

## NOUVELLES MESURES TVA DANS L'IMMOBILIER : DE QUOI CASSER LA BARAQUE ?

*Le Gouvernement s'est accordé pour introduire d'importants changements en matière de TVA : les nouvelles mesures permettront bientôt d'optimiser la TVA dans le cadre de nouveaux projets immobiliers.*

*Le projet de loi a été déposé le 31 juillet 2018. Il vise notamment, moyennant certaines conditions, à autoriser les personnes qui le souhaiteraient, à soumettre leur contrat de location d'un bien immeuble à la TVA. Le projet prévoit aussi d'importants changements à certains contrats de location de courte durée et aux contrats de location pour entreposage.*

Concrètement, trois mesures sont proposées par le gouvernement :

1. Application de la TVA à certaines locations immobilières ;
2. Modification du régime TVA applicable à la location d'entrepôts de marchandises ;
3. Application obligatoire de la TVA aux baux de courte durée.

Dans les lignes qui suivent, nous passerons en revue chacune de ces mesures et déterminerons à quelles conditions un assujéti à la TVA pourra appliquer cette dernière – et donc la déduire - lorsqu'il donne en location un bien immeuble.

### **1. Application optionnelle de la TVA à certaines locations immobilières**

L'application optionnelle de la TVA à l'activité de mise en location d'immeubles va permettre aux entreprises disposant du droit de déduire la TVA sur leurs investissements, d'accéder au marché locatif professionnel dans de meilleures conditions.

En effet, dans l'état actuel de la législation, l'activité de location immobilière pure et simple est exemptée de TVA. Cette exemption ayant pour corollaire que le propriétaire qui construit un immeuble en vue de le louer, ne dispose pas du droit de déduction de la TVA qu'il a supportée sur les achats de biens et services nécessaires à sa construction (ou sa réparation ou son amélioration). Cette TVA n'étant pas déductible dans son chef, elle fait alors partie du prix de revient de l'immeuble à louer qu'il répercute généralement dans le montant global du loyer dû par les locataires.

Or, pour les locataires qui sont des entreprises assujetties à la TVA et qui ne sont pas visés par des exemptions spécifiques, l'application de la TVA sur les loyers resterait neutre dans leur chef.

Cette nouveauté va intéresser toutes les entreprises qui envisagent des investissements en immeubles neufs et qui les destinent à la location à des entreprises tierces.

Par ailleurs, cette nouvelle mesure va sans doute permettre de limiter le recours à certains schémas – parfois complexes - utilisés à l'heure actuelle. En effet, ceux-ci visent à éviter que la mise à disposition d'un immeuble ne soit qualifiée de location immobilière et donc exemptée de TVA. Ces schémas, très divers, peuvent revêtir de nombreuses formes, notamment par le recours à d'autres types de contrats tels que des prestations de centres de services, la concession du droit d'exercer une activité professionnelle, etc.

Le projet de loi déposé à la Chambre par le Gouvernement le 31 juillet 2018 va offrir une alternative à ces situations en autorisant, sous certaines conditions exposées ci-dessous, l'application de la TVA aux locations immobilières.

**a) Quels immeubles ?**

Seuls les bâtiments « neufs » ou « transformés en profondeur » pourront bénéficier de la mesure.

Notons qu'au sens de cette nouvelle mesure, la notion de « bâtiments neufs » recouvre les bâtiments pour lesquels la TVA grevant les travaux de construction ou de transformation en profondeur devient exigible au plus tôt le 1<sup>er</sup> octobre 2018.

En outre, seuls les constructions et les terrains y attenants peuvent bénéficier de la mesure. Ainsi, les locations de terrain « nus » restent exemptées.

**b) A quelles conditions ?**

Deux conditions doivent être remplies pour soumettre la location d'un immeuble neuf à la TVA :

- 1) L'immeuble, ou une fraction de cet immeuble, doit être loué à un preneur assujetti qui l'utilise exclusivement dans le cadre de l'activité économique lui conférant la qualité d'assujetti.

Par conséquent, la location de bâtiments n'est pas susceptible d'être soumise à la TVA lorsque le locataire est considéré sur le plan TVA comme l'une des personnes suivantes :

- un particulier ;
  - un autre non-assujetti qu'un particulier tel qu'une personne morale non-assujettie (par exemple un holding pur ou une autorité publique sans aucune activité économique) même si cette dernière dispose d'un numéro TVA ;
  - un assujetti qui utilise les biens pour ses besoins privés (par exemple une maison d'habitation) ou, plus généralement, à des fins autres que celles de l'activité économique ;
  - un organisme public assujetti partiel qui utilise les biens en dehors de son activité économique pour laquelle il a 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).
- 2) Les parties au contrat de location doivent avoir expressément opté pour le régime de la taxation dans le contrat de bail. Certaines conditions de forme feront l'objet de précisions par arrêté royal.

L'option pour la taxation doit être exercée conjointement par les parties au contrat.

Cette option vaut pour toute la durée du contrat : les parties ne peuvent donc pas décider en cours d'exécution de la location de modifier le régime TVA pour lequel elles ont opté.

**c) Délai de révision de la TVA initialement déduite**

Lorsque l'immeuble est construit ou acquis par un assujetti à titre de bien d'investissement, la TVA relative à sa construction ou à son acquisition peut être déduite en une fois par l'assujetti dès la réalisation de l'investissement.

Compte-tenu des règles TVA actuellement en vigueur, si cet immeuble est cédé avant l'écoulement d'un délai de 15 ans ou s'il fait l'objet d'une désaffectation du champ de l'activité économique donnant lieu à TVA, la déduction initialement opérée sur la TVA relative à la construction ou à l'acquisition de l'immeuble doit faire l'objet d'une révision, au prorata des années restant à courir durant cette période de 15 ans.

Lorsque l'option de soumettre la location à la TVA est choisie par les parties qui ont conclu le bail, le délai de révision est porté à 25 ans.

**d) Observations quant à l'application de la nouvelle mesure**

Bon nombre de situations de constructions de biens immeubles devraient correspondre aux exigences requises pour permettre l'application de la TVA.

L'affectation au logement n'est pas visée, ou plus généralement l'utilisation à d'autres fins qu'une activité économique. L'immobilier résidentiel est donc exclu de la possibilité d'option en cas de location à des fins de résidence de logement (sauf dans les cas où il s'agit de location à un exploitant de maisons de repos ou de résidences d'étudiants).

Relevons également qu'il semble que l'on puisse appliquer l'option à des fractions d'immeubles, à condition que celles-ci puissent faire l'objet d'une exploitation autonome ; ainsi, un bâtiment qui est utilisé de manière mixte et divisé en deux parties dont l'une est utilisée exclusivement à des fins économiques et qui peut fonctionner de manière autonome, pourra faire l'objet d'une location soumise à TVA optionnelle pour cette partie.

**2. Modification du régime TVA applicable à la location d'entrepôts de marchandises**

La mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens est aujourd'hui obligatoirement soumise à la TVA, la qualité du preneur n'ayant aucune influence.

Actuellement, de tels emplacements d'entreposage doivent être exclusivement utilisés pour l'entreposage de biens, l'espace de bureaux dans le bâtiment ne devant pas dépasser 10% de sa surface ou de son volume. A défaut, la location de l'entrepôt ne peut être soumise à TVA et le bailleur perd son droit de déduire la taxe.

Le projet de loi modifie ce régime.

**a) Quels immeubles ?**

La location d'un entrepôt pourra dorénavant être soumise à TVA lorsque ledit entrepôt sera utilisé pour plus de 50% pour l'entreposage de biens, à condition ces emplacements ne soient pas utilisés pour plus de 10% comme espaces de vente.

Concrètement, cela signifie que le reste de l'entrepôt pourra être affecté à d'autres activités (comme la transformation de biens par exemple), ce qui n'est pas le cas dans le régime actuel. La notion d'emplacement pour entreposage de biens est donc sensiblement élargie.

b) A quelles conditions ?

Pour les nouveaux contrats applicables à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2019, l'application de la TVA dans le cadre d'une location d'entrepôt par un assujetti à un autre assujetti ne sera plus automatique : les parties devront opter pour son application. Si cette option n'est pas prévue lors de la conclusion du contrat de location, aucune TVA ne pourra être appliquée et, dès lors, le propriétaire se verra privé du droit de déduire la taxe.

La mise à disposition d'un entrepôt à un non-assujetti reste en revanche automatiquement soumise à la TVA.

Il est important de noter que les parties peuvent opter pour l'application de la TVA sur tous les entrepôts répondant aux conditions précitées, sans qu'il soit nécessaire que ceux-ci soient neufs.

### 3. Application obligatoire de la TVA aux baux de courte durée

Le projet de loi prévoit, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2019, la soumission obligatoire à la TVA des baux conclus pour une durée inférieure à 6 mois.

a) Quels immeubles ?

Tous les types d'immeubles sont visés qu'ils soient anciens ou neufs.

Ainsi, contrairement à la soumission optionnelle à la TVA visée ci-dessus, l'immeuble ne doit pas nécessairement être neuf pour que la location de courte durée soit soumise à TVA.

b) A quelles conditions ?

L'application de la TVA aux baux de courte durée revêt un caractère obligatoire.

Aucune autre condition ne doit dès lors être remplie dès l'instant où la durée du bail est inférieure à 6 mois.

Ainsi, relevons notamment que, contrairement à ce que le projet de loi prévoit dans le cadre des deux autres mesures exposées ci-dessus, la qualité du locataire (assujetti ou non assujetti) n'a pas d'influence sur l'application de la TVA.

Le projet de loi prévoit cependant certaines exceptions à la soumission à la TVA.

Les opérations de mise à disposition d'immeubles suivantes restent exemptées de TVA :

- la mise à disposition pour une période inférieure à 6 mois d'immeubles utilisés à des fins de logement (ainsi, la TVA ne pourra pas être appliquée aux locations de courte durée relatives aux résidences à titre principal ou à titre secondaire, aux logements étudiants, aux logements utilisés à des fins de loisirs, aux logements utilisés à des fins professionnelles dans le cadre, par exemple, de l'organisation d'un séjour offert à son personnel par une entreprise, etc.);

- la mise à disposition pour une période inférieure à 6 mois d'immeubles à des personnes physiques assujetties qui **affectent le bien à des fins privées et, plus généralement, à des fins étrangères à leur activité économique**. Ainsi, la location d'une salle pour une fête de famille sans services connexes reste exemptée même si le preneur est un assujetti ;
- la mise à disposition pour une période inférieure à 6 mois à des organisations sans but de lucre ;
- la mise à disposition d'immeubles pour une période inférieure à 6 mois **en faveur de toute personne qui affecte les biens à la réalisation d'opérations bénéficiant d'une exemption TVA à caractère social** visée à l'article 44 § 2 CTVA. Ainsi, la mise à disposition d'une salle à une troupe de théâtre ou à une école reste exemptée.

#### 4. Recommandations

Les nouvelles règles TVA telles que prévues par le projet de loi dont l'entrée en vigueur est fixée au 1<sup>er</sup> janvier 2019 imposeront aux entreprises de procéder à l'examen de la situation concrète dans laquelle sont réalisés ses investissements immobiliers.

L'application de la TVA sur les locations immobilières peut représenter une excellente opportunité financière pour les assujettis propriétaires d'immeubles.

Certains schémas mis en place par le passé pour éviter l'exemption de TVA en vue pouvoir déduire la TVA grevant les dépenses effectuées pour la construction, la préservation ou l'amélioration de l'immeuble doivent désormais être réexaminés en vue d'une simplification éventuelle.

Les conditions pour bénéficier de ce nouveau régime sont cependant nombreuses ainsi qu'une appréciation au cas par cas.

Aussi, toute entreprise serait bien avisée de faire procéder à un audit de sa situation TVA au regard des nouvelles dispositions.

D'ailleurs, ces changements ne font que souligner encore la nécessité, pour tout entrepreneur, de procéder de manière périodique à l'examen des changements de la loi fiscale, non seulement dans le souci de s'y conformer, mais aussi d'optimiser sa situation.

Xavier DEFOY et Jean-Luc WUIDARD – avocats au Barreau de Liège  
Acteo Cabinet d'avocats  
(date de rédaction 17 septembre 2018)