

ROYAUME DE BELGIQUE

Avis 35.770/2/V

DE LA SECTION DE LÉGISLATION DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, deuxième chambre des vacations, saisi par le Vice-Président et Ministre du Budget, du Logement, de l'Équipement et des Travaux publics de la Région wallonne, le 24 juillet 2003, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de décret "modifiant l'article 159, 8°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe", a donné le 20 août 2003 l'avis suivant :

Comme l'explique l'exposé des motifs, l'avant-projet de décret tend à adapter l'article 159, 8°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe aux modifications apportées au Code précité par les articles 130 à 133 de la loi-programme du 2 août 2002 et, en outre, à adapter ledit article 159, 8°, à l'interprétation donnée par deux arrêts de la Cour de justice des Communautés à la sixième directive 77/388/CEE, dont découlent des règles non intégrées à ce jour dans le Code de la TVA.

Article 1^{er}, 1°, de l'avant-projet

L'article 1^{er}, 1°, de l'avant-projet remplace les alinéas 1^{er} à 3 de l'article 159, 8°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe.

Article 159, 8°, en projet, alinéa 1^{er}

Cette disposition serait mieux rédigée comme suit :

"8° Les opérations suivantes :

- a) les conventions à titre onéreux, autres que les apports visés à l'article 115*bis*, translatives ou déclaratives de propriété ou d'usufruit portant sur des biens immeubles, dans la mesure où ces opérations comportent une livraison desdits biens soumise à la TVA ;
- b) les constitutions, cessions ou rétrocessions de droits réels immobiliers visés à l'article 9, alinéa 2, 2°, du Code de la TVA, dans la mesure où ces opérations comportent une livraison de ces biens soumise à la TVA."

.../...

La rédaction proposée du littera a) s'inspire de l'article 19, 2°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe. En visant "les aliénations (...) déclaratives", le texte en projet est conforme au texte actuel de l'article 159, 8°, qui comporte une erreur : on ne peut parler d'aliénation à propos d'une convention déclarative comme le partage, car une telle convention, en vertu d'une fiction du droit civil, est censée ne pas constituer une aliénation.

Il paraît nécessaire de viser, dans ce littera a), non seulement les conventions translatives ou déclaratives de propriété, mais aussi les conventions translatives ou déclaratives d'usufruit, qui sont en principe soumises au droit de vente ou au droit de partage, tandis que les constitutions, cessions ou rétrocessions d'autres droits réels, comme l'emphytéose ou la superficie, qui sont visées au littera b), sont en principe soumises au droit de bail (Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe article 83).

Article 159, 8°, alinéa 2, en projet

Cet alinéa a pour objet d'assimiler à des livraisons de biens soumises à la TVA les livraisons de biens (ou de droits réels) immobiliers entrant dans le champ d'application de la TVA, mais exemptées en vertu de l'article 11 du Code de la TVA. Il n'y a pas lieu de se référer à l'article 18, § 3, de ce Code, car cette disposition ne concerne que les prestations de services visées à l'article 18, §§ 1^{er} et 2.

Dès lors, il est proposé de rédiger l'alinéa 2 comme suit :

"Pour l'application de l'alinéa précédent, les conventions visées sont censées comporter une livraison de biens soumise à la TVA lorsqu'elles entrent dans le champ d'application de la TVA mais en sont exemptées en vertu de l'article 11 du Code de la TVA."

Il n'est pas utile de reprendre les conditions figurant sous les tirets 2 à 4 du texte en projet, car elles se bornent à reproduire les dispositions du Code de la TVA qui définissent le champ d'application de la taxe en matière de livraison d'immeubles et de droits réels immobiliers (Voir Code de la TVA, articles 8, 9 et 44, § 3, 1°).

Article 159, 8°, alinéa 3, en projet

1. Les alinéas 3 et 4 du texte actuellement en vigueur visent l'hypothèse de la cession moyennant un prix unique d'un bâtiment à construire ou récemment construit dans des conditions donnant lieu à la TVA, avec le terrain (ou la quotité de terrain) sur lequel le bâtiment est ou sera érigé. En cette hypothèse, le Code de la TVA ne soumet à la TVA, à certaines conditions, que les constructions, à l'exclusion du terrain (Code de la TVA, article 44, § 3).

Comme l'indique l'exposé des motifs, il ressort toutefois d'un arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 8 juin 2000 qu'aux fins de l'application de la TVA, les bâtiments ou fractions de bâtiments et le sol y attenant ne peuvent être dissociés. Il résulte de l'autorité de cet arrêt visant à assurer une interprétation uniforme du droit communautaire que, sur ce point, la loi belge doit être adaptée à la sixième directive, précitée. Eu égard à cet arrêt, en cas de cession d'un bâtiment neuf avec le terrain y attenant par un assujetti à la TVA visé à l'article 44, § 3, 1°, celui-ci pourrait revendiquer l'application de la TVA en ce qui concerne le terrain. C'est en vue de cette hypothèse que l'alinéa 1^{er} en projet remplace par le terme "immeuble", le terme "bâtiment" qui figure dans l'alinéa 1^{er} actuellement en vigueur.

2. L'alinéa 3 en projet a pour but d'étendre l'application du texte actuel de l'alinéa 3 à l'hypothèse visée par un arrêt de la Cour de justice des Communautés du 4 octobre 1995 : un assujetti dont l'activité habituelle consiste à construire ou acquérir des bâtiments neufs en vue de la vente, construit ou acquiert un immeuble à appartements en réservant un appartement à son usage privé, puis vend tout le bâtiment pour un prix global; la TVA ne s'applique pas à la partie du prix relative à l'appartement qu'il occupe à son usage privé.

Cette interprétation de la directive paraît valoir pour le Code belge de la TVA : elle n'est pas inconciliable avec les dispositions de celui-ci. Il ne paraît dès lors pas nécessaire de régler la ventilation du prix en pareille hypothèse par une disposition spéciale du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe car la solution résulte de l'interprétation des dispositions du Code de la TVA.

Pour le surplus, en tentant de régler à la fois deux hypothèses différentes, l'avant-projet rend l'alinéa 3 incompréhensible.

En conséquence, il est proposé d'omettre l'alinéa 3 en projet et de ne pas modifier les alinéas 3 et 4 du texte actuellement en vigueur, ceux-ci restent utiles tant que le Code de la TVA n'aura pas été adapté à l'interprétation de la sixième directive précitée consacrée par l'arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 8 juin 2000. Si l'auteur de l'avant-projet estime néanmoins nécessaire de régler la ventilation du prix, dans l'hypothèse qui a fait l'objet de l'arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 4 octobre 1995, il serait préférable d'y consacrer une disposition distincte.

Article 1^{er}, 2°, de l'avant-projet

Cette disposition adapte l'alinéa 5, a), de l'article 159, 8°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe aux modifications apportées au Code de la TVA par la loi-programme du 2 août 2002 en ce qui concerne la définition du délai pendant lequel un bâtiment peut être considéré comme neuf pour l'application de la TVA.

Le littéra a) en projet serait mieux rédigé comme suit :

"a) la déclaration que les biens immobiliers ne sont pas encore occupés ou utilisés à la date de la convention ou, s'ils sont déjà occupés ou utilisés à cette date, la déclaration de la date de la première occupation ou utilisation, la déclaration de la date d'achèvement de toute construction incorporée au sol sur laquelle porte en tout ou en partie la convention ainsi que, le cas échéant, la déclaration de la date d'effet de l'attribution d'un revenu cadastral fédéral à ladite construction incorporée au sol."

La chambre était composée de

Messieurs	P. LEWALLE,	conseiller d'État, président,
	P. QUERTAINMONT,	conseillers d'État,
Madame	S. GUFFENS,	
Monsieur	J. KIRKPATRICK,	assesseur de la section de législation,
Madame	A.-C. VAN GEERSDAELE,	greffier assumé.

Le rapport a été présenté par M. J. REGNIER, premier auditeur chef de section. La note du Bureau de coordination a été rédigée par M. P. BROUWERS, référendaire.

LE GREFFIER,

LE PRÉSIDENT,

A.-C. VAN GEERSDAELE

P. LEWALLE