

## La Location immobilière professionnelle soumise à la TVA.

Les bâtiments à usage commercial, tel que les entrepôts, les bâtiments industriels, les surfaces commerciales et les bureaux, peuvent faire l'objet d'un traitement fiscal différencié lorsqu'ils sont donnés en location dans un contexte B2B.

Historiquement, les baux relatifs à ce type d'actif n'étaient pas soumis à la TVA. Avec comme conséquence, pour les bailleurs, que la TVA due sur les travaux de constructions n'était pas déductible et représentait une charge, qui sera, en définitive, à faire supporter par le locataire au travers des loyers.

Le législateur avait néanmoins prévu quelques exceptions à l'Article 44 du Code de la TVA : telle la mise à disposition d'emplacement pour le stockage, le leasing immobilier, la mise à disposition sous forme de droits réels démembrés ou encore la location de biens immeubles par nature dans le cadre de l'exploitation des ports, de voies navigables et des aéroports. Pour toutes ces exceptions, la location devait être soumise à la TVA. Une autre alternative permettant la déduction de la TVA, comme la mise à disposition dans le cadre de prestations de services (type business center), et sous des conditions strictes, a également permis à certains bailleurs de pouvoir travailler sous le champ de la TVA.

Dans un contexte de plus en plus concurrentiel auquel font face nos entreprises, et afin de stimuler les investissements et la rénovation du patrimoine immobilier existant, le législateur a étendu le champ d'application des exceptions au Code TVA (article 44), et a voté l'amendement de l'article 44 du Code en y prévoyant une option (conformément à la loi du 14 octobre 2019 modifiant le Code de la TVA).

### **De quoi s'agit-il exactement ?**

Le régime de TVA optionnelle en matière de location immobilière est une nouvelle exception au Code de la TVA qui prévoit que le bailleur et le locataire peuvent conjointement opter pour appliquer la TVA au contrat de bail. Ainsi, le bailleur est en mesure de récupérer la TVA à payer sur son investissement et loue sous le régime de la TVA le bien immobilier ou une fraction de celui-ci. Le locataire est en mesure de récupérer la TVA, en tant qu'assujetti, s'il utilise le bien exclusivement dans le cadre de son activité économique lui conférant la qualité d'assujetti. La TVA sera applicable pour toute la durée du contrat et pour autant que le bien objet de la location ait été construit à partir du 01.10.2018.

A cette nouvelle disposition, vient s'ajouter une modification de l'Arrêté Royal n°3 et 14 (du 2/05/2019 publié au moniteur le 27/05/2019) en matière de révision de la taxe. La révision de TVA portant sur le bien faisant l'objet d'une taxation optionnelle en matière de location de bien immeuble - selon l'Art. 44 §3,2°,d) du Code - est portée à 25 ans.

**Qu'en est-il du Leasing immobilier ?** La location-financement immobilière sous régime TVA suivant l'Arrêté Royal n° 30 du 29 décembre 1992 modifié par l'Arrêté Royal du 10 janvier 2005 (MB, 27 janvier 2005) est maintenu intégralement, et figure à l'article 44 §3 2° b) du Code.

### **Quelle est la différence entre les deux formules ?**

Le leasing immobilier se distingue du régime de TVA optionnelle en matière de location immobilière sur de nombreux points :

- Le leasing immobilier est une formule de financement de plus en plus répandue qui permet aux PME et grandes entreprises de financer leurs investissements sur une période suffisamment longue ; en général de 15 ans et dans le cadre de laquelle le taux de financement est largement plus important que dans le contexte d'un financement classique ;
- Le leasing immobilier a pour finalité l'acquisition de la propriété au terme de l'opération par le preneur de leasing. En effet, le leasing immobilier TVA est toujours assorti d'une option d'achat (obligatoire dans le cadre des dispositions légales relatives à la TVA).
- Le leasing immobilier sera le plus souvent structuré au travers de droits réels immobiliers (droit de superficie, bail emphytéotique) ou sur des terrains donnés en concession (ports, voies navigables, aéroports), et peut être mis en place sur des terrains développés par les villes ou intercommunales dans le cadre de loi d'expansion économique. Sur de tels terrains la location sous régime de TVA optionnelle ne sera pas possible ou pas autorisé. Elle sera le plus souvent octroyée par des propriétaires qui détiennent les terrains et les bâtiments en pleine propriété.
- Tant le donneur que le preneur de leasing visent un véritable financement et donc pas une location. L'acquisition de l'immobilier à terme fournit le tampon nécessaire qui permet aux PME de mieux résister au risque d'entreprise et donc de consolider leur croissance à terme.
- La période de révision de TVA dans le cadre d'une opération de leasing est de 15 ans. Dans le cas de la location optionnelle elle est portée à 25 ans.
- Le régime de TVA optionnelle en matière de location immobilière vise essentiellement les investisseurs et professionnels de l'immobilier qui cherchent un rendement locatif et qui n'offrent (généralement) pas d'option d'achat sur le bien.
- Le locataire, dans un contrat de bail sous régime de TVA optionnelle, ne vise ni un financement, ni l'acquisition (en principe) du bien au terme de ce contrat.
- Dans le deux cas, la TVA est applicable sur les loyers.
- Le leasing immobilier est un contrat ferme et irrévocable pour une durée, en général, de 15 ans. La cadre législatif de la location sous régime de TVA optionnelle ne fixe pas de durée précise mais le principe de révision de TVA (sur une durée de 25 ans) positive ou négative permet au législateur de tracer un périmètre relatif au rapport entre une transaction à l'entrée (TVA sur les factures du chantier ou sur l'achat du bien) et une transaction à la sortie (TVA applicable sur les loyers ou révision de TVA, TVA non appliquée ou applicable sur le bail). Le périmètre TVA du leasing est quant à lui clairement fixé par le principe de la reconstitution du capital investi pour la TVA, qui prévoit que la somme des loyers pendant la durée du leasing (sur 15 ans) doit permettre au donneur de leasing de reconstituer son capital investi
- Le traitement comptable est le même pour les deux formules pour autant que le leasing immobilier soit structuré hors-bilan, c'est-à-dire qu'il ne répond pas aux dispositions de l'Article 3.89 §1 du Code des sociétés (Arrêté Royal du 29.04.2019). Pour plus de détail sur le traitement comptable du leasing, voir également l'avis de la Commission des Normes Comptables (2015/4)
- Quant à la déduction de la TVA sur les loyers : dans les deux cas, elle est récupérable dans le chef du locataire qui utilise le bien dans le cadre de son activité comme assujetti.

**Est-ce qu'un projet de rénovation peut faire l'objet d'une transaction soumise à la TVA ?**

Oui, dans le cas d'une rénovation importante du bâtiment, et pour autant qu'il devienne neuf au sens de la TVA, un projet de ce type peut entrer en considération pour une leasing immobilier ou pour un bail soumis au régime de la taxation optionnelle.

**Qu'en est-il de la mise à disposition d'emplacement pour l'entreposage (bâtiment à usage logistique) ?**

Dorénavant, la location des biens neufs mis sur le marché sera couverte par les dispositions de la taxation optionnelle. En conséquence, les parties opteront ou non pour l'application de la TVA.

**Qu'en est-il des bâtiments d'entreposage existants ?**

La condition de bâtiment neuf (c'est-à-dire dont la construction a démarré après le 1.10.2019) n'est pas applicable pour les bâtiments destinés à l'entreposage pour autant qu'ils répondent à la définition de l'article 44 §3 2° a), qui prévoit que les prestations de service couvrant la mise à disposition d'emplacements utilisés pour plus de 50% pour l'entreposage de biens, à conditions que ces emplacements ne soient pas utilisés pour plus de 10% comme espace de ventes, tombent de la cadre des dispositions de taxation optionnelle.

Il y a ici un assouplissement des contraintes vis-à-vis de la TVA. Jusqu'alors, le pourcentage de surface ou volume de l'entreposage devait être d'au moins 90% pour soumettre le bail à la TVA.

Laurent Schinckus

11/2019