activité.

D ≡ L'AFFAIRE *VOS ANNEMINGEN* (2020)

Ne s'estimant pas suffisamment éclairée par les arrêts Iberdrola et autres, notre Cour de cassation, a posé des questions préjudicielles dans une affaire concernant la prise en charge, par une entreprise de construction, de frais de publicité, frais administratifs et commissions d'agents immobiliers dans le cadre de la vente de ses bâtiments. Les terrains, quant à eux, étaient concomitamment vendus aux acquéreurs par leurs propriétaires, qui profitaient gratuitement des frais, le constructeur ne les leur refacturant pas, même partiellement.

La Cour de justice a rappelé la jurisprudence de son arrêt *Iberdrola* exposée ci-avant, en indiquant que le droit à déduction ne peut pas être refusé si l'existence d'un lien direct et immédiat entre les frais et l'activité économique est établie, en soulignant que l'avantage tiré par le tiers de ces frais doit être « accessoire » et en précisant que « pour pouvoir être qualifié d'accessoire, l'avantage dont bénéficie le tiers doit découler d'une prestation de services effectuée dans l'intérêt propre de l'assujetti »²⁹⁷.

Pour la Cour de justice, cette condition est remplie pour les dépenses correspondant à des frais de publicité, des frais administratifs et des commissions d'agents immobiliers, exposés dans l'intérêt de l'assujettie.

La deuxième question portait sur le régime de telles dépenses dans l'hypothèse où elles ne relèvent pas des frais généraux, mais constituent des frais imputables à des opérations en aval déterminées.

La Cour de justice a commencé par rappeler que la part des dépenses liées non pas aux opérations réalisées par l'assujetti, mais à des opérations effectuées par un tiers (telles que les ventes de terrain, en l'espèce) ne pouvait pas ouvrir droit à déduction et que, pour déterminer l'étendue du droit à déduction, il faut décider dans quelle mesure les services ont été fournis pour lui permettre de réaliser ses opérations taxées, en se basant sur le contenu objectif des services à la lumière notamment des contrats, et de la réalité économique et commerciale.

²⁹⁷ C.J.U.E., arrêt *Vos Annemingen BVBA* du 1^{er} octobre 2020, aff. C-405/19.



Pour elle, la circonstance que l'assujetti a la possibilité de répercuter sur le tiers une partie des dépenses constitue certes un indice vers la conclusion que cette partie de dépenses ne se rapporte pas à l'opération en aval de l'assujetti, mais il n'est pas suffisant à lui seul, l'ensemble des circonstances devant être pris en compte.

L'arrêt définitif de la Cour de cassation après renvoi préjudiciel, n'a pas encore été rendu à ma connaissance à la fin du mois de février 2021.

E ≡ L'AFFAIRE *MITTELDEUTSCHE HARSTEIN-INDUSTRIE AG* (2020)

Cet arrêt, rendu quelques jours avant l'arrêt *Vos Annemingen* qui précède, concernait l'autorisation donnée par une autorité départementale à une société industrielle de rouvrir et exploiter une carrière de pierre à chaux, moyennant l'aménagement de l'accès à celle-ci par une route ouverte au public et appartenant à la commune, sous peine de caducité du permis d'exploitation au cas où l'extension de la route ne serait pas achevée dans le délai.

L'administration allemande considérait que la cession à la commune était taxable. Le tribunal, quant à lui a considéré que la cession des travaux n'était pas imposable, mais que la TVA y afférente ne pouvait pas être déduite, dès lors que l'entreprise les destinait à un prélèvement à titre gratuit.

Partant des principes exposés précédemment, et de ceux qu'elle exposera encore dans l'affaire *Vos Annemingen*, la Cour de justice a estimé que le lien direct et immédiat entre l'activité de la société et les travaux de voirie était établi, car « sans les travaux d'extension de la route communale en cause, l'exploitation de la carrière de pierre à chaux aurait été impossible tant en pratique que d'un point de vue juridique (...) les travaux (...) étaient indispensables pour que le projet d'exploitation de la carrière (...) puisse être concrétisé », en précisant bien que sa conclusion « ne saurait être remise en cause par la circonstance que cette route communale est ouverte gratuitement au public ».

Elle s'est ensuite penchée sur l'étendue du droit à déduction, en ces termes : il faut « déterminer si les travaux d'extension de la route (...) se sont limités, ou non, à ce qui était nécessaire pour assurer l'exploitation de la carrière ». Dans l'affirmative, un droit à déduction total devrait être reconnu. Dans la négative, le lien direct et immédiat serait en partie rompu et la déduction serait limitée à « la partie des frais encourus pour les travaux (...) qui a été objectivement nécessaire pour permettre (...) d'exercer son activité économique ».

La Cour de justice était aussi interrogée sur la question de savoir si l'octroi du permis pouvait être considéré comme la contrepartie des travaux d'extension de la route. Elle y a répondu par la négative, en l'absence de rapport juridique entre la commune et la société, le permis ayant été délivré par une autre administration, et la décision d'octroi du permis étant une décision unilatérale de l'administration.



Section 5

Analyse du régime administratif belge d'abandon aux autorités de travaux d'infrastructure à la lumière des principes exposés

La décision administrative précitée du 23 décembre 2013 règle quatre hypothèses d'abandons de travaux d'infrastructure. Elle est à présent reprise et un peu aménagée dans le Commentaire TVA²⁹⁸.

§ 1 Abandon gratuit

L'administration commence par une distinction entre :

→ les « lotisseurs-promoteurs, qui vendent avec TVA des bâtiments au sens usuel du terme (maisons, appartements, magasins,...) en même temps que le terrain y attaché » ;

Pour eux, l'administration confirme qu'elle admet la déduction de la taxe grevant les travaux d'infrastructure conformément à la décision de 2006²⁹⁹, « si ceux-ci sont inclus dans le prix de ces bâtiments ».

Ce que l'administration considère comme une « tolérance » ne serait « pas applicable :

- à l'abandon gratuit de bâtiments ou de fractions de bâtiments, au sens usuel du terme (...) ni à la réalisation gratuite, au profit de l'autorité publique, de travaux d'infrastructure ou autres **qui ne desservent pas les lots bâtis**,
- ni aux travaux de construction de voiries ou canalisation effectués dans le cadre d'un lotissement ayant pour seul objectif la vente de terrains non bâtis » (exonérée de TVA).

En exposant cela, l'administration reste cantonnée dans une définition du « lien direct et immédiat » limitée à celui qui existe spécifiquement entre une dépense et une opération à la sortie.

Or, nous l'avons vu, ce « lien direct et immédiat » doit aussi être trouvé pour les frais généraux *qui* « sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit » et qui « entretiennent, en effet, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti ».

Il faut donc chercher, dans chaque cas, et de manière objective, conformément à la jurisprudence *Des Grands Prés* de la Cour de cassation, et *Iberdrola*, affinée dans les deux arrêts de 2020 de la Cour de justice, quelle est la partie nécessaire à l'activité taxée de l'entreprise dans son ensemble.

²⁹⁸ Commentaire TVA, chap. 16, sect. 1, pt 11.B.d.

²⁹⁹ L'administration fait référence à la décision du 15 mars 2006, n° E.T. 109.060, ainsi que le point 2 de la réponse à la Question parlementaire n° 1258 de M. WATHELET du 2 mai 2006.



Curieusement, ce n'est que pour les centres commerciaux que la décision de 2013 admet cela :

« Compte tenu de l'arrêt de la Cour de cassation du 26 février 2010 (SA Les Grands Prés), on peut admettre le principe de la déduction pour des frais qui, dans le cadre de l'octroi d'un permis d'urbanisme, doivent être engagés sans contrepartie en faveur d'une autorité publique mais sont liés à l'exploitation du centre commercial.

Toutefois, en vue d'éviter des inégalités dans l'application de la taxe, la déduction ne peut s'étendre à des voiries ou autres infrastructures qui ne sont pas appelées, ou très peu, à desservir le centre commercial mais à être exclusivement, ou presque, utilisées à d'autres fins. Il s'agit évidemment là de questions qui gisent essentiellement en fait ».

Rien ne justifie de limiter cette manière de voir aux centres commerciaux.

→ Les travaux de voirie et canalisations effectués dans des lotissements visant la seule vente de terrains non bâtis ;

L'administration estime que la déduction de la taxe grevant ces travaux n'est pas permise.

Pour autant qu'on admette que la notion de terrains non bâtis ait été valablement circonscrite par la décision administrative de 2011 (plutôt que par une loi), cette solution est logique, puisque la vente de terrains à bâtir est toujours exonérée de TVA.

→ Les travaux de voirie sont réalisés par un promoteur à qui le lotisseur a concédé un droit de superficie (*on vise ici l'hypothèse d'une vente au client d'un nouveau bâtiment par le promoteur-superficiaire en même temps que la vente au client du terrain par le lotisseur qui a constitué le droit de superficie*) ;

L'administration permet la déduction de la taxe grevant les frais relatifs aux travaux de voirie par le promoteur :

« dans la mesure où les travaux de voirie **sont liés aux lots**³⁰⁰ sur lesquels le promoteur a construit ou fait construire en tant que superficiaire,

et à la condition que les frais des travaux de voirie soient compris dans la base d'imposition à la TVA des bâtiments vendus par le promoteur en tant que superficiaire ».

On peut faire ici la même remarque, relative à la nécessité de vérifier dans quelle mesure le lien direct et immédiat peut être trouvé entre les dépenses et l'activité économique du promoteur (plutôt qu'aux lots vendus comme l'exige l'administration) pour répondre à la jurisprudence *Iberdrola*.

→ Les « simples lotisseurs, qui réalisent les travaux de voirie et qui ne vendent pas de bâtiments au sens usuel du terme mais simplement des terrains aménagés » ;

L'administration leur refuse le droit de déduire la TVA en cas d'abandon gratuit des voiries à l'autorité publique.

300 C'est nous qui soulignons.





§ 2 Vente de parts indivises des travaux de voirie (par un lotisseur ou par un promoteur-superficiaire) aux acheteurs du terrain à bâtir (qui construisent eux-mêmes) avec une clause de remise gratuite de ces parts par ces derniers à la commune

L'administration ne traite que la déduction de la TVA pour le vendeur des parts indivises de voirie. Ces ventes sont considérées comme des cessions de bâtiments neufs, soumises à la TVA, et le vendeur peut donc déduire toute la taxe qui a grevé les travaux cédés.

Elle ne précise pas dans quelle mesure l'acquéreur de ces parts indivises pourra déduire la taxe (en fonction, bien entendu, de sa propre activité économique).

§ 3 Vente des travaux de voirie à l'autorité publique, pour lesquels les acheteurs du terrain à bâtir (qui construisent eux-mêmes) se comportent comme des tiers payants

Il ne s'agit pas non plus, dans ce cas, d'un abandon gratuit, étant donné qu'un prix est prévu, même s'il est acquitté par les acheteurs des lots.

La même solution que pour le § 2 est retenue, à savoir que la cession des infrastructures est taxée et que le vendeur peut par conséquent déduire la TVA sur les travaux³⁰¹.

L'administration exige toutefois que la cession des infrastructures et les modalités de paiement du prix soient prévues dans le texte même du permis de lotir, dans les offres et les contrats de vente relatifs aux parcelles, et sur les factures adressées à l'autorité et aux acheteurs des lots.

Elle s'assure que l'acheteur du lot ne puisse pas déduire la TVA, en exigeant que les factures soient libellées TVA comprises.

§ 4 Travaux d'infrastructure relatifs à un centre commercial

Cette partie de la décision administrative est due à l'arrêt que la Cour de cassation venait de rendre deux ans plus tôt dans l'affaire de la société *Les Grands Prés* (voy. ci-avant).

Elle s'exprimait comme ceci : « un dernier aspect concerne l'abandon gratuit de travaux d'infrastructure, particulièrement les voiries, à une autorité publique dans le cadre de la construction et de l'aménagement d'un centre commercial et de ses abords.

Compte tenu de l'arrêt de la Cour de cassation du 26 février 2010 (*SA Les Grands Prés*), on peut admettre le principe de la déduction pour des frais qui, dans le cadre de l'octroi d'un

³⁰¹ L'administration fait référence aux points 1 et 3 de la réponse à la question parlementaire n° 1258 de M. WATHELET du 2 mai 2006.





permis d'urbanisme, doivent être engagés sans contrepartie en faveur d'une autorité publique mais sont liés à l'exploitation du centre commercial.

Toutefois, en vue d'éviter des inégalités dans l'application de la taxe, la déduction ne peut s'étendre à des voiries ou autres infrastructures qui ne sont pas appelées, ou très peu, à desservir le centre commercial mais à être exclusivement, ou presque, utilisées à d'autres fins. Il s'agit évidemment là de questions qui gisent essentiellement en fait.

En outre, puisque le centre commercial a la qualité d'assujetti mixte et que les voiries concernent en principe l'ensemble du site, la déduction doit être limitée. À cet égard, il convient de se référer au point 4.1.6 de la circulaire AGFisc n° 34/2012 du 29 octobre 2012 ».

§ 5 Conclusion

Il ressort de l'analyse qui précède que la position administrative ne tient pas suffisamment compte de la jurisprudence, à la fois de notre Cour de cassation et de la Cour de justice.

Si certaines solutions qu'elle retient se justifient pleinement dans certains cas, ce n'est pas nécessairement vrai pour tous.

La Cour de justice a clairement énoncé qu'il faut avoir égard à l'ensemble de l'activité économique des entreprises et pas seulement à des opérations isolées, pour examiner l'existence, ou non, d'un lien direct et immédiat avec la dépense, permettant, le cas échéant et à due concurrence, la déduction de la taxe qui la grève.

La discussion reste donc encore très ouverte.





Chapitre VI

La notion de pratiques abusives en matière de TVA

Xavier MASSON³⁰²

Juriste fiscaliste

Section 1

Définition et conditions d'existence

§ 1 Dans la jurisprudence européenne

A ≡ DÉFINITION

La notion de « pratiques abusives » vise « les opérations qui ne sont pas réalisées dans le cadre de transactions commerciales normales, mais seulement dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire »³⁰³.

Le principe d'interdiction des pratiques abusives est un principe général régissant l'interprétation du droit communautaire.³⁰⁴ Ce principe n'est pas une règle établie par une disposition expresse du droit communautaire. Il trouve son fondement dans la jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne (C.J.U.E.), selon laquelle, d'une part, les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union et, d'autre part, l'application de la réglementation de l'Union ne saurait être étendue jusqu'à couvrir les pratiques abusives d'opérateurs économiques³⁰⁵.

Cette jurisprudence a été rendue dans diverses matières du droit de l'Union, telles que, notamment, en matière de droit des sociétés ou dans le domaine de la politique agricole commune. Dans son arrêt *Halifax e.a.* du 21 février 2006 (C-255/02), la C.J.U.E. a expressément confirmé que ce principe s'applique également au domaine de la TVA, en soulignant que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la directive TVA³⁰⁶.

³⁰² Les propos de l'auteur n'engagent que lui et sont formulés à titre personnel.

³⁰³ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.* du 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121, pt 69.

³⁰⁴ Av. gén. P. MADURO, concl. préc. C.J.C.E., arrêts *Halifax e.a.*, *BUPA Hospitals*, et *University of Huddersfield* du 21 février 2006, présentées le 7 avril 2005, pt 74.

³⁰⁵ C.J.U.E., arrêt *Edward Cussens e.a.* du 22 novembre 2017, C-251/16, EU:C:2017:881, pt 27.

³⁰⁶ C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.* du 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121, pts 70 et 71.





La Cour a simultanément rendu deux autres arrêts concernant des affaires dans lesquelles elle était également interrogée sur la possibilité d'appliquer la notion de pratiques abusives dans le domaine de la TVA³⁰⁷. Depuis lors, la notion a fait l'objet de plusieurs arrêts venant compléter ou nuancer ces trois premières décisions rendues par la Cour en la matière³⁰⁸.

Certains auteurs de doctrine ont analysé les caractéristiques de la notion de pratiques abusives en matière de TVA, notamment pour la distinguer ou, au contraire, la rapprocher d'autres notions connexes, telles que la fraude à la loi, la requalification d'un acte, la simulation et l'évasion fiscale³⁰⁹.

B ≡ CONDITIONS D'EXISTENCE

Selon la C.J.U.E., la constatation de l'existence d'une pratique abusive dans le domaine de la TVA exige la réunion des deux conditions suivantes :

- d'une part, que les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la sixième directive (actuelle directive 2006/112/CE) et de la législation nationale transposant cette directive, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions³¹⁰.

Ainsi, par exemple, permettre à des assujettis de déduire la totalité de la TVA payée en amont alors que, dans le cadre de leurs transactions commerciales normales, aucune opération conforme aux dispositions du régime des déductions de la directive TVA ou de la législation nationale le transposant ne leur aurait permis de déduire ladite TVA, ou ne leur aurait permis de n'en déduire qu'une partie, serait contraire au principe de neutralité fiscale et, partant, contraire à l'objectif dudit régime³¹¹.

De même, il pourrait y avoir une pratique abusive si une seule opération économique indissociable fait l'objet d'un fractionnement artificiel en plusieurs opérations dont certaines sont soumises à la TVA et d'autres sont exemptées de la TVA. Dans ce cas, le résultat escompté est l'obtention d'un avantage fiscal lié à l'exemption de certaines opérations. Un tel résultat apparaît contraire à l'un des objectifs de la directive TVA, à savoir l'imposition de tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir de la part du preneur³¹².

307 C.J.C.E., arrêts *BUPA Hospitals* du 21 février 2006, C-419/02, EU:C:2006:122, et *University of Huddersfield Higher Education Corporation* du 21 février 2006, EU:C:2006:124, C-223/03.

308 Voy. entre autres, C.J.U.E., arrêts *Part Service* du 21 février 2008, C-425/06, EU:C:2008:108 ; *Weald Leasing* du 22 décembre 2010, C-103/09, EU:C:2010:804 ; *WebMindLicenses* du 17 décembre 2015, C-419/14, EU:C:2015:832 ; *Edward Cussens e.a.* du 22 novembre 2017, C-251/16, EU:C:2017:881 ; *SIA « Kur u zeme »* du 10 juillet 2019, C-273/18, EU:C:2019:588.

309 F. BALTUS, « Les « pratiques abusives » en matière de T.V.A. », *J.D.F.*, 2006, liv. 11-12, p. 347 ; V. SEPULCHRE, « Les pratiques abusives en TVA », *R.G.F.*, 2008, n° 1, pp. 13 à 16 ; E. TRAVERSA et D. CECI, « L'abus de droit dans le Code de la TVA : le législateur belge a-t-il véritablement suivi le juge européen ? », *R.G.F.*, 2012, n° 2, p. 15 ; V. SEPULCHRE, « Les principes généraux de la TVA dégagés par la Cour de justice de l'Union européenne - Essai de synthèse de l'apport essentiel de la Cour », *R.G.C.F.*, 2020/1-2, p. 5.

310 C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.* du 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121, pt 74.

311 C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.* du 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121, pt 80.

312 C.J.C.E., arrêt *Part Service* du 21 février 2008, C-425/06, EU:C:2008:108, pt 60.





– d'autre part, il doit également résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que le but « essentiel » des opérations en cause est l'obtention d'un avantage fiscal³¹³. Pour l'examen de cette seconde condition, « il incombe à la juridiction nationale d'établir le contenu et la signification réels des opérations en cause. Ce faisant, elle peut prendre en considération le caractère purement artificiel de ces opérations ainsi que les liens de nature juridique, économique et/ou personnelle entre les opérateurs impliqués dans le plan de réduction de la charge fiscale »³¹⁴. La Cour estime que de tels éléments sont de nature à démontrer que l'obtention de l'avantage fiscal constitue le but essentiel poursuivi³¹⁵.

Pour démontrer l'existence d'une pratique abusive, il convient d'établir que l'obtention d'un avantage fiscal représente le but essentiel des opérations en cause³¹⁶. Il n'est pas requis que les opérations en cause aient pour but exclusif l'obtention de cet avantage fiscal. Le terme « essentiel », employé par la Cour, ne doit donc pas être compris comme signifiant l'unique ou le seul³¹⁷. Un opérateur économique peut commettre une pratique abusive, « nonobstant l'existence éventuelle, par ailleurs, d'objectifs économiques inspirés de considérations, par exemple, de marketing, d'organisation et de garantie »³¹⁸.

En synthèse, la C.J.U.E. considère que, dans le domaine de la TVA, la constatation de l'existence d'une pratique abusive exige la réunion de deux conditions, à savoir, d'une part, que les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la directive TVA et de la législation nationale la transposant, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions et, d'autre part, qu'il résulte d'un ensemble d'éléments objectifs que le but essentiel des opérations en cause se limite à l'obtention de cet avantage fiscal³¹⁹.

Il incombe à l'administration fiscale de démontrer la réunion de ces deux conditions³²⁰.

Ainsi, la C.J.U.E. a décidé que pour refuser le droit de déduire la TVA payée en amont, la circonstance qu'une acquisition de biens est intervenue au terme d'une chaîne d'opérations de vente successives entre plusieurs personnes et que l'assujetti est entré en possession des biens concernés dans l'entrepôt d'une personne faisant partie de cette chaîne, autre que la personne figurant sur la facture en tant que fournisseur, n'est pas en soi suffisante pour constater l'existence d'une pratique abusive par l'assujetti ou par les autres personnes participant à ladite chaîne, l'autorité fiscale compétente étant tenue d'établir l'existence d'un avantage fiscal indu dont cet assujetti, ou ces autres personnes, auraient bénéficié.

313 C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.* du 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121, pt 75.

314 C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.* du 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121, pt 81.

315 C.J.C.E., arrêt *Part Service* du 21 février 2008, C-425/06, EU:C:2008:108, pt 62.

316 E. TRAVERSA et D. CECI, « L'abus de droit dans le Code de la TVA : le législateur belge a-t-il véritablement suivi le juge européen ? », *R.G.F.*, 2012, n° 2, p. 15 ; V. SEPULCHRE, « Les principes généraux de la TVA dégagés par la Cour de justice de l'Union européenne : essai de synthèse de l'apport essentiel de la Cour », *R.G.C.F.*, 2020, n° 1, p. 17.

317 C.J.C.E., arrêt *Part Service* du 21 février 2008, C-425/06, EU:C:2008:108, pt 44.

318 C.J.C.E., arrêt *Part Service* du 21 février 2008, C-425/06, EU:C:2008:108, pt 62.

319 C.J.U.E., arrêt *WebMindLicenses* du 17 décembre 2015, C-419/14, EU:C:2015:832, pt 36.

320 C.J.U.E., arrêt *SIA « Kuršu zeme »* du 10 juillet 2019, C-273/18, EU:C:2019:588.





La Cour a en effet estimé que, dans ce contexte, le fait qu'un bien n'a pas été reçu directement de la main de l'émetteur de la facture n'est pas nécessairement la conséquence d'une dissimulation frauduleuse du fournisseur réel et ne constitue pas nécessairement une pratique abusive, mais peut avoir d'autres raisons, telles que, notamment, l'existence de deux ventes successives portant sur les mêmes biens, qui, sur ordre, sont transportés directement du premier vendeur au second acquéreur, de sorte qu'il y a deux livraisons successives au sens de l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA, mais un seul transport effectif³²¹.

La Cour de cassation belge est allée dans le même sens dans un arrêt du 11 mai 2017, en cassant un arrêt de la cour d'appel de Mons du 17 septembre 2015. Dans son arrêt, la cour d'appel de Mons avait considéré que « l'ensemble des pièces déposées au dossier de la procédure accrédite la thèse administrative selon laquelle la ville de Mons (par le biais de sa régie communale) prit en charge les travaux de rénovation et tenta de récupérer la taxe sur la valeur ajoutée par un montage juridique complexe impliquant une succession d'actes juridiques décrits dans les arrêts précédents, lui permettant ainsi de récupérer la taxe qu'elle n'aurait jamais pu récupérer dans le cadre d'une simple opération immobilière, se rendant ainsi coupable d'une véritable pratique abusive »³²². La Cour de cassation a cassé l'arrêt attaqué au motif que celui-ci ne précise pas que « l'avantage fiscal consistant, pour la régie communale, à pouvoir déduire les taxes ayant grevé les travaux de construction de l'ancien stade de football est (...) contraire à l'objectif poursuivi par le Code et les arrêtés pris pour son exécution »³²³.

C ≡ RÉSERVES

Toutefois, la C.J.U.E. pose deux limites à la notion de pratiques abusives³²⁴ :

- d'une part, « la législation communautaire doit également être certaine et son application prévisible pour les justiciables (...). Cet impératif de sécurité juridique s'impose avec une rigueur particulière lorsqu'il s'agit d'une réglementation susceptible de comporter des charges financières, afin de permettre aux intéressés de connaître avec exactitude l'étendue des obligations qu'elle leur impose »³²⁵.
- d'autre part, lorsque l'assujetti a le choix entre deux opérations, il n'est pas obligé de choisir celle qui implique le paiement du montant de TVA le plus élevé, mais a le droit, au contraire, de choisir la structure de son activité de manière à limiter sa dette fiscale³²⁶. Les assujettis sont ainsi généralement libres de choisir les structures organisationnelles et les modalités transactionnelles qu'ils estiment les plus appropriées pour leurs activités économiques et pour limiter leurs charges fiscales³²⁷. L'avocat général Wathelet a lui-même affirmé, à l'occasion de l'affaire *WebMindLicences*, que « le fait

321 C.J.U.E., arrêt *SIA « Kuršu zeme »* du 10 juillet 2019, C-273/18, EU:C:2019:588, pt 36.

322 Mons, 17 septembre 2015, n° 2011/RG/1042.

323 Cass., 11 mai 2017, R.G. n° C.16.0088.F.

324 V. SEPULCHRE, « Les pratiques abusives en TVA », *R.G.F.*, 2008, n° 1, pp. 9 à 10.

325 C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.* du 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121, pt 72.

326 C.J.C.E., arrêts *Halifax e.a.* du 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121, pt 73 ; *Part Service Srl* du 21 février 2008, C-425/06, EU:C:2008:108, pt 47 ; *Weald Leasing* du 22 décembre 2010, C-103/09, EU:C:2010:804, pt 27.

327 C.J.U.E., arrêt *RBS Deutschland Holdings* du 22 décembre 2010, C-277/09, EU:C:2010:810, pt 53.





qu'une opération effectuée pour des raisons commerciales comporte également des avantages fiscaux, même considérables, ne suffit pas pour établir qu'une entreprise "bénéficie abusivement des avantages prévus par le droit [de l'Union]" »³²⁸. En d'autres termes, la notion de pratiques abusives ne porte pas atteinte au principe du choix licite de la voie la moins imposée³²⁹.

D ≡ CONSÉQUENCES ATTACHÉES À LA CONSTATATION D'UNE « PRATIQUE ABUSIVE »

La C.J.U.E. estime que la constatation de l'existence d'une pratique abusive implique les conséquences suivantes :

- « des opérations impliquées dans une pratique abusive doivent être redéfinies de manière à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de ladite pratique abusive »³³⁰ ;
- « l'administration fiscale est habilitée à demander avec effet rétroactif le remboursement des sommes déduites pour chaque opération dont elle constate que le droit à déduction a été exercé de manière abusive »³³¹ ;
- « toutefois, elle doit également en soustraire toute taxe ayant grevé une opération effectuée en aval, taxe pour laquelle l'assujetti concerné était artificiellement redevable dans le cadre du plan de réduction de la charge fiscale et, le cas échéant, elle doit rembourser tout excédent »³³² ;
- « de même, elle doit permettre à l'assujetti qui, en l'absence d'opérations constitutives d'une pratique abusive, aurait été le bénéficiaire de la première opération non constitutive d'une telle pratique, de déduire, conformément aux dispositions du régime des déductions de la sixième directive, la TVA grevant cette opération en amont »³³³ ;
- enfin, « la constatation de l'existence d'une pratique abusive ne doit pas conduire à une sanction, pour laquelle une base légale claire et non ambiguë serait nécessaire, mais à une obligation de remboursement, en tant que simple conséquence de ladite constatation, rendant indues, en partie ou en totalité, les déductions de la TVA payée en amont »³³⁴.

328 Av. gén. M. WATHELET, concl. préc. C.J.U.E., arrêt *WebMindLicences* du 17 décembre 2015, C-419/14, EU:C:2015:832, pt 80.

329 F. BALTUS, « Les « pratiques abusives » en matière de T.V.A. », *J.D.F.*, 2006, liv. 11-12, p. 345 ; E. TRAVERSA et D. CECI, « L'abus de droit dans le Code de la TVA : le législateur belge a-t-il véritablement suivi le juge européen ? », *R.G.F.*, 2012, n° 2, p. 19.

330 C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.* du 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121, pt 94.

331 C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.* du 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121, pt 95.

332 C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.* du 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121, pt 96.

333 C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.* du 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121, pt 97.

334 C.J.C.E., arrêt *Halifax e.a.* du 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121, pt 94.





§ 2 En droit belge

La loi-programme du 20 juillet 2006 a introduit dans le Code de la TVA plusieurs mesures destinées à combattre les pratiques abusives³³⁵. L'exposé des motifs de la loi³³⁶ indique que le législateur s'inspirait ainsi directement des arrêts rendus le 21 février 2006 par la C.J.U.E. dans les affaires *University of Huddersfield Higher Education Corporation, c. Commissioners of Customs & Excise* (C-223/03), *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County wide Property Investments Ltd c. Commissioners of Customs & Excise* (C-255/02), et *BUPA Hospitals Ltd, Goldsborough Developments Ltd, c. Commissioners of Customs & Excise* (C-419/02)³³⁷.

Cette loi a tout d'abord introduit à l'article 1^{er} du Code de la TVA, un § 10, disposant que « pour l'application du présent Code, il y a pratique abusive lorsque les opérations effectuées ont pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi est contraire à l'objectif poursuivi par le présent Code et les arrêtés pris pour son exécution et que leur but essentiel est l'obtention de cet avantage ».

La seconde mesure prévue par cette loi concerne la modification de l'article 59, § 1^{er}, du Code de la TVA, afin d'autoriser l'administration à prouver selon les règles et par tous les moyens de droit commun, témoins et présomptions compris, à l'exception du serment, et, en outre, par les procès-verbaux des agents du SPF Finances, toute infraction ou toute pratique abusive aux dispositions du Code belge de la TVA ou prises pour son exécution, de même que tout fait quelconque qui établit ou qui concourt à établir l'exigibilité de la taxe ou d'une amende.

En outre, l'article 79 du Code de la TVA a été complété par un § 2, pour prévoir qu'en cas de pratique abusive, la personne qui a opéré la déduction de la taxe sur les opérations en cause, doit reverser à l'État les sommes ainsi déduites à titre de TVA.

L'article 51 de la loi-programme du 27 décembre 2006 a ultérieurement complété ce même paragraphe par un second alinéa prévoyant que : « La personne qui a opéré la déduction de la taxe ayant grevé les biens et les services qui lui sont fournis, les biens qu'elle a importés et les acquisitions intracommunautaires qu'elle a effectuées, doit reverser à l'État les sommes ainsi déduites si au moment où elle a effectué cette opération, elle savait ou devait savoir que la taxe due, dans la chaîne des opérations, n'est pas versée ou ne sera pas versée à l'État dans l'intention d'éluder la taxe »³³⁸.

Enfin, la loi-programme du 20 juillet 2006 a complété l'article 70, § 1^{er bis}, du Code de la TVA pour prévoir l'existence d'une amende égale au double du montant de la taxe, non seulement en cas de déduction induue, mais également en cas de déduction abusive.

³³⁵ Loi-programme du 20 juillet 2006, *M.B.* du 28 juillet 2006, p. 36.921.

³³⁶ Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch. repr., 2005-2006, n° 51-2517/001, p. 12.

³³⁷ C.J.C.E., arrêts *Halifax e.a.*, *BUPA Hospitals Halifax e.a.*, et *University of Huddersfield Higher Education Corporation* du 21 février 2006, C-255/02, C-419/02 et C-223/03.

³³⁸ Art. 51 de la loi-programme du 27 décembre 2006, *M.B.* du 28 décembre 2006, p. 75.178.





L'administration fiscale belge a commenté ces dispositions dans la circulaire n° AAF/2006-0604 (AAF 14/2006) du 24 août 2006 (disponible sur le site internet www.fisconetplus.be).

Section 2

Cas d'application dans le secteur immobilier

§ 1 Scission artificielle de la vente d'un bâtiment neuf, en une vente d'un immeuble ancien, suivie de travaux de rénovation ou d'une démolition-reconstruction de cet immeuble

A ≡ POSITION DU PROBLÈME

Il arrive fréquemment que des promoteurs réalisent des projets immobiliers impliquant :

- soit la démolition de bâtiments anciens existant, la reconstruction de bâtiments neufs sur la même parcelle, suivie de la vente de ces bâtiments neufs ou d'une fraction de ceux-ci ;
- soit la réalisation de travaux de rénovation de bâtiments anciens présentant une importance telle qu'ils donnent aux immeubles anciens un caractère « neuf » pour l'application de la TVA, suivie de la vente de ces bâtiments neufs ou d'une fraction de ceux-ci³³⁹.

L'article 1^{er} de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de la TVA et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux, prévoit que la livraison de ces bâtiments neufs, ou d'une fraction de ces bâtiments neufs, est en principe soumise au taux normal de la TVA de 21 %.

Cet arrêté prévoit toutefois plusieurs exceptions à cette règle générale :

- le taux réduit de 6 % s'applique, sous certaines conditions, aux livraisons de bâtiments d'habitation et du sol y attenant par un assujetti qui a procédé à la démolition d'un bâtiment et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation situé sur la même parcelle cadastrale que ce bâtiment, lorsque la taxe due sur ces opérations est devenue exigible entre le 1^{er} janvier 2021 et le 31 décembre 2022 (voy. l'article 1^{er} *quater*, § 3, de l'arrêté royal n° 20, précité) (sur ce taux réduit, voy. le chapitre 4, ci-avant, de la présente *Chronique*) ;
- les taux réduits de 6 % et de 12 % s'appliquent, sous certaines conditions, aux livraisons de logements privés dans le cadre de la politique sociale (voy. la rubrique XXXVI, du tableau A, et les rubriques X et XI, du tableau B, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, précité) ;

³³⁹ À ce sujet, voy. le Commentaire TVA, chap. 16, sect. 1, titre 3, rubrique C, disponible sur le site internet www.fisconetplus.be.





- le taux réduit de 6 % s'applique, sous certaines conditions, aux livraisons de bâtiments destinés à l'enseignement et à l'encadrement des élèves (voy. la rubrique XL, du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, précité).

Certains promoteurs immobiliers ont néanmoins mis en place des constructions juridiques visant à justifier l'application, en dehors des cas précités, du taux réduit de TVA de 6 % sur une partie du prix de vente.

Ces constructions juridiques consistent à scinder artificiellement une simple opération de vente d'un bâtiment neuf, en principe soumise au taux normal de la TVA de 21 %, en deux opérations distinctes, à savoir : la vente d'un bâtiment ancien, soumise aux droits d'enregistrement, suivie de travaux de démolition-reconstruction ou de rénovation de ce même bâtiment, soumis au taux réduit de TVA de 6 % (par application, par exemple, des rubriques XXXI, XXXVII ou XXXVIII, du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, précité).

B ≡ POSITION DE L'ADMINISTRATION FISCALE BELGE

Après analyse de certaines de ces constructions juridiques, l'administration fiscale belge a publié une décision dans laquelle elle estime que celles-ci constituent des pratiques abusives (décision TVA, n° E.T. 120.125 du 13 mai 2014).

Selon l'administration, on peut distinguer deux types de situations :

- soit l'acheteur a affaire à un seul cocontractant pour deux types d'opérations (achat et contrat d'entreprise) : un promoteur, propriétaire d'un immeuble ancien, offre à la vente des quotités indivises de celui-ci à des clients intéressés par un appartement neuf et impose ou propose de se charger des travaux de rénovation, voire de démolition-reconstruction qui aboutissent le plus souvent à donner à ces immeubles un caractère « neuf » pour l'application de la TVA. Les quotités indivises de l'immeuble, cédées par le promoteur, sont calculées en fonction de la surface de l'appartement neuf dont les clients deviendront propriétaires une fois les travaux effectués.

Selon certains promoteurs, ces deux conventions devaient s'analyser séparément, de sorte que la cession du bâtiment ancien était passible des droits d'enregistrement alors que les travaux pouvaient bénéficier du taux réduit de TVA.

Étant donné que les quotités indivises acquises dans l'immeuble ancien correspondent à la surface de l'appartement neuf dont les clients deviendront propriétaires et qu'il n'est matériellement pas possible, eu égard notamment aux contraintes techniques des travaux à effectuer, que chaque acheteur choisisse son propre entrepreneur pour effectuer les travaux de rénovation ou, *a fortiori*, les travaux de démolition/reconstruction de l'immeuble ancien, l'administration estime que la scission de l'opération en deux opérations (une vente suivie d'un contrat d'entreprise) est artificielle et ne correspond ni à la réalité économique ni à l'intention des parties, les deux opérations étant en effet indivisiblement liées entre elles ;

- soit le vendeur et l'entreprise chargée de la rénovation ou de la démolition-reconstruction sont des personnes juridiques distinctes.





Selon certains promoteurs, les deux conventions conclues par des assujettis différents devaient s'analyser séparément d'un point de vue fiscal, de sorte que la cession du bâtiment ancien était passible des droits d'enregistrement alors que les travaux de rénovation ou de démolition/reconstruction pouvaient bénéficier du taux réduit de TVA. L'administration estime que si les différents éléments recueillis démontrent que les conventions proposées par les deux assujettis sont liées, elle peut invoquer l'existence d'une pratique abusive au sens de l'article 1^{er}, § 10, du Code de la TVA, en se fondant notamment sur l'arrêt *Part Service* du 21 février 2008 (C-425/06)³⁴⁰, et ainsi considérer que le découpage de l'opération entre deux assujettis a pour but essentiel d'échapper à l'application du taux normal de la taxe.

La position de l'administration fiscale belge a été suivie à plusieurs reprises par les cours et tribunaux³⁴¹. Tel est notamment le cas dans l'arrêt rendu par la cour d'appel de Liège le 22 juin 2018.

C ≡ L'ARRÊT DE LA COUR D'APPEL DE LIÈGE DU 22 JUIN 2018 (RÔLE N° : 2017/RG/230)³⁴²

Dans cette affaire, la requérante a acquis, par un acte du 30 août 2005, un ensemble immobilier comprenant, entre autres, un ancien bâtiment scolaire. Le 20 septembre 2005, elle a conclu une convention avec un cabinet d'architecture. Au cours des années 2007-2010, elle a procédé à la vente de différents lots à des acquéreurs et a conclu avec eux des contrats d'entreprise pour l'aménagement et la transformation des parties d'immeubles acquises par ceux-ci.

Les travaux d'aménagement et de transformation ont été facturés avec un taux de TVA de 6 % lorsque le bien était destiné à l'habitation privée (par application de la rubrique XXXI, du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, précité), et de 21 % lorsque le bien était destiné à un usage professionnel.

La Cour commence son analyse en affirmant qu'il résulte de l'importance des travaux réalisés que les appartements vendus étaient bien des fractions de bâtiments « neufs ».

En outre, la Cour constate qu'il ressort de l'ensemble des éléments factuels que les opérations réalisées par la requérante consistent en la réalisation d'un projet de promotion immobilière aboutissant à la vente de bâtiments neufs à ses clients. À cet égard, la Cour relève les éléments suivants :

- les acquéreurs n'ont disposé d'aucune marge de manœuvre quant au choix du prestataire et des travaux portant sur les parties communes de l'immeuble, dont ils sont devenus copropriétaires en indivision forcée ;

³⁴⁰ C.J.C.E., arrêt *Part Service* du 21 février 2008, C-425/06, EU:C:2008:108.

³⁴¹ Civ. Liège (div. Liège - 21^e ch.), 14 janvier 2016, *R.G.C.F.*, 2016/1-2, p. 132 ; Civ. Liège (div. Liège - 21^e ch.), 22 décembre 2016, *F.J.F.*, 2018/83 ; Civ. Anvers (div. Anvers), 15 novembre 2017, *T.F.R.*, 2018/44, p. 865 ; Liège 22 juin 2018, *F.J.F.*, 2020/19 ; Anvers, 3 décembre 2019, *F.J.F.*, 2020/295.

³⁴² Liège, 22 juin 2018, *F.J.F.*, 2020/19.





- les compromis de vente relatifs aux appartements litigieux et les contrats d'entreprise portant sur leur rénovation ont été conclus quasi-simultanément entre les acquéreurs et la requérante, soit le même jour, soit à quelques jours d'intervalle ;
- tous les acquéreurs des lots ont souscrit au plan dressé par les architectes de l'appelante et au cahier des charges qu'elle a établi ;
- plusieurs acquéreurs ont été domiciliés très rapidement à l'adresse des biens achetés, ce qui est peu compatible avec l'achat d'une « carcasse » nécessitant une rénovation ;
- les données comptables de l'appelante confirment également qu'elle a planifié la mise en vente d'appartements neufs, et non de simples « carcasses » que les acquéreurs auraient eu le choix de faire rénover par d'autres entrepreneurs. Au 31 décembre 2007 de nombreux travaux avaient déjà été réalisés, alors que le premier compromis date du 24 décembre 2007 et le premier contrat d'entreprise du 4 janvier 2008.
- l'appelante a également acquis 22 cuisines le 15 février 2008, ce qui est révélateur de sa volonté de rénover l'ensemble des lots même si, finalement, l'un ou l'autre acheteur a pu acquérir une cuisine auprès d'un autre fournisseur.

Selon la Cour, il résulte de ce qui précède, sans le moindre doute possible, que l'appelante a procédé intentionnellement à des livraisons d'appartements neufs, en scindant artificiellement celles-ci en livraisons de bâtiments exonérées de la taxe suivies de prestations de service de rénovation auxquelles s'appliquait le taux réduit de 6 %, sans qu'un objectif autre que l'avantage fiscal découlant de la non application du taux normal de 21 % de TVA sur la livraison de l'immeuble fini soit envisageable.

La Cour ajoute que ce résultat est contraire à l'objectif de l'article 26 du Code, à savoir l'imposition de tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur du bien de la part de celui à qui le bien est fourni. La Cour considère que c'est par conséquent à juste titre que l'administration a considéré qu'il s'agissait d'une pratique abusive, au sens de l'article 1^{er}, § 10, du Code de la TVA.

La Cour se réfère ensuite à la jurisprudence de la C.J.U.E. La C.J.U.E. considère que si chaque prestation doit normalement être considérée comme distincte et indépendante, dans certaines circonstances, plusieurs prestations formellement distinctes, qui pourraient être fournies séparément et ainsi donner lieu, distributivement, à taxation ou à exonération, doivent être considérées comme une opération unique lorsqu'elles ne sont pas indépendantes.³⁴³ Tel est notamment le cas lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujetti au client sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule opération économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel³⁴⁴.

La cour d'appel de Liège estime que tel est le cas en l'espèce. La livraison d'un bâtiment ancien avec la conclusion concomitante d'un contrat d'entreprise ayant pour objet la rénovation complète de celui-ci, dans le cadre d'un projet immobilier entièrement conçu et mis en œuvre par l'appelante, sans que l'acquéreur dispose d'une réelle liberté quant au choix

³⁴³ C.J.C.E., arrêt *Part Service* du 21 février 2008, C-425/06, EU:C:2008:108, pts 51 et s.

³⁴⁴ C.J.C.E., arrêt *Don Bosco* du 19 novembre 2009, C-461/08, EU:C:2009:722, pts 37 et s.





du prestataire, a pour objet économique la livraison d'un appartement « neuf » au sens du Code de la TVA.

Ainsi, la livraison de la carcasse et la prestation de service de rénovation sont si étroitement liées qu'elles forment, objectivement, une seule opération économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel. Il ne saurait être considéré que les clients de l'appelante auraient acquis auprès d'elle, tout d'abord, la carcasse d'un appartement, laquelle en l'état ne présentait aucune utilité, et ensuite seulement les prestations relatives à sa rénovation, seules propres à conférer une utilité au bien.

Ces opérations forment donc une opération unique au regard de la TVA ayant pour objet, dans son ensemble, non la livraison d'une carcasse suivie de la rénovation d'un appartement, mais la livraison d'un appartement neuf ; cette opération, dans son ensemble, ne relève ni de l'exemption de la TVA prévue à l'article 44, § 3, du Code, ni du taux réduit prévu à la rubrique XXXI, du tableau A, de l'arrêté royal n° 20, précité.

La Cour en conclut que « c'est donc la taxation de l'opération réelle qui doit prédominer, à savoir la vente d'un appartement neuf au taux ordinaire de 21 % ».

§ 2 Facturation anticipée de travaux immobiliers afin de bénéficier d'un taux réduit de TVA temporaire

Dans un jugement rendu le 2 octobre 2015, le Tribunal de première instance d'Anvers a examiné les pratiques de facturation d'un assujetti actif dans le secteur de la construction de maisons de repos, de résidences services et de crèches³⁴⁵.

Le 17 décembre 2010, cet assujetti a facturé à ses clients la totalité du prix convenu pour deux projets de construction en appliquant le taux réduit de TVA de 6 %, en vertu de l'article 1^{er}sexies de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970. Cette disposition prévoyait l'application temporaire, entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2010, du taux réduit de TVA de 6 % aux opérations visées au tableau B, rubrique X, § 1^{er}, de l'annexe du même arrêté royal.

Au moment de la facturation, les travaux relatifs à ces deux projets n'avaient été exécutés respectivement qu'à concurrence de 64 % et de 36 %. L'administration a accepté l'application du taux réduit de TVA de 6 % pour la valeur des travaux exécutés au 31 décembre 2010.

Le Tribunal a estimé que, même si l'assujettie remplissait toutes les conditions légales pour bénéficier du taux réduit de 6 % sur la base de l'article 1^{er}sexies précité, il est indéniable qu'en facturant à ses clients la totalité du prix convenu dès le 17 décembre 2010, alors qu'à ce moment les travaux n'avaient été exécutés respectivement qu'à concurrence de 64 % et de 36 %, il y avait bien pratique abusive au sens de l'article 1^{er}, § 10, du Code de la TVA, visant à continuer à bénéficier du taux réduit de 6 % qui a pris fin le 31 décembre 2010.

³⁴⁵ Civ. Anvers, 2 octobre 2015, rôle n° 14/1227/A, F.J.F., 2016/293.





À cet égard, le tribunal a pris en compte les éléments suivants :

- lors de ses projets de construction antérieurs, la demanderesse facturait toujours le solde du prix après l'achèvement des travaux ;
- en aucun cas ces factures ne sont établies en proportion de l'avancement des travaux ;
- le demandeur n'a établi qu'une seule facture par projet ayant pour intitulé « Acompte 1 », alors qu'en réalité il ne s'agissait pas d'un acompte mais de la totalité du prix ;
- ces factures comportaient la mention « payable à la réception provisoire » ; or, les chantiers n'ont fait l'objet d'une réception provisoire respectivement que le 26 mars 2012 et le 10 novembre 2011 ;
- ces factures n'ont donc été suivies d'aucun paiement à court terme, et n'ont été payées que partiellement dans le courant de l'année 2011 et, pour le solde restant, seulement au cours de l'année 2012 ;
- ces factures n'ont donc aucunement contribué à résoudre le problème de préfinancement de la demanderesse, mais a au contraire aggravé son préfinancement, en raison du paiement beaucoup plus tardif de ces factures, d'autant plus qu'elle a dû payer la TVA sur ces factures au Trésor.

Compte tenu de ces éléments, le Tribunal a estimé qu'il s'agissait sans aucun doute d'une pratique abusive visant à obtenir un avantage fiscal dont l'octroi est contraire à l'objectif poursuivi par le Code de la TVA et les arrêtés pris pour son exécution ; les factures en question ont en effet été émises, pour l'intégralité du prix convenu, dans le but essentiel d'obtenir cet avantage.

Selon le Tribunal, le montant excessif de ces factures par rapport à l'avancement des travaux démontre sans aucun doute une pratique abusive au sens de l'article 1^{er}, § 10, du Code de la TVA.

§ 3 Conditions d'application du taux réduit de TVA de 6 % pour la démolition et la reconstruction conjointe de bâtiments d'habitation sur l'ensemble du territoire belge

La loi-programme du 20 décembre 2020 a instauré pour les années 2021 et 2022 un taux réduit de TVA de 6 % pour la démolition d'un bâtiment et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation (sur le régime de ce nouveau taux réduit, voy. le chapitre 4, ci-avant, de la présente *Chronique*).

À cette fin, l'article 1^{er} *quater* de 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 a été remplacé. Le taux réduit de 6 %, qui s'appliquait déjà pour 32 zones urbaines, voit sa validité étendue pour cette période à l'ensemble du territoire belge, mais est aussi soumise à des conditions plus strictes.

Il s'agit, entre autres, dans deux des trois cas prévus par cette disposition, de l'exigence que les opérations soient relatives à un bâtiment d'habitation qui, après l'exécution des travaux





ou après la livraison, est utilisé au moment de la première occupation ou de la première utilisation, comme habitation unique et à titre principal comme habitation propre au sens de l'article 5/5, § 4, alinéas 2 à 8, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, par le maître d'ouvrage-personne physique ou par l'acquéreur-personne physique qui y aura son domicile sans délai.

Pour déterminer si l'habitation reconstruite est l'habitation unique qu'occupe le maître d'ouvrage/l'acquéreur personne physique lui-même, il est tenu compte de tous les bâtiments utilisés en tout ou en partie (ou qui, en tout état de cause sont destinés à être utilisés) comme habitation et sur lesquels le maître d'ouvrage/l'acquéreur personne physique peut faire valoir, en tout ou en partie, des droits de propriété ou des droits réels, autres que le droit de propriété, qui lui donnent le droit d'utiliser le bâtiment d'habitation (cf. art. 9, al. 2, 2^o, C. TVA).

Ce régime a été commenté par l'administration fiscale dans la circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021 relative au taux réduit de la TVA applicable temporairement concernant la démolition et la reconstruction de bâtiments d'habitation sur l'ensemble du territoire belge et leur livraison.

Il arrive que deux ou plusieurs personnes qui ne sont pas mariées ou qui ne cohabitent pas légalement, agissent ensemble en tant que maîtres d'ouvrage. Dans sa circulaire, l'administration explique que, dans ce cas, le critère d'« habitation unique » est apprécié dans le chef de chaque propriétaire maître d'ouvrage/acquéreur séparément.

L'administration illustre cette règle par l'exemple suivant. Deux frères possèdent une parcelle sur laquelle se trouve une ancienne ferme. Ils décident de démolir la ferme et de construire une nouvelle habitation. L'un des frères (maître d'ouvrage A) est déjà propriétaire d'un appartement qu'il souhaite conserver. Dans ce cas, le régime ne peut pas lui être applicable.

Lorsque le contrat d'entreprise est conclu avec les deux frères, le prestataire de services peut, le cas échéant, ventiler la facture en fonction de la part de propriété de chaque frère. S'il n'opère pas cette ventilation, le taux normal de la TVA s'applique à l'ensemble des travaux.

Dans l'hypothèse où l'intégralité des travaux sont facturés au seul frère (maître d'ouvrage B) qui remplit les conditions sociales (habitation unique), l'administration estime que cette situation est constitutive d'une pratique abusive³⁴⁶.

³⁴⁶ Circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021 relative au taux réduit de la TVA applicable temporairement concernant la démolition et la reconstruction de bâtiments d'habitation sur l'ensemble du territoire belge et leur livraison, sous le titre 4.1.1.3. « Qu'entend-on par « habitation unique » ? ».

