



L'AVOCAT ET LA T.V.A. : QUELQUES RÉFLEXIONS SUR LA NOTION D'EXEMPTION

Edoardo TRAVERSA

Professeur à l'U.C.L.

Avocat au barreau de Bruxelles

Membre du comité de direction

des Grandes conférences catholiques⁽¹⁾

J'ai eu l'occasion de connaître Georges-Albert Dal sous divers angles : confrère au barreau de Bruxelles, collègue à l'Université catholique de Louvain et au comité de direction des Grandes conférences catholiques. J'y ai découvert un homme d'une grande urbanité, fêru de rencontres et de culture et d'une impeccable conscience professionnelle. La présente contribution est également un hommage au rédacteur en chef du Journal des tribunaux, dans lequel j'ai précédemment publié sur le sujet.

Après un certain nombre d'hésitations, le gouvernement a décidé — enfin, diront certains — de supprimer l'exemption de la taxe sur la valeur ajoutée dont bénéficiaient les avocats pour les prestations qu'ils effectuaient en Belgique⁽²⁾. La Belgique s'aligne ainsi sur l'ensemble des autres États membres de l'Union européenne et cesse par là même de bénéficier de la dérogation prévue au moment de l'entrée en vigueur de la sixième directive T.V.A. (aujourd'hui remplacée par la directive 2006/112/CE)⁽³⁾. Cette modification aura bien entendu d'importantes répercussions sur la profession.

(1) L'auteur remercie Emanuele Ceci, assistant à l'U.C.L. et avocat au barreau de Bruxelles, pour la relecture attentive du manuscrit.

(2) Articles 60 et 61 de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses.

(3) Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, J.O. L 145 du 13 juin 1977, pp. 1-40, article 28(3),B, devenu aujourd'hui l'article 371 de la directive 2006/112/CE.

Il est vrai que l'on s'était habitué, depuis l'introduction de la T.V.A. en Belgique au début des années 1970⁽⁴⁾, à ce que certaines professions libérales bénéficient de l'exemption de la T.V.A. C'était notamment le cas des médecins et des autres professions médicales, des notaires, des huissiers de justice et des avocats. Si les médecins et les autres professions médicales continuent d'être couverts en grande partie par les exonérations prévues par la directive européenne, ce n'est plus le cas des professions juridiques. Après les notaires et les huissiers en 2012, 2013 marquera donc la fin du régime d'exception des avocats, dont la Belgique a bénéficié à titre transitoire pendant plus de trois décennies. La fin de l'exemption implique par ailleurs l'arrêt du mécanisme de compensation des pertes de ressources financières pour le budget européen lié à la non-perception de la T.V.A. sur les prestations de services d'avocat localisées en Belgique⁽⁵⁾.

Cette modification donne l'occasion de réfléchir sur la véritable nature de l'exemption T.V.A. Il s'agit en effet d'une notion ambiguë : contrairement aux apparences, elle doit être comprise non pas comme un véritable régime de faveur, mais plutôt comme un régime alternatif par rapport à l'assujettissement ordinaire. Cette ambiguïté, comme nous aurons l'occasion de le montrer, se reflète aussi dans la jurisprudence ambivalente de la Cour de justice. Lorsqu'il s'agit d'interpréter les exemptions en matière de T.V.A. en général, la Cour oscille entre une interprétation restrictive, caractéristique essentielle d'un régime dérogatoire, et une interprétation téléologique, plus soucieuse de véritablement vouloir respecter des objectifs de politique extrafiscale qui sous-tendent les exonérations consacrées dans la directive T.V.A.

I. L'exemption T.V.A., une exonération économiquement ambiguë

En matière fiscale, les termes « exonération » ou « exemption » (que nous considérerons comme synonymes)⁽⁶⁾ renvoient généralement à un

(4) Le Code belge de la T.V.A. a été adopté par une loi du 3 juillet 1969 et est entré en vigueur le 1^{er} janvier 1971.

(5) Question n° 3-6897 de Clotilde Nyssens du 30 janvier 2007, *Bull. Q. et R.*, Sénat, sess. 2006-2007, n° 3-87, p. 9673.

(6) Si la directive 2006/112/CE fait systématiquement référence au terme « exonération », dans le Code de la T.V.A., il semble en revanche qu'une préférence soit accordée à l'utilisation du terme « exemption » (voy. cependant l'article 25*quater*, § 2, du Code de la T.V.A. où le terme exonération est utilisé). Ces différences terminologiques n'ont toutefois aucune incidence pratique.

régime dérogatoire au système fiscal dont la caractéristique principale est de soustraire certaines catégories de personnes ou d'opérations à l'application normale de l'impôt, pour des raisons les plus diverses.

Le principe de l'exemption est donc avant tout un mécanisme dont l'effet est d'avantager certains contribuables, par essence au détriment d'autrui. C'est dans cette logique que notre Constitution, d'inspiration libérale, met en garde contre des exemptions arbitraires. L'article 172 énonce qu'« il ne peut être établi de privilèges en matière d'impôt. Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi ».

L'intention du constituant est claire. Une exemption est un privilège qui déroge au principe d'égalité cher à notre tradition démocratique. Cette acception de l'exemption se retrouve en matière d'impôts directs, dans le Code des impôts sur les revenus. Toutefois, même s'il s'agit d'un impôt personnel et non réel, il ne saurait être question, du moins pour les personnes physiques, de créer de véritables exemptions *ad personam*, visant à soustraire à l'impôt des personnes physiques certaines catégories de contribuables⁽⁷⁾. Ce type d'exemption personnelle était courant sous l'Ancien Régime, dont la tradition constitutionnelle libérale ayant inspiré la Constitution belge de 1830 souhaitait se démarquer. On observe toutefois quelques exemptions d'ordre matériel en ce qui concerne certains types de revenus (au sens du Code) qui, pour des raisons diverses, font l'objet d'exclusion explicite de la base imposable, le plus souvent pour des raisons sociales. L'on pense ainsi à toute une série d'allocations sociales (allocations familiales, pensions pour les victimes de guerre, allocations des handicapés, allocations de maladies et d'invalidité). On retrouve aussi des exemptions spécifiques pour toute une série d'avantages sociaux dont bénéficient les travailleurs et dirigeants d'entreprises⁽⁸⁾.

En matière d'impôts indirects également, on retrouve des exemptions visant certains types d'opérations. Par exemple, en matière de droit d'enregistrement, sont exemptées du droit proportionnel et soumises au droit fixe général les conventions translatives ou déclaratives ayant pour objet

(7) En revanche, en ce qui concerne les personnes morales, le fait de soustraire à l'impôt des sociétés certaines personnes morales pour les assujettir à l'impôt des personnes morales pourrait dans certains cas (notamment concernant certaines intercommunales dont l'activité est semblable à celles de sociétés commerciales) être considéré comme un véritable privilège fiscal.

(8) Article 38 du C.I.R.

des immeubles situés à l'étranger (où l'on présume qu'elles y sont déjà imposées)⁽⁹⁾.

Aussi diverses que ces hypothèses puissent être, le législateur fiscal — autre que le législateur T.V.A. — vise toujours, au moyen de l'exemption, à créer un régime dérogatoire au régime général pour éviter de soumettre l'imposition des situations particulières, soit parce que ces situations méritent d'être favorisées, soit plus simplement pour éviter une double imposition non souhaitable.

L'exemption T.V.A. suit une logique fondamentalement différente. Il s'agit ici de distinguer deux hypothèses : les exemptions sans droit à la déduction et les exemptions avec droit à la déduction.

Généralement, lorsqu'il est fait référence à la notion d'exemption ou exonération en matière de T.V.A., est visée l'exemption sans droit à déduction. Dans ce cadre-là, l'assujetti (c'est-à-dire l'agent économique réalisant des opérations rentrant dans le champ d'application de la T.V.A.) est dans l'obligation de ne pas appliquer sur le prix des biens et des services qu'il vend un surcoût qui, dans son chef, équivaut au montant d'une dette fiscale envers le Trésor : la T.V.A. Cette exemption est généralement accompagnée par la suppression d'un avantage fiscal dont bénéficient les assujettis ordinaires, qui est le droit de pouvoir déduire la T.V.A. payée en amont à ses propres fournisseurs. Dans quelques cas, assez rares, l'assujetti accomplissant des opérations exemptées continue de bénéficier du droit à déduction. Dans ce cadre-là, il conserve les avantages liés à la qualité d'assujetti sans en subir l'inconvénient majeur, à savoir cette obligation de percevoir pour le compte du Trésor une somme auprès de ses clients qu'il devra ensuite verser à titre d'impôt à l'administration fiscale⁽¹⁰⁾.

Si l'on analyse de manière plus fine le mécanisme de l'exemption sans droit à déduction, on peut se rendre compte qu'il ne constitue pas toujours un privilège au sens d'une exemption classique d'impôt, et ce pour plusieurs raisons.

Tout d'abord, si l'on compare la situation d'un assujetti exonéré avec celle de l'assujetti ordinaire eu égard au rapport avec les clients, il n'est pas toujours évident de pouvoir affirmer que l'application de la T.V.A. constitue un désavantage. En effet, la réponse dépend principalement de

(9) Article 159, 7°, du Code des droits d'enregistrement.

(10) Il s'agit essentiellement des opérations liées au commerce international et intracommunautaire (articles 39 à 42 du Code de la T.V.A.), ainsi que de certaines opérations bancaires et financières avec des cocontractants établis en dehors de l'Union européenne (article 45, § 1^{er}, 4°, du Code de la T.V.A.).

savoir si le client de l'assujetti est lui-même un assujetti ou au contraire un non-assujetti, c'est-à-dire une personne qui en tant que consommateur final ne bénéficiera jamais du droit à déduction. S'il s'agit d'un assujetti, le coût véritable de la prestation pour le client sera le prix du bien ou du service fourni par l'assujetti diminué de la T.V.A. (ce qui économiquement aura le même effet qu'une exemption). Ce n'est donc que dans ses rapports avec des consommateurs finaux que l'assujetti qui ne bénéficie pas d'une exonération sera mis dans une situation défavorable par rapport à l'assujetti bénéficiant d'une exonération.

Par ailleurs, l'exemption ne constitue pas toujours un avantage en termes de coût. En effet, il faut se garder d'opérer des comparaisons trop simplistes en mettant uniquement en relation le prix — nécessairement hors T.V.A. — d'une prestation exemptée et le prix T.V.A. incluse d'une prestation soumise à la taxe. Il faut en effet examiner quel est l'impact véritable de l'exonération sans droit à la déduction dans le mécanisme de formation du prix des biens et des services fournis par l'assujetti exempté. Si celui-ci bénéficie d'un droit à déduction nul, la T.V.A. qu'il aura lui-même acquittée sur les biens et les services qui lui auront été fournis fera partie de ses coûts, qu'il devra invariablement répercuter dans ses prix et donc sur les consommateurs. Le poids de cette T.V.A. occulte est un élément qui ne doit pas être négligé et qui peut dans certains cas majorer dans des proportions considérables le prix pour le consommateur final. D'un autre côté, l'assujetti ordinaire qui appliquera quant à lui une T.V.A. certes visible sur ses prestations, bénéficiera du droit à déduction et ne devra donc pas compter la T.V.A. en amont comme un coût à répercuter dans le prix de ses prestations. Il n'est dès lors pas à exclure dans certaines circonstances que le prix des prestations réalisées par un assujetti ordinaire soit moins élevé que le prix de prestations comparables réalisées par un assujetti exonéré. Cela dépendra du montant de la T.V.A. acquittée en amont par les opérateurs. Ainsi, dans certains cas, l'assujetti exonéré se retrouve dans une situation moins favorable que celle de l'assujetti ordinaire. L'application de l'exemption, loin de l'avantager, aura comme effet de créer des distorsions de concurrence et de le dissuader d'externaliser certaines fonctions⁽¹¹⁾.

(11) Voy. notamment R.F. VAN BREDERODE, *Systems of General Sales Taxation : Theory, Policy, and Practice*, Kluwer, 2009, pp. 127 et s., ainsi que l'étude réalisée pour la Commission européenne par Copenhagen Economics, « VAT in the public sector and exemptions in the public interest », TAXUD/2011/DE/334, 11 janvier 2013, disponible sur le site de la D.G. Fiscalité et union douanière de la Commission européenne (http://ec.europa.eu/taxation_customs), pp. 166 et s.

Cette circonstance paradoxale met en lumière le fait que l'exemption ou l'exonération T.V.A. n'est pas une exemption comme les autres. Elle doit en effet être comprise plutôt comme traduisant la volonté politique d'avantager certains consommateurs finaux, le plus souvent économiquement défavorisés, et non certains assujettis. C'était d'ailleurs — semble-t-il — la *ratio legis* de l'exemption des avocats dans le Code belge de la T.V.A. (l'exposé des motifs justifiait notamment la mise ne place de cette exemption « pour que les procédures judiciaires ne soient [...] grevées de nouvelles charges fiscales »)⁽¹²⁾. Ici aussi, l'on pourrait toutefois objecter que cette volonté politique est parfois contredite tant par l'observation des phénomènes de formation des prix que par celle des bénéficiaires réels des mesures d'exemption.

Concernant la formation des prix, l'idée selon laquelle une exonération de T.V.A. aura nécessairement un impact favorable en termes de prix sur le consommateur fait abstraction d'une donnée essentielle, à savoir l'élasticité de l'offre et de la demande du bien ou du service en question par rapport au prix. Or, s'il est indéniable que l'application d'une exemption réduira à zéro la part de l'État dans la distribution de la valeur ajoutée engendrée par une transaction économique, il ne peut être postulé que l'intégralité de cette réduction bénéficiera au consommateur, sous la forme d'une diminution de prix en proportion exacte de la T.V.A. qui aurait pu (ou dû) être appliquée. Il est effet possible que — dans l'hypothèse d'une faible élasticité de la demande par rapport au prix — ce soit le producteur du bien ou du service qui en tire un avantage, en maintenant, par exemple, un prix constant malgré l'application de l'exemption. De manière moins spectaculaire, il est possible — voire probable — que l'application d'une exemption induise une baisse des prix, mais en proportion moindre par rapport à la T.V.A. qui aurait été perçue si l'exemption n'avait pas été appliquée.

Concernant la répartition socioéconomique des bénéficiaires réels des exemptions T.V.A., des études récentes⁽¹³⁾ permettent de penser

(12) Projet de loi créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, sess. extraord. 1968, n° 88/1, p. 40.

(13) Sur les aspects redistributifs des taux réduits (dont on peut tirer des enseignements également pour l'application des exemptions), voy. l'étude réalisée par la Commission européenne sous la direction de l'Institute for Fiscal studies, « A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system (Final report) », TAXUD/2010/DE/328, FWC No. TAXUD/2010/CC/104, 1^{er} décembre 2011, disponible sur le site de la D.G. Fiscalité et union douanière de la Commission européenne (http://ec.europa.eu/taxation_customs), pp. 70 et 542 et s. Voy. aussi M. AUJEAN, P. JENKINS et S. PODDAR, (1999), « A new ap-

qu'en termes absolus, les exemptions bénéficient davantage aux classes sociales les plus favorisées (bien qu'en termes relatifs, la réponse soit plus nuancée).

II L'exemption T.V.A., entre interprétation restrictive et interprétation téléologique

Cette nature ambiguë de l'exonération T.V.A. se reflète aussi dans le droit de l'Union européenne, et tout particulièrement dans la jurisprudence incertaine de la Cour de justice, jusque dans les arrêts les plus récents.

La simple lecture de la directive T.V.A. permet de constater que la catégorie des exemptions n'est absolument pas homogène. Même en se focalisant sur la sous-catégorie des exemptions sans droit à déduction, il peut être constaté que la directive établit une première distinction entre « Exonérations d'intérêt général »⁽¹⁴⁾, d'une part, un ensemble hétéroclite intitulé « Exonérations en faveur d'autres activités »⁽¹⁵⁾, d'autre part, comprenant notamment les services financiers et les opérations immobilières. À cela, il faut ajouter les dérogations spécifiques dont bénéficient certains États membres, comme la Belgique en disposait pour les avocats, qui dans la liste se trouvent en annexe de la directive⁽¹⁶⁾. Ce manque de cohérence est en grande partie imputable à la nécessité d'obtenir l'unanimité des États membres pour avancer dans l'harmonisation de la T.V.A., en prenant en compte leurs spécificités sociales, économiques et politiques. Ce souci se traduit aussi par le fait que les États membres disposent en matière d'exemption d'une marge de manœuvre inhabituellement étendue dans la transposition de celle-ci⁽¹⁷⁾.

proach to public sector bodies », *International VAT Monitor*, vol. 10, pp. 144-149 et P.-P. GENDRON, (2005), « Value-Added Tax treatment of public bodies and non-profit organizations », *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 59, pp. 514-525.

(14) Directive 2006/112/CE, articles 132 à 134.

(15) Directive 2006/112/CE, articles 135 à 137.

(16) Directive 2006/112/CE, annexe X, partie B. Cette liste comprend notamment les prestations des auteurs, artistes et interprètes d'œuvres d'art, de transports de personnes, les services des pompes funèbres, la fourniture d'eau par des organismes publics ou encore les opérations effectuées par les aveugles.

(17) Voy. notamment l'article 131 de la directive : « Les exonérations prévues aux chapitres 2 à 9 s'appliquent sans préjudice d'autres dispositions communautaires et dans les conditions que les États membres fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels ».

Cette absence d'uniformité, couplée à la difficulté d'avoir accès à l'ensemble des documents préparatoires de la législation européenne, empêche de pouvoir remonter à une *ratio legis* commune pour l'ensemble des exemptions et, par conséquent, de pouvoir dégager des principes communs d'interprétation basée sur une méthode historique ou même systémique⁽¹⁸⁾.

Dans ce contexte, l'apport de la Cour de justice s'est révélé déterminant. Certes, la Cour a dit et répété maintes fois que les exemptions constituent une exception au principe de taxation de l'ensemble des biens et services fournis contre contrepartie par un assujetti, et qu'elles doivent faire l'objet d'une interprétation stricte⁽¹⁹⁾. Toutefois, selon la Cour, « cette règle d'interprétation stricte ne signifie pas que les termes utilisés pour définir les exonérations visées (à l'article 132 de la directive 2006/112/CE) doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets »⁽²⁰⁾. Elle prend en compte le fait que l'interprétation stricte des exemptions peut entrer en conflit avec d'autres principes essentiels de la T.V.A., comme le principe de neutralité ou d'uniformité de l'application du système commun. Dès lors, se basant notamment sur le fait que les exemptions listées dans la directive T.V.A. constituent des concepts autonomes de droit de l'Union européenne⁽²¹⁾, la Cour considère que les termes de l'exemption « doivent être interprétés à la lumière du contexte dans lequel ils s'inscrivent, des finalités et de l'économie de la directive T.V.A., en tenant particulièrement compte de la *ratio legis* de l'exonération en question »⁽²²⁾. Une telle approche l'a conduit parfois à

(18) Il est intéressant de constater que le seul considérant de la sixième directive de 1977, qui mentionne les exonérations, se contente d'insister sur la nécessité d'établir une liste commune d'exonérations « en vue d'une perception comparable des ressources propres dans tous les États membres » (11^e considérant de la directive 77/388/CEE).

(19) C.J.U.E., C-453/93, *W. Bulthuis-Griffioen*, § 19 ; C-358/97, 12 septembre 2000, *Commission c. Irlande*, § 52 ; C-326/99, 4 octobre 2001, *Goed Wonen*, § 41 ; C-269/00, 8 mai 2003, *Seeling*, § 36.

(20) Voy. notamment C-287/00, 20 juin 2002, *Commission c. Allemagne*, point 47 ; C-284/03, 18 novembre 2004, *Temco Europe, Rec.*, p. I-11237, point 17 ; C-434/05, 14 juin 2007, *Horizon College*, point 16 ; C-253/07, 16 octobre 2008, *Canterbury Hockey Club et Canterbury Ladies Hockey Club*, point 17.

(21) C.J.U.E., C-372/88, 27 mars 1990, *Cricket St. Thomas*, point 19, C-2/95, 5 juin 1997 SDC, point 22 ; C-384/98, 14 septembre 2000, *D. c. W.*, point 16 ; C-169/04, *Abbey National*, opinion de l'avocat général, 8 septembre 2005, § 58.

(22) Voy. en ce sens C.J.U.E., C-437/97, 9 mars 2000, *EKW et Wein & Co.*, point 42 ; C-284/03, *Temco Europe*, précité, point 18 ; C-428/02, 3 mars 2005, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, point 28 ; C-253/07, *Canterbury Hockey Club et Canterbury Ladies Hockey Club*, précité, point 17.

adopter des points de vue surprenants, par exemple en n'excluant pas que l'exonération des « services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique » puisse s'appliquer à l'accès à un parc aquatique⁽²³⁾, ou encore en acceptant que l'exemption relative à l'hospitalisation et aux soins médicaux ainsi qu'aux opérations qui leur sont étroitement liées (comme les analyses médicales) soit applicable eu égard au transport matériel de prélèvements entre laboratoires⁽²⁴⁾.

Par ailleurs, on remarquera que l'ensemble de ces principes d'interprétation ne sont que difficilement transposable à des dérogations *ad hoc* dont bénéficient certains États membres, comme la Belgique jusqu'au 1^{er} janvier 2014 pour les avocats. En effet, la formulation même de la directive ne permet pas une interprétation restrictive de celle-ci, dès lors que ce sont des exonérations temporaires que les États membres sont autoriser à appliquer « dans les conditions qui existaient dans chaque État membre concerné à [la date du 1^{er} janvier 1978] ». La Belgique était donc en mesure, et ce conformément au droit communautaire, d'appliquer l'exonération des avocats pour l'ensemble des actes qui ressortissaient à l'exercice habituel de leur profession sans avoir à se focaliser sur la nature exacte des opérations que ceux-ci réalisaient. Cette conception personnelle de l'exemption heurte un des principes essentiels d'interprétation qui se dégagent de la jurisprudence de la Cour de justice, selon lequel l'exonération s'applique à des opérations et non à des personnes⁽²⁵⁾.

III. Alternatives à l'exonération T.V.A.

L'exemption T.V.A. soulève donc un nombre très important de critiques, tant d'un point de vue de ses effets économiques qu'en ce qui concerne sa cohérence par rapport au régime de l'assujettissement ordinaire à la T.V.A. En ce qui concerne ce dernier point, les errements de la jurisprudence de la Cour de justice ne font que renforcer la conviction qu'il s'agit d'un régime qu'il convient de supprimer ou à tout le moins de réformer en profondeur. On peut donc considérer que la décision prise de supprimer l'exonération T.V.A. des avocats peut se justifier par des raisons même autres que budgétaires. Bien entendu, il s'agit d'un constat qui prend en compte le long terme, et qui fait abstraction des

(23) C-18/12, 21 février 2013, *Mesto Zamberk*.

(24) C-76/99, 11 janvier 2001, *Commission c. France*.

(25) Voy. à ce sujet les divers arrêts en matière de prestations médicales, commentés dans E. TRAVERSA, « Le régime T.V.A. des soins de santé », *Rev. gén. fisc.*, 2005, pp. 16-23.

difficultés pratiques importantes liées au passage de l'exemption à l'assujettissement auquel seront confrontés les avocats en Belgique dans les prochains mois, voire dans les prochaines années. À ce titre, la question de la possibilité de déduire une partie de la T.V.A. sur des biens d'investissements reste particulièrement épineuse et devra faire l'objet de précisions administratives.

En ce qui concerne les autres exemptions qui demeurent, il convient d'explorer de nouvelles pistes, comme le montrent les récentes études commandées par la Commission européenne⁽²⁶⁾. Celles-ci sont le signe tangible de la volonté des institutions européennes d'adapter le système commun de la T.V.A. aux évolutions les plus récentes, en prenant en compte notamment l'expérience d'autres États non européens qui, ayant mis en œuvre la T.V.A. postérieurement à l'Europe, ont adopté un système qui apparaît comme plus cohérent et plus efficace.

Différentes pistes s'ouvrent donc aux législateurs européen et, dans le respect de la directive 2006/112/CE, belge.

La première serait de supprimer purement et simplement l'ensemble des exemptions. Une telle mesure aurait évidemment pour risque, si elle n'est pas assortie de mesures transitoires ou alternatives, de provoquer une brutale hausse des prix (qui en Belgique se répercuterait dans l'index) aux conséquences imprévisibles. Un assujettissement total de l'ensemble des opérations exemptées auparavant à la T.V.A. devrait prendre en compte une série d'effets induits tels que l'augmentation des contraintes administratives pour les petits assujettis bénéficiant d'une exemption, la répercussion sur les prix de certains biens et services de première nécessité, ou encore l'impact budgétaire de ces exemptions liées au droit à déduction concédé aux assujettis jusqu'alors exonérés et donc privés de ce droit à déduction. Cette option, politiquement irréalisable, ne serait envisageable qu'au prix de lourds aménagements législa-

(26) Voy. notamment l'étude réalisée pour la Commission européenne par Copenhagen Economics, « VAT in the public sector and exemptions in the public interest », TAXUD/2011/DE/334, 11 janvier 2013, disponible sur le site de la D.G. Fiscalité et union douanière de la Commission européenne (http://ec.europa.eu/taxation_customs), pp. 166 et s., ainsi que l'étude réalisée par la Commission européenne sous la direction de l'Institute for Fiscal studies, « A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system (Final report) », TAXUD/2010/DE/328, FWC No. TAXUD/2010/CC/104, 1^{er} décembre 2011, disponible sur le site de la D.G. Fiscalité et union douanière de la Commission européenne (http://ec.europa.eu/taxation_customs), pp. 542 et s. Voy. également le Livre vert sur l'avenir de la T.V.A., « Vers un système T.V.A. plus simple, plus robuste et plus efficace », pp. 11 et 12, qui se posent également la question de la pertinence de certaines exemptions.

tifs et budgétaires (baisse des taux, hausse des allocations sociales, relèvement du seuil de la franchise).

Une seconde option serait de remplacer toutes les exemptions par un assujettissement à la T.V.A. à des taux réduits, voire des taux zéro. Cette option, comme la première, nécessite bien entendu une modification assez radicale de la directive européenne T.V.A. Les impacts d'une telle modification seraient principalement budgétaires, étant donné qu'ils se traduiraient en obligation de posséder un droit à déduction à des assujettis qui en étaient alors privés, sans augmenter les recettes provenant de l'assujettissement à la T.V.A., la soumission à la T.V.A. de certaines opérations ou, dans le cadre de l'application de taux réduits, en les augmentant de manière minime.

Il serait néanmoins possible d'opérer un panachage entre les deux alternatives jusqu'ici proposées en réduisant de manière assez drastique le champ des exemptions et en assortissant ces exemptions limitées d'un droit à déduction équivalent dit d'un taux zéro, comme la Belgique pratique actuellement de manière assez discrète pour les éditeurs de journaux⁽²⁷⁾. Cette solution aurait l'avantage de limiter strictement le bénéfice de l'exemption qui, étant dans le nouveau régime systématiquement accordée dans le bénéfice du droit à déduction, s'apparenterait à un véritable avantage fiscal à certains secteurs cruciaux, tels que l'enseignement ou la santé. Il serait cependant souhaitable d'assortir une telle réforme de mesures de contrôle visant à éviter que l'extension du droit à déduction ait un impact favorable dans la qualité du service ou du prix et ne profite pas uniquement et indûment aux prestataires de services.

Toutefois, les difficultés de procéder à de telles réformes se heurtent à deux écueils majeurs.

Le premier est d'ordre politique au sens strict, dans la mesure où le débat sur les exemptions est indissolublement lié à un autre régime d'exemption, qui est celui dont bénéficient les autorités publiques, dont la réforme se heurte à des oppositions idéologiques, parfois infondées⁽²⁸⁾.

Un deuxième écueil est d'ordre symbolique ou politique au sens large, dans la mesure où même si *in fine* l'application des mesures proposées n'aurait pas un impact négatif sur le coût des biens et des services antérieurement couverts par l'exemption, la simple idée qu'une T.V.A. soit

(27) Circulaire n° 82 du 15 décembre 1970.

(28) En effet, certains pays, comme l'Australie ou la Nouvelle-Zélande, ont fait le choix d'assujettir les autorités publiques à la T.V.A. pour leurs activités économiques. Voy. R.F. VAN BREDERODE, *op. cit.*, p. 197.

mentionnée sur une facture d'hôpital ou un minerval étudiant suscite des réactions fortes auprès de certaines tranches de la population. C'est en particulier le spectre de la marchandisation des services publics et de l'ultra-libéralisme qui est brandi par les opposants à la soumission des opérations actuellement exemptées à la T.V.A. Ces arguments sont souvent couplés à la volonté de défendre les classes les plus défavorisées contre une hausse des prix. Dans ce débat, la taxe sur la valeur ajoutée elle-même subit souvent des conséquences de l'image négative qui en est véhiculée. Elle est en effet souvent présentée comme une imposition profondément régressive, qui n'aurait pas d'effets redistributifs et qui donc ne rencontrerait pas des exigences d'équité sociale (à l'inverse de l'impôt sur les revenus).

Bien qu'il s'agisse d'un débat beaucoup plus large, nous ne pouvons nous empêcher de remettre en question cette présentation trop caricaturale de la T.V.A. En effet, outre le fait que la T.V.A. contribue de manière très substantielle à financer des politiques publiques redistributives, les effets régressifs d'une telle imposition, sans qu'ils soient contestables, sont généralement surévalués dans l'imaginaire collectif⁽²⁹⁾. Par ailleurs, il convient également de prendre en compte le versant des dépenses, en examinant la destination des recettes produites par l'application de la T.V.A., qui dans de nombreux pays, et notamment en Belgique, sert à financer des services publics au travers desquels l'État opère une redistribution importante, tels que la sécurité sociale ou, dans une moindre mesure, l'enseignement (obligatoire)⁽³⁰⁾.

En conclusion, la suppression de l'exonération dont bénéficiaient les avocats pour les prestations qu'ils effectuaient en Belgique et la diversité des conséquences que cette réforme aura selon la situation individuelle de chacun d'entre eux permet de mettre en lumière les carences du mécanisme de l'exonération sans droit à déduction prévu par la directive T.V.A. Il devient urgent, comme le suggère la Commission européenne, de prendre conscience des évolutions globales qu'a connues la T.V.A. depuis l'adoption de la sixième directive en 1977, et de réfléchir à un abandon progressif de ce mécanisme au profit de mesures alternatives plus à même de remplir les objectifs qui avaient été assignés aux exemptions à l'époque.

(29) Voy. R.F. VAN BREDERODE, *op. cit.*, pp. 37-45.

(30) À l'inverse, l'on pourrait légitimement se demander sur la base d'une analyse basée sur le principe du bénéfice, si la T.V.A. constitue la meilleure source de financement pour l'enseignement universitaire.