

Numéro du rôle : 1448
Arrêt n° 10/2000 du 2 février 2000

ARRET

---

*En cause* : la question préjudicielle relative à l'article 51, § 1er, 3°, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, posée par le Tribunal de première instance de Nivelles.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et G. De Baets, et des juges H. Boel, L. François, H. Coremans, R. Henneuse et M. Bossuyt, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

### I. *Objet de la question préjudicielle*

Par jugement du 10 juillet 1997 en cause de P. Liénard contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 27 octobre 1998, le Tribunal de première instance de Nivelles a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 54 de la loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, dans sa formulation telle qu'en vigueur jusqu'au 31 décembre 1992 actuellement reprise à l'article 51, § 1er, 3<sup>o</sup>, de la même loi, est-il contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution en tant qu'il s'oppose à la récupération des montants versés à titre de T.V.A. lorsque l'administration estime ultérieurement que l'auteur de ce versement n'est pas assujéti à la T.V.A., alors que l'Etat belge peut, en ce qui le concerne, récupérer les déductions récupérées par ce moyen au titre de la T.V.A. ? »

### II. *Les faits et la procédure antérieure*

En se fondant sur le fait qu'une juridiction du travail a considéré que la relation entre P. Liénard et le seul client pour lequel il travaillait était en réalité de nature salariée, l'Administration de la T.V.A. réclame au premier les sommes qu'il a déduites au titre de la T.V.A. durant la période concernée. Celui-ci réagit en assignant l'Etat belge en récupération des montants de T.V.A. qu'il estime avoir versés indûment à cette même administration.

Le demandeur ayant soulevé l'inégalité de situation dans laquelle, du fait de l'article 51, § 1er, 3<sup>o</sup>, actuel du Code de la T.V.A., se trouveraient l'administration et l'assujéti, il demande au juge de soumettre à la Cour la question de la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution de cette inégalité.

### III. *La procédure devant la Cour*

Par ordonnance du 27 octobre 1998, 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.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 27 novembre 1998.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 11 décembre 1998.

Des mémoires ont été introduits par :

- P. Liénard, demeurant à 1470 Baisy-Thy, rue de la Briqueterie 13, par lettre recommandée à la poste le 31 décembre 1998;

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 11 janvier 1999.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 26 janvier 1999.

P. Liénard a introduit un mémoire en réponse par lettre recommandée à la poste le 24 février 1999.

Par ordonnances du 30 mars 1999 et du 28 septembre 1999, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 27 octobre 1999 et 27 avril 2000 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 10 novembre 1999, le président en exercice a complété le siège par le juge H. Coremans.

Par ordonnance du 10 novembre 1999, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 7 décembre 1999 après avoir invité les parties à s'expliquer en particulier, dans un mémoire complémentaire à introduire le 1er décembre 1999 au plus tard, sur le rapport qu'elles voient entre la disposition à laquelle se limite la question préjudicielle - l'article 54 ancien de la loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, actuellement repris à l'article 51, § 1er, 3<sup>o</sup>, de la même loi - et la différence de traitement sur laquelle la Cour est interrogée.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats par lettres recommandées à la poste le 15 novembre 1999.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire complémentaire par lettre recommandée à la poste le 1er décembre 1999.

A l'audience publique du 7 décembre 1999 :

- a comparu Me F. De Visscher *loco* Me J. Van Drooghenbroeck, avocats au barreau de Nivelles, pour P. Liénard;

- les juges-rapporteurs R. Henneuse et M. Bossuyt ont fait rapport;

- l'avocat précité a été entendu;

- l'affaire a été mise en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

#### IV. *En droit*

- A -

##### *Position de P. Liénard*

A.1.1. Après avoir rappelé le mécanisme de base de la T.V.A., le demandeur devant le juge *a quo* décrit l'inégalité de traitement dans laquelle se trouve, d'une part, la personne dont l'administration considère *a posteriori* qu'elle n'était pas assujettie, et, d'autre part, l'Etat par le biais de son administration. Alors que, dans l'hypothèse précitée, l'administration rejette les déductions de T.V.A. qui ont été opérées en amont et en demande restitution, l'assujetti, par contre, ne peut, par application de l'article 51, § 1er, 3<sup>o</sup>, en cause, récupérer la T.V.A. versée en aval, c'est-à-dire celle facturée aux clients.

A.1.2. L'objectif poursuivi par la norme consiste à éviter les abus consistant en ce qu'une personne quelconque, non assujettie, réclame à son cocontractant une T.V.A. - non due - et conserve ensuite cette prétendue taxe.

Pour atteindre cet objectif, le législateur « fait entrer dans le champ d'application de la T.V.A. toute opération quelconque effectuée par une personne qui, dans une facture ou un document en tenant lieu, mentionne la T.V.A. ».

L'analyse des effets de cette norme - la récupération de la T.V.A. par l'administration, mais non par l'assujetti - dans l'hypothèse spécifique décrite ci-dessus établit le caractère toutefois disproportionné du moyen utilisé par le législateur.

A.2. Dans son mémoire en réponse, le demandeur devant le juge *a quo* souligne que l'argumentation développée par le Conseil des ministres - correspondant à des hypothèses de fraude ou de tricherie - est inapplicable à l'hypothèse de l'affaire, la bonne foi de P. Liénard ne pouvant être mise en cause.

En traitant de la même façon cette hypothèse et celles de fraude, « l'article 54 du Code T.V.A., lu concomitamment avec les articles 45, § 1er, et 77, § 1er, du même Code », viole le principe d'égalité, « la situation d'un fraudeur [étant] essentiellement différente de celle d'une personne de bonne foi ».

Enfin, le mémoire en réponse propose à la Cour de reformuler la question préjudicielle afin de viser également, outre l'article 54 ancien du Code de la T.V.A., les articles 45, § 1er, et 77, § 1er, anciens, du même Code.

#### *Position du Conseil des ministres*

A.3. Après un rappel des faits, le Conseil des ministres expose – thèse principale qu'il confirme dans son mémoire complémentaire - que la disposition visée par le juge - l'article 54 ancien du Code de la T.V.A. -, considérée isolément, n'interdit pas, par elle-même, la déduction de la T.V.A. par l'assujetti et, n'établissant aucun privilège en faveur du Trésor, ne viole dès lors pas le principe d'égalité; de surcroît, cette disposition est entièrement conforme à la directive européenne en matière de T.V.A. n° 77/388.

Ce n'est qu'en combinant l'article 54 ancien (devenu l'article 51, § 1er, 3°) du Code de la T.V.A. avec les articles 45, § 1er, et 77, § 1er, anciens, du même Code qu'apparaît une différence de traitement, laquelle ne viole toutefois pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

A.4.1. Le Conseil des ministres reconnaît que la combinaison des trois dispositions précitées a pour effet « de permettre, dans certains cas, à l'administration d'exiger, de l'émetteur de la facture ou du document en tenant lieu, qu'il soit ou non assujetti, le paiement de la T.V.A. portée en compte à propos d'une ' prestation ', tout en refusant la déduction de cette T.V.A. par le destinataire, assujetti à cette taxe, de ce document ».

Tel est le cas lorsqu'une T.V.A. a été portée en compte à un assujetti sur une facture qui ne correspond à aucune opération réelle. Le destinataire devra restituer la T.V.A. frauduleusement déduite; l'auteur de la facture devra payer la T.V.A. faussement affirmée, en étant débiteur en vertu de l'article 54 ancien du Code de la T.V.A.; enfin, les articles 45, § 1er, et 77, § 1er, précités sont inapplicables, à défaut de réelles livraisons de biens ou prestations de services.

A.4.2. Le mémoire cite ensuite des extraits de l'arrêt de la Cour de justice n° C-342/87 du 13 décembre 1989, relatif à la directive n° 77/388 précitée.

Il en résulterait que « la circonstance que le destinataire d'une facture n'est pas autorisé à déduire la T.V.A. qui est portée sur cette facture lorsque celle-ci ne correspond pas à une fourniture de biens ou une prestation de services soumises à T.V.A. mais a néanmoins fait l'objet d'une facture, alors que l'émetteur de cette facture est quant à lui tenu de verser la T.V.A. portée en compte, est strictement conforme à la sixième directive du Conseil de la C.E.E. tel que le système érigé par celle-ci a été interprété par la Cour de justice des Communautés européennes ».

- B -

B.1. L'article 54 de la loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, tel qu'il était en vigueur jusqu'au 31 décembre 1992, avant sa modification par la loi du 28 décembre 1992, énonçait :

« Toute personne qui, dans une facture ou un document en tenant lieu, porte en compte à un assujetti un montant à titre de taxe sur la valeur ajoutée devient débiteur de cette taxe au moment où elle délivre la facture ou le document, encore qu'elle n'ait fourni aucun bien ou aucun service. »

B.2. La question préjudicielle est libellée comme suit :

« L'article 54 de la loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, dans sa formulation telle qu'en vigueur jusqu'au 31 décembre 1992 actuellement reprise à l'article 51, § 1er, 3<sup>o</sup>, de la même loi, est-il contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution en tant qu'il s'oppose à la récupération des montants versés à titre de T.V.A. lorsque l'administration estime ultérieurement que l'auteur de ce versement n'est pas assujetti à la T.V.A., alors que l'Etat belge peut, en ce qui le concerne, récupérer les déductions récupérées par ce moyen au titre de la T.V.A. ? »

B.3. Le juge *a quo* n'indique pas en quoi la disposition en cause opérerait par elle-même une différence de traitement susceptible d'être discriminatoire.

La question n'appelle pas de réponse.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

La question préjudicielle n'appelle pas de réponse.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 2 février 2000.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

M. Melchior