

Numéro du rôle : 3995
Arrêt n° 32/2007 du 21 février 2007

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'arrêté royal du 1er décembre 1995 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, posée par le Tribunal de première instance de Liège.

La Cour d'arbitrage,

composée des juges P. Martens et M. Bossuyt, faisant fonction de présidents, et des juges R. Henneuse, E. De Groot, J.-P. Snappe, E. Derycke et J. Spreutels, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le juge P. Martens,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 18 mai 2006 en cause de Pierre Duchateau et Jeannine Evrard contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 24 mai 2006, le Tribunal de première instance de Liège a posé la question préjudicielle suivante :

« Les articles 170, § 1er, 172, 10 et 11 de la Constitution ont-ils été violés par l'arrêté royal du 1er décembre 1995 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 3, 5°, de la loi du 15 octobre 1998 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, ledit arrêté royal du 1er décembre 1995 ayant laissé au ministre des Finances le pouvoir de fixer les critères servant à déterminer la superficie totale de 190 m² ou de 100 m², selon qu'il s'agit d'une maison ou d'un appartement, au-delà de laquelle le bénéficiaire de la mesure temporaire et limitée qu'il introduisait ne pouvait être accordé, de tels critères ne devant pas être considérés comme de simples éléments de détail ou de pure exécution mais des éléments dont certains apparaissent comme fondamentaux à la compréhension de la mesure prise par le ' législateur ' en la matière ? ».

Des mémoires et des mémoires en réponse ont été introduits par :

- Pierre Duchateau et Jeannine Evrard, demeurant à 4550 Saint-Severin, rue El Rouwe 22;

- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 11 janvier 2007 :

- a comparu Me X. Drion, avocat au barreau de Liège, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs P. Martens et M. Bossuyt ont fait rapport;

- l'avocat précité a été entendu;

- 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*

Les parties demanderesse devant le juge *a quo* revendiquent le bénéfice de l'application du taux de T.V.A. réduit à 12 p.c. fixé, à titre temporaire, par l'arrêté royal du 1er décembre 1995 « 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 ». Ce taux réduit temporaire était applicable aux prestations immobilières concourant à la construction d'une maison privée, utilisée soit exclusivement soit à titre principal comme logement privé durable, et dont la superficie totale, déterminée selon les critères fixés par le ministre des Finances, ne dépassait pas 190 m².

A l'occasion de la vérification, par l'Administration de la T.V.A., de la réunion des conditions requises, il est apparu que la superficie totale de l'immeuble des parties demanderesse, calculée conformément à l'arrêté ministériel du 22 décembre 1995, dépassait la limite de 190 m².

Après avoir constaté que l'arrêté royal du 1er décembre 1995 a été confirmé par la loi du 15 octobre 1998 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, le juge *a quo* s'interroge sur la portée de la délégation qui a été concédée au ministre des Finances par l'arrêté royal, ainsi confirmé, quant à la fixation des critères permettant de déterminer la superficie des immeubles pouvant bénéficier de la réduction temporaire du taux de T.V.A.

A cet égard, le juge *a quo* considère que l'habilitation n'a pas été définie de manière suffisamment précise et ne porte ni sur des éléments accessoires à la taxation, ni sur de simples modalités d'application de l'arrêté royal.

Par conséquent, il estime nécessaire de poser la question préjudicielle précitée.

III. *En droit*

- A -

Position des parties demanderesse

A.1.1. Les parties demanderesse devant le juge *a quo* estiment que la Cour est compétente pour répondre à la question posée dès lors que l'arrêté royal litigieux a été confirmé par la loi du 15 octobre 1998.

A.1.2. Elles soulignent ensuite que le principe d'égalité et de non-discrimination exige que la norme législative soit énoncée d'une façon claire et objective.

En l'espèce, l'arrêté royal confirmé aurait délégué au ministre des Finances le pouvoir de définir le principe même du calcul de la superficie de l'immeuble, et non uniquement les conditions de la mise en œuvre d'un tel calcul. Le ministre des Finances disposerait par ailleurs d'une compétence discrétionnaire en la matière.

A.1.3. Ces parties font encore valoir, de manière pragmatique, que la détermination arbitraire et imprévisible du mode de calcul de la superficie de l'immeuble permettrait à l'administration de les priver de la réduction du taux de T.V.A. pour une différence de surface qui serait, en l'espèce, de moins d'un pour cent. Elles soulignent également la disproportion des forces en présence et s'interrogent sur l'applicabilité du principe d'égalité, non seulement entre contribuables, mais aussi entre les citoyens et l'administration fiscale.

Position du Conseil des ministres

A.2.1. Le Conseil des ministres soutient, tout d'abord, que la Cour n'est pas compétente pour répondre à la question préjudicielle.

Il considère que la question porte sur la constitutionnalité des arrêtés ministériels exécutant l'arrêté royal confirmé. Le litige pendant devant le juge *a quo* concernerait d'ailleurs, plus particulièrement, l'interprétation donnée à ces arrêtés ministériels par la circulaire n° 2 du 23 avril 1996.

Or, le juge *a quo* dispose, en vertu de l'article 159 de la Constitution, de la possibilité de refuser d'appliquer ces arrêtés ministériels au litige qui lui est soumis. La question préjudicielle n'est donc pas indispensable à la résolution du litige. Quant à la circulaire du 23 avril 1996, elle est purement interprétative et ne lie pas le juge *a quo*.

A.2.2. A titre subsidiaire, le Conseil des ministres estime que le principe constitutionnel de légalité en matière fiscale ne s'oppose pas à ce que le législateur délègue une partie de ses compétences, pour autant que l'habilitation soit définie de manière suffisamment précise et porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur lui-même.

Le Roi peut dès lors prendre des dispositions fiscales destinées à fixer les modalités d'application des principes établis par le législateur ou à régler des matières n'ayant pas une incidence directe sur la dette de l'assujetti.

Quant au ministre des Finances, le Roi, en vertu de Son statut constitutionnel, peut lui attribuer le pouvoir de déterminer des mesures d'exécution en matière fiscale.

A.2.3. En l'espèce, le législateur a établi un critère objectif, à savoir la superficie totale du bâtiment d'habitation, et il n'a donné qu'une compétence liée à l'administration, qui est tenue de rejeter la demande d'application du taux de T.V.A. réduit lorsque les conditions requises ne sont pas réunies.

L'habilitation explicite donnée au ministre des Finances est indépendante de la délégation visée à l'article 3 du même arrêté royal et le Conseil d'Etat n'a émis aucune critique à ce sujet.

Par ailleurs, l'arrêté royal confirmé, les arrêtés ministériels d'exécution et la circulaire du 23 avril 1996 indiquent au maître de l'ouvrage les conditions qu'il doit respecter pour obtenir le bénéfice du taux réduit.

La disposition litigieuse ne crée donc pas de différence de traitement entre contribuables, ni quant à l'autorité habilitée à fixer les critères pour déterminer la superficie totale de l'immeuble, ni quant à l'application de ces critères.

A.2.4. En outre, la confirmation de l'arrêté royal litigieux renforce le contrôle du législateur sur l'exercice du pouvoir qu'il a consenti au Roi, d'autant que l'arrêté royal a été examiné par le législateur dans un délai relativement court et dans des conditions telles que celui-ci était en mesure de contrôler les choix politiques ayant conduit à l'adoption des arrêtés royaux soumis à confirmation.

On peut encore déduire de diverses questions parlementaires que l'existence des arrêtés ministériels, d'une part, et la portée donnée à la mesure litigieuse, de l'autre, étaient connues avant les discussions du projet de loi de confirmation.

Le législateur a confirmé l'intégralité de l'arrêté royal du 1er décembre 1995, en présence des arrêtés ministériels d'exécution et de la circulaire du 23 avril 1996. Il s'est donc approprié ces arrêtés ministériels de manière telle que la mesure fiscale, dans son ensemble, a été adoptée par lui.

A.2.5. Le Conseil des ministres rappelle encore que, lorsque le législateur se trouve dans l'impossibilité d'établir lui-même tous les éléments essentiels d'un impôt, il peut être admis qu'il habilite le Roi à le faire, pour autant 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 par la loi d'habilitation.

Un raisonnement par analogie permet de considérer qu'il en va de même pour l'habilitation donnée à un ministre par un arrêté royal confirmé.

Par ailleurs, la délégation par le Roi d'une partie de Son pouvoir réglementaire est, dans son principe, admise par la jurisprudence et la doctrine. Il faut tenir compte, notamment, des circonstances, de la complexité de l'appareil législatif, de l'encombrement de la réglementation et des nécessités de l'action administrative. Le ministre est l'autorité la plus apte à modifier rapidement une réglementation en fonction de besoins nouveaux.

A.2.6. En l'espèce, la mesure en cause s'inscrit dans un ensemble de mesures fiscales temporaires prises en faveur du logement social et approuvées par le Conseil des ministres le 24 novembre 1995. Le Gouvernement a

décidé d'élargir la notion de logement social en considérant comme « logements sociaux » les habitations privées répondant à un critère de surface maximale autorisée. Pour ce faire, il s'est inspiré des critères les plus favorables retenus par les régions dans leur politique en matière de logements sociaux. Le critère de la surface a toutefois été préféré au critère du volume, utilisé par les régions, parce qu'il est plus facilement et plus rapidement contrôlable par l'Administration de la T.V.A.

Pour le calcul de la superficie, le Gouvernement a pris en compte la dimension familiale et a ainsi converti en superficie maximale le volume maximum autorisé par les régions pour une famille de cinq enfants à charge. Il n'a pas tenu compte de la superficie du garage et de la cave et il n'a pris en considération qu'une partie de la superficie du grenier ou des chambres mansardées.

Le ministre des Finances a, quant à lui, estimé que la limite de superficie, établie par l'arrêté royal confirmé, était une norme absolue ne tolérant aucun dépassement, même minime.

A.2.7. En habilitant le ministre des Finances à fixer les critères litigieux, le Roi n'a pas pris une mesure manifestement déraisonnable au regard de l'objectif qu'Il poursuit.

Le taux de l'impôt fait, certes, partie intégrante de la détermination du fait générateur de l'impôt et il a une incidence concrète sur le niveau réel de la perception de la T.V.A. Les principes essentiels de la matière ont toutefois été fixés par le législateur. La subdélégation partielle accordée au ministre des Finances porte sur une mesure secondaire ou complémentaire, et peut se justifier par la technicité de la mesure et par l'urgence de sa mise en œuvre.

Selon le Conseil des ministres, en effet, la mesure de réduction temporaire à 12 p.c. du taux de la T.V.A. dans le secteur du logement social privé doit prendre cours au début d'un trimestre. Dans son préambule, l'arrêté royal du 1er décembre 1995 soulignait la nécessaire information préalable tant des assujettis qui doivent appliquer le taux que des bénéficiaires potentiels de ce taux réduit. Le préambule de l'arrêté ministériel du 8 février 1996 indiquait que les bénéficiaires potentiels du taux réduit devaient être informés dans les plus brefs délais des modifications apportées aux conditions d'obtention de ce taux.

- B -

Quant à la disposition litigieuse

B.1. La Cour est interrogée sur la compatibilité de l'arrêté royal du 1er décembre 1995 « 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 » avec les articles 10, 11, 170, § 1er, et 172 de la Constitution.

Cet arrêté royal a été confirmé, à dater de son entrée en vigueur, par l'article 3 de la loi du 15 octobre 1998 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

B.2. Bien que la question préjudicielle ne précise pas quelle disposition particulière de cet arrêté royal est visée, il ressort des faits de la cause et des motifs de la décision de renvoi que le juge *a quo* interroge la Cour sur la constitutionnalité de l'article 1er de cet arrêté royal en ce qu'il délègue au ministre des Finances le pouvoir de fixer les critères servant à déterminer la superficie totale du bâtiment au-delà de laquelle le bénéfice de la réduction temporaire du taux de T.V.A., prévue par cette disposition, ne peut plus être accordé.

B.3. L'article 1er de l'arrêté royal litigieux insère un article 1er^{quater} dans 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 ».

Cet article 1er^{quater} a été modifié par l'article 3 de la loi du 20 janvier 1998 et remplacé par l'article 2 de l'arrêté royal du 18 janvier 2000, confirmé par la loi-programme du 5 août 2003.

Tel qu'il est applicable au litige pendant devant le juge *a quo*, l'article 1er^{quater} de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 dispose :

« § 1er. Par dérogation à l'article 1er, à partir du 1er janvier 1996 et jusqu'au 31 décembre 1997, sont soumis au taux de 12 p.c. sur une base d'imposition totale cumulée de 2 000 000 BEF hors TVA :

A) les travaux immobiliers et autres opérations énumérées à la rubrique XXXI, § 3, 3° à 6°, du tableau A de l'annexe au présent arrêté, ayant pour objet la construction d'un bâtiment d'habitation qui, après l'exécution des travaux :

- a une superficie totale, déterminée selon les critères fixés par le Ministre des Finances, qui n'excède pas 190 m² pour une maison ou 100 m² pour un appartement

et

- est utilisé soit exclusivement soit à titre principal comme logement privé durable.

[...] ».

Quant à la recevabilité

B.4.1. Le Conseil des ministres soutient que la question préjudicielle est irrecevable en ce qu'elle demande à la Cour de contrôler la constitutionnalité de l'arrêté ministériel n° 20 du 22 décembre 1995 « fixant les conditions et modalités particulières pour l'application du taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée de 12 p.c. dans le secteur du logement social privé », tel qu'il a été modifié par l'arrêté ministériel du 8 décembre 1996, arrêtés ministériels pris en exécution de l'arrêté royal en cause.

Telle qu'elle est formulée, la question préjudicielle ne demande pas à la Cour de statuer sur ces arrêtés ministériels, mais bien sur l'arrêté royal du 1er décembre 1995, confirmé par la loi du 15 octobre 1998. La Cour est dès lors compétente pour en connaître.

B.4.2. L'exception est rejetée.

B.5.1. Le Conseil des ministres conteste encore la recevabilité de la question préjudicielle en ce que la réponse à celle-ci ne serait d'aucune utilité pour trancher le litige au fond. Conformément à l'article 159 de la Constitution, le juge *a quo* pourrait, en effet, refuser d'appliquer les critères de calcul, déterminés par les arrêtés ministériels précités ainsi que par la circulaire du 23 avril 1996, s'il les estimait irréguliers.

B.5.2. Ainsi qu'il ressort des motifs du jugement de renvoi, la Cour est interrogée sur l'éventuelle violation, par la disposition litigieuse, du principe de légalité de l'impôt. La réponse à cette question qui, si elle était affirmative, pourrait amener le juge *a quo* à écarter l'application des arrêtés ministériels précités, présente un intérêt manifeste pour la solution du litige pendant devant lui.

B.5.3. L'exception est rejetée.

Quant au fond

B.6. 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, 11 et 172, alinéa 1er, 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.7. Les dispositions constitutionnelles précitées ne vont toutefois pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. Une délégation conférée à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité, pour autant qu'elle soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels sont fixés préalablement par le législateur.

B.8. En instaurant temporairement un taux de T.V.A. réduit à 12 p.c., le Roi entendait stimuler la relance dans le secteur de la construction, spécialement dans celle de logements sociaux. A ce titre, le Roi a déterminé la superficie maximale autorisée pour profiter de ce taux réduit en prenant en compte les « normes les plus larges telles que fixées par les régions dans le cadre de leur politique en matière de logement sociaux ». Il a encore été tenu compte « de la dimension familiale » de l'habitation (C.R.A., Chambre, 1995-1996, COM 18.03.1996-22.03.1996, AC11-1).

B.9. En vertu de l'article 1er de l'arrêté royal du 1er décembre 1995, tel qu'il est applicable au litige *a quo*, étaient soumis au taux de 12 p.c. les travaux immobiliers, plafonnés à 2 000 000 de francs, accomplis entre le 1er janvier 1996 et le 31 décembre 1997, ayant pour

objet la construction d'un bâtiment d'habitation dont la superficie totale ne pouvait dépasser - pour une maison – 190 m² et qui était utilisé, soit exclusivement, soit à titre principal, comme logement privé durable.

Les critères servant à calculer la superficie totale du bâtiment devaient dès lors être conçus en prenant en considération une telle destination.

B.10. Compte tenu des précisions qu'il fournissait quant à la destination du bâtiment, le législateur pouvait, dans une matière complexe, sans violer le principe de légalité de l'impôt, attribuer au ministre des Finances la compétence technique de définir les critères servant au calcul de la superficie du bâtiment, elle-même établie par le législateur.

B.11. Pour le surplus, il appartient au juge compétent d'apprécier si le ministre des Finances a respecté les objectifs de la disposition litigieuse et les limites encadrant la délégation qu'elle contient.

B.12. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 1er de l'arrêté royal du 1er décembre 1995 « 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 la loi du 15 octobre 1998, ne viole pas les articles 10, 11, 170, § 1er, et 172 de la Constitution.

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 21 février 2007.

Le greffier,

Le président f.f.,

P.-Y. Dutilleux

P. Martens