



Cour constitutionnelle

**Arrêt n° 43/2026
du 9 avril 2026
Numéro du rôle : 8473**

En cause : la question préjudicielle relative à la rubrique XXXVI du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 « fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux », posée par le Tribunal de première instance francophone de Bruxelles.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents Pierre Nihoul et Luc Lavrysen, et des juges Thierry Giet, Joséphine Moerman, Michel Pâques, Yasmine Kherbache, Danny Pieters, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt, Katrin Jadin et Magali Plovie, assistée du greffier Nicolas Dupont, présidée par le président Pierre Nihoul,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet de la question préjudicielle et procédure

Par jugement du 3 avril 2025, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 8 mai 2025, le Tribunal de première instance francophone de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« La rubrique XXXVI du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux (confirmé par la loi du 27 mai 1971), dans ses versions applicables aux années 2020, 2021 et 2022, telle qu'insérée par la loi-programme du 27 décembre 2006, et telle que modifiée par l'arrêté royal du 10 février 2009 (confirmé par l'article 22 de la loi du 27 mars 2009), par l'arrêté royal du 2 juin 2010 (confirmé par l'article 62 de la loi du 17 juin 2013), par l'arrêté royal du 21 décembre 2013 (confirmé par l'article 81 de la loi-programme du 19 décembre 2014), par la loi du 14 octobre 2018, par la loi du 27 juin 2021 et par la loi du 21 décembre 2022,

viole-t-elle les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'elle crée une différence de traitement injustifiée entre :

d'une part, les sociétés régionales de logement, les sociétés de logement social agréées par celles-ci, le ' Vlaams Woningfonds ', le Fonds du Logement des familles nombreuses de Wallonie et le Fonds du Logement de la Région de Bruxelles-Capital qui bénéficient du taux de TVA de 6 % prévu par cette rubrique pour les travaux de construction d'habitations lorsque ces institutions donnent en location ces habitations dans le cadre de la politique sociale définie par la Région de Bruxelles-Capitale; et

d'autre part, le CPAS de Bruxelles qui ne bénéficie pas du taux de TVA de 6 % prévu par cette rubrique pour les travaux de construction d'habitation lorsqu'il donne en location des habitations dans le cadre de la politique sociale définie par la Région de Bruxelles-Capitale ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- le centre public d'action sociale de Bruxelles, assisté et représenté par Me Pierre Desenfans, avocat au barreau de Bruxelles;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me Marc Libert, avocat au barreau de Bruxelles;
- le Gouvernement flamand, assisté et représenté par Me Elke Cloots, Me Stefan Sottiaux et Me Joos Roets, avocats au barreau d'Anvers.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- le centre public d'action sociale de Bruxelles;
- le Gouvernement flamand.

Par ordonnance du 11 février 2026, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs Michel Pâques et Yasmine Kherbache, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos à l'expiration de ce délai et l'affaire serait mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré.

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

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Le CPAS de Bruxelles a fait construire des logements à caractère social. Ces logements font partie du projet « TissAges », qui s'inscrit dans le cadre d'un « contrat de quartier durable » approuvé et subventionné par la Région de Bruxelles-Capitale.

Selon l'administration fiscale, ces travaux immobiliers sont soumis au taux réduit de TVA de 12 %, en vertu de la rubrique X du tableau B de l'annexe de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 « fixant les taux de la taxe sur

la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux ». Devant le Tribunal de première instance francophone de Bruxelles, le CPAS de Bruxelles conteste le relevé de régularisation en ce sens qui lui a été adressé. Le CPAS soutient qu'il devrait pouvoir bénéficier en l'espèce du taux réduit de TVA de 6 %, prévu sous la rubrique XXXVI du tableau A de l'annexe dudit arrêté royal n° 20 pour la construction de logements sociaux par les sociétés régionales de logement, les sociétés de logement social agréées par celles-ci et les fonds régionaux du logement.

Le Tribunal relève que le CPAS de Bruxelles agit dans le cadre de la politique sociale menée par la Région de Bruxelles-Capitale et qu'il effectue des opérations immobilières similaires à celles que réalisent les sociétés régionales de logement. Le Tribunal relève que l'arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 21 octobre 2021 « visant la socialisation des loyers de logements assimilés au logement social d'opérateurs immobiliers publics » instaure un mécanisme de socialisation des loyers grâce auquel le locataire d'un logement assimilé à du logement social proposé par le CPAS peut bénéficier d'un loyer réduit. En outre, tous les logements que le CPAS fait construire sont soumis aux règles générales applicables aux logements mis en location par des opérateurs immobiliers publics, qui sont prévues dans le Code bruxellois du logement et dans ses arrêtés d'exécution.

Le Tribunal en conclut que le CPAS de Bruxelles se trouve dans une situation comparable à celle des sociétés régionales de logement, des sociétés de logement social agréées par celles-ci et des fonds régionaux du logement, qui bénéficient du taux réduit de TVA de 6 %.

Dans ce contexte, le Tribunal pose la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. Le CPAS de Bruxelles soutient que la différence de traitement en cause concerne des opérateurs immobiliers publics qui se trouvent dans des situations comparables lorsqu'ils commandent des travaux de construction de biens destinés au logement dans le cadre de la politique sociale de la Région, et que cette différence de traitement est inconstitutionnelle.

Le CPAS de Bruxelles souligne que la différence de traitement en cause n'a pas été justifiée par le législateur, malgré l'invitation qui lui avait été faite en ce sens par la section de législation du Conseil d'État (avis n° 54.649/3 du 9 décembre 2013).

Le CPAS de Bruxelles relève que les CPAS sont des acteurs de la politique de logement social de la Région de Bruxelles-Capitale et qu'ils figurent parmi les « opérateurs immobiliers publics » énumérés à l'article 2, § 1er, 4°, du Code bruxellois du logement, au même titre que la Société du Logement de la Région de Bruxelles-Capitale (SLRB), les sociétés immobilières de service public (SISP) et le Fonds du Logement de la Région de Bruxelles-Capitale, qui bénéficient du taux réduit de TVA de 6 %. Les CPAS sont chargés de missions similaires (voy. les articles 42, 1°, 67, alinéa 1er, 1° et 2°, et 112, alinéa 1er, 1° et 2°, du Code bruxellois du logement). De plus, le public cible – les personnes à faibles revenus ou en situation de précarité – est le même. Ensuite, tous les logements que le CPAS fait construire sont soumis aux règles générales applicables aux logements mis en location par des opérateurs immobiliers publics prévues dans le Code bruxellois du logement et dans ses arrêtés d'exécution.

A.1.2. Selon le CPAS de Bruxelles, ni le fait que le CPAS ne soit pas exclusivement actif en matière de logement ni le fait qu'il ne soit pas compétent pour l'ensemble de la Région ne sont pertinents pour justifier la différence de traitement. En ce qui concerne ce second point, les sociétés immobilières de service public ne sont pas compétentes non plus pour la totalité du territoire régional. Ainsi, la SISP « Le Logement bruxellois » est active dans la seule ville de Bruxelles. En outre, chaque commune bruxelloise dispose d'un CPAS, de sorte qu'il y a bien une dimension régionale. Ensuite, le projet immobilier litigieux s'inscrit dans le cadre d'un contrat de quartier durable, et donc de la politique sociale régionale du logement. La circonstance que le CPAS poursuit des

objectifs sociaux supplémentaires, à savoir la promotion du lien intergénérationnel et la lutte contre la solitude des seniors, conformément au contrat de quartier durable concerné, est également sans pertinence.

Le CPAS de Bruxelles souligne que, même si le CPAS n'est pas agréé par la Région, dans le cadre de l'établissement du « contrat de quartier durable », la construction de logements assimilés à du logement social est soumise à l'approbation préalable du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale et fait l'objet d'un contrôle continu dans le cadre du subventionnement. En tout état de cause, l'agrément n'est pas un critère pertinent pour justifier la différence de traitement. Par ailleurs, les CPAS sont tenus de rembourser les subventions dont ils ont bénéficié, s'ils ne respectent pas le contrat de quartier durable (article 14, §§ 2 et 3, de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 6 octobre 2016 « organique de la revitalisation urbaine »). Enfin, il n'existe aucun lien entre le mécanisme de socialisation des loyers et le taux de TVA applicable aux CPAS.

Le CPAS de Bruxelles renvoie également à l'arrêt de la Cour n° 169/2009 du 29 octobre 2009 (ECLI:BE:GHCC:2009:ARR.169), par lequel celle-ci a jugé que l'application de taux de TVA différents aux maisons de repos et aux maisons de soins psychiatriques était discriminatoire.

A.1.3. Le CPAS de Bruxelles soutient également que la différence de traitement viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 98 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 « relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée » (ci-après : la directive TVA) et avec le principe de neutralité fiscale.

Le CPAS de Bruxelles fait valoir que le législateur, lorsqu'il introduit un taux réduit de TVA pour la livraison et pour la construction de logements dans le cadre de la politique sociale (catégorie 10 de l'annexe III de la directive TVA), doit le faire dans le respect du principe de neutralité fiscale. Des opérations identiques doivent donc être traitées de la même manière. Selon la Cour de justice de l'Union européenne, le taux réduit est conditionné par le caractère social des opérations réalisées dans le cadre de la politique du logement. Ce caractère social s'attache aux caractéristiques du logement et aux personnes qui l'occupent. L'exclusion des CPAS du taux réduit de TVA de 6 % pour les logements dans le cadre de la politique sociale de la Région de Bruxelles-Capitale n'est donc pas justifiée au regard de la directive TVA.

Le CPAS de Bruxelles suggère, à titre subsidiaire, de poser à la Cour de justice une question préjudicielle sur l'interprétation de l'article 98 de la directive TVA.

A.2.1. Le Conseil des ministres allègue que, dès lors que la question préjudicielle s'inscrit dans un contexte purement bruxellois, il y a lieu de la reformuler en des termes qui excluent les institutions non compétentes en matière de logement sur le territoire bruxellois.

A.2.2. Le Conseil des ministres soutient que le législateur fiscal dispose d'un pouvoir d'appréciation étendu et que sa décision de limiter à certains organismes le bénéfice du taux réduit de TVA de 6 % pour les travaux immobiliers liés à la politique sociale est un choix politique qui ne peut être remis en cause par la Cour.

Le Conseil des ministres considère qu'il est raisonnablement justifié que, compte tenu du budget limité dont le législateur dispose et de la volonté de celui-ci de rendre plus efficiente la politique sociale menée par les régions, qui sont les entités compétentes en matière de politique sociale du logement, seuls les organismes régionaux ou agréés par la Région soient dotés de moyens plus conséquents pour exécuter leurs missions dans cette matière. À la différence des CPAS, ces organismes sont principalement compétents pour la politique du logement social et ils couvrent le territoire régional (voy. l'article 54, § 2bis, alinéa 12, du Code bruxellois du logement, relatif aux critères pris en compte pour l'agrément des SISP). Ces organismes sont les mieux placés pour mener efficacement de telles politiques sociales en matière de logement.

Le Conseil des ministres renvoie à l'arrêt de la Cour n° 30/2025 du 20 février 2025 (ECLI:BE:GHCC:2025:ARR.030) en ce qui concerne l'application du taux réduit de TVA en matière de démolition et de reconstruction de bâtiments. Il ressort de cet arrêt que le cadre juridique dans lequel s'inscrit l'opération concernée peut justifier un traitement fiscal particulier en ce qui concerne le taux de TVA applicable.

A.2.3. Le Conseil des ministres souligne que les missions des SISP sont plus spécifiques et plus larges que celles des communes et des CPAS (voy. l'article 67 du Code bruxellois du logement). Les SISP sont agréées par

la Région sur la base de critères objectifs, ce qui permet un contrôle accru garantissant la réalisation de l'objectif poursuivi par le législateur lorsqu'il octroie le taux réduit (voy. les articles 54, 124, 129 et 134 du même Code). En outre, lorsque les SISP perdent leur agrément, elles sont tenues de rembourser les subsides qu'elles ont reçus (article 54, § 3, du même Code), contrairement aux CPAS.

Le Conseil des ministres soutient que le CPAS n'a pas pour mission de mettre en œuvre la politique sociale régionale du logement sur le territoire de la ville de Bruxelles. D'ailleurs, en l'espèce, le projet du CPAS de Bruxelles poursuit un objectif propre qui consiste à lutter contre la solitude des seniors. Enfin, l'arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 21 octobre 2021 « visant la socialisation des loyers de logements assimilés au logement social d'opérateurs immobiliers publics », qui permet aux locataires des logements construits dans le cadre du projet litigieux de bénéficier d'un loyer dit « socialisé », c'est-à-dire similaire aux loyers prévus pour les logements sociaux gérés par un organisme régional grâce à des subsides régionaux, permet de compenser la différence qui existe entre les différents taux de TVA.

A.2.4. Le Conseil des ministres relève que la directive TVA permet l'application d'un taux réduit de TVA pour la livraison et la construction de logements qui s'inscrivent dans le cadre de la politique sociale, et qu'il revient aux États membres de définir cette politique sociale. Pour le reste, l'assujettissement des travaux immobiliers réalisés dans le cadre du projet litigieux du CPAS de Bruxelles à un taux de TVA de 12 % n'est pas disproportionné.

A.2.5. Le Conseil des ministres soutient que la différence de traitement en cause – à tout le moins le refus d'octroyer le taux réduit de TVA de 6 % au CPAS de Bruxelles pour les travaux de construction d'habitations lorsqu'il donne en location des habitations dans le cadre du projet litigieux – est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution. À supposer que la Cour conclue à une discrimination, elle ne pourrait remédier à ce constat en étendant la liste des bénéficiaires du taux réduit de TVA de 6 %. Seul le législateur pourrait le faire.

Le Conseil des ministres invite également la Cour, dans un tel cas, à maintenir définitivement les effets de la disposition en cause et à laisser au législateur un délai suffisant pour remédier à l'inconstitutionnalité constatée.

A.3.1. Le Gouvernement flamand observe que, bien que le régime en cause relève de la compétence de l'autorité fédérale, il constitue un instrument important pour la mise en œuvre de la politique des trois Régions en matière de logement social. Étant donné que, dans le cadre de la politique de logement social de la Région flamande, dans la perspective d'une augmentation sensible du nombre actuel de logements sociaux, il est primordial que le taux de TVA de 6 % puisse être maintenu à l'avenir pour les sociétés de logement et le Fonds flamand du logement, le Gouvernement flamand soutient la position du Conseil des ministres.

A.3.2. Le Gouvernement flamand relève que, selon la Cour de justice, lorsqu'un État membre fait usage de la faculté prévue à l'article 98, paragraphes 1 et 2, de la directive TVA d'appliquer un taux réduit de TVA à une catégorie de prestations visée dans l'annexe III de cette directive, cet État membre peut, pour autant qu'il respecte le principe de neutralité fiscale, limiter l'application de ce taux réduit à des aspects concrets et spécifiques de cette catégorie. Il convient également de tenir compte du contexte spécifique du marché dans lequel opèrent les promoteurs de logements sociaux. En l'occurrence, les organismes de logement social, les CPAS et les communes peuvent difficilement être considérés comme des concurrents en ce qu'ils fournissent des logements sociaux, ce qui est un service d'intérêt général.

A.3.3. Selon le Gouvernement flamand, la différence de traitement en cause repose sur un critère objectif, à savoir le type d'organisme qui fait construire le logement social concerné et à qui les travaux de construction sont facturés. Elle est en outre raisonnablement justifiée, dès lors que les fournisseurs de logements sociaux bénéficiant du taux réduit de TVA de 6 % se distinguent des autres fournisseurs publics et privés de logements sociaux en ce qu'ils ont une mission légale particulière, axée exclusivement ou principalement sur le logement, et sont soumis à des obligations particulières, notamment en matière de réalisation d'une offre suffisante de logements sociaux, et en ce qu'ils ont un champ d'action plus large.

Le Gouvernement flamand relève que, dès lors que le logement social est une compétence régionale, ces missions et obligations sont définies dans les législations régionales. Elles ne sont donc pas identiques pour les trois Régions. La réglementation fédérale en matière de TVA applicable au logement social doit être interprétée

de manière à préserver autant que possible l'autonomie régionale dans ce domaine, conformément au principe de la loyauté fédérale.

Le Gouvernement flamand relève que la réduction du taux de TVA à 6 % en cas de construction de logements sociaux par les sociétés régionales de logement et par les sociétés de logement social agréées par celles-ci (en 2006), puis par les fonds régionaux du logement (en 2013), était justifiée par la volonté du législateur de leur permettre de mieux remplir leur mission légale spécifique en matière de logement social. Ces acteurs ont pour mission la réalisation du droit constitutionnel à un logement décent, mission qu'ils ne peuvent accomplir que s'ils disposent de moyens publics importants. Compte tenu de la pénurie actuelle de logements sociaux et du caractère limité des ressources publiques, il est raisonnable d'utiliser celles-ci de la manière la plus efficace pour réaliser cette mission d'intérêt général, en favorisant les économies d'échelle et la concentration de l'expertise auprès d'un nombre limité d'acteurs.

A.3.4. Le Gouvernement flamand donne un aperçu des missions et obligations que la Région flamande impose aux fournisseurs de logements sociaux qui bénéficient du taux réduit de TVA de 6 %. Le Gouvernement flamand est habilité à déterminer les zones d'activité des sociétés de logement et il doit reconnaître une seule société de logement par zone d'activité. Une zone d'activité doit comprendre une commune ou des communes géographiquement contiguës. Ces sociétés de logement sont largement subventionnées par des fonds publics, elles sont agréées et elles font l'objet d'un contrôle. Par ailleurs, ni les communes ni les CPAS ne sont des « organismes de logement social » au sens du Code flamand du logement. Ainsi, depuis 2023, les administrations locales ne peuvent plus bénéficier de subventions pour la construction ou la rénovation de logements sociaux. Cette mesure s'inscrit dans le cadre de la décision politique de centraliser ces activités au niveau des sociétés de logement.

Le Gouvernement flamand souligne que le législateur fédéral doit disposer de la même liberté d'appréciation, *mutatis mutandis*, pour déterminer les mesures fiscales en faveur de ces sociétés de logement, en vue de la réalisation du droit à un logement décent.

A.3.5. Le Gouvernement flamand soutient en outre que la différence de traitement ne produit des effets disproportionnés ni pour les autres promoteurs du logement social ni pour les (candidats) locataires sociaux, compte tenu, d'une part, du taux réduit de TVA de 12 % pour les travaux immobiliers concernant des logements sociaux et de la possibilité de bénéficier du taux réduit de 6 % dans des circonstances particulières (notamment en cas de démolition et de reconstruction d'un logement qui est ensuite mis sur le marché locatif social) et, d'autre part, de ce que la location d'un logement social n'est en principe pas soumise à la TVA.

A.3.6. Selon le Gouvernement flamand, enfin, de nouvelles inégalités risquent d'apparaître si la Cour juge que les CPAS doivent bénéficier du même taux de TVA que les organismes régionaux. De plus, dans un tel cas, compte tenu du contexte budgétaire morose, il existe un risque réel que le nouveau taux de TVA revienne à 12 % pour tous les fournisseurs de logements sociaux, ce qui compromettrait la construction de nouveaux logements sociaux.

A.3.7. À titre subsidiaire, le Gouvernement flamand demande à la Cour de répondre à la question préjudicielle en ce sens que la disposition en cause n'est pas discriminatoire si et dans la mesure où il ressort de la législation régionale concernée que seuls les fournisseurs de logements sociaux mentionnés dans la disposition en cause ont en matière de logement social des obligations particulières et étendues, dont le respect est soumis à un contrôle public strict.

A.3.8. À titre infiniment subsidiaire, le Gouvernement flamand demande que les effets de la disposition en cause soient maintenus.

A.4.1. Le CPAS de Bruxelles se rallie à la suggestion du Conseil des ministres de limiter l'examen de la question préjudicielle au regard des seuls organismes bruxellois. La question préjudicielle ne devrait pas concerner les autres régions, dont les réglementations en matière de politique sociale du logement sont spécifiques et n'ont pas été examinées par la juridiction *a quo*. Partant, à défaut d'intérêt, l'intervention du Gouvernement flamand est sans objet.

A.4.2. Le CPAS de Bruxelles soutient que, si la fixation des taux de TVA relève de la compétence fédérale, seules les régions sont compétentes pour déterminer la politique sociale du logement. Par une ordonnance du 20 juillet 2011, le législateur ordonnanciel a défini la politique sociale du logement en vue de permettre

l'application du taux réduit de TVA de 6 % à tous les opérateurs immobiliers publics concernés, y compris les CPAS.

A.4.3. Le CPAS de Bruxelles souligne qu'il n'y a pas de risque de « dispersion » lorsque le CPAS bénéficie du taux de 6 % : l'avantage fiscal lié à la réduction du taux de TVA ne saurait bénéficier aux autres missions du CPAS, puisqu'il vise uniquement les travaux de construction de logements réalisés dans le cadre de la politique sociale régionale. Le fait que les CPAS ne soient pas exclusivement compétents en matière de logement ne peut donc pas justifier la différence de traitement en cause. En outre, la construction des logements assimilés à du logement social est subventionnée par la Région de Bruxelles-Capitale. Celle-ci contrôle l'octroi et la mise en œuvre des subventions. Par ailleurs, les logements assimilés à du logement social sont accessibles au même public cible que celui des logements sociaux.

A.4.4. Le CPAS de Bruxelles relève que, parmi les logements construits sous le bénéfice du taux de TVA de 6 % et donnés en location dans le cadre de la politique sociale régionale, une part non négligeable concerne des logements modérés et des logements moyens. Dès lors, la différence de traitement en cause est d'autant plus injustifiée qu'elle aboutit à avantager la construction de logements pour les classes moyennes, au détriment des ménages très précarisés.

Le CPAS de Bruxelles fait valoir que la demande formulée à titre subsidiaire par le Conseil des ministres de limiter au projet litigieux la portée de la question préjudicielle posée doit être rejetée, dès lors que Cour ne connaît pas du fond du litige devant le juge du renvoi et qu'elle doit répondre *in abstracto* aux questions préjudicielles qui lui sont posées.

Le CPAS de Bruxelles observe que l'échelle d'action des programmes de revitalisation urbaine – dans le cadre desquels les CPAS construisent des logements sociaux – est régionale. Ces programmes doivent obligatoirement être situés dans une zone de revitalisation urbaine dont le périmètre est déterminé par le Gouvernement. Le ressort statutairement local des CPAS n'empêche donc pas que, dans le cadre d'un programme de revitalisation urbaine, la construction de logements sociaux leur soit déléguée par la Région.

A.4.5. En ce qui concerne la proportionnalité de la mesure en cause, le CPAS de Bruxelles relève que, si le taux réduit de TVA de 12 % constitue effectivement une réduction par rapport au taux normal de 21 %, il reste néanmoins le double du taux de 6 %. Or, les logements construits par les CPAS s'adressent précisément aux publics les plus précarisés.

Le CPAS de Bruxelles souligne que les conséquences budgétaires et administratives d'un arrêt constatant l'inconstitutionnalité seraient circonscrites à la seule Région de Bruxelles-Capitale et demeureraient dès lors limitées.

A.5.1. Le Gouvernement flamand considère qu'il n'y a pas lieu de poser une question préjudicielle à la Cour de justice, dès lors que la question préjudicielle ne porte pas sur le droit de l'Union européenne et qu'il n'est pas possible d'étendre la portée de celle-ci. En tout état de cause, il n'y a aucun doute raisonnable quant à l'interprétation correcte du droit de l'Union, eu égard à la jurisprudence constante de la Cour de justice sur la directive TVA.

Selon le Gouvernement flamand, l'application sélective du taux réduit de TVA de 6 % est compatible avec le principe de la neutralité fiscale. Il n'est pas question, en l'espèce, d'une différence de traitement entre des entreprises concurrentes.

A.5.2. Le Gouvernement flamand soutient, à titre subsidiaire, que la question préjudicielle que le CPAS de Bruxelles suggère de poser à la Cour de justice devrait être reformulée et qu'il y aurait lieu de poser à la Cour de justice une seconde question préjudicielle sur la possibilité de maintenir les effets de la disposition en cause en cas d'inconstitutionnalité.

- B -

B.1. La juridiction *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité de la rubrique XXXVI du tableau A de l'annexe de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 « fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux » (ci-après : l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970), dans ses versions applicables aux années 2020, 2021 et 2022, avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'elle prévoit un taux réduit de TVA de 6 % pour les sociétés régionales de logement, les sociétés de logement social agréées par celles-ci, le ' Vlaams Woningfonds ', le Fonds du Logement des familles nombreuses de Wallonie et le Fonds du Logement de la Région de Bruxelles-Capitale pour les travaux de construction d'habitations destinées à être données en location par ces sociétés ou ces fonds dans le cadre de la politique sociale définie par la Région de Bruxelles-Capitale. La question préjudicielle porte sur la différence de traitement qui en découle entre, d'une part, ces entités et, d'autre part, le CPAS de Bruxelles, qui ne bénéficie pas du taux de TVA de 6 % pour les travaux de construction d'habitations destinées à être données en location dans le cadre de la politique sociale définie par la Région de Bruxelles-Capitale.

B.2. En vertu de l'article 37 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, le Roi est compétent pour fixer les taux et arrêter la répartition des biens et des services entre ces taux, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, en tenant compte de la réglementation édictée en la matière par l'Union européenne, sous réserve d'une confirmation par le législateur.

La rubrique XXXVI, intitulée « Logement dans le cadre de la politique sociale », du tableau A de l'annexe de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970, telle qu'elle a été modifiée par l'article 3 de l'arrêté royal du 21 décembre 2013 « modifiant l'arrêté royal n° 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux », confirmé par l'article 81, 2°, de la loi-programme du 19 décembre 2014, disposait :

« § 1er. Le taux réduit de six pour cent s'applique :

1° aux livraisons de biens ci-après, visés à l'article 1er, § 9, du Code, 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, lorsque ces biens sont destinés au logement dans le cadre de la politique sociale :

a) les logements privés qui sont livrés et facturés aux sociétés régionales de logement et aux sociétés de logement social agréées par celles-ci, au ' Vlaams Woningfonds ', au Fonds du Logement des familles nombreuses de Wallonie et au Fonds du Logement de la Région de Bruxelles-Capitale et qui sont destinés à être donnés en location par ces sociétés ou ces fonds;

b) les logements privés qui sont livrés et facturés aux sociétés régionales de logement, aux sociétés de logement social agréées par celles-ci, au ' Vlaams Woningfonds ', au Fonds du Logement des familles nombreuses de Wallonie et au Fonds du Logement de la Région de Bruxelles-Capitale et qui sont destinés à être vendus par ces sociétés ou ces fonds;

c) les logements privés qui sont livrés et facturés par les sociétés régionales de logement, par les sociétés de logement social agréées par celles-ci et par le ' Vlaams Woningfonds ', le Fonds du Logement des familles nombreuses de Wallonie et le Fonds du Logement de la Région de Bruxelles-Capitale;

2° aux travaux immobiliers au sens de l'article 19, § 2, alinéa 2, du Code, à l'exclusion du nettoyage, et aux autres opérations énumérées à la rubrique XXXI, § 3, 3° à 6°, du tableau A, effectuées aux logements privés visés au 1° et fournis et facturés aux sociétés régionales de logement, aux sociétés de logement social agréées par celles-ci et au ' Vlaams Woningfonds ', au Fonds du Logement des familles nombreuses de Wallonie et au Fonds du Logement de la Région de Bruxelles-Capitale;

[...] ».

Cette disposition a ensuite été modifiée par l'article 24 de la loi du 27 juin 2021 « portant des dispositions diverses en matière de taxe sur la valeur ajoutée », qui dispose :

« Dans la rubrique XXXVI, § 1er, 2°, du tableau A de l'annexe au même arrêté, insérée par la loi du 27 décembre 2006 et remplacée par l'arrêté royal du 21 décembre 2013, confirmé par la loi du 19 décembre 2014, les mots ' l'article 19, § 2, alinéa 2 ' sont remplacés par les mots ' l'article 19, § 2, alinéa 3 ' ».

Elle a encore été modifiée par l'article 68 de la loi du 21 décembre 2022 « portant des dispositions fiscales diverses », qui a remplacé le paragraphe 1er précité par ce qui suit :

« Le taux réduit de six pour cent s'applique :

1° aux livraisons de biens ci-après, visés à l'article 1er, § 9, du Code, 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^o, du Code, lorsque ces biens sont destinés au logement dans le cadre de la politique sociale :

a) les logements privés qui sont livrés et facturés aux sociétés régionales de logement ou aux sociétés de logement social reconnues par elles ou par l'autorité compétente en matière de politique sociale du logement, au ' Vlaams Woningfonds ', au Fonds du Logement des familles nombreuses de Wallonie et au Fonds du Logement de la Région de Bruxelles-Capitale et qui sont destinés à être donnés en location par ces sociétés ou ces fonds;

b) les logements privés qui sont livrés et facturés aux sociétés régionales de logement ou aux sociétés de logement social reconnues par elles ou par l'autorité compétente en matière de politique sociale du logement, au ' Vlaams Woningfonds ', au Fonds du Logement des familles nombreuses de Wallonie et au Fonds du Logement de la Région de Bruxelles-Capitale et qui sont destinés à être vendus par ces sociétés ou ces fonds;

c) les logements privés qui sont livrés et facturés par les sociétés régionales de logement ou les sociétés de logement social reconnues par elles ou par l'autorité compétente en matière de politique sociale du logement et par le ' Vlaams Woningfonds ', au Fonds du Logement des familles nombreuses de Wallonie et au Fonds du Logement de la Région de Bruxelles-Capitale;

2^o aux travaux immobiliers au sens de l'article 19, § 2, alinéa 3, du Code, à l'exclusion du nettoyage, et aux autres opérations énumérées à la rubrique XXXI, § 3, 3^o à 6^o, du tableau A, effectués aux logements privés visés au 1^o et fournis et facturés aux sociétés régionales de logement ou aux sociétés de logement social reconnues par elles ou par l'autorité compétente en matière de politique sociale du logement et au ' Vlaams Woningfonds ', au Fonds du Logement des familles nombreuses de Wallonie et au Fonds du Logement de la Région de Bruxelles-Capitale;

[...] ».

B.3.1. Le Conseil des ministres allègue que, dès lors que la question préjudicielle s'inscrit dans un contexte purement bruxellois, il faut la reformuler de manière à en exclure les institutions qui ne sont pas compétentes en matière de logement sur le territoire bruxellois.

B.3.2. Dès lors que la question préjudicielle l'invite à comparer différentes institutions en ce qu'elles donnent des habitations en location « dans le cadre de la politique sociale définie par la Région de Bruxelles-Capitale », la Cour limite son examen aux organismes qui agissent effectivement dans le cadre de cette politique, sur le territoire régional bruxellois.

B.4. Les articles 10 et 11 de la Constitution garantissent le principe d'égalité et de non-discrimination.

Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.5. En matière fiscale, le législateur dispose d'un pouvoir d'appréciation étendu. Tel est notamment le cas lorsqu'il détermine les redevables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôts qu'il prévoit. Dans cette matière, la Cour ne peut censurer les choix politiques du législateur et les motifs qui les fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou s'ils sont déraisonnables.

B.6.1. Le CPAS de Bruxelles soutient que la différence de traitement en cause viole également les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 98 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 « relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée » (ci-après : la directive TVA) et avec le principe de neutralité fiscale.

B.6.2. Les parties ne peuvent modifier ou faire modifier la portée des questions préjudicielles posées par la juridiction *a quo*. Il n'y a dès lors pas lieu d'étendre l'examen de la disposition en cause au respect des normes visées par le CPAS de Bruxelles.

Partant, il n'y a pas non plus lieu de poser une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne au sujet de l'interprétation de la directive TVA.

B.7. La différence de traitement repose sur un critère objectif, à savoir le type d'organisme qui fait construire le logement social concerné et auquel les travaux sont facturés.

B.8. Les travaux préparatoires de la loi-programme du 27 décembre 2006, laquelle a inséré la rubrique XXXVI du tableau A de l'annexe de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970, mentionnent :

« La mesure qui consiste à appliquer un taux réduit de TVA de 6 p.c. à la construction de logements sociaux par les sociétés régionales de logement ainsi que les sociétés agréées par celles-ci, s'inscrit dans le cadre de la déclaration de politique de compétitivité et du pouvoir d'achat du gouvernement du 17 octobre 2006 visant notamment au renforcement du pouvoir d'achat et de la protection sociale.

Afin de respecter cette mesure de réduction du taux de TVA, il est inséré une nouvelle rubrique XXXVI au tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, précité. L'article 54 du présent projet autorise ainsi à appliquer le taux réduit de 6 p.c., pour toutes les livraisons, construction, rénovation et transformation de bâtiments qui impliquent les sociétés susvisées afin de leur permettre de mener une politique sociale des logements bien plus efficiente » (*Doc. parl., Chambre, 2006-2007, DOC 51-2773/001, pp. 49-50*).

Le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 décembre 2013, précité, mentionne :

« Conformément à la rubrique XXXVI du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 précité, sont soumises au taux réduit de T.V.A. de 6 p.c. notamment les livraisons de logements privés qui sont livrés et facturés aux sociétés régionales de logement et aux sociétés de logement social agréées par celles-ci. Ces logements sont destinés à être vendus ou donnés en location par les sociétés précitées.

Le taux réduit de 6 p.c. peut par conséquent être appliqué pour la livraison, la construction, les travaux de rénovation et la reconstruction de logements privés facturés aux sociétés visées ci-avant pour leur permettre de mener une politique sociale du logement plus efficace.

Certains fonds de logement, à savoir le ' Vlaams Woningfonds ', le Fonds du Logement des familles nombreuses de Wallonie et le Fonds du Logement de la Région de Bruxelles-Capitale doivent remplir les missions qui leurs sont fixées par les Régions dans le cadre de la politique sociale. [Ils] sont aussi explicitement reprises dans ce cadre dans les Codes du logement régionaux : ' de Vlaamse Wooncode ', le Code wallon du Logement et le Code bruxellois du Logement.

Ils ne peuvent toutefois pas être considérés comme des sociétés régionales de logement au sens de la rubrique XXXVI du tableau A précitée, ni comme des sociétés holding mixtes telles

que visées à la rubrique X du tableau B de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 susvisé. Dans l'état actuel de la législation, ils ne peuvent par conséquent pas bénéficier du taux réduit de T.V.A. de 6 p.c.

L'impact budgétaire d'une telle mesure est très faible. Pour le ' Vlaams Woningfonds ', il se serait élevé pour les dernières années à 400.000 euros. Pour le Fonds du logement des familles nombreuses de Wallonie, un projet est actuellement en cours, qui en totalité (sur quelques années) aura un impact budgétaire de 121.000 euros ».

La mesure a donc pour objectif de rendre plus efficiente la politique sociale en matière de logement, compte tenu de la limitation des moyens budgétaires. Selon le Conseil des ministres, le législateur entend réserver les moyens budgétaires disponibles aux entités les plus aptes à mener efficacement des politiques sociales en matière de logement.

B.9. Cette appréciation n'est pas manifestement erronée. Compte tenu des moyens budgétaires limités dont il dispose, le législateur a pu raisonnablement limiter le bénéfice du taux réduit de TVA de 6 %, en ce qui concerne la politique sociale du logement, aux organismes qui sont investis de missions légales spécifiques en matière de logement social (voy. notamment les articles 41, 42, 67 et 112 du Code bruxellois du logement, qui énumèrent respectivement les missions de la Société du Logement de la Région de Bruxelles-Capitale, des sociétés immobilières de service public et du Fonds du logement de la Région de Bruxelles-Capitale) et qui, à ce titre, sont soumis à des obligations particulières permettant la réalisation d'une offre suffisante de logements sociaux et à un contrôle spécifique.

La circonstance que les CPAS sont repris dans le Code bruxellois du logement parmi les « opérateurs immobiliers publics » (article 2, § 1er, 4°) ne conduit pas à une autre conclusion. Bien qu'ils participent aussi à la politique sociale en matière de logement menée par la Région de Bruxelles-Capitale, les CPAS se trouvent dans une situation objectivement différente de celle des organismes énumérés dans la rubrique XXXVI du tableau A de l'annexe de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970, lesquels sont principalement compétents en matière de logement.

B.10. La différence de traitement ne produit pas des effets disproportionnés pour les CPAS concernés qui bénéficient du taux réduit de TVA de 12 % pour les logements privés qui leur

sont livrés et facturés et qui sont destinés à être donnés en location dans le cadre de la politique sociale, sur la base de la rubrique X du tableau B de l'annexe de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970.

B.11. La disposition en cause est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

COPIE NON CORRIGÉE

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

La rubrique XXXVI du tableau A de l'annexe de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 « fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux », dans ses versions applicables aux années 2020, 2021 et 2022, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi rendu en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 9 avril 2026.

Le greffier,

Nicolas Dupont

Le président,

Pierre Nihoul