

Numéro du rôle : 429
Arrêt n° 1/93 du 7 janvier 1993

A R R E T

En cause : le recours en annulation partielle de l'article 55 de la loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières, introduit par la s.p.r.l. Agrivita et la s.p.r.l. Miramag Benelux.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents J. Delva et D. André, et des juges F. Debaedts, L. De Grève, K. Blanckaert, L.P. Suetens, M. Melchior, L. François, P. Martens et Y. de Wasseige, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président J. Delva,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la demande*

Par requête du 6 août 1992, envoyée à la Cour par lettre recommandée à la poste du 7 août 1992 et reçue au greffe le 10 août 1992, la s.p.r.l. Agrivita, dont le siège social est établi à 2900 Schoten, Zamenhoflaan 24, et la s.p.r.l. Miramag Benelux, dont le siège social est établi à 2650 Edegem, Verbindingsstraat 31, et le siège d'exploitation à 2930 Brasschaat, De Zwaan 17, demandent l'annulation de l'article 55 de la loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières (*Moniteur belge* du 31 juillet 1992), en tant que cet article confirme, avec effet à la date de son entrée en vigueur, la rubrique II du tableau B telle que fixée par l'article 3 de l'arrêté royal du 17 mars 1992 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 et l'arrêté royal du 10 novembre 1980 instaurant une taxe spéciale sur les produits de luxe, rubrique en vertu de laquelle les engrais à base d'éléments secondaires sont soumis à la T.V.A. au taux de 12 pour cent.

Par la même requête, les parties requérantes demandaient également la suspension de la disposition légale précitée. Par son arrêt n° 60/92 du 8 octobre 1992, la Cour a suspendu la disposition attaquée dans la mesure où il est prévu pour les engrais à base d'éléments secondaires un taux supérieur à celui frappant les engrais en général.

II. *La procédure*

Par ordonnance du 10 août 1992, le président en exercice a désigné les juges du siège, conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Le recours a été notifié conformément à l'article 76 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste du 24 août 1992.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 26 août 1992.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire le 2 octobre 1992.

Ce mémoire a été notifié conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettre recommandée à la poste du 23 octobre 1992.

Les requérantes ont introduit un mémoire en réponse le 17 novembre 1992.

Par ordonnance du 26 novembre 1992, le juge faisant fonction de président F. Debaedts a complété le siège par le juge Y. de Wasseige, vu l'accession à l'éméritat du président J. Wathelet et son remplacement par le juge D. André, qui était déjà membre du siège.

Par ordonnance du 26 novembre 1992, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 17 décembre 1992.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties et à leurs avocats par lettres recommandées à la poste du 26 novembre 1992.

Par ordonnance du 2 décembre 1992, le président J. Delva a soumis l'affaire à la Cour en séance plénière.

A l'audience du 17 décembre 1992 :

- ont comparu :

. Me D. Lindemans, avocat du barreau de Bruxelles, pour les parties requérantes;

. Me I. Claeys Bouúaert, avocat à la Cour de cassation, pour le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles;

- les juges-rapporteurs K. Blanckaert et M. Melchior ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- l'affaire a été mise en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux dispositions des articles 62 et suivants de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

III. *Objet de la disposition attaquée*

L'article 55 de la loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières (*Moniteur belge* du 31 juillet 1992) confirme entre autres l'arrêté royal du 17 mars 1992 modifiant l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 précité.

L'arrêté royal confirmé du 17 mars 1992 (*Moniteur belge* du 19 mars 1992) modifie notamment la rubrique II du tableau B figurant en annexe à l'arrêté royal n° 20, et soumet ainsi les engrais calcaires et autres engrais à base de calcium et/ou de magnésium au taux de T.V.A. de 12 pour cent.

Selon l'intitulé de la rubrique II du tableau B, il s'agit d'« engrais à base d'éléments secondaires », tandis que les engrais en général, par le fait qu'ils figurent à la rubrique XII non modifiée du tableau A de l'arrêté royal n° 20 susdit, restent soumis au taux de 6 pour cent.

IV. *En droit*

A.1. La première requérante, la s.p.r.l. Agrivita, déclare être négociante en engrais calcaires et avoir conquis une part importante du marché belge des engrais, principalement avec le produit Magkal. La requérante est en litige avec l'Etat belge à propos du taux de T.V.A. à appliquer aux engrais calcaires. Par jugement du 9 décembre 1991, le tribunal de première instance d'Anvers, suite à une demande introduite par la s.p.r.l. Agrivita, a dit pour droit que le produit Magkal est un engrais soumis au taux de T.V.A. de 6 %.

L'Etat belge, qui était d'avis que les engrais calcaires devaient être soumis au taux de T.V.A. de 19 pour cent en tant qu'amendements du sol, a interjeté appel de ce jugement.

Les activités de la s.p.r.l. Agrivita ont fortement diminué depuis la cessation, au début de l'année 1991, des livraisons du produit Magkal en provenance de l'Angleterre.

Le gérant de la s.p.r.l. précitée est également cofondateur de la s.p.r.l. Miramag Benelux, qui est la seconde requérante devant la Cour.

La s.p.r.l. Miramag Benelux a été constituée en 1991 et importe d'Allemagne un engrais calcaire ayant des caractéristiques semblables à celles du produit Magkal.

A la demande de la s.p.r.l. Miramag Benelux, le Conseil d'Etat, section d'administration, a, par arrêt n° 39.410 du 18 mai 1992, suspendu l'exécution de la rubrique II du tableau B figurant en annexe de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970, telle que modifiée par l'article 3 de l'arrêté royal du 17 mars 1992 présentement confirmé par la disposition attaquée.

A.2.1. Dans un premier moyen, les parties requérantes invoquent la violation des articles 6 et *6bis* de la Constitution en ce que, par la disposition entreprise, le législateur empêche que le Conseil d'Etat se prononce sur l'illégalité dénoncée d'une disposition déjà suspendue par cette juridiction à la requête de la s.p.r.l. Miramag Benelux, et en ce que le législateur annule rétroactivement l'avantage de la suspension prononcée par le Conseil d'Etat au moyen d'une confirmation ayant effet à la date de l'entrée en vigueur de l'arrêté royal du 17 mars 1992.

Selon les requérantes, la disposition contestée les prive d'une garantie juridictionnelle essentielle reconnue à tous les citoyens, ce qui entraîne pour elles un traitement inégal qui n'est pas justifié objectivement et à l'égard duquel il y a lieu, en tout état de cause, de constater que le moyen utilisé n'est pas raisonnablement proportionné au but poursuivi, à supposer même que ce but soit admissible en droit.

A ce propos, les requérantes renvoient à l'arrêt de la Cour n° 16/91 du 13 juin 1991.

A.2.2. Dans un second moyen, les requérantes invoquent également la violation des articles 6 et *6bis* de la Constitution, en ce que, par la disposition entreprise, il est établie une distinction entre les engrais « ordinaires » et les engrais à base d'éléments secondaires, alors que cette distinction, quand bien même elle serait objective, ne peut en tout état de cause être raisonnablement justifiée si on la confronte au but et aux effets de la T.V.A. et au caractère raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

A.3.1. En ce qui concerne le premier moyen, le Conseil des ministres répond, dans son mémoire du 2 octobre 1992, que les parties requérantes appliquent la jurisprudence développée par la Cour dans l'arrêt n° 16/91 à une situation fondamentalement différente.

Le Conseil des ministres observe que dans l'affaire de l'a.s.b.l. « Femmes au foyer », il s'agissait d'un prélèvement provisoire dont il fallait établir s'il était ou non correctement proportionné à l'impôt à percevoir ultérieurement, l'excédent devant être considéré comme une sorte de prêt sans intérêt en faveur du Trésor.

Dans la présente affaire, il s'agit au contraire, estime le Conseil des ministres, d'un prélèvement définitif qui ne peut faire l'objet d'une régularisation ultérieure.

A.3.2. En ce qui concerne le second moyen, le Conseil des ministres soutient d'abord qu'il manque en droit, étant donné que, dans l'exercice de sa fonction constitutionnelle, le législateur ne doit pas donner d'autre justification que ce que prévoit la Constitution, c'est-à-dire le vote dans les deux Chambres et la sanction royale.

Le Conseil des ministres soutient ensuite qu'une différence dans la tarification fiscale des produits ne peut en soi violer le principe d'égalité, celui-ci devant garantir le traitement égal des personnes.

Pour le Conseil des ministres, les parties requérantes doivent démontrer qu'elles sont victimes d'une discrimination personnelle, ce qu'elles resteraient en défaut de prouver.

A.4.1. Les parties requérantes ont introduit un mémoire en réponse le 17 novembre 1992.

Elles y déclarent ne pas discerner en quoi la distinction qu'établit le Conseil des ministres entre un prélèvement provisoire dans l'affaire traitée par l'arrêt n° 16/91 et un prélèvement définitif dans la présente affaire serait pertinente pour examiner le bien-fondé du premier moyen.

Les parties requérantes reconnaissent néanmoins qu'une différence existe en l'espèce par rapport à l'affaire tranchée par l'arrêt n° 16/91 en ce que l'article 37, § 3, du Code de la T.V.A. prévoit la confirmation des arrêtés royaux fixant les taux de la T.V.A., mais cette disposition, estiment les requérantes, ne saurait justifier la confirmation d'une disposition suspendue par le Conseil d'Etat.

A.4.2. Pour les parties requérantes, la défense du Conseil des ministres concernant le second moyen doit pour le moins être qualifiée de curieuse en tant qu'elle consiste à dire qu'il suffit pour le législateur de respecter les dispositions constitutionnelles relatives au vote dans les deux Chambres et à la sanction royale.

Les parties requérantes observent pour leur part que l'article 107^{ter} de la Constitution contraint le législateur, lorsqu'une procédure est engagée devant la Cour d'arbitrage, à justifier la norme litigieuse au regard des articles 6, 6^{bis} et 17 de la Constitution.

A.4.3. A l'argumentation du Conseil des ministres selon laquelle le principe d'égalité ne concerne que le traitement égal des personnes alors qu'il s'agit en l'espèce d'une distinction entre produits, les parties requérantes opposent qu'un impôt n'est jamais levé sur des personnes mais sur des faits imposables, ce qui affecte malgré tout en fin de compte les personnes qui réalisent les opérations décrites comme imposables.

L'affirmation selon laquelle le préjudice subi par les parties requérantes, tel que chiffré par le Conseil des ministres, serait minime est rejetée en ordre subsidiaire dans le mémoire en réponse des requérantes, sur la base de leurs propres calculs tendant à prouver l'inexactitude et le manque de pertinence de celle-ci.

A.4.4. Enfin, les parties requérantes répètent que le traitement distinct ne fait l'objet d'aucune justification quant au fond.

- B -

Sur le second moyen

B.1.1. Les parties requérantes, en leur qualité de négociantes en engrais calcaires, invoquent deux moyens. Le second de ceux-ci dénonce une violation des articles 6 et *6bis* de la Constitution au motif que la distinction opérée ne serait pas objective ou, en tout cas, pas raisonnablement justifiée au regard du but et des effets de la mesure prise.

B.1.2. Les règles constitutionnelles de l'égalité des Belges devant la loi et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie selon certaines catégories de personnes, pour autant que le critère de différenciation soit susceptible de justification objective et raisonnable. 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 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.1.3. Il revient au législateur de déterminer les diverses opérations et prestations qui seront soumises à la taxe sur la valeur ajoutée et de fixer les taux applicables. Il n'appartient pas à la Cour d'arbitrage de décider si une mesure prescrite par la loi est opportune ou souhaitable.

Dès lors que le législateur traite différemment deux catégories comparables d'assujettis - en l'espèce les négociants en « engrais », d'une part, et les négociants en « engrais à base d'éléments secondaires », d'autre part - en soumettant la fourniture du premier produit à une T.V.A. de 6 pour cent et la fourniture du second à une T.V.A. de 12 pour cent, la Cour doit vérifier s'il existe une justification objective et raisonnable à cette distinction pour en contrôler la conformité aux articles 6 et *6bis* de la Constitution.

B.1.4. Une différence de taux entre les engrais ordinaires, d'une part, et les engrais à base d'éléments secondaires, d'autre part, ne peut être censée respecter les limites du pouvoir d'appréciation du législateur que s'il apparaît que cette distinction peut être justifiée sur la base d'éléments concrets en fonction du but poursuivi.

En l'espèce, il ressort des éléments du dossier que la différence de taux de la T.V.A. se fondait sur la conception que les engrais calcaires n'ont qu'un effet d'amendement du sol et non pas un effet de nutriment des végétaux.

Il ressort cependant des études scientifiques citées par les parties requérantes et non contestées par le Conseil des ministres qu'outre les éléments « classiques » que sont l'azote (N), le phosphore (P) et le potassium (K), les éléments « secondaires » comme le calcium et le magnésium constituent eux aussi un nutriment des végétaux et doivent dès lors être considérés comme des engrais.

B.1.5. De ce qui précède et du fait que les débats n'ont fait apparaître et qu'on n'aperçoit aucune justification autre que celle relative à la composition différente des deux types d'engrais, ni sur le plan de l'objectif poursuivi par la différence de traitement critiquée ni sur celui de ses effets, il résulte que celle-ci doit être considérée comme dépourvue de justification.

Le moyen qui invoque la violation des articles 6 et *6bis* de la Constitution est donc fondé.

B.1.6. La disposition attaquée n'est toutefois discriminatoire que dans la mesure où il est prévu pour les engrais à base d'éléments secondaires un taux supérieur à celui frappant les engrais en général. L'annulation doit dès lors être limitée dans cette mesure.

B.2. Il est superflu d'examiner le premier moyen, celui-ci ne pouvant entraîner une annulation plus large.

Par ces motifs,

La Cour

annule, dans la mesure où il est prévu pour les engrais à base d'éléments secondaires un taux de T.V.A. supérieur à celui frappant les engrais en général, soit six pour cent, l'article 55 de la loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières, en tant qu'il confirme la rubrique II du tableau B telle que fixée par l'article 3 de l'arrêté royal du 17 mars 1992 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 et l'arrêté royal du 10 novembre 1980 instaurant une taxe spéciale sur les produits de luxe.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 7 janvier 1993.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

J. Delva