

Numéro du rôle : 5563
Arrêt n° 10/2014 du 23 janvier 2014

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 42, § 3, alinéa 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, posée par la Cour d'appel de Bruxelles.

La Cour constitutionnelle,

composée du président émérite M. Bossuyt, conformément à l'article 60*bis* de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du président J. Spreutels, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Moerman, E. Derycke et P. Nihoul, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président émérite M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par arrêt du 12 décembre 2012 en cause de l'Etat belge contre André D'Haese et en cause de l'Etat belge contre la SPRL « Avenue », dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 24 janvier 2013, la Cour d'appel de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 42, § 3, alinéa 2, du Code de la TVA, en tant qu'il délègue au ministre des Finances ou à l'administration fiscale le pouvoir de fixer les limites et les conditions d'application de l'exemption prévue à l'article 42, § 3, alinéa 1er, 1° et 3°, du Code de la TVA, viole-t-il les articles 10, 11, 170, § 1er, et 172, alinéa 2, de la Constitution ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SPRL « Avenue », dont le siège est établi à 1050 Bruxelles, avenue Louise 156, et André D'Haese, demeurant à 1050 Bruxelles, avenue Louise 156;

- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 11 décembre 2013 :

- ont comparu :

. Me L. Kell *loco* Me L. Vanheeswijck, avocats au barreau de Bruxelles, pour la SPRL « Avenue » et André D'Haese;

. Me A. van Lidth de Jeude, avocat au barreau d'Anvers, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs E. De Groot et P. Nihoul 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 constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

André D'Haese et la SPRL « Avenue », dont André D'Haese est le gérant, exploitent un restaurant et un commerce de traiteur. Ils fournissent des repas aux ambassades et à d'autres représentations diplomatiques.

A la suite d'un contrôle fiscal, l'exemption de la TVA pour les livraisons et services fournis aux ambassades, consulats et organismes internationaux, prévue par l'article 42, § 3, alinéa 1er, 1° et 3°, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : le Code de la TVA), que André D'Haese avait appliquée à certaines opérations, fut rejetée au motif que André D'Haese n'avait pas produit les documents n° 450 visés dans la circulaire n° 1 du 3 janvier 1978. Deux contraintes furent décernées à la suite de ce rejet.

Le tribunal de première instance a annulé ces contraintes, contre lesquelles André D'Haese et la SPRL « Avenue » avaient formé opposition. L'administration fiscale a interjeté appel de ces décisions.

En appel, André D'Haese et la SPRL « Avenue » ont objecté que l'article 42, § 3, alinéa 2, du Code de la TVA comporte une délégation inconstitutionnelle de compétence, eu égard au principe de légalité en matière fiscale contenu dans les articles 170, § 1er, et 172, alinéa 2, de la Constitution.

La Cour d'appel de Bruxelles pose la question préjudicielle mentionnée plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. En premier lieu, le Conseil des ministres observe que l'article 42, § 3, alinéa 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : le Code de la TVA) constitue la transposition en droit belge de l'ancien article 15, point 10, de la sixième directive TVA (77/388/CEE) du 17 mai 1977 du Conseil des Communautés européennes, actuellement l'article 151, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

L'article 151, paragraphe 1, de la directive 2006/112 dispose que les exonérations prévues par cette disposition s'appliquent dans les limites fixées par l'Etat membre d'accueil jusqu'à ce qu'une réglementation fiscale uniforme soit arrêtée. L'article 131 de la même directive dispose que les exonérations, dont notamment celles de l'article 151, s'appliquent dans les conditions que les Etats membres fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels.

A.1.2. Le Conseil des ministres cite également la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, dont il peut se déduire que les dispositions en matière d'exonérations fiscales doivent s'interpréter strictement parce que de telles exonérations dérogent au principe général exigeant que cette taxe soit prélevée sur chaque livraison de biens et sur chaque prestation de services effectuées à titre onéreux par un assujéti.

A.1.3. Pour déterminer la portée des exemptions instaurées par l'article 42, § 3, alinéa 1er, du Code de la TVA et des conditions auxquelles sont subordonnées ces exemptions, le Conseil des ministres précise qu'il faut également tenir compte des dispositions de la Convention de Vienne sur les relations diplomatiques du 18 avril 1961 et de la Convention de Vienne sur les relations consulaires du 24 avril 1963.

Les articles 47 et 72 des conventions précitées contiennent une condition de réciprocité : l'Etat accréditaire ou l'Etat de résidence n'accorde des exemptions ou des avantages fiscaux que dans la mesure où l'Etat accréditant (ou d'envoi) accorde aux représentations diplomatiques ou consulaires (belges) établies dans cet Etat accréditant (ou d'envoi) des exemptions ou avantages fiscaux analogues. Les exemptions peuvent différer selon les pays et elles se fondent sur ce principe de réciprocité.

A.2.1. Le Conseil des ministres fait valoir que l'utilisation de termes généraux dans l'article 42, § 3, alinéa 2, du Code de la TVA et la concrétisation de ceux-ci dans une circulaire permettent une application rapide de l'exemption à la suite d'accords diplomatiques entre Etats ou en cas de différends diplomatiques.

Pour pouvoir appliquer l'exemption en matière de taxe sur la valeur ajoutée, instaurée par l'article 42, § 3, alinéa 1er, du Code de la TVA, la circulaire n° 1 explicite comment l'acquéreur d'un bien et/ou le bénéficiaire d'une prestation de services doit apporter la preuve qu'il remplit les critères de l'exemption, prévue dans le cadre des relations diplomatiques et/ou consulaires. La circulaire n° 1 a notamment pour objectif d'éviter des abus, d'améliorer la sécurité juridique de l'acquéreur et du fournisseur et de permettre le suivi par l'administration fiscale.

C'est ainsi que la circulaire n° 1 expose ce qu'il convient d'entendre par « relations diplomatiques et consulaires » et quels sont les documents par lesquels on peut démontrer l'application de l'exemption légale et bénéficier tranquillement de celle-ci. Cette circulaire n'implique aucune instauration ni restriction de l'exemption fiscale, mais constitue uniquement une instruction pratique.

A.2.2. En ce qui concerne la sous-délégation à l'administration fiscale, prévue à l'article 42, § 3, alinéa 2, du Code de la TVA, le Conseil des ministres explique que le pouvoir exécutif, auquel appartient l'administration, dispose de compétences réglementaires et d'exécution pour mettre la loi en œuvre. A cet égard, l'administration peut édicter des conditions formelles ou des modalités précises auxquelles est soumise la preuve que les conditions légales sont remplies pour pouvoir bénéficier de l'exemption.

A.2.3. Le Conseil des ministres attire par ailleurs l'attention sur les traités internationaux qui se trouvent à l'origine des exemptions de l'article 42, § 3, du Code de la TVA. Ces traités ont été ratifiés par une loi, sur la base de l'article 172 de la Constitution. Il semble inutile de faire à nouveau figurer toutes ces dispositions d'exemption dans le Code de la TVA. Du reste, cela rendrait le Code de la TVA illisible. Pour le surplus, une modification du traité international entraînerait systématiquement une modification du Code de la TVA.

A.3. Le Conseil des ministres déclare ensuite que le principe de légalité signifie que l'intervention de l'autorité publique doit avoir un fondement juridique dans la loi ou dans la Constitution. Le principe de légalité ne peut toutefois pas être interprété de manière trop restrictive : en matière fiscale, la loi ne doit pas tout régler jusque dans les moindres détails et particularités. De telles réglementations de détail, parmi lesquelles se trouvent également des mesures destinées à empêcher les abus, relèvent de la compétence réglementaire du pouvoir exécutif. En l'espèce, il ne saurait s'agir de l'instauration, de la modification, de l'exemption, de la limitation ou de l'abrogation d'un quelconque impôt.

L'article 42, § 3, alinéa 2, du Code de la TVA permet que des mesures soient prises par le ministre des Finances ou son délégué en vue de l'application concrète et du contrôle du régime visé d'exemption. Il s'agit en réalité de mesures qui sont prises en vue de lutter contre la fraude et de garantir le principe de la réciprocité en matière de relations diplomatiques ou l'application des dispositions internationales. En d'autres termes, il ne s'agit pas dans ce cas-ci du pouvoir réglementaire relatif à des mesures essentielles, mais de simples mesures de détail de nature organisationnelle.

En outre, certains traités internationaux ou accords de siège désignent directement le ministre des Finances ou même l'administration comme étant chargés de l'exécution des dispositions fiscales du traité. Le Conseil des ministres s'interroge sur le point de savoir si l'article 42, § 3, du Code de la TVA pourrait être formulé autrement sans méconnaître ces traités internationaux qui ont déjà été ratifiés par une loi.

A.4.1. Les parties défenderesses devant le juge *a quo* estiment que la délégation législative, telle qu'elle est prévue par l'article 42, § 3, alinéa 2, du Code de la TVA, n'est pas conforme au principe de légalité en matière fiscale; la délégation concerne en effet une exemption fiscale, alors qu'il convient de considérer que les exemptions font partie des éléments constitutifs essentiels d'un impôt ou d'une taxe. Le principe de légalité en matière fiscale requiert que la loi contienne des critères précis et clairs à l'aide desquels il est possible de déterminer quel redevable ou assujetti peut bénéficier ou non de l'exemption.

Une délégation de compétence relative à une exemption fiscale n'est alors compatible avec le principe de légalité en matière fiscale que pour autant que la délégation soit décrite de manière suffisamment claire et ne concerne que l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont déjà été fixés préalablement par le législateur. La délégation, décrite à l'article 42, § 3, alinéa 2, du Code de la TVA, ne remplit pas ces conditions.

A.4.2. Les parties défenderesses devant le juge *a quo* s'attachent à démontrer l'inconstitutionnalité de la délégation administrative.

Premièrement, la délégation est générale. La disposition législative attribue au ministre des Finances le pouvoir de fixer « les limites et les conditions d'application » de l'exemption. Cette délégation permet au ministre de limiter l'exemption et de l'assortir de conditions. Ce caractère général est confirmé par la terminologie utilisée dans la disposition concernée : le ministre peut « notamment » prévoir que l'exemption est accordée par voie de remboursement. Le pouvoir attribué au ministre ne se borne donc nullement à la mise en œuvre d'un critère d'application déterminé qui aurait été établi préalablement par le législateur. Le ministre ne doit pas prendre de critères en considération lorsqu'il fixe les limites et les conditions d'application de l'exemption.

Deuxièmement, il n'existe pas de circonstances particulières susceptibles de justifier pourquoi le législateur a jugé nécessaire de déléguer sa compétence au ministre des Finances.

Troisièmement, l'article 42, § 3, alinéa 2, du Code de la TVA permet non seulement que les limites et les conditions d'application de l'exemption soient fixées par arrêté ministériel mais également qu'elles puissent l'être au moyen d'une circulaire administrative. Une telle circulaire ne peut certes pas imposer de conditions supplémentaires à une exemption de la TVA; elle n'offre néanmoins pas les mêmes garanties en matière de sécurité juridique qu'un arrêté ministériel (il n'existe aucun régime légal en matière de publication des circulaires). De même, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que des circulaires ne constituent pas un moyen adéquat pour transposer une directive en droit national, au motif que ces circulaires ne sont pas de nature à lier juridiquement l'administration et qu'en outre, elles ne permettent pas aux contribuables de connaître avec exactitude leurs obligations.

- B -

B.1.1. L'article 42, § 3, alinéa 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : le Code de la TVA) dispose :

« Le Ministre des Finances ou son délégué fixent les limites et les conditions d'application du présent paragraphe. Ils peuvent notamment prévoir que les exemptions visées à ce paragraphe seront accordées par voie de remboursement ».

B.1.2. L'article 42, § 3, alinéa 1er, 1° et 3°, du Code de la TVA, tel qu'il s'applique au litige pendant devant le juge *a quo*, dispose :

« Sont exemptées de la taxe :

1° les livraisons et les importations de biens et les prestations de services effectuées dans le cadre des relations diplomatiques et consulaires;

[...]

3° les livraisons et les importations de biens et les prestations de services destinées aux organismes internationaux et aux fonctionnaires appartenant à ces organismes, dans la mesure où l'exemption est prévue par une convention à laquelle la Belgique est partie;

[...] ».

B.1.3. L'article 42, § 3, alinéa 1er, 1° et 3°, du Code de la TVA exempte de taxe certaines livraisons de biens et prestations de services lorsqu'elles sont effectuées dans le cadre de relations diplomatiques et consulaires ou lorsqu'elles sont destinées aux organismes

internationaux et aux fonctionnaires appartenant à ces organismes, dans la mesure où l'exemption est prévue par une convention à laquelle la Belgique est partie.

Les limitations des exemptions visées à l'article 42, § 3, alinéa 1er, 1° et 3°, du Code de la TVA et les conditions auxquelles elles s'appliquent sont précisées, en exécution de l'article 42, § 3, alinéa 2, du Code de la TVA, dans la circulaire n° 1/1978, publiée sur le site internet du SPF Finances.

B.2.1. L'article 42, § 3, du Code de la TVA constitue la transposition en droit belge de l'ancien article 15, point 10, de 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 », article actuellement abrogé et remplacé par l'article 151, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

B.2.2. A l'origine, l'article 42, § 2 (actuellement § 3), du Code de la TVA, institué par la loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, disposait :

« L'exemption de la taxe est applicable aux livraisons, aux importations et aux prestations suivantes, lorsqu'elles ont lieu aux conditions déterminées par le Ministre des Finances ou son délégué et, en ce qui concerne le 1°, dans les limites qu'ils fixent :

1° les livraisons et les importations de biens et les prestations de services, faites aux ambassades et consulats ainsi qu'aux agents du corps diplomatique ou consulaire;

2° les livraisons et les importations de biens et les prestations de services, faites aux organismes internationaux, et aux fonctionnaires étrangers appartenant à ces organismes, dans la mesure où l'exemption est prévue par une convention à laquelle la Belgique est partie;

[...] ».

Le Code de la TVA résultait de l'obligation, imposée par la Communauté économique européenne, de remplacer au plus tard au 1er janvier 1970 les systèmes de taxation du chiffre d'affaires dans les pays de la CEE par un système commun de taxes sur la valeur ajoutée. Les travaux préparatoires indiquent :

« [Il fallait écarter] le plus possible les exonérations parce qu'elles comportent un relèvement du taux normal de l'impôt, compliquent l'application du système et créent des distorsions [...] » (*Doc. parl.*, Chambre, 1968, n° 88/1, p. 11).

« Les exemptions qui sont énumérées dans l'article 42, § 2, et qui sont justifiées par des conventions internationales auxquelles la Belgique est partie ou par le caractère spécial de la destination des biens et des services, existent déjà actuellement. Pour éviter des abus, la fixation des conditions à observer sera laissée, comme maintenant, au Ministre des Finances ou à son délégué » (*ibid.*, pp. 39-40).

B.2.3. Par l'article 22 de la loi du 27 décembre 1977 « modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, le Code des taxes assimilées au timbre et le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe », l'article 42 du Code de la TVA a été adapté à la sixième directive 77/388/CEE.

B.3. Le juge *a quo* interroge la Cour sur le point de savoir si l'article 42, § 3, alinéa 2, du Code de la TVA viole les articles 10, 11, 170, § 1er, et 172, alinéa 2, de la Constitution en ce qu'il délègue au ministre des Finances ou à l'administration fiscale (« son délégué ») le pouvoir de fixer les limites et les conditions d'application de l'exemption prévue à l'article 42, § 3, alinéa 1er, 1° et 3°, du Code de la TVA.

B.4. L'article 170, § 1er, de la Constitution dispose :

« Aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi ».

L'article 172, alinéa 2, de la Constitution dispose :

« Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi ».

B.5. 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 en l'espèce 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.

Toutefois, les dispositions constitutionnelles précitées ne vont pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. L'attribution d'une compétence à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité pour autant que la délégation soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur.

Font partie des éléments essentiels de l'impôt, la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt.

B.6. En l'espèce, l'article 42, § 3, alinéa 1er, du Code de la TVA détermine les livraisons, importations de biens et prestations de services qui peuvent bénéficier d'une exemption fiscale.

La délégation au ministre des Finances, prévue à l'article 42, § 3, alinéa 2, du Code de la TVA, concerne le pouvoir de fixer « les limites et les conditions d'application » de ces exemptions, « pour éviter des abus » (*Doc. parl.*, Chambre, 1968, n° 88/1, pp. 39-40), ce que l'administration fiscale a concrétisé dans la circulaire n° 1 du 3 janvier 1978; cette circulaire définit ce qu'il convient d'entendre par « relations diplomatiques et consulaires » et détermine les documents au moyen desquels il est possible de démontrer l'application de l'exemption légale et de bénéficier de celle-ci. La circulaire n° 1 constitue seulement une instruction pratique pour les redevables.

Par conséquent, la compétence déléguée au ministre des Finances ou à l'administration fiscale n'inclut pas le pouvoir d'instaurer de nouvelles exemptions ou de limiter, d'abroger ou de modifier d'une quelconque manière les exemptions prévues par l'article 42, § 3, alinéa 1er. La délégation de compétence en cause vise seulement la mise en œuvre et l'exécution d'éléments essentiels fixés par le législateur.

Il en résulte qu'en déléguant au ministre des Finances ou à l'administration fiscale le pouvoir de fixer les limites et les conditions d'application des exemptions prévues à l'article 42, § 3, alinéa 1er, 1° et 3°, du Code de la TVA, le législateur n'a pas porté atteinte au principe de légalité en matière fiscale, garanti par les articles 170, § 1er, et 172, alinéa 2, de la Constitution.

B.7. 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.8. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 42, § 3, alinéa 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée ne viole pas les articles 10, 11, 170, § 1er, et 172, alinéa 2, 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 constitutionnelle, à l'audience publique du 23 janvier 2014.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt