

Numéros du rôle : 4228 et 4241
Arrêt n° 104/2008 du 17 juillet 2008

ARRET

*En cause* : les recours en annulation de l'article 39, a), de la loi-programme (I) du 27 décembre 2006 (modification de l'article 6, alinéa 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée), introduits par le Gouvernement wallon et le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Melchior et M. Bossuyt, et des juges P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels en T. Merckx-Van Goey, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*

## I. *Objet des recours et procédure*

a) Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 19 juin 2007 et parvenue au greffe le 20 juin 2007, le Gouvernement wallon a introduit un recours en annulation de l'article 39, a), de la loi-programme (I) du 27 décembre 2006 (modification de l'article 6, alinéa 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée), publiée au *Moniteur belge* du 28 décembre 2006, troisième édition.

b) Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 25 juin 2007 et parvenue au greffe le 27 juin 2007, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale a introduit un recours en annulation de la même disposition.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 4228 et 4241 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire, les parties requérantes ont introduit des mémoires en réponse et le Conseil des ministres a également introduit un mémoire en réplique.

A l'audience publique du 28 mai 2008 :

- ont comparu :

. Me M.-P. Donéa *loco* Me M. Eloy, avocats au barreau de Bruxelles, pour la partie requérante dans l'affaire n° 4228, et V. Sepulchre, expert auprès de la cellule fiscale de la Région wallonne;

. Me T. Afschrift et Me M. Daube, avocats au barreau de Bruxelles, pour la partie requérante dans l'affaire n° 4241;

. B. Druart, auditeur général des Finances, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs J. Spreutels et A. Alen ont fait rapport;

- les parties précitées ont été entendues;

- les affaires ont été mises en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

## II. *En droit*

- A -

A.1.1.1. Le Gouvernement wallon allègue, dans l'affaire n° 4228, que l'article 39, a), de la loi-programme (I) du 27 décembre 2006 viole les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 13 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 « relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ».

A.1.1.2. Le requérant déduit de l'article 13, paragraphe 1, de la directive du 28 novembre 2006 qu'un organisme public n'est pas considéré comme un assujetti au système de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA) pour les activités ou opérations qu'il accomplit en tant qu'autorité publique - c'est-à-dire lorsqu'il agit dans le cadre d'un régime de droit public -, sauf en cas de distorsion de concurrence d'une certaine importance ou lorsqu'il exerce l'une des activités visées à l'annexe I de la directive quand celle-ci n'est pas négligeable. Le requérant déduit de l'article 13, paragraphe 2, de la directive du 28 novembre 2006 que, lorsque l'Etat décide de considérer certaines activités des organismes de droit public qui sont exonérées de la taxe comme des activités de l'autorité publique, l'organisme public qui exerce ces activités reste en dehors du système de la TVA, même lorsqu'il les exerce selon un régime juridique de droit privé.

Le Gouvernement wallon déduit ensuite de l'article 6, alinéa 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA), tel qu'il a été modifié par l'article 39, a), de la loi-programme du 27 décembre 2006, que, même lorsqu'il agit en tant qu'autorité publique, un organisme public qui effectue l'une des opérations exemptées de la taxe en vertu de l'article 44 du même Code sera toujours assujetti à cette taxe. Le requérant estime que cela est manifestement contraire à l'article 13 de la directive du 28 novembre 2006.

A.1.1.3. Le Gouvernement wallon soutient que l'article 6, alinéa 1er, du Code de la TVA crée une différence de traitement entre deux catégories d'organismes publics agissant en tant qu'autorité publique : d'une part, ceux dont les activités relèvent de l'article 44 du même Code et, d'autre part, ceux dont les activités ne relèvent pas de cette disposition. Les premiers seraient assujettis à la TVA en violation de l'article 13, paragraphe 1, de la directive du 28 novembre 2006, tandis que les seconds ne seraient pas assujettis à cette taxe, conformément à ce que prévoirait l'article 13 de cette directive.

Le requérant considère que cette différence de traitement - qui a pour effet que certaines personnes de droit public jouissent effectivement des droits reconnus par cette directive, alors que d'autres personnes comparables sont privées de ces droits - est discriminatoire. Il renvoie à cet égard au B.9, alinéa 2, de l'arrêt n° 104/2006.

A.1.1.4. Le Gouvernement wallon juge la différence de traitement dépourvue de justification pertinente, objective et raisonnable.

Il relève que la disposition attaquée a pour but de supprimer certaines différences entre organismes publics et organismes privés et, plus particulièrement, de soumettre à la TVA les travaux immobiliers visés par l'article 19, § 2, 1°, du Code de la TVA lorsqu'ils sont effectués en régie par les pouvoirs publics agissant en tant que tels, dans le cadre d'activités exemptées en vertu de l'article 44 du même Code, à l'instar de ce qui est prévu pour une opération identique réalisée par une association sans but lucratif.

Le requérant estime que cet objectif n'est pas justifié.

Il rappelle, d'abord, que l'article 19, § 2, 1°, du Code de la TVA constitue une dérogation aux principes de la directive du 28 novembre 2006, fondée sur l'article 27 de celle-ci. Il souligne que la disposition attaquée rend l'article 19, § 2, 1°, du Code précité applicable à l'organisme public qui agit en tant qu'autorité publique et déploie des activités visées à l'article 44 dudit Code, même quand il ne peut déduire la TVA. Le requérant se demande si cette nouvelle dérogation au régime commun de la TVA a fait l'objet d'une consultation préalable du comité de la TVA - comme le prévoit l'article 27 de la directive - et si ce comité a donné un avis sur l'application de cette disposition à l'organisme public et à l'assujetti qui n'a pas droit à la déduction. Le

Gouvernement wallon ajoute qu'il ne voit pas comment il pourrait exister une distorsion de concurrence entre les organismes publics et les organismes privés visés par les travaux préparatoires de la disposition attaquée puisque les travaux réalisés en régie par les autorités publiques sont, par nature, purement internes.

Rappelant ensuite le contenu des deuxième et troisième alinéas de l'article 13, paragraphe 1, de la directive du 28 novembre 2006, le Gouvernement wallon observe que, faute de contenir une évaluation chiffrée ou une mesure de l'incidence budgétaire de la disposition attaquée, les travaux préparatoires ne démontrent pas l'existence d'une distorsion effective de concurrence d'une certaine importance.

Le Gouvernement wallon doute, enfin, de la légitimité d'un alignement du régime des organismes publics sur celui des organismes privés, contraire aux deux premiers alinéas de l'article 13, paragraphe 1, de la directive du 28 novembre 2006. Il soutient que les premiers - qui agissent dans le seul intérêt public - ne sont pas comparables aux seconds - qui agissent dans un but privé. Il ajoute que le non-assujettissement de ces personnes publiques est justifié par le souci de ne pas mettre des taxes non récupérables à charge de personnes agissant dans l'intérêt public commun.

A.1.1.5. A titre subsidiaire, le Gouvernement wallon allègue que la mesure attaquée a des effets disproportionnés.

Il soutient que la modification de l'article 6, alinéa 1er, du Code de la TVA entraînera des charges financières complémentaires, puisqu'en application de l'article 19, § 2, du Code de la TVA, un organisme public devra dorénavant payer la taxe sur tous les travaux immobiliers réalisés en régie par ses services internes pour les besoins des activités visées à l'article 44 du Code de la TVA, sans pouvoir déduire cette taxe. Il relève aussi que ce coût supplémentaire n'a pu être pris en compte lors de l'adoption des budgets qui a précédé l'entrée en vigueur de la mesure attaquée. Le Gouvernement wallon souligne en outre que, compte tenu de la nature des activités visées par l'article 44 du Code de la TVA, c'est une grande partie des actions menées par les pouvoirs locaux, communautaires et régionaux qui, au préjudice de l'intérêt général, devra être réduite, en raison de l'incidence budgétaire de la mesure.

Le Gouvernement wallon relève, enfin, que l'absence de concertation préalable avec les organismes publics non fédéraux et la rapidité de l'entrée en vigueur de la mesure attaquée ne permettront pas à ces organismes d'assurer la nécessaire formation pratique de leurs agents, relative, entre autres, aux procédures de contrôle interne et de transmission de l'information, aux dépôts de déclarations *ad hoc* ou aux modifications de la comptabilité.

A.1.2. Dans l'affaire n° 4241, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale allègue aussi, dans un moyen unique, que l'article 39, a), de la loi-programme du 27 décembre 2006 viole les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 13 de la directive du 28 novembre 2006.

Les développements de sa requête sont similaires à ceux du moyen exposé par le Gouvernement wallon.

A.2.1. Dans les deux affaires, le Conseil des ministres concède que l'article 13, paragraphe 1, de la directive du 28 novembre 2006 a un effet direct. Il soutient, en revanche, que ce n'est pas le cas de l'article 13, paragraphe 2, de cette directive.

A.2.2. Le Conseil des ministres relève ensuite que les personnes morales de droit public qui, en qualité d'autorité publique, exercent les activités exonérées de TVA ne peuvent tirer de l'article 13 de la directive du 28 novembre 2006 un droit de ne pas être assujetties à la TVA.

Il souligne qu'en principe, les personnes morales de droit public sont, selon l'article 9, paragraphe 1, premier alinéa, de cette directive, assujetties à la TVA. Il ajoute qu'en vertu de l'article 13, paragraphe 1, de la même directive, ce n'est que lorsqu'elles exercent des activités en tant qu'autorités publiques, que ces personnes morales ne sont, en règle, pas assujetties à la TVA. Le Conseil des ministres rappelle, d'une part, que, selon la Cour de justice des Communautés européennes, c'est le régime juridique national applicable à l'activité de la personne morale de droit public - et non le but ou l'objet de cette activité - qui permet de déterminer si celle-ci est exercée par une personne morale de droit public agissant en qualité d'autorité publique, et, d'autre part, que

ce n'est pas en tant qu'autorité publique qu'agit un organisme public lorsqu'il exerce une activité dans les mêmes conditions juridiques que celles qui s'imposent à un opérateur économique privé. Le Conseil des ministres déduit de ce qui précède que c'est au législateur national qu'il revient de décrire le régime juridique des activités qu'exercent les personnes morales de droit public en tant qu'autorité publique et donc de décider que certaines activités des personnes morales de droit public ne peuvent être considérées comme exercées en tant qu'autorité publique pour l'application du régime de la TVA.

Le Conseil des ministres ajoute que, selon l'article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive du 28 novembre 2006, les personnes morales de droit public réalisant une opération en tant qu'autorité publique retrouvent leur qualité d'assujetti à la TVA dès lors que cette opération crée une distorsion de concurrence d'une certaine importance au préjudice des opérateurs économiques du secteur privé qui réalisent des opérations identiques. Il observe que la distorsion de concurrence est une question de fait. Le Conseil des ministres relève aussi que le troisième alinéa de l'article 13, paragraphe 1, de la directive du 28 novembre 2006 contient une autre exception à la règle du non-assujettissement à la TVA exprimée par le premier alinéa de cet article, exception visant, selon la Cour de justice des Communautés européennes, à assurer que certaines activités économiques dont l'objet est important ne soient pas soustraites à la TVA au motif qu'elles sont exercées par un organisme de droit public agissant en tant qu'autorité publique.

Le Conseil des ministres déduit, en outre, de l'article 13, paragraphe 2, de la directive du 28 novembre 2006 que, lorsqu'elle exerce une activité exonérée de la TVA, une personne morale de droit public est, quelle que soit la qualité en laquelle elle agit, assujettie à la TVA. Il précise que ce n'est que si l'Etat décide explicitement de considérer l'activité exonérée comme une activité de l'autorité publique, que s'applique à cette personne morale de droit public la règle du non-assujettissement exprimée à l'article 13, paragraphe 1, de la directive. Faute d'une telle décision, les activités exonérées de la TVA en vertu de l'article 132 de la directive du 28 novembre 2006 ne sont pas des activités de l'autorité publique au sens de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de cette directive, de sorte que, lorsqu'une personne morale de droit public exerce ces activités, elle est assujettie à la TVA et est donc traitée de la même manière qu'un organisme de droit privé. Le Conseil des ministres souligne que cette interprétation de l'article 13, paragraphe 2, de la directive du 28 novembre 2006 est conforme à la volonté du législateur communautaire de traiter de manière identique les organismes publics et privés, volonté de neutralité absolue qui ressort des deuxième et troisième alinéas de l'article 13, paragraphe 1, de cette directive. Il ajoute que les activités visées par l'article 132 de la directive du 28 novembre 2006 ne relèvent pas de la mission spécifique de l'autorité publique et sont exercées, en concurrence, par des organismes publics et privés. Il estime que la concurrence doit être respectée, rappelant à cet égard que le non-assujettissement à la TVA prévu par l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive du 28 novembre 2006 ne concerne que les activités qui relèvent de la mission spécifique des autorités publiques. Il affirme enfin que les activités exonérées de la TVA constituent une catégorie spécifique d'activités, distincte de celle qui est visée par l'article 13, paragraphe 1, de la directive.

Le Conseil des ministres déduit de ce qui précède que la disposition attaquée ne viole pas un droit découlant de l'article 13 de la directive du 28 novembre 2006 et ne crée dès lors aucune différence de traitement entre deux groupes d'opérateurs comparables par leurs activités.

A.2.3. A titre subsidiaire, le Conseil des ministres estime que les deux catégories d'organismes publics évoquées par le Gouvernement wallon et par le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale ne sont pas comparables, parce que, de par la loi, l'organisme public qui exerce des activités visées à l'article 44 du Code de la TVA n'agit pas en tant qu'autorité publique, à la différence de l'organisme public auquel il est comparé.

A.2.4. A titre infiniment subsidiaire, le Conseil des ministres estime que, si la Cour considère que la directive précitée reconnaît un droit au non-assujettissement, la différence de traitement est raisonnablement et objectivement justifiée.

Il souligne qu'en exprimant le souhait de « pallier certaines disparités de traitement » entre organismes publics et organismes privés, découlant d'autres dispositions du Code de la TVA - telles que les articles 19, § 2, et 21, § 3, 7° -, le législateur poursuit un objectif conforme aux règles européennes. Selon le Conseil des ministres, il se déduit de l'article 13 de la directive du 28 novembre 2006 que les activités ou opérations visées à l'article 6, alinéa 1er, du Code de la TVA ne sont pas celles qui sont exemptées par l'article 44 du même Code. Le Conseil des ministres considère que, par la disposition attaquée, le législateur garantit un traitement identique

des organismes publics et privés et une plus grande sécurité juridique en apportant une précision claire. Il rappelle que les opérations exonérées de la TVA ne relèvent pas de la mission spécifique de l'autorité publique.

Le Conseil des ministres remarque que la nature des activités concernées constitue le critère de distinction. Il déduit de l'intitulé de l'article 13, A, de la directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 « en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme » et de l'intitulé du chapitre 2 du titre IX de la directive du 28 novembre 2006 qu'il s'agit d'activités d'intérêt général qui peuvent être prestées tant par des organismes de droit public que par des organismes de droit privé. Il considère que le caractère objectif du critère de distinction résulte non seulement de l'objectif poursuivi par le législateur européen - exprimé au onzième considérant de la directive du 17 mai 1977 et au trente-cinquième considérant de la directive du 28 novembre 2006 - mais aussi de la circonstance que ce critère constitue la transposition d'une liste préétablie par le législateur européen.

Le Conseil des ministres allègue en outre que la disposition attaquée n'a pas d'effets disproportionnés. Il note qu'elle ne modifie pas fondamentalement la situation des organismes publics concernés, puisque les opérations réalisées par une personne assujettie qui sont exonérées de la TVA ont, comme les opérations accomplies par une personne non assujettie, pour effet que la TVA ne peut être déduite en amont et qu'elle ne doit pas être perçue en aval. Le Conseil des ministres prétend que l'assujettissement des personnes morales de droit public qui découle de la disposition attaquée vise la transparence et la sécurité juridique et supprime certaines différences de traitement entre organismes privés et organismes publics. Il observe que les requérants ne critiquent que la différence qui résulte de l'article 19, § 2, du Code de la TVA. Il affirme que l'effet marginal de la disposition attaquée sur l'application d'autres dispositions du Code de la TVA est voulu tant par le législateur européen que par le législateur belge qui souhaitent ne pas favoriser l'autorité publique au détriment de personnes de droit privé accomplissant les mêmes activités sociales ou culturelles. En ce qui concerne le caractère prétendument disproportionné des effets de la mesure attaquée, le Conseil des ministres relève encore que ce que précise la disposition attaquée était déjà écrit en filigrane dans le régime antérieur à la loi-programme du 27 décembre 2006; que les pouvoirs publics devaient s'attendre à la mise au point du législateur face aux « habitudes » illégales prises au sein des personnes morales de droit public, sans être critiquées par l'administration fiscale; qu'un impôt présente un coût supplémentaire pour le contribuable; que toute nouvelle loi exige des adaptations; que l'absence de budgétisation du coût de la mesure attaquée n'est pas préjudiciable et que le ministre a relativisé la portée de cette mesure en précisant que la taxation ne concernera pas les travaux de nettoyage, d'entretien et de réparation. Le Conseil des ministres soutient, enfin, que l'augmentation de la concurrence qui résultera de la mesure critiquée permettra le développement d'initiatives du secteur privé qui compenseront la diminution éventuelle des initiatives publiques en matière sociale, éducative, sportive et culturelle.

A.2.5. Le Conseil des ministres relève, en évoquant la manière dont la Cour interprète l'article 6 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, que les requêtes n'indiquent pas en quoi la disposition attaquée violerait les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution lus isolément. Il précise dès lors qu'il n'examine pas l'éventuelle violation de ces seules dispositions.

A.2.6. Le Conseil des ministres répond enfin, à propos de la consultation du comité de la TVA évoquée par les requérants, que l'article 19, § 2, 1<sup>o</sup>, du Code de la TVA n'a pas été modifié et que, par la disposition attaquée, le législateur ne fait que confirmer, conformément à l'article 13 de la directive du 28 novembre 2006, que la règle inscrite dans cette disposition du Code de la TVA est applicable aux travaux immobiliers liés aux activités exonérées de la TVA accomplies par les organismes publics.

A.3.1.1. Le Gouvernement wallon répond que la violation d'un droit reconnu par une disposition de droit international conventionnel ayant effet direct en droit belge constitue *ipso facto* une violation du principe d'égalité et de non-discrimination. Il estime dès lors nécessaire de déterminer la portée du droit garanti aux organismes de droit public par l'article 13, paragraphe 1, de la directive du 28 novembre 2006 pour apprécier la constitutionnalité de la disposition attaquée.

Le Gouvernement wallon souligne qu'il ressort du premier alinéa de cet article que lorsqu'une personne morale de droit public exerce une activité exonérée de TVA, elle n'est pas assujettie à cette taxe si elle agit en

tant qu'autorité publique. Il déduit aussi de cette disposition que cette personne est assujettie si elle n'agit pas dans un cadre de droit public.

A.3.1.2. Le Gouvernement wallon conteste l'interprétation de l'article 13, paragraphe 2, de la directive du 28 novembre 2006 que propose le Conseil des ministres. Il estime que, si un Etat membre ne fait pas usage de la faculté offerte par cette disposition, un organisme public qui réalise une opération exonérée de la TVA est soumis aux règles énoncées à l'article 13, paragraphe 1, de la directive, de sorte qu'il est un assujetti, sauf s'il agit en tant qu'autorité publique. Il fait à cet égard référence à deux arrêts de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE, 6 février 1997, C-247/95, *Marktgemeinde Welden*; CJCE, 14 décembre 2000, C-446/98, *Fazenda Pública et Câmara Municipal do Porto*). Il estime qu'il est erroné de prétendre qu'un organisme public qui exerce une activité exonérée n'agit en aucun cas en tant qu'autorité publique.

Le Gouvernement wallon rappelle que, selon la Cour de justice des Communautés européennes, seules les modalités d'exercice d'une activité permettent de dire si elle est exercée par un organisme public « en tant qu'autorité publique ». La circonstance que cette activité serait l'une de celles qui sont visées à l'article 13, paragraphe 2, serait indifférente à cet égard. Le Gouvernement wallon souligne que, lorsqu'il exerce une activité dans le cadre du régime juridique qui lui est propre, un organisme public a le droit de considérer qu'il est, conformément à l'article 13, paragraphe 1, de la directive du 28 novembre 2006, hors du champ d'application de la TVA.

Selon le Gouvernement wallon, en considérant que, chaque fois qu'un organisme public exerce une activité exonérée, il n'agit pas en tant qu'autorité publique - et est donc assujetti à la TVA -, le législateur fédéral a violé l'article 13, paragraphe 1, de la directive du 28 novembre 2006 et, par conséquent, les articles 10 et 11 de la Constitution. Evoquant l'article 44, § 2, 1°, du Code de la TVA, le Gouvernement wallon remarque qu'un hôpital public agit dans un cadre juridique particulier, différent de celui dans lequel agissent les hôpitaux privés, en ce qui concerne par exemple son financement, le statut de son personnel, son organisation, son contrôle ou le statut de ses biens. Evoquant l'article 44, § 2, 3°, du Code de la TVA, le Gouvernement wallon allègue aussi que le cadre juridique dans lequel agissent les centres de l'ADEPS (Administration de l'éducation physique, des sports et de la vie en plein air) de la Communauté française est fondamentalement différent de celui qui concerne un club de sport privé.

A.3.1.3. Le Gouvernement wallon soutient encore que la violation du droit communautaire ne peut être justifiée par le souci d'éviter un examen au cas par cas du cadre juridique particulier dans lequel un organisme public exerce une activité exonérée de la TVA.

A.3.1.4. Il considère ensuite que, si la Cour juge incertaine l'interprétation de l'article 13, paragraphe 1, de la directive du 28 novembre 2006, elle pourrait, à titre préjudiciel, demander à la Cour de justice des Communautés européennes si l'article 13 de la directive du 28 novembre 2006 « permet [...] à une loi d'un Etat membre de considérer de manière automatique et générale, sans avoir égard au régime juridique dans le cadre duquel ils accomplissent leurs activités visées par [les dispositions citées à l'article 13, paragraphe 2, de ladite directive], que les organismes de droit public exerçant lesdites activités n'agissent pas en tant qu'autorité publique ».

A.3.1.5. En ce qui concerne la volonté du législateur de mettre fin à une « distorsion de concurrence » entre les organismes publics et les organismes privés, au regard de l'application de l'article 19, § 2, 1°, du Code de la TVA, le Gouvernement wallon observe que le Conseil des ministres n'avance aucun élément de nature à vérifier la compatibilité de cette disposition du Code de la TVA avec l'article 27 de la directive du 28 novembre 2006.

Il considère qu'à défaut des éclaircissements nécessaires quant à la validité et à l'application de cette disposition du Code de la TVA, celle-ci ne peut être invoquée en l'espèce.

Le Gouvernement wallon considère, à cet égard, que, si la Cour juge incertaine l'interprétation de l'article 27 de la directive du 28 novembre 2006, elle pourrait, à titre préjudiciel, demander à la Cour de justice des Communautés européennes si cette disposition européenne « permet [...] l'extension à des organismes sans aucun droit à déduction, d'une dérogation initialement prise à destination des assujettis avec un droit à déduction, même partiel ».

A.3.2.1. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale répond au Conseil des ministres que la requête expose en quoi la disposition attaquée viole les articles 10 et 11, 170 et 172 de la Constitution, puisque la

violation d'un droit reconnu par une disposition internationale constitue *ipso facto* une entorse au principe d'égalité et de non-discrimination.

A.3.2.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale ne partage pas non plus l'interprétation de l'article 13 de la directive du 28 novembre 2006, telle qu'elle est présentée par le Conseil des ministres. Il estime que si une personne morale de droit public exerce, en sa qualité d'autorité publique, une activité exonérée, elle ne sera pas assujettie à la TVA, en application de l'article 13, paragraphe 1, de la directive du 28 novembre 2006. Il considère que si cette personne exerce cette activité hors du cadre de sa mission spécifique d'autorité publique, il convient de distinguer selon que l'Etat a fait ou non usage de l'option qui lui est reconnue par l'article 13, paragraphe 2, de cette directive. Dans le premier cas, cette personne sera soumise aux règles de l'article 13, paragraphe 1, de la directive. Dans le second cas de figure, la personne sera considérée comme assujettie en vertu de l'article 9 de la directive.

Relevant que le Royaume de Belgique n'a pas fait usage de l'option prévue par l'article 13, paragraphe 2, de la directive, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale estime qu'il ne peut en être déduit que les organismes publics qui exercent des activités exonérées sont nécessairement des assujettis à la TVA. Il rappelle que, en ce qui concerne les activités exonérées menées par un organisme public, il convient d'examiner si celui-ci agit en sa qualité d'autorité publique ou en dehors de sa mission de service public.

A.3.2.3. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale rétorque aussi que son interprétation de l'article 13 de la directive du 28 novembre 2006 découle de la seule lecture de ce texte. Il observe que, si le législateur communautaire avait voulu, par la règle inscrite à l'article 13, paragraphe 2, de cette directive, prévoir une troisième exception au principe exprimé par le premier alinéa de l'article 13, paragraphe 1, il n'aurait pas créé un second paragraphe. Il ajoute que la disposition attaquée ne constitue pas une transposition correcte de l'article 13 de la directive du 28 novembre 2006.

A.3.2.4. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale considère en outre que la circonstance que les activités exonérées peuvent être exercées tant par des personnes de droit public que par des personnes de droit privé ne permet pas d'affirmer que ces activités ne relèveraient pas de la mission spécifique de l'autorité publique. Ces activités pourraient être exercées par un organisme public agissant en tant qu'autorité publique suivant des modalités propres et différentes des conditions juridiques dans lesquelles agit un opérateur privé.

Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale rappelle que, selon la Cour de justice des Communautés européennes, seules les modalités d'exercice d'une activité par un organisme public permettent de dire si celui-ci agit en tant qu'autorité publique.

A.3.2.5. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale souligne que l'article 13, paragraphe 1, de la directive du 28 novembre 2006 reconnaît un droit au non-assujettissement.

Il ajoute que les établissements hospitaliers et psychiatriques, les cliniques et dispensaires, les établissements d'éducation physique et les installations sportives visées à l'article 44, § 2, 1° et 3°, du Code de la TVA peuvent prendre la forme d'organismes publics et que de tels organismes peuvent aussi organiser le transport de malades ou de blessés ou des services d'orientation scolaire ou familiale, visés par l'article 44, § 2, 1° et 5°, du même Code. Il remarque que, lorsqu'ils exercent ces activités, les organismes publics sont soumis à des législations particulières et agissent dans un cadre juridique particulier. Relevant, à cet égard, que l'organisation, le personnel, le contrôle et le financement des hôpitaux publics répondent à des règles propres, le Gouvernement fait référence aux articles 135*bis* à 135*duodecies* de la loi du 8 juillet 1976 « organique des centres publics d'action sociale », applicables en Région de Bruxelles-Capitale.

A.3.2.6. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale estime, au surplus, que la volonté du législateur fédéral d'éviter, par la disposition attaquée, un examen problématique au cas par cas témoigne d'une violation manifeste des règles européennes.

A.4.1. Le Conseil des ministres réplique que la directive du 28 novembre 2006 considère implicitement mais certainement que les activités exonérées de la TVA ne sont pas des activités de l'autorité publique, ce qui a pour effet un assujettissement à ladite taxe. Il remarque, à cette fin, que, si tel n'était pas le cas, il serait insensé de permettre aux Etats membres de considérer ces activités comme des activités de l'autorité publique. Il allègue



que les arrêts de la Cour de justice des Communautés européennes des 6 février 1997 et 14 décembre 2000 ne contredisent nullement l'interprétation de l'article 13, paragraphe 2, de la directive du 28 novembre 2006 selon laquelle les activités exonérées ne sont, à l'origine, pas considérées par le législateur européen comme des activités de l'autorité publique. Il affirme qu'une exemption n'a de sens que dans le chef d'une personne assujettie et que le législateur européen a voulu traiter de la même manière les opérateurs publics et les opérateurs privés, en ce qui concerne l'exonération d'activités, tout en permettant aux Etats membres de décider le contraire, de manière formelle. Il insiste sur le fait que, si l'Etat membre ne considère pas explicitement les activités exonérées comme des activités de l'autorité publique, celles-ci ne pourront, en aucun cas, être exercées par des organismes publics en tant qu'autorités publiques.

Il précise que, par la disposition attaquée, le législateur a préféré exprimer clairement sa position, d'une manière compatible avec le droit européen. Il souligne, à ce sujet, que l'article 13, paragraphe 1, de la directive du 28 novembre 2006 ne peut être lu sans tenir compte de l'article 13, paragraphe 2, de cette directive.

A.4.2. Le Conseil des ministres confirme qu'en considérant qu'aucune des activités exonérées de la TVA n'est une activité de l'autorité publique, le législateur fédéral a voulu apporter de la clarté et éviter de futures tergiversations et procès, longs et coûteux.

A.4.3. Le Conseil des ministres juge que les deux questions préjudicielles à la Cour de justice des Communautés européennes qui sont suggérées par la Région wallonne sont inutiles. Il estime que le texte de l'article 13, paragraphe 2, de la directive du 28 novembre 2006 est clair et répète que l'article 27 de cette directive ne s'applique pas en l'espèce.

A.4.4. Le Conseil des ministres insiste sur la distinction que fait l'article 13 de la directive du 28 novembre 2006 entre les activités exonérées et les activités non exonérées. Il reproche aux requérants de fonder tout leur raisonnement sur les mots « en tant qu'autorités publiques ».

Il rappelle qu'il n'appartient pas aux organismes de droit public de s'inscrire eux-mêmes dans le cadre d'une activité exercée en tant qu'autorité publique, puisque, en ce qui concerne les activités exonérées, ce cadre est décidé par le seul Etat membre.

## - B -

B.1. L'article 6, alinéa 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA) disposait, à la suite de son remplacement par l'article 7 de la loi du 28 décembre 1992 « modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée et le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe » :

« L'Etat, les Communautés et les Régions de l'Etat belge, les provinces, les agglomérations, les communes et les établissements publics ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsqu'à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions ».

A la suite de sa modification par l'article 39, a), de la loi-programme (I) du 27 décembre 2006 - qui constitue la disposition attaquée -, l'article 6, alinéa 1er, du Code de la TVA dispose :

« L'Etat, les Communautés et les Régions de l'Etat belge, les provinces, les agglomérations, les communes et les établissements publics qui effectuent des opérations autres que celles qui sont exemptées en vertu de l'article 44, ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsqu'à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions ».

La disposition attaquée est entrée en vigueur le 1er juillet 2007 (article 40 de la loi-programme (I) du 27 décembre 2006).

B.2. Il ressort des développements des requêtes que la Cour est invitée à statuer sur la compatibilité, avec les articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 13 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 « relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée », de la différence de traitement que crée l'article 39, a), de la loi-programme (I) du 27 décembre 2006 entre, d'une part, les organismes de droit public qui accomplissent, en tant qu'autorités publiques, des opérations exemptées de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA) en vertu de l'article 44 du Code de la TVA et, d'autre part, les organismes de droit public qui, en tant qu'autorités publiques, accomplissent d'autres opérations, en ce que les premiers seraient assujettis à la TVA, tandis que les seconds ne le seraient pas.

B.3. L'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive du 28 novembre 2006 - qui est, selon l'article 413 de la même directive, entré en vigueur le 1er janvier 2007 - dispose :

« Les Etats, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions ».

Cette disposition est identique à l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa, de la directive 77/388/CE du Conseil du 17 mai 1977 « en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme », qui a été abrogé par l'article 411, paragraphe 1, de la directive du 28 novembre 2006.

B.4. L'article 6, alinéa 1er, du Code de la TVA, dans sa version antérieure à sa modification par la disposition attaquée, constituait la transposition de cet l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa, de la directive du 17 mai 1977.

B.5.1. Un organisme de droit public accomplit des activités ou opérations « en tant qu'autorité publique » lorsqu'il agit en qualité de sujet de droit public - c'est-à-dire dans le cadre du régime juridique qui lui est particulier - et non pas en tant que sujet de droit privé - c'est-à-dire dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs économiques privés (CJCE, 17 octobre 1989, 231/87 et 129/88, *Comune di Carpaneto Piacentino et autres*, §§ 15 et 16; CJCE, 14 décembre 2000, C-446/98, *Fazenda Pública et Câmara Municipal do Porto*, § 17; CJCE, 8 juin 2006, C-430/04, *Feuerbestattungsverein Halle e.V.*, § 24).

B.5.2. Tel qu'il a été remplacé par l'article 50 de la loi du 28 décembre 1992, puis modifié par l'article 89 de la loi du 6 juillet 1994 « portant des dispositions fiscales », par l'article 133 de la loi-programme du 2 août 2002, par l'article 484 de la loi-programme (I) du 24 décembre 2002, par l'article 44 de la loi-programme du 11 juillet 2005, par l'article 45 de la loi-programme (I) du 27 décembre 2006 et par l'article 344 de la loi du 27 décembre 2006 « portant des dispositions diverses (I) », l'article 44 du Code de la TVA dispose :

« § 1er. Sont exemptées de la taxe, les prestations de services exécutées, dans l'exercice de leur activité habituelle, par les personnes suivantes :

1° les notaires, les avocats et les huissiers de justice;

2° les médecins, les dentistes, les kinésithérapeutes, les accoucheuses, les infirmiers et les infirmières, les soigneurs et les soigneuses, les garde-malades, les masseurs et les masseuses, dont les prestations de soins à la personne sont reprises dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité;

§ 2. Sont aussi exemptées de la taxe :

1° les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées, dans l'exercice de leur activité habituelle, par les établissements hospitaliers et psychiatriques, les cliniques et les dispensaires; les transports de malades et de blessés par des moyens de transport spécialement équipés à ces fins;

1°*bis* les prestations de services fournies à leurs membres par les groupements autonomes de personnes exerçant une activité exemptée par le présent article ou pour laquelle

elles n'ont pas la qualité d'assujetti, lorsque ces services sont directement nécessaires à l'exercice de cette activité, et que les groupements se bornent à réclamer à leurs membres le remboursement exact de la part qui incombe à chacun d'eux dans les dépenses engagées en commun, à la condition que cette exemption ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence; le Roi règle les conditions d'application de cette exemption;

1<sup>o</sup>ter les livraisons d'organes humains, de sang humain et de lait maternel;

2<sup>o</sup> les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale, à la sécurité sociale et à la protection de l'enfance et de la jeunesse, effectuées par des organismes de droit public, ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'autorité compétente.

Sont notamment visés :

- les organismes qui ont pour mission de prendre soin des personnes âgées;
- les crèches, les pouponnières et les institutions qui ont pour mission essentielle d'assurer la surveillance, l'entretien, l'éducation et les loisirs des jeunes;
- les organismes d'aide familiale;
- les centres de planning et de consultation familiale et conjugale;
- les mutualités et les unions nationales des mutualités;
- les centres psycho-médico-sociaux et les centres d'encadrement des élèves;
- les organismes qui ont pour mission de prendre soin des personnes handicapées;
- les organismes qui ont pour mission d'assister, d'encadrer ou d'accueillir des personnes en grave difficultés matérielle ou morale;
- les organismes visés à l'arrêté royal du 17 décembre 2003 relatif à la subvention d'organismes offrant un encadrement spécialisé aux citoyens impliqués dans une procédure judiciaire;
- les services externes agréés par l'arrêté royal du 27 mars 1998 relatif aux services externes pour la prévention et la protection au travail;

3<sup>o</sup> les prestations de services fournies par les exploitants d'établissements d'éducation physique ou d'installations sportives aux personnes qui y pratiquent la culture physique ou une activité sportive, lorsque ces exploitants sont des organismes qui ne poursuivent pas un but lucratif et que les recettes qu'ils retirent des activités exemptées servent exclusivement à en couvrir les frais;

4<sup>o</sup> les prestations de services ayant pour objet l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, telles que la fourniture de logement, de nourriture, de boissons et de manuels utilisés pour les besoins de l'enseignement dispensé, effectuées par

des organismes qui sont reconnus à ces fins par l'autorité compétente, par des établissements qui sont annexés à de tels organismes ou en dépendent; les prestations de services ayant pour objet des leçons données par des enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel;

5° les prestations de services qui ont pour objet l'orientation scolaire ou familiale ainsi que les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées;

6° les locations de livres et de périodiques, de partitions musicales, de disques, de bandes magnétiques, de diapositives et d'autres supports de la culture, et les prestations de services fournies aux lecteurs par les bibliothèques et les cabinets de lecture, lorsque les prestataires de ces services sont des organismes qui ne poursuivent pas un but lucratif et que les recettes qu'ils retirent des activités exemptées servent exclusivement à en couvrir les frais de même que les livraisons de biens étroitement liées à ces opérations;

7° les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, fournies par l'exploitant aux visiteurs et relatives à la visite, guidée ou non, de musées, monuments, sites, parcs aménagés, jardins botaniques et zoologiques, lorsque cet exploitant est un organisme qui ne poursuit pas un but lucratif et que les recettes qu'il retire de cette activité exemptée servent exclusivement à en couvrir les frais;

8° les prestations de services fournies aux organisateurs de conférences par les conférenciers agissant en tant que tels; les prestations de services fournies aux organisateurs de spectacles et de concerts, aux éditeurs de disques et d'autres supports du son et aux réalisateurs de films et d'autres supports de l'image, par les acteurs, chefs d'orchestre, musiciens et autres artistes pour l'exécution d'œuvres théâtrales, chorégraphiques, cinématographiques ou musicales ou celles de spectacles de cirque, de music-hall ou de cabaret artistique; les prestations de services fournies aux organisateurs de compétitions ou spectacles sportifs par les personnes qui participent à ces compétitions ou spectacles;

9° l'organisation de représentations théâtrales, chorégraphiques ou cinématographiques, d'expositions, de concerts ou de conférences ainsi que les livraisons de biens étroitement liées à ces prestations de services par des organismes reconnus par l'autorité compétente, et pour autant que les recettes tirées de leurs activités, servent uniquement à en couvrir les frais;

10° la mise à disposition de personnel par des institutions religieuses ou philosophiques pour les activités visées aux 1°, 2° et 4°, ou dans un but d'assistance spirituelle;

11° les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées par des organismes n'ayant aucun but lucratif, moyennant le paiement d'une cotisation fixée conformément aux statuts, au profit de et dans l'intérêt collectif de leurs membres, à condition que ces organismes poursuivent des objectifs de nature politique, syndicale, religieuse, humanitaire, patriotique, philanthropique ou civique; le Roi peut imposer des conditions supplémentaires aux fins d'éviter des distorsions de concurrence;

12° les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à l'occasion de manifestations destinées à leur apporter un soutien financier et qu'ils organisent à leur profit exclusif, par les organismes dont les opérations sont exonérées conformément aux 1° à 4°, 7°

et 11°; le Roi peut, en vue d'éviter des distorsions de concurrence, limiter le nombre de manifestations exonérées ou le montant des recettes;

13° les livraisons de biens qui ont été affectés exclusivement à une activité exemptée en vertu du présent article si ces biens n'ont pas fait l'objet d'un droit à déduction; la cession ou la concession d'une clientèle afférente à une activité exemptée en vertu du même article; les livraisons de biens dont l'acquisition ou l'affectation avait fait l'objet de l'exclusion du droit à déduction conformément à l'article 45, § 3, du présent Code.

§ 3. Sont encore exemptés de la taxe :

1° les opérations suivantes :

a) les livraisons de biens immeubles par nature; sont toutefois exceptées, les livraisons de bâtiments, lorsqu'elles sont effectuées au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle a lieu la première occupation ou la première utilisation de ces bâtiments, par :

- soit un assujetti visé à l'article 12, § 2, qui a construit, fait construire ou acquis avec application de la taxe, lesdits bâtiments;

- soit un assujetti dont l'activité économique ne consiste pas en la vente habituelle de bâtiments avec application de la taxe, lorsqu'il a manifesté, dans la forme et de la manière déterminées par le Roi, l'intention de céder avec application de la taxe, le bâtiment qu'il a construit, fait construire ou acquis avec application de la taxe;

- soit un assujetti visé à l'article 8, § 1er;

b) les constitutions, cessions et rétrocessions de droits réels au sens de l'article 9, alinéa 2, 2°, portant sur des biens immeubles par nature; sont toutefois exceptées les constitutions, cessions et rétrocessions de tels droits réels portant sur des bâtiments, lorsqu'elles sont effectuées au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle a lieu la première occupation ou la première utilisation de ces bâtiments, par :

- soit un assujetti visé à l'article 12, § 2, qui constitue dans le délai précité un desdits droits réels sur un bâtiment qu'il a construit, fait construire ou acquis avec application de la taxe ou qui cède ou rétrocède dans le même délai un pareil droit réel, qui a été constitué à son profit ou qui lui a été cédé, avec application de la taxe;

- soit un assujetti dont l'activité économique ne consiste pas en la vente habituelle de bâtiments avec application de la taxe, lorsqu'il a manifesté, dans la forme et de la manière déterminées par le Roi, l'intention de constituer dans le délai précité un des droits réels précités sur un bâtiment qu'il a construit, fait construire ou acquis avec application de la taxe ou de céder ou de rétrocéder dans ce délai un de ces droits réels, qui a été constitué à son profit ou qui lui a été cédé, avec application de la taxe;

- soit un assujetti visé à l'article 8, §§ 2 ou 3.

La date du contrat ne peut être établie que par les modes de preuve opposables aux tiers;

2° l'affermage, la location et la cession de bail de biens immeubles par nature, à l'exception :

a) des prestations de services suivantes :

- la mise à disposition d'emplacements pour véhicules;
- la mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens;
- la fourniture de logements meublés dans les hôtels, motels et établissements où sont hébergés des hôtes payants;
- la mise à disposition d'emplacements pour le camping;

b) des locations - financements d'immeubles consenties par une entreprise pratiquant la location-financement d'immeubles ou la location qualifiée de leasing immobilier, lorsque cette entreprise construit, fait construire ou acquiert, avec application de la taxe, le bâtiment sur lequel porte le contrat et que le preneur prend ce bien en location pour l'utiliser dans l'exercice d'une activité d'assujetti; le Roi définit les conditions auxquelles doit satisfaire le contrat de location-financement d'immeubles, notamment en ce qui concerne la durée du contrat, la nature et la destination des biens qui en font l'objet ainsi que les droits et les obligations du preneur;

c) des locations de coffres-forts;

3° les contrats d'édition d'œuvres littéraires ou artistiques conclus par les auteurs ou les compositeurs;

4° les opérations d'assurance et de réassurance y compris les prestations afférentes à ces opérations effectuées par les courtiers et les mandataires, à l'exception toutefois de l'expertise en dommage;

5° l'octroi et la négociation de crédits ainsi que la gestion de crédits effectuée par celui qui les a octroyés;

6° la négociation et la prise en charge d'engagements, de cautionnements et d'autres sûretés et garanties ainsi que la gestion de garanties de crédits effectuée par celui qui a octroyé les crédits;

7° les opérations, y compris la négociation, concernant les dépôts de fonds, comptes courants, créances, chèques et autres effets de commerce, à l'exception du recouvrement de créances;

8° les opérations de paiement et d'encaissement, y compris la négociation, à l'exception du recouvrement de créances; le prestataire peut opter pour la taxation de ces opérations dans les conditions fixées par le Ministre des Finances ou son délégué;

9° les opérations, y compris la négociation, portant sur les devises, les billets de banque et les monnaies qui sont des moyens de paiement légaux, à l'exception des monnaies et billets de collection; sont considérés comme de collection les pièces en or, en argent ou en autre métal, ainsi que les billets, qui ne sont pas normalement utilisés dans leur fonction comme moyen de paiement légal ou qui présentent un intérêt numismatique;

10° les opérations, y compris la négociation mais à l'exception de la garde et la gestion, portant sur les actions, les parts de sociétés ou d'associations, les obligations et les autres titres, à l'exclusion des titres représentatifs de marchandises;

11° la gestion des organismes de placement collectif visés par la loi du 20 juillet 2004 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement et des organismes de financement de pensions visés à l'article 8 de la loi du 27 octobre 2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle;

12° les livraisons, à leur valeur faciale, de timbres-poste ayant valeur d'affranchissement à l'intérieur du pays, de timbres fiscaux et d'autres valeurs similaires;

13° les paris, loteries et autres jeux de hasard ou d'argent, sous réserve des conditions et limites déterminées par le Roi;

14° les prestations de services et les livraisons de biens accessoires à ces prestations de services effectuées par les services publics postaux, lorsqu'il s'agit de services mentionnés à l'article 131, 1°, de la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques ».

B.6.1. L'article 6, alinéa 2, du Code de la TVA, tel qu'il a été modifié par l'article 39, b), de la loi-programme (I) du 27 décembre 2006, dispose :

« Toutefois, la qualité d'assujetti leur est reconnue pour ces activités ou opérations, dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance ».

L'article 6, alinéa 3, du même Code, tel qu'il a été remplacé par l'article 39, c), de la loi-programme (I) du 27 décembre 2006, dispose :

« Ils ont, en tout état de cause, la qualité d'assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée pour les activités ou opérations suivantes, dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables :

1° les services de télécommunications;



- 2° la fourniture et la distribution d'eau, de gaz, d'électricité et d'énergie thermique;
- 3° le transport de biens et de personnes;
- 4° les livraisons de biens et les prestations de services effectuées dans le cadre de l'exploitation des ports, des voies navigables et des aéroports;
- 5° les livraisons de biens neufs fabriqués en vue de la vente;
- 6° les opérations des organismes d'intervention agricoles portant sur les produits agricoles et effectuées en application des règlements portant organisation commune du marché de ces produits;
- 7° l'exploitation des foires et des expositions à caractère commercial;
- 8° l'exploitation et la concession de droits à l'exploitation d'un parking, d'un entrepôt et/ou d'un terrain de camping;
- 9° les travaux de publicité;
- 10° les prestations de services des agences de voyages visées à l'article 1er, § 7;
- 11° les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par les cantines d'entreprises, économats, coopératives et établissements similaires;
- 12° les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par les organismes de radiodiffusion et de télévision ».

Il résulte de ces dispositions que la qualité d'assujetti peut être reconnue à un organisme de droit public qui, en tant qu'autorité publique, accomplit une opération autre que celles qui sont exemptées de la TVA en vertu de l'article 44 du Code de la TVA.

B.6.2. Un organisme de droit public qui, en tant qu'autorité publique, accomplit une opération exemptée de la TVA en vertu de l'article 44 du Code de la TVA n'est, en outre, considéré comme un assujetti à la TVA que s'il remplit les conditions générales de l'assujettissement décrites à l'article 4, § 1er, du Code de la TVA, tel qu'il a été remplacé par l'article 5 de la loi du 28 décembre 1992.

B.7.1. La disposition attaquée a pour objectif de supprimer certaines inégalités entre organismes publics et organismes privés découlant de l'inapplicabilité des articles 19, § 2, 1°, et 21, § 3, 7°, du Code de la TVA aux premiers (*Doc. parl.*, Chambre, 2006-2007, DOC 51-

2773/001, pp. 36-37). Elle vise à « créer une concurrence correcte entre des services publics et des acteurs privés » (*CRI*, Chambre, 19 décembre 2006, n° 252, p. 32).

B.7.2. L'article 19, § 2, 1°, du Code de la TVA, tel qu'il a été remplacé par l'article 19 de la loi du 28 décembre 1992, dispose :

« Est également assimilée à une prestation de services effectuée à titre onéreux, l'exécution par un assujetti d'un travail immobilier :

1° pour les besoins de son activité économique, à l'exception :

a) des travaux de construction d'un bâtiment effectués par un assujetti visé à l'article 12, § 2;

b) des travaux de réparation, d'entretien ou de nettoyage, lorsque l'exécution de tels travaux par un autre assujetti ouvrirait droit à la déduction complète de la taxe ».

Selon les travaux préparatoires, « alors que [cette disposition] impose aux assujettis exonérés de soumettre à la taxe certains travaux immobiliers qu'ils effectuent pour leurs propres besoins, [elle] est inopérante à l'égard des établissements publics exerçant la même activité en raison de leur non-assujettissement » (*Doc. parl.*, Chambre, 2006-2007, DOC 51-2773/001, p. 37).

B.7.3. L'article 21, § 3, 7°, du Code de la TVA, tel qu'il a été remplacé par l'article 21 de la loi du 28 décembre 1992, puis modifié par l'article 2 de l'arrêté royal du 27 mai 1997 « modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, en application des articles 2, § 1er, et 3, § 1er, 2° et 3°, de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne », par l'article 4, a), de la loi du 22 avril 2003 « visant à modifier la Code de la taxe sur la valeur ajoutée » et par l'article 5 de la loi du 5 décembre 2004 « modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée », dispose :

« Par dérogation au § 2, le lieu de la prestation de services est réputé se situer :

[...]

7° à l'endroit où le preneur du service a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable auquel la prestation de services est fournie ou, à défaut, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle, lorsque la prestation de services est rendue à un preneur établi en dehors de la Communauté ou, pour les besoins de son activité économique, à un assujetti établi dans la Communauté mais en dehors du pays du prestataire, et pour autant que cette prestation ait pour objet :

a) la cession ou la concession d'un droit d'auteur, d'un brevet, d'un droit de licence, d'une marque de fabrique ou de commerce ou d'autres droits similaires;

b) la cession ou la concession d'une clientèle, d'un monopole de vente ou d'achat; le droit d'exercer une activité professionnelle; l'engagement de ne pas exercer une activité professionnelle ou un droit visé sous a;

c) des travaux de publicité;

d) des travaux de nature intellectuelle fournis dans l'exercice de leur activité habituelle par les conseillers juridiques ou autres, les experts comptables, les ingénieurs, les bureaux d'études et les autres prestataires de services qui exercent une activité similaire ainsi que le traitement de données et la fourniture d'informations, à l'exclusion des travaux visés au 1° et des expertises visées au 2°;

e) des opérations bancaires, financières et d'assurance, y compris celles de réassurance, à l'exception de la location de coffres-forts;

f) la mise à disposition de personnel;

g) les services fournis par les intermédiaires qui n'agissent pas dans les conditions de l'article 13, § 2, et qui interviennent dans la fourniture de prestations de services visées au présent 7°;

h) la location de biens meubles corporels à l'exception de tout moyen de transport;

i) des services de télécommunications;

j) des services de radiodiffusion et de télévision;

k) des services fournis par voie électronique;

l) la fourniture d'un accès aux réseaux de distribution de gaz naturel et d'électricité, ainsi que de services de transport ou de transmission par l'entremise de ces réseaux, et la fourniture d'autres services qui sont directement liés ».

L'article 21, § 2, du Code de la TVA, tel qu'il a été remplacé par l'article 21 de la loi du 28 décembre 1992, dispose :

« Le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire de services a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel

la prestation de services est rendue ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle ».

Lors des travaux préparatoires de la disposition attaquée, il a été relevé, à propos de l'article 21, § 3, 7°, du Code de la TVA, que les prestations de services fournies à des organismes de droit public par des prestataires établis à l'étranger sont en principe localisées à l'étranger, alors que, lorsqu'elles sont fournies à des « opérateurs exonérés privés », elles sont localisées et soumises à la TVA en Belgique, ce qui porte atteinte à la concurrence (*ibid.*, p. 37).

B.7.4. C'est afin de supprimer les différences de traitement relevées en B.7.2 et en B.7.3 que la disposition attaquée précise que les opérations qui sont exemptées de la TVA en vertu de l'article 44 du Code de la TVA ne sont pas des activités ou opérations accomplies par des organismes de droit public en tant qu'autorités publiques, de sorte que, lorsqu'il effectue de telles opérations exemptées de la taxe, un organisme de droit public ne sera plus considéré comme un non-assujetti à la taxe, mais plutôt comme un assujetti exempté au même titre qu'un organisme privé exerçant les mêmes activités (*ibid.*, p. 36).

B.8. La disposition attaquée n'a pas seulement pour effet de permettre l'application des articles 19, § 2, 1°, et 21, § 3, 7°, du Code de la TVA, précités à la première catégorie d'organismes de droit public visés en B.2.

Elle soumet aussi ces derniers à une série de nouvelles obligations administratives et comptables.

B.9.1. Or, l'article 13 de la directive du 28 novembre 2006 interdit aux Etats membres de la Communauté européenne de considérer les organismes de droit public comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, hormis dans les circonstances décrites aux deuxième et troisième alinéas de cette disposition (CJCE, 8 mars 2001, C-276/98, *Commission contre République portugaise*, § 27).

Les deuxième et troisième alinéas de l'article 13, paragraphe 1, de la directive du 28 novembre 2006 disposent :

« Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

En tout état de cause, les organismes de droit public ont la qualité d'assujettis pour les activités figurant à l'annexe I et dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables ».

L'annexe I de cette directive, intitulée « liste des activités visées à l'article 13, paragraphe 1, troisième alinéa » se lit comme suit :

- « 1) Les services de télécommunication;
- 2) la distribution d'eau, de gaz, d'électricité et d'énergie thermique;
- 3) le transport de biens;
- 4) les prestations de services portuaires et aéroportuaires;
- 5) le transport de personnes;
- 6) les livraisons de biens neufs fabriqués en vue de la vente;
- 7) les opérations des organismes d'intervention agricoles portant sur les produits agricoles et effectuées en application des règlements portant organisation commune du marché de ces produits;
- 8) l'exploitation des foires et des expositions à caractère commercial;
- 9) les entreposages;
- 10) les activités des bureaux commerciaux de publicité;
- 11) les activités des agences de voyages;
- 12) les opérations des cantines d'entreprises, économats, coopératives et établissements similaires;
- 13) les activités des organismes de radio-télévision dans la mesure où elles ne sont pas exonérées en vertu de l'article 132, paragraphe 1, point q) ».

L'article 13, paragraphe 1, de la directive du 28 novembre 2006 ne fait, au surplus, aucune distinction entre les organismes publics, selon qu'ils accomplissent des opérations exemptées de la TVA en vertu de l'article 44 du Code de la TVA ou d'autres opérations.

B.9.2. L'article 13, paragraphe 2, de la directive du 28 novembre 2006 dispose :

« Les Etats membres peuvent considérer comme activités de l'autorité publique les activités des organismes de droit public, lorsqu'elles sont exonérées en vertu des articles 132, 135, 136, 371, 374 à 377, de l'article 378, paragraphe 2, de l'article 379, paragraphe 2, et des articles 380 à 390 ».

Cette disposition est similaire à l'article 4, paragraphe 5, quatrième alinéa, de la directive 77/388/CE du Conseil du 17 mai 1977, qui a été abrogé par l'article 411, paragraphe 1, de la directive du 28 novembre 2006.

Elle ouvre aux Etats membres de la Communauté européenne, en dehors des activités des organismes de droit public qui ne sont pas imposables en vertu de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive du 28 novembre 2006, la possibilité d'exclure l'assujettissement des organismes de droit public pour les activités exonérées de la TVA en vertu des dispositions de la directive énumérées à l'article 13, paragraphe 2, de celle-ci. Cette dernière disposition n'a donc pas pour objet de limiter le bénéfice du non-assujettissement à la TVA qui découle du premier alinéa de l'article 13, paragraphe 1. Elle permet, au contraire, aux Etats membres d'étendre ce bénéfice à certaines activités des organismes de droit public qui ne sont pas accomplies par ces derniers en tant qu'autorités publiques (CJCE, 14 décembre 2000, C-446/98, *Fazenda Pública et Câmara Municipal do Porto*, §§ 41-42).

L'article 13, paragraphe 2, de la directive du 28 novembre 2006 ne peut dès lors être interprété comme laissant aux Etats membres la liberté de décider que la règle du non-assujettissement des organismes de droit public exprimée à l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, ne s'applique pas aux organismes de droit public qui accomplissent, en tant qu'autorités publiques, des opérations qui sont exemptées en vertu de l'article 44 du Code de la TVA.

B.10. Le moyen unique est fondé.

B.11. Pour tenir compte des difficultés pratiques et administratives qu'entraînerait l'effet rétroactif de l'annulation, il y a lieu, par application de l'article 8, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989, de maintenir les effets de la disposition annulée comme il est indiqué au dispositif.

Par ces motifs,

la Cour

- annule l'article 39, a), de la loi-programme (I) du 27 décembre 2006;
- maintient les effets de la disposition annulée jusqu'au 31 décembre 2008.

Ainsi prononcé en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, à l'audience publique du 17 juillet 2008.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior