

Numéro du rôle : 2992
Arrêt n° 57/2005 du 16 mars 2005

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 6, alinéa 3, du Code de la T.V.A., posée par la Cour d'appel de Gand.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges P. Martens, M. Bossuyt, A. Alen, J.-P. Moerman et J. Spreutels, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Arts,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par arrêt du 27 avril 2004 en cause de la ville d'Ostende contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 6 mai 2004, la Cour d'appel de Gand a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 6, alinéa 3, du Code de la T.V.A., lu en combinaison avec l'arrêté royal n° 26 du 2 décembre 1970, viole-t-il les articles 170, 172, 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec les articles 105 et 108 de la Constitution, en tant qu'il habilite le Roi à énumérer les opérations pour lesquelles, dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables, les communes, parmi d'autres organismes, ont, en tout état de cause, la qualité d'assujetti, et plus précisément, en l'espèce, pour la livraison de biens et la prestation de services dans le cadre de l'exploitation des ports ? »

Des mémoires ont été introduits par :

- le collège des bourgmestre et échevins de la ville d'Ostende, Vindictivelaan 1, 8400 Ostende;
- le Conseil des ministres.

Le collège des bourgmestre et échevins de la ville d'Ostende et le Conseil des ministres ont introduit chacun un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 26 janvier 2005 :

- ont comparu :
 - . Me M. Maus, avocat au barreau de Bruges, pour le collège des bourgmestre et échevins de la ville d'Ostende;
 - . Me A. van Lidth de Jeude, avocat au barreau d'Anvers, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs M. Bossuyt et J. Spreutels ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

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

II. *Les faits et la procédure antérieure*

L'affaire dont est saisi le juge *a quo* concerne un appel formé par la ville d'Ostende contre un jugement du Tribunal de première instance de Bruges décidant que la ville est redevable de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : T.V.A.) pour la mise à disposition, contre le paiement d'un droit d'amarrage, d'emplacements pour bateaux dans le port de plaisance.

Le juge *a quo* considère que l'appelante exerce l'activité en cause « en tant qu'autorité publique », au sens de l'article 6, alinéa 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la T.V.A.) et de l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 (ci-après : directive T.V.A.), mais observe également que l'article 1er, 1°, cinquième tiret, de l'arrêté royal n° 26 du 2 décembre 1970 définit les livraisons de biens et les prestations de services effectuées dans le cadre de l'exploitation des ports comme des activités assujetties à la T.V.A., même lorsqu'elles sont exercées par une commune, à moins qu'elles soient d'importance négligeable. Dès lors que la ville d'Ostende ne démontre pas que l'activité est d'importance négligeable, le juge *a quo* considère, après avoir constaté que les exonérations invoquées par l'appelante ne trouvent pas à s'appliquer, que la ville est redevable de la T.V.A. sur la base de l'article 1er, 1°, cinquième tiret, de l'arrêté royal précité pris en exécution de l'article 6, alinéa 3, du Code de la T.V.A.

La ville d'Ostende objecte que le législateur, en adoptant l'article 6, alinéa 3, du Code de la T.V.A., a conféré au Roi le pouvoir de déterminer de façon générale et abstraite les opérations qui donnent lieu à l'assujettissement à la T.V.A. et elle considère que ceci est contraire à l'article 170 de la Constitution.

Après avoir constaté que l'arrêté royal du 2 décembre 1970 s'inscrit dans les limites de la mission confiée par le législateur, le juge *a quo* décide de poser à la Cour la question préjudicielle mentionnée plus haut.

III. En droit

- A -

Quant à la recevabilité

A.1. Le Conseil des ministres affirme, en ordre principal, que la question préjudicielle n'est pas recevable, et ce pour diverses raisons.

Tout d'abord, la réponse à la question préjudicielle n'est pas indispensable pour statuer dans l'instance principale. Le juge *a quo* a en effet considéré dans son arrêt que la ville d'Ostende était « en tout état de cause » redevable de la T.V.A.

Deuxièmement, la Cour n'est pas compétente pour contrôler l'arrêté royal n° 26 du 2 décembre 1970 au regard de la Constitution, puisque cet arrêté ne peut pas être qualifié comme étant « une loi, un décret ou une règle visée à l'article 134 de la Constitution ».

Troisièmement, ni la question préjudicielle ni l'arrêt rendu par le juge *a quo* ne permettent de déduire avec quelle catégorie de personnes la ville d'Ostende devrait être comparée, en sorte que le Conseil des ministres se trouve *de facto* empêché de construire sa défense en ce qui concerne la compatibilité des dispositions en cause avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

Enfin, la question préjudicielle est irrecevable en raison de la disposition contenue dans l'article 26, § 1er bis, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, qui a été adoptée en vue de garantir la stabilité des relations internationales. Contrôler au regard de la Constitution une disposition adoptée en exécution d'une directive revient à contrôler la directive à la lumière de la Constitution, ce qui est susceptible de menacer la stabilité des relations internationales.

A.2. La ville d'Ostende conteste que la question préjudicielle soit irrecevable.

La circonstance que le juge *a quo* a considéré que la ville d'Ostende était redevable de la T.V.A. ne permet pas de déduire que la question ne serait pas admissible, puisque l'appréciation du juge ne vaut que pour autant que la disposition en cause soit compatible avec l'article 170 de la Constitution.

Pour le surplus, la ville estime que la Cour ne doit contrôler la disposition en cause qu'au regard de l'article 170 de la Constitution. Une violation de cet article de la Constitution emporte en effet automatiquement une violation du principe d'égalité et de non-discrimination.

Quant au fond

A.3.1. En ordre subsidiaire, le Conseil des ministres soutient que la question préjudicielle appelle une réponse négative.

A.3.2. Le Conseil des ministres souligne que l'habilitation au Roi contenue dans l'article 6, alinéa 3, du Code de la T.V.A. concerne la transposition, dans le droit interne, d'un certain nombre de prescriptions techniques de directives européennes et de leurs annexes. Le Roi est par conséquent en grande partie lié par le contenu de ces directives, et cela est certainement le cas pour la situation juridique contestée dans l'instance principale. L'« exploitation des ports » est en effet explicitement mentionnée dans l'annexe D de la directive T.V.A.

Ceci fait apparaître aussi que le Parlement belge a transféré son pouvoir souverain de fixer les activités qui doivent être soumises à la T.V.A. dans le cadre de l'exploitation des ports aux institutions des Communautés européennes, au sein desquelles se trouve du reste également une assemblée délibérante démocratiquement élue. A ce sujet, le Conseil des ministres renvoie aussi à la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes en vertu de laquelle les dispositions ou pratiques nationales ne peuvent constituer une entrave au plein effet des règles communautaires.

A.3.3. Le Conseil des ministres affirme encore que la délégation contenue dans l'article 6, alinéa 3, du Code de la T.V.A. ne concerne pas les éléments essentiels de la taxe. Puisque la T.V.A. est un impôt indirect, qui est levé sur les fournitures de biens et de services effectuées dans l'exercice d'une activité économique, les « éléments essentiels » ont, en matière de T.V.A., un contenu différent et plus abstrait qu'en ce qui concerne les impôts directs.

A.3.4. Enfin, le Conseil des ministres fait valoir que la figure juridique de la loi d'habilitation est justifiée en l'espèce. En effet, le législateur a considéré que la réglementation visée n'était possible qu'après un examen approfondi, au sein d'un groupe de travail spécial, de la nature contractuelle ou réglementaire des activités des divers services publics, en vue de pouvoir déterminer si ces activités doivent être soumises à la T.V.A. afin d'éviter une concurrence déloyale entre les secteurs public et privé. La figure juridique des lois d'habilitation permet en outre d'embrayer relativement vite sur les évolutions que connaissent les services publics.

A.4. La ville d'Ostende considère que la disposition en cause n'est pas compatible avec les articles 170 et 172 de la Constitution.

Ces articles exigent que le législateur détermine lui-même les éléments essentiels de l'impôt et interdisent que le pouvoir d'établir un impôt soit délégué au pouvoir exécutif, sauf lorsqu'il s'agit de matières moins importantes qui n'ont pas une incidence directe sur la dette de l'assujetti. L'article 6 du Code de la T.V.A. dispose seulement que des administrations et des organismes publics sont exonérés de la taxe et que le Roi doit déterminer dans quelles circonstances ils sont tout de même assujettis. La disposition en cause confère dès lors au Roi le pouvoir de fixer de manière générale et abstraite les opérations qui donnent lieu à l'assujettissement, en sorte que c'est dans un arrêté d'exécution – et non par une loi – que sont déterminées les circonstances dans lesquelles les administrations publiques sont taxables.

Le fait que l'arrêté d'exécution en cause a transposé les dispositions de la directive T.V.A. est sans pertinence, étant donné que les Etats membres doivent, même lorsqu'ils transposent des directives, respecter leur droit national.

A.5. Concernant la compatibilité de la disposition litigieuse avec les articles 10 et 11 de la Constitution, la ville d'Ostende soutient que le législateur a instauré une différence de traitement entre deux catégories d'assujettis, à savoir ceux qui bénéficient de la garantie que nul ne peut être soumis à un impôt qui n'a pas été décidé par une assemblée délibérante démocratiquement élue et ceux qui sont privés de cette garantie constitutionnelle. Cette différence de traitement n'est en principe pas justifiable.

- B -

Quant aux dispositions litigieuses

B.1.1. La question préjudicielle concerne l'article 6, alinéa 3, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la T.V.A.), lu en combinaison avec l'arrêté royal n° 26 du 2 décembre 1970 relatif à l'assujettissement des organismes publics à la taxe sur la valeur ajoutée.

B.1.2. L'article 6 du Code de la T.V.A. est libellé comme suit :

« L'Etat, les Communautés et les Régions de l'Etat belge, les provinces, les agglomérations, les communes et les établissements publics ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsqu'à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

Toutefois, le Roi leur reconnaît la qualité d'assujetti pour ces activités ou opérations, dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

En outre, Il énumère les opérations pour lesquelles, dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables, les organismes précités ont, en tout état de cause, la qualité d'assujetti ».

B.1.3. Il ressort des faits de la cause que le litige dont est saisi le juge *a quo* porte sur l'article 1er, 1°, cinquième tiret, de l'arrêté royal n° 26 du 2 décembre 1970 susmentionné, qui dispose :

« Sont des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée :

1° les services et régies de l'Etat, des Communautés, des Régions, des provinces, des agglomérations et des communes, et les établissements publics, pour :

[...]

- les livraisons de biens et les prestations de services effectuées dans le cadre de l'exploitation des ports, des voies navigables et des aéroports;

[...] ».

B.1.4. Les dispositions en cause visent à mettre en œuvre la sixième directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 « en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme », dont l'article 4, paragraphe 5, est libellé comme suit :

« Les Etats, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

En tout état de cause, les organismes précités ont la qualité d'assujettis notamment pour les opérations énumérées à l'annexe D et dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables.

Les Etats membres peuvent considérer comme activités de l'autorité publique les activités des organismes précités exonérées en vertu des articles 13 ou 28 ».

Parmi les opérations énumérées à l'annexe D figurent « les prestations de services portuaires et aéroportuaires ».

Quant aux exceptions soulevées par le Conseil des ministres

B.2.1. Selon le Conseil des ministres, la question préjudicielle est irrecevable parce qu'elle relève du champ d'application de l'article 26, § 1^{er} bis, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

B.2.2. En vertu de cette disposition, les lois, les décrets et les règles visées à l'article 134 de la Constitution par lesquels un traité constituant de l'Union européenne ou la Convention européenne des droits de l'homme ou un Protocole additionnel à cette Convention reçoit l'assentiment sont exclus du champ d'application de l'article 26, aux termes duquel la Cour statue à titre préjudiciel sur certaines questions.

La loi visée dans la question préjudicielle n'est pas une loi d'assentiment à un traité. La question ne relève dès lors pas du champ d'application de l'article 26, § 1^{er} bis, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

L'exception est rejetée.

B.3. L'exception selon laquelle la réponse à la question préjudicielle ne serait pas indispensable au juge *a quo* pour statuer ne peut pas davantage être accueillie.

En vertu de l'article 26, § 2, alinéa 3, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, c'est au juge qui pose une question préjudicielle qu'il appartient de vérifier préalablement si la réponse à cette question est indispensable pour rendre sa décision.

B.4.1. Le Conseil des ministres fait également valoir que ni la question préjudicielle ni l'arrêt rendu par le juge *a quo* ne permettent de déduire avec quelle catégorie de personnes la ville d'Ostende doit être comparée.

B.4.2. La différence de traitement soumise à l'appréciation de la Cour peut être déduite des faits de la cause et des motifs qui fondent la décision de renvoi. Il ressort de ces éléments que la question vise la différence entre deux catégories d'assujettis, à savoir ceux qui bénéficient de la garantie que nul ne peut être soumis à un impôt qui n'a pas été décidé par une assemblée délibérante démocratiquement élue et ceux qui sont privés de cette garantie constitutionnelle. La Cour observe du reste que, dans leurs mémoires, les parties ont pris en considération la différence de traitement précitée.

L'exception est rejetée.

B.5.1. Le Conseil des ministres affirme enfin que la question préjudicielle est irrecevable en tant qu'il est demandé à la Cour de contrôler la constitutionnalité de l'arrêté royal n° 26 du 2 décembre 1970.

B.5.2. Telle qu'elle est formulée, la question préjudicielle ne demande pas à la Cour de statuer sur l'arrêté royal n° 26 du 2 décembre 1970 mais bien sur l'article 6, alinéa 3, du Code de la T.V.A., interprété en ce sens qu'il habilite le Roi à décider que les communes sont toujours considérées comme des assujettis pour les livraisons de biens et les prestations de services effectuées dans le cadre de l'exploitation des ports, sauf lorsque ces opérations sont d'une importance négligeable.

L'exception est rejetée.

Quant au fond

B.6. Le juge *a quo* demande à la Cour de vérifier si l'article 6, alinéa 3, du Code de la T.V.A., dans l'interprétation donnée au B.5.2, viole les articles 170, 172, 10 et 11, combinés avec les articles 105 et 108, de la Constitution.

B.7. Aux termes de l'alinéa 1er de l'article 6 du Code de la T.V.A., les communes ne sont pas considérées comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'elles accomplissent en tant qu'autorité publique.

L'alinéa 3 du même article habilite toutefois le Roi à déterminer les opérations pour lesquelles, dans la mesure où elles ne sont pas négligeables, les communes ont la qualité d'assujetti. En exécution de cette disposition, l'article 1er, 1°, cinquième tiret, de l'arrêté royal n° 26 du 2 décembre 1970 dispose que les communes sont des assujettis pour les livraisons de biens et les prestations de services effectuées dans le cadre de l'exploitation des ports.

B.8.1. Il se déduit des articles 170, § 1er, et 172, alinéa 2, de la Constitution qu'aucun impôt ne peut être levé et qu'aucune exemption d'impôt ne peut être accordée sans qu'ait été recueilli le consentement des contribuables, exprimé par leurs représentants. Il s'ensuit que la matière fiscale est une compétence que la Constitution réserve à la loi et que toute délégation qui porte sur la détermination de l'un des éléments essentiels de l'impôt est, en principe, inconstitutionnelle.

Le manquement à ces dispositions est, en outre, constitutif d'une violation des articles 10 et 11 de la Constitution. Il implique en effet une différence de traitement injustifiable entre deux catégories de contribuables : ceux qui bénéficient de la garantie que nul ne peut être soumis à un impôt si celui-ci n'a pas été décidé par une assemblée délibérante démocratiquement élue et ceux qui sont privés de cette garantie constitutionnelle.

B.8.2. Toutefois, lorsque le législateur se trouve dans l'impossibilité d'établir lui-même tous les éléments essentiels d'un impôt parce que le respect de la procédure parlementaire ne lui permettrait pas d'agir avec la promptitude voulue pour réaliser un objectif d'intérêt général, il peut être admis qu'il habilite le Roi à le faire, pourvu qu'il détermine explicitement et sans équivoque l'objet de cette délégation et que les mesures prises par le Roi soient examinées par le pouvoir législatif dans un délai relativement court, fixé dans la loi d'habilitation.

B.9.1. En habilitant le Roi, à l'article 6, alinéa 3, du Code de la T.V.A., à déterminer, par dérogation à la règle contenue dans l'alinéa 1er de cet article, les opérations pour lesquelles les communes ont la qualité d'assujetti, le législateur autorise le Roi à établir un élément essentiel de l'impôt sur la valeur ajoutée.

B.9.2. Dès lors qu'aucune disposition législative ne fait apparaître que les mesures prises par le Roi doivent être examinées et confirmées dans un délai relativement bref par le pouvoir législatif, il n'est pas satisfait à l'une des conditions auxquelles une délégation au Roi du pouvoir de déterminer un élément essentiel d'un impôt peut être considérée comme justifiée.

Le fait que le Roi, pour exécuter la disposition en cause, serait en grande partie lié par le contenu de l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive du Conseil des Communautés européennes du 17 mai 1977 cité au B.1.4 n'est pas de nature, en l'espèce, à remédier à l'inconstitutionnalité de la disposition litigieuse.

B.10. En ce qui concerne les articles 170, § 1er, 10 et 11 de la Constitution, la question préjudicielle appelle une réponse positive.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 6, alinéa 3, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée viole les articles 170, § 1er, 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 16 mars 2005.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts