

Numéro du rôle : 5225
Arrêt n° 117/2012 du 10 octobre 2012

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative à l'article 51, § 4, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, posée par le Tribunal de première instance de Bruges.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et R. Henneuse, et des juges A. Alen, J.-P. Snappe, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey et F. Daoût, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

## I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 12 octobre 2011 en cause de Marnix Houttekier contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 19 octobre 2011, le Tribunal de première instance de Bruges a posé la question préjudicielle suivante :

« Les dispositions de l'article 51, § 4, du Code de la TVA, combinées avec 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, violent-elles les articles 10, 11 et 170 de la Constitution, en ce que l'article 51, § 4, du Code de la TVA attribue au Roi le pouvoir de déroger à l'article 51, § 1er, 1°, du Code de la TVA et oblige ainsi le cocontractant du fournisseur de biens ou de services au paiement de la taxe, alors que conformément au principe de légalité en matière fiscale prévu à l'article 170 de la Constitution, ce pouvoir revient au seul législateur fédéral ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Marnix Houttekier, demeurant à 8851 Ardoioie, Drogenbroodstraat 13;
- le Conseil des ministres.

Le Conseil des ministres a également introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 18 septembre 2012 :

- a comparu Me A. van Lidth de Jeude, avocat au barreau d'Anvers, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs A. Alen et F. Daoût 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 constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

## II. *Les faits et la procédure antérieure*

En tant que fabricant de bâches, Marnix Houttekier est soumis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). A la suite d'un contrôle, un certain nombre d'infractions à la réglementation sur la TVA lui sont reprochées. Un procès-verbal est établi le 2 décembre 2009. Sur la base de celui-ci, le fonctionnaire compétent du bureau de recettes de TVA de Roulers décerne une contrainte, qui est signifiée le 2 avril 2010.

Le 3 juin 2010, Marnix Houttekier introduit une requête auprès du Tribunal de première instance de Bruges et demande l'annulation de la contrainte précitée.

Dans le cadre de cette procédure, le juge *a quo* pose la question préjudicielle citée plus haut.

### III. En droit

- A -

A.1.1. Marnix Houttekier expose que l'article 51, § 1er, 1°, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA) prévoit que la taxe est due par l'assujetti qui effectue une livraison de biens ou une prestation de services imposable qui a lieu en Belgique, mais que le Roi peut déroger à cette règle, en vertu de l'article 51, § 4, du même Code. Il fait observer que sur cette base, 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 prévoit un régime dérogatoire en disposant qu'en cas de travaux immobiliers, ce n'est pas l'assujetti mais bien le cocontractant de l'assujetti qui doit acquitter la TVA. Selon lui, le fait que le Roi détermine l'assujetti est contraire au principe de légalité en matière fiscale, prévu par l'article 170 de la Constitution.

A.1.2. Le demandeur devant le juge *a quo* 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 détermination du redevable constitue l'un de ces éléments essentiels. Selon lui, la Cour a déjà confirmé ce point en matière de TVA. Il fait référence à cet égard à l'arrêt n° 57/2005 du 16 mars 2005.

A.1.3. Toujours selon cette même partie, le fait que ce ne soit pas l'assujetti mais le cocontractant de l'assujetti qui doive acquitter la TVA peut être interprété comme une exemption pour l'assujetti, qui doit être instaurée par la loi conformément à l'article 172 de la Constitution.

A.1.4. Le demandeur devant le juge *a quo* fait observer qu'à l'article 51, § 2, du Code de la TVA, le législateur a prévu diverses exceptions à la règle énoncée par l'article 51, § 1er, de ce même Code et que seule l'exception relative au cocontractant en cas de travaux immobiliers est réglée par arrêté royal.

A.2.1. Après avoir exposé la genèse de la loi, le Conseil des ministres fait valoir que l'article 51, § 4, du Code de la TVA et l'article 20 de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 sont compatibles avec l'article 170 de la Constitution, étant donné que le pouvoir de déroger à la règle fixée dans l'article 51, § 1er, 1°, de ce même Code concerne exclusivement le régime de paiement de la TVA à l'Etat, ce qui ne constitue pas un élément essentiel de la taxe. Selon le Conseil des ministres, ce régime a seulement pour but d'assurer le contrôle et la perception de la taxe. Il renvoie à la jurisprudence de la section de législation du Conseil d'Etat, dont il ressortirait que le législateur peut habiliter le Roi à édicter des mesures en matière de contrôle et de perception, et à la jurisprudence de la Cour constitutionnelle.

A.2.2. Le Conseil des ministres souligne que l'article 51 du Code de la TVA fait partie du chapitre VIII de ce Code, qui traite du régime de paiement de la taxe et détermine qui doit payer la taxe due au Trésor public. Selon cette partie, la détermination de la personne tenue d'acquitter la taxe ne constitue pas un élément essentiel de la taxe puisque le système du report de la perception de la taxe sur le cocontractant ne modifie pas les principes en matière de déduction de la taxe ou de taux : au lieu de payer au prestataire de services la taxe due en raison de l'opération, ce cocontractant doit la faire figurer dans sa déclaration. Le Conseil des ministres fait également observer qu'aux termes de la disposition en cause, le Roi ne peut déroger à la règle prévue à l'article 51, § 1er, que dans la mesure où Il l'estime nécessaire pour garantir le paiement de la taxe.

A.2.3. Selon le Conseil des ministres, l'article 20 de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 fait partie des mesures destinées à prévenir la fraude. Selon lui, ces mesures ne modifient rien à l'exigibilité de la taxe. Le report de paiement de la taxe vers la déclaration du cocontractant, qui peut déduire cette taxe en respectant les articles 45 à 49 du Code de la TVA, permet, selon le Conseil des ministres, d'empêcher de tirer avantage de la déduction d'une taxe qui n'a pas été acquittée à l'Etat. Il renvoie à cet égard aux travaux préparatoires de l'article 27 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 » et de l'article 61 de la loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980.

A.2.4. En ordre subsidiaire, le Conseil des ministres déclare que le Conseil d'Etat a considéré qu'en matière d'impôts directs comme en matière d'impôts indirects, le principe de légalité est respecté lorsqu'il est prévu que les arrêtés royaux en matière fiscale n'auront effet qu'à compter de leur confirmation par la loi, mais le Conseil d'Etat n'a pas estimé, précise le Conseil des ministres, que l'entrée en vigueur immédiate d'un arrêté fiscal avant sa confirmation légale serait contraire au principe de légalité si son adoption est justifiée par des motifs impérieux tels que la prévention de l'évasion fiscale et de la spéculation. A cet égard, le Conseil des ministres fait observer que les impôts indirects sont davantage sujets à la spéculation, parce qu'ils ne visent pas une situation durable.

A.2.5. En ordre encore plus subsidiaire, le Conseil des ministres souligne qu'en vertu de l'article 108 de la Constitution, le pouvoir exécutif dispose d'un pouvoir réglementaire et d'exécution autonome aux fins d'exécuter la loi et peut édicter à cette occasion des mesures d'importance secondaire.

A.3.1. Dans son mémoire en réponse, le Conseil des ministres ajoute que le régime de paiement de la taxe n'a pas d'influence sur l'identité de l'assujetti. Il renvoie à l'article 4, § 1er, du Code de la TVA qui dispose qu'« [est] un assujetti 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 le présent Code, quel que soit le lieu où s'exerce l'activité économique ». Selon lui, l'article 51, § 4, du Code de la TVA et l'article 20 de l'arrêté royal n° 1 ne dérogent pas à ce principe : en effet, le simple fait qu'une personne doive acquitter la TVA ne la transforme pas en assujetti. Selon le Conseil des ministres, on ne devient assujetti que si l'on effectue une activité économique.

A.3.2. Le Conseil des ministres déclare que l'identité du redevable en tant que caractéristique essentielle d'un impôt doit être distinguée de la notion d'« assujetti » mentionnée dans le Code de la TVA. Selon lui, les éléments essentiels d'un impôt doivent être réglés par la loi, ces éléments ayant une influence sur le droit de propriété. Il souligne qu'il découle des caractéristiques de la TVA, et plus particulièrement du principe de la neutralité fiscale et du droit à la déduction, que le fait d'être assujetti n'affecte pas le droit de propriété. Le Conseil des ministres estime que le régime de déduction a pour but de libérer complètement l'entrepreneur de la TVA due ou acquittée dans le cadre de ses activités économiques. Il fait observer que les assujettis ne supportent pas eux-mêmes la TVA mais qu'ils perçoivent et rétrocèdent la taxe pour le compte de l'administration fiscale. Selon lui, ce rôle spécifique des assujettis à la TVA s'explique par le fait que la TVA est une taxe sur la consommation, avec pour conséquence que ce n'est pas la personne de l'assujetti mais bien les opérations qu'il effectue qui sont déterminantes. Il estime que pour la TVA, ce n'est pas la détermination de la personne assujettie au sens du Code de la TVA qui est essentielle, ni la détermination de la personne tenue de s'acquitter de la taxe, mais bien la détermination de la personne qui supporte la taxe, à savoir l'utilisateur final (article 45 du Code de la TVA). Le Conseil des ministres conclut qu'étant donné que l'assujetti ne supporte pas la TVA, son droit de propriété n'est pas lésé. Selon lui, il en va de même pour la personne tenue d'acquitter la taxe.

A.3.3. Dans la mesure où le demandeur devant le juge *a quo* affirme qu'il serait question d'une exemption non réglée par la loi, le Conseil des ministres rappelle que la Cour est seulement interrogée sur la compatibilité de la disposition en cause avec les articles 10, 11 et 170 de la Constitution, et non avec l'article 172 de la Constitution. En tout état de cause, le Conseil des ministres estime qu'il n'est pas question d'une exemption de taxe, étant donné que la taxe reste intégralement due : seule la personne qui doit rétrocéder la taxe à l'Etat diffère.

- B -

B.1.1. L'article 51 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA) dispose :

« § 1er. La taxe est due :

1° par l'assujetti qui effectue une livraison de biens ou une prestation de services imposable qui a lieu en Belgique;

2° par la personne qui effectue une acquisition intracommunautaire de biens imposable qui a lieu en Belgique;

3° par toute personne qui, dans une facture ou un document en tenant lieu, mentionne la taxe sur la valeur ajoutée, encore qu'elle n'ait fourni aucun bien ni aucun service. Elle est redevable de la taxe au moment où elle délivre la facture ou le document.

§ 2. Par dérogation au § 1er, 1°, la taxe est due :

1° par le preneur de services lorsque le prestataire de services est un assujetti qui n'est pas établi en Belgique et que la prestation de services est réputée avoir lieu en Belgique conformément à l'article 21, § 2;

2° par le cocontractant qui conformément à l'article 50, est identifié à la taxe sur la valeur ajoutée, lorsqu'il s'agit de livraisons de biens visées à l'article 25ter, § 1er, alinéa 2, 3°, et pour autant que la facture visée à l'article 53, § 2, alinéa 1er, contienne les mentions à déterminer par le Roi;

3° par le cocontractant lorsqu'il s'agit de livraisons de biens ou de prestations de services visées aux articles 39, § 2, et 39quater;

4° par la personne qui fait sortir les biens placés sous un des régimes visés aux articles 39, § 2, et 39quater;

5° par le cocontractant établi en Belgique qui est tenu au dépôt d'une déclaration visée à l'article 53, § 1er, alinéa 1er, 2°, ou par le cocontractant qui, n'étant pas établi en Belgique, y a fait agréer un représentant responsable conformément à l'article 55, § 1er ou § 2, lorsque l'opération, livraison de biens ou prestation de services, est effectuée par un assujetti qui n'est pas établi en Belgique, que cette opération est imposable dans le pays et qu'elle n'est pas visée aux 1°, 2° et 6° de ce paragraphe, ni exemptée ou effectuée en exemption de la taxe en vertu des articles 39 à 44bis;

6° par le cocontractant qui est identifié à la taxe sur la valeur ajoutée sous un numéro comprenant les lettres BE, lorsque l'opération est effectuée par un assujetti qui n'est pas établi en Belgique et que cette opération est imposable dans le pays, en vertu de l'article 15, § 2, alinéa 2, 4°.

Pour l'application de l'alinéa 1er, 1°, 5° et 6°, un assujetti qui dispose d'un établissement stable en Belgique est considéré comme un assujetti qui n'est pas établi en Belgique, lorsque cet établissement ne participe pas à la livraison de biens ou à la prestation de services.

§ 3. Quand il est reconnu que la taxe a été acquittée sur une base insuffisante pour les biens et les services sujets à l'expertise visée à l'article 59, § 2, la taxe supplémentaire est due par la personne contre laquelle la procédure d'expertise est introduite.

§ 4. Le Roi peut déroger à la disposition du § 1er, 1°, pour obliger le cocontractant du fournisseur de biens ou de services au paiement de l'impôt dans la mesure où Il l'estime nécessaire pour garantir ce paiement ».

B.1.2. 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 dispose :

« § 1. Par dérogation à l'article 51, § 1er, 1°, du Code, le cocontractant de l'assujetti établi en Belgique qui effectue une des opérations indiquées au § 2, doit acquitter la taxe due en raison de cette opération lorsqu'il est lui-même un assujetti établi en Belgique et tenu au dépôt d'une déclaration visée à l'article 53, alinéa 1er, 3°, du Code, ou un assujetti non établi en Belgique qui a fait agréer un représentant responsable dans le pays conformément à l'article 55, § 1er ou § 2, du Code. Il acquitte la taxe de la manière prévue au § 4, ci-après.

§ 2. Est visé tout travail immobilier au sens de l'article 19, par. 2, du Code.

Sont également visés, dans la mesure où ils ne sont pas des travaux immobiliers :

1° toute opération comportant à la fois la fourniture et la fixation à un bâtiment :

a) de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation de chauffage central ou de climatisation, en ce compris les brûleurs, réservoirs et appareils de régulation et de contrôle reliés à la chaudière ou aux radiateurs;

b) de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation sanitaire d'un bâtiment et, plus généralement, de tous appareils fixes pour usages sanitaires ou hygiéniques branchés sur une conduite d'eau ou d'égout;

c) de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation électrique d'un bâtiment, à l'exclusion des appareils d'éclairage et des lampes;

d) de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation de sonnerie électrique, d'une installation de détection d'incendie et de protection contre le vol, d'une installation de téléphone intérieure;

e) d'armoires de rangement, éviers, armoires-éviers et sous-éviers, armoires-lavabos et sous-lavabos, hottes, ventilateurs et aérateurs équipant une cuisine ou une salle de bain;

f) de volets, persiennes et stores placés à l'extérieur du bâtiment;

2° toute opération comportant à la fois la fourniture et le placement dans un bâtiment de revêtements de mur ou de sol, qu'il y ait fixation au bâtiment ou que le placement ne nécessite qu'un simple découpage, sur place, aux dimensions de la surface à recouvrir;

3° tout travail de fixation, de placement, de réparation, d'entretien et de nettoyage des biens visés au 1° ou 2° ci-avant.

Est aussi visée la mise à disposition de personnel en vue de l'exécution d'un travail immobilier ou d'une des opérations visées au 1°, 2° ou 3° ci-avant.

§ 3. L'assujetti qui effectue des opérations visées au par. 2 ne reprend pas sur les factures qu'il délivre pour ces opérations, le taux et le montant de la taxe due, mais il y porte la mention 'Taxe à acquitter par le cocontractant, arrêté royal n° 1, art. 20' ou toute autre mention équivalente.

§ 4. Le cocontractant visé au par. 1er doit reprendre la taxe due en raison de ces opérations dans la déclaration relative à la période au cours de laquelle la taxe est due ».

B.2. Le juge *a quo* demande si l'article 51, § 4, du Code de la TVA, combiné avec l'article 20 de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992, est compatible avec les articles 10, 11 et 170 de la Constitution en ce que cette disposition habilite le Roi à déroger à l'article 51, § 1er, 1°, du même Code pour obliger le cocontractant du fournisseur de biens ou de services au paiement de la taxe.

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. L'article 50, § 1er, 4°, du Code de la TVA disposait, avant d'être remplacé par l'article 54 de la loi du 28 décembre 1992 « modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée et le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe » :

« Les assujettis sont tenus aux obligations suivantes :

[...]

4° acquitter, dans le délai fixé pour le dépôt de la déclaration prévue au 3°, la taxe qui est due ».

B.5.1. L'article 27 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 » habilite le Roi à déroger à cette disposition. L'article 52, alinéa 4, du Code de la TVA, tel qu'il a été inséré par l'article 27 précité, disposait :

« Il peut enfin déroger à l'article 50, § 1er, 4°, pour obliger le cocontractant du fournisseur de biens ou de services, lorsqu'il est lui-même un assujetti, au paiement de l'impôt dans la mesure où Il l'estime nécessaire pour garantir ce paiement ».

B.5.2. Au cours des travaux préparatoires, cette disposition a été justifiée comme suit :

« La pratique démontre que dans certains secteurs de la vie économique, notamment dans le secteur immobilier et dans celui du prêt de personnel, l'organisation actuelle de la perception de la taxe donne lieu à des abus, voire à des fraudes, qui consistent à facturer un montant à titre de taxe sur la valeur ajoutée sans que l'auteur de la facture, avec ou sans la complicité du destinataire de celle-ci, ne verse ce montant au Trésor.

Afin de pouvoir déjouer cette pratique, il importe de donner au Roi le pouvoir de déroger à l'article 50 du Code, notamment en tant que cette disposition vise la délivrance de factures

portant l'indication de la taxe, et le paiement de celle-ci sur déclaration périodique. Aussi, dans tous les cas où cela apparaîtra utile ou nécessaire, l'obligation de verser la taxe au Trésor, pourra être imposée au client » (*Doc. parl.*, Chambre, 1977-1978, n° 145/1, pp. 17-18).

B.5.3. Dans le projet de loi devenu la loi du 27 décembre 1977, l'article 52, alinéa 4, du Code de la TVA, inséré par l'article 27 de ce projet de loi, disposait que le Roi pouvait déroger « à l'article 50, § 1er, dans la mesure où Il l'estime nécessaire pour garantir le paiement de l'impôt » (*Doc. parl.*, Chambre, 1977-1978, n° 145/1, p. 41). Au cours de la discussion de cette disposition au sein de la commission compétente de la Chambre des représentants, un membre avait constaté « que le texte de cet article a une portée sensiblement plus importante que ne le laisse supposer l'exposé des motifs » (*Doc. parl.*, Chambre, 1977-1978, n° 145/3, p. 5). Il avait ajouté :

« L'article 50, § 1er, du Code de la TVA constitue en effet le texte de base concernant les obligations des assujettis. Il règle les obligations de déclaration, de facturation et d'acquittement, ainsi que la périodicité de ces obligations.

Le projet propose de déroger à ces dispositions par arrêté royal, ce qui est lourd de conséquences et inquiétant. Il est demandé s'il est possible, et dans quelle mesure, d'accorder une telle compétence au pouvoir exécutif » (*ibid.*).

Afin de répondre à cette préoccupation, le ministre des Finances a suggéré une nouvelle rédaction de l'article 27, qui correspond à la disposition mentionnée en B.5.1.

B.6.1. L'article 61 de la loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980 a supprimé dans l'article 52, alinéa 4, précité du Code de la TVA, tel qu'il avait été inséré par l'article 27 de la loi du 27 décembre 1977, les mots « lorsqu'il est lui-même un assujetti ».

B.6.2. Au cours des travaux préparatoires, cette disposition a été justifiée comme suit :

« Les nombreuses enquêtes auxquelles l'administration a fait procéder ces dernières années dans le secteur des voitures d'occasion, ont établi l'existence d'importantes fraudes. Des professionnels d'une moralité douteuse vendent des voitures d'occasion à d'autres professionnels et se gardent de verser au Trésor la taxe sur la valeur ajoutée qu'ils leur portent

en compte et que les acheteurs déduisent. Il est apparu aussi que l'immatriculation de voitures d'occasion a pu être obtenue au vu de fausses attestations ou au vu d'attestations délivrées par des assujettis qui ne versent pas au Trésor la taxe qu'ils s'étaient engagés à payer.

Le seul moyen efficace pour lutter contre de telles pratiques est de mettre à charge des acheteurs de voitures d'occasion l'obligation de payer la taxe. Encore faut-il constater que la mesure ne sera réellement efficace que si tous les acheteurs, quelle que soit leur qualité, sont tenus de payer la taxe en lieu et place des vendeurs.

Il convient, par conséquent, de supprimer à l'article 52, dernier alinéa, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée les mots ' lorsqu'il est lui-même un assujetti '. Ainsi l'obligation de payer la taxe pourra être mise à charge de tout acheteur d'une voiture d'occasion.

La mesure envisagée permettra aussi d'étendre à la taxe sur la valeur ajoutée le contrôle *a priori* qui existe actuellement en matière de taxe à l'immatriculation » (*Doc. parl.*, Chambre, 1979-1980, n° 323/1, p. 11).

B.6.3. Au cours de la discussion en Commission des Finances de la Chambre des représentants, le ministre des Finances a précisé à ce sujet :

« Le quatrième alinéa de l'article 52 du Code de la TVA a été ajouté voici deux ans afin de permettre, dans le cadre de la lutte contre les pourvoyeurs de main-d'œuvre, le report de la perception de cette taxe dans le secteur du bâtiment. Ce report signifie que ce n'est plus désormais l'entrepreneur mais le client qui acquittera la TVA due en matière de travaux de construction, lorsque le client lui-même est un contribuable qui est tenu de présenter des déclarations périodiques en matière de TVA.

La modification actuellement proposée de cette disposition ne changera en rien le système du report dans le secteur du bâtiment. Cette modification n'a d'autre but que de permettre, dans le secteur des véhicules à moteur usagés, un régime analogue pour l'acquittement de la TVA, étant entendu que la fraude sévissant dans ce secteur ne peut être combattue efficacement que si le système du report est également appliqué lorsque le véhicule est livré à une personne qui ne présente pas de déclarations de TVA, en d'autres termes à un usager privé » (*Doc. parl.*, Chambre, 1979-1980, n° 323/47, pp. 84-85).

B.6.4. Au Sénat, le ministre des Finances a également fait l'observation suivante :

« [...] cette disposition a pour objet de reporter dans certains cas la perception de la taxe, qui doit normalement être versée au Trésor par l'assujetti-vendeur, dans le chef de l'acheteur. Cette mesure doit permettre au Gouvernement de mettre fin à des fraudes importantes qui ont été constatées dans le secteur des ventes de voitures d'occasion où des vendeurs malhonnêtes réclamaient la taxe à leurs acheteurs et ne la versaient pas à l'Etat » (*Doc. parl.*, Sénat, 1979-1980, n° 483/9, p. 57).

B.7. L'article 55 de la loi du 28 décembre 1992 « modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée et le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe » remplace l'article 51 du Code de la TVA. Selon les travaux préparatoires, l'article 51 détermine le redevable de la TVA (*Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 684/1, p. 53). Il ressort encore des travaux préparatoires que l'article 51, § 1er, 1°, du Code de la TVA, tel qu'il a été remplacé par l'article 55 précité, « est le reflet des [actuels] articles 2, § 1er, et 50, § 1er, 4° » (*ibid.*) et que l'article 51, § 4, du Code de la TVA, tel qu'il a été remplacé par cette même disposition, « est le reflet exact de l'article 52, dernier alinéa [existant] » (*ibid.*, p. 54).

B.8. 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 le présent Code, quel que soit le lieu où s'exerce l'activité économique ».

B.9. Aux termes de l'article 51, § 1er, 1°, du Code de la TVA, la taxe est due par l'assujetti qui effectue une livraison de biens ou une prestation de services imposable qui a lieu en Belgique. L'assujetti, à l'exclusion de celui qui n'a aucun droit à déduction, est tenu d'acquitter, dans le délai fixé pour le dépôt de la déclaration prévue à l'article 53, § 1er, alinéa 1er, 2°, du Code de la TVA, la taxe qui est due (article 53, § 1er, alinéa 1er, 3°, du Code de la TVA).

B.10. 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 ce cas, l'assujetti est tenu de délivrer une facture à son cocontractant ou de s'assurer qu'une telle facture est délivrée en son nom et pour son compte, par son cocontractant ou par un tiers (article 53, § 2, du Code de la TVA). Cette facture mentionne notamment les taux et le montant total de la taxe due par le cocontractant (article 5, § 1er, 9°, de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992). Par conséquent, l'assujetti porte en compte au cocontractant la TVA dont il est redevable.

B.11. Dans le cas prévu par l'article 20 de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992, en revanche, ce n'est pas l'assujetti qui paie la TVA dont il est redevable à l'Etat, mais son cocontractant. Dans ce cas, l'assujetti ne mentionne sur les factures qu'il délivre pour ces opérations ni le taux ni le montant de la taxe due, mais il y porte la mention « Taxe à acquitter par le cocontractant, arrêté royal n° 1, art. 20 » ou toute autre mention équivalente (article 20, § 3, de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992).

B.12. Il découle de ce qui précède que la disposition en cause a uniquement pour effet que le cocontractant de l'assujetti paie directement la TVA à l'Etat, au lieu de payer cette taxe à l'assujetti. La disposition en cause prévoit dès lors uniquement une dérogation au mode de paiement normal de la TVA. Elle n'a pas pour conséquence d'habiliter le Roi à déroger aux articles 4 à 8*bis* du Code de la TVA, qui désignent l'assujetti au sens de ce Code.

B.13. 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.14. Le contrôle de la disposition en cause au regard des articles 10 et 11 de la Constitution ne saurait aboutir à une conclusion différente.

B.15. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 51, § 4, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, combiné avec 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, ne viole pas les articles 10, 11 et 170 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 10 octobre 2012.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

M. Bossuyt