



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 69.542/3
van 9 juli 2021

avis 69.542/3
du 9 juillet 2021

over

sur

amendementen op een
wetsontwerp 'houdende
diverse bepalingen inzake
belasting over de toegevoegde
waarde' (*Parl.St.* Kamer
2020-21, nr. 55-1943/002)

des amendements à un projet
de loi 'portant des dispositions
diverses en matière de taxe sur
la valeur ajoutée' (*Doc. parl.*,
Chambre, 2020-21,
n° 55-1943/002)

Op 8 juni 2021 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitster van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over amendementen op een wetsontwerp ‘houdende diverse bepalingen inzake belasting over de toegevoegde waarde’ (*Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-1943/002).

De amendementen zijn door de derde kamer onderzocht op 29 juni 2021. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Tim CORTHAUT, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 9 juli 2021.

*

Le 8 juin 2021, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par la Présidente de la Chambre des représentants à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur des amendements à un projet de loi ‘portant des dispositions diverses en matière de taxe sur la valeur ajoutée’ (*Doc. parl.*, Chambre, 2020-21, n° 55-1943/002).

Les amendements ont été examinés par la troisième chambre le 29 juin 2021. La chambre était composée de Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Tim CORTHAUT, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 9 juillet 2021.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond,¹ alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN DE AMENDEMENTEN

2. De voor advies voorgelegde amendementen² op het wetsontwerp ‘houdende diverse bepalingen inzake belasting over de toegevoegde waarde’³, beogen te expliciteren dat de uitzondering op de btw-vrijstelling voor verhuur van onroerende goederen voor het verschaffen van gemeubeld logies in hotels, motels en in inrichtingen waar aan betalende gasten onderdak wordt verleend, niet geldt voor de verhuur van studentenkamers. Daartoe wordt artikel 44, § 3, 2°, a), derde streepje, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-wetboek) vervangen (amendement nr. 2 – voorgesteld artikel 28 van het wetsontwerp). Dat artikel 28 wordt samen met artikel 29 ondergebracht in een nieuw hoofdstuk 12 van het wetsontwerp (amendement nr. 1), en treedt in werking op 1 juli 2021 (amendement nr. 3 – voorgesteld artikel 29).

ONDERZOEK VAN DE TEKST

3. De btw-vrijstelling voor de verhuur van onroerende goederen⁴ vindt zijn oorsprong in artikel 135, lid 1, l), van de btw-richtlijn.⁵ Op die vrijstelling gelden een aantal uitzonderingen, bepaald in artikel 135, lid 2, van de btw-richtlijn, waaronder “het verstrekken van accommodatie, als omschreven in de wetgeving der lidstaten, in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, met inbegrip van de verhuuraccommodatie in vakantiecampen of op kampeerterreinen” (artikel 135, lid 2, a), van de btw-richtlijn), wat in het Belgische recht is omgezet in de vorm van de uitzonderingen bepaald in artikel 44, § 3, 2°, a), derde en vierde streepje, van het Btw-wetboek voor “het verschaffen van gemeubeld logies in hotels, motels en in inrichtingen waar aan betalende gasten onderdak wordt verleend” en “de terbeschikkingstelling van plaats om te kamperen”.

3.1. Volgens het Hof van Justitie moeten vrijstellingen, zoals die voor de verhuur van onroerende goederen, in beginsel strikt worden uitgelegd, omdat die vrijstellingen “afwijkingen zijn van het algemene beginsel, dat omzetbelasting wordt geheven over elke dienst die door een

¹ Aangezien het om amendementen op een wetsontwerp gaat, wordt onder “rechtsgrond” de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

² *Parl. St. Kamer* (2020-21) nr. 1943/002.

³ *Parl. St. Kamer* (2020-21) nr. 1943/004.

⁴ Artikel 44, § 3, 2°, van het Btw-wetboek.

⁵ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde’.

belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht”.⁶ Omgekeerd moet het begrip “in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie” ruim worden geïnterpreteerd omdat dit “beoogt te verzekeren, dat het tijdelijk verstrekken van accommodatie op overeenkomstige wijze als in het hotelbedrijf, dat potentieel met dit laatste concurreert, aan belasting wordt onderworpen”.⁷ Het beginsel van strikte uitlegging houdt echter niet in dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen zijn gebruikt aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren.⁸ Daarom beschikken de lidstaten “over een beoordelingsmarge om te bepalen, welke accommodatieverstrekkingen in afwijking van de vrijstelling voor verpachting en verhuur van onroerende goederen (...) moeten worden belast”, die echter wordt “begrensd door het doel van deze bepaling, die, wat het ter beschikking stellen van woonruimten betreft, ertoe strekt de – belastbare – verstrekkingen van accommodatie in het hotelbedrijf of in sectoren met soortgelijke functies te onderscheiden van vrijgestelde handelingen, met name de verpachting en verhuur van onroerende goederen”.⁹

3.2. In dat verband wordt in de verantwoording van het amendement nr. 2 terecht de *ratio legis* van de vrijstelling in herinnering gebracht, die het Hof van Justitie (nog onder de oude btw-richtlijn) als volgt samenvat:

“51. In de toelichting bij het door de Commissie op 29 juni 1973 bij de Raad ingediende voorstel voor een Zesde richtlijn wordt bij hoofdstuk X van de Zesde richtlijn, ‘Vrijstellingen’, verklaard: ‘Bij het opstellen van de lijst van vrijstellingen werd enerzijds rekening gehouden met de reeds in de lidstaten bestaande vrijstellingen en anderzijds met de noodzaak het aantal vrijstellingen zo gering mogelijk te houden. [I]n de lidstaten [zijn] in het algemeen de verpachting en de verhuur van onroerende goederen om technische, economische en sociale redenen [...] vrijgesteld. De redenen welke ten gunste van de vrijstellingen van de verhuur van woonhuizen [...] pleiten, gelden evenwel niet voor de verhuur in het kader van het hotelbedrijf en bij verhuur met een industrieel of commercieel bedrijfskarakter.’

52. Hoewel verhuur van onroerend goed in beginsel valt onder het begrip economische activiteit als bedoeld in artikel 4 van de Zesde richtlijn, is zij immers in de regel een betrekkelijk passieve activiteit die geen toegevoegde waarde van betekenis oplevert. Evenals de verkoop van een nieuw gebouw nadat dit de eerste keer aan een eindverbruiker is geleverd, welke levering het einde van het productieproces aanduidt, dient de verhuur van een onroerend goed dus in beginsel te worden vrijgesteld van belasting, onverminderd het recht om voor belastingheffing te kiezen, dat de lidstaten de belastingplichtigen ingevolge artikel 13, C, van de Zesde richtlijn kunnen verlenen.”¹⁰

⁶ HvJ 12 februari 1998, *Blasi*, C-346/95, ECLI:EU:C:1998:51, § 19.

⁷ HvJ 12 februari 1998, *Blasi*, C-346/95, ECLI:EU:C:1998:51, § 20.

⁸ HvJ 25 oktober 2007, *CO.GE.P.*, C-174/06, ECLI:EU:C:2007:634, § 28; HvJ 18 november 2004, *Temco Europe*, C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730, § 17.

⁹ HvJ 12 februari 1998, *Blasi*, C-346/95, ECLI:EU:C:1998:51, § 21.

¹⁰ HvJ 4 oktober 2001, *Stichting ‘Goed Wonen’*, C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506, §§ 51-52.

3.3. Uit het arrest *Blasi* blijkt dat het verhuren van woningen die voor bewoning gedurende een lange periode zijn bestemd zonder meer onder de vrijstelling vallen, maar dat bij een korte verhuurperiode (bijv. korter dan zes maanden) er sprake kan zijn van een “soortgelijke functie” als een hotelbedrijf.¹¹

3.4. In het geval van de “gebruikelijke” verhuur van een studentenkamer voor een periode van 1 jaar (of 10 maanden)¹², waarbij enkel de kamer ter beschikking wordt gesteld – al dan niet met een basismeubilair – en de student verder zelf instaat voor het onderhoud en de inrichting ervan, lijkt het doel van de verhuring in hoofdzaak het huisvestingsaspect te betreffen. Het toepassen van de btw-vrijstelling op het verhuren van dergelijke studentenkamers lijkt dan ook binnen de beoordelingsmarge te vallen die de btw-richtlijn volgens het Hof van Justitie laat aan de lidstaten.

3.5. Die beoordelingsmarge lijkt echter niet zover te gaan dat elke vorm van studentenhuysvesting in beginsel binnen de vrijstellingsmogelijkheid valt. In het geval van accommodaties voor kortverblijf, bijvoorbeeld in het kader van uitwisselingen,¹³ of zelfs voor langdurig verblijf, waarbij aan het verhuren van kamers bijvoorbeeld ook belangrijke conciërgediensten of andere diensten worden gekoppeld, is het niet ondenkbaar dat de dunne lijn tussen de gebruikelijke verhuring van een studentenkamer en het verschaffen van gemeubeld logies in hotels, motels en in inrichtingen waar aan betalende gasten onderdak wordt verleend, wordt overschreden, nu zoals hiervoor is gesteld de vrijstelling strikt moet worden uitgelegd en de uitzonderingen op die vrijstelling ruim zijn geformuleerd. Vanuit dat oogpunt zijn er gevallen denkbaar, zoals het geval dat voorlag in de *ruling* die aanleiding heeft gegeven tot het indienen van de voorliggende amendementen,¹⁴ waarin de bij de huisvesting geleverde diensten dermate belangrijk zijn dat een vrijstelling op gespannen voet zou komen te staan met de mededinging tussen dergelijke kamerverhuur en andere vormen van het hotelbedrijf.¹⁵ In die gevallen is er

¹¹ HvJ 12 februari 1998, *Blasi*, C-346/95, ECLI:EU:C:1998:51, §§ 23-26.

¹² In dat geval rijst niettemin de vraag wat er gebeurt met de accommodatie in de periode van twee maanden dat de kamer niet verhuurd wordt. Indien de kamer in die periode bijvoorbeeld als hostel wordt gebruikt, kan er sprake zijn – minstens ten dele – van het verschaffen van gemeubeld logies waarvoor de vrijstelling niet geldt.

¹³ Te denken valt aan kortverblijffappartementen voor uitwisselingsstudenten, maar ook aan studentenhuysvesting met vol pension.

¹⁴ Voorafgaande beslissing nr. 2020.1867 van 6 juni 2020, beschikbaar op [MyMinfin \(fgov.be\)](https://myminfin.fgov.be). In dat geval was de investeerder van plan om “tegen vergoeding gemeubelde studentenkamers en gemeenschappelijke ruimtes ter beschikking te stellen waarbij er door X een aantal bijkomende diensten worden geleverd, waaronder het wekelijks schoonmaken van de privéstudentenkamers en de gemeenschappelijke ruimtes, de organisatie van een (digitaal) onthaal voor de studenten, het gebruik van wifi en het verbruik van water en elektriciteit. Voor dit bijkomend dienstenpakket wordt door X een enige, forfaitaire prijs gevraagd”. Doorslaggevend bleek het feit dat dit dienstenpakket verplicht moest worden opgenomen en dat de studenten quasi-permanent een beroep konden doen op een conciërge.

¹⁵ In dat verband moet worden opgemerkt – in tegenstelling tot wat in de verantwoording van het amendement nr. 2 wordt voorgehouden – dat de uitzondering op de vrijstelling niet louter geldt voor een hotelkamer of een appartement dat voor een korte periode wordt gehuurd in het kader van een vrijetijdsreis of een beroepsmatige reis. In het geval dat aanleiding gaf tot het arrest-*Blasi* ging het bijvoorbeeld over de *huisvesting* van emigranten uit Centraal- en Oost-Europa die door de gemeentelijke sociale dienst naar de verhuurder waren verwezen, en die er met – soms opeenvolgende – huurcontracten van korte duur (minder dan zes maanden) werden gehuisvest. De verhuurder zorgde voor de verstrekking en de reiniging van het beddengoed en voor de schoonmaak van de vloeren, trappenhuisen, badkamers en toiletten, maar er werden geen maaltijden aan de bewoners verstrekt en de gebouwen beschikten niet over een receptie, dagverblijven of andere verblijfs- en gemeenschapsruimtes. Niettemin was het Hof van Justitie van

immers geen sprake meer van “een betrekkelijk passieve activiteit die geen toegevoegde waarde van betekenis oplevert”¹⁶, maar worden naast de verhuur ook een resem andere diensten geleverd, die wel degelijk een niet-verwaarloosbare toegevoegde waarde hebben. Daarbij moet bovendien in acht worden genomen dat het bestaan van de vrijstelling ook impliceert dat de btw-aftrek in hoofde van de investeerders in dergelijke accommodaties wegvalt, hetgeen mogelijk ook tot een verstoring van de markt en hogere prijzen voor de afnemers van hun diensten aanleiding zou kunnen geven. Vrijstellingen moeten dan ook strikt worden uitgelegd om dergelijke verstoringen van de mededinging te vermijden.¹⁷

3.6. Gelet op hetgeen voorafgaat kunnen de voorliggende amendementen slechts doorgang vinden voor zover het toepassingsgebied van de vrijstelling verzoenbaar is met de rechtspraak van het Hof van Justitie. Dit impliceert dat de vrijstelling beperkt blijft tot de gebruikelijke verhuur van studentenkamers (zie opmerking 3.4), waarbij duidelijk wordt aangegeven wat wordt verstaan onder “student” en “gemeubeld logies voor een student”, en dat ze niet wordt toegepast op vormen van studentenhuysvesting waarbij naast de huisvesting ook diensten worden aangeboden die een niet-verwaarloosbare toegevoegde waarde hebben.¹⁸ Die nadere afbakening van het toepassingsgebied moet, mede gelet op het fiscale legaliteitsbeginsel, uitdrukkelijk worden aangebracht in de tekst van de voorgestelde bepaling.¹⁹

4. Het voorgestelde artikel 29 (amendement nr. 3) voorziet erin dat de nieuwe vrijstellingsregeling voor de verhuur van studentenkamers in werking treedt op 1 juli 2021. Uit de verantwoording bij het amendement nr. 3 kan echter geenszins de bedoeling worden afgeleid om de regeling met terugwerkende kracht in te voeren. Het lijkt integendeel de bedoeling te zijn om “een zekere mate van voorspelbaarheid van de maatregel te garanderen”. In elk geval moet worden vastgesteld dat de voorgestelde vrijstellingsregeling zich in beginsel niet leent tot terugwerkende kracht. Er dient bijgevolg een nieuwe datum van inwerkingtreding te worden gekozen die in de toekomst is gelegen.

*

oordeel dat de vrijstelling niet van toepassing was, tenzij de verwijzende rechter op basis van de werkelijke duur van de verblijfsperiode had kunnen besluiten dat het gaat om echte duurzame huisvesting.

¹⁶ HvJ 4 oktober 2001, *Stichting ‘Goed Wonen’*, C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506, § 52. Zie ook HvJ 18 november 2004, *Temco Europe*, C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730, § 28: er dient in essentie te worden nagegaan “of de overeenkomsten zoals zij worden uitgevoerd, in hoofdzaak de passieve terbeschikkingstelling ten doel hebben van ruimtes of oppervlakten van onroerende goederen, tegen een vergoeding die verband houdt met het tijdsverloop, dan wel strekken tot het verrichten van een dienst die voor een andere kwalificatie in aanmerking komt”.

¹⁷ Zie, impliciet, HvJ 12 februari 1998, *Blasi*, C-346/95, ECLI:EU:C:1998:51, §§ 19-20. Vergelijk ook voor de vrijstelling onder artikel 132, lid 1, f), van richtlijn 2006/112/EG, HvJ 18 november 2020, *Kaplan International Colleges UK*, C-77/19, ECLI:EU:C:2020:934, § 35 en – voor het minder verregaande geval van verlaagde btw-tarieven – HvJ 19 december 2019, *Segler-Vereinigung Cuxhaven*, 2019, C-715/18, ECLI:EU:C:2019:1138, § 33.

¹⁸ De ultieme beoordeling zal bijgevolg geval per geval moeten gebeuren. Zo lijkt, gelet op het arrest *Blasi*, het loutere feit dat in een studentenresidentie de gemene delen worden schoongemaakt wellicht niet voldoende om de belastingvrijstelling niet te laten gelden. Indien er echter ook voor de persoonlijke kamer van de student conciërgediensten of andere diensten voorhanden zijn, lijkt de grens te kunnen worden overschreden.

¹⁹ Een alternatieve oplossing zou erin kunnen bestaan om de huidige vrijstellingsregeling te behouden, maar een mogelijkheid te creëren voor vrijwillige belastingheffing, zoals voorzien in artikel 137, lid 1, punt a), van richtlijn 2006/112/EG. De lidstaten hebben op dit punt een ruime beoordelingsmarge, zie HvJ 12 januari 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, ECLI:EU:C:2006:22.

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique ¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DES AMENDEMENTS

2. Les amendements ² au projet de loi « portant des dispositions diverses en matière de taxe sur la valeur ajoutée » ³, soumis pour avis, ont pour objet de préciser que l'exception à l'exonération de la TVA pour la location de biens immeubles en vue de la fourniture de logements meublés dans les hôtels, motels et établissements où sont hébergés des hôtes payants, ne s'applique pas à la location de chambres d'étudiants. À cet effet, l'article 44, § 3, 2°, a), troisième tiret, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA) est remplacé (amendement n° 2 – article 28, proposé, du projet de loi). Cet article 28, de même que l'article 29, est intégré dans un nouveau chapitre 12 du projet de loi (amendement n° 1), et entre en vigueur le 1^{er} juillet 2021 (amendement n° 3 – article 29 proposé).

EXAMEN DU TEXTE

3. L'exonération de la TVA pour la location de biens immeubles ⁴ trouve son origine dans l'article 135, paragraphe 1, l), de la directive TVA ⁵. À cette exonération s'appliquent un certain nombre d'exceptions, prévues à l'article 135, paragraphe 2, de la directive TVA, parmi lesquelles « les opérations d'hébergement telles qu'elles sont définies dans la législation des États membres qui sont effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire, y compris les locations de camps de vacances ou de terrains aménagés pour camper » (article 135, paragraphe 2, a), de la directive TVA), ce qui a été transposé en droit belge sous la forme des exceptions prévues à l'article 44, § 3, 2°, a), troisième et quatrième tirets, du Code de la TVA pour « la fourniture de logements meublés dans les hôtels, motels et établissements où sont hébergés des hôtes payants » et « la mise à disposition d'emplacements pour le camping ».

3.1. Selon la Cour de justice, les exonérations, telles que celle applicable à la location de biens immeubles, doivent en principe être interprétées strictement, étant donné que ces exonérations « constituent des dérogations au principe général selon lequel la taxe sur le chiffre d'affaires est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un

¹ S'agissant d'amendements à un projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

² *Doc. parl.*, Chambre, 2020-21, n° 1943/002.

³ *Doc. parl.*, Chambre, 2020-21, n° 1943/004.

⁴ Article 44, § 3, 2°, du Code de la TVA.

⁵ Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée'.

assujetti »⁶. À l'inverse, la notion « dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire » doit être interprétée largement étant donné qu'elle « a pour objet de garantir que les opérations d'hébergement temporaire analogues à celles fournies dans le secteur hôtelier, qui sont en concurrence potentielle avec ces dernières, soient imposées »⁷. Le principe d'interprétation stricte ne signifie toutefois pas que les termes utilisés pour définir les exonérations doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets⁸. C'est pourquoi « [p]our définir les opérations d'hébergement qui doivent être taxées par dérogation à l'exonération de l'affermage et de la location de biens immeubles (...), les États membres jouissent d'une marge d'appréciation », laquelle « trouve [cependant] sa limite dans la finalité de cette disposition qui est, s'agissant de la mise à disposition de pièces d'habitation, que les opérations – taxables – d'hébergement effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire doivent être distinguées des opérations exonérées que sont la location et l'affermage de biens immeubles »⁹.

3.2. À cet égard, la justification de l'amendement n° 2 rappelle à juste titre la *ratio legis* de l'exonération que la Cour de Justice (encore sous l'empire de l'ancienne directive TVA) résume comme suit :

« 51 À cet égard, le mémorandum explicatif joint à la proposition de sixième directive, présentée par la Commission au Conseil le 29 juin 1973, précise, au sujet du titre X de la sixième directive, consacré aux exonérations, que '[l]a liste des exonérations a été établie en tenant compte, d'une part, des exonérations existant déjà dans les États membres et, d'autre part, de la nécessité d'avoir un nombre d'exonérations aussi réduit que possible. [D]ans les États membres, les locations immobilières sont en général exemptées pour des raisons techniques, économiques et sociales. Mais les raisons qui militent en faveur de l'exonération des locations d'immeubles d'habitation [...] ne trouvent pas d'application en cas de locations dans le cadre du secteur hôtelier et en cas de locations présentant le caractère d'affaires industrielles et commerciales'.

52. En effet, bien que la location de biens immeubles relève en principe de la notion d'activité économique au sens de l'article 4 de la sixième directive, elle constitue normalement une activité relativement passive, ne générant pas une valeur ajoutée significative. À l'instar des ventes d'un nouveau bâtiment consécutives à sa première livraison à un consommateur final, qui marque la fin du processus de production, la location d'un bien immeuble doit donc, en principe, être exonérée de l'imposition, sans préjudice du droit d'opter pour la taxation que les États membres peuvent accorder aux assujettis, en application de l'article 13, C, de la sixième directive »¹⁰.

⁶ C.J., 12 février 1998, *Blasi*, C-346/95, ECLI:EU:C:1998:51, § 19.

⁷ C.J., 12 février 1998, *Blasi*, C-346/95, ECLI:EU:C:1998:51, § 20.

⁸ C.J., 25 octobre 2007, *CO.GE.P.*, C-174/06, ECLI:EU:C:2007:634, § 28 ; C.J., 18 novembre 2004, *Temco Europe*, C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730, § 17.

⁹ C.J., 12 février 1998, *Blasi*, C-346/95, ECLI:EU:C:1998:51, § 21.

¹⁰ C.J., 4 octobre 2001, *Stichting 'Goed Wonen'*, C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506, §§ 51-52.

3.3. Il ressort de l'arrêt *Blasi* que la location d'habitations destinées à une occupation de longue durée relève purement et simplement du champ d'application de l'exonération, mais que dans le cas d'une location de courte durée (par exemple moins de six mois), il peut s'agir d'une « fonction similaire » à celle d'une entreprise hôtelière ¹¹.

3.4. Dans le cas de la location « habituelle » d'une chambre d'étudiant pour une période d'un an (ou de 10 mois) ¹², où seule la chambre est mise à disposition – avec ou sans mobilier de base – et où, en outre, l'étudiant se charge lui-même de l'entretien et de l'aménagement, l'objectif de la location semble essentiellement concerner l'aspect logement. L'application de l'exonération de la TVA à la location de ces chambres d'étudiants semble donc relever de la marge d'appréciation que la directive TVA laisse aux États membres selon la Cour de justice.

3.5. Cette marge d'appréciation ne semble cependant pas être à ce point étendue que toute forme de logement pour étudiants puisse en principe bénéficier de l'exonération. Dans le cas d'hébergements de courte durée, par exemple dans le cadre d'échanges ¹³, ou même d'un hébergement de longue durée, la location de chambres s'accompagnant également, par exemple, d'importants services de conciergerie ou autres, il n'est pas inconcevable que la frontière tenue entre la location habituelle d'une chambre d'étudiant et la fourniture de logement meublé dans les hôtels, motels et établissements où sont hébergés des hôtes payants puisse être franchie, dès lors que, comme il a été mentionné ci-dessus, l'exonération doit être interprétée de manière stricte et que les exceptions à celle-ci sont formulées de manière large. De ce point de vue, on peut imaginer des cas, comme celui qui a été examiné dans le *ruling* qui a donné lieu aux amendements à l'examen ¹⁴, dans lesquels les services fournis avec le logement sont d'une importance telle qu'une exonération se heurterait à la concurrence entre pareille location de chambres et les autres formes hôtelières ¹⁵. En effet, il ne s'agit plus dans ces cas d'une « activité

¹¹ C.J., 12 février 1998, *Blasi*, C-346/95, ECLI:EU:C:1998:51, §§ 23-26.

¹² Dans ce cas, la question se pose toutefois de savoir ce qu'il advient du logement pendant la période de deux mois durant laquelle la chambre n'est pas louée. Si, durant cette période, la chambre est utilisée, par exemple comme chambre d'hôtel pour jeunes, il peut y avoir – au moins en partie – fourniture d'un logement meublé pour lequel l'exonération ne s'applique pas.

¹³ Songeons à des appartements de court séjour pour les échanges d'étudiants, mais aussi à des logements pour étudiants en pension complète.

¹⁴ Décision anticipée n° 2020.1867 du 6 juin 2020, disponible sur [MyMinfin \(fgov.be\)](https://myminfin.fgov.be). En l'espèce, l'investisseur entendait « mettre à disposition, contre rémunération, des chambres d'étudiants meublées et des espaces communs où un certain nombre de services supplémentaires sont fournis par X, dont le nettoyage hebdomadaire des chambres d'étudiants privées et des espaces communs, l'organisation d'un accueil (numérique) pour les étudiants, l'utilisation du wifi et la consommation d'eau et d'électricité. Pour cet ensemble de services supplémentaires, X demande un prix unique et forfaitaire ». Ce qui s'est avéré déterminant c'est le fait qu'il fallait obligatoirement accepter l'ensemble des services et que les étudiants pouvaient faire appel à un concierge quasi en permanence.

¹⁵ À cet égard, il convient de noter que, contrairement à ce que soutient la justification de l'amendement n° 2, l'exception à l'exonération ne s'applique pas uniquement à une chambre d'hôtel ou à un appartement loué pour une courte période dans le cadre d'un voyage d'agrément ou d'affaires. L'affaire qui a donné lieu à l'arrêt *Blasi* concernait, par exemple, l'hébergement de réfugiés originaires d'Europe centrale et orientale, envoyés au bailleur par le bureau municipal d'aide sociale et qui y étaient logés sur la base de baux – parfois successifs – de courte durée (moins de six mois). Le bailleur assurait la fourniture et le nettoyage des draps ainsi que le nettoyage des sols, des escaliers, des salles de bains et des sanitaires, mais aucun repas n'était servi aux occupants et les immeubles ne comportaient ni réception ni pièces communes ou autres pièces de séjour affectées à une utilisation collective.

relativement passive, ne générant pas une valeur ajoutée significative »¹⁶, dès lors qu'une série d'autres services sont également fournis en plus de la location, qui ont bel et bien une valeur ajoutée non négligeable. À cet égard, il convient en outre de tenir compte du fait que l'existence de l'exonération implique également la perte de la déduction de la TVA dans le chef des investisseurs dans de tels logements, ce qui pourrait également entraîner une distorsion du marché et des prix plus élevés pour les preneurs de leurs services. Les exonérations doivent dès lors être interprétées de manière stricte afin d'éviter de telles distorsions de concurrence¹⁷.

3.6. Compte tenu de ce qui précède, les amendements à l'examen ne peuvent se concrétiser que dans la mesure où le champ d'application de l'exonération est compatible avec la jurisprudence de la Cour de justice. Ceci implique que l'exonération est limitée à la location habituelle de chambres d'étudiants (voir l'observation 3.4), étant entendu qu'il y a lieu d'indiquer clairement ce que l'on entend par « étudiant » et « logement meublé pour un étudiant », et qu'elle ne s'applique pas à des formes de logement pour étudiants qui, outre le logement, offrent des services dont la valeur ajoutée n'est pas négligeable¹⁸. Cette délimitation plus précise du champ d'application doit, eu égard notamment au principe de légalité en matière fiscale, être expressément inscrite dans le texte de la disposition proposée¹⁹.

Néanmoins, la Cour de justice a considéré que l'exonération n'était pas applicable, à moins que la juridiction de renvoi ne puisse conclure, sur la base de la durée effective de la période de séjour, qu'il s'agissait d'un hébergement véritablement durable.

¹⁶ C.J., 4 octobre 2001, *Stichting 'Goed Wonen'*, C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506, § 52. Voir également C.J., 18 novembre 2004, *Temco Europe*, C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730, § 27 : il convient essentiellement de vérifier « si les conventions, telles qu'elles sont exécutées, ont essentiellement pour objet la mise à disposition passive de locaux ou de surfaces d'immeubles, moyennant une rémunération liée à l'écoulement du temps, ou si elles mettent en œuvre une prestation de service susceptible de recevoir une autre qualification ».

¹⁷ Voir implicitement, C.J., 12 février 1998, *Blasi*, C-346/95, ECLI:EU:C:1998:51, §§ 19-20. Comparer également pour l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, f), de la directive 2006/112/CE, C.J., 18 novembre 2020, *Kaplan International Colleges UK*, C-77/19, ECLI:EU:C:2020:934, § 35 et – pour le cas moins extrême des taux réduits de TVA – C.J., 19 décembre 2019, *Segler-Vereinigung Cuxhaven*, 2019, C-715/18, ECLI:EU:C:2019:1138, § 33.

¹⁸ L'évaluation finale devra par conséquent être faite au cas par cas. C'est ainsi que vu l'arrêt *Blasi*, le simple fait que les parties communes d'une résidence pour étudiants sont nettoyées peut ne pas être suffisant pour exclure l'application de l'exonération fiscale. Toutefois, si des services de conciergerie ou d'autres services existent aussi pour la chambre personnelle de l'étudiant, il semble que la limite puisse être franchie.

¹⁹ Une solution de rechange pourrait consister à maintenir le régime d'exonération actuel, mais à créer une possibilité d'opter pour une taxation volontaire, comme le prévoit l'article 137, paragraphe 1, point a), de la directive 2006/112/CE. Les États membres disposent d'une large marge d'appréciation sur ce point, voir C.J., 12 janvier 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, ECLI:EU:C:2006:22.

4. L'article 29 proposé (amendement n° 3) prévoit que le nouveau régime d'exonération applicable à la location de chambres d'étudiants entre en vigueur le 1^{er} juillet 2021. Cependant, rien dans la justification de l'amendement 3 ne permet de déduire que l'intention serait d'instaurer le régime avec effet rétroactif. Au contraire, l'intention semble être d'« assurer une certaine prévisibilité de la mesure ». En tout état de cause, force est de constater que le régime d'exonération proposé ne se prête en principe pas à la rétroactivité. Il convient donc de choisir une nouvelle date d'entrée en vigueur située dans l'avenir.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Wilfried VAN VAERENBERGH