

Décision TVA n° E.T.129.073 dd. 27.01.2016

Taux réduit de 6 %

Travail immobilier

Bâtiment scolaire

Taux réduit de TVA de 6 % pour les bâtiments scolaires.

1. Dispositions légales

L'arrêté royal du 14.12.2015 relatif à la nouvelle [rubrique XL](#) insérée au tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 a été publié au Moniteur belge le 15.12.2015.

Suite à l'insertion de cette nouvelle rubrique, sont soumis, à partir du 01.01.2016, au taux réduit de TVA de 6 % :

1° **les livraisons** de bâtiments scolaires, destinés à l'enseignement scolaire ou universitaire exempté en vertu de [l'article 44](#), § 2, 4°, a), du Code de la TVA, ainsi qu'aux constitutions, cessions et rétrocessions de droits réels portant sur de tels biens, qui ne sont pas exemptées de la taxe conformément à l'article 44, § 3, 1°, du Code de la TVA;

2° **les travaux immobiliers** au sens de [l'article 19](#), § 2, alinéa 2, du Code de la TVA, à l'exclusion du nettoyage, et autres opérations visées à la rubrique XXXI, § 3, 3° à 6°, relatifs aux bâtiments scolaires visés au 1°;

Sont entre autres visés, la construction, la transformation, la réparation et l'entretien des bâtiments scolaires à l'exclusion du nettoyage.

On entend par « nettoyage », les travaux domestiques d'entretien usuels, visant à la propreté de l'immeuble, tels que le nettoyage régulier des immeubles, le dépoussiérage des moquettes, le cirage des parquets, le lavage des vitres. Ces opérations sont soumises au taux normal de TVA de 21 %.

Par contre, les travaux immobiliers d'entretien de bâtiments scolaires qui vont au-delà du simple nettoyage et qui ont pour objet le maintien en bon état de tout ou partie d'immeuble peuvent être soumis au taux de 6 % (par exemple les travaux de peinture intérieur et extérieur et les travaux de tapissage; les travaux d'entretien des ascenseurs et des installations de chauffage central; le ramonage des cheminées; le débouchage des égouts et canalisations,...).

Il est entendu que les travaux de nettoyage préalables à l'exécution des travaux d'entretien (p. ex. le nettoyage de surfaces à peindre) suivent le régime applicable à ces travaux d'entretien.

Il est en outre remarqué que l'achat direct de matériaux de construction sans placement par le fournisseur n'entre pas en ligne de compte pour l'application du taux de 6 %.

N'entrent par exemple pas en ligne de compte pour le taux réduit de 6 % :

- la livraison avec fixation d'appareils encastrables (exemples : four, lave-vaisselle, plaques de cuisson, réfrigérateur,...) équipant la cuisine de l'école;
- la livraison avec placement d'appareils (armatures) pour l'éclairage et des lampes éventuelles (la livraison avec placement de spots encastrés est toutefois visée);
- les prestations de services des architectes, des ingénieurs en construction et des coordinateurs de sécurité.

3° **la location - financement d'immeubles ou leasing immobilier** visé à l'article 44, § 3, 2°, b), du Code de la TVA portant sur des bâtiments scolaires repris au point 1°.

Le taux réduit de la TVA à 6 % qui est d'application en vertu de la rubrique XL précitée, est repris ci-après sous la dénomination « le taux réduit de TVA de 6 % ». Cette nouvelle rubrique est davantage explicitée dans la présente décision.

2. Bâtiments scolaires visés

2.1. Biens immobiliers visés

Les opérations visées au point 1 portent sur un bâtiment au sens de [l'article 1^{er}](#), § 9, du Code de la TVA.

On entend par « bâtiment scolaire », les bâtiments utilisés principalement par un établissement scolaire que ce dernier a construit, acquis ou loués afin de dispenser un enseignement exempté sur base de l'article 44, § 2, 4°, a), du Code de la TVA. Le « bâtiment scolaire » peut être constitué de plusieurs parties de bâtiments ou même de plusieurs bâtiments séparés, qui forment un ensemble fonctionnel.

Ne sont pas seulement visés les locaux destinés à l'enseignement proprement dit (salle de classe, local de soins, salle de sport, salle de conférence, salle de sciences, locaux informatiques etc., atelier de travail, etc.), mais aussi tous les autres lieux qui sont utilisés par les étudiants (réfectoire, salle de lecture et salle de loisirs et de détente, salle d'étude, bibliothèque, espace de culte, garderie extrascolaire, etc.), de même que les locaux destinés au personnel (salle des professeurs, etc.), les locaux techniques (cuisines, caves, débarras, etc.), les locaux administratifs (secrétariat, etc.), les locaux qui sont utilisés par les centres d'encadrement des élèves et ce qu'on appelle communément « mini entreprise » ou « entreprise d'apprentissage ».

Sont également visés : les clôtures, les cours de récréation (couvertes), y compris les appareils de sport et de divertissement incorporés au sol, le terrain de sport, l'abri de vélos, les parkings, les voies d'accès, une serre etc. qui se situent sur le terrain sur lequel a été érigé le bâtiment scolaire.

Remarque particulière

Les bâtiments destinés à être utilisés par les centres d'encadrement des élèves ne peuvent pas être considérés comme bâtiments scolaires tels que visés dans la nouvelle rubrique XL. Les prestations de services que tels centres dispensent, ne rapportent en effet pas à de l'enseignement exempté par l'article 44, § 2, 4°, a) du Code de la TVA.

Il y a toutefois lieu de noter qu'une modification réglementaire est en préparation, à la suite de laquelle les travaux immobiliers, la vente ou les autres opérations énumérées dans la rubrique XL, relativement à des bâtiments qui sont utilisés par les centres d'encadrement des élèves, pourront également bénéficier du taux réduit de TVA de 6 %.

2.2. Bâtiments non visés

Quand un bâtiment est destiné à plusieurs usages, en ce compris la dispense de l'enseignement, il ne peut être considéré comme un bâtiment scolaire au sens de ladite disposition si le bâtiment n'est pas utilisé principalement pour la dispense d'un enseignement exempté.

Il peut être question, par exemple, d'un bâtiment non visé lorsqu'un employeur ou une fédération d'employé dispose d'un bâtiment constitué de plusieurs locaux (salle de réunion, bureau, cafétéria) ainsi que d'un certain nombre de locaux utilisés afin d'organiser des formations professionnelles (séminaires, ateliers etc.) exemptées en vertu de l'article 44, § 2, 4°, a) du Code de la TVA. Dans ce cas le bâtiment n'est pas considéré comme un bâtiment scolaire au sens de la rubrique XL susmentionnée si la dispense d'un enseignement exempté n'est pas la principale affectation du bâtiment.

Pour être complet, il est remarqué que, ne peut être considéré comme bâtiment scolaire au sens de cette disposition :

- l'infrastructure qui est utilisée par les établissements scolaires mais qui est gérée par un tiers (par exemple piscine, salle de sport, salle de théâtre);
- bâtiments pour les garderies extrascolaires qui ne sont pas liés fonctionnellement à un établissement scolaire.

2.3. Bâtiments scolaires destinés à la dispense d'un enseignement exempté

Les opérations visées sous le point 1 doivent concerner des bâtiments scolaires qui sont principalement utilisés pour la dispense d'un enseignement qui est exempté en vertu de l'article 44, § 2, 4°, a), du Code de la TVA.

L'utilisation du bâtiment préalablement à l'exécution des travaux immobiliers, à la vente ou aux autres opérations énumérées à la rubrique XL est sans pertinence.

Les travaux de transformation d'un immeuble de bureau en un bâtiment scolaire sont donc aussi visés.

2.3.1. La portée de l'article 44, § 2, 4°, a), du Code de la TVA

Nature de l'enseignement

Pour une définition de la notion « d'enseignement scolaire ou universitaire qui sur la base de l'article 44, § 2, 4°, a) du Code de la TVA est exempté », il est renvoyé à la [circulaire AGFisc n° 50/2013 \(E.T.124.537\) du 29.11.2013](#).

Les opérations visées au point 1 doivent donc concerner les bâtiments destinés :

- à la dispense d'un enseignement scolaire ou universitaire, en ce compris l'enseignement aux enfants et aux jeunes;
- à la dispense d'une formation ou d'un recyclage professionnel;
- à la fourniture de prestations de services et livraisons de biens étroitement liées à l'enseignement dispensé, comme la fourniture de logement, nourriture et boissons.

De manière plus générale, est visé par l'article 44, § 2, 4°, a), l'enseignement dispensé en principe selon un cycle de cours correspondant à l'année scolaire ou académique, dans le respect d'un programme pédagogique et comprenant l'organisation d'examens, en vue de délivrer un titre (diplôme, certificat, brevet, attestation, certificat de qualification).

Il s'agit plus particulièrement de l'enseignement réglementé, à savoir l'enseignement maternel, primaire et secondaire, l'enseignement supérieur et universitaire, l'enseignement spécial, l'enseignement pour adultes et similaires, même dispensés à temps partiel. L'enseignement artistique qui est dispensé par une académie de musique, une académie de danse ou similaire, est également visé pour autant qu'il soit satisfait aux conditions mentionnées ci-avant et qu'il ne s'agisse pas, dans ce cadre, de prestations de services revêtant un caractère purement récréatif.

Sont en outre visés l'enseignement professionnel et la formation se rapportant directement à l'apprentissage d'un métier ou d'une profession ainsi qu'au perfectionnement, au recyclage et à l'éducation permanente effectués dans ce cadre.

Qualité de l'établissement scolaire

L'enseignement visé ci-dessus, ainsi que les prestations de services et livraisons de biens qui y sont étroitement liées, doit être en outre dispensé par des organismes de droit public ou par d'autres organismes considérés comme ayant des fins comparables, pour autant que ces organismes n'ont pas pour but la recherche systématique du profit, les bénéfices éventuels ne devant jamais être distribués mais devant être affectés au maintien ou à l'amélioration des prestations précitées.

Pour autant que les internats qui sont annexés aux établissements scolaires ou universitaires ou qui en dépendent, sont exemptés en vertu de l'article 44, § 2, 4°, a), du Code de la TVA (voir le point 22 de la circulaire précitée AGFisc n° 50/2013), les opérations visées au point 1 peuvent être soumises au taux réduit de TVA de 6 %. Si les internats ne sont pas exemptés en vertu de l'article 44 précité, l'application d'un taux réduit de TVA sera tout de même possible mais alors en vertu respectivement de la rubrique XXXI du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal précité (par exemple, en cas de travaux de transformation de celui-ci – taux de TVA de 6 %) ou la rubrique X du tableau B de l'annexe à l'arrêté royal susmentionné (par exemple, en cas de construction de celui-ci – taux de TVA de 12 %).

2.3.2. Exemples

1. La construction d'un bâtiment destiné à être utilisé par une SPRL pour organiser des séminaires aux professionnels du chiffre ne peut bénéficier du taux réduit de 6 % mais reste soumis au taux normal de 21 %. Les formations professionnelles qui sont dispensées par la SPRL ne sont en effet pas exemptées en vertu de l'article 44, § 2, 4^o, a), du Code de la TVA.

2. La livraison d'un nouveau bâtiment destiné à être utilisé comme restaurant ouvert au public et exploité commercialement par une école d'hôtellerie, peut bénéficier du taux réduit si le bâtiment fait partie de manière fonctionnelle du bâtiment scolaire qui est utilisé principalement pour la dispense d'un enseignement exempté.

Peu importe en effet que l'exploitation du restaurant tombe hors du champ d'application de l'article 44, § 2, 4^o, a), du Code de la TVA (voir point 24 de la Circulaire n° 50/2013 précitée).

3. L'entretien d'un ascenseur dans un bâtiment scolaire où est prodigué un enseignement artistique exempté, peut bénéficier du taux réduit de TVA de 6 %.

3. Qualité du client qui peut bénéficier du taux de 6 %

Tant le maître d'ouvrage (soit celui qui fait exécuter des opérations immobilières sur un bâtiment scolaire, propriétaire ou locataire), que le cessionnaire (soit l'acheteur du bâtiment scolaire ou celui qui reçoit un droit réel sur ce bâtiment), ou que le preneur en leasing, peut se prévaloir, comme client, du bénéfice du taux de 6 %. Il peut s'agir de l'établissement scolaire même, d'un promoteur immobilier externe, d'une société DBFM, d'une intercommunale, d'une société de développement urbain,...

Vu la formulation de la nouvelle rubrique XL, le taux de TVA de 6 % est également possible dans la relation entre le sous-traitant et l'entrepreneur, lorsqu'un entrepreneur donne en sous-traitance l'entièreté ou une partie des travaux qui lui sont confiés par le maître d'ouvrage.

4. Coresponsabilité du fournisseur ou du prestataire de services et du client

En principe, le cocontractant (client) du fournisseur ou du prestataire de services est solidairement tenu avec celui-ci au paiement de la taxe envers l'Etat, lorsque la facture ou le document en tenant lieu ne mentionne pas le montant de la taxe due sur l'opération ou le mentionne inexactement ([article 51bis](#), § 1^{er}, 3^o, du Code de la TVA).

Lorsque le taux de TVA de 6 % a été mentionné à tort sur la facture, notamment, suite à des indications incorrectes quant à la nature et à la destination de l'opération imposable, l'administration peut par conséquent réclamer la taxe supplémentaire tant au fournisseur ou prestataire de services qu'au client cocontractant.

Lorsque le fournisseur ou le prestataire de services n'est pas à même de déterminer de façon objective le taux de la taxe due et pour autant qu'il ait reçu du client une confirmation écrite de la nature et de l'affectation des biens visés au point 2 ci-dessus, sur la base de laquelle il a déterminé la taxe due, l'administration tolère toutefois qu'il soit déchargé de sa responsabilité, sauf collusion entre les parties.

On notera, au surplus, que dans les cas où, par application de l'article 20 de l'arrêté royal n° 1, la perception de la taxe est reportée dans le chef du cocontractant de l'entrepreneur, le recouvrement est poursuivi, en toute hypothèse, chez ce cocontractant ([article 51](#), § 4, du Code de la TVA).

Il est également à souligner que pour déterminer l'application ou non du taux de 6 %, il est en principe tenu compte de la première affectation du bâtiment après l'exécution des travaux.

Néanmoins, si la première affectation est accidentelle, de courte durée et contraire à l'affectation normale du bâtiment telle qu'il a été conçu, il n'est pas exclu, après examen de chaque situation particulière, qu'il soit tenu compte de l'affectation subséquente plus significative. Il en serait ainsi notamment si un bâtiment à usage de bureaux était, provisoirement et pour une courte durée, affecté à un enseignement scolaire.

5. Condition d'exigibilité de la TVA – Nouvelles règles légales d'exigibilité à partir du 01.01.2016

5.1. Règle de base

Seules les opérations dont la TVA est devenu exigible à partir du 01.01.2016, peuvent entrer en considération pour l'application du taux réduit de 6 %.

5.2. Nouvelles règles relatives à l'exigibilité à partir du 01.01.2016

Les nouvelles règles légales d'exigibilité de la TVA qui peuvent être d'application relativement à la nouvelle rubrique XL sont expliquées très brièvement ci-après.

Il convient de faire ici une distinction entre les situations où le preneur/acquéreur est considéré comme un assujetti (exempté) (dénommées ci-après relations B2B) et celles où il est considéré comme un organisme de droit public au sens de [l'article 6](#) du Code de la TVA (dénommées ci-après relations B2G).

5.2.1. Relations B2B

Sont visées, les opérations effectuées au profit d'un preneur/acquéreur qui **n'est pas** une personne morale de droit public telle que visée à l'article 6 du Code de la TVA (voir aussi [circulaire AAFisc n° 42/2015 du 10.12.2015](#)).

A partir du 01.01.2016, pour les opérations nationales entre assujettis, la TVA devient exigible sur le montant facturé au moment où *la facture* est émise, que l'émission de la facture ait lieu avant ou après le moment où la livraison ou la prestation de services est effectuée ([article 17](#), § 1^{er}, alinéa 1^{er} (nouveau) et [22bis](#), § 1^{er}, alinéa 1^{er} (nouveau), du Code de la TVA).

En outre, la TVA devient de toute façon exigible le *quinzième jour du mois suivant celui au cours duquel la livraison du bien ou la prestation de services est intervenue* si aucune facture n'a été émise avant cette date (article 17, § 1^{er}, alinéa 2 (nouveau) et 22bis, § 1^{er}, alinéa 2 (nouveau), du Code de la TVA).

Lorsque *le paiement* du prix ou une partie de celui-ci est reçu avant le moment où la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée (le fait générateur), la TVA deviendra exigible sur le montant reçu, au moment où le paiement a été reçu (article 17, § 1^{er}, alinéa 3 (nouveau) et 22bis, § 1^{er}, alinéa 3 (nouveau), du Code de la TVA).

5.2.2. Relations B2G

Par contre, pour les services fournis par un assujetti à un organisme de droit public tel que visé à l'article 6, à partir du 01.01.2016, le principe de l'encaissement est applicable (système de l'encaissement). La seule cause d'exigibilité de la TVA est le moment de la *réception du paiement*, quel que soit le moment de l'émission de la facture et ce, que le paiement se produise avant ou après le fait générateur (article 22bis, § 4, premier alinéa (nouveau), du Code de la TVA).

Cette règle n'est pas d'application pour les services pour lesquels l'autorité est le redevable de la TVA sur la base de l'article 51, §§ 2 et 4, du Code de la TVA (article 22bis, § 4, alinéa 2 (nouveau), du Code de la TVA), p.e. sur les travaux immobiliers (voir [décision n° E.T.122.360 du 20.03.2012](#)).

Le principe de l'encaissement n'est pas davantage applicable à la livraison de bâtiments neufs et de terrains y attenant, ainsi que la constitution, cession et rétrocession de droits réels sur ces bâtiments, à des organismes de droit public tels que visés à l'article 6.

Dans de telles situations, sont respectivement d'application, l'article 22bis, § 1^{er}, premier ou deuxième alinéa (nouveau), ou l'article 17, § 1^{er}, premier ou deuxième alinéa (nouveau), du Code de la TVA, à savoir les règles qui sont d'application dans les relations B2B.

La [décision n° E.T.124.433 du 17.04.2014](#), selon laquelle sous certaines conditions la TVA est exigible au moment où l'organisme de droit public approuve le montant dû, est abrogée à partir du 01.01.2016.

5.3. En ce qui concerne les factures ou paiements qui ont lieu en 2016 pour les livraisons de biens ou prestations de services effectuées en 2015

Jusqu'au 31.12.2015, la cause principale d'exigibilité était la livraison de bien ou l'achèvement de la prestation de services ([article 16](#), § 1^{er}, et 22, § 1^{er}, du Code de la TVA).

Les nouvelles règles, telles qu'exposées ci-dessus, n'entrent seulement en vigueur qu'à partir du 01.01.2016. Ce qui veut dire qu'elles trouvent à s'appliquer aux livraisons ou services pour lesquelles la TVA devient exigible à partir du 01.01.2016.

Pour les opérations pour lesquelles la TVA est devenue exigible au plus tard le 31.12.2015, les anciennes règles d'exigibilités continuent à s'appliquer, même quand la facture est émise en 2016 ou qu'elle est payée en 2016.

5.4. Exemples

1. Le 29.01.2016, la réparation d'un parking d'une école communale (non tenue au dépôt de la déclaration périodique à la TVA), qui fournit exclusivement un enseignement exempté maternel et primaire, est achevée. Dès lors que cette école est un organisme public au sens de l'article 6 du Code de la TVA, les règles B2G en matière d'exigibilité sont d'application. L'entrepreneur émet une facture le 10.02.2016. L'entrepreneur en reçoit le paiement le 14.03.2016. La TVA est exigible au taux de 6%, le 14.03.2016 (règles d'exigibilité B2G).

2. Le 29.01.2016, la réparation d'un parking d'une école appartenant au réseau d'enseignement libre (non tenue au dépôt de la déclaration périodique à la TVA), qui fournit exclusivement l'enseignement exempté maternel et primaire, est achevée. Comme cette école ne constitue pas un organisme public au sens de l'article 6 (premier, deuxième ou troisième alinéa) du Code de la TVA, les règles B2B en matière d'exigibilité sont d'application. L'entrepreneur émet une facture le 10.02.2016. L'entrepreneur en reçoit le paiement le 14.03.2016. La TVA est exigible au taux de 6%, le 10.02.2016 (règles d'exigibilité B2B).

3. Le 16.03.2016, la réparation du toit d'un bâtiment scolaire, qui est utilisé par une école hôtelière provinciale (tenue au dépôt de la déclaration périodique à la TVA) qui dispense un enseignement exempté et qui exploite un restaurant accessible au public, est achevée. Le restaurant dans lequel les élèves reçoivent la formation est situé au rez-de-chaussée. L'entrepreneur émet une facture le 20.03.2016 avec application de l'article 20, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 1. L'école paie la facture le 21.04.2016. La TVA est exigible au taux de 6%, le 20.03.2016, date de délivrance de la facture. Dans ce cas, les règles B2G en matière d'exigibilité ne sont pas d'application.

4. Le 29.08.2016, une école communale acquiert un nouveau bâtiment qui sera utilisé comme gymnase par cette école. Cette école est un organisme public au sens de l'article 6 du Code de la TVA, mais elle ne peut se prévaloir du principe d'encaissement visé à l'article 17, § 4 (nouveau) du Code de la TVA. L'entrepreneur émet une facture le 21.09.2016 et en reçoit le paiement le 05.11.2016. La TVA est définitivement exigible le 15.09.2016 avec application du taux de 6 % (article 17, § 1^{er}, alinéa 2 (nouveau) du Code de la TVA).

5. Le 29.01.2016, la rénovation du gymnase d'une école primaire appartenant au réseau d'enseignement libre (non tenue au dépôt de la déclaration périodique à la TVA) est achevée. Le 22.03.2015, l'entrepreneur a émis une facture d'acompte, payée immédiatement par l'école. La TVA sur l'acompte était exigible au taux normal de TVA de 21 %. L'entrepreneur émet le 11.02.2016 une facture pour le solde et en reçoit le paiement le 05.05.2016. La TVA est exigible le 11.02.2016 sur le solde avec application du taux de TVA de 6 %.

6. Le 29.08.2015, la rénovation du gymnase d'une école primaire appartenant au réseau d'enseignement libre (non tenue au dépôt de la déclaration périodique à la TVA) est achevée. Comme cette école n'est pas un organisme public au sens de l'article 6 (premier, deuxième ou troisième alinéa) du Code de la TVA, elle ne peut se prévaloir de la tolérance sur l'exigibilité (Décision n° E.T.124.433 du 17.04.2014). L'entrepreneur émet une facture le 11.01.2016 et en reçoit le paiement le 05.02.2016. La TVA est définitivement exigible le 29.08.2015 avec application du taux normal de 21 %.

7. Le 29.08.2015, la rénovation du gymnase d'une école communale (non tenue au dépôt de la déclaration périodique à la TVA) est achevée. Vu que cette école est un organisme public au sens de l'article 6 du Code de la TVA, elle peut se prévaloir de la tolérance sur l'exigibilité (Décision n°

E.T.124.433 du 17.04.2014). En 2015, l'école a communiqué à temps par écrit qu'elle souhaite s'en prévaloir et le 28.12.2015, elle approuve les travaux et les prix convenus sur la base d'un accord contractuel. L'entrepreneur émet une facture le 11.01.2016 et en reçoit le paiement le 05.02.2016. La TVA est définitivement exigible le 28.12.2015 avec application du taux normal de 21 %.

J. MARCKX
Conseiller général