



Introduction

La loi du 14 octobre 2018



BELGISCH STAATSBLAD
MONITEUR BELGE

81448

BELGISCH STAATSBLAD — 25.10.2018— MONITEUR BELGE

FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIEN

[C – 2018/14320]

14 OKTOBER 2018. — Wet tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de optionele belastingheffing inzake verhuur van uit hun aard onroerende goederen betreft en tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 20, van 20 juli 1970, tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven wat het verlaagde btw-tarief inzake de belaste verhuur van uit hun aard onroerende goederen betreft (1)

FILIP, Koning der Belgen,
Aan allen die nu zijn en hierna wezen zullen, Onze Groet.
De Kamer van volksvertegenwoordigers heeft aangenomen en Wij bekrachtigen hetgeen volgt :

SERVICE PUBLIC FEDERAL FINANCES

[C – 2018/14320]

14 OCTOBRE 2018. — Loi 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 TVA. r éduit en matière de location tax ée de biens immeubles par nature (1)

PHILIPPE, Roi des Belges,
A tous, présents et à venir, Salut.
La Chambre des représentants a adopté et Nous sanctionnons ce qui suit :

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

3

Une genèse mouvementée

- 
- **28/10/2016 – Note de politique générale du ministre des Finances :**
« TVA sur la location immobilière professionnelle sera étudiée »
 - **Été 2017 – Accord gouvernemental** – régime d'option TVA pour les baux professionnels (selon le modèle néerlandais) mais pas de récupération de la TVA historique
 - **25/10/2017 – Communiqué de presse du ministre des Finances :**
Abandon de l'option TVA
 - **30/03/2018 – Conseil des Ministres :** Réinstauration du projet de réforme TVA
 - **17/05/2018 – Avis du Conseil d'Etat**
 - **04/10/2018 – Texte adopté en séance plénière à la Chambre**
 - **14/10/2018 – Loi promulguée**
 - **01/01/2019 – Entrée en vigueur**
 - **.... Arrêté royal et circulaire administrative**

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

4

Plan de l'exposé

1. L'option TVA pour la location immobilière professionnelle
 - 1.1. L'article 44, § 3, 2°, d) du Code TVA
 - 1.2. Conditions d'application
 - 1.3. Droit à déduction et révision
 - 1.4. Nouvelle mesure, nouveaux réflexes
2. La taxation obligatoire des locations immobilières de courte durée
3. La TVA sur la location d'emplacements pour l'entreposage de biens
4. La cession de bail

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

5

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

1. L'option TVA pour la location immobilière professionnelle

Brussels • London - www.liedekerke.com

1.1. Nouvel article 44, § 3, 2°, d), CTVA

- Par exception à l'exemption des locations immobilières, est soumise à la TVA:

« la location d'un bâtiment ou fraction d'un bâtiment, que le preneur utilise exclusivement pour son activité économique lui conférant la qualité d'assujetti, pour autant que le loueur et le preneur aient opté conjointement pour la taxation de cette location. Lorsqu'un bâtiment ou une fraction d'un bâtiment est donné en location en même temps que le sol y attenant, l'option doit être exercée conjointement par rapport aux deux biens immeubles.

L'option vaut pour toute la durée du contrat.

L'option ne peut être exercée que pour des contrats relatifs à des bâtiments ou fractions de bâtiments 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 1er octobre 2018. Cette condition n'est pas applicable pour les contrats de mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens visée au point a), deuxième tiret pour lesquels l'option peut être exercée.

Pour l'application de l'alinéa 1er, on entend par "sol y attenant", la parcelle cadastrale ou les parcelles cadastrales sur lesquelles le bâtiment ou la fraction de bâtiment a été érigé et qui est donnée ou sont données en location simultanément avec ce bâtiment ou fraction de bâtiment par la même personne.

Le Roi détermine le moment auquel l'option doit être exercée et les formalités à observer. »

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

7

1.2. La TVA sur la location immobilière : quelles conditions?

1^{ère} condition: une location immobilière

2^{ème} condition: portant sur un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment

3^{ème} condition: un bâtiment « neuf »

4^{ème} condition: un preneur assujetti qui affecte les lieux loués à son activité économique

5^{ème} condition: une levée conjointe de l'option

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

8

1^{ère} condition: une location immobilière

- Notion de droit communautaire (ne se limite pas au contrat de bail au sens du Code civil)
- La CJUE définit la location immobilière de longue date comme « *le droit donné par le propriétaire d'un immeuble au locataire, contre rémunération et pour une durée convenue, d'occuper cet immeuble et d'exclure toute autre personne du bénéfice d'un tel droit* » (voir par exemple CJCE, 18 novembre 2004, Temco Europe SA, C-284/03; CJCE, 4 octobre 2001, Goed Wonen, C-326/99; CJCE, 9 octobre 2001, Mirror Group, C-409/98)
- Distinction entre les locations « passives » qui peuvent bénéficier de l'option et les locations « actives » qui demeurent obligatoirement soumises à la TVA

2^{ème} condition: un bâtiment ou une fraction de bâtiment

- Un « bâtiment » : toute construction incorporée au sol
- Une « fraction de bâtiment »: une fraction de bâtiment qui peut être économiquement exploitée de façon autonome
- Le cas échéant, avec « le sol y attenant » : si le bailleur loue son bâtiment/fraction de bâtiment avec le terrain d'assiette, l'option vaudra pour le tout
- La location d'un terrain non bâti reste exemptée

3^{ème} condition: un bâtiment « neuf » (1/8)

- Art. 44, § 3, 2°, d), alinéa 3 CTVA :
« L'option ne peut être exercée que pour des contrats relatifs à des bâtiments ou fractions de bâtiments pour lesquels les taxes grevant les opérations visées à l'article 19, § 2, alinéa 2, 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 »
- Autrement dit : un bâtiment pour lequel aucune TVA sur les coûts de construction n'a été exigible avant le 1^{er} octobre 2018
- Notion différente de la notion traditionnelle de « bâtiment neuf »

3^{ème} condition: un bâtiment « neuf » (2/8)

- Trois éléments dans cette définition:
 1. Des « travaux de construction »...
 2. ...pour lesquels aucune TVA n'a été exigible avant le 1^{er} octobre 2018...
 3. ...et qui aboutissent à un « bâtiment neuf »

3^{ème} condition: un bâtiment « neuf » (3/8)

1. Des travaux de construction...

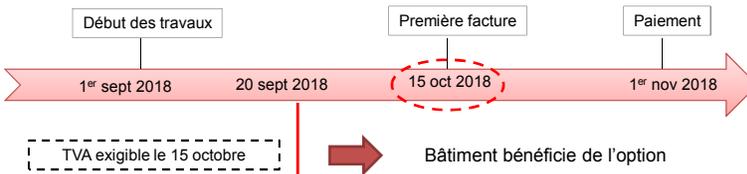
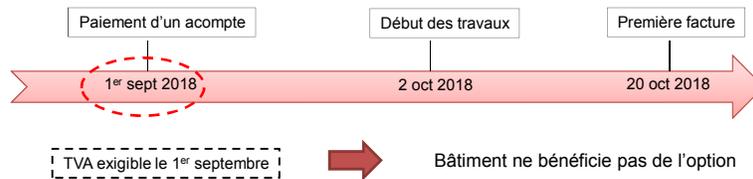
- Uniquement les *travaux de construction matériels* qui concourent à la construction du bâtiment : « la pose de la première pierre »
- On ne doit donc pas considérer:
 - Les travaux liés à la démolition préalable
 - Les prestations intellectuelles (géomètres, architectes, consultants, avocats)
 - L'achat de matériaux, la location de machines
 - Les travaux relatifs au sol : sondage, assainissement, terrassement, stabilisation, dépollution

3^{ème} condition: un bâtiment « neuf » (4/8)

2. ...pour lesquels aucune TVA n' a été exigible avant le 1^{er} octobre 2018

- Quand la TVA devient-elle exigible?
 - A l'émission de la facture
 - Mais attention aux règles subsidiaires :
 - La TVA est exigible au moment du paiement, s'il précède la facture
 - La TVA est exigible au plus tard: le 15^{ème} jour du mois qui suit celui de la fin de la prestation (en l'absence de paiement ou facture)
 - Tolérance administrative: les travaux immobiliers sont considérés comme effectués à la fin du 3^{ème} mois qui suit celui au cours duquel l'entrepreneur a terminé les travaux
- C'est un piège car la date de la pose de la première pierre et celle de l'exigibilité de la TVA ne coïncident pas toujours

3^{ème} condition: un bâtiment « neuf » (5/8)



Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

Attention à la facturation en chaîne: si mon entrepreneur a payé un acompte à son sous-traitant ou a reçu une facture avant le 1/10, le bâtiment ne bénéficie pas de l'option!

15

3^{ème} condition: un bâtiment « neuf » (6/8)

3. Travaux qui ont abouti à un bâtiment neuf

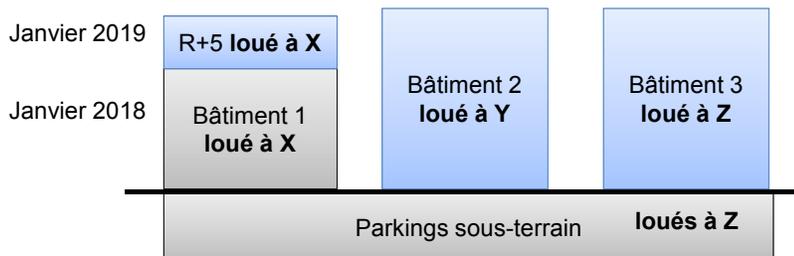
- Aucune difficulté s'il s'agit d'une nouvelle construction (au départ d'un terrain nu ou à la suite d'une démolition intégrale de l'ancien bâtiment)
- En cas de rénovation, le bâtiment doit redevenir « neuf » à l'issue des travaux. Tel sera le cas
 - si le bâtiment est radicalement modifié dans ses éléments essentiels : nature, structure ou destination, ou,
 - si le coût HTVA des travaux matériels atteint au moins 60% de la valeur vénale du bâtiment après travaux et hors terrain

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

16

3^{ème} condition: un bâtiment « neuf » (7/8)

Exemple



Eligibles à l'option TVA?

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

17

3^{ème} condition: un bâtiment « neuf » (8/8)

Conforme à la Directive TVA et au principe de neutralité?

- Le principe de neutralité de la TVA comporte deux aspects:
 - il interdit aux EM de limiter le droit à déduction et à révision de la TVA en amont dans la mesure où les biens ou services sont utilisés aux fins d'opérations taxées (voir notamment, CJCE, 29 février 1996, *INZO*, C-110/94, point 22; CJCE, 30 mars 2006, *Udenkaupungin Kaupunki*, C-184/04, point 26).
 - En réservant l'exercice de l'option aux nouveaux bâtiments, la mesure ne contrevient-elle pas au principe de neutralité qui empêche de limiter la régularisation de la TVA historique ?
 - il s'oppose à ce que des marchandises ou des services semblables qui se trouvent en concurrence les uns avec les autres soient traités de manière différente du point de vue de la TVA (voir notamment, CJUE, 28 février 2018, *Imofloresmira*, C-672/16, point 43)

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

2 immeubles neufs offerts à la location en 2020: pour l'un la première pierre a été posée avant le 1^{er} octobre 2018, pour l'autre elle l'a été après le 1^{er} octobre 2018

18

4^{ème} condition: un locataire « assujetti » qui affecte l'immeuble à son activité économique (1/4)

- Un locataire **assujetti**, mais son droit à déduction n'importe pas !

✓ Assujetti	Non assujetti ✗
Banque	Etat belge
Compagnie d'assurance	Régions
Commerçant	Particulier
Cabinet d'avocats	Holding « pure »

- Le locataire doit exclusivement utiliser les lieux loués dans le cadre de son activité économique

4^{ème} condition: un locataire « assujetti » qui affecte l'immeuble à son activité économique (2/4)

Exemple 1 : L'immeuble multi-tenants

- Pour un même immeuble, le bailleur peut louer avec et sans option, selon le choix et le statut de ses locataires
- Une limite: lorsque l'immeuble est loué à des assujettis et à des non assujettis, il faut des fractions de bâtiment distinctes:
 - Pouvant être économiquement exploitées de façon autonome
 - Avec un accès depuis l'extérieur sans devoir passer par des parties de bâtiment qui sont **exclusivement** utilisées pour les besoins privés/ activité non-économique



4^{ème} condition: un locataire « assujetti » qui affecte l'immeuble à son activité économique (3/4)

Exemple 2 : La sous-location

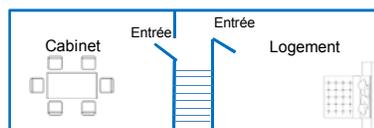
- Le bailleur donne en location son immeuble à un locataire et ils lèvent ensemble l'option
- Le locataire sous-loue ensuite une fraction du bâtiment à un particulier
- Le bail principal reste-t-il soumis à la TVA? Oui car le locataire continue à affecter les lieux loués à une activité économique
- En revanche, l'option ne pourra pas être levée pour la sous-location

4^{ème} condition: un locataire « assujetti » qui affecte l'immeuble à son activité économique (4/4)

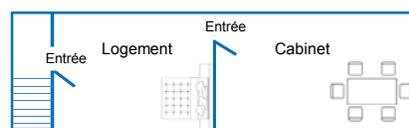
Exemple 3 : un locataire affecte les lieux à son activité économique et à ses besoins privés

- Un avocat prend en location un immeuble ; il y établit son domicile et son cabinet. Peut-il lever l'option pour une partie du loyer?

Cas 1



Cas 2



5^{ème} condition: la levée conjointe de l'option

- Levée conjointe de l'option par le bailleur et le locataire
- Le contrat peut avoir été conclu avant le 1^{er} janvier 2019
- L'option pour toute la durée du contrat
- Un arrêté royal déterminera les modalités
- Une déclaration spécifique *pro fisco* dans le contrat de bail suffit v-à-v de l'administration

1.3. Droit à déduction – révision (1/4)

Intérêt d'opter - Le droit à déduction du Bailleur

- Déduction de toutes les TVA liées à l'immeuble : y compris la TVA sur frais d'architectes, frais d'avocats, frais d'agence, etc.
- La déduction est immédiate: il ne faut pas avoir levé l'option, il suffit d'avoir l'intention de louer avec TVA
- Comment prouver cette intention ?
 - PV CA,
 - Rapport annuel,
 - Mandat donné aux agents,
 - Bail type
- La TVA est déductible à partir du 1^{er} janvier 2019 mais « lissage » de la TVA historique sur l'année 2019 (communication du SPF Finances du 9 janvier 2019)

Droit à déduction – révision (2/4)

La déduction est soumise à révision

- Mécanisme correctif des déductions de TVA effectuées
- Le bâtiment doit être loué avec option pendant une période de 25 ans (>< 15 ans pour les autres immeubles !) pour que la TVA déduite soit définitivement acquise
- Si au cours de la période de 25 ans, le bâtiment est utilisé pour une activité qui n'ouvre plus de droit à déduction, la TVA déduite doit être reversée au Trésor au prorata
- Le début de la période : 1^{er} janvier de l'année de la « mise en service »

Droit à déduction – révision (3/4)

La prolongation du délai de révision pose d'épineuses questions

- Compatibilité avec la Directive TVA ?
 - Délai de révision de maximum 20 ans (article 187, § 1^{er} du Traité)
 - Réponse ? La révision de 25 ans est une modalité du régime de l'option TVA...
- Comment gérer la coexistence des deux délais?
 - Quel délai de révision lorsque l'immeuble change d'affectation de telle sorte qu'il passe d'un régime de révision à un autre ?

Exemple : X exploite un coworking et a déduit 150 de TVA sur la construction de son immeuble

 - a) Après 16 ans, il décide de louer avec option TVA : révision prolongée? Non
 - b) Après 14 ans, il décide de louer avec option TVA : 1/15^{ème} de la TVA déduite est sujette à une révision prolongée sur 11 ans supplémentaires
 - Quel délai de révision pour les investissements communs à un bâtiment qui est pour partie loué avec l'option TVA et pour partie exploité comme un coworking?

Droit à déduction – révision (4/4)

Quelques exemples

Événement	Réviser?
Option non levée au moment de la mise en service	Oui
Changement d'affectation par le preneur au cours du bail	Oui
Expiration du contrat et conclusion d'un nouveau bail sans TVA	Oui
Périodes de gratuité	Non
Vide locatif	Non (si démarches suffisantes)

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

27

1.4. Nouvelle mesure, nouveaux réflexes!



Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

28

Le contrat de bail

A quoi faut-il penser?

- Bien connaître son locataire
 - Qui est mon locataire : assujetti? autorité publique? holding?
 - A quel usage affectera-t-il l'immeuble?
- Lever l'option
- Prévoir des clauses pour se prémunir d'un changement d'utilisation de l'immeuble, d'une cession de bail à un non-assujetti, d'une perte du statut d'assujetti du locataire ou d'une résiliation anticipée :
 - Révision à charge du preneur?
 - Augmentation du loyer de 21% ?
 - Résiliation du bail au tort du preneur?
- Option TVA implique-t-elle l'exonération des droits d'enregistrement?

L'achat des actions de la société qui détient l'immeuble

A quoi faut-il penser?

- L'immeuble est-il éligible au régime (réclamer l'historique de la facturation)?
- Les locataires sont-ils tous des assujettis?
- Les baux en place protègent-ils suffisamment la société si le locataire quitte l'immeuble ou ne l'affecte plus à son activité économique?
- Combien d'années de révision restent à courir ?
- Quel montant de TVA a été déduit et est sujet à révision?

L'achat de l'immeuble

Annonce d'un régime analogue à l'article 11 CTVA

- L'acheteur continue la personne du vendeur pour la TVA, ce qui signifie:
 - Pas de révision pour le vendeur
 - L'acheteur reprend le programme de révision entamé du vendeur
 - L'acheteur devra reverser la TVA déduite par le vendeur si le bâtiment n'est plus affecté à une activité taxée (alors qu'il acquis l'immeuble sous droits d'enregistrement)
 - Mêmes réflexes qu'en cas d'achat des actions de la société qui détient l'immeuble!

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

31

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

2. Les locations immobilières de courte durée

Brussels • London - www.liedekerke.com

Location de courte durée (1/3)

- Met fin au débat : 'prestation de services complexe' vs 'location immobilière avec services accessoires '
- Obligation de soumettre à la TVA les locations immobilières de courte durée
- Courte durée ? maximum 6 mois
- Pour les baux qui entrent en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2019
- Immeubles « neufs » et « anciens »
- Pas pour les locations :
 - d'immeubles destinés au logement, ou
 - à des personnes physiques à des fins privées ou étrangères à toute activité économique, ou
 - à des ASBL, ou
 - à certains organismes (article 44, § 2 CTVA): enseignement, crèche,...

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

33

Location de courte durée (2/3)

- Quelles locations seront typiquement visées ?
 - ⇒ location de salle de conférence ou de congrès pour un événement
 - ⇒ Location de salle de séminaires, de réunion à la journée, demi-journée
 - ⇒ Salle de fêtes pour une réception ou fête d'entreprise
 - ⇒ Location d'emplacement dans le cadre de foires et exposition

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

34

Location de courte durée (3/3)

Questions pratiques

- Que se passe-t-il lorsque le contrat de location d'une durée initiale de 4 mois est prolongé de 4 mois supplémentaires?
 - La TVA reste-t-elle applicable sur les loyers des 4 (voire 6) premiers mois?
 - Ou l'exemption s'applique-t-elle sur les loyers payés depuis le 1^{er} jour?
- Un contrat qui prévoit une mise à disposition d'un local à raison d'un jour par semaine pour une durée indéterminée = courte durée?

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

35

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

3. TVA sur la mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens

Brussels • London - www.liedekerke.com

TVA sur la location d'entrepôt (1/2)

	Avant le 1 ^{er} janvier 2019	A partir du 1 ^{er} janvier 2019
Utilisation du bâtiment	« Exclusivement » pour l'entreposage de biens Tolérance administrative : 10% pour bureau	>50% pour l'entreposage de biens (volume/surface au sol) 10% maximum pour espace de vente
TVA	Obligatoire	Levée de l'option en B2B Obligatoire en B2C
Bâtiment visé	Tous	Tous

TVA sur la location d'entrepôt (2/2)

- Régime transitoire
 - Contrats en cours qui étaient soumis à la TVA
⇒ application de la TVA jusqu'au terme du contrat
 - Contrats en cours qui n'étaient pas soumis à la TVA mais qui répondent aux conditions de taxation du nouveau régime
⇒ possibilité de lever l'option pour les soumettre à la TVA à partir du 1^{er} janvier 2019 + récupération (d'une partie) de la TVA historique
 - Contrats en cours qui n'étaient pas soumis à la TVA sous l'ancien régime et qui ne répondent pas aux conditions du nouveau régime
⇒ l'exemption reste d'application

La cession de bail

Brussels • London - www.liedekerke.com

La cession de bail

- La cession de bail est dorénavant soumise à la TVA !

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

Merci pour votre attention

Brussels • London - www.liedekerke.com