

Numéro du rôle : 2275
Arrêt n° 15/2003 du 28 janvier 2003

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative au numéro XXXI, § 1er, 4°, du tableau A annexé à l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant le 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 Charleroi.

La Cour d'arbitrage,

composée des juges L. François et M. Bossuyt, faisant fonction de présidents, et des juges R. Henneuse, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman et E. Derycke, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le juge L. François,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle*

Par jugement du 10 octobre 2001 en cause de F. Lambert contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 18 octobre 2001, le Tribunal de première instance de Charleroi a posé la question préjudicielle suivante :

« L'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970, en son annexe table A XXXI, § 1er, point 4, est-il contraire au principe d'égalité consacré par l'article 10 de la Constitution en tant qu'il instaure une distinction entre les entrepreneurs enregistrés ou non et, plus précisément, en tant qu'il impose à l'entrepreneur non enregistré effectuant les mêmes prestations qu'un entrepreneur enregistré de réclamer une taxe sur la valeur ajoutée plus importante que l'entrepreneur enregistré ? »

II. *Les faits et la procédure antérieure*

F. Lambert, entrepreneur en couverture non métallique de construction, se voit réclamer, outre une amende, 724.191 anciens francs à titre de T.V.A., au motif qu'il a continué à appliquer sur certaines factures un taux réduit de 6 p.c. pour travaux immobiliers alors que son enregistrement en tant qu'entrepreneur avait été radié. Contrainte ayant été délivrée pour ces montants, il forme opposition devant le juge *a quo*, instance reprise ultérieurement par le curateur, F. Lambert ayant en effet été déclaré en faillite entre-temps.

Les parties ayant soulevé la question de la compatibilité avec le principe d'égalité de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970, confirmé par l'article 194 de la loi du 30 décembre 1998, en ce qu'il créerait une discrimination entre les entrepreneurs enregistrés et ceux qui ne le sont pas - seuls les premiers pouvant appliquer un taux réduit -, le juge *a quo* pose la question préjudicielle ci-dessus.

III. *La procédure devant la Cour*

Par ordonnance du 18 octobre 2001, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé qu'il n'y avait pas lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 12 novembre 2001.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 4 décembre 2001.

Des mémoires ont été introduits par :

- P. Cuvelier, avocat à 6530 Thuin, place Albert 1er 6, agissant en sa qualité de curateur de la faillite de F. Lambert, demeurant à 6540 Lobbes, rue des Waibes 28, par lettre recommandée à la poste le 24 décembre 2001;

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 27 décembre 2001.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 17 janvier 2002.

Par ordonnances du 27 mars 2002 et du 26 septembre 2002, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 18 octobre 2002 et 18 avril 2003 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 7 novembre 2002, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 27 novembre 2002.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 8 novembre 2002.

A l'audience publique du 27 novembre 2002 :

- ont comparu :
- . Me H. Michel, avocat au barreau de Charleroi, pour P. Cuvelier;
- . Me J.-F. Dizier, avocat au barreau de Charleroi, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs R. Henneuse et E. Derycke ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

IV. *En droit*

- A -

Position du demandeur devant le juge a quo

A.1. Quant au fond, celui-ci souligne que la disposition en cause a pour effet de placer l'entrepreneur non enregistré dans une position moins concurrentielle que celui qui est enregistré puisque, du fait de l'application d'un taux de T.V.A plus élevé à des factures dont le destinataire ne peut déduire cette T.V.A., l'entrepreneur non enregistré doit facturer un montant hors T.V.A moindre s'il veut que son offre reste concurrentielle.

A.2.1. Selon cette partie, les justifications avancées par l'Etat belge à l'appui de la différence de traitement en cause ne sont pas pertinentes, qu'il s'agisse d'éradiquer les pourvoyeurs de main-d'œuvre dans le secteur de la construction ou d'harmoniser les législations en matière de contributions directes et de T.V.A.

A.2.2. S'agissant de la première finalité, il est relevé que l'enregistrement n'est pas une obligation imposée à l'entrepreneur qui facture, l'absence d'enregistrement n'impliquant dès lors pas une absence de sérieux ou de solvabilité. Qu'en outre, le fait de placer dans une position moins concurrentielle un entrepreneur qui n'est pas ou plus enregistré et qui a des dettes fiscales ou sociales « serait incompatible avec le but recherché puisque l'arrêté royal l'empêcherait indirectement de rembourser » ces dettes.

A.2.3. S'agissant de la seconde finalité, le demandeur devant le juge *a quo* déclare ne pas comprendre ce souci d'harmonisation : en vertu des dispositions du Code des impôts sur les revenus (C.I.R.), dans la mesure où les travaux

évoqués sont afférents à une habitation, les articles 400 et suivants du C.I.R. ne seraient pas d'application, alors que, selon l'arrêté royal n° 20, le taux préférentiel est applicable si l'immeuble concerné par le contrat est une habitation.

Cette harmonisation serait en outre « difficilement explicable ». « En vertu des articles 400 et suivants du C.I.R., la retenue doit s'effectuer lors de chaque paiement, de sorte que si l'entrepreneur perd son enregistrement au cours de l'exécution du contrat, les retenues doivent être effectuées. » « Par contre, l'application du taux réduit est subordonné à l'enregistrement lors de la conclusion du contrat de sorte que, si l'entrepreneur perd son enregistrement pendant l'exécution, le taux réduit reste applicable. »

Position du Conseil des ministres

A.3.1. Le Conseil des ministres relève tout d'abord que le numéro XXXI, § 1er, 4°, du tableau A annexé à l'arrêté royal du 20 juillet 1970 renvoie aux articles 400 et 401 du C.I.R. 1992, lesquels font partie d'une section qui édicte différentes obligations à charge des personnes qui contractent avec des entrepreneurs non enregistrés et règle le rôle et la mission des commissions d'enregistrement.

Il est relevé que cette annexe tend à mettre en harmonie les législations en matière de contributions directes et de T.V.A. Le Conseil des ministres relève que « le but voulu par le législateur, en différenciant les entrepreneurs enregistrés des non enregistrés, au travers de taux différents de la T.V.A. applicable, de la responsabilité solidaire du contractant avec l'entrepreneur non enregistré pour le paiement des dettes fiscales, et de l'obligation pour le cocontractant de retenir et de verser 15 p.c. du montant dont il est redevable directement au fonctionnaire désigné par le Roi, est d'exiger le recours à un entrepreneur enregistré qui présente les garanties de sérieux nécessaires et de solvabilité fiscale. L'entrepreneur qui est débiteur envers l'O.N.S.S. ou le fisc voit son enregistrement radié précisément parce qu'il ne présente plus les garanties de sérieux et de solvabilité. Il s'agit également d'une arme efficace contre la fraude fiscale ».

Par ailleurs, le Conseil des ministres relève que la mesure en cause s'inscrit dans une lutte généralisée contre les pratiques frauduleuses des pourvoyeurs de main-d'œuvre. Contestant la contradiction soulevée par le demandeur, le Conseil des ministres relève que l'application du taux réduit à certaines opérations immobilières n'est pas restreinte au logement des particuliers mais porte également sur des opérations immobilières qui concernent de vastes chantiers, lesquels font appel à une forte main-d'œuvre; il en est déduit « qu'elles entrent dès lors dans les préoccupations du législateur à l'origine de la mise en œuvre des mesures destinées à lutter contre les pratiques frauduleuses des pourvoyeurs de main-d'œuvre ».

- B -

B.1. La question préjudicielle porte sur le numéro XXXI, § 1er, 4°, du tableau A annexé à 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, disposition confirmée par la loi.

Le numéro XXXI de ce tableau - lequel tableau précise les biens et services pour lesquels la taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux de 6 p.c., en vertu de l'article 1er de l'arrêté du 20 juillet 1970 - disposait, tel qu'il était applicable au moment des faits :

« § 1er. Les travaux immobiliers et autres opérations visés au § 3 sont soumis au taux réduit, pour autant qu'ils réunissent les conditions suivantes :

1° les opérations doivent avoir pour objet la transformation, la rénovation, la réhabilitation, l'amélioration, la réparation ou l'entretien, à l'exclusion du nettoyage, de tout ou partie d'un bâtiment d'habitation;

2° les opérations doivent être effectuées à un bâtiment d'habitation qui, après leur exécution, est effectivement utilisé, soit exclusivement soit à titre principal comme logement privé;

3° les opérations doivent être effectuées à un bâtiment d'habitation dont la première occupation précède d'au moins quinze ans la première date d'exigibilité de la T.V.A. survenue en vertu de l'article 22 du Code;

4° les opérations doivent être fournies et facturées à un consommateur final par une personne qui, au moment de la conclusion du contrat d'entreprise, est enregistrée comme entrepreneur indépendant conformément aux articles 400 et 401 du Code des impôts sur les revenus 1992;

5° la facture délivrée par le prestataire de service, et le double qu'il conserve, doivent, sur la base d'une attestation formelle et précise du client, constater l'existence des divers éléments justificatifs de l'application du taux réduit; sauf collusion entre les parties ou méconnaissance évidente de la présente disposition, l'attestation du client décharge la responsabilité du prestataire de service pour la détermination du taux.

[...]»

Seul le paragraphe 1er, 4°, de cet article est en cause.

B.2. La différence de traitement soumise à la Cour consiste en ce que, en subordonnant le bénéficiaire du taux réduit de 6 p.c., entre autres conditions, au fait que les opérations soient « fournies et facturées par un entrepreneur indépendant enregistré », la disposition en cause oblige l'entrepreneur qui ne l'est pas à appliquer un taux plus élevé de taxe sur la valeur ajoutée.

B.3. Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.4. Par la mesure en cause, à savoir l'abaissement de 21 à 6 p.c. du taux de la T.V.A., le législateur entend encourager la rénovation d'habitations existantes et optimiser la perception de la T.V.A.

B.5. La différence de traitement soumise à la Cour repose sur un critère objectif, à savoir le fait, pour un entrepreneur, d'être enregistré ou non.

B.6. Ce critère n'est pas sans pertinence au regard des objectifs poursuivis par le législateur, et, en particulier, celui consistant à s'assurer d'une perception effective de la T.V.A. due sur les travaux concernés. Le législateur a pu en effet raisonnablement présumer que les conditions mises à l'obtention et au maintien d'un enregistrement - et en particulier celles figurant à l'article 2, § 1er, 3° et 10° à 13°, de l'arrêté royal du 26 décembre 1998 - étaient de nature à garantir que les entrepreneurs enregistrés s'acquitteraient régulièrement de leurs obligations en matière de T.V.A.

B.7.1. La mesure en cause n'emporte pas de conséquences disproportionnées à l'égard des entrepreneurs qui ne sont pas enregistrés.

En effet, lorsqu'ils satisfont aux conditions mises à l'obtention de cet enregistrement - et sont de ce fait en règle sur le plan de leurs obligations fiscales et sociales -, ils peuvent obtenir cet enregistrement, et bénéficier dès lors de la possibilité d'appliquer le taux réduit de T.V.A. prévu par la disposition en cause.

B.7.2. Il est vrai que cette disposition peut avoir des conséquences substantielles à l'égard de la position concurrentielle de l'entrepreneur, dont l'enregistrement est radié. Ces conséquences ne sont toutefois pas davantage disproportionnées.

D'une part, la radiation de l'enregistrement constitue une mesure qui ne peut intervenir que pour des motifs de nature à la justifier (articles 8 et 9 de l'arrêté royal précité du 26 décembre 1998), et notamment le non-respect par l'entrepreneur concerné de ses obligations fiscales et/ou sociales et/ou salariales (article 9 précité, 3° et 4°); cette mesure de radiation ne peut être décidée que dans le respect d'une procédure déterminée par la loi, laquelle garantit le respect des droits de la défense et inclut le droit d'exercer un recours contre la mesure de radiation (article 401 du C.I.R. 92).

D'autre part, une éventuelle mesure de radiation est sans incidence à l'égard des contrats d'entreprise conclus antérieurement par l'entrepreneur, comme il ressort des termes mêmes de la disposition soumise à la Cour.

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

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Le numéro XXXI, § 1er, 4°, du tableau A annexé à 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, ne viole pas les articles 10 et 11 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 28 janvier 2003, par le siège précité, dans lequel le juge J.-P. Moerman, légitimement empêché, est remplacé, pour le prononcé, par le juge P. Martens, conformément à l'article 110 de la même loi.

Le greffier,

Le président f.f.,

L. Potoms

L. François