



Real Estate Industry Tax alert

La vente d'immeubles loués peut être neutre du point de vue TVA

Dans son ordonnance W. sp. z o.o. du 16 janvier 2023 ([C-729/21](#)) publiée récemment, la Cour de justice de l'Union européenne a clairement indiqué que le transfert d'un immeuble loué pouvait ne pas avoir d'incidence sur la TVA. Un tel transfert peut être qualifié de transfert neutre en termes de TVA comme le transfert d'une généralité de biens et services ou d'une branche d'activité d'entreprise.

Cette position a des implications importantes pour le marché immobilier belge.

Situation

Les États membres européens peuvent décider, en vertu des articles 19 et 29 de la Directive européenne sur la TVA, de ne pas soumettre à la TVA le transfert d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité d'entreprise, à condition que le cessionnaire poursuive l'activité économique.

La Belgique a transposé cette règle dans les articles 11 et 18, §3 du Code de la TVA, ce qui signifie que de tels transferts n'ont aucune incidence sur la TVA. Plus concrètement, l'application de ce régime signifie que le cessionnaire est réputé poursuivre le cédant, de sorte que le transfert n'est pas soumis à la TVA et que le cédant ne doit pas tenir compte d'un éventuel remboursement de la TVA (révision de la TVA).

Dans la pratique, ce principe dit de « non-livraison » offre des avantages considérables qui sont particulièrement importants sur le marché immobilier, notamment lors du transfert d'immeubles loués (« asset deal »). En effet, dans la mesure où l'immeuble est cédé après le 31 décembre de la deuxième année suivant la première occupation mais avant la fin de la 15^{ème} année, le cédant doit tenir compte d'un remboursement partiel de la TVA qu'il a précédemment déduite. Ceci est particulièrement vrai lorsque la location est soumise à la TVA,

comme c'est le cas pour les immeubles loués situés dans une zone portuaire, les parkings, les espaces de stockage loués à des particuliers, ainsi que les immeubles faisant l'objet d'un contrat de location-financement soumis à la TVA, les hôtels, etc.(contrats de location soumis à la TVA).

La position classique de l'administration belge de la TVA est que, pour de telles transactions d'actifs, ce principe de « non-livraison » ne peut être appliqué, ce qui a pour conséquence que la révision de la TVA a un impact négatif important sur le prix du transfert.

Suite à la décision de la CJUE du 16 janvier 2023, cette position semble devoir être nuancée.

Quelle a été la décision de la CJUE ?

Dans une affaire polonaise portant sur le traitement TVA du transfert d'un bâtiment loué, la Cour a précisé que le principe de « non-livraison » peut effectivement s'appliquer.

La société W. a acquis un centre commercial ainsi que les contrats de location et les droits de propriété intellectuelle attenants et a poursuivi les activités de location. Le contrat de gestion et les contrats d'assurance n'ont pas été repris par W. La société ne disposait pas de son propre personnel et s'en remettait à un tiers pour gérer le centre.

Après un désaccord entre W. et les autorités fiscales polonaises sur la qualification du transfert, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que le principe de « non-livraison » s'applique dès lors qu'il y a transfert d'éléments commerciaux suffisants permettant à l'acquéreur de poursuivre une activité économique. Dans ce contexte, la Cour souligne que la nature de l'activité poursuivie par l'acquéreur doit être prise en compte.

Sur la base de ces considérations, la Cour a conclu que la société W. avait acquis des éléments commerciaux suffisants pour poursuivre l'activité de location (même si certains contrats n'ont pas été repris avec elle). En effet, elle était en mesure de poursuivre la location d'un immeuble en tant qu'activité économique.

Pourquoi cet arrêt est-il important ?

Cet arrêt a un impact important sur les transactions d'actifs immobiliers dans lesquelles les contrats de location sont également repris et poursuivis par l'acheteur en tant que nouveau bailleur. Son importance pour la pratique belge ne doit pas être sous-estimée dans la mesure où les autorités belges n'acceptent que peu souvent l'application du principe de « non-livraison » ; ce qui a pu être constaté lors de l'entrée en vigueur du régime de TVA optionnelle pour la location professionnelle, le 1er janvier 2019.

Lors de l'introduction du régime optionnel, un régime de transfert spécifique a été explicitement prévu en cas d'une transaction d'actifs immobiliers loué avec TVA sous le régime optionnel (article 21quater de l'arrêté royal n° 3 relatif au régime de déduction pour l'application de la TVA). Ce régime consiste dans le fait que le bailleur n'est pas redevable de la révision de la TVA, mais que l'acheteur est redevable du remboursement de la TVA à l'Etat parce qu'il a continué la période de révision de l'immeuble.

Cette insertion indiquait implicitement que le transfert de bâtiments, avec les contrats de location, ne pouvaient pas constituer un transfert d'entreprise susceptible de bénéficier du principe de « non-livraison ».

Sur la base de cette décision de la Cour européenne, l'administration belge de la TVA ne pourra peut-être pas s'en tenir à sa position classique selon laquelle le transfert d'un bâtiment, qui est (obligatoirement) loué avec TVA, déclenche toujours une révision de la TVA, si ce transfert a lieu pendant la période de révision de 15 ans.

En outre, l'arrêt ne porte pas seulement sur l'avenir, mais constitue une interprétation des règles de TVA existantes qui pourrait rendre illégales toutes les révisions de TVA effectuées par le passé en faveur de l'État belge. Dans ce cas, le vendeur doit vérifier si le transfert des bâtiments loués ne pourrait pas être qualifié de transfert d'une généralité de biens ou d'une branche d'activité d'entreprise. Dans l'affirmative, la TVA payée peut, le cas échéant, faire l'objet d'un remboursement.

Contact

Si vous avez des questions à propos de cette alerte fiscale, prenez dans ce cas contact avec votre conseiller fiscal habituel, votre avocat ou bien les auteurs de cette alerte :

- Danny Stas, dstas@deloitte.com, + 32 2 800 70 11
- Ivan Massin, imassin@deloitte.com, +32 2 600 66 52
- Nancy Muyshondt, nmuyshondt@deloitte.com, + 32 3 242 42 30
- Joaquim Heirman, jheirman@deloitte.com, + 32 2 800 71 27

Pour les questions d'ordre général, contactez:
bedeloittetax@deloitte.com, + 32 2 600 60 00

N'oubliez pas de consulter nos sites internet:
[Deloitte Tax Belgium Home](#) | [Deloitte Legal Belgium Home](#)

Stay tuned with the latest developments:

[Tax News and Insights](#) | [Legal News and Insights](#) | [Deloitte Academy](#)

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL"), its global network of member firms, and their related entities (collectively, the "Deloitte organization"). DTTL (also referred to as "Deloitte Global") and each of its member firms and related entities are legally separate and independent entities, which cannot obligate or bind each other in respect of third parties. DTTL and each DTTL member firm and related entity is liable only for its own acts and omissions, and not those of each other. DTTL does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about to learn more.

Deloitte provides industry-leading audit and assurance, tax and legal, consulting, financial advisory, and risk advisory services to nearly 90% of the Fortune Global 500® and thousands of private companies. Our professionals deliver measurable and lasting results that help reinforce public trust in capital markets, enable clients to transform and thrive, and lead the way toward a stronger economy, a more equitable society and a sustainable world. Building on its 175-plus year history, Deloitte spans more than 150 countries and territories. Learn how Deloitte's approximately 415,000 people worldwide make an impact that matters at www.deloitte.com.

As a top legal practice in Belgium, Deloitte Legal - *Lawyers* is a full service business law firm, highly recommended by the most authoritative legal guides. Deloitte Legal - *Lawyers* is based in Zaventem, Watermael-Boitsfort, Antwerp, Ghent and Kortrijk. It consists of close to 150 highly qualified Bar-admitted lawyers. Deloitte Legal - *Lawyers* offers expert advice in the fields of banking & finance, commercial, corporate/M&A, employment, IT/IP, public/administrative, insolvency and reorganisations, real estate, EU law, tax law, tax & legal services for high-net-worth families & individuals (Greenille Private Client) and dispute resolution. Whenever required to ensure a seamless and comprehensive high-quality service, Deloitte Legal - *Lawyers* collaborates closely with other professions (e.g. tax, financial advisory, accountancy, consulting), and with a select group of law firms all over the world.

Deloitte Legal - *Lawyers* provides thorough and practical solutions tailored to the needs of clients ranging from multinational companies, national large and medium-sized enterprises, financial institutions, government bodies to private clients.

More information: www.deloittelegal.be

Deloitte Legal - *Lawyers* BV/SRL is part of a privileged multidisciplinary cost-sharing association with Deloitte Belastingconsulenten BV/SRL.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL"), its global network of member firms or their related entities (collectively, the "Deloitte organization") is, by means of this communication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser.

No representations, warranties or undertakings (express or implied) are given as to the accuracy or completeness of the information in this communication, and none of DTTL, its member firms, related entities, employees or agents shall be liable or responsible for any loss or damage whatsoever arising directly or indirectly in connection with any person relying on this communication. DTTL and each of its member firms, and their related entities, are legally separate and independent entities.

