

Numéro du rôle : 6097
Arrêt n° 163/2015 du 19 novembre 2015

A R R E T

---

*En cause* : le recours en annulation de l'article 36 de la loi du 15 mai 2014 portant exécution du pacte de compétitivité, d'emploi et de relance (insertion d'un article 56bis dans le Code de la taxe sur la valeur ajoutée), introduit par Tony Tempels.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et J. Spreutels, et des juges L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke et R. Leysen, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Alen,

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 21 novembre 2014 et parvenue au greffe le 24 novembre 2014, un recours en annulation de l'article 36 de la loi du 15 mai 2014 portant exécution du pacte de compétitivité, d'emploi et de relance (insertion d'un article 56bis dans le Code de la taxe sur la valeur ajoutée), publiée au *Moniteur belge* du 22 mai 2014, a été introduit par Tony Tempels, assisté et représenté par Me J. Toury, avocat au barreau de Bruxelles.

Le Conseil des ministres, assisté et représenté par J. De Vleeschouwer, conseiller au SPF Finances, a introduit un mémoire.

Par ordonnance du 16 septembre 2015, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs L. Lavrysen et J.-P. Snappe, 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 14 octobre 2015 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 14 octobre 2015.

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 -

A.1. Le requérant est un géomètre-expert dont les activités n'entrent pas dans le champ d'application de la franchise de la TVA pour les petites entreprises, telle qu'elle a été instaurée par l'article 36 de la loi du 15 mai 2014 portant exécution du pacte de compétitivité, d'emploi et de relance. Il en résulte que ses tarifs dépassent de 21 p.c. ceux des personnes qui appartiennent à la même catégorie professionnelle et auxquelles la franchise est applicable. Les clients, et certainement les particuliers qui ne sont pas assujettis à la TVA, feront plutôt appel aux géomètres qui bénéficient de cette franchise.

A.2.1. Dans son moyen unique, le requérant fait valoir que la disposition attaquée crée une concurrence manifestement déraisonnable au sein d'une même catégorie professionnelle et viole de ce fait les articles 10 et 11 de la Constitution.

A.2.2. La disposition attaquée établit une distinction entre des personnes qui accomplissent des prestations analogues, dont certaines peuvent bénéficier de la franchise de la TVA, et d'autres pas. Les géomètres dont le chiffre d'affaires annuel dépasse 15 000 euros doivent porter en compte la TVA sur leurs prestations. Les géomètres dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 15 000 euros ne doivent pas le faire.

A.2.3. La disposition attaquée poursuit certes un but licite - il s'agirait d'une mesure de relance qui doit profiter aux petites entreprises - et le critère de distinction est objectif, mais, selon le requérant, la différence de traitement n'est pas pertinente, étant donné que la distinction aboutit à une concurrence déloyale et

disproportionnée au sein d'une même catégorie professionnelle, sans que l'utilité et la nécessité en soient démontrées.

Il relève que la directive 2006/112/CE autorise certes les Etats membres à exonérer les petites entreprises de la TVA, mais que ce régime d'exception doit être interprété de manière restrictive, qu'il « ne doit bénéficier qu'aux entreprises qui n'ont réellement qu'une activité économique limitée » et qu'il ne peut pas influencer de manière importante la concurrence sur le marché au sein d'une même catégorie professionnelle. En l'espèce, la mesure engendre toutefois de graves inégalités sur le plan de la concurrence au sein d'une même catégorie d'acteurs du marché.

A.3. Selon le Conseil des ministres, le recours en annulation n'est recevable que partiellement dans la mesure où la disposition attaquée est applicable aux géomètres. En effet, le requérant demande uniquement l'annulation de la disposition attaquée en ce qu'elle crée un traitement inégal entre géomètres.

A.4.1. Quant au fond, le Conseil des ministres observe que le législateur dispose d'une marge d'appréciation étendue pour déterminer le champ d'application du régime de la TVA, mais qu'il doit cependant respecter le principe d'égalité et de non-discrimination.

A.4.2. Le but de la disposition attaquée est en premier lieu la simplification administrative et non la relance économique, comme le soutient le requérant.

A.4.3. La distinction repose sur un critère objectif, à savoir le chiffre d'affaires annuel, comme prévu à l'article 56*bis*, § 4, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée. L'extension du régime de la franchise de la TVA aux petites entreprises dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas le montant de 15 000 euros, et non plus seulement celui de 5 580 euros, se situe clairement dans la perspective de la simplification administrative. Pour les petites entreprises, les obligations administratives constituent une plus grande charge que pour d'autres entreprises.

A.5. Le Conseil des ministres relève que la Commission européenne cherche elle aussi à promouvoir un environnement propice aux petites entreprises et qu'il appartient exclusivement au législateur de déterminer la politique économique et de décider quelles mesures fiscales sont nécessaires pour mettre en œuvre cette politique.

En outre, ajoute le Conseil des ministres, l'interprétation restrictive de la partie requérante ne trouve pas appui dans la législation européenne. Dans la directive 2006/112/CE, la franchise de la TVA n'est pas subordonnée à une exigence de neutralité sur le plan de la concurrence au niveau du marché. Pour les petites entreprises, au niveau européen, seul un critère lié au chiffre d'affaires est utilisé et le fait d'avoir ou non « une activité économique limitée » n'est pas pertinent en l'espèce. La directive fixe le plafond du chiffre d'affaires à 5 000 euros ou au montant supérieur prévu par la législation nationale lors de la transposition de la directive. La Commission européenne a également déjà proposé de relever ce plafond jusqu'à 100 000 euros et a autorisé la Belgique à relever le plafond du chiffre d'affaires à 25 000 euros. Eu égard à l'impact budgétaire de la réglementation, le plafond du chiffre d'affaires a provisoirement été augmenté pour atteindre seulement 15 000 euros, afin de pouvoir maintenir le cap budgétaire fixé.

A.6. En ordre subsidiaire, le Conseil des ministres demande à la Cour de maintenir provisoirement la disposition attaquée en cas d'annulation éventuelle. La franchise de la TVA pour les petites entreprises est, en effet, en vigueur depuis le 1er janvier 1993 et produit ses effets à partir du 1er avril 1994. Il est donc souhaitable d'offrir aux petites entreprises qui ont fait usage de la franchise la possibilité d'adapter leur gestion en fonction d'une éventuelle annulation.

- B -

B.1.1. Le recours en annulation est dirigé contre l'article 36 de la loi du 15 mai 2014 portant exécution du pacte de compétitivité, d'emploi et de relance. Cet article insère la disposition suivante dans le Code de la taxe sur la valeur ajoutée :

« Art. 56bis. § 1er. Les assujettis dont le chiffre d'affaires annuel réalisé en Belgique ne dépasse pas 15.000 euros, peuvent bénéficier de la franchise de taxe pour les livraisons de biens et les prestations de services qu'ils effectuent.

Lorsque l'assujetti visé à l'alinéa 1er, commence une activité économique dans le courant de l'année civile, le montant du seuil visé à l'alinéa 1er, est réduit au prorata du nombre de jours calendrier écoulés entre le 1er janvier de l'année civile concernée et la date du commencement de l'activité susmentionnée.

§ 2. Les unités T.V.A. au sens de l'article 4, § 2, sont exclues du régime de la franchise de taxe.

Sont en outre exclus, pour la totalité de leur activité économique, les assujettis qui effectuent de manière habituelle :

1° un travail immobilier au sens de l'article 19, § 2, alinéa 2, ainsi que les opérations y assimilées;

2° des livraisons de biens et des prestations de services pour lesquelles ils sont tenus de délivrer au client le ticket de caisse prévu à l'arrêté royal du 30 décembre 2009 fixant la définition et les conditions auxquelles doit répondre un système de caisse enregistreuse dans le secteur horeca;

3° des livraisons de matériaux usagés, de matériaux usagés ne pouvant pas être réutilisés en l'état, de déchets industriels et non industriels, de déchets de récupération, de déchets en partie transformés et de débris au sens de l'article 199, alinéa 1er, point d), de la Directive 2006/112/CE. Le Roi établit la liste des biens concernés par cette disposition.

§ 3. Le régime de la franchise de taxe n'est pas applicable pour :

1° les opérations visées à l'article 8;

2° les livraisons de moyens de transport neufs effectuées dans les conditions prévues à l'article 39bis;

3° les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par un assujetti qui n'est pas établi en Belgique;

4° les opérations visées à l'article 58, §§ 1er et 2;

5° les opérations effectuées de manière occulte, notamment les opérations non déclarées et les opérations illicites.

§ 4. Le chiffre d'affaires qui sert de référence pour bénéficier de la franchise de taxe est constitué par le montant, hors taxe sur la valeur ajoutée :

1° des livraisons de biens et des prestations de services taxées;

2° des opérations exemptées en vertu des articles 39 à 42;

3° des opérations immobilières visées à l'article 44, § 3, 1° et 2°, des opérations financières visées à l'article 44, § 3, 5° à 11°, et des opérations d'assurance et de réassurance visées à l'article 44, § 3, 4°, à moins que ces opérations n'aient le caractère d'opérations accessoires.

Toutefois, ne sont pas prises en considération pour la détermination de ce chiffre d'affaires, les cessions de biens d'investissement corporels ou incorporels de l'entreprise, les opérations visées au paragraphe 3, les opérations réalisées par des exploitants agricoles soumis au régime particulier visé à l'article 57 et les opérations non effectuées en Belgique.

§ 5. Les assujettis qui bénéficient de la franchise de taxe ne peuvent déduire la taxe ayant grevé les biens et les services qu'ils utilisent pour effectuer leurs opérations en franchise de taxe.

Les factures ou tout autre document en tenant lieu que ces assujettis émettent pour les livraisons de biens ou les prestations de services qu'ils effectuent, ne peuvent faire apparaître, de quelque manière que ce soit, la taxe, mais doivent être complétés de la mention suivante : ' Régime particulier de franchise des petites entreprises '.

§ 6. Les assujettis susceptibles de bénéficier de la franchise de taxe peuvent toutefois opter pour l'application de la taxe sur les livraisons de biens et les prestations de services qu'ils effectuent, et bénéficier du régime normal ou du régime particulier établi en vertu de l'article 56.

§ 7. Le Roi fixe les conditions d'application pratiques et les formalités à observer en ce qui concerne le commencement, le changement ou la cessation de l'activité ou du régime de taxation. Il détermine également les modalités d'exercice de l'option visée au paragraphe 6 ».

B.1.2. Par cette disposition, le législateur belge met en œuvre les articles 282 et suivants de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, plus précisément l'article 285, qui dispose :

« Les Etats membres qui n'ont pas usé de la faculté prévue à l'article 14 de la directive 67/228/CEE peuvent octroyer une franchise de taxe aux assujettis dont le chiffre

d'affaires annuel est au maximum égal à 5 000 EUR ou à la contre-valeur en monnaie nationale de cette somme.

Les Etats membres visés au premier alinéa peuvent appliquer une atténuation dégressive de la taxe aux assujettis dont le chiffre d'affaires annuel excède le plafond qu'ils ont fixé pour l'application de la franchise ».

Il peut être dérogé au montant mentionné à l'article 285, premier alinéa, moyennant l'autorisation du Conseil. L'article 395 de la directive dispose :

« 1. Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut autoriser tout Etat membre à introduire des mesures particulières dérogatoires à la présente directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales.

Les mesures destinées à simplifier la perception de la taxe ne peuvent influencer, sauf de façon négligeable, sur le montant global des recettes fiscales de l'Etat membre perçues au stade de la consommation finale.

2. L'Etat membre qui souhaite introduire les mesures visées au paragraphe 1 envoie une demande à la Commission et lui fournit toutes les données nécessaires. Si la Commission considère qu'elle ne dispose pas de toutes les données nécessaires, elle prend contact avec l'Etat membre concerné dans un délai de deux mois à compter de la réception de la demande et précise quelles sont les données complémentaires dont elle a besoin.

Dès que la Commission dispose de toutes les données d'appréciation qu'elle considère utiles, elle en informe l'Etat membre requérant dans un délai d'un mois et transmet la demande, dans sa langue d'origine, aux autres Etats membres.

3. Dans les trois mois suivant l'envoi de l'information visée au paragraphe 2, deuxième alinéa, la Commission présente au Conseil une proposition appropriée ou, lorsque la demande de dérogation soulève des objections de sa part, une communication exposant lesdites objections.

4. La procédure fixée aux paragraphes 2 et 3 doit, en tout état de cause, être achevée dans un délai de huit mois à compter de la réception de la demande par la Commission ».

La Belgique a été autorisée à fixer le chiffre d'affaires annuel maximal à 25 000 euros. L'article 1er de la décision d'exécution du Conseil du 22 janvier 2013 autorisant le Royaume de Belgique à introduire une mesure particulière dérogatoire à l'article 285 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée dispose en effet :

« Par dérogation à l'article 285 de la directive 2006/112/CE, le Royaume de Belgique est autorisé à exonérer de la TVA les assujettis dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 25 000 EUR.

Le Royaume de Belgique peut relever ce plafond afin de maintenir la valeur de l'exonération en termes réels ».

B.1.3. L'article 35 de la loi du 15 mai 2014 portant exécution du pacte de compétitivité, d'emploi et de relance abroge l'article 56, § 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, qui disposait :

« Les petites entreprises, à l'exclusion des unités T.V.A. au sens de l'article 4, § 2, dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas un montant que le Roi fixe, bénéficient de la franchise de la taxe pour les livraisons de biens et les prestations de services qu'elles effectuent.

Les petites entreprises visées à l'alinéa précédent ne peuvent ni déduire la taxe ayant grevé les biens et les services qu'elles utilisent pour effectuer leurs opérations en franchise de la taxe, ni faire apparaître de quelque manière que ce soit, la taxe sur leurs factures ou sur tout autre document en tenant lieu.

Le régime de la franchise de taxe n'est pas applicable :

- aux opérations visées aux articles 8 et *8bis*;
- aux opérations consistant en un travail immobilier au sens de l'article 19, § 2, alinéa 2, et aux opérations assimilées telles que déterminées par le Roi;
- aux opérations visées à l'article 57, réalisées par des exploitants agricoles soumis au régime particulier de l'agriculture;
- aux opérations visées à l'article 58, §§ 1er et 2;
- aux opérations effectuées par des assujettis qui ne sont pas établis en Belgique.

Le Roi règle l'application du régime établi par le présent paragraphe. Il détermine les opérations qui sont exclues du régime. Il définit les petites entreprises.

Les petites entreprises peuvent toutefois opter pour l'application de la taxe lors des livraisons de biens et des prestations de services qu'elles effectuent et bénéficier du régime normal ou du régime particulier établi en vertu du § 1er. Le Roi fixe les modalités d'exercice de cette option ».

Le régime a été précisé par l'arrêté royal n° 19 du 29 décembre 1992, abrogé dans l'intervalle, relatif au régime de franchise établi par l'article 56, § 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée en faveur des petites entreprises. L'article 1er de cet arrêté royal disposait :

« Sont des petites entreprises pour l'application de l'article 56, § 2, du Code, les assujettis dont le chiffre d'affaires annuel réalisé au cours de l'année civile précédente, ne dépasse pas 5.580 EUR.

En ce qui concerne les entreprises qui commencent une activité dans le courant de l'année civile, le chiffre d'affaires de 5.580 EUR est réduit au prorata du temps d'activité de l'entreprise au cours de l'année de création ».

B.1.4. Pour des raisons budgétaires, le législateur a, par la disposition attaquée, porté le montant maximum du chiffre d'affaires annuel qui peut être réalisé par des petites entreprises pour bénéficier de la franchise de la TVA à 15 000 euros et non au montant autorisé de 25 000 euros (*Doc. parl.*, Chambre, 2013-2014, DOC 53-3479/006, p. 13).

B.2. Selon la partie requérante, l'article 36 de la loi du 15 mai 2014 portant exécution du pacte de compétitivité, d'emploi et de relance viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.3. Il appartient au législateur de déterminer le champ d'application d'une imposition. Dans les limites mentionnées en B.1.2, il dispose en la matière d'un pouvoir d'appréciation étendu.

B.4.1. La disposition attaquée tend à réaliser une simplification administrative, notamment pour les petites entreprises, ainsi qu'il ressort tant de la genèse et de l'exposé de la directive précitée que des travaux préparatoires de la disposition attaquée :

« La franchise et la décote sont susceptibles de jouer un certain rôle pour résoudre les difficultés que peuvent éprouver les plus petites entreprises dans l'application de la taxe sur la valeur ajoutée » (proposition de la Commission du 29 juin 1973 en vue d'une sixième directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, *Bull. CE*, supplément 11/73, p. 22).

« L'exonération des petites entreprises a pour but de renforcer la compétitivité de ce groupe d'opérateurs économiques. Elle vise en outre à leur épargner la dépense qu'entraînerait le versement de la TVA, qui les toucherait de manière disproportionnée au regard de la faible ampleur de leurs activités. Parallèlement, cette franchise de taxe va dans le sens de la simplification administrative, car elle dispense le fisc de devoir recouvrer de petites

sommes auprès d'une multitude de petites entreprises » (conclusions de l'avocat général J. Kokott, CJUE, 26 octobre 2010, C-97/09, *Schmelz c. Finanzamt Waldviertel*, point 33).

« Via ce pacte, les entités s'engagent conjointement, dans le respect des compétences de chacun, à prendre des mesures et à renforcer les synergies et les collaborations dans une série de domaines identifiés comme prioritaires [tels] que [...] la simplification administrative [...] » (*Doc. parl.*, Chambre, 2013-2014, DOC 53-3479/001, p. 3).

« Concrètement, le gouvernement fédéral s'est engagé via ce pacte à prendre les mesures additionnelles suivantes :

[...]

- favoriser la simplification administrative en augmentant la franchise TVA de 5 580 euros par an HTVA à 15 000 par an HTVA » (*Doc. parl.*, Chambre, 2013-2014, DOC 53-3479/001, pp. 8-9).

B.4.2. Ainsi qu'il ressort de l'intitulé de la loi, la disposition attaquée s'inscrit dans le cadre d'un pacte visant à stimuler la compétitivité, l'emploi et la relance, de sorte qu'elle poursuit également le redressement économique, mais cet objectif est subordonné au but précité de la simplification administrative.

B.5. La distinction établie par la disposition attaquée repose sur un critère objectif, à savoir le chiffre d'affaires annuel tel qu'il est précisé à l'article 56*bis*, § 4, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

B.6. Le critère de distinction est pertinent pour atteindre le but poursuivi. Du fait qu'elles sont exemptées de la TVA, les petites entreprises ne doivent plus accomplir un certain nombre de formalités (voy. notamment les articles 50 à 55 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, sous le chapitre VIII - « Mesures tendant à assurer le paiement de la taxe »), ce qui implique une simplification administrative.

Selon le législateur, la mesure sera applicable à environ 22 500 entreprises et associations (*Doc. parl.*, Chambre, 2013-2014, DOC 53-3479/006, p. 14).

B.7.1. Lorsqu'il détermine sa politique en matière fiscale, le législateur dispose d'un pouvoir d'appréciation étendu. Tel est notamment le cas lorsqu'il décide d'instaurer un seuil. En effet, c'est le propre d'un seuil de créer une différence de traitement entre les personnes qui atteignent ce seuil et celles qui ne l'atteignent pas. Le traitement inégal en matière d'exonération de la TVA en faveur des petites entreprises ne peut être jugé discriminatoire que s'il est sans justification raisonnable.

B.7.2. Ainsi que l'observe le requérant, les indépendants à titre complémentaire atteindront généralement moins rapidement la limite de 15 000 euros de chiffre d'affaires annuel et pourront donc plus souvent bénéficier de la franchise.

Cette conséquence est toutefois raisonnablement proportionnée au but poursuivi par le législateur, qui consiste précisément à simplifier l'administration des petites entreprises. Pour celles-ci, les frais administratifs sont proportionnellement plus lourds que pour les grandes entreprises.

Par ailleurs, les petites entreprises qui optent pour la franchise de la TVA n'ont pas droit à la déduction de la TVA. Lorsqu'elles optent pour la franchise, elles perdent tant les avantages que les inconvénients de l'assujettissement à la TVA.

B.7.3. Enfin, il n'apparaît pas que la disposition attaquée ait une incidence disproportionnée sur les entreprises qui n'entrent pas dans le champ d'application de la franchise. Il peut certes être admis que les petites entreprises attirent plus de clients parce que leurs tarifs sont plus bas, mais cet effet disparaît dès que le chiffre d'affaires annuel de ces entreprises dépasse le plafond de 15 000 euros.

B.8. Le moyen unique n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

Ainsi rendu 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, le 19 novembre 2015.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen