

Numéro du rôle : 5292
Arrêt n° 141/2012 du 14 novembre 2012

A R R E T

En cause : le recours en annulation de l'article 53 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses (modification de l'article 44, § 1er, 1°, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée), introduit par Patrick Van den Weghe et autres.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et R. Henneuse, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul et F. Daoût, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 18 janvier 2012 et parvenue au greffe le 19 janvier 2012, un recours en annulation de l'article 53 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses (modification de l'article 44, § 1er, 1°, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée), publiée au *Moniteur belge* du 30 décembre 2011, quatrième édition, a été introduit par Patrick Van den Weghe, demeurant à 3010 Louvain, Leopold Ruelensstraat 54, Marc Allard, demeurant à 3300 Tirlemont, Groot Begijnhof 59, et Christian Maes, demeurant à 3000 Louvain, Maria Theresiastraat 107.

Par la même requête, les parties requérantes demandaient également la suspension de la même disposition légale. Par arrêt n° 44/2012 du 8 mars 2012 (publié au *Moniteur belge* du 7 juin 2012), la Cour a rejeté la demande de suspension.

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

- l'« Orde van Vlaamse balies », dont le siège est établi à 1000 Bruxelles, rue Royale 148;

- le Conseil des ministres.

Les parties requérantes ont introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 18 septembre 2012 :

- ont comparu :

. Me B. Martel *loco* Me P. Van Orshoven, avocats au barreau de Bruxelles, pour les parties requérantes;

. Me F. Judo, qui comparaisait également *loco* Me D. Lindemans, avocats au barreau de Bruxelles, pour l'« Orde van Vlaamse balies »;

. J. De Vleeschouwer, conseiller au SPF Finances, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs E. Derycke et J.-P. Snappe ont fait rapport;

- les parties précitées ont été entendues;

- 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. *En droit*

- A -

Quant à l'intérêt des parties requérantes

A.1. Selon le Conseil des ministres, il peut être admis que les requérants, qui sont tous notaires, ont intérêt à l'annulation de la disposition attaquée en ce que celle-ci soumet les notaires à la TVA. Cet intérêt n'existe toutefois pas en tant que la disposition attaquée assujettit les huissiers de justice à la TVA. Selon le Conseil des ministres, le recours est dès lors irrecevable dans cette mesure.

A.2. Selon les parties requérantes, l'exception soulevée par le Conseil des ministres implique que les parties requérantes devraient exiger pour elles-mêmes le même privilège fiscal que celui qu'accorde le législateur aux avocats au moyen de la disposition attaquée. L'annulation de la disposition attaquée aurait pour conséquence que des situations égales sont à nouveau traitées de manière égale, même si la Cour ne peut, à cet égard, agir à la place du législateur. Après l'annulation de la disposition attaquée, le législateur devra prendre ses responsabilités.

Quant au fond

A.3. Les parties requérantes invoquent un moyen unique, pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution. L'article 53, attaqué, de la loi du 28 décembre 2011 a supprimé pour les notaires et les huissiers de justice et maintenu pour les avocats l'exemption de TVA qui concernait jusque-là les notaires, les avocats et les huissiers de justice.

Selon les parties requérantes, il n'existe aucune justification raisonnable à cette différence de traitement. Selon elles, une quelconque justification raisonnable à cette différence de traitement ne ressort pas davantage des travaux préparatoires de la disposition attaquée, adoptée à la suite d'un amendement, au sujet duquel l'avis de la section de législation du Conseil d'Etat n'a pas été recueilli.

La seule justification qui a été donnée dans les travaux préparatoires à la différence de traitement dénoncée - « un accord politique portant sur la question de savoir jusqu'où il était possible d'aller pour certaines catégories professionnelles » - réside en effet dans le veto des membres d'un groupe professionnel déterminé au sein du Parlement, visant à ne pas laisser adopter une mesure qu'ils jugent non souhaitable à leur égard, quelque justifiée que pourrait être cette mesure, considérée tant isolément qu'au regard de ce qui a été décidé pour d'autres catégories professionnelles se trouvant dans les mêmes circonstances. Selon les parties requérantes, un tel motif constitue ni plus ni moins l'essence d'un privilège au sens interdit par l'article 172 de la Constitution : une exemption d'impôt qui est accordée à une catégorie déterminée de personnes, au seul motif qu'elles appartiennent à cette catégorie.

A.4. Le Conseil des ministres soutient qu'il ne découle pas du simple constat qu'une disposition a été inspirée par des considérations budgétaires que cette disposition violerait le principe d'égalité et de non-discrimination. Il revient au législateur de déterminer, dans les limites du droit européen, les actes et les prestations qui sont soumis à la TVA.

L'instauration d'un assujettissement à la TVA pour les notaires fait suite à la réglementation qui s'applique dans les autres Etats membres de l'Union européenne. Jusqu'au 1er janvier 2012, la Belgique était l'unique Etat membre dans lequel les notaires étaient exemptés de la TVA, de sorte que l'Etat belge devait payer annuellement une contribution sur ses moyens propres à titre de compensation à l'Union européenne.

Le Conseil des ministres souligne que le groupe professionnel des notaires se distingue clairement de celui des avocats en ce qui concerne les missions, l'organisation professionnelle, la déontologie et les règles d'accès à la profession, de sorte que les deux catégories ne sont pas comparables. Le statut de l'avocat est réglé par les articles 428 et suivants du Code judiciaire. L'avocat défend exclusivement les intérêts de son client, qui est en principe tout à fait libre de recourir ou non à l'assistance d'un avocat, sans être limité dans son choix. La profession de notaire est en revanche réglementée par la loi du 25 ventôse an XI. Le notaire est un officier public qui exerce ses tâches dans le cadre d'une profession libérale. Il dispose d'une position de monopole pour l'établissement des actes authentiques et son intervention est légalement prescrite pour certaines matières. Le

notaire est censé conseiller de manière impartiale les parties qui sont concernées par un acte notarié. En outre, la mission d'un notaire est territorialement limitée à l'arrondissement judiciaire dans lequel il a sa résidence. La circonstance que certaines tâches incombant aux notaires et aux avocats sont similaires n'enlève rien aux différences fondamentales précitées entre les deux groupes professionnels. Il ne résulte pas du fait que certaines catégories professionnelles - pas seulement les avocats et les notaires - fournissent des conseils juridiques à leurs clients qu'elles doivent toutes être traitées fiscalement de la même manière.

De même, le Conseil des ministres n'aperçoit pas clairement en quoi la disposition attaquée violerait l'article 172 de la Constitution. Aucune charge fiscale n'est imposée au notaire. Celui-ci doit seulement verser au fisc la TVA qui aura été payée par son client. En outre, le notaire peut récupérer la TVA qu'il a payée dans le cadre de l'exercice de sa profession.

Les objections pratiques soulevées par les parties requérantes, à savoir la charge administrative supplémentaire résultant de l'instauration d'une comptabilité TVA, ne sont pas suffisantes pour conclure à une violation du principe d'égalité et de non-discrimination. Les notaires et les avocats sont soumis à des obligations comptables qui sont propres à leur profession. En outre, les obligations comptables en matière de TVA sont relativement simples. Du reste, des accords ont été pris avec la fédération professionnelle des notaires afin de régler l'organisation pratique des nouvelles obligations en matière de TVA et une période de transition a été prévue.

A.5. L'« Orde van Vlaamse balies », partie intervenante, estime que la différence de traitement entre les notaires et les avocats ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution. Les avocats et les notaires sont des catégories professionnelles nettement distinctes qui sont soumises à une réglementation différente. Il existe entre les deux catégories des différences objectives qui justifient la différence de traitement attaquée. Une première différence consiste en ce que les avocats, contrairement aux notaires, sont tenus de participer au « système du *pro deo* », lequel accorde l'aide juridique de première et de deuxième ligne. L'abrogation de l'exemption de la TVA pour les avocats signifierait que, étant donné que la TVA est facturée au client, davantage de personnes de condition peu aisée feront appel à l'aide juridique gratuite. L'abrogation de l'exemption de la TVA pour les avocats aurait pour effet pervers que l'Etat devrait consacrer plus de moyens financiers à l'aide juridique gratuite, alors que la mesure attaquée tend précisément à générer davantage de moyens financiers pour l'Etat. Une autre différence consiste en ce que les notaires, contrairement aux avocats, outre le fait d'être titulaires d'une profession libérale, sont également des officiers publics. A cet égard, l'« Orde van Vlaamse balies » observe que pour certains actes juridiques, le recours à un notaire est obligatoire, tandis que chacun est libre de faire appel ou non à un avocat de son choix. Les notaires disposent d'un monopole en ce qui concerne la passation d'actes authentiques. Contrairement aux avocats, les notaires sont soumis à un *numerus clausus*, se voient attribuer une résidence précise et exercent leurs missions principalement dans un arrondissement judiciaire déterminé. La profession d'avocat ne peut donc pas être comparée à celle de notaire.

La différence de traitement attaquée est en tout état de cause raisonnablement justifiée. La mesure attaquée vise en premier lieu à acquérir à court terme des moyens financiers supplémentaires. En outre, le législateur tendait à une harmonisation au niveau européen puisque les notaires sont assujettis à la TVA dans tous les autres Etats membres de l'Union européenne. La différence de traitement repose sur un critère objectif qui s'explique historiquement : les actes des officiers publics, tels que les notaires, sont déjà soumis aux droits d'enregistrement. En ce qui concerne les avocats, le législateur n'a pas souhaité limiter le droit d'accès à la justice en imposant des charges fiscales supplémentaires à leurs clients. La mesure attaquée est pertinente pour réaliser les objectifs précités et n'est pas disproportionnée à ceux-ci. A cet égard, l'« Orde van Vlaamse balies » soutient que les griefs des parties requérantes sont de nature purement pratique. De surcroît, les notaires doivent seulement rétrocéder à l'administration fiscale la TVA payée par leurs clients, de sorte qu'ils subissent eux-mêmes peu ou pas de préjudice du fait de la mesure attaquée. L'abrogation de l'exemption de la TVA n'emporte pour les notaires qu'un certain nombre d'obligations administratives supplémentaires, auxquelles sont d'ailleurs attachés certains droits, en particulier en ce qui concerne la déduction pour investissement.

L'« Orde van Vlaamse balies » fait encore observer qu'il n'est pas question d'un privilège fiscal au sens de l'article 172 de la Constitution. En effet, les avocats ne sont pas la seule catégorie professionnelle qui conserve l'exemption de la TVA. C'est également le cas pour un certain nombre de professions médicales et paramédicales. En outre, les notaires ne se voient pas imposer de charges fiscales puisque ce sont leurs clients qui doivent payer la TVA.

A.6. Selon les parties requérantes, le Conseil des ministres comme l'« Orde van Vlaamse balies » tentent de justifier en soi l'instauration de la TVA sur les services fournis par les notaires. Ils perdent de vue à cet égard que le moyen unique ne repose pas sur l'égalité de traitement des notaires par rapport aux autres assujettis à la TVA, mais sur l'inégalité de traitement des notaires par rapport aux avocats qui restent en effet exemptés. C'est donc pour cette dernière situation et non pour la première qu'il faut proposer une justification.

En ce qui concerne l'assimilation des notaires aux autres assujettis à la TVA, le Conseil des ministres et l'« Orde van Vlaamse balies » renvoient notamment à la nécessité budgétaire de la mesure attaquée. Selon les parties requérantes, le Trésor fédéral serait encore mieux servi par l'assimilation de tous les praticiens de professions juridiques aux autres assujettis à la TVA.

En réponse à l'argument du Conseil des ministres et de l'« Orde van Vlaamse balies » selon lequel la suppression de l'exemption de la TVA pour les notaires vise à s'aligner sur la réglementation en vigueur dans les autres Etats membres de l'Union européenne, où les notaires ne sont pas non plus exemptés, les parties requérantes déclarent que l'harmonisation européenne manifestement souhaitée aurait dû conduire à la suppression de l'exemption de la TVA non seulement pour les notaires et les huissiers de justice, mais également pour les avocats, qui ne sont plus exemptés nulle part ailleurs en Europe. La référence faite par l'« Orde van Vlaamse balies » à la contribution payée par la Belgique à l'Europe en contrepartie de l'exemption de TVA pour les notaires, entre-temps abrogée, est déplacée dès lors que cette contribution exigible au titre de l'exemption de TVA pour les avocats, non abrogée quant à elle, devra toujours être payée et est nettement plus importante.

Selon le Conseil des ministres et l'« Orde van Vlaamse balies », les notaires et les avocats n'appartiendraient pas à la même catégorie professionnelle, de sorte qu'ils ne se trouveraient pas dans une situation comparable. Les parties requérantes répondent à cet argument qu'il existe effectivement des différences entre les notaires et les avocats, mais que ces différences ne sont pas pertinentes pour ne soumettre que les uns et pas les autres à la TVA. En ce qui concerne l'aide juridique de première ligne, les parties requérantes soulignent qu'elle n'est pas seulement octroyée par les avocats mais également par d'autres organisations d'assistance juridique et que les notaires peuvent eux aussi être requis de fournir leurs services gratuitement. Ensuite, l'accès à la justice s'accompagne effectivement du prélèvement de taxes, ne fût-ce qu'en ce qui concerne les droits d'enregistrement calculés sur les différents actes de procédure. Le fait que les notaires, contrairement aux avocats, sont des officiers publics n'est pas davantage pertinent. Le fait de revêtir une charge publique devrait plutôt conduire à une exemption de la TVA puisque les véritables services publics ne sont pas imposables. En outre, les notaires, comme les avocats, exercent une profession libérale lorsqu'ils fournissent des conseils juridiques ou lorsqu'ils agissent en tant qu'intermédiaires lors de transactions civiles et c'est précisément sur ce terrain qu'ils entrent en concurrence avec les avocats. Par ailleurs, la « charge » d'avocat constitue tout autant un service public, raison pour laquelle la profession est extrêmement réglementée par les autorités. Les parties requérantes font encore observer que, pour le client, une taxe par hypothèse répercutée, comme la TVA, fait partie du prix du service fourni, de sorte qu'un service taxé sera plus cher qu'un service non taxé, avec tous les effets sur le marché et toutes les influences négatives sur la position concurrentielle des notaires qui en découlent.

- B -

Quant à la disposition attaquée

B.1. Le recours en annulation est dirigé contre l'article 53 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses, lequel dispose :

« Dans l'article 44, § 1er, 1^o, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, remplacé par la loi du 28 décembre 1992, les mots ' les notaires, ' et les mots ' et les huissiers de justice ' sont abrogés ».

En conséquence, l'article 44, § 1er, 1°, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée dispose, avec effet au 1er janvier 2012, conformément à l'article 56 de la loi du 28 décembre 2011, précitée :

« Sont exemptées de la taxe, les prestations de services exécutées, dans l'exercice de leur activité habituelle, par les personnes suivantes :

1° les avocats; ».

L'exemption de la TVA qui concernait jusqu'alors les notaires, les avocats et les huissiers de justice a donc été supprimée par la disposition attaquée pour les notaires et les huissiers de justice, et maintenue pour les avocats.

Quant à l'intérêt des parties requérantes

B.2.1. Selon le Conseil des ministres, les parties requérantes, qui sont toutes des notaires, n'ont pas d'intérêt à l'annulation de la disposition attaquée dans la mesure où celle-ci assujettit les huissiers de justice à la TVA.

B.2.2. La Constitution et la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle imposent à toute personne physique ou morale qui introduit un recours en annulation de justifier d'un intérêt. Ne justifient de l'intérêt requis que les personnes dont la situation pourrait être affectée directement et défavorablement par la norme attaquée.

B.2.3. Les parties requérantes sont des notaires, qui ont intérêt à l'annulation de la disposition attaquée en ce qu'elle leur est applicable mais non en ce qu'elle s'applique aux huissiers de justice.

Le recours en annulation est irrecevable en ce qu'il concerne la situation des huissiers de justice.

L'exception est fondée.

Quant au fond

B.3. Les parties requérantes prennent un moyen unique de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution. La disposition attaquée supprime pour les notaires et maintient pour les avocats l'exemption de la TVA qui concernait jusqu'alors notamment les avocats et les notaires. Il n'existerait aucune justification raisonnable à cette différence de traitement.

B.4. Les articles 10 et 11 de la Constitution garantissent le principe d'égalité et de non-discrimination. L'article 172 de la Constitution constitue une application particulière de ce principe en matière fiscale.

B.5.1. Selon le Conseil des ministres et l'« Orde van Vlaamse balies », les notaires et les avocats n'appartiendraient pas à la même catégorie professionnelle, de sorte qu'ils ne se trouveraient pas dans une situation comparable au regard de la mesure attaquée.

B.5.2. Entre la catégorie professionnelle des notaires et celle des avocats, il existe des différences qui découlent de la réglementation différente à laquelle sont soumises les deux catégories. Ces différences concernent en particulier leurs missions respectives, l'organisation de la profession, la déontologie et les règles d'accès à la profession. Il ne peut toutefois se déduire de ces différences que les deux catégories professionnelles seraient à ce point distinctes qu'elles ne seraient pas comparables au regard de la mesure attaquée.

B.6. Il appartient au législateur compétent de déterminer ou de supprimer les exemptions aux impôts qu'il prévoit. Il dispose en la matière d'une marge d'appréciation étendue. Toutefois, dans certains domaines, notamment en matière de taxe sur la valeur ajoutée, cette compétence est limitée par la réglementation européenne applicable.

Dans cette matière, la Cour ne peut sanctionner les choix politiques du législateur et les motifs qui les fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou s'ils sont manifestement déraisonnables.

B.7. L'amendement qui a donné lieu à l'article attaqué est justifié comme suit :

« Les prestations de services effectuées par les notaires, les avocats et les huissiers de justice sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) selon les règles normales de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

Cependant, conformément à l'article 371 de ladite directive, les Etats membres qui, au 1er janvier 1978, exonéraient les opérations dont la liste figure à l'annexe X, partie B, de cette directive, peuvent continuer à les exonérer, dans les conditions qui existaient dans chaque Etat membre concerné à cette même date. Cette dérogation reste applicable jusqu'à l'introduction du régime définitif.

La Belgique a fait usage de cette possibilité. Ainsi, les prestations de services effectuées dans l'exercice de leur activité habituelle par les notaires, les avocats et les huissiers de justice, ont continué depuis le 1er janvier 1978, à être exemptées de la taxe conformément à l'article 44, § 1er, 1°, du Code de la TVA.

Le présent amendement vise à abroger cette exemption de la TVA en ce qui concerne les prestations de services effectuées par les notaires et les huissiers de justice » (*Doc. parl., Chambre, 2011-2012, DOC 53-1952/004, p. 36*).

Les travaux préparatoires mentionnent également :

« Le projet initial qui a été déposé au parlement ne comprenait qu'un article sous l'intitulé Finances. [...] »

Par la suite, plusieurs amendements ont été déposés en commission des Finances de la Chambre par les groupes formant la nouvelle majorité. Ces amendements ont pour but de mettre très rapidement à exécution les décisions qui ont été prises en rapport avec le budget 2012 lors de l'élaboration de l'accord de gouvernement. Il est capital que les mesures qui doivent entrer en vigueur le 1er janvier 2012 au plus tard soient effectivement adoptées par le parlement d'ici-là. Il y a trois bonnes raisons à cela. La première est d'ordre budgétaire : il faut s'assurer en effet que les mesures produisent leurs effets dès 2012. La deuxième raison est la nécessité de restaurer la confiance dans le marché financier belge, surtout au niveau international. Enfin, la troisième raison est le fait qu'il faut clarifier au plus vite les mesures qui sont prises.

Les mesures qui figurent à présent dans le projet sont les suivantes :

[...]

6. l'assujettissement à la TVA des prestations de services des notaires et des huissiers de justice, comme c'est le cas dans tous les autres Etats membres de l'UE. (articles 53 et 54) » (*Doc. parl., Sénat, 2011-2012, n° 5-1408/4, pp. 4-5*).

Lors de la séance plénière du Sénat, le ministre a déclaré que la disposition attaquée « est le fruit d'un accord politique portant sur la question de savoir jusqu'où il était possible d'aller pour certaines catégories professionnelles » (*Ann.*, Sénat, 2011-2012, 23 décembre 2011, p. 9).

B.8. Il ressort des travaux préparatoires précités que la disposition attaquée fait partie d'une série de mesures qui tendent en premier lieu à sortir leurs effets très rapidement dans le cadre du budget 2012, afin d'obtenir déjà le rendement envisagé en 2012. Le produit de la mesure attaquée est affecté à des dépenses publiques qui visent à la satisfaction de l'intérêt général.

Les travaux préparatoires soulignent par ailleurs que les notaires ne sont exemptés de la TVA dans aucun autre Etat membre de l'Union européenne, de sorte que la mesure attaquée peut également être considérée comme tendant à une harmonisation au niveau européen.

B.9. Comme l'observent les parties requérantes, les objectifs précités pourraient être réalisés de manière encore plus optimale si l'exemption de TVA était également abrogée à l'égard des avocats : la mesure générerait nettement plus de moyens financiers pour le Trésor public et elle réaliserait une meilleure harmonisation de la réglementation au sein de l'Union européenne. Il appartient cependant au législateur d'apprécier s'il s'indique également à l'égard des avocats d'abroger ou de moduler l'exemption de TVA, compte tenu de la réglementation européenne et, le cas échéant, des caractéristiques propres à cette profession.

Ces constatations ne sont pas d'une nature telle qu'elles obligeraient à conclure que la mesure attaquée est discriminatoire, puisque les choix politiques du législateur et les motifs qui les fondent, en particulier en ce qui concerne l'accès à la justice, ne sont pas manifestement déraisonnables et ne reposent pas davantage sur une erreur manifeste.

B.10. Il résulte de ce qui précède que la disposition attaquée ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Le moyen n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

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 constitutionnelle, à l'audience publique du 14 novembre 2012.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt