

Réflexions sur le régime TVA d'opérations complexes ou réalisées par plusieurs intervenants : l'exemple des opérations immobilières

Éric-Gérald LANG

Avocat au Barreau de Bruxelles – Strelia s.c.r.l.

« Au-dessus de lui, il n'y avait que le ciel, un ciel haut, légèrement voilé et cependant infiniment haut, sur lequel glissaient lentement des nuages gris »¹.

IV. Impact de la notion de pratique abusive	25
V. Applications concrètes	26
5.1. Régime TVA de la cession du sol attenant	26
5.2. Fiction du commissionnaire/frais de vente	28
5.3. La problématique des ventes phasées	30
VI. Prospective/Conclusion	32

La présente contribution revient sur les principes fondamentaux réglant le régime TVA applicable aux opérations complexes et, spécialement, le cas des cessions d'immeubles par plusieurs intervenants – par exemple, l'un pour le terrain et l'autre pour les constructions, ou encore l'un pour les constructions existantes et l'autre pour des constructions à effectuer (e.g. vente sur plan, VEFA, ventes couplées à un contrat d'entreprise, etc.).

L'attention s'est naturellement portée sur ces exemples dès lors qu'ils illustrent certaines difficultés quant à la détermination de leur régime TVA (not. traitement unique ou distinct), que cette détermination est importante (not. application de la TVA ou des droits d'enregistrement, taux applicable, etc.), et que ces opérations font l'objet de dispositions légales et pratiques administratives élaborées.

I. Introduction : la transposition de la notion de « sol y attenant »

1. Cela fait maintenant quelques années que l'arrêt *Breitsohl* a prescrit que l'option pour la taxation à la TVA de « la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant, effectuée avant sa première occupation »² doit « porter, de manière indissociable, sur les bâtiments ou fractions de bâtiments et le sol y attenant »³.

Cette jurisprudence aura été, en Belgique, le point de départ d'une importante réforme du régime TVA de la cession de terrains et, par extension, des opérations de promotion immobilière, avec une acuité accrue quant à l'impact du caractère « indissociable » ou encore « indivisible » des opérations portant tantôt sur le terrain, les bâtiments et/ou des constructions encore à ériger.

2. Des termes du raisonnement suivi par la Cour dans l'arrêt *Breitsohl*, le caractère indissociable du régime TVA du sol attenant avec celui du bâtiment découle d'une analyse littérale de l'article 12, § 1, de la directive TVA, après constatation que cet article « contribue à déterminer les personnes pouvant être considérées par les États membres comme assujetties » et – même si la définition de « sol y attenant » est laissée aux États membres⁴ – doit s'interpréter « de manière uniforme dans les différents États membres » (point 48).

TABLE DES MATIÈRES

I. Introduction : la transposition de la notion de « sol y attenant »	19
II. Impact de la notion d'opérations complexes	20
2.1. Notion d'opérations complexes	20
2.2. Opérations complexes et jurisprudence <i>Breitsohl</i>	21
2.3. Principaux éléments caractéristiques	21
2.4. Prestations complexes et pluralité d'intervenants	22
III. Impact de la notion d'assujettissement à la TVA	23
3.1. Notion d'assujettissement à la TVA	23
3.2. Assujettissement et caractère indissociable des prestations	23
3.3. Règles d'assujettissement propres aux opérations immobilières	24

1 Léon Tolstoï, *La Guerre et la Paix*, t. I, Folio, 2008, Livre I, 3^e partie, XVI.

2 Voy. not. art. 12, § 1^{er}, a), 371 et 391, de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après, la « directive TVA »), à l'époque art. 4, § 3, a), et 28, § 3, b) et c), de la sixième directive 77/388/CEE ; ces articles traitent respectivement de la possibilité pour les États membres d'assujettir à la TVA les livraisons occasionnelles (et notamment dès la première d'entre elles) portant sur une « livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant, effectuée avant sa première occupation » ou portant sur un « terrain à bâtir », de maintenir les exonérations en vigueur au 1^{er} janvier 1978 pour de telles opérations, et/ou de consentir un droit d'option pour la taxation de ces dernières.

3 CJCE, 8 juin 2000, *Finanzamt Goslar c. Breitsohl*, C-400/98, *Rec.*, 2000, p. I-04321, not. points 51 et 52.

4 Art. 12, § 2, al. 2, de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006.