



Real Estate Industry

Tax alert

La livraison d'une rénovation soumise à la TVA découle directement de la directive TVA

La Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a jugé dans l'affaire Promo 54 ([C-239/22](#)) que les bâtiments anciens transformés sont considérés comme nouveaux et sont donc imposables à la TVA s'ils génèrent *une valeur ajoutée*. Cette décision découle directement de la directive TVA et doit être appliquée indépendamment du fait que cette notion soit élaborée ou non dans le Code national belge de la TVA

Contexte

La directive européenne sur la TVA prévoit une exemption de TVA pour les livraisons de bâtiments, à l'exclusion des livraisons de bâtiments *avant leur première occupation*.

La directive TVA établit donc une distinction entre les bâtiments anciens - dont la vente n'est en principe pas soumise à la TVA - et les bâtiments neufs - dont la vente est en principe soumise à la TVA si elle est effectuée par un vendeur professionnel ou si elle peut être soumise à la TVA.

La ratio legis sous-jacente est que la vente d'un bâtiment ancien ne crée pratiquement pas de valeur ajoutée et est donc exonérée de la TVA.

La notion de 'première occupation' - qui sert de base pour déterminer s'il s'agit d'un bâtiment neuf, n'est toutefois pas précisée.

- En ce qui concerne les bâtiments nouvellement construits, cette disposition est claire et ne donne lieu à aucune interprétation.

- En ce qui concerne les bâtiments anciens transformés, la directive TVA permet aux États membres de fixer des conditions supplémentaires pour l'application du critère de la première occupation.

La Belgique a fait usage de cette possibilité, mais s'est contentée d'inscrire les conditions selon lesquelles les bâtiments anciens transformés sont considérés comme 'neufs' dans des positions administratives et non dans la loi belge.

Ainsi, selon le commentaire TVA, il existe deux cas où les bâtiments anciens transformés sont assimilés à des bâtiments neufs au regard de la TVA :

- Le premier cas concerne un critère qualitatif qui signifie essentiellement que seules des modifications radicales dans ses éléments essentiels (à savoir dans sa structure, sa nature et, le cas échéant, sa destination) permettent qu'un bâtiment rénové puisse être considéré comme neuf.
- Le second cas repose sur un critère quantitatif, que seul l'assujetti peut invoquer, qui ne s'applique qu'en cas de modifications importantes et si les coûts de construction tangibles atteignent au moins 60 % de la valeur vénale du bâtiment (sans terrain) après les travaux.

La qualification comme bâtiment ancien par rapport à celle de (re)construction a une portée importante, étant donné les différences de traitement fiscal, notamment en termes de taux de TVA applicables et de déductibilité de la TVA. Il n'est donc pas surprenant que, dans la pratique, cette question suscite des discussions depuis des années avec l'administration TVA.

À ce propos, une question préjudicielle a été posée à la CJUE dans l'affaire belge Promo 54.

Dans cette affaire, l'administration fiscale belge soutient – en se référant aux positions administratives – qu'il s'agit de la vente d'un bâtiment neuf, contestant donc l'application du taux réduit de 6 % pour travaux de rénovation.

L'assujetti a rétorqué qu'en l'absence de tout critère inscrit dans la loi à cet égard, la notion de bâtiment 'neuf' ne peut s'étendre aux bâtiments anciens transformés et que, par conséquent, les autorités fiscales ne peuvent pas taxer la vente de ces bâtiments à la TVA.

La Cour de Cassation a eu des doutes et s'est adressée à la CJUE le 5 avril 2022, lui demandant si un État membre ne peut jamais considérer un ancien bâtiment transformé comme un bâtiment neuf tant qu'il n'a pas inscrit dans sa législation les critères qui déterminent formellement quand il s'agit (à nouveau) d'une 'première occupation' de bâtiments anciens transformés ou, en d'autres termes, dans quels cas un bâtiment ancien est suffisamment transformé pour être considéré comme neuf.

L'arrêt de la CJUE

Dans sa décision, la CJUE se concentre sur le principe fondamental de la taxation de la valeur ajoutée et ordonne que, dans la mesure où la livraison d'un ancien bâtiment transformé génère une valeur ajoutée, elle remplit également le critère de 'première occupation' prévu par la directive TVA.

Le critère de 'première occupation' s'applique même si les législations nationales des États membres ne le confirment pas explicitement ou n'en précisent pas les modalités d'application.

En outre, les États membres ne peuvent y porter atteinte dans leur législation nationale.

Enfin, les États membres doivent toujours respecter l'interprétation de la notion de 'première occupation' déjà formulée par la CJUE.

En effet, dans un arrêt précédent (Kozuba Premium Selection, [C-308/16](#)), la Cour a déjà jugé que la transformation de bâtiments anciens donne également lieu à un 'bâtiment neuf' dans tous les cas où le bâtiment concerné a subi des

modifications substantielles destinées à en changer considérablement les conditions d'occupation.

Ce n'est que cette notion que les États membres peuvent ensuite élaborer, par exemple en définissant un critère quantitatif en rapport avec le coût de la transformation, permettant ainsi de déterminer si de telles modifications peuvent être présumées.

Conclusion

En d'autres termes, l'assujettissement à la TVA de bâtiments anciens transformés découle directement de la directive TVA dans la mesure où la transformation a donné lieu à une valeur ajoutée par le biais de changements significatifs, comme interprétée par la CJEU.

- Le fait que la Belgique n'ait pas apporté de précisions dans sa législation nationale n'y change rien. C'est ainsi que l'affaire Promo 54 s'est soldée par une décision défavorable dans le chef de l'assujetti à la TVA.
- D'autre part, il semble à nouveau se confirmer que les positions de l'administration belge de la TVA ne se conforment pas avec la notion de 'bâtiments anciens transformés', telle qu'interprétée par la CJUE.

Ainsi, à notre avis, ces positions accordent trop d'importance aux modifications des éléments essentiels de la structure des bâtiments alors que la CJEU parle plus simplement de modifications significatives destinées à changer l'occupation d'un bâtiment (changement d'affectation) ou à modifier substantiellement son utilisation. Ce dernier cas est, à notre avis, de plus en plus fréquent lorsque des rénovations énergétiques (légalement requises) d'anciens bâtiments modifient substantiellement l'utilisation d'un bâtiment et créent, indéniablement, une valeur ajoutée.

Contacts

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 (Deloitte Legal), dstas@deloitte.com, +32 2 800 70 11
- Ivan Massin (Deloitte), imassin@deloitte.com, +32 2 600 66 52
- Joaquim Heirman (Deloitte Legal), jheirman@deloitte.com, +32 2 800 71 27
- Nancy Muysshondt (Deloitte Legal), nmuysshondt@deloitte.com, + 32 3 242 42 30

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.

© 2023 Deloitte Belgium

[Subscribe](#) | [Unsubscribe](#)