

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 indirectes,
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	421
Section 1. Les aspects TVA des ventes de biens immeubles	422
§ 1. Les conditions d'imposabilité à la TVA pour les ventes de biens et les prestations de services	422
§ 2. L'existence d'un bien fourni à un tiers, requise pour l'imposabilité à la TVA	424
A. LA DÉFINITION DE LA LIVRAISON DE BIENS, EN TVA	424
B. LE TRAITEMENT DES OPÉRATIONS COMPLEXES EN TVA, QUI CONCERNENT DES BIENS IMMEUBLES	428
1. Importance de la distinction entre une livraison de bien immeuble et des prestations de services immobilières	428
2. Le traitement des opérations complexes en TVA	428
3. Application aux opérations complexes relatives aux biens immeubles	430
4. Impact des pratiques abusives en TVA sur les opérations complexes relatives aux biens immeubles	434
C. LA CONSÉQUENCE PRATIQUE DE LA DISTINCTION ENTRE PRESTATION DE SERVICES ET LIVRAISON DE BIENS, QUANT À LA DATE D'EXIGIBILITÉ DE LA TVA	434
§ 3. L'assujettissement à la TVA	436
A. L'ASSUJETTISSEMENT À LA TVA EN CAS DE VENTE D'IMMEUBLE	436
B. POINT D'ATTENTION : QUAND AGIT-ON EN TANT QUE « PROMOTEUR IMMOBILIER » EN TVA ? IMPACTS PRATIQUES	437
§ 4. Influence des exemptions et régimes particuliers	442
A. L'EXEMPTION DES LIVRAISONS DE BIENS IMMEUBLES	442
B. LA SOLUTION À LA TAXATION DES TERRAINS ATTENANT À UN BÂTIMENT NEUF : LE « SPLITTING » ENTRE LE TERRAIN ET LE BÂTIMENT ?	444
C. LE CAS PARTICULIER DES TRANSFORMATIONS D'IMMEUBLES : QUAND A-T-ON UN BÂTIMENT CONSIDÉRÉ COMME NEUF ?	447
1. L'assimilation administrative traditionnelle en Belgique d'un bâtiment transformé à un bâtiment neuf	447
2. La décision administrative n° E.T. 120.125 du 13 mai 2014 et l'importance de la définition du bâtiment neuf en TVA	450
a. La décision administrative n° E.T. 120.125 du 13 mai 2014	450
b. L'importance de la définition du bâtiment neuf en TVA	452
3. L'assimilation d'un bâtiment transformé à un bâtiment neuf, dans la directive TVA et dans la jurisprudence européenne	452
4. L'assimilation d'un bâtiment transformé à un bâtiment neuf, dans la jurisprudence belge	453
Section 2. Les aspects de droits d'enregistrement des ventes de biens immeubles	459
§ 1. Principes de l'enregistrement	459
A. GÉNÉRALITÉS	459
B. LE TRAITEMENT DES OPÉRATIONS COMPLEXES EN DROITS D'ENREGISTREMENT	462
C. LA DIFFÉRENCE DE CHARGE DANS LE CHEF DES ENTREPRISES ENTRE LA TVA ET LES DROITS D'ENREGISTREMENT	466
§ 2. Tarifs des droits d'enregistrement	467
§ 3. Exonérations et droit fixe général	468
A. LE « NON BIS IN IDEM » ENTRE LA TVA ET LE DROIT D'ENREGISTREMENT, CONCERNANT LES CONVENTIONS TRANSLATIVES OU DÉCLARATIVES DE PROPRIÉTÉ D'IMMEUBLES	468
B. L'ENREGISTREMENT GRATUIT DES OPÉRATIONS PASSÉES POUR DES ORGANISMES PUBLICS	471

§ 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	471
§ 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	475
§ 6. Le cas spécifique du lien entre les droits d'enregistrement et la TVA en cas d'acquisition scindée en nue-propriété et usufruit	476
A. LE CAS DE L'ACQUISITION SCINDÉE ENTRE UNE PERSONNE PHYSIQUE (EN NUE-PROPRIÉTÉ) ET UNE SOCIÉTÉ (EN USUFRUIT)	476
1. En matière de droits d'enregistrement	476
2. En matière de TVA	477
3. Application comparée	479
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 HÉRITIÈRE	480
§ 7. Les restitutions de droits d'enregistrement en cas de revente à court terme	483
Section 3. Quelle coordination entre droits d'enregistrement et TVA en cas de revente à court terme	483
Chapitre II. Les opérations de location immobilière en matière de TVA	485
Introduction	485
Section 1. Le droit de l'Union européenne	486
§ 1. La location immobilière	486
A. LA NOTION D'« IMMEUBLE » AU SENS DE LA DIRECTIVE TVA	486
1. La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne	486
2. Le Règlement d'exécution n° 1042/2013	489
B. LES OPÉRATIONS DE LOCATION IMMOBILIÈRE EXONÉRÉES	490
§ 2. Prestations de services soumises à la taxe	495
A. GÉNÉRALITÉS	495
B. LES OPÉRATIONS DE PRESTATIONS DE SERVICES D'HÉBERGEMENT	496
§ 3. L'option de taxation ouverte aux États membres	497
Section 2. Le droit belge	499
§ 1. La location immobilière en droit belge	499
A. LA LOCATION D'UN BÂTIMENT NEUF ENTRE ASSUJETTIS AYANT OPTÉ POUR LA TAXATION	499
1. Conditions de fond de l'exercice de l'option	500
2. Condition de forme de l'exercice de l'option	503
3. Délai de révision	503
B. LA LOCATION DE COURTE DURÉE	504
C. LA LOCATION D'EMPLACEMENTS UTILISÉS À DES FINS D'ENTREPOSAGE DE BIENS	505
§ 2. Les prestations d'hébergement	506
Conclusion	508
Chapitre III. Leasing immobilier et TVA : fin de partie ou nouveau ?	509
Section 1. Cadre légal	509
Section 2. Distinction préalable	510
Section 3. Enjeu de la taxation ou de l'exemption	510
Section 4. Qualification de l'opération : intérêt ?	510

Section 5. Soumission à la TVA du contrat de leasing	511
§ 1. Quant au bien immeuble	511
§ 2. Quant à la convention	511
§ 3. Quant au preneur	512
§ 4. Quant au bailleur	513
§ 5. La reconstitution du capital investi dans le délai de 15 années	513
Section 6. Effets	514
Section 7. Levée de l'option ou non à l'expiration du contrat	515
Section 8. La qualification en droit européen de la convention de leasing	515
§ 1. Siège de la matière	515
§ 2. L'apport disruptif de la Cour de justice de l'Union européenne	516
§ 3. Conclusions	518
Section 9. Intérêt actuel du leasing	518
Chapitre IV. Taux de TVA réduits applicables dans le secteur immobilier	519
Introduction	519
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	520
§ 1. Bénéficiaire de la mesure	521
§ 2. Champ d'application matériel	521
§ 3. Champ d'application territorial	522
§ 4. Conditions de fond et de forme	522
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)	523
a. Emplacement du bâtiment démoli et du bâtiment reconstruit	523
b. « Consistance significative » du bâtiment démoli	524
c. Travaux réalisés par la même personne	524
d. Démolition complète	524
e. Exigibilité de la TVA	525
f. Documents à communiquer/à conserver	525
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 »)	525
a. Superficie du bâtiment	527
b. Exigibilité de la TVA	528
c. Documents à communiquer/à conserver	528
§ 5. Tableaux récapitulatifs	530
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	532

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	534
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	536
Section 1. Bref historique du contexte belge	536
§ 1. <i>Introduction</i>	536
§ 2. <i>Avant 2002</i>	537
§ 3. <i>Modification de la définition du « bâtiment » en 2002</i>	537
§ 4. <i>La décision administrative du 15 mars 2006 et l'affaire Les Grands Prés</i>	538
§ 5. <i>L'extension de la taxation des ventes de bâtiments neufs au « sol y attenant » en 2011</i>	539
§ 6. <i>Le revirement administratif opéré dans une décision de 2013</i>	539
Section 2. Les opérations à titre onéreux qui, seules, permettent en principe le droit à déduction	541
§ 1. <i>Les notions d'opération à titre onéreux et de contrepartie en matière de TVA</i>	541
§ 2. <i>Les opérations conclues pour un prix dérisoire – La base minimale d'imposition pour les cessions de bâtiments et les travaux de construction</i>	541
§ 3. <i>La contrepartie représentée par une subvention</i>	542
§ 4. <i>L'interdiction des pratiques abusives</i>	543
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	543
Section 4. Les opérations sans contrepartie dont les coûts peuvent être imputés aux frais généraux de l'activité économique	545
§ 1. <i>Introduction</i>	545
§ 2. <i>Les frais supportés par les sociétés holding pour l'acquisition d'actions dans des filiales</i>	545
§ 3. <i>Les avantages en nature. L'exemple du transport gratuit du personnel</i>	546
§ 4. <i>Autres cas de services gratuits dont les coûts peuvent être imputés aux frais généraux de l'activité économique</i>	546
A. <i>L'AFFAIRE SVEDA (2015)</i>	546
B. <i>L'AFFAIRE LAJVER (2016)</i>	547
C. <i>L'AFFAIRE IBERDROLA INMOBILIARIA (2017)</i>	548
D. <i>L'AFFAIRE VOS AANNEMINGEN (2020)</i>	549
E. <i>L'AFFAIRE MITTELDEUTSCHE HARSTEIN-INDUSTRIE AG (2020)</i>	550
Section 5. Analyse du régime administratif belge d'abandon aux autorités de travaux d'infrastructure à la lumière des principes exposés	551
§ 1. <i>Abandon gratuit</i>	551
§ 2. <i>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</i>	553

§ 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	553
§ 4. Travaux d'infrastructure relatifs à un centre commercial	553
§ 5. Conclusion	554
Chapitre VI. La notion de pratiques abusives en matière de TVA	555
Section 1. Définition et conditions d'existence	555
§ 1. Dans la jurisprudence européenne	555
A. DÉFINITION	555
B. CONDITIONS D'EXISTENCE	556
C. RÉSERVES	558
D. CONSÉQUENCES ATTACHÉES À LA CONSTATATION D'UNE « PRATIQUE ABUSIVE »	559
§ 2. En droit belge	560
Section 2. Cas d'application dans le secteur immobilier	561
§ 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	561
A. POSITION DU PROBLÈME	561
B. POSITION DE L'ADMINISTRATION FISCALE BELGE	562
C. L'ARRÊT DE LA COUR D'APPEL DE LIÈGE DU 22 JUIN 2018 (RÔLE N° : 2017/RG/230)	563
§ 2. Facturation anticipée de travaux immobiliers afin de bénéficier d'un taux réduit de TVA temporaire	565
§ 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	566