

Numéro du rôle : 6203
Arrêt n° 107/2016 du 7 juillet 2016

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 105, alinéa 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, à l'arrêté royal du 28 décembre 1999 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, à l'arrêté royal n° 35 du 28 décembre 1999 établissant une base forfaitaire d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée de la marge brute des agences de voyages et à l'article 3 de la loi-programme du 5 août 2003, posée par le Tribunal de première instance de Flandre occidentale, division Bruges.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents E. De Groot et J. Spreutels, et des juges L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet et R. Leysen, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président E. De Groot,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. Objet de la question préjudicielle et procédure

Par jugement du 13 mai 2015 en cause de la SA « Jetair », la SA « Jetaircenter », la SA « Tui Airlines Belgium », la SA « Tuifly Academy Brussels », la SA « Tech4jets », la SA « Pats » et la SA « Tui Travel Belgium », formant ensemble l'unité TVA « BTWE Travel4you », contre le SPF Finances, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 21 mai 2015, le Tribunal de première instance de Flandre occidentale, division Bruges, a posé la question préjudicielle suivante :

« Les articles 105, 170 et 172 de la Constitution sont-ils violés, et de ce fait implicitement le principe d'égalité énoncé aux articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que les arrêtés royaux du 28 décembre 1999 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les agences de voyage n'ont, en infraction à l'article 105 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, été confirmés que par la loi du 5 août 2003 au lieu d'être confirmés immédiatement lorsque le Parlement était à nouveau réuni, comme le prévoit l'article 105 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SA « Jetair », la SA « Jetaircenter », la SA « Tui Airlines Belgium », la SA « Tuifly Academy Brussels », la SA « Tech4jets », la SA « Pats » et la SA « Tui Travel Belgium », formant ensemble l'unité TVA « BTWE Travel4you », assistées et représentées par Me H. Vandebergh, avocat au barreau de Hasselt;

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

La SA « Jetair », la SA « Jetaircenter », la SA « Tui Airlines Belgium », la SA « Tuifly Academy Brussels », la SA « Tech4jets », la SA « Pats » et la SA « Tui Travel Belgium », formant ensemble l'unité TVA « BTWE Travel4you », ont également introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 11 mai 2016, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs T. Merckx-Van Goey et F. Daoût, 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 1er juin 2016 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 1er juin 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 juge *a quo* est saisi du recours introduit par sept agences de voyages réunies au sein de l'unité TVA « BTWE Travel4you » contre le rejet, par l'Administration de la TVA, de leur demande de remboursement de la TVA relative à des voyages en dehors de l'Union européenne.

Le juge *a quo* fait valoir qu'en vertu de la loi du 29 novembre 1977 « modifiant les articles 20, 29, 35, 41 et 45 de la loi du 3 juillet 1969, créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée », qui est entrée en vigueur le 1er décembre 1977, les agences de voyages étaient assimilées pour la TVA, lorsqu'elles agissaient en leur nom propre, à des intermédiaires agissant au nom et pour le compte de voyageurs (article 20, § 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA)).

Cette assimilation générale a toutefois été supprimée par l'arrêté royal du 28 décembre 1999 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée (modification de l'article 20, § 2, du Code de la TVA par l'article 3 de l'arrêté royal). L'exclusion formelle de l'exonération pour des services en dehors de l'Union européenne a également été supprimée (abrogation de l'article 41, § 2, alinéa 2, du Code de la TVA par l'article 7 de cet arrêté royal).

Le juge *a quo* relève que les bases forfaitaires d'imposition de la marge brute des agences de voyages ont été fixées par l'arrêté royal n° 35 du 28 décembre 1999 établissant une base forfaitaire d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée de la marge brute des agences de voyages, entré en vigueur le 1er janvier 2000.

La partie demanderesse devant le juge *a quo* estime que les deux arrêtés royaux précités du 28 décembre 1999 violent les articles 105, 170 et 172 de la Constitution, plus précisément en ce qu'ils ont été confirmés trop tardivement par la loi-programme du 5 août 2003.

Le juge *a quo* décide dès lors de poser à la Cour la question préjudicielle proposée par les parties demanderesse.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. L'unité TVA « BTWE Travel4you », partie demanderesse devant le juge *a quo*, expose qu'en vertu de l'article 105 du Code de la TVA, il s'imposait de confirmer l'arrêté royal du 28 décembre 1999 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : l'arrêté royal du 28 décembre 1999) et l'arrêté royal n° 35 du 28 décembre 1999 « établissant une base forfaitaire d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée de la marge brute des agences de voyages » (ci-après : l'arrêté royal n° 35).

L'unité TVA « BTWE Travel4you » relève que l'arrêté royal du 28 décembre 1999 et l'arrêté royal n° 35 n'ont pas été confirmés immédiatement comme le requiert l'article 105 du Code de la TVA, mais ont fait l'objet d'une confirmation tardive par la loi-programme du 5 août 2003, en violation de la disposition fiscale précitée.

Selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*, ces deux arrêtés royaux violent donc les articles 105, 170 et 172 et, implicitement, les articles 10 et 11 de la Constitution.

A.1.2. Selon l'unité TVA « BTWE Travel4you », un arrêté royal détermine quelles opérations sont imposables, en l'occurrence les voyages organisés en dehors de l'Union européenne. Or, il s'agit d'un élément essentiel de l'impôt qui, conformément à l'article 170 de la Constitution, doit être déterminé par le législateur.

La partie requérante devant le juge *a quo* rappelle qu'une délégation au Roi pour déterminer des éléments essentiels de l'impôt n'est possible qu'à de strictes conditions qui sont énoncées par la jurisprudence de la Cour constitutionnelle :

- il faut une habilitation expresse;
- la nécessité de déléguer doit être établie;
- une confirmation doit suivre dans un délai relativement bref;
- il doit être précisé qu'un arrêté non confirmé est censé n'avoir jamais produit ses effets.

La première question à laquelle il faut répondre est de savoir si les deux arrêtés royaux précités peuvent effectivement se baser sur l'article 105 du Code de la TVA, qui habilite seulement le Roi à prendre des mesures relatives à l'abolition des frontières fiscales. Tel ne semble pas être le cas dès lors que les arrêtés royaux litigieux ne règlent pas cette matière.

L'article 105 du Code de la TVA habilite par ailleurs le Roi à prendre des mesures pour garantir l'exacte perception de la TVA, mais l'on peut se demander si les arrêtés royaux précités étaient nécessaires ou utiles pour garantir l'exacte perception de la TVA.

Selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*, il y a violation de l'article 105 de la Constitution, qui dispose que le Roi n'a d'autres pouvoirs que ceux que Lui attribuent formellement la Constitution et les lois particulières portées en vertu de la Constitution même.

Il y aurait par ailleurs violation de l'article 170 de la Constitution, qui dispose qu'aucun impôt ne peut être établi que par une loi.

A.1.3. D'après les parties requérantes devant le juge *a quo*, des pouvoirs spéciaux ne peuvent être confiés au Roi que dans des circonstances spécifiques ou de crise qui, en l'espèce, étaient inexistantes.

A.1.4. La délégation au Roi serait également trop générale, alors que selon la jurisprudence de la Cour, il faut une délégation claire et sans équivoque (cf. arrêt n° 100/2003 du 17 juillet 2003).

A.1.5. Enfin, selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*, les deux arrêtés royaux précités, qui devaient faire l'objet d'une confirmation immédiate ou à tout le moins dans un délai raisonnable, n'ont été confirmés que beaucoup trop tard. Or, des confirmations tardives ont déjà été condamnées par la Cour constitutionnelle (arrêt n° 19/98 et n° 100/2003).

Il s'y ajoute qu'il n'a pas été précisé que les arrêtés non confirmés seront censés n'avoir jamais produit leurs effets.

A.2.1. Le Conseil des ministres soutient tout d'abord que la question préjudicielle n'est pas recevable en ce qu'elle porte sur l'arrêté royal n° 35, qui est un simple arrêté d'exécution et non une loi, de sorte que la Cour n'est pas compétente pour le contrôler.

A.2.2. Le Conseil des ministres allègue par ailleurs que la Cour n'est pas compétente pour exercer un contrôle au regard de l'article 105 de la Constitution.

A.2.3. Le Conseil des ministres reconnaît que la confirmation de l'arrêté royal du 28 décembre 1999 est tardive, mais conteste que cela entraîne son inconstitutionnalité.

Il relève que le rapport au Roi joint à cet arrêté indique qu'il fait suite à un avis motivé émis par la Commission européenne à la suite d'une plainte. L'arrêté royal du 28 décembre 1999 tend à modifier le Code de la TVA dans le sens voulu par la Commission européenne.

Selon le Conseil des ministres, la marge de manœuvre de l'Etat belge se limitait donc à mettre les dispositions nationales en conformité avec les règles de l'Union.

Le Conseil des ministres se réfère à cet égard aux arrêts de la Cour n° 60/2002 du 28 mars 2002 et 143/2005 du 21 septembre 2005.

A l'instar des situations rencontrées dans ces arrêts, il s'agirait également, en l'espèce, d'une reprise pour ainsi dire littérale d'une directive contraignante contenant elle-même différents éléments essentiels d'une imposition. La marge de manœuvre du Roi était donc fortement limitée, comme ce serait le cas pour le législateur. En outre, l'adaptation n'est intervenue qu'après l'avis motivé de la Commission européenne.

A.3.1. L'unité TVA « BTWE Travel4you » rejoint le Conseil des ministres en indiquant qu'il convient de limiter l'examen en l'espèce à l'arrêté royal du 28 décembre 1999. Il est inutile d'examiner l'arrêté royal n° 35 parce qu'il ne modifie pas une loi, mais un autre arrêté royal.

A.3.2. Selon l'unité TVA « BTWE Travel4you », la comparaison effectuée par le Conseil des ministres avec la situation examinée dans les arrêts n^{os} 60/2002 et 143/2005 n'est pas pertinente.

Il ne s'agit pas en l'espèce de la transposition de directives européennes impliquant une faible marge de manœuvre dans le chef du Roi. L'arrêté royal en cause constitue en effet une véritable modification de la législation elle-même.

De plus, l'article 105 du Code de la TVA n'habilite pas le Roi à mettre la loi en conformité avec les directives européennes, mais seulement à prendre des mesures pour abolir les frontières fiscales. Selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*, l'arrêté royal du 28 décembre 1999 est étranger à cette matière.

Du reste, l'article 105 du Code de la TVA accorderait un pouvoir trop général au Roi. L'habilitation a été accordée pour assurer l'exacte perception de la taxe et non pour adopter l'arrêté royal du 28 décembre 1999.

- B -

B.1.1. La question préjudicielle invite la Cour à se prononcer sur l'arrêté royal du 28 décembre 1999 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée et l'arrêté royal n° 35 établissant une base forfaitaire d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée de la marge brute des agences de voyages, également adopté le 28 décembre 1999, tels qu'ils auraient été confirmés par l'article 3 de la loi-programme du 5 août 2003.

B.1.2. Il ressort de la décision de renvoi et des éléments du dossier que la partie requérante devant le juge *a quo* reproche à la loi-programme du 5 août 2003 d'avoir confirmé tardivement un impôt établi par les deux arrêtés royaux précités alors que l'article 105 du Code de la TVA en requérait la confirmation immédiate. Le législateur aurait de ce fait méconnu le principe de légalité en matière fiscale garanti par les articles 105, 170 et 172 de la Constitution et implicitement le principe d'égalité et de non-discrimination garanti par les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.2.1. L'article 105 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, visé par la question préjudicielle, dispose :

« Jusqu'au 31 décembre 1999 au plus tard, le Roi peut, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, prendre toutes les mesures propres à assurer la bonne exécution des règlements et des directives du Conseil de l'Union européenne ou de la Commission européenne, relatifs à l'abolition des frontières fiscales au 1er janvier 1993, ainsi que l'exacte perception de la taxe.

Le Roi saisira les Chambres législatives, immédiatement si elles sont réunies, sinon dès l'ouverture de leur plus prochaine session, d'un projet de loi de confirmation des arrêtés pris en exécution de l'alinéa 1er ».

B.2.2. L'arrêté royal du 28 décembre 1999 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée (*Moniteur belge*, 31 décembre 1999, pp. 50507-50513) définit les notions de voyages et d'agences de voyages ainsi que les prestations de services qui entrent dans le champ d'application de la réglementation qu'il fixe. Il détermine également les éléments qui constituent la base d'imposition ainsi que la localisation des prestations de services fournies par les agences de voyages pour le calcul de la TVA à laquelle elles sont soumises.

L'arrêté royal n° 35 établissant une base forfaitaire d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée de la marge brute des agences de voyages (*Moniteur belge*, 31 décembre 1999) remplace l'arrêté royal n° 35 du 12 décembre 1977 établissant une base forfaitaire d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée de la marge brute des agences de voyages (*Moniteur belge*, 16 décembre 1977) et fixe la base d'imposition à un pourcentage du prix à payer par le voyageur, qui est, selon le cas, respectivement de 18, 6, 8 ou 13 %.

B.2.3. L'article 3 de la loi-programme du 5 août 2003 dispose :

« TITRE II. – Dispositions fiscales et financières

[...]

CHAPITRE II. - *Confirmation d'arrêtés royaux pris en exécution des articles 37, § 1er, et 105, alinéa 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée*

Art. 3. Sont confirmés avec effet aux dates de leur entrée en vigueur respective :

[...]

6° les deux arrêtés royaux du 28 décembre 1999 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée;

[...] ».

B.3.1. Le Conseil des ministres soutient que la question préjudicielle n'est pas recevable en ce qu'elle se rapporte à l'arrêté royal n° 35 du 28 décembre 1999, étant donné qu'il s'agit d'un simple arrêté d'exécution et non d'une loi.

La partie demanderesse devant le juge *a quo*, l'unité TVA « BTWE Travel4you », partage la thèse du Conseil des ministres et suggère que l'examen de la question soit limité au premier arrêté royal du 28 décembre 1999.

B.3.2. Lorsqu'un arrêté royal fait l'objet d'une confirmation législative, il devient lui-même, dès la date de son entrée en vigueur, une norme législative. La Cour est compétente pour contrôler si la loi, qui s'est approprié les dispositions de l'arrêté royal, ne viole pas une des dispositions constitutionnelles dont elle doit assurer le respect.

Comme le font apparaître les travaux préparatoires (*Doc. parl.*, Chambre, S.E. 2003, DOC 51-0102/001, p. 5), la confirmation, par l'article 3, 6°, de la loi-programme du 5 août 2003, de deux arrêtés royaux du 28 décembre 1999 ne porte pas sur l'arrêté royal n° 35 du 28 décembre 1999 établissant une base forfaitaire d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée de la marge brute des agences de voyages, mais, d'une part, sur l'arrêté royal du 28 décembre 1999 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, relatif au régime de TVA applicable aux services de télécommunications et, d'autre part, sur l'arrêté royal du 28 décembre 1999 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, relatif au régime de TVA pour les agences de voyages.

B.3.3. Par conséquent, la Cour n'examine l'article 3, 6°, de la loi-programme du 5 août 2003 qu'en ce qu'il porte une confirmation de l'arrêté royal du 28 décembre 1999 « modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée » qui se rapporte au régime de TVA pour les agences de voyages.

B.4.1. 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 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.

Le manquement à ces dispositions est, en outre, constitutif d'une violation des articles 10 et 11 de la Constitution. Il implique en effet une différence de traitement injustifiable entre deux catégories de contribuables : ceux qui bénéficient de la garantie que nul ne peut être soumis à un impôt si celui-ci n'a pas été décidé par une assemblée délibérante démocratiquement élue et ceux qui sont privés de cette garantie constitutionnelle.

B.4.2. Toutefois, lorsque le législateur se trouve dans l'impossibilité d'établir lui-même tous les éléments essentiels d'un impôt parce que le respect de la procédure parlementaire ne lui permettrait pas de réaliser un objectif d'intérêt général, il peut être admis qu'il habilite le Roi à le faire, pourvu qu'il détermine explicitement et sans équivoque l'objet de cette habilitation et que les mesures prises par le Roi soient examinées par le pouvoir législatif dans un délai relativement court, fixé dans la loi d'habilitation.

B.5. L'arrêté royal du 28 décembre 1999, pris sur la base de l'habilitation conférée au Roi par l'article 105, alinéa 1er, du Code de la TVA et entré en vigueur le 1er janvier 2000, visait à rencontrer les griefs formulés par la Commission européenne dans le cadre d'une procédure en manquement à l'encontre de l'Etat belge quant à la transposition dans la législation belge des articles 26 et 28^{ter}, titre E, de la sixième directive du Conseil 77/388/CEE, du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires.

B.6. Le rapport au Roi précédant l'arrêté mentionne à ce sujet :

« La personne dont l'activité consiste à procurer des voyages à autrui, peut, selon le cas, agir de l'une ou plusieurs de ces trois manières :

- fournir elle-même les divers biens et services constitutifs du voyage, à l'aide de ses propres moyens;
- réaliser le voyage en utilisant les biens et les services que d'autres lui apportent à cet effet;
- intervenir, en qualité d'intermédiaire, dans la vente du voyage.

Régime de la TVA applicable du 1er janvier 1971 au 30 novembre 1977.

Avant le 1er décembre 1977, celui qui réalisait le voyage en utilisant les biens et les services que d'autres lui procuraient à cet effet, était, en vertu des articles 13 et 20 du Code de la TVA, réputé avoir reçu personnellement ces biens et ces services et les avoir fournis personnellement. A l'instar du prestataire agissant par ses propres moyens, ce commissionnaire était alors censé contracter avec le voyageur en qualité de transporteur, d'hôtelier, de restaurateur, d'organisateur de spectacles ou autre. Dans la mesure où ils avaient lieu à l'étranger, ces services ne rendaient pas la TVA belge exigible dans les relations entre le commissionnaire et le voyageur.

Régime de la TVA applicable du 1er décembre 1977 au 31 décembre 1999.

Cette situation devait évoluer à raison de la transposition, en droit belge, de l'article 26 de la (sixième) directive (TVA) n° 77/388/CEE. Cet article 26 instaurait en effet, sous des conditions déterminées, un régime particulier d'imposition à la TVA de la marge bénéficiaire des agences de voyages. Réalisée au 1er décembre 1977, la transposition de cet article 26 dans le Code de la TVA suscitait une distinction nouvelle des pourvoyeurs professionnels de voyages. Cette distinction nouvelle peut, en substance, être résumée comme il suit.

Lorsque le professionnel fournissait lui-même les biens et les services constitutifs du voyage, à l'aide de ses propres moyens, il n'était pas considéré, dans cette mesure, comme une agence de voyages pour l'application de la TVA. Il demeurait, au contraire, un transporteur, un hôtelier, un restaurateur, un organisateur de spectacles ou autre. La TVA belge restait exigible ou non selon les règles applicables à chacun des biens ou des services fournis. Le nouveau régime n'apportait, en cette matière, aucun changement.

S'il agissait comme courtier ou mandataire des transporteurs, hôteliers, restaurateurs, organisateurs de spectacles ou autres, qui portaient directement en compte aux voyageurs le prix de leurs services, le professionnel recevait, en règle, pour son intervention, une rémunération du transporteur, de l'hôtelier, du restaurateur, de l'organisateur de spectacles ou autre. Cette rémunération était ou non imposable à la TVA belge selon les règles applicables aux prestations des courtiers et mandataires. Les règles particulières relatives à l'imposition de la marge bénéficiaire des agences de voyages restaient, en l'occurrence, étrangères au débat.

Le professionnel était, en revanche, censé agir comme mandataire du voyageur dans tous les autres cas, et notamment lorsque le fournisseur du bien ou du service facturait ses prestations à ce professionnel qui, à son tour, les refacturait en nom propre au voyageur. Dans ces cas, et dans ces cas seulement, l'opération était soumise au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire des agences de voyages prévu par l'article 26 de la (sixième) directive (TVA), précitée.

Amendements requis

Le recours systématique aux articles 13 et 20 du Code de la TVA que ce dernier volet de la solution pratique en direction du voyageur, s'inscrit à l'origine de la plainte pour double imposition qu'une agence de voyages belge a déposée devant le Parlement européen. Estimant fondés les arguments de cette plainte, la Commission européenne en a rapidement fait grief à la Belgique dans le respect de la procédure en manquement d'Etat que régit l'article 226 du Traité CE. Mise en demeure et avis motivé se sont succédé en l'espèce. La Belgique s'est finalement engagée, par écrit, à se conformer, sans réserve, à l'avis motivé émis à son encontre.

Deux arrêtés royaux s'avèrent indispensables au respect de cet engagement :

- le premier, pris sur la base de l'article 105 du Code de la TVA, tend à modifier ce Code dans le sens requis par la Commission européenne;

- le second vient corrélativement remplacer, selon la procédure ordinaire, l'arrêté royal n° 35, du 12 décembre 1977, établissant une base forfaitaire d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée de la marge brute des agences de voyages (*Moniteur belge* du 16 décembre 1977) » (*Moniteur belge*, 31 décembre 1999, troisième édition, pp. 50507-50508).

Il ressort également du préambule de l'arrêté royal en cause qu'il y avait lieu de prendre une mesure dont le caractère urgent était difficilement conciliable avec une procédure d'adoption ordinaire par le législateur, raison pour laquelle le Conseil d'Etat a également été prié de prendre en compte, dans son avis, le caractère urgent :

« Vu l'urgence motivée par :

le régime particulier des agences de voyages et le lieu des prestations de services effectuées par les intermédiaires, que stipulent respectivement l'article 26 et l'article 28^{ter}, titre E, de la sixième directive 77/388/CEE;

la procédure en manquement d'Etat que régit l'article 226 du Traité CE;

la mise en demeure que la Commission européenne a adressée, dans le respect de cette procédure, au Royaume de Belgique, le 30 juillet 1996, pour lui communiquer ses griefs quant à une application estimée incorrecte que la législation belge autoriserait des articles 26 et 28ter, titre E, de la sixième directive 77/388/CEE;

l'échange infructueux de vues auquel cette mise en demeure a donné lieu;

l'avis motivé que la Commission européenne a par conséquent émis, le 8 juillet 1998, pour confirmer les griefs formés en l'espèce;

le fait que la Belgique s'est engagée par écrit, le 30 septembre 1998, à se conformer, sans réserve, à cet avis motivé;

qu'une abstention prolongée exposerait inéluctablement la Belgique à la saisine de la Cour de Justice des Communautés européennes;

qu'il est, au contraire, impératif que la législation belge soit dûment adaptée sans retard;

que les dispositions du présent arrêté, dont tel est précisément l'objet, doivent par conséquent entrer en vigueur aussi vite que possible;

que cet arrêté doit dès lors être pris d'urgence; » (*Moniteur belge*, 31 décembre 1999, troisième édition, pp. 50510 et 50512).

B.7.1. En vertu de l'article 105, alinéa 2, du Code de la TVA, l'arrêté royal du 28 décembre 1999 devait faire l'objet d'une loi de confirmation dont le projet devait être introduit auprès des Chambres législatives immédiatement si elles étaient réunies, sinon dès l'ouverture de leur plus prochaine session. Or le projet de loi de confirmation de l'arrêté royal n'a été déposé que le 22 juillet 2003 (*Doc. parl.*, Chambre, 2003, DOC 51-0102/001, p. 2).

B.7.2. La question préjudicielle porte sur la confirmation tardive, de sorte que l'examen, par les Chambres législatives, de l'arrêté royal en cause n'aurait pas eu lieu dans le délai relativement court fixé par l'article 105, alinéa 2, du Code de la TVA.

B.8.1. La directive 77/388/CEE relative aux taxes sur le chiffre d'affaires prévoyait, en son article 26, un régime particulier applicable aux agences de voyages. Celui-ci disposait :

« 1. Les Etats membres appliquent la taxe sur la valeur ajoutée aux opérations des agences de voyages conformément au présent article, dans la mesure où ces agences agissent

en leur propre nom à l'égard du voyageur et lorsqu'elles utilisent, pour la réalisation du voyage, des livraisons et des prestations de services d'autres assujettis. Le présent article n'est pas applicable aux agences de voyages qui agissent uniquement en qualité d'intermédiaire et auxquelles l'article 11 sous A paragraphe 3 sous c) est applicable. Au sens du présent article, sont également considérés comme agences de voyages les organisateurs de circuits touristiques.

2. Les opérations effectuées par l'agence de voyages pour la réalisation du voyage sont considérées comme une prestation de service unique de l'agence de voyages au voyageur. Celle-ci est imposée dans l'Etat membre dans lequel l'agence de voyages a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel elle a fourni la prestation de services. Pour cette prestation de services est considérée comme base d'imposition et comme prix hors taxe, au sens de l'article 22 paragraphe 3 sous b), la marge de l'agence de voyages, c'est-à-dire la différence entre le montant total à payer par le voyageur hors taxe à la valeur ajoutée et le coût effectif supporté par l'agence de voyages pour les livraisons et prestations de services d'autres assujettis, dans la mesure où ces opérations profitent directement au voyageur.

3. Si les opérations pour lesquelles l'agence de voyages a recours à d'autres assujettis sont effectuées par ces derniers en dehors de la Communauté, la prestation de services de l'agence est assimilée à une activité d'intermédiaire exonérée en vertu de l'article 15 point 14. Si ces opérations sont effectuées tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de la Communauté, seule doit être considérée comme exonérée la partie de la prestation de services de l'agence de voyages qui concerne les opérations effectuées en dehors de la Communauté.

4. Les montants de la taxe sur la valeur ajoutée qui sont portés en compte à l'agence de voyages par d'autres assujettis pour les opérations visées au paragraphe 2 et qui profitent directement au voyageur ne sont ni déductibles, ni remboursables dans aucun Etat membre ».

B.8.2. La directive précitée a été complétée par la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388/CEE. Un titre *XVIbis* a notamment été inséré dans la directive 77/388/CEE dont l'article 28^{ter} disposait :

« A. *Lieu des acquisitions intracommunautaires de biens*

1. Le lieu d'une acquisition intracommunautaire de biens est réputé se situer à l'endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur.

2. Sans préjudice du paragraphe 1, le lieu d'une acquisition intracommunautaire de biens visée à l'article 28^{bis} paragraphe 1 point a) est, toutefois, réputé se situer sur le territoire de l'Etat membre qui a attribué le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée sous lequel l'acquéreur a effectué cette acquisition, dans la mesure où l'acquéreur n'établit pas que cette acquisition a été soumise à la taxe conformément au paragraphe 1.

Si, néanmoins l'acquisition est soumise à la taxe, en application du paragraphe 1, dans l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens après avoir été soumise à la taxe en application du premier alinéa, la base d'imposition est réduite à due concurrence dans l'Etat membre qui a attribué le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée sous lequel l'acquéreur a effectué cette acquisition.

B. *Lieu des livraisons de biens*

1. Par dérogation à l'article 8 paragraphe 1 point a) et paragraphe 2, le lieu d'une livraison de biens expédiés ou transportés, par le fournisseur ou pour son compte, à partir d'un Etat membre autre que celui d'arrivée de l'expédition ou du transport est réputé se situer à l'endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acheteur, lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- la livraison des biens est effectuée pour un assujetti ou pour une personne morale non assujettie qui bénéficient de la dérogation prévue à l'article 28bis paragraphe 1 point a) deuxième alinéa, ou pour toute autre personne non assujettie,

- les biens sont autres que des moyens de transport neufs et autres que des biens livrés après montage ou installation, avec ou sans essai de mise en service, par le fournisseur ou pour son compte.

Lorsque les biens ainsi livrés sont expédiés ou transportés à partir d'un territoire tiers et importés par le fournisseur dans un Etat membre autre que celui d'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acheteur, ils sont considérés comme expédiés ou transportés à partir de l'Etat membre d'importation.

2. Toutefois, dans le cas où les biens livrés sont autres que des produits soumis à accise, le paragraphe 1 ne s'applique pas aux livraisons de biens expédiés ou transportés à destination d'un même Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport :

- effectuées dans la limite ou jusqu'à concurrence d'un montant global, hors taxe sur la valeur ajoutée, ne dépassant pas au cours d'une même année civile la contre-valeur en monnaie nationale de 100 000 écus, et

- à condition que le montant global, hors taxe sur la valeur ajoutée, des livraisons de biens autres que des produits soumis à accise effectuées, dans les conditions prévues au paragraphe 1, au cours de l'année civile précédente n'ait pas dépassé la contre-valeur en monnaie nationale de 100 000 écus.

L'Etat membre sur le territoire duquel les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acheteur peut limiter les seuils visés ci-avant à la contre-valeur en monnaie nationale de 35 000 écus dans le cas où cet Etat membre craint que le seuil de 100 000 écus visé ci-avant conduise à de sérieuses distorsions des conditions de concurrence. Les Etats membres qui font application de cette faculté prennent les mesures nécessaires pour en informer les autorités publiques compétentes de l'Etat membre à partir duquel les biens sont expédiés ou transportés.

La Commission présente au Conseil avant le 31 décembre 1994 un rapport sur le fonctionnement des seuils spéciaux de 35 000 écus, visés à l'alinéa précédent. La Commission peut informer le Conseil par ledit rapport que la suppression des seuils spéciaux ne conduira pas à de sérieuses distorsions des conditions de concurrence. Tant que le Conseil n'a pas statué à l'unanimité sur proposition de la Commission, les dispositions de l'alinéa précédent restent en vigueur.

3. L'Etat membre sur le territoire duquel les biens se trouvent au moment du départ de l'expédition ou du transport accorde aux assujettis qui effectuent des livraisons de biens susceptibles de bénéficier des dispositions du paragraphe 2 le droit d'opter pour que le lieu de ces livraisons soit déterminé conformément au paragraphe 1.

Les Etats membres concernés déterminent les modalités d'exercice de cette option qui, en tout état de cause, couvre une période de deux années civiles.

C. Lieu des prestations de services de transport intracommunautaire de biens

1. Par dérogation à l'article 9 paragraphe 2 point b), le lieu des prestations de services de transport intracommunautaire de biens est déterminé conformément aux paragraphes 2, 3 et 4 ci-après. Au sens du présent titre sont considérés comme :

- ' transport intracommunautaire de biens ' : tout transport de biens dont le lieu de départ et le lieu d'arrivée sont situés sur les territoires de deux Etats membres différents,

- ' lieu de départ ' : le lieu où commence effectivement le transport des biens, sans tenir compte des trajets effectués pour se rendre au lieu où se trouvent les biens,

- ' lieu d'arrivée ' : le lieu où s'achève effectivement le transport des biens.

2. Le lieu des prestations de services de transport intracommunautaire de biens est le lieu de départ.

3. Toutefois, par dérogation au paragraphe 2, le lieu des prestations de services de transport intracommunautaire de biens rendues à des preneurs identifiés à la taxe sur la valeur ajoutée dans un Etat membre autre que celui de départ du transport est réputé se situer sur le territoire de l'Etat membre qui a attribué au preneur le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée sous lequel le service lui a été rendu.

4. Les Etats membres peuvent ne pas soumettre à la taxe la partie du transport qui correspond aux trajets effectués au-dessus des eaux qui ne font pas partie du territoire de la Communauté au sens de l'article 3.

D. Lieu des prestations de services accessoires à des prestations de transport intracommunautaire de biens

Par dérogation à l'article 9 paragraphe 2 point c), le lieu des prestations de services ayant pour objet des activités accessoires à des transports intracommunautaires de biens, rendues à des preneurs identifiés à la taxe sur la valeur ajoutée dans un Etat membre autre que celui à l'intérieur duquel ces prestations sont matériellement exécutées, est réputé se situer sur le

territoire de l'Etat membre qui a attribué au preneur le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée sous lequel le service lui a été rendu.

E. Lieu des prestations de services effectuées par les intermédiaires

1. Par dérogation à l'article 9 paragraphe 1, le lieu des prestations de services effectuées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui, lorsqu'ils interviennent dans la fourniture de prestations de transport intracommunautaire de biens, est le lieu de départ du transport.

Toutefois, lorsque le preneur de la prestation de service rendu par l'intermédiaire est identifié à la taxe sur la valeur ajoutée dans un Etat membre autre que celui de départ du transport, le lieu de la prestation de service rendue par l'intermédiaire est réputé se situer sur le territoire de l'Etat membre qui a attribué au preneur le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée sous lequel le service lui a été rendu.

2. Par dérogation à l'article 9 paragraphe 1, le lieu des prestations de services effectuées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui, lorsqu'ils interviennent dans la fourniture d'une prestation de services ayant pour objet des activités accessoires à des transports intracommunautaires de biens, est le lieu d'exécution matérielle de la prestation accessoire.

Toutefois, lorsque le preneur de la prestation de services rendue par l'intermédiaire est identifié à la taxe sur la valeur ajoutée dans un Etat membre autre que celui à l'intérieur duquel la prestation accessoire est matériellement exécutée, le lieu de la prestation rendue par l'intermédiaire est réputé se situer sur le territoire de l'Etat membre qui a attribué au preneur de cette prestation le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée sous lequel le service lui a été rendu par l'intermédiaire.

3. Par dérogation à l'article 9 paragraphe 1, le lieu des prestations de services effectuées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui, lorsqu'ils interviennent dans des opérations autres que celles visées aux paragraphes 1 et 2 et à l'article 9 paragraphe 2 point e), est l'endroit où ces opérations sont effectuées.

Toutefois, lorsque le preneur est identifié à la taxe sur la valeur ajoutée dans un Etat membre autre que celui à l'intérieur duquel ces opérations sont effectuées, le lieu de la prestation rendue par l'intermédiaire est réputé se situer sur le territoire de l'Etat membre qui a attribué au preneur le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée sous lequel le service lui a été rendu par l'intermédiaire ».

B.8.3. Bien que la directive 77/388/CEE ait été refondue par la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, il ressort des faits du litige que les agences de voyages ont, durant plusieurs années, été soumises au paiement de la TVA sur la base de l'arrêté royal en cause.

B.9. La directive 77/388/CEE établit les cas dans lesquels les agences de voyage sont soumises à la TVA (article 26, paragraphe 1er), précise dans quel Etat membre la TVA doit être perçue et quelle en est la base imposable (article 26, paragraphe 2). La directive détermine également les opérations qui sont exonérées de la TVA (article 26, paragraphe 3) et les cas dans lesquels elle n'est ni déductible ni remboursable (article 26, paragraphe 4).

Les dispositions de la directive établissent donc plusieurs éléments essentiels de l'impôt dû par les agences de voyages.

B.10.1. Sans se prononcer sur la question de savoir si lors de la transposition en droit interne de la directive précitée, le Roi était dans une large mesure lié par le contenu des dispositions de cette directive à transposer, la Cour constate qu'à la lecture de l'arrêté royal en cause et des dispositions de la directive consacrées aux agences de voyages, il apparaît que le Roi a largement reproduit les termes de la directive, se bornant à ce qui était nécessaire pour que la Belgique se conforme aux normes européennes, à la suite d'une mise en demeure par la Commission européenne.

B.10.2. Certes, comme il est dit en B.7.1, le Gouvernement a seulement déposé le projet de loi de confirmation le 22 juillet 2003 à la Chambre des représentants et l'arrêté royal a été confirmé par la loi-programme du 5 août 2003.

Si l'on peut regretter que la confirmation soit tardive, aucun élément imprévisible en matière d'impôt n'a été introduit à l'égard des contribuables qui connaissaient la réglementation à laquelle ils étaient soumis depuis la publication de l'arrêté royal au *Moniteur belge* du 31 décembre 1999 et compte tenu du fait que cette réglementation constituait une reprise des termes d'une directive contraignante qui contenait elle-même plusieurs éléments essentiels de l'impôt.

B.10.3. Il en résulte que la tardiveté de la confirmation de l'arrêté royal du 28 décembre 1999 n'est pas incompatible avec les articles 170, § 1er, et 172, alinéa 2, de la Constitution.

B.11. En ce qu'elle porte sur l'article 3, 6°, de la loi-programme du 5 août 2003, la question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 3, 6°, de la loi-programme du 5 août 2003, en ce qu'il confirme l'arrêté royal du 28 décembre 1999 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, ne viole pas les articles 170, § 1er, et 172, alinéa 2, 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 7 juillet 2016.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

E. De Groot