

Numéro du rôle : 6174
Arrêt n° 37/2016 du 3 mars 2016

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 58, § 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, posée par le Tribunal de première instance du Limbourg, division Hasselt.

La Cour constitutionnelle,

composée du juge A. Alen, faisant fonction de président, du président J. Spreutels, et des juges J.-P. Snappe, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul et R. Leysen, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le juge A. Alen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 19 mars 2015 en cause de Daniel Van Den Heuvel contre l'Etat belge, Service public fédéral Finances, et l'Administration générale de la fiscalité - TVA, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 24 mars 2015, le Tribunal de première instance du Limbourg, division Hasselt, a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 58, § 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, tel qu'il a été exécuté par l'article 1er de l'arrêté royal n° 13 du 29 décembre 1992 relatif au régime des tabacs manufacturés en matière de taxe sur la valeur ajoutée, viole-t-il les articles 10, 11, 170 et/ou 172 de la Constitution, en ce qu'il délègue au Roi le pouvoir de déterminer les personnes tenues au paiement de la taxe applicable aux tabacs manufacturés ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Daniel Van Den Heuvel, assisté et représenté par Me H. Vandeborgh, avocat au barreau de Hasselt;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me A. van Lidth de Jeude, avocat au barreau d'Anvers.

Daniel Van Den Heuvel a également introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 16 décembre 2015, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs E. Derycke et P. Nihoul, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 13 janvier 2016 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 13 janvier 2016.

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*

Le 18 février 2003 et le 5 juin 2003, des agents de l'Administration des douanes et accises ont dressé des procès-verbaux, à charge, notamment, de Daniel Van Den Heuvel, pour détention et transport illicites de cigarettes dépourvues de bandelettes fiscales belges.

Le 9 septembre 2004, l'Administration de la TVA a également dressé un procès-verbal. Etant donné qu'il était établi que le droit d'accise était devenu exigible, il était tout autant établi, selon cette administration, que la TVA était due et devenue exigible. Le 1er octobre 2004, une contrainte a été décernée, avec mention de la TVA et de l'amende dues.

Par jugement du 21 juin 2006 du Tribunal correctionnel de Hasselt, Daniel Van Den Heuvel et d'autres prévenus ont été reconnus coupables du chef d'inculpation de détention, en qualité d'auteur ou de coauteur, de cigarettes dépourvues de bandelettes fiscales belges et soumises à un droit d'accise. Ils ont été condamnés solidairement au paiement des droits d'accises éludés, du droit d'accise spécial éludé et des intérêts dus sur ceux-ci.

Le 2 décembre 2004, Daniel Van Den Heuvel a introduit, auprès du Tribunal de première instance de Hasselt, une requête en annulation de la contrainte précitée, décernée le 1er octobre 2004.

C'est dans le cadre de cette procédure que le juge *a quo* pose la question préjudicielle reproduite ci-dessus.

III. *En droit*

- A -

A.1. Daniel Van Den Heuvel expose que, par dérogation à la règle générale selon laquelle, en cas de livraison, la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : la TVA) est due au moment de la livraison, l'article 58 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : le Code de la TVA) détermine à quel moment la TVA est due. En application de l'article 395 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, le législateur a prévu, à l'article 58 en cause, que la TVA est perçue dans tous les cas où, en vertu des dispositions réglementaires en vigueur, le droit d'accise sur les tabacs manufacturés visés doit être acquitté. La taxe est calculée sur la base du prix inscrit sur la bandelette fiscale ou, si aucun prix n'est prévu, sur la base adoptée pour la perception du droit d'accise. En exécution de l'article 58 du Code de la TVA, l'article 1er de l'arrêté royal n° 13 du 29 décembre 1992 relatif au régime des tabacs manufacturés en matière de taxe sur la valeur ajoutée prévoit que la TVA frappant les tabacs manufacturés importés, acquis ou produits en Belgique est exigible au même moment que le droit d'accise. L'article 58 du Code de la TVA peut uniquement constituer une base pour la détermination du moment auquel la TVA peut être recouvrée.

Il fait valoir que l'article 58, § 1er, alinéa 3, du Code de la TVA habilite le Roi à déterminer les personnes tenues au paiement de la TVA. Sur cette base, l'article 1er de l'arrêté royal n° 13, précité, dispose que la TVA est due par la personne redevable du droit d'accise. L'assujetti doit être désigné par la loi et non par un arrêté royal. Par référence à la jurisprudence de la Cour, il fait valoir que les éléments essentiels de l'impôt doivent être réglés par la loi et que le législateur ne peut déléguer ce pouvoir au Roi. Il estime que la désignation de l'assujetti constitue l'un de ces éléments essentiels. Partant, la disposition en cause viole, selon lui, l'article 170 de la Constitution. La violation de cette disposition constitutionnelle entraîne implicitement celle du principe d'égalité garanti par les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

A.2. Le Conseil des ministres expose que l'un des éléments essentiels de la taxe sur la valeur ajoutée, à savoir la désignation de l'assujetti, est fixé aux articles 4 à 8bis du Code de la TVA. L'article 58, § 1er, de ce Code, combiné avec l'article 1er de l'arrêté royal n° 13, précité, doit être considéré comme une règle particulière de paiement de la taxe. Cette règle n'a pas d'incidence sur la désignation de l'assujetti.

Eu égard au risque de fraude en matière de tabacs manufacturés, le Roi a décidé, par dérogation à la règle générale, de prélever immédiatement la TVA à la source. Cette taxe doit donc être immédiatement acquittée par le redevable du droit d'accise, sans attendre les transactions ultérieures. Il s'agit d'une simple dérogation au mode de paiement normal de la TVA. L'on ne saurait déduire de la circonstance qu'une personne doit acquitter la TVA que cette personne est l'assujetti. Ce n'est le cas que si cette personne exerce une activité économique.

Par son arrêt n° 117/2012 du 10 octobre 2012, la Cour a jugé qu'une dérogation au mode de paiement normal de la TVA n'a pas pour conséquence d'habiliter le Roi à déroger aux articles 4 à 8bis du Code de la TVA, qui désignent l'assujetti au sens de ce Code. La Cour a dès lors considéré que, puisque le texte même de

la loi a désigné l'assujetti, la disposition en cause est compatible avec l'article 170 de la Constitution. Selon le Conseil des ministres, ce raisonnement s'applique complètement à l'affaire présente.

Le Conseil des ministres souligne encore que les assujettis ne supportent pas eux-mêmes la TVA, mais qu'ils sont uniquement tenus, lorsqu'ils interviennent dans le processus de production ou de distribution avant le stade du paiement final de la taxe, de percevoir la taxe à chaque stade pour le compte du fisc et de la rétrocéder ensuite à ce dernier. La seule chose que l'article 58, § 1er, en cause, change à cela, c'est l'exclusion des transactions intermédiaires. Ce rôle spécifique des personnes assujetties à la TVA s'explique par le fait que la TVA est une taxe sur la consommation et non un impôt des personnes physiques. Ce n'est pas la personne de l'assujetti, mais bien les opérations que celui-ci effectue qui sont déterminantes.

A.3. Daniel Van Den Heuvel réplique que le Conseil des ministres estime à tort que l'arrêt n° 117/2012 peut être appliqué en l'espèce, par analogie. Cet arrêt portait en effet sur d'autres dispositions, en l'occurrence l'article 51, § 1er, 1°, et § 4, du Code de la TVA et l'article 20 de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée. L'affaire présente concerne la TVA sur les tabacs manufacturés, la TVA ne devant pas être acquittée par celui qui commercialise ces produits, mais par la personne redevable de l'accise. L'article 58, en cause, déroge donc effectivement à l'article 4 et à l'article 51, § 1er, 1°, du Code de la TVA, en termes de désignation de l'assujetti. Par conséquent, Daniel Van Den Heuvel maintient son point de vue selon lequel l'assujetti à la TVA n'est pas désigné par la loi, mais par un arrêté royal.

- B -

B.1.1. L'article 58, § 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : le Code de la TVA) dispose :

« En ce qui concerne les tabacs manufacturés qui sont importés, acquis au sens de l'article 25ter ou produits, en Belgique, la taxe est perçue dans tous les cas où, en vertu des dispositions légales ou réglementaires relatives au régime fiscal des tabacs, le droit d'accise belge doit être acquitté. La taxe est calculée sur la base du prix inscrit sur la bandelette fiscale ou si aucun prix n'est prévu, sur la base adoptée pour la perception du droit d'accise.

Par dérogation à l'alinéa 1er, la taxe n'est toutefois pas perçue en cas de livraison faite à des passagers à bord d'un bateau, d'un avion ou d'un train, au cours d'un transport intracommunautaire, lorsque le lieu de cette livraison, déterminé conformément à l'article 14, § 4, ne se situe pas en Belgique.

Les succédanés du tabac sont assimilés aux tabacs manufacturés dans tous les cas où cette assimilation existe pour la perception du droit d'accise.

La taxe perçue en application de l'alinéa 1er tient lieu de la taxe à laquelle sont soumises l'importation, les acquisitions intracommunautaires et les livraisons de tabacs manufacturés.

Le Roi détermine les modalités de perception de la taxe applicable aux tabacs manufacturés et les personnes tenues au paiement de celle-ci ».

B.1.2. L'article 1er de l'arrêté royal n° 13 du 29 décembre 1992 relatif au régime des tabacs manufacturés en matière de taxe sur la valeur ajoutée dispose :

« La taxe sur la valeur ajoutée frappant les tabacs manufacturés, y compris les succédanés du tabac, importés, acquis au sens de l'article 25^{ter} du Code ou produits, en Belgique, est exigible au même moment que le droit d'accise.

Le montant de la taxe calculée conformément à l'article 58, § 1er, du Code, est payé par la personne redevable du droit d'accise au receveur chargé de la perception de ce droit.

Le Ministre des Finances ou son délégué peuvent, dans des cas individuels et aux conditions qu'ils fixent dans chaque cas, accorder pour le paiement de la taxe, un délai qui ne peut dépasser celui qui est accordé pour le paiement du droit d'accise ».

B.2. Le juge *a quo* demande si l'article 58, § 1er, du Code de la TVA, combiné avec l'article 1er de l'arrêté royal n° 13 du 29 décembre 1992, est compatible avec les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution en ce que cette disposition délègue au Roi le pouvoir de déterminer les personnes tenues au paiement de la TVA applicable aux tabacs manufacturés.

Il ressort de la formulation de la question préjudicielle que celle-ci porte uniquement sur l'alinéa 5 de l'article 58, § 1er, du Code de la TVA, de sorte que la Cour limite son examen à cette disposition.

B.3. L'article 170, § 1er, de la Constitution dispose :

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

Cette disposition exprime le principe de la légalité de l'impôt qui exige que les éléments essentiels de l'impôt soient, en principe, déterminés par la loi, afin qu'aucun impôt ne puisse être levé sans le consentement des contribuables, exprimé par leurs représentants. Font partie des éléments essentiels de l'impôt : la désignation des contribuables, la matière imposable, la base imposable, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations et diminutions d'impôt.

B.4. Les articles 4 à *8bis* du Code de la TVA définissent qui peut être qualifié d'assujetti au sens de ce Code. Aux termes de l'article 4, § 1er, l'assujetti est « quiconque effectue, dans l'exercice d'une activité économique, d'une manière habituelle et indépendante, à titre principal ou à titre d'appoint, avec ou sans esprit de lucre, des livraisons de biens ou des prestations de services visées par [ce] Code, quel que soit le lieu où s'exerce l'activité économique ».

B.5.1. Les travaux préparatoires de l'article 58 de la loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée mentionnent :

« Pour les tabacs fabriqués, la perception de la taxe de transmission est synchronisée avec celle des droits d'accise, étant donné que cette taxe est payée par le fabricant lors de l'achat des bandelettes fiscales. Cette synchronisation facilite le contrôle, car celui-ci est exercé en même temps que pour les droits d'accise, afin de maintenir les garanties qui en résultent pour le Trésor, il convient de soumettre ces produits à un régime particulier de taxe sur la valeur ajoutée. Telle est la justification de l'article 58, § 1er » (*Doc. parl.*, Chambre, SE 1968, n° 88/1, p. 55).

Le rapport de la commission du Sénat indique :

« Pour les tabacs fabriqués, importés ou produits dans le pays, la taxe est perçue dans tous les cas où, en vertu des dispositions légales ou réglementaires relatives au régime fiscal des tabacs, le droit d'accise doit être acquitté. La taxe est calculée sur la base du prix inscrit sur la bandelette fiscale. Si aucun prix n'est prévu, la taxe est due sur la base adoptée pour la perception du droit d'accise.

Les succédanés du tabac sont assimilés aux tabacs fabriqués dans tous les cas où cette assimilation existe pour la perception du droit d'accise.

La taxe ainsi perçue sur les tabacs fabriqués, ou leurs succédanés, tient lieu de la taxe à laquelle sont soumises l'importation et les livraisons de ces biens.

Le Roi détermine les modalités de perception de la taxe et les personnes tenues au paiement de celle-ci. [...]

L'exposé des motifs explique que, pour faciliter le contrôle, la perception de la taxe est 'synchronisée avec celle des droits d'accise' » (*Doc. parl.*, Sénat, 1968-1969, n° 455, p. 192).

B.5.2. Par son arrêt du 27 janvier 2011, C-489/09, *Vandoorne NV c. Etat belge*, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé :

« 28. En l'occurrence, il apparaît que, à l'instar du régime néerlandais en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 15 juin 2006, *Heintz van Landewijck* (C-494/04, Rec. p. I-5381, points 24, 44, 54 et 62), le régime dérogatoire, figurant dans la réglementation nationale en cause au principal et permettant de percevoir la TVA au moyen de bandelettes fiscales, a pour objet et pour effet tant de prévenir les fraudes et abus que de simplifier la perception de la taxe, qui s'effectue, grâce à ce régime dérogatoire, à une seule étape de la chaîne de commercialisation des produits, en prévoyant que la TVA est perçue en même temps que les droits d'accises, avant qu'intervienne le fait générateur de la taxe au titre de l'article 10 de la sixième directive. Ce régime porte ainsi sur le moment de l'exigibilité de cette dernière, de façon à ce qu'il coïncide avec celui de la perception des droits d'accises (voir arrêt du 14 juillet 2005, *British American Tobacco et Newman Shipping*, C-435/03, Rec. p. I-7077, points 45 et 46).

[...]

44. Or, le marché des cigarettes est, ainsi que la Cour l'a déjà relevé, particulièrement propice au développement d'un commerce illégal (voir arrêts du 10 décembre 2002, *British American Tobacco (Investments) et Imperial Tobacco*, C-491/01, Rec. p. I-11453, point 87; du 29 avril 2004, *British American Tobacco*, C-222/01, Rec. p. I-4683, point 72, ainsi que *BATIG*, précité, point 34).

45. Il en résulte que l'exclusion du droit à restitution de la TVA à l'égard d'un fournisseur intermédiaire [...] en cas de non-paiement du prix par l'acquéreur de tabacs manufacturés livrés à ce dernier constitue une conséquence inhérente à un régime tel que celui en cause au principal, qui a pour objet et pour effet, conformément aux critères définis à l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive, de simplifier la perception de la TVA et de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale en ce qui concerne ces produits.

46. En conséquence, il convient de répondre à la question posée que les articles 11, C, paragraphe 1, et 27, paragraphes 1 et 5, de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui, prévoyant, afin de simplifier la perception de la TVA et de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale en ce qui concerne les tabacs manufacturés, le prélèvement de cette taxe au moyen de bandelettes fiscales en une seule fois et à la source auprès du fabricant ou de l'importateur de ces produits, exclut le droit, pour les fournisseurs intermédiaires intervenant ultérieurement dans la chaîne des livraisons successives, d'obtenir la restitution de la TVA en cas de non-paiement du prix desdits produits par l'acquéreur ».

B.6. Normalement, l'assujetti qui effectue une livraison de biens ou une prestation de services imposable paie lui-même la TVA dont il est redevable vis-à-vis de l'Etat.

Dans le cas prévu par l'article 1er de l'arrêté royal n° 13 du 29 décembre 1992, en revanche, la TVA due est payée par la personne redevable du droit d'accise. Sur la base de

l'article 2 du même arrêté royal, les livraisons de tabacs manufacturés sont facturées à un prix taxe comprise et la facture doit porter la mention « Tabacs manufacturés : TVA perçue à la source et non déductible ».

B.7.1. Le régime en cause, qui vise à simplifier la perception de la TVA et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales en matière de tabacs manufacturés, a pour conséquence que, par suite de la perception « à la source », la personne redevable de l'accise paie directement la TVA à l'Etat. Ce régime porte dès lors exclusivement sur le moment de l'exigibilité de la TVA, en ce sens qu'il coïncide avec celui de la perception des droits d'accises.

B.7.2. En déléguant au Roi, à l'article 58, § 1er, alinéa 5, du Code de la TVA, le pouvoir de déterminer le moment de l'exigibilité de la TVA sur les tabacs manufacturés et de déterminer qui est tenu de payer celle-ci à ce moment-là, le législateur n'a pas habilité le Roi à déroger aux articles 4 à 8*bis* du Code de la TVA, lesquels déterminent qui doit être désigné comme assujetti au sens de ce même Code.

Le fait de déterminer le moment de l'exigibilité de la TVA sur les tabacs manufacturés ne peut en effet être considéré comme un élément essentiel de la taxe en question, à savoir la désignation de l'assujetti à la taxe.

Du reste, l'article 58, en cause, figure au chapitre IX (« Régimes particuliers ») du Code de la TVA, alors que les articles 4 à 8*bis* figurent au chapitre II (« Assujettissement ») de ce même Code.

B.8. La loi détermine donc elle-même les éléments essentiels de l'impôt, et en particulier, désigne elle-même les assujettis; il s'ensuit que la disposition en cause est compatible avec l'article 170 de la Constitution.

B.9. Le contrôle de la disposition en cause au regard des articles 10, 11 et 172 de la Constitution ne saurait aboutir à une conclusion différente.

B.10. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 58, § 1er, alinéa 5, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, combiné avec l'article 1er de l'arrêté royal n° 13 du 29 décembre 1992 relatif au régime des tabacs manufacturés en matière de taxe sur la valeur ajoutée, ne viole pas les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution.

Ainsi rendu en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 3 mars 2016.

Le greffier,

Le président f.f.,

F. Meersschaut

A. Alen