

## 12. Steuern, Finanzen und Beihilfen

### 12.1. A partir du 1er janvier 2011: application de la TVA sur le terrain attenant à un bâtiment neuf

On pourrait parler de petite révolution dans le domaine de la TVA belge. Alors que l'opération consistant en la livraison d'un terrain seul ou attenant à un bâtiment que ce dernier soit neuf ou ancien est aujourd'hui une opération exclusivement soumise aux droits d'enregistrement, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011 au plus tard, en cas de soumission à la TVA de la vente d'un bâtiment neuf, la TVA s'appliquera également à la vente du terrain attenant à ce bâtiment.

#### 1. Rappel des principes actuels

a) La notion de livraison d'un bien immeuble

Il convient tout d'abord de préciser qu'en matière de TVA, on ne parle pas de « vente » d'un bien immeuble mais de « livraison » d'un bien immeuble.

En effet, l'article 2 du Code de la TVA dispose que « Sont 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 ».

Ainsi, la vente d'un immeuble constitue une livraison de biens en ce qu'elle implique le transfert à l'acquéreur du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire(1).

Toutefois, pour être réellement soumise à l'application de la TVA, l'opération consistant en la vente d'un bien immeuble suppose d'une part, que cette livraison soit effectuée à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel (assujetti ordinaire ou assujetti « occasionnel volontaire ») et que cette opération ne fasse pas l'objet d'une exemption de la taxe.

b) Quels immeubles peuvent être vendus avec application de la TVA?

En vertu de l'article 44, § 3, 10 du Code TVA, l'opération qui consiste en la vente (cession) d'un immeuble par nature (2) est une opération exemptée de TVA. Il en est de même des constitutions, cessions et rétrocessions de droits réels portant sur de tels immeubles.

(1) Article 10 du Code TVA.

(2) Les biens immeubles par nature sont les suivants: les fonds de terre (art. 518 du Code civil) ; les bâtiments, les constructions et les travaux réalisés à partir de matériaux incorporés (article 518 du Code civil) et les récoltes pendantes par les racines et les fruits des arbres non encore recueillis (art. 520 du Code civil).

Ceci a pour conséquence que dans l'état actuel de la législation, les livraisons de biens immeubles (qu'il s'agisse de bâtiment ou de terrain) sont des opérations exemptées de TVA. Sur le prix de vente est en principe perçu un droit d'enregistrement proportionnel de 10 % (en Région flamande) ou de 12, 5 % (en Région wallonne et en Région de Bruxelles-capitale). Par exception, l'article 44, § 3, 10 du code TVA prévoit toutefois que l'opération qui a pour objet la livraison d'un bâtiment considéré comme « neuf » au sens de la législation TVA(3) (ou la constitution, la cession ou la rétrocession de droits réels sur un tel bâtiment) peut être soumise à celle-ci.

C'est ainsi que, pour autant que certaines conditions soient remplies, seuls les bâtiments « neufs » sont susceptibles d'être livrés avec application de la TVA.

### c) La qualité du cédant

Conformément à l'article 2 du Code TVA ci-avant cité, la livraison d'un bâtiment neuf n'est soumise à la TVA que si l'opération est réalisée par une personne qui a la qualité d'assujetti à la TVA, soit en cas d'application de l'article 4 du Code TVA (l'assujetti ordinaire) soit en cas d'application des articles 8 et 44, § 3, 10 du Code TVA (l'assujetti occasionnel volontaire ou l'assujetti occasionnel).

#### c.1. L'assujetti ordinaire (étant le constructeur professionnel)

Toute activité économique consistant à ériger, faire ériger ou acquérir des bâtiments en vue de les vendre, d'en constituer un droit réel ou de céder ce type de droit, est visée à l'article 4 du Code TVA.

Aussi, les personnes réalisant une telle activité acquièrent de plein droit la qualité d'assujetti à la TVA dès lors qu'elles extériorisent par des actes non équivoques la volonté d'effectuer des livraisons de bâtiments neufs d'une manière habituelle.

Dans leur chef, étant donné que les bâtiments constituent des biens détenus en stock (et non pas des biens d'investissement), ces promoteurs immobiliers ou constructeurs professionnels n'ont pas le choix: ils doivent soumettre la livraison de tels bâtiments à la TVA.(4)

#### c.2. L'assujetti occasionnel volontaire

Pour les autres personnes, c'est-à-dire celles qui n'ont pas la qualité de constructeur professionnel, qu'il s'agisse d'un assujetti à la TVA avec ou sans droit à déduction ou une personne qui n'exerce aucune activité économique tel un particulier, elles ne peuvent soumettre la livraison du bâtiment neuf à la TVA que si elles optent pour soumettre l'opération à la TVA.(5)

(3) Un bâtiment est considéré comme étant « neuf » au sens de la législation TVA jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle a eu lieu la première occupation ou la première utilisation de ce bâtiment.

(4) Etant entendu que le constructeur professionnel bénéficie, conformément à l'article 45 § 1" du Code TVA d'un droit à déduction global et immédiat de la TVA supportée en amont à l'occasion de l'érection du bâtiment sans devoir attendre que le bâtiment ou le droit réel soit réellement vendu ou constitué avec application de la TVA.

(5) L'exercice de l'option est régi par l'arrêté royal n° 14 du 3 juin 1970.

#### d) La situation des terrains

Sur la base de ce qui précède, il peut être conclu que, dans le régime TVA actuel, seule la livraison d'un bâtiment neuf pouvant être soumise à la TVA, la vente d'un terrain est toujours exemptée de TVA et soumise au droit d'enregistrement.

Cette règle s'applique également si le bâtiment neuf et le terrain sur lequel le bâtiment a été construit sont vendus ensemble. Dans ce dernier cas, seule la vente du bâtiment se réalise avec application du régime TVA. La partie du prix relative au terrain bien qu'attachant au bâtiment - est, elle, soumise au droit d'enregistrement proportionnel.

### **2. La directive européenne 2006/112 et l'arrêt Breitsohl de la Cour de Justice**

#### a) La directive européenne 2006/112

L'actuel mécanisme d'exonération et d'option mis en place par le législateur belge s'appuie sur divers articles de la directive européenne 2006/112 en matière de TVA.

##### a.1. Les exonérations obligatoires

Ainsi, s'agissant des exonérations, l'article 135, § 1er, points j) et k) de la directive européenne 2006/112 impose aux Etats Membres d'exonérer les opérations suivantes:

- les livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attachant autres que ceux visés à l'article 12, paragraphe 1, point a), c'est-à-dire autres que les livraisons d'un bâtiment neuf ou d'une fraction de bâtiment neuf et du sol y attachant;
- les livraisons de biens immeubles non bâtis autres que celles des terrains à bâtir visés à l'article 12, paragraphe 1, point b).

##### a.2. Les exonérations possibles

Par ailleurs, l'article 371 de la directive européenne 2006/112, lu en combinaison avec son annexe X, partie B, point 9), donne la possibilité aux Etats membres de continuer à exonérer les livraisons de bâtiments ou de fractions de bâtiments et du sol y attachant, effectuées avant leur première occupation ainsi que les livraisons de terrain à bâtir visés à l'article 12.

Autrement dit, cet article donne la possibilité aux Etats membres de continuer à exonérer les livraisons de bâtiments neufs ou de fractions de bâtiments neufs et du sol y attachant ainsi que les livraisons de terrain à bâtir. La Belgique a fait usage de cette faculté d'exonération dans la mesure où les livraisons de terrain à bâtir sont exemptées de TVA et soumises au droit proportionnel d'enregistrement.

##### a.3. Le droit d'option

En outre, l'article 391 de la directive européenne 2006/112 autorise les Etats membres à accorder aux assujettis la faculté d'opter pour soumettre à la TVA les livraisons de bâtiments neufs ou de fractions de bâtiments neufs, et du sol y attachant ainsi que les livraisons de terrain à bâtir.

A ce sujet, conformément à ce dont nous avons vu ci-avant (point c.2), la Belgique donne la possibilité aux personnes d'opter pour la soumission à la TVA d'un bâtiment neuf. Le législateur belge exclut toutefois cette possibilité d'option tant pour le sol attenant à un bâtiment neuf que pour les terrains à bâtir.

b) L'arrêt Breitsohl de la Cour de Justice(6)

Et c'est ici que toute la problématique s'est dévoilée. La position administrative belge selon laquelle un terrain cédé en même temps qu'un bâtiment neuf ne puisse être soumis à la TVA était en contradiction avec la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes.

La Cour a en effet jugé, à l'occasion d'une question préjudicielle qui lui était posée par une juridiction allemande, que lorsqu'une personne cède, avec application de la TVA, un bâtiment et le terrain y attenant, cette personne réalise une opération unique pour les besoins de la TVA. Aussi, soit cette opération doit être soumise dans son entièreté à la TVA, soit elle doit être exonérée pour le tout.

Autrement dit, aux fins de la TVA, les bâtiments ou fractions de bâtiments et le sol y attenant ne peuvent être dissociés. Lorsqu'une opération est soumise à la TVA, la taxe est due tant sur la cession du bâtiment que sur la cession du terrain attenant.

### **3. Situation à partir du 1er janvier 2011**

a) La cession d'un terrain attenant à un bâtiment neuf avec TVA

La Belgique s'étant trouvée en porte-à-faux avec cette interprétation de la Cour de Justice pendant près de dix ans puisque les terrains restaient exclus de toute application de la TVA, la loi-programme du 23 décembre 2009 met finalement fin à cette situation puisqu'à partir du 1er janvier 2011,(7) si un bâtiment est cédé avec application de la TVA, celle-ci doit également être appliquée sur la partie du prix portant sur le terrain attenant.

Pour l'application de ces nouvelles règles, la notion de « sol y attenant » est définie comme étant « 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 ».(8)

Pratiquement, les deux situations suivantes pourront se produire:

- soit un constructeur professionnel cèdera un bâtiment neuf et le terrain y attenant: dans ce cas de figure, tant la livraison du bâtiment neuf que celle du sol y attenant devra être réalisée avec application de la TVA;
- soit une personne autre qu'un constructeur professionnel cèdera un bâtiment neuf et le terrain y attenant: dans ce cas, cette personne devra faire un choix: soit opter pour l'application du régime TVA pour le tout (bâtiment neuf et terrain y attenant) soit céder le tout sans application de la TVA (mais avec application des droits d'enregistrement).

(6) CJCE, arrêt du 8 juin 2000, aff-Finanzamt Goslar c.B. Breitsohl, C-400/98.

(7) Sauf si un arrêté royal est encore adopté avant la fin de cette année 2010.

(8) Nouvel article 1 cc, §9, 2° du Code TVA.

## b) Le corollaire de l'application du régime TVA: l'exemption des droits d'enregistrement

Les Codes régionaux des droits d'enregistrement contiennent une disposition qui prévoit l'exonération de droits d'enregistrement pour les livraisons de bâtiments neufs qui se font avec application de la TVA.(9)

A ce jour, seule la Région wallonne a adapté cette disposition à la livraison d'un terrain attenant à un bâtiment vendu sous le régime TVA.(10)

Ceci a pour conséquence qu'en ce qui concerne les terrains situés en Région flamande et en Région de Bruxelles-Capitale, il existe actuellement un risque de double imposition des terrains attenant à un bâtiment neuf cédé avec application de la TVA, entre les droits d'enregistrement et la TVA.

On relèvera à ce sujet que le Ministre des Finances a déclaré, à diverses reprises, en réponse à des questions parlementaires, qu'il serait exclu, en toute hypothèse, que la vente d'un terrain soit soumise à la fois à la TVA et aux droits d'enregistrement.(11)

## **4. Conséquences de l'application du nouveau régime pour les acquéreurs**

### a) Dans le chef des assujettis ayant un droit intégral à déduction

Le nouveau régime mis en place leur est plus favorable. En effet, bénéficiant d'un droit complet à déduction, ils pourront déduire dans son intégralité la TVA qui leur sera portée en compte en amont.

Par ailleurs, ils ne devront plus payer de droit d'enregistrement sur le terrain.

### b) Dans le chef des particuliers, personnes morales non assujetties et assujettis ne bénéficiant que d'un droit partiel à déduction

Pour ces personnes, l'acquisition soumise à TVA d'un bâtiment neuf et du terrain y attenant va engendrer une charge fiscale plus importante.

Ces personnes vont en effet se retrouver confronter à une augmentation sensible du prix d'acquisition.

Ils vont devoir payer 21 % de TVA sur la valeur du terrain attenant au bâtiment à la place de 12,5 % ou 10 % de droits d'enregistrement étant entendu que la TVA payée ne sera pas (ou pas totalement) récupérable dans leur chef.

## **5. Parade possible à cette augmentation du coût d'acquisition?**

Ainsi que mentionné ci-avant (point III a), il est bien précisé dans la loi-programme du 23 décembre 2009 que le terrain attenant au bâtiment neuf qui y est construit est taxé d'une TVA « s'il est cédé en même temps par la même personne ».

(9) Article 159,80 du Code des droits d'enregistrement.

(10) Décret du 9 décembre 2004.

(11) Q & R Sénat 2000-2001, na 29 du 6 février 2001, p.1437.

On pourrait donc tout à fait imaginer, afin de faire échapper la livraison du terrain à la soumission au régime TVA, d'envisager de réaliser l'opération immobilière en faisant intervenir deux sociétés différentes.

Ainsi, une société pourrait octroyer un droit de superficie ou renoncer au droit d'accession au profit d'une autre société qui réaliserait la construction du bâtiment lesquelles vendraient ensuite respectivement à leur client le terrain pour la première et le bâtiment pour la seconde.

Il Y a toutefois lieu à ce stade d'être prudent avec une telle construction juridique qui pourrait être considérée par l'administration fiscale comme étant abusive.

## **6. Conclusion**

Tel qu'explicité, le nouveau régime mis en place va modifier sensiblement les livraisons de terrain attenant à un bâtiment neuf. Bien qu'il soit évident que ces nouvelles règles vont alourdir la charge fiscale des acquéreurs, l'on ne peut éviter en termes de conclusions de relever que cette nouvelle réglementation pourra par contre présenter des avantages dans le chef de vendeurs dès lors où ces derniers, réalisant en aval une opération sur le terrain soumise à TVA, se verront autorisés à déduire les dépenses exclusivement affectées au terrain qu'ils ont supportées en amont tels que les frais de bornage et de mesurage, les frais d'assainissement, etc. qui jusqu'à présent n'était en aucune manière déductible. Tout est donc une question de point de vue ...

PACIOLI N° 305 / 11-24 octobre 2010  
Sandrina PROCEK  
Avocat  
Elegis Hannequart & Rasir