



VENTE DES CONSTRUCTIONS ET DU SOL ATTENANT PAR DES PERSONNES DISTINCTES : une première décision du SDA

Dans une décision récente, le Service des Décisions Anticipées (SDA) a eu à connaître d'une promotion immobilière impliquant la vente en voie future d'achèvement de logements étudiants auprès de vendeurs distincts pour ce qui concerne les constructions (sous TVA) et le terrain attenant (sous droits d'enregistrement). Il s'agit, à notre connaissance, de la première décision positive du genre. Qu'en est-il finalement ?

I. PRÉSENTATION DE L'OPÉRATION

Le premier volet de l'opération consiste en un classique démembrement offrant au promoteur de procéder à la construction des logements sur base d'un droit de superficie à lui consentir sur un terrain par ses deux propriétaires, tandis que l'ensemble (construction et terrain) est ensuite cédé aux candidats-acheteurs ; pour ce volet, la décision confirme notamment que :

- les quotités de tréfonds cédées par les propriétaires du terrain aux acheteurs sont soumises aux droits d'enregistrement (i.e. 12,5 % en Région de Bruxelles-Capitale) ;
- la cession du droit de superficie et la vente des constructions par le promoteur auront lieu sous TVA.

Dans un second volet, et comme cela se pratique régulièrement, le promoteur promet aux candidats-acheteurs un « rendement garanti et indexé de l'ordre de X % » sur leur prix d'achat et, à cet effet, les acheteurs sont amenés à céder concomitamment un droit d'usufruit de 20 ans à une société d'exploitation, qui mettra les kots en location aux étudiants. La cession de cet usufruit ouvre aux acheteurs un droit à déduire la plus grande partie de la TVA acquittée à l'achat, assurant une large neutralité à l'opération.

II. COMMENTAIRE

L'aspect novateur de la décision tient à la confirmation par le SDA du régime de l'acquisition d'un immeuble de manière séparée pour le terrain (sous droits d'enregistrement) et les constructions (sous TVA).

Pour rappel, la vente d'un terrain à bâtir doit en principe suivre le régime de la vente du bâtiment lorsqu'il est cédé par la même personne et en même temps que le bâtiment auquel il est attenant (art. 1er, § 9, du Code TVA).

À cet égard, l'administration centrale considère depuis plusieurs années que la condition de cession par une « même personne » est en principe « à interpréter strictement » ; elle considère également que « pour des raisons économiques et/ou financières, il est [...] de pratique commerciale courante de traiter avec deux vendeurs (c'est-à-dire un pour le sol et un autre pour le bâtiment neuf) » et que « cette pratique ne sera pas, dans ces circonstances particulières, considérée comme un abus de droit pour l'application de la TVA, pour autant que cette manière de procéder soit appliquée de façon conséquente et quelle que soit la qualité de l'acheteur » (Décision administrative n° E.T. 119.318 du 28 octobre 2010).

En dépit de ces directives plutôt claires, le SDA paraissait renâcler à confirmer le traitement dissocié de la vente concomitante d'un terrain et du bâtiment par des personnes distinctes.

Ainsi, dans une décision antérieure sur une opération de même nature, le SDA avait évacué la question au motif que « des opérations semblables ont déjà été réalisées par le même groupe sur d'autres lots du projet » (cf. Décision anticipée n° 2013.604 du 21 janvier 2014, point 7).

III. ABSENCE DE PRATIQUE ABUSIVE

Enfin, le SDA n'aura ni retenu, ni abordé la question de la pratique abusive (art. 1, § 10, du Code TVA).

Or, l'on connaît la propension de l'administration à inférer l'existence d'une pratique abusive en raison du caractère « indivisiblement liés » des opérations (cf. Décision n° E.T. 120.125 du 13 mai 2014) et il ne fait guère de doute que les propriétaires étaient pied-et-mains liés au promoteur pour ce qui était de la vente de leurs quotités de terrain. Cette circonstance n'aura cependant pas convaincu le SDA à refuser l'opération, ce qu'elle n'aurait pas manqué de faire.

Il est également vrai que l'absence de TVA sur le tréfonds ne procurait pas un avantage significatif puisque les investisseurs auraient alors pu déduire cette TVA au même titre que celle sur les constructions en raison de la rétrocession de l'usufruit... Ceci étant dit, il s'agit là d'un précédent favorable et qui doit être approuvé dans la mesure où rien ne devrait justifier une application de la TVA à la cession du sol attenant du seul fait qu'elle serait indivisiblement liée à des opérations de construction du promoteur.

Observation : non-application de la Décision du 11 septembre 2013

Sur base d'une position récente, l'administration admettait que le droit réel (autre que le droit de propriété) transmis sur le terrain lors de la vente d'un bâtiment ne soit pas soumis à la TVA, mais bien aux droits d'enregistrement proportionnels (cf. Décision du 11 septembre 2013, n° E.E./105.446).

Cette position fait l'objet d'un « réexamen en cours » par l'administration et devrait aboutir à sa suppression. Fort de cette constatation, le SDA a en l'occurrence devancé cette suppression et confirmé l'application de la TVA à la cession du droit de superficie par le promoteur aux candidats-acheteurs.

Eric-Gérald Lang – Benoît Malvaux – Avocats – Strelia srl.



Eric-Gérald Lang



Benoît Malvaux