

# TVA et politique sociale immobilière : quelle marge pour l'extension des taux réduits à des acteurs privés ?

**Edoardo TRAVERSA**

Professeur à l'Université catholique de Louvain et avocat\*

**Christophe FRANSEN**

Avocat\*

**Pierre DESENFANS**

Avocat\*

## I. Caractéristiques essentielles du mécanisme de la TVA

### A. Dimension européenne : la marge de manœuvre limitée de la Belgique

La TVA est un impôt largement harmonisé au niveau européen. L'objectif de cette harmonisation est d'éliminer les frontières fiscales et de rapprocher les législations nationales afin d'éviter les distorsions de concurrence, en vue de l'achèvement du marché intérieur (art. 113 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne).

Ce processus a été initié en 1967 et se poursuit encore aujourd'hui<sup>1</sup>. L'essentiel de ces règles repose actuellement dans la directive 2006/112/CE, qui constitue le « Code européen » de la TVA, et dont le Code belge de la TVA et les arrêtés royaux d'exécution sont la transposition.

Cette harmonisation demeure toutefois imparfaite. Ceci s'explique par diverses circonstances : certains pans de la matière peuvent encore être régle-

\* Liedekerke.

<sup>1</sup> Première et deuxième directives 67/227/CEE et 67/228/CEE du Conseil du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, *J.O.*, 14 avril 1967, n° 71, p. 1301 et pp. 1303 à 1312.

mentés au niveau national (c'est notamment le cas des taux<sup>2</sup>), certains États jouissent de régimes dérogatoires et la plupart des termes employés par les directives n'y sont pas définis (ce qui peut donner lieu à des interprétations divergentes entre États). C'est notamment le cas de la notion de « livraison de logements dans le cadre de la politique sociale », décrite ci-après.

Ces différents éléments représentent assurément un risque pour l'application uniforme de la TVA dans l'ensemble de l'Union. C'est ainsi qu'il revient à la Cour de justice de l'Union européenne de vérifier la conformité des transpositions nationales au droit européen<sup>3</sup>. Dès lors, toute mesure adoptée par les autorités nationales dans le domaine de la TVA, qu'elle soit de nature législative ou administrative, est susceptible de faire l'objet d'un contrôle de conformité par les autorités européennes.

### B. Le principe de neutralité

En vertu de l'article premier de la directive 2006/112/CE (ci-après « la directive TVA »<sup>4</sup>) : « Le principe du système commun de TVA est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des opérations intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

À chaque opération, la TVA, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.

Le système commun de TVA est appliqué jusqu'au stade du commerce de détail inclus »<sup>5</sup>.

Cet article énonce le principe de *neutralité* qui gouverne la TVA. Ce principe recèle deux facettes.

Il impose, d'une part, que les assujettis ne supportent pas économiquement la taxe dont ils sont juridiquement redevables et que le consommateur final ne voit pas le montant de la taxe varier en fonction du nombre de transactions qui ont précédé la livraison du bien ou la prestation du service qu'il a consommé<sup>6</sup>.

<sup>2</sup> Voy. *infra*.

<sup>3</sup> La jurisprudence de la Cour est disponible sur le site de la Cour de justice : [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu). Il est du ressort exclusif de la Cour de justice d'interpréter les notions contenues dans la réglementation européenne.

<sup>4</sup> Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O. L.* 347, 11 décembre 2006, pp. 1 à 118.

<sup>5</sup> Art. 1, § 2, de la directive 2006/112/CE (nous soulignons).

<sup>6</sup> Sur le principe de neutralité, voy. par exemple, C.J.C.E., 12 juin 1979, *NV Nederlandse Spoorwegen c. Staatssecretaris van Financiën*, aff. 126/78, *Rec.*, 1979, p. 2041 ; C.J.C.E., 1<sup>er</sup> avril 1982, *Hong-Kong Trade Development Council*, aff. 89/81, *Rec.*, p. 1277 ; C.J.C.E., 14 février 1985, *Rompelman*,

D'autre part, il requiert une neutralité concurrentielle, en ce sens que la TVA s'applique indistinctement à toutes les activités économiques.

### C. Le droit à déduction

Le droit à déduction<sup>7</sup> constitue, pour reprendre les mots de l'avocat général Léger, «la clé de voûte» du système TVA<sup>8</sup>.

Ce droit consiste, pour l'assujetti, à déduire immédiatement de la TVA dont il est redevable (c'est-à-dire la TVA facturée à ses clients, TVA dite «en aval» ou «à la sortie») la TVA versée à ses fournisseurs de biens ou de services acquis ou utilisés pour les besoins de son activité économique (TVA «en amont» ou «à l'entrée»).

En principe, ce droit est intégral dans le chef de l'opérateur qui ne réalise que des opérations taxables (assujetti ordinaire). Il est partiel dans le chef de l'assujetti qui réalise à la fois des opérations taxables et des opérations exonérées ou hors champ d'application de la TVA (assujetti mixte ou assujetti partiel). Ce droit n'existe toutefois pas dans le chef du particulier ou des assujettis qui ne réalisent aucune opération taxable, lesquels supportent donc la charge économique de la TVA.

## II. La TVA et la construction de logements

La TVA immobilière est une matière complexe, qui concentre toutes les exceptions et particularités du système TVA (exonération et régime d'option, taux réduits multiples, mécanisme de révision des déductions, système de facturation particulier, etc.). Détaillons-en quelques-unes.

aff. C-268/83; C.J.C.E., 19 septembre 2000, *Schmeink et Strobel*, aff. C-454/98; C.J.C.E., 6 mars 2003, *Dornier*, aff. C-45/01; C.J.C.E., ordonnance du 3 mars 2004, *Transport Service c. Belgique*, aff. C-395/02; C.J.C.E., 12 janvier 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, aff. C-246/04; C.J.U.E., 11 septembre 2014, *K Oy*, aff. C-219/13; C.J.U.E., 22 octobre 2015, *David Hedqvist*, aff. C-264/14.

<sup>7</sup> Cf. art. 167 à 192 de la directive 2006/112/CE; art. 45 à 49 du Code TVA (CTVA); et arrêté royal n° 3 du 10 décembre 1969 relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>8</sup> Concl. de l'avocat général Léger présentées le 19 septembre 2002 dans l'affaire *Auto Lease Holland* (C-185/01), point 6.

### A. Opérations immobilières exonérées et taxées : impact sur le droit à déduction

Les livraisons de biens immeubles – principalement les ventes<sup>9</sup> – sont en principe exonérées de TVA<sup>10</sup>. Par exception, la livraison d'un bâtiment<sup>11</sup> neuf (ou d'une fraction d'un tel bâtiment<sup>12</sup>) et de son sol attenant peut (ou doit) être soumise à la TVA<sup>13</sup>. Un bâtiment est considéré comme étant neuf jusqu'au 31 décembre de la seconde année qui suit celle au cours de laquelle a lieu sa première occupation ou sa première utilisation<sup>14</sup>.

Pour être soumise à TVA, la livraison d'un bâtiment (et du sol attenant<sup>15</sup>) doit remplir les conditions suivantes :

- la livraison est réalisée à titre onéreux;
- le bâtiment est neuf;
- il est localisé en Belgique;
- il a été construit ou acquis avec application de la TVA;
- le vendeur a la qualité d'assujetti (automatiquement ou sur option).

Concernant la condition d'assujettissement, une disposition particulière permet à toute personne, moyennant le respect de certaines conditions, de soumettre la cession d'un bâtiment neuf au régime TVA (à l'exclusion des droits d'enregistrement<sup>16</sup>). Autrement dit, même une personne non assujettie a la faculté de déduire la TVA qu'elle a acquittée pour acheter un bâtiment neuf ou le faire construire si elle le (re)vend «neuf» avec TVA.

<sup>9</sup> Mais également l'apport en société, l'échange, le partage ou encore l'expropriation, dans la mesure où ces opérations sont réalisées à titre onéreux, ou la cession/constitution de certains droits réels.

<sup>10</sup> Art. 135, § 1<sup>er</sup>, j), de la directive 2006/112/CE et art. 44, § 3, a) et b), du CTVA.

<sup>11</sup> Il faut entendre par bâtiment : «toute construction incorporée au sol» (art. 1<sup>er</sup>, § 9, 1<sup>er</sup>, du CTVA). Sur cette notion, voy. aussi : Manuel TVA (1<sup>er</sup> février 2015), n° 152/1 et circulaire n° AFF/2001-1992-F (AAF 24/2002 – E.T. 103.009) du 6 décembre 2002.

<sup>12</sup> Manuel TVA (1<sup>er</sup> février 2015), n°s 18 et 152.

<sup>13</sup> L'exception à l'exemption est autorisée par l'article 12, § 1<sup>er</sup>, a), de la directive TVA, qui permet aux États membres de l'UE d'imposer les livraisons de bâtiments neufs et du sol y attenant.

<sup>14</sup> Art. 44, § 3, 1<sup>er</sup>, du CTVA. Notez qu'un bâtiment ancien peut redevenir neuf au sens de la TVA en vertu d'une tolérance administrative qui est toujours d'application malgré que, depuis de nombreuses années, sa suppression soit annoncée. Sur la question des immeubles anciens qui deviennent neufs, voy. Manuel TVA (1<sup>er</sup> février 2015), n° 170/2.

<sup>15</sup> Le «sol attenant» épouse le sort fiscal du bâtiment. Il sera tantôt vendu avec TVA, tantôt avec droits d'enregistrement (suivant le régime subi par le bâtiment). Voy. art. 44, § 3, 1<sup>er</sup>, du CTVA et circulaire n° E.T. 119.318 du 28 octobre 2010.

<sup>16</sup> En vertu de l'article 159, 8°, du Code des droits d'enregistrement, les mutations immobilières réalisées sous le régime TVA sont exonérées du droit proportionnel en matière de droits d'enregistrement et soumises au droit fixe général (50 EUR).

Le Code TVA distingue à cet égard trois catégories d'assujettis<sup>17</sup>:

- le *promoteur immobilier* ou *constructeur professionnel*, c'est-à-dire celui qui – habituellement – construit, fait construire ou acquiert des immeubles en vue de les revendre avec application de la taxe ou qui a l'intention de réaliser de manière répétée de telles opérations;
- l'*assujetti occasionnel*, c'est-à-dire celui qui est déjà assujetti en raison de son activité économique mais qui ne réalise pas habituellement des cessions de bâtiments neufs (par exemple, un avocat ou un électricien);
- le *non assujetti*, c'est-à-dire celui qui n'exerce pas habituellement d'activité économique (un particulier par exemple).

Le premier aura obligatoirement la qualité d'assujetti pour l'opération; il doit céder chaque immeuble neuf avec TVA et exerce son droit à déduction immédiatement via sa déclaration périodique. Les deux autres ont uniquement la faculté d'opter<sup>18</sup> pour l'application de la TVA; ils exercent leur droit à déduction par l'entremise d'une déclaration spéciale qui, notamment, mentionnera l'ensemble de la TVA payée pour acquérir ou ériger le bâtiment et celle qui est exigible sur sa vente<sup>19</sup>.

Par ailleurs, toutes les opérations relatives à un immeuble qui ne sont pas des livraisons immobilières constituent des *prestations de services immobilières*. Parmi celles-ci, retenons la location immobilière qui, en principe, est exonérée de TVA<sup>20</sup>.

Comme énoncé précédemment, le droit de déduire la TVA qui a grevé les opérations à l'entrée est ouvert dans la mesure où celles-ci sont liées à des opérations taxées à la sortie. Ainsi, la TVA qui a grevé l'achat ou l'érection d'un bâtiment pourra être déduite si ce dernier est revendu avec TVA; cette TVA ne sera pas déductible si le bâtiment est donné en location ou est cédé sans application de la TVA.

## B. Particularités des autorités publiques

Les autorités publiques que sont l'État, les Communautés et les Régions, les provinces, les agglomérations, les communes et les établissements publics ne sont, en principe, pas assujetties à la TVA<sup>21</sup>. Cela s'explique par le fait qu'elles n'ont pas vocation à réaliser des activités économiques.

<sup>17</sup> Art. 44, § 3, a) et b), du CTVA.

<sup>18</sup> Les formalités pour lever l'option sont reprises dans l'arrêté royal n° 14 du 3 juin 1970 relatif aux cessions de bâtiments, fractions de bâtiment et du sol y attenantes et aux constitutions, cessions et rétrocessions d'un droit réel au sens de l'article 9, alinéa 2, 2°, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, portant sur de tels biens.

<sup>19</sup> *Manuel TVA* (1<sup>er</sup> février 2015), n°s 153 à 164/3 et arrêté royal n° 14, précité.

<sup>20</sup> Art. 135, 1, j), de la directive 2016/112/CE et art. 44, § 3, 2°, du CTVA.

<sup>21</sup> Cf. art. 13 de la directive 2006/112/CE et 6 du CTVA.

Il arrive néanmoins qu'une autorité publique exerce une activité économique. Dans ce cas, elle reste tout de même non assujettie si elle agit en tant que telle. *A contrario*, si l'activité économique qu'elle exerce ne constitue pas une activité qui s'inscrit dans le cadre de l'exercice de son autorité, elle sera alors assujettie<sup>22</sup>. De même, lorsqu'une activité économique qui relève de l'autorité publique est confiée à une personne privée, cette dernière est assujettie<sup>23</sup>.

L'autorité publique sera également assujettie lorsque ses activités ou opérations créent une « distorsion de concurrence d'une certaine importance »<sup>24</sup>.

L'article 6, alinéa 3, du Code TVA établit une liste (non exhaustive<sup>25</sup>) d'activités qui confèrent en tout état de cause la qualité d'assujetti à l'organisme public qui les réaliserait, « dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables ».

Sur la base de ces particularités ainsi que des taux réduits dont bénéficient certaines autorités (ou qui s'appliquent à certaines prestations culturelles et/ou sociales), il est possible d'optimiser la situation TVA des organismes publics. Ceci explique pourquoi il peut être plus avantageux pour une commune de faire réaliser certaines opérations par des entités distinctes telles que les régies communales autonomes<sup>26</sup>. Ce dispositif permet de faire supporter des coûts liés à des opérations soumises à la TVA (généralement à un taux normal de 21 %) par une entité qui a un droit à déduction intégral (au contraire de la commune elle-même) et qui, dans certains cas, effectue des prestations soumises à un taux réduit.

<sup>22</sup> Parmi l'abondante jurisprudence de la Cour de justice, voy. C.J.U.E., 25 mars 2010, *Commission c. Pays-Bas*, aff. C-79/09; C.J.C.E., 16 juillet 2009, *Commission c. Irlande*, aff. C-554/07; C.J.C.E., 4 juin 2009, *Salix*, aff. C-102/08; C.J.C.E., 16 septembre 2008, *Isle of Wight Council e.a.*, aff. C-288/07; C.J.C.E., 26 juin 2007, *Hutchison 3G UK Ltd*, aff. C-369/04.

<sup>23</sup> C.J.C.E., 26 mars 1987, *Commission c. Pays-Bas*, aff. 235/85, *Rec.* p. 1471 (notaires et huissiers de justice) et C.J.C.E., 25 juillet 1991, *Ayuntamiento de Sevilla*, aff. C-202/90, *Rec.* p. I-4247 (receveurs d'impôts communaux), où la Cour énonce qu'« une activité exercée par un particulier n'est pas exonérée de la TVA du seul fait qu'elle consiste dans l'accomplissement d'actes relevant de prérogatives de l'autorité publique » (point 18).

<sup>24</sup> Art. 13, § 1<sup>er</sup>, 2, de la directive 2006/112/CE et art. 6, al. 2, du CTVA.

<sup>25</sup> C.J.C.E., 8 juin 2006, *Feuerbestattungsverein Halle eV*, aff. C-430/04, *Rec.* p. I-4999, points 24 à 32. Voy. aussi circulaire n° 24/2007 du 29 août 2007, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be).

<sup>26</sup> Sur ces questions, voy. V. SEPULCHRE et Fr. MENNIG, *La TVA et les communes*, coll. de Droit public, Bruges, Vanden Broele, 2009. Soulevons néanmoins le récent changement de position du Service des décisions anticipées dans le cadre d'opérations qu'il a longtemps admises et qu'il considère aujourd'hui potentiellement abusives. Pour le nouvelle position du SDA: « Le SDA épinge des "abus" en matière de TVA et de droit d'enregistrement », *Fiscologue*, 13 novembre 2015, n° 1451, pp. 1 et 2. Pour son ancienne position, voy. les décisions n°s 700.042 du 18 décembre 2007, 700.102 du 29 janvier 2008, 800.396 du 22 septembre 2009, 900.450 du 22 décembre 2009 et 2010.363 du 12 octobre 2010.

### III. TVA et politique immobilière sociale

#### A. Taux réduits – Champ d'application

En règle, le taux de TVA grevant les opérations immobilières est de 21 %.

Des taux réduits de 6 et 12 % s'appliquent toutefois à certaines opérations immobilières<sup>27</sup> portant sur le logement privé<sup>28</sup>. Sauf en ce qui concerne, étonnamment, les bâtiments scolaires depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016<sup>29</sup>, les opérations immobilières portant sur un bâtiment qui n'est pas affecté au logement privé<sup>30</sup> sont toujours soumises au taux de TVA normal, actuellement fixé à 21 %.

Les opérations immobilières soumises au taux de 6 % sont reprises sous diverses rubriques du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20<sup>31</sup>. Celles qui sont taxables au taux de 12 % figurent sous la rubrique X du tableau B de la même annexe.

Cette rubrique X vise, d'une part, la livraison de *complexes neufs d'habitations* gérés par des institutions à caractère social, pédagogique ou psychia-

<sup>27</sup> Par opération immobilière, il faut entendre :

« – les livraisons de certains bâtiments et les constitutions, cessions et rétrocessions de droits réels portant sur certains bâtiments et/ou ;  
- les travaux immobiliers en ce compris les opérations y assimilées » (*Manuel TVA* (1<sup>er</sup> février 2015), n° 144/2).

Par travail immobilier, il faut entendre « tout travail de construction, de transformation, d'achèvement, d'aménagement, de réparation, d'entretien, [...] et de démolition de tout ou partie d'un immeuble par nature, ainsi que toute opération comportant à la fois la fourniture d'un bien meuble et son placement dans un immeuble en manière telle que ce bien meuble devienne immeuble par nature » (art. 19, § 2, du C.T.V.A.).

<sup>28</sup> Dans son arrêt du 27 mars 2015, la Cour de cassation précise que, pour bénéficier de l'application du taux réduit à 6 % en matière de travaux immobiliers, l'affectation du bâtiment au logement privé s'apprécie après l'exécution desdits travaux (Cass., 27 mars 2015, R.G. n° F.13.0009.N., disponible sur FiscalNet.be).

Pour un examen détaillé des taux réduits applicables dans le secteur de la construction, voy. T. LAMPARELLI, « La T.V.A. et les taux réduits à la rénovation, à la construction et à l'achat », in X, *Master Class T.V.A. 2011*, Bruxelles, Larcier, 2011, pp. 215 à 237.

<sup>29</sup> Rubrique XL du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant le taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et services selon ces taux. Cette rubrique a été introduite par l'arrêté royal du 14 décembre 2015 modifiant l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux, *M.B.*, 15 décembre 2015.

<sup>30</sup> Le bâtiment non affecté au logement désigne tous les bâtiments au sens de la TVA, c'est-à-dire « toute construction incorporée au sol » qui n'est pas destinée à l'habitation (hall industriel, hangar, immeuble de bureaux, caserne...). Quant à lui, le bâtiment non affecté au logement privé désigne un hôtel, une auberge, un logement au sein d'une entreprise qui est mis à disposition d'un concierge à des fins strictement professionnelles (encore que la chose soit controversée), ou encore tout bâtiment à usage mixte (bâtiment partiellement affecté à l'habitation privée et partiellement à des fins professionnelles). Cf. la circulaire 6/1986 pour plus de détails.

<sup>31</sup> Arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant le taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et services selon ces taux.

trique<sup>32</sup> ainsi que les travaux immobiliers qui s'y rapportent et, d'autre part, les livraisons d'immeubles neufs destinés au logement privé dans le cadre de la politique sociale<sup>33</sup> ainsi que les travaux immobiliers et le leasing-immobilier y afférents<sup>34</sup>. En ce qui concerne ces logements dits sociaux (car produits dans le cadre de la politique sociale), le bénéfice du taux réduit de 12 % est en outre réservé aux seules opérations immobilières fournies et facturées :

- aux provinces, aux sociétés intercommunales, aux communes, aux centres publics intercommunaux d'action sociale, aux centres publics d'action sociale et aux sociétés holding mixtes à majorité publique et qui sont destinés à être donnés en location par ces institutions ou sociétés ;
- aux centres publics d'action sociale qui sont destinés à être *vendus* par ces centres ;
- par les centres publics d'action sociale.

Les opérations immobilières qui bénéficient du taux réduit de 6 % sont plus nombreuses. Il s'agit :

- des livraisons de logements privés pour handicapés et les travaux immobiliers y relatifs ;
- des livraisons d'établissements pour handicapés et les travaux immobiliers qui s'y rapportent ;
- des livraisons de logements dans le cadre de la politique sociale<sup>35</sup>, les travaux immobiliers ainsi que le leasing-immobilier y relatifs ;
- de la démolition et la reconstruction de bâtiments dans certaines zones urbaines définies (grandes villes)<sup>36</sup> ;
- des travaux immobiliers qui portent sur les logements privés de plus de 15 ans<sup>37</sup> ;

<sup>32</sup> Sont visées les institutions privées ou publiques qui gèrent des établissements pour personnes âgées, de protection de la jeunesse, des maisons d'accueil pour sans-abri, des maisons de soins psychiatriques, des internats d'étudiants, etc.

<sup>33</sup> Cette expression est tirée de l'annexe III de la directive TVA mentionnant les opérations susceptibles de bénéficier d'un taux réduit, liste reprise dans les tableaux A (6 %) et B (12 %) de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 (qui énumère les opérations jouissant, en Belgique, de taux réduits).

<sup>34</sup> Ainsi que la constitution, la cession et rétrocession de droits réels portants sur tels biens.

<sup>35</sup> Sur cette notion, voy. *infra*.

<sup>36</sup> Dans son arrêt du 20 novembre 2008, la Cour constitutionnelle a jugé que la limitation du taux réduit à certaines grandes villes limitativement énumérées (32) ne violait pas le principe d'égalité et de non discrimination. Il ressort de l'arrêt que le choix « de limiter le champ d'application de ce taux à certaines zones urbaines ou de l'étendre à l'ensemble du territoire » relève du pouvoir d'appréciation du législateur afin de « réaliser son objectif en matière de politique urbaine » et qu'il n'est pas démontré que « le choix des villes mentionnées [...] aurait été arbitraire » (C.C., 20 novembre 2008, n° 159/2008).

<sup>37</sup> Ce taux réduit existe en Belgique depuis 1986. Il peut continuer à s'appliquer en vertu de l'article 110 de la directive 2016/112/CE qui permet aux États membres de conserver les taux réduits et exonérations qu'ils appliquaient avant le 1<sup>er</sup> janvier 1991.



- des travaux immobiliers, à l'exclusion des matériaux qui représentent une part importante du service fourni, relatifs aux logements privés de plus de 5 ans<sup>38</sup> (10 ans à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2016<sup>39</sup>);
- des travaux immobiliers, du leasing immobilier et de la livraison de bâtiments scolaires<sup>40</sup>.

Pour les immeubles destinés au logement dans le cadre de la politique sociale, la rubrique XXXVI du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 restreint l'application du taux de 6% aux immeubles neufs destinés au logement privé, qu'ils soient destinés à être vendus ou donnés en location, qui sont livrés et facturés à ou par :

- les sociétés régionales de logement et les sociétés de logement social agréées par elles (la SLRB<sup>41</sup> et ses 30 SISP<sup>42</sup>, la SWL<sup>43</sup> et ses 64 SLSP<sup>44</sup>, la VMSW<sup>45</sup> et ses 90 SHM<sup>46</sup>);
- le Vlaams Woningfonds;
- le Fonds du logement des familles nombreuses de Wallonie;
- le Fonds du logement de la Région de Bruxelles-Capitale.

Dans tous les cas, les opérations qui ne sont pas strictement affectées au logement en lui-même – tels que les travaux de clôture, de jardinage ou de culture – ne peuvent bénéficier du taux réduit. Il en est de même de certains travaux immobiliers somptuaires (construction de piscines, saunas, etc.)<sup>47</sup>.

Il ressort de ce qui précède que, en matière de construction immobilière « sociale », les taux de 6%, 12% ou de 21% trouveront à s'appliquer selon que le vendeur ou l'acheteur est une entité publique ou privée.

On observe donc dans cette matière que la notion de politique sociale en matière de logement est définie de manière assez restrictive, dans la mesure

<sup>38</sup> L'Union européenne a expérimenté temporairement l'ouverture d'un taux réduit visant certains services à forte intensité de main d'œuvre. Il n'est resté de cette expérience que la possibilité – dont use la Belgique – d'appliquer un taux réduit à la rénovation et à la réparation de logements privés (voy. rubrique 10bis de l'annexe III à la directive 2006/112/CE introduite par la directive 2009/47/CE du 5 mai 2009).

<sup>39</sup> Au 30 décembre 2015, l'arrêté royal n'a pas encore été pris mais la mesure a été approuvée par le Conseil des ministres du 27 novembre 2015. Voy. à cet égard l'annonce du 4 décembre 2015 sur le site du SFP Finances.

<sup>40</sup> Le Conseil des ministres aurait approuvé le 16 octobre 2015 un projet visant à ajouter les bâtiments scolaires au tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 précité.

<sup>41</sup> Société du logement de la Région de Bruxelles-Capitale.

<sup>42</sup> Société immobilière de services publics.

<sup>43</sup> Société wallonne du logement.

<sup>44</sup> Sociétés de logement de service public.

<sup>45</sup> Vlaamse maatschappij voor sociaal wonen.

<sup>46</sup> Sociale huisvestingsmaatschappijen.

<sup>47</sup> Rubrique XXXVI, § 2, annexe A et rubrique X, § 2, annexe B, de l'arrêté royal n° 20. Voy. aussi décisions n°s E.T. 94.492 du 18 juin 1999 et E.T. 113.109 du 4 septembre 2009.

où le Gouvernement belge semble l'avoir circonscrite à l'action de certains organismes régionaux et locaux actifs en matière de politique du logement.

## B. L'application de taux réduit en matière de politique sociale du logement

### 1. Droit européen

L'application de taux de TVA est un domaine de compétence que la directive a laissé aux États membres. Selon la Commission européenne, « dans le respect du principe de subsidiarité, la Commission ne souhaite pas affecter la compétence fiscale des États membres au-delà de ce qui est nécessaire au bon fonctionnement du Marché Intérieur, tout particulièrement au regard de la fixation des taux qu'ils souhaitent appliquer »<sup>48</sup>.

Cette compétence est toutefois encadrée. Depuis 1992<sup>49</sup>, les États membres sont tenus d'appliquer un taux normal qui ne peut être inférieur à 15%. Ils ont cependant la faculté de prévoir un ou deux taux réduits, ne pouvant être inférieurs à 5%. À l'origine, le mécanisme mis en place en matière de taux avait été conçu comme temporaire; toutefois, il a été successivement prorogé et demeure en vigueur aujourd'hui. De même, bien que le champ d'application des taux réduits soit réexaminé tous les deux ans depuis 1994 (dans un but d'uniformisation accrue des taux de TVA), le contenu de l'actuelle annexe III de la directive 2006/112/CE n'a presque pas changé.

Les taux réduits ne peuvent être appliqués, sauf exception historique<sup>50</sup>, qu'aux catégories de biens et services limitativement énumérées dans l'annexe III de ladite directive. Par ailleurs, la Commission considère qu'il « y a lieu de conserver le caractère facultatif des taux réduits car cet élément est intimement lié aux choix budgétaires des États membres à l'organisation de leurs finances publiques. Ils conservent dès lors la possibilité de n'appliquer un taux réduit qu'à certaines catégories de l'annexe [III] ou, à l'intérieur même d'une catégorie, à certaines des opérations visées »<sup>51</sup>.

<sup>48</sup> Exposé des motifs, Proposition de directive du Conseil complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée présentée par la Commission le 23 juillet 2003, COM(2003) 397 final, point 51.

<sup>49</sup> Directive 92/77/CEE du Conseil complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant la directive 77/388/CEE (rapprochement des taux de TVA), J.O.C.E., L. 316/1 du 31 octobre 1992.

<sup>50</sup> La directive 92/77/CEE permet par exemple aux États membres de soumettre à l'un des deux taux réduits des opérations non mentionnées dans l'annexe H s'ils appliquaient, avant le 1<sup>er</sup> janvier 1991, un taux réduit à ces opérations ou les exonéraient avec droit à déduction. C'est le cas pour la Belgique qui, par exemple, soumettait dès 1986 la rénovation ou la réhabilitation de bâtiment de plus de 15 ans (anciennement 20 ans) au taux de 6% (cf. XXXI du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20).

<sup>51</sup> Exposé des motifs, Proposition de directive du Conseil complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée présentée par la Commission le 23 juillet 2003, COM(2003) 397 final, point 67.

Cette annexe mentionne notamment «la livraison, construction, rénovation et transformation de logements fournis dans le cadre de la politique sociale». Si cette notion de politique sociale n'est pas définie dans la directive TVA, la Cour de justice a récemment donné quelques précisions. Dans un arrêt du 4 juin 2015, elle a mis en cause l'application par le Royaume-Uni et l'Irlande du Nord d'un taux réduit pour les livraisons et les installations de matériaux qui permettent d'économiser l'énergie. Selon ces États, cela s'inscrit dans le cadre de leur politique sociale du logement et doit dès lors être jugé conforme à la directive. Toutefois, selon la Cour, il «y a lieu de constater que l'extension du champ d'application du taux réduit de TVA en cause à tous les immeubles résidentiels ne revêt pas un caractère essentiellement social». Par ailleurs, «en prévoyant l'application du taux réduit de TVA à toutes les prestations de services d'installation de matériaux permettant d'économiser l'énergie et aux livraisons de tels matériaux, quels que soient les logements concernés et sans distinguer aucunement les catégories de personnes qui les occupent, sans égard notamment au niveau de leurs revenus, à leur âge ou à d'autres critères visant à favoriser celles qui ont plus de difficultés pour satisfaire les besoins énergétiques de leur logement, les dispositions nationales en cause ne peuvent pas être regardées comme adoptées pour des raisons d'intérêt exclusivement social ni même pour des raisons d'intérêt principalement social, au sens du droit de l'Union»<sup>52</sup>.

En définitive, le caractère social des opérations réalisées dans le cadre de la politique sociale du logement paraît devoir s'attacher aux caractéristiques du logement en lui-même et à celles de ses habitants.

## 2. Droit belge

En matière de construction immobilière «sociale», les taux réduits de 6% et 12% trouvent à s'appliquer si le vendeur ou l'acheteur est une entité publique.

Les objectifs sociaux susceptibles de justifier l'adoption de taux réduits pour des opérations relatives au logement ne sont toutefois pas exprimés dans notre législation.

En 1992, le ministre des Finances déclarait qu'une «concertation est actuellement en cours avec les Régions sur la notion d'«habitation sociale». Vu l'absence de définition dans les directives européennes, chaque État membre doit en effet déterminer lui-même ce qu'il faut entendre par «logement social» [...] le Gouvernement a opté provisoirement pour une définition restrictive (le taux réduit de 12% [aujourd'hui 6%] s'applique seulement aux

<sup>52</sup> C.J.U.E., 4 juin 2015, *Commission c. Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, aff. C-161/14, points 30 et 31.

logements construits par des sociétés de logement agréés et destinés à être donné en location)»<sup>53</sup>.

Cette concertation n'a manifestement jamais abouti. Dans plusieurs décisions du 7 août 2007, le Service des décisions anticipées (SDA) – organe administratif indépendant compétent pour délivrer des décisions anticipées (*rulings*)<sup>54</sup> – a constaté l'absence de définition de la notion de logement social dans la législation et la jurisprudence tant nationales qu'européennes. Le SDA s'est dès lors référé à la définition reprise dans le Code wallon du logement qui distinguait le logement social du logement moyen. Dans ses décisions, le SDA a en conséquence accepté l'application du taux réduit à la construction des logements sociaux mais l'a refusée aux logements moyens<sup>55</sup>.

Partant de ce même constat, le ministre des Finances a déclaré en 2008 que «l'État fédéral ne peut que se référer aux définitions données par les Régions»<sup>56</sup>, lesquelles demandent en retour au fédéral d'aménager l'arrêté royal qui établit les taux réduits «pour ne pas interférer dans la définition du logement social, définition qui est de la seule compétence régionale»<sup>57</sup>.

Alors que le taux réduit ne s'appliquait qu'aux «logements sociaux», il a été étendu (par arrêté royal du 10 février 2009<sup>58</sup>) aux opérations relatives aux logements «dans le cadre de la politique sociale». Cette modification s'imposait pour respecter les termes de la directive européenne 2006/112/CE et aurait permis, selon l'administration même<sup>59</sup>, d'élargir l'application du taux réduit aux logements dits moyens (au sens des Codes wallons et bruxellois du logement).

L'avant-dernière modification<sup>60</sup> du champ d'application du taux réduit a consisté à ajouter les Fonds du logement régionaux aux sociétés éligibles au taux réduit de 6%. À cette occasion, le Conseil d'État a interrogé le Gouvernement «sur le point de savoir pourquoi seuls ces Fonds du logement peuvent bénéficier du tarif réduit de TVA de 6% et pas d'autres organismes qu'un décret ou ordonnance a chargés d'une mission analogue en matière de logement dans le cadre de la politique sociale». La justification apportée a tenu

<sup>53</sup> Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières, Rapport fait au nom de la Commission des finances (I), *Doc. parl.*, Ch., sess. extraordinaire, 1991-1992, n° 444/9-91/92 (S.E.), p. 184 (nous soulignons).

<sup>54</sup> Plus d'informations sur [www.ruling.be](http://www.ruling.be).

<sup>55</sup> Décisions n°s 700.143, 700.172, 700.271 et 700.299 du 7 août 2007.

<sup>56</sup> Question de M. Van der Maelen du 3 juin 2008, *Doc. parl.*, Ch., 2007-2008, *Bull. Q. et R.*, n° 026, pp. 6115 à 6117.

<sup>57</sup> Avis n° 19 du 20 janvier 2010 du Conseil supérieur du logement portant sur des thématiques européennes en matière de logement.

<sup>58</sup> *M.B.*, 13 février 2009.

<sup>59</sup> Décision du 12 juin 2012 (non publiée), citée notamment par Y. SPIEGL, note sous Bruxelles, 27 juin 2012, *J.D.F.*, 2012, pp. 189 à 196.

<sup>60</sup> Arrêté royal du 21 décembre 2013 modifiant l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et services selon ces taux, *M.B.*, 31 décembre 2013.

dans l'impossibilité d'inclure tous ces organismes pour des raisons budgétaires. Or, comme l'a rappelé le Conseil d'État, « des restrictions budgétaires imposent inévitablement de faire certains choix [...] mais sont en soi impuissantes à justifier l'option retenue » car « une différence de traitement ne peut se concilier avec la règle constitutionnelle de l'égalité et de la non discrimination que si elle repose sur un critère objectif et si elle est raisonnablement justifiée »<sup>61</sup>.

Enfin, la dernière<sup>62</sup> modification du champ d'application du taux réduit en matière de « politique sociale » s'est affranchie de la notion de « logement » pour s'étendre à celle de « hébergement ». Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016, les opérations immobilières sur les bâtiments scolaires bénéficient ainsi du taux réduit de 6%. Pour le Conseil d'État, cette modification est contraire à la directive TVA en ce qu'elle ne permet l'application d'un taux réduit qu'aux opérations relatives aux « logements fournis dans le cadre de la politique sociale »<sup>63</sup>. Pour le Gouvernement, cette notion n'a pas encore été clairement délimitée par la Cour de justice et les différentes versions linguistiques de la directive TVA permettent de lui donner un sens très large. Le Gouvernement estime que cette notion peut s'étendre « à l'hébergement dans l'acception large du terme, tant que cet hébergement s'inscrit dans le cadre d'une politique sociale »<sup>64</sup>. Autrement dit, le Gouvernement estime que l'élément essentiel qui permet l'application du taux réduit réside dans le caractère social de sa politique.

### C. Extension du taux réduit à des acteurs non publics ?

Plusieurs arguments pourraient justifier l'extension du bénéfice des taux réduits aux acteurs privés.

Tout d'abord, l'arrêt du 4 juin 2015 de la Cour de justice soulève la question d'une éventuelle violation par la Belgique de la directive TVA, en ce que le régime belge semble lier le caractère social (permettant l'application du taux réduit) à la qualité de l'assujetti producteur ou prestataire, plutôt qu'au logement et à ses occupants.

Ensuite, limiter le taux réduit aux opérations faites par certaines entités publiques pourrait constituer une violation du principe de neutralité. En effet, l'introduction et le maintien de taux réduits de TVA ne sont admis-

<sup>61</sup> Avis n° 54.649/3 du 9 décembre 2013 sur un projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et services selon ces taux.

<sup>62</sup> Arrêté royal du 14 décembre 2015 modifiant l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux, *M.B.*, 15 décembre 2015.

<sup>63</sup> Point 10 de l'annexe III de la directive TVA.

<sup>64</sup> Voy. à cet égard : le rapport au Roi qui précède l'arrêté royal du 14 décembre 2015 précité et J. VAN DYCK, « Construction et rénovation de bâtiments scolaires : 6% de TVA dès le 1/1/2016 », *Fiscologue*, 18 décembre 2015, n° 1456, pp. 1-2.

sibles que s'ils ne violent pas le principe de la neutralité fiscale inhérent au système commun de la TVA<sup>65</sup>. Ce principe « s'oppose notamment à ce que des marchandises ou des prestations de services semblables, qui se trouvent en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la taxe, de sorte que lesdites marchandises ou lesdites prestations doivent être soumises à un taux uniforme »<sup>66</sup>. Pour évaluer si des marchandises ou des prestations de services sont semblables, « l'identité du producteur ou du prestataire de services et la forme juridique sous laquelle ceux-ci exercent leurs activités sont sans pertinence »<sup>67</sup>. Par son arrêt du 14 février 2008, la Cour de cassation a confirmé ces principes<sup>68</sup>. La haute juridiction a effectivement dit pour droit que le législateur qui « accorde un taux réduit est obligé de traiter de manière identique des opérations identiques, eu égard à la neutralité de l'impôt exigée par la Cour de justice des Communautés européennes ».

Enfin, la limitation à certains acteurs publics pourrait, indépendamment de sa conformité au droit européen, être constitutive d'une violation du principe constitutionnel d'égalité et de non discrimination. En effet, le caractère public d'un organisme ne peut constituer *ipso facto* une justification à un traitement fiscal plus favorable. À titre d'exemple, on peut citer un arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 6 octobre 2015<sup>69</sup>, qui a considéré que la taxe sur les habitations ou bâtiments abandonnés et/ou inachevés établie par la Ville d'Anvers était discriminatoire, dans la mesure où elle ne s'appliquait pas aux régies communales autonomes et aux organisations de logement social.

## Conclusion

L'Union européenne a largement harmonisé la TVA et, aujourd'hui, la marge de manœuvre des États se retrouve fortement limitée. En tout état de cause, la directive TVA autorise l'application d'un taux réduit à « la livraison, construction, rénovation et transformation de logements fournis dans le cadre de la politique sociale ». La Belgique a usé de cette faculté (relative aux logements fournis dans le cadre de la politique sociale), en conditionnant

<sup>65</sup> C.J.C.E., 23 octobre 2003, *Commission c. Allemagne*, aff. C-109/02, points 19 et 20; cf. également C.J.C.E., 8 mai 2003, *Commission c. France*, aff. C-384/01; C.J.C.E., 3 mai 2001, *Commission c. France*, aff. C-481/98.

<sup>66</sup> C.J.C.E., 11 octobre 2001, *Adam*, aff. C-267/99, point 36; cf. également C.J.C.E., 29 mars 2001, *Commission c. France*, aff. C-404/99; C.J.C.E., 23 octobre 2003, *Commission c. Allemagne*, aff. C-109/02; C.J.C.E., 17 février 2005, *Linneweber*, aff. C-453/02; C.J.C.E., 3 mai 2001, *Commission c. France*, aff. C-481/98; C.J.C.E., 23 octobre 2003, en cause, *Commission c. Allemagne*, aff. C-109/02. C.J.C.E., 7 septembre 1999, *Gregg*, aff. C-216/97; C.J.C.E., 17 février 2005, *Linneweber*, aff. C-453/02.

<sup>68</sup> Cass., 14 février 2008, disponible sur [www.cass.be](http://www.cass.be).

<sup>69</sup> Anvers, 6 octobre 2015, *Fiscologue*, 13 novembre 2015, n° 1451, p. 10.

toutefois le bénéfice des taux réduits à l'intervention d'un organisme public. Cette situation pose cependant question quant au respect du principe européen de neutralité et des principes constitutionnels de l'égalité et de non discrimination.

Ouvrir ces taux réduits au secteur privé résoudrait probablement cette situation. À notre connaissance, cette ouverture fait actuellement l'objet de discussion au sein du Gouvernement. L'idée serait effectivement d'appliquer un taux réduit de 12% à l'ensemble du secteur – public comme privé – de la construction de logements à caractère social<sup>70</sup>. On peut donc espérer que le législateur n'attendra donc pas la censure d'un juge pour remédier à cette différence de traitement.

<sup>70</sup> Le maintien du bénéfice de ce taux serait subordonné à la condition que l'immeuble reste affecté à la « politique sociale » durant 15 ans à défaut de quoi une révision du taux « *prorata temporis* » serait réalisée.