



A partir du 1^{er} janvier 2011 : application de la TVA sur le terrain attenant à un bâtiment neuf

Sandrina PROCEK

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^{er} 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.

Rappel des principes actuels

En vertu de l'article 44, §3, 1^o du Code TVA, l'opération qui consiste en la vente (cession) d'un immeuble par nature est une opération exemptée de TVA. Il en est de même des constitutions, cessions et rétrocessions de droits réels portant sur de tels immeubles.

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 du bien immeuble est donc en principe perçu un droit 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, 1^o 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 TVA¹ (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 aujourd'hui susceptibles d'être livrés avec application de la TVA. La vente de terrain, quant à elle, est toujours exemptée de TVA et soumise aux droits 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 de la TVA. La partie du prix relative au terrain, bien qu'attendant au bâtiment est, elle, soumise au droit d'enregistrement proportionnel.

¹ 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.

L'arrêt Breitsohl de la Cour de Justice²

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.

Situation à partir du 1^{er} janvier 2011

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 1^{er} janvier 2011³, 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 attenant⁴.

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. En effet, 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.

² CJCE, arrêt du 8 juin 2000, aff- Finanzamt Goslar c.B. Breitsohl, C-400/98.

³ Sauf si un arrêté royal est encore adopté avant la fin de cette année 2010.

⁴ 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* ».