

Numéros du rôle : 5741, 5825, 5832 et 5833
Arrêt n° 27/2017 du 23 février 2017

## ARRET

---

*En cause* : les recours en annulation de l'article 60 de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses (abrogation du 1° de l'article 44, § 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée concernant les prestations des avocats), introduits par l'Ordre des barreaux francophones et germanophone et autres, par Jimmy Tessens et autres, par l'« Orde van Vlaamse balies » et par l'Ordre des avocats du barreau d'Arlon et autres.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents J. Spreutels et E. De Groot, 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 J. Spreutels,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

## I. *Objet des recours et procédure*

a. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 31 octobre 2013 et parvenue au greffe le 4 novembre 2013, un recours en annulation de l'article 60 de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses (abrogation du 1<sup>o</sup> de l'article 44, § 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, concernant les prestations des avocats), publiée au *Moniteur belge* du 1er août 2013, deuxième édition, a été introduit par l'Ordre des barreaux francophones et germanophone, l'ASBL « Syndicat des Avocats pour la Démocratie », l'ASBL « Bureau d'Accueil et de Défense des Jeunes », l'ASBL « Syndicat des Locataires de Logements sociaux », l'ASBL « Ligue des Droits de l'Homme », l'ASBL « L'association de Défense des Allocataires Sociaux », l'ASBL « L'Atelier des Droits Sociaux » et l'ASBL « Collectif Solidarité contre l'Exclusion : Emploi et Revenus pour tous », tous assistés et représentés par Me V. Letellier, Me R. Leloup et Me E. Huisman, avocats au barreau de Bruxelles, et l'ASBL « Vlaams Netwerk van verenigingen waar armen het woord nemen » et la Fédération générale du travail de Belgique, assistées et représentées par Me J. Buelens, avocat au barreau d'Anvers.

La demande de suspension de la même norme, introduite par les mêmes parties requérantes, a été rejetée par l'arrêt n° 183/2013 du 19 décembre 2013, publié au *Moniteur belge* du 31 mars 2014.

b. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 30 janvier 2014 et parvenue au greffe le 31 janvier 2014, un recours en annulation de la même norme a été introduit par Jimmy Tessens, Rudi Schuer et Suzy Vankrunkelsven, Luc Peeters et Heidi Vranckx, Ria Engelen et Cindy Vandebroeck, tous assistés et représentés par Me J. Toury et Me M. Denys, avocats au barreau de Bruxelles.

c. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 31 janvier 2014 et parvenue au greffe le 3 février 2014, l'« Orde van Vlaamse balies », assisté et représenté par Me D. Lindemans, avocat au barreau de Bruxelles, a introduit un recours en annulation des articles 60 et 61 de la loi du 30 juillet 2013 précitée.

d. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 31 janvier 2014 et parvenue au greffe le 3 février 2014, un recours en annulation de l'article 60 de la même loi a été introduit par l'Ordre des avocats du barreau d'Arlon, l'Ordre français des avocats du barreau de Bruxelles, l'Ordre des avocats du barreau de Dinant, l'Ordre des avocats du barreau de Huy, l'Ordre des avocats du barreau de Liège, l'Ordre des avocats du barreau de Marche-en-Famenne, l'Ordre des avocats du barreau de Mons, l'Ordre des avocats du barreau de Namur, l'Ordre des avocats du barreau de Neufchâteau, l'Ordre des avocats du barreau de Nivelles, l'Ordre des avocats du barreau de Tournai et Patrick Henry, tous assistés et représentés par Me D. Lagasse, avocat au barreau de Bruxelles.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 5741, 5825, 5832 et 5833 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Par arrêt interlocutoire n° 165/2014 du 13 novembre 2014, publié au *Moniteur belge* du 9 février 2015, la Cour a posé à la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles suivantes :

« 1. a) En soumettant les prestations de services effectuées par les avocats à la TVA, sans prendre en compte, au regard du droit à l'assistance d'un avocat et du principe de l'égalité des armes, la circonstance que le justiciable qui ne bénéficie pas de l'aide juridique est ou non assujetti à la TVA, la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée est-elle compatible avec l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, combiné avec l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que cet article reconnaît à toute personne le droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter et le droit à une aide juridictionnelle pour ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes, lorsque cette aide est nécessaire pour assurer l'effectivité de l'accès à la justice ?

b) Pour les mêmes raisons, la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 est-elle compatible avec l'article 9, paragraphes 4 et 5, de la Convention sur l'accès à l'information, la participation du public au processus décisionnel et l'accès à la justice en matière d'environnement, signée à Aarhus le 25 juin 1998, en ce que ces dispositions prévoient un droit d'accès à la justice sans que le coût de ces procédures ne puisse être prohibitif et moyennant ' la mise en place de mécanismes appropriés d'assistance visant à éliminer ou à réduire les obstacles financiers ou autres qui entravent l'accès à la justice ' ?

c) Les services que fournissent les avocats dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle peuvent-ils être inclus dans les services visés par l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112/CE précitée, qui sont étroitement liés à l'aide et à la sécurité sociales, ou peuvent-ils être exonérés en vertu d'une autre disposition de la directive ? En cas de réponse négative à cette question, la directive 2006/112/CE, interprétée comme ne permettant pas d'exonérer de la TVA les prestations de services effectuées par les avocats au profit des justiciables qui bénéficient de l'aide juridique dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle, est-elle compatible avec l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, combiné avec l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme ?

2. En cas de réponse négative aux questions mentionnées au point 1, l'article 98 de la directive 2006/112/CE, en ce qu'il ne prévoit pas la possibilité d'appliquer un taux réduit de TVA pour les prestations de services effectuées par les avocats, le cas échéant selon que le justiciable qui ne bénéficie pas de l'aide juridique est ou non assujetti à la TVA, est-il compatible avec l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, combiné avec l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que cet article reconnaît à toute personne le droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter et le droit à une aide juridictionnelle pour ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes, lorsque cette aide est nécessaire pour assurer l'effectivité de l'accès à la justice ?

3. En cas de réponse négative aux questions mentionnées au point 1, l'article 132 de la directive 2006/112/CE est-il compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination inscrit aux articles 20 et 21 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et à l'article 9 du Traité sur l'Union européenne, combiné avec l'article 47 de cette Charte, en ce qu'il ne prévoit pas, parmi les activités d'intérêt général, l'exonération de la TVA en faveur des prestations d'avocat, alors que d'autres prestations de services sont exonérées en tant qu'activités d'intérêt général, par exemple les prestations effectuées par les services publics postaux, différentes prestations médicales ou encore des prestations en lien avec l'enseignement, le sport ou la culture, et alors que cette différence de traitement entre les prestations d'avocat et les prestations exonérées par l'article 132 de la directive suscite des doutes suffisants dès lors que les prestations d'avocat concourent au respect de certains droits fondamentaux ?

4. a) En cas de réponse négative aux questions mentionnées aux points 1 et 3, l'article 371 de la directive 2006/112/CE peut-il être interprété, conformément à l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, comme autorisant un Etat membre de l'Union à maintenir partiellement l'exonération des prestations de services d'avocats lorsque ces prestations sont effectuées en faveur de justiciables qui ne sont pas assujettis à la TVA ?

b) L'article 371 de la directive 2006/112/CE peut-il également être interprété, conformément à l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, comme autorisant un Etat membre de l'Union à maintenir partiellement l'exonération des prestations de services d'avocats lorsque ces prestations sont effectuées en faveur de justiciables qui bénéficient de l'aide juridique dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle ? ».

Par arrêt du 28 juillet 2016 dans l'affaire C-543/14, la Cour de justice de l'Union européenne a répondu aux questions.

Par ordonnance du 21 septembre 2016, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs P. Nihoul et E. Derycke, a décidé :

- de rouvrir les débats,
- d'inviter les parties à exposer, dans un mémoire complémentaire à introduire le 14 octobre 2016 au plus tard et à communiquer aux autres parties dans le même délai, leur point de vue sur l'incidence sur la présente affaire de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne précité,
- 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 19 octobre 2016 et les affaires mises en délibéré.

Des mémoires complémentaires ont été introduits par :

- l'Ordre des barreaux francophones et germanophone, l'ASBL « Syndicat des Avocats pour la Démocratie », l'ASBL « Bureau d'Accueil et de Défense des Jeunes », l'ASBL « Syndicat des Locataires de Logements sociaux », l'ASBL « Ligue des Droits de l'Homme », l'ASBL « L'association de Défense des Allocataires Sociaux », l'ASBL « L'Atelier des Droits Sociaux » et l'ASBL « Collectif Solidarité contre l'Exclusion : Emploi et Revenus pour tous » et l'ASBL « Association Syndicale des Magistrats », assistée et représentée par Me V. Letellier;

- Jimmy Tessens, Rudi Schuer et Suzy Vankrunkelsven, Luc Peeters et Heidi Vranckx, Ria Engelen et Cindy Vandebroek;

- l'« Orde van Vlaamse balies ».

A la suite des demandes de plusieurs parties requérantes à être entendues, la Cour, par ordonnance du 19 octobre 2016, a fixé l'audience au 16 novembre 2016.

A l'audience publique du 16 novembre 2016 :

- ont comparu :

. Me V. Letellier, Me R. Leloup et Me E. Huisman, pour les parties requérantes qu'ils assistent et représentent dans l'affaire n° 5741 et, en ce qui concerne Me V. Letellier, également pour l'ASBL « Association Syndicale des Magistrats »;

. Me M. Denys et Me J. Toury, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 5825;

. Me T. Souverijns et Me E. Traversa, avocats au barreau de Bruxelles, *loco* Me D. Lindemans, pour la partie requérante dans l'affaire n° 5832;

. Me S. Perin, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me D. Lagasse, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 5833;

. Me P. Smeyers, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me M. Maus, avocat au barreau de Gand, pour le Conseil des barreaux européens;

. B. Druart, conseiller général des Finances, pour le Conseil des ministres dans les affaires n°s 5741 et 5833;

. J. De Vleeschouwer, conseiller au SPF Finances, pour le Conseil des ministres dans les affaires n°s 5825 et 5832;

- les juges-rapporteurs P. Nihoul et E. Derycke ont fait rapport;

- les parties précitées ont été entendues;

- les affaires ont été mises 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. *En droit*

- A -

*Quant aux mémoires complémentaires suite à l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 28 juillet 2016*

A.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 5741 relèvent que l'absence d'obligation pour l'Etat belge de renoncer à la dérogation à la directive 2006/112/CE implique que la Belgique conserve sa souveraineté pleine et entière en la matière. Il s'ensuit que, si la Cour de justice considère, au terme d'un examen *in abstracto* et strictement théorique, que cette directive est conforme au droit primaire, en ce compris à la Charte des droits fondamentaux de l'Union, la Cour demeure compétente pour vérifier la conformité à la Constitution de l'abrogation de la dérogation. L'impossibilité d'invoquer la Constitution à l'encontre des actes de droit européen dérivé sur la base de l'article 34 de la Constitution ne vaut que lorsque l'Etat est tenu de respecter le droit européen dérivé. Les parties invoquent à l'appui de cette thèse les arrêts de la Cour n<sup>os</sup> 130/2010 et 144/2014. Dès lors que la directive 2006/112/CE n'impose pas à l'Etat belge d'abroger, dans un délai quelconque, l'exonération de la TVA pour les prestations d'avocats, qui a été adoptée en vue de garantir l'accès à la justice, comme la Cour l'a relevé dans son arrêt de renvoi, la Belgique conserve sa souveraineté pleine et entière en la matière et le législateur ne peut se départir du respect de la Constitution au motif que la compétence aurait été déléguée à l'Union européenne. Les parties estiment dès lors que l'arrêt de la Cour de justice ne peut avoir qu'une incidence très relative quant à l'appréciation des moyens qui dénoncent des violations par la loi attaquée des dispositions du titre II de la Constitution.

Par ailleurs, elles relèvent que l'arrêt de la Cour de justice repose sur le doute quant à l'impact réel de l'assujettissement des prestations d'avocats à la TVA au taux de 21 % sur le coût de l'avocat. L'arrêt repose sur une affirmation qui montre une méconnaissance des principales charges d'un cabinet d'avocats, à savoir les charges de loyer et de personnel de secrétariat qui ne sont pas assujetties à la TVA, de sorte qu'il n'y a rien à y « récupérer ». Les honoraires du collaborateur sont eux soumis à la TVA, mais comme ils ne l'étaient pas avant, il n'y a aucun bénéfice à récupérer la TVA qui pourrait être portée en déduction des honoraires présentés aux clients. La récupération de la TVA sur les fournitures et le matériel est marginale, certainement pour les petites et moyennes structures. Par ailleurs, selon la Cour de justice, il appartient à l'avocat de prendre à sa charge l'augmentation du coût de son intervention par une diminution de la base imposable pour garantir l'accessibilité à ses services. Ce raisonnement part également de la prémisse erronée selon laquelle sont seuls concernés les justiciables qui ne bénéficient pas de l'aide juridique et qui sont dès lors supposés disposer de ressources suffisantes pour faire appel à un avocat. Cette affirmation ne prend pas en compte les seuils d'accès à l'aide juridique en Belgique qui n'ont pas été sensiblement relevés pour tenir compte de la majoration du coût de l'intervention de l'avocat.

Dans son contrôle du respect des droits fondamentaux, la Cour constitutionnelle ne peut se satisfaire de l'examen *in abstracto* auquel s'est limitée la Cour de justice. L'appréciation que fait la Cour de justice du principe d'égalité des armes n'est pas davantage compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination et particulièrement avec le principe de l'égalité des armes dans le procès. La Cour constitutionnelle doit prendre en compte ce principe, lié à celui du contradictoire, qui exige un juste équilibre entre les parties et l'Etat doit donc s'abstenir de prendre des mesures, en l'espèce de nature fiscale, qui ne frapperaient que certaines parties en rompant ce juste équilibre. Il ne revient pas au prestataire du service soumis à la taxe d'adapter les montants de ses frais et honoraires pour compenser les effets d'une mesure prise par l'Etat qui a une incidence sur l'égalité des armes dans le procès.

A.2. Les parties requérantes dans l'affaire n° 5825 relèvent que l'avocat général et la Cour de justice de l'Union européenne ont été influencés par le point de vue défendu par la Commission européenne, qui relève que l'avocat fixe librement ses honoraires en Belgique et qu'il doit veiller à ce que le coût de la TVA soit davantage imputé à des clients qui peuvent récupérer cette TVA ou qui peuvent la déduire en tant que frais professionnels. Cela voudrait dire que c'est l'avocat qui est lui-même responsable de garantir le droit d'accès à un juge à ses clients, en facturant davantage aux clients très riches et en demandant moins aux clients qui sont moins fortunés. Les parties contestent par ailleurs le fait que l'avocat se trouverait dans une meilleure situation qu'auparavant par le fait qu'il peut déduire la TVA. Elles estiment en outre que la Commission et la Cour de justice ont perdu de vue le fait qu'il y a deux catégories d'avocats et que la plupart des avocats ne peuvent pas demander des honoraires élevés à leurs clients. Certains ne peuvent donc pas opérer l'opération de compensation évoquée. Or, le droit doit correspondre à la réalité. Le point de vue défendu par la Commission est en outre injustifié sur le plan déontologique. L'avocat qui procéderait à la modulation des honoraires évoquée par la Commission pourrait être rappelé à l'ordre par les autorités du barreau. Les parties relèvent enfin que l'avocat général a bien perçu le problème mais n'en a pas tiré les conséquences.

Les parties concluent que le maintien de la TVA pour les justiciables qui ne peuvent pas récupérer la TVA ou la déduire porte une atteinte effective au droit d'accès à un juge.

A.3. La partie requérante dans l'affaire n° 5832 relève tout d'abord que seuls le dispositif de l'arrêt de la Cour de justice et les motifs qui en sont le soutien lient le juge *a quo*. Les éléments qui ne sont pas repris dans le dispositif ou qui n'ont pas été examinés dans leur ensemble par la Cour de justice relèvent de la liberté d'appréciation exclusive du juge *a quo*. Il en résulte que l'arrêt de la Cour de justice n'a aucun impact sur le deuxième moyen invoqué par la partie requérante. Par ailleurs, la Cour de justice répond seulement aux trois sous-questions de la première question préjudicielle et n'examine pas les deuxième et troisième questions préjudicielles. La Cour constitutionnelle conserve dès lors un entier pouvoir d'appréciation à cet égard. Le juge *a quo* n'est en outre lié par les réponses de la Cour de justice qu'en ce qui concerne l'interprétation des traités et des actes de l'Union européenne ainsi que la validité de ces actes.

Pour répondre au premier moyen de la partie requérante, la Cour constitutionnelle doit donc encore examiner si les dispositions attaquées ne violent pas le droit d'accès à un juge et le droit à l'aide juridique à la lumière de tous les frais qui sont liés à l'introduction d'une procédure judiciaire. C'est le caractère disproportionné des effets liés à l'assujettissement des prestations d'avocats à la TVA qui est dénoncé par la partie requérante dans la mesure où l'assujettissement atteint uniquement les justiciables qui ne peuvent pas déduire la TVA. Ce qui pose problème, c'est le cumul de différentes mesures qui accentuent la différence de traitement qui existe déjà entre certaines parties au procès. Le moyen ne vise donc pas uniquement l'assujettissement à la TVA mais replace cet assujettissement dans un cadre plus large qui est celui de l'ensemble des coûts d'une procédure judiciaire. La Cour de justice relève dans son arrêt qu'elle n'est interrogée que sur les coûts qui résultent de l'assujettissement des prestations d'avocats à la TVA et non sur l'ensemble des coûts d'une procédure judiciaire. La Cour constitutionnelle conserve dès lors une totale marge d'appréciation pour examiner l'assujettissement à la TVA en prenant également en compte les autres coûts d'une procédure judiciaire, à savoir la récente augmentation des droits de greffe, l'indemnité de procédure et l'absence d'augmentation du seuil des revenus qui permet d'obtenir l'aide juridique de deuxième ligne.

Concernant l'absence de mesures compensatoires, la partie requérante dans l'affaire n° 5832 relève que la Cour de justice ne s'est pas prononcée sur la manière dont la Belgique a supprimé la dispense de la TVA pour les prestations d'avocats mais que, dans ses conclusions, l'avocat général souligne que rien n'empêchait le législateur belge de rehausser le seuil des revenus permettant d'obtenir l'assistance judiciaire et qu'une telle mesure pourrait être souhaitable pour assurer le respect effectif des obligations qui résultent de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et de la Convention européenne des droits de l'homme. Pour le surplus, l'avocat général relève que les questions préjudicielles à la Cour de justice ne portaient pas sur ce point. La partie requérante dans l'affaire n° 5832 en conclut donc que la Cour conserve une entière liberté pour se prononcer sur cet aspect du moyen et souligne que l'avocat général s'est expressément référé à une étude relative aux différences en matière de financement de l'aide juridique entre les différents Etats. En ce qui concerne les limites de ce financement, la partie requérante souligne que l'augmentation publiée le 31 août 2016 de la limite de revenus permettant d'obtenir l'aide juridique de seconde ligne peut difficilement être considérée comme une augmentation pertinente ou proportionnée. Non seulement cette augmentation intervient trois ans et demi après

l'entrée en vigueur de l'abrogation de la dispense de la TVA, mais en outre elle est loin de compenser le tarif de 21 % auquel sont soumises les prestations d'avocats.

La partie requérante dans l'affaire n° 5832 relève enfin que la Cour de justice n'a pas estimé devoir examiner la question qui laisse entendre que l'abrogation de la dispense de la TVA aurait pu être limitée à certaines prestations des avocats, celles qui concernent plus spécifiquement la tâche de défense ou de représentation. Dans ses conclusions, l'avocat général estime que cette question relève de la compétence des Etats membres. Il en résulte que la Cour conserve entièrement sa compétence pour examiner si l'option d'un maintien partiel de la dispense de TVA est envisageable afin de limiter les conséquences de la disposition attaquée sur le droit d'accès à un juge. Le législateur fédéral aurait donc pu opter pour cette solution. Il revient à la Cour d'examiner si l'argument du Conseil des ministres selon lequel une « taxation alternative personnalisée » ne permettrait pas d'atteindre l'objectif budgétaire poursuivi peut justifier l'atteinte portée au droit d'accès à un juge et à l'égalité des armes.

- B -

### *Quant à la disposition attaquée et son contexte*

B.1. Les parties requérantes demandent l'annulation de l'article 60 de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses, qui dispose :

« Dans l'article 44, § 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, remplacé par la loi du 28 décembre 1992 et modifié par la loi du 28 décembre 2011, le 1<sup>o</sup> est abrogé ».

Avant cette modification législative, l'article 44, § 1er, 1<sup>o</sup>, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée disposait :

« Sont exemptées de la taxe, les prestations de services exécutées, dans l'exercice de leur activité habituelle, par les personnes suivantes :

1<sup>o</sup> les avocats ».

L'exemption de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA), qui concernait jusqu'alors les avocats, a donc été abrogée par la disposition attaquée avec effet au 1er janvier 2014.

B.2.1. L'amendement qui a donné lieu à l'article attaqué est justifié comme suit :

« Sur base de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, les prestations de services effectuées par les

avocats sont par principe soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A.) selon les règles normales.

Cependant, conformément à l'article 371 de ladite directive, les Etats membres qui, au 1er janvier 1978, exonéraient les opérations dont la liste figure à l'annexe X, partie B, de cette directive, peuvent continuer à les exonérer de la taxe, dans les conditions qui existaient dans chaque Etat membre concerné à cette même date. Cette dérogation reste applicable jusqu'à l'introduction du régime définitif.

La Belgique a fait usage de cette possibilité. Ainsi, les prestations de services effectuées dans l'exercice de leur activité habituelle par les avocats sont exemptées de la taxe conformément à l'article 44, § 1er, 1°, du Code de la T.V.A.

La Belgique est à ce jour le seul Etat membre qui exonère encore de T.V.A. les prestations de services effectuées par les avocats. De plus, l'exonération de T.V.A. conduit dans la pratique à des distorsions de concurrence. Dans ce cadre, l'article 46 abroge l'article 44, § 1er, 1°, du Code de la T.V.A. » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2891/004, pp. 21 et 22).

En commission des Affaires sociales de la Chambre des représentants, le ministre a indiqué :

« [...] comme tout assujetti à la TVA, les avocats pourront déduire la TVA des produits et services auxquels ils auraient recours. Il semble évident que la TVA déduite ne devrait pas être répercutée sur les clients. De manière générale, toutefois, quel que soit l'impôt concerné, on ne peut pas toujours identifier celui qui en supporte la charge comme le démontre l'importante littérature produite à ce sujet. Quant à la suggestion [...] qui tend à exonérer les particuliers, elle ne peut être suivie car une telle exonération rendrait la mesure inutile sous l'angle budgétaire.

Il est exact par ailleurs que les autorités publiques, quelles qu'elles soient sont redevables de la TVA sur les produits et services. Pour l'Etat, il va de soi que cette opération est une opération neutre.

Enfin, le ministre prend acte des observations formulées en ce qui concerne la réforme de l'aide juridique.

En l'occurrence, toutefois, il devenait difficile de maintenir l'exception faite en faveur des avocats alors que cette exception a été levée pour les notaires ou les huissiers de justice » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2891/007, p. 53).

Lors de la discussion au Sénat, il a été précisé :

« Le gouvernement s'est efforcé, lors du dernier contrôle budgétaire, d'assortir les mesures à prendre de conditions équitables, en particulier dans le domaine fiscal, en veillant à combler çà et là certaines lacunes : le secrétaire d'Etat pense à cet égard aux sociétés d'investissement, qui seront désormais traitées sur un pied d'égalité, qu'elles soient

européennes ou non européennes. La mesure prévoyant l'assujettissement des avocats à la TVA participe aussi de la même logique : la quasi-totalité des biens et services sont déjà soumis à la TVA et il n'y avait donc aucune raison que les avocats échappent à la règle. Le secrétaire d'Etat reconnaît que certaines mesures ne sont pas du goût de tout le monde, mais il n'empêche qu'elles sont nécessaires » (*Doc. parl.*, Sénat, 2012-2013, n° 5-2218/2, p. 8).

B.2.2. Il ressort de ce qui précède que le législateur, en adoptant la mesure attaquée, a poursuivi, d'une part, un objectif budgétaire et, d'autre part, l'harmonisation du régime de taxation des prestations des avocats avec le droit de l'Union (fin du régime dérogatoire). Dans ses mémoires, le Conseil des ministres relève que la mesure attaquée a également pour effet de supprimer la compensation annuelle due par la Belgique à l'Union européenne à la suite du maintien de l'exonération de la TVA en faveur des prestations des avocats.

B.3. La directive 67/228/CEE du Conseil du 11 avril 1967 « en matière d'harmonisation des législations des Etats membres, relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée » soumettait à la TVA les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti (article 2, a), un assujetti étant quiconque accomplit d'une façon indépendante et à titre habituel des opérations relevant, notamment, des activités de prestataires de services, que ce soit ou non dans un but lucratif (article 4). En application de l'article 6, paragraphe 2, ces règles n'étaient obligatoirement applicables qu'aux prestations de services énumérées à l'annexe B, qui ne mentionne pas les services fournis par un avocat. L'article 10, paragraphe 3, permettait aussi à chaque Etat membre, sous réserve de la consultation prévue par l'article 16, de déterminer les autres exonérations qu'il estimait nécessaires.

B.4.1. La TVA a été instaurée en droit belge par la loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

L'article 1er de cette loi dispose :

« Il est établi sous le nom de taxe sur la valeur ajoutée un impôt sur le chiffre d'affaires, qui se perçoit dans les conditions et selon les modalités déterminées par le présent Code ».

Il résulte des travaux préparatoires de cette loi que, conformément aux deux directives du Conseil de la Communauté économique européenne du 11 avril 1967 « qui prescrivent de remplacer les systèmes de taxes sur les affaires en vigueur dans chacun des pays de la C.E.E., par un système commun de taxe sur la valeur ajoutée à mettre en application au plus tard le 1er janvier 1970 », le principe de ce système de taxe est « d'appliquer aux biens et services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition ».

« A chaque transaction, la taxe sur la valeur ajoutée calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est due, déduction faite du montant de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs de ce prix (art. 2 de la première directive) » (*Doc. parl.*, Chambre, S.E. 1968, n° 88/1, p. 4).

B.4.2. L'article 44, § 1er, de la loi du 3 juillet 1969 exemptait cependant de la taxe les prestations de services exécutées, dans l'exercice de leur activité habituelle, par les personnes suivantes :

« 1° les notaires, les avocats et les huissiers de justice;

2° les médecins, les dentistes, les accoucheuses, les infirmiers et les infirmières, les soigneurs et les soigneuses, les gardes-malades, les masseurs et les masseuses et les kinésithérapeutes;

3° les médecins vétérinaires ».

L'article 44, § 2, de cette loi exemptait également de la taxe d'autres prestations de services effectuées dans les secteurs des soins de santé, d'éducation physique ou sportive, d'enseignement et de culture.

Les travaux préparatoires indiquent :

« Les motifs qui ont justifié ces exonérations en matière de taxe sur les contrats d'entreprise garderont leur valeur dans le régime nouveau [...].

Les prestations des notaires et des huissiers de justice ont été exonérées de la taxe sur les contrats d'entreprise parce que les actes de ces officiers publics sont généralement soumis à des droits d'enregistrement.

Pour les avocats, il est apparu souhaitable d'exonérer leurs prestations pour que les procédures judiciaires ne soient pas grevées de nouvelles charges fiscales » (*Doc. parl.*, Chambre, S.E. 1968, n° 88/1, p. 40).

B.5. La directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 « en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme » a notamment entendu « établir une liste commune d'exonérations en vue d'une perception comparable des ressources propres dans tous les Etats membres » et a considéré « indispensable de prévoir une période transitoire permettant une adaptation progressive des législations nationales dans des domaines déterminés ».

Elle prévoit, dans le titre X (« Exonérations »), à l'article 13 A des « exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général » et à l'article 13 B d'« autres exonérations ». Les prestations d'avocat n'ont pas été reprises dans ces listes. Dans le titre XVI (« Dispositions transitoires »), l'article 28 permet cependant aux Etats membres, au cours d'une période transitoire, de continuer à exonérer les opérations reprises à l'annexe F dans les conditions existantes dans l'Etat membre (article 28, paragraphe 3, b). Le point 2 de l'annexe F vise « les prestations de services des auteurs, artistes et interprètes d'œuvres d'art, avocats et autres membres des professions libérales, à l'exception des professions médicales et paramédicales pour autant qu'il ne s'agisse pas des prestations visées à l'annexe B de la deuxième directive du Conseil du 11 avril 1967 ».

L'article 28, paragraphe 4, dispose :

« La période transitoire est initialement fixée à une durée de cinq ans à compter du 1er janvier 1978. Au plus tard six mois avant la fin de cette période, et ultérieurement en tant que de besoin, le Conseil, sur la base d'un rapport de la Commission, réexaminera la situation en ce qui concerne les dérogations énumérées au paragraphe 3 et statuera à l'unanimité, sur proposition de la Commission, sur la suppression éventuelle de certaines ou de toutes ces dérogations ».

B.6. La directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée soumet les prestations de services effectuées par les avocats aux mêmes règles que les autres prestations de services mais autorise toujours les Etats membres qui, au 1er janvier 1978, exonéraient les opérations dont la liste figure à

l'annexe X, partie B, à continuer de les exonérer, dans les conditions qui existaient dans chaque Etat membre concerné à cette même date (article 371).

### *Quant aux moyens*

B.7.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 5741 prennent un premier moyen de la violation des articles 13 et 23 de la Constitution, combinés ou non avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et avec l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 5741 prennent un deuxième moyen de la violation des articles 10, 11, 13, 23 et 172 de la Constitution, combinés ou non avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et avec l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 5741 prennent un troisième moyen de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les principes généraux du droit, en particulier des droits de la défense et du secret professionnel de l'avocat.

B.7.2. Les parties requérantes dans l'affaire n° 5825 prennent un premier moyen de la violation des articles 10, 11, 13 et 23, 2°, de la Constitution, combinés avec les articles 6 et 14 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec les articles 14 et 26 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 5825 prennent un deuxième moyen de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l'article 23, alinéa 3, 2°, de la Constitution et avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

B.7.3. La partie requérante dans l'affaire n° 5832 prend un premier moyen de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution *junctis* les articles 13 et 23 de la Constitution,

combinés ou non avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et avec l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

La partie requérante dans l'affaire n° 5832 prend un deuxième moyen de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l'article 22 de la Constitution, avec les articles 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et avec l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

B.7.4. Les parties requérantes dans l'affaire n° 5833 prennent un moyen unique de la violation des articles 10, 11, 22 et 172 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les articles 6, 8 et 13 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec les articles 14 et 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, avec les articles 7, 8, 47 et 48 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les principes généraux du droit relatifs à la protection des droits de la défense et du secret professionnel de l'avocat.

#### *Quant à l'assujettissement des prestations d'avocat à la TVA*

B.8. La Cour examine d'abord les moyens relatifs à l'assujettissement des prestations d'avocat à la TVA (premier et deuxième moyens dans l'affaire n° 5741 et dans l'affaire n° 5825 et premier moyen dans l'affaire n° 5832).

B.9.1. La disposition attaquée abroge l'article 44, § 1er, 1°, du Code de la TVA qui exemptait de la TVA les prestations de services exécutées, dans l'exercice de leur activité habituelle, par les avocats.

B.9.2. Dans le premier moyen dans l'affaire n° 5741 et le premier moyen, en sa première branche, dans l'affaire n° 5825, les parties requérantes allèguent que la disposition attaquée viole le droit d'accès à un juge, qui doit être garanti dans le respect du droit à un procès équitable, et le droit à l'assistance de l'avocat, qui implique l'obligation d'organiser l'aide

juridictionnelle pour garantir l'effectivité du droit à l'assistance d'un avocat lorsqu'elle est nécessaire. Elles invoquent également la violation de l'obligation de *standstill*, la mesure attaquée constituant une régression en matière d'accessibilité financière aux services de l'avocat et l'augmentation du coût de l'intervention d'un avocat pour les justiciables non assujettis à la TVA n'ayant pas été compensée par une adaptation du système d'aide juridique.

B.9.3. Dans le deuxième moyen, en sa première branche, dans l'affaire n° 5741, les parties requérantes reprochent à la disposition attaquée de soumettre les services d'avocats au même régime fiscal que toutes les livraisons de biens et les prestations de services de consommation ordinaire soumises à la taxe, alors que les livraisons de biens et les prestations de services qui concourent à la mise en œuvre effective de droits fondamentaux sont exemptées de la TVA, pour des motifs d'accessibilité financière à ces droits fondamentaux.

B.9.4. Dans le deuxième moyen, en sa deuxième branche, dans l'affaire n° 5741, les parties requérantes allèguent que les avocats ne sont pas comparables aux autres catégories de prestataires de services ni aux titulaires d'autres professions libérales parce que les prestations des avocats sont tout à fait caractéristiques et essentielles dans un Etat de droit.

B.9.5. Dans le deuxième moyen, en sa troisième branche, dans l'affaire n° 5741 ainsi que dans le deuxième moyen dans l'affaire n° 5825 et dans le premier moyen dans l'affaire n° 5832, les parties requérantes dénoncent la discrimination, dans le droit d'accès au juge et le bénéfice de l'assistance juridique, dont sont victimes les justiciables non assujettis dans les contentieux qui les opposent à des justiciables assujettis. Le surcoût des frais d'avocat renforce dans le procès l'inégalité des parties qui sont déjà économiquement plus faibles.

B.9.6. A titre infiniment subsidiaire, dans le deuxième moyen, en sa quatrième branche, dans l'affaire n° 5741, les parties requérantes contestent le taux de la taxe, qui est le taux ordinaire de 21 %, car il a des effets disproportionnés quant à l'accès aux services, jugés essentiels dans un Etat de droit, d'un avocat. Dans le premier moyen, en sa troisième branche,

dans l'affaire n° 5825, les parties requérantes contestent également ce taux ordinaire qui assimile l'intervention d'un avocat à un produit de luxe, alors que le droit à l'assistance d'un avocat est un droit fondamental, tout comme le droit aux soins de santé.

B.9.7. Dans le premier moyen, en sa deuxième branche, dans l'affaire n° 5825, les parties requérantes font valoir que le législateur aurait dû prévoir une possibilité de dispense pour les procédures menées par les particuliers contre l'autorité publique afin de maintenir un équilibre dans la protection juridique. La suppression de la dispense de la TVA en ce qui concerne les frais d'avocat pour ces procédures entraînerait une violation des articles 10 et 11 de la Constitution.

B.10.1. Les articles 10, 11, 13, 23 et 172 de la Constitution disposent :

« Art. 10. [...]

Les Belges sont égaux devant la loi; seuls ils sont admissibles aux emplois civils et militaires, sauf les exceptions qui peuvent être établies par une loi pour des cas particuliers.

[...]

Art 11. La jouissance des droits et libertés reconnus aux Belges doit être assurée sans discrimination. [...]

[...]

Art. 13. Nul ne peut être distrait, contre son gré, du juge que la loi lui assigne.

[...]

Art. 23. Chacun a le droit de mener une vie conforme à la dignité humaine.

A cette fin, la loi, le décret ou la règle visée à l'article 134 garantissent, en tenant compte des obligations correspondantes, les droits économiques, sociaux et culturels, et déterminent les conditions de leur exercice.

Ces droits comprennent notamment :

[...]

2° le droit à la sécurité sociale, à la protection de la santé et à l'aide sociale, médicale et juridique;

[...]

Art. 172. Il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts.

Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi ».

B.10.2. Les articles 6 et 14 de la Convention européenne des droits de l'homme disposent :

« Article 6 - Droit à un procès équitable

1. Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle. Le jugement doit être rendu publiquement, mais l'accès de la salle d'audience peut être interdit à la presse et au public pendant la totalité ou une partie du procès dans l'intérêt de la moralité, de l'ordre public ou de la sécurité nationale dans une société démocratique, lorsque les intérêts des mineurs ou la protection de la vie privée des parties au procès l'exigent, ou dans la mesure jugée strictement nécessaire par le tribunal, lorsque dans des circonstances spéciales la publicité serait de nature à porter atteinte aux intérêts de la justice.

2. Toute personne accusée d'une infraction est présumée innocente jusqu'à ce que sa culpabilité ait été légalement établie.

3. Tout accusé a droit notamment à :

[...]

b) disposer du temps et des facilités nécessaires à la préparation de sa défense;

c) se défendre lui-même ou avoir l'assistance d'un défenseur de son choix et, s'il n'a pas les moyens de rémunérer un défenseur, pouvoir être assisté gratuitement par un avocat d'office, lorsque les intérêts de la justice l'exigent;

[...]

Article 14 - Interdiction de discrimination

La jouissance des droits et libertés reconnus dans la présente Convention doit être assurée, sans distinction aucune, fondée notamment sur le sexe, la race, la couleur, la langue, la religion, les opinions politiques ou toutes autres opinions, l'origine nationale ou sociale, l'appartenance à une minorité nationale, la fortune, la naissance ou toute autre situation ».

B.10.3. Les articles 14 et 26 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques disposent :

« Art. 14. 1. Tous sont égaux devant les tribunaux et les cours de justice. Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement et publiquement par un tribunal compétent, indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil. Le huis clos peut être prononcé pendant la totalité ou une partie du procès soit dans l'intérêt des bonnes mœurs, de l'ordre public ou de la sécurité nationale dans une société démocratique, soit lorsque l'intérêt de la vie privée des parties en cause l'exige, soit encore dans la mesure où le tribunal l'estimera absolument nécessaire, lorsqu'en raison des circonstances particulières de l'affaire la publicité nuirait aux intérêts de la justice; cependant, tout jugement rendu en matière pénale ou civile sera public, sauf si l'intérêt de mineurs exige qu'il en soit autrement ou si le procès porte sur des différends matrimoniaux ou sur la tutelle des enfants.

2. Toute personne accusée d'une infraction pénale est présumée innocente jusqu'à ce que sa culpabilité ait été légalement établie.

3. Toute personne accusée d'une infraction pénale a droit, en pleine égalité, au moins aux garanties suivantes :

[...]

b) A disposer du temps et des facilités nécessaires à la préparation de sa défense et à communiquer avec le conseil de son choix;

[...]

d) A être présente au procès et à se défendre elle-même ou à avoir l'assistance d'un défenseur de son choix; si elle n'a pas de défenseur, à être informée de son droit d'en avoir un, et, chaque fois que l'intérêt de la justice l'exige, à se voir attribuer d'office un défenseur, sans frais, si elle n'a pas les moyens de le rémunérer;

[...]

Art. 26. Toutes les personnes sont égales devant la loi et ont droit sans discrimination à une égale protection de la loi. A cet égard, la loi doit interdire toute discrimination et garantir à toutes les personnes une protection égale et efficace contre toute discrimination, notamment de race, de couleur, de sexe, de langue, de religion, d'opinion politique et de toute autre opinion, d'origine nationale ou sociale, de fortune, de naissance ou de toute autre situation ».

B.10.4. L'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne dispose :

« Article 47 - Droit à un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial

Toute personne dont les droits et libertés garantis par le droit de l'Union ont été violés a droit à un recours effectif devant un tribunal dans le respect des conditions prévues au présent article.

Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial, établi préalablement par la loi. Toute personne a la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter.

Une aide juridictionnelle est accordée à ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes, dans la mesure où cette aide serait nécessaire pour assurer l'effectivité de l'accès à la justice ».

B.11. Par son arrêt n° 165/2014 du 13 novembre 2014, la Cour a jugé :

« B.17.1. Les principes du respect des droits de la défense et du procès équitable impliquent le droit, pour le justiciable, de se faire assister par un avocat, droit auquel le principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination est applicable. Le droit de se faire assister d'un avocat est un corollaire des droits de la défense dont le législateur ne pourrait priver une catégorie de justiciables sans établir une distinction injustifiée étant donné la nature des principes en cause.

L'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme garantit à toute personne le droit de bénéficier d'un procès équitable, ce qui peut impliquer, en vue de comparaître devant une juridiction, l'assistance d'un conseil lorsqu'il ressort des circonstances de la cause qu'il est très improbable que la personne concernée puisse défendre utilement sa propre cause (CEDH, *Airey c. Irlande*, 9 octobre 1979).

Par ailleurs, la Convention a pour but de :

‘ protéger des droits concrets et effectifs. La remarque vaut en particulier pour le droit d'accès aux tribunaux, eu égard à la place éminente que le droit à un procès équitable occupe dans une société démocratique (arrêt *Airey*, précité, pp. 12-14, § 24). Il est essentiel à la notion de procès équitable, tant au civil qu'au pénal, qu'un plaideur se voie offrir la possibilité de défendre utilement sa cause devant le tribunal (*ibidem*) et qu'il bénéficie de l'égalité des armes avec son adversaire (voir, parmi de nombreux autres exemples, *De Haes et Gijssels c. Belgique*, arrêt du 24 février 1997, *Recueil des arrêts et décisions*, 1997-I, p. 238, § 53) ’ (CEDH, *Steel et Morris c. Royaume-Uni*, 15 février 2005, § 59).

Certes, la Cour européenne des droits de l'homme laisse à l'Etat le choix des moyens à employer pour garantir aux plaideurs les droits prévus par l'article 6.1 (*ibid.*, § 60), considère que ‘ la question de savoir si l'octroi d'une aide judiciaire est nécessaire pour que la

procédure soit équitable doit être tranchée au regard des faits et circonstances particuliers de chaque espèce et dépend notamment de la gravité de l'enjeu pour le requérant, de la complexité du droit et de la procédure applicables, ainsi que de la capacité du requérant de défendre effectivement sa cause' (*ibid.*, § 61) et accepte des limitations au droit d'accès aux tribunaux (*ibid.*, § 62). Néanmoins, 'une limitation de l'accès au tribunal ne saurait restreindre l'accès ouvert à un justiciable d'une manière ou à un point tels que son droit d'accès à un tribunal s'en trouve atteint dans sa substance même. Elle ne se concilie avec l'article 6 § 1 que si elle tend à un but légitime et s'il existe un rapport de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé [...] ' (CEDH, *Anakomba Yula c. Belgique*, 10 mars 2009, § 31).

La limitation de l'accès au tribunal peut être de caractère financier. 'La Convention n'oblige pas à accorder l'aide judiciaire dans toutes les contestations en matière civile. En effet, il y a une nette distinction entre les termes de l'article 6 § 3 c), qui garantit le droit à l'aide judiciaire gratuite à certaines conditions dans les procédures pénales, et ceux de l'article 6 § 1, qui ne renvoie pas du tout à l'aide judiciaire. La Cour rappelle également qu'un système d'assistance judiciaire ne peut pas fonctionner sans la mise en place d'un dispositif permettant de sélectionner les affaires susceptibles d'en bénéficier, et qu'un système qui prévoit de n'allouer des deniers publics au titre de l'aide judiciaire qu'aux demandeurs dont le pourvoi a une chance raisonnable de succès ne saurait en soi être qualifié d'arbitraire [...]. ' (CEDH, *Pedro Ramos c. Suisse*, 14 octobre 2010, § 41). La Cour européenne considère cependant dans plusieurs arrêts que l'absence d'assistance conduit à une violation de l'article 6.1 (CEDH, *Airey*, cité, § 28; *P., C. et S. c. Royaume-Uni*, 16 juillet 2002, § 100; *Steel et Morris*, cité, § 72; *Tabor c. Pologne*, 27 juin 2006, § 47; *Bakan c. Turquie*, 12 juin 2007, §§ 77 et 78; *Anakomba Yula*, cité, § 39). Elle estime par ailleurs important 'de prendre en compte la qualité du système d'assistance judiciaire dans un Etat. En d'autres termes, elle doit vérifier que le système mis en place par le législateur offre des garanties substantielles aux individus, de nature à les préserver de l'arbitraire [...]' (CEDH, *Pedro Ramos*, cité, § 49).

B.17.2. Le droit d'accès à un juge et le principe de l'égalité des armes, qui sont des éléments de la notion plus large de procès équitable, au sens de l'article 6.1 de la Convention, impliquent également l'obligation de garantir un juste équilibre entre les parties au procès et d'offrir à chaque partie la possibilité raisonnable de présenter sa cause dans des conditions qui ne la placent pas dans une situation de net désavantage par rapport à son ou ses adversaires (CEDH, *Dombo c. Pays-Bas*, 27 octobre 1993, § 33; grande chambre, *Öçalan c. Turquie*, 12 mai 2005, § 140; *Yvon c. France*, 24 avril 2003, § 31; *Roux c. France*, 25 avril 2006, § 23; *Batsanina c. Russie*, 26 mai 2009, § 22; *Versini c. France*, 11 mai 2010, § 62).

L'article 14 de la Convention vient renforcer ce principe. La Cour européenne des droits de l'homme a déjà pris en compte à cet égard la différence entre les degrés d'assistance dont les requérants, d'une part, et l'entreprise, partie adverse au procès, d'autre part, ont bénéficié de la part d'hommes de loi, pour conclure au manque d'équité et à l'inégalité des armes (CEDH, *Steel et Morris*, cité, §§ 69 et 72). Elle est aussi d'avis que 'la possibilité de défendre sa cause seul, dans une procédure l'opposant à un professionnel du droit, n'offrait pas au requérant un droit d'accès à un tribunal dans des conditions lui permettant, de manière

effective, de bénéficier de l'égalité des armes inhérente à la notion de procès équitable ' (CEDH, *Bertuzzi, c. France*, 13 février 2003, § 31).

B.17.3. C'est au législateur qu'il appartient de donner une portée concrète aux principes généraux tels que l'accès à un juge et l'égalité des armes. Mais il relève de la compétence de la Cour, sans qu'elle puisse se substituer au législateur, de vérifier si les différentes parties au procès ne sont pas traitées de manière discriminatoire ».

B.12. La disposition attaquée abroge la disposition qui, dans le Code de la TVA, exemptait de la taxe les prestations de services exécutées, dans l'exercice de leur activité habituelle, par les avocats. Elle a donc pour effet de soumettre ces prestations de services à une taxe de 21 %.

B.13. Dans son arrêt n° 165/2014, la Cour a relevé que l'Etat belge n'était pas tenu par la directive 2006/112/CE de mettre fin au régime d'exonération de la TVA sur les prestations d'avocat mais qu'il ressort des travaux préparatoires cités en B.2.1 que, par la loi attaquée, le législateur a voulu aligner le droit belge sur le droit des autres Etats membres de l'Union. Elle a par ailleurs jugé que les atteintes alléguées au droit à un procès équitable, plus particulièrement en ce qui concerne le droit à l'assistance d'un avocat et le principe de l'égalité des armes dans le procès, trouvent leur fondement dans la directive 2006/112/CE.

Elle a dès lors posé à la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles suivantes :

« 1. a) En soumettant les prestations de services effectuées par les avocats à la TVA, sans prendre en compte, au regard du droit à l'assistance d'un avocat et du principe de l'égalité des armes, la circonstance que le justiciable qui ne bénéficie pas de l'aide juridique est ou non assujetti à la TVA, la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée est-elle compatible avec l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, combiné avec l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que cet article reconnaît à toute personne le droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter et le droit à une aide juridictionnelle pour ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes, lorsque cette aide est nécessaire pour assurer l'effectivité de l'accès à la justice ?

b) Pour les mêmes raisons, la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 est-elle compatible avec l'article 9, paragraphes 4 et 5, de la Convention sur l'accès à l'information, la participation du public au processus décisionnel et l'accès à la justice en matière d'environnement, signée à Aarhus le 25 juin 1998, en ce que ces dispositions prévoient un droit d'accès à la justice sans que le coût de ces procédures ne puisse être prohibitif et moyennant 'la mise en place de mécanismes appropriés d'assistance visant à éliminer ou à réduire les obstacles financiers ou autres qui entravent l'accès à la justice' ?

c) Les services que fournissent les avocats dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle peuvent-ils être inclus dans les services visés par l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112/CE précitée, qui sont étroitement liés à l'aide et à la sécurité sociales, ou peuvent-ils être exonérés en vertu d'une autre disposition de la directive ? En cas de réponse négative à cette question, la directive 2006/112/CE, interprétée comme ne permettant pas d'exonérer de la TVA les prestations de services effectuées par les avocats au profit des justiciables qui bénéficient de l'aide juridique dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle, est-elle compatible avec l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, combiné avec l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme ?

2. En cas de réponse négative aux questions mentionnées au point 1, l'article 98 de la directive 2006/112/CE, en ce qu'il ne prévoit pas la possibilité d'appliquer un taux réduit de TVA pour les prestations de services effectuées par les avocats, le cas échéant selon que le justiciable qui ne bénéficie pas de l'aide juridique est ou non assujéti à la TVA, est-il compatible avec l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, combiné avec l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que cet article reconnaît à toute personne le droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter et le droit à une aide juridictionnelle pour ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes, lorsque cette aide est nécessaire pour assurer l'effectivité de l'accès à la justice ?

3. En cas de réponse négative aux questions mentionnées au point 1, l'article 132 de la directive 2006/112/CE est-il compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination inscrit aux articles 20 et 21 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et à l'article 9 du Traité sur l'Union européenne, combiné avec l'article 47 de cette Charte, en ce qu'il ne prévoit pas, parmi les activités d'intérêt général, l'exonération de la TVA en faveur des prestations d'avocat, alors que d'autres prestations de services sont exonérées en tant qu'activités d'intérêt général, par exemple les prestations effectuées par les services publics postaux, différentes prestations médicales ou encore des prestations en lien avec l'enseignement, le sport ou la culture, et alors que cette différence de traitement entre les prestations d'avocat et les prestations exonérées par l'article 132 de la directive suscite des doutes suffisants dès lors que les prestations d'avocat concourent au respect de certains droits fondamentaux ?

4. a) En cas de réponse négative aux questions mentionnées aux points 1 et 3, l'article 371 de la directive 2006/112/CE peut-il être interprété, conformément à l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, comme autorisant un Etat membre de l'Union à maintenir partiellement l'exonération des prestations de services

d'avocats lorsque ces prestations sont effectuées en faveur de justiciables qui ne sont pas assujettis à la TVA ?

b) L'article 371 de la directive 2006/112/CE peut-il également être interprété, conformément à l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, comme autorisant un Etat membre de l'Union à maintenir partiellement l'exonération des prestations de services d'avocats lorsque ces prestations sont effectuées en faveur de justiciables qui bénéficient de l'aide juridique dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle ? ».

B.14. Par son arrêt C-543/14 du 28 juillet 2016, la Cour de justice a jugé ce qui suit concernant la première question préjudicielle :

« *Sur la première question, sous a)*

22. Par la première question, sous a), la juridiction de renvoi demande, en substance, à la Cour d'examiner la validité de l'article 1er, paragraphe 2, et de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 au regard du droit à un recours effectif et du principe de l'égalité des armes garantis à l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après la 'Charte'), en ce que ces dispositions soumettent à la TVA les prestations de services des avocats fournies aux justiciables ne bénéficiant pas de l'aide juridictionnelle dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle.

23. La juridiction de renvoi se référant non seulement à l'article 47 de la Charte, mais également à l'article 14 du PIDCP et à l'article 6 de la CEDH, il convient de rappeler que, si, comme le confirme l'article 6, paragraphe 3, TUE, les droits fondamentaux reconnus par la CEDH font partie du droit de l'Union en tant que principes généraux et si l'article 52, paragraphe 3, de la Charte dispose que les droits contenus dans celle-ci correspondant à des droits garantis par la CEDH ont le même sens et la même portée que ceux que leur confère ladite convention, cette dernière ne constitue pas, tant que l'Union n'y a pas adhéré, un instrument juridique formellement intégré à l'ordre juridique de l'Union (arrêts du 26 février 2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, point 44; du 3 septembre 2015, *Inuit Tapiriit Kanatami e.a./Commission*, C-398/13 P, EU:C:2015:535, point 45, ainsi que du 15 février 2016, *N.*, C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, point 45). Ce dernier constat vaut également pour le PIDCP. Ainsi, l'examen de la validité de la directive 2006/112 doit être opéré au regard uniquement des droits fondamentaux garantis par la Charte (voir, en ce sens, arrêt du 15 février 2016, *N.*, C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, point 46 et jurisprudence citée).

24. En ce qui concerne la portée de l'examen requis par la question posée, il convient de relever que celle-ci se limite au coût spécifique qui résulte de l'assujettissement des prestations de services des avocats à la TVA au taux de 21 % et ne vise pas l'ensemble des coûts afférents à la procédure judiciaire.

25. En outre, les doutes émis par la juridiction de renvoi ne concernent que la situation des justiciables qui ne bénéficient pas de l'aide juridictionnelle en vertu des dispositions pertinentes du droit national. En effet, selon les indications fournies par cette juridiction, les justiciables qui bénéficient de cette aide ne sont pas affectés par une éventuelle augmentation

des frais d'avocats pouvant résulter de l'assujettissement à la TVA des prestations de services des avocats, dès lors que ces prestations de services sont prises en charge par l'État belge.

26. En revanche, les autres justiciables doivent, en principe, supporter, en vertu des règles prévues par le droit national, les frais d'avocat incluant la TVA, ce qui soulève, selon la juridiction de renvoi, des interrogations relatives à la compatibilité d'une telle charge fiscale au regard du droit à un recours effectif garanti à l'article 47 de la Charte. Cette juridiction nourrit en outre des doutes quant à la compatibilité de cette charge fiscale avec le principe de l'égalité des armes, dès lors que seuls les justiciables ayant la qualité d'assujetti disposent du droit de déduire la TVA payée en amont pour des prestations de services des avocats, en vertu de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112, et que l'assujettissement de ces prestations de services à la TVA frappe, ainsi, différemment les justiciables selon qu'ils ont ou n'ont pas la qualité d'assujetti.

#### *Sur le droit à un recours effectif*

27. L'article 47 de la Charte consacre le droit à un recours effectif, ce droit comprenant, selon le deuxième alinéa de cet article, notamment, la possibilité pour toute personne de se faire conseiller, défendre et représenter par un avocat. Le troisième alinéa dudit article garantit le droit à un recours effectif par l'octroi d'une aide juridictionnelle aux justiciables ne disposant pas de ressources suffisantes.

28. A cet égard, il convient de relever qu'il ressort du dossier soumis à la Cour que les justiciables qui n'ont pas droit à l'aide juridictionnelle, seuls visés par la première question, sous a), sont supposés disposer, en vertu des dispositions pertinentes du droit national, de ressources suffisantes pour accéder à la justice en se faisant représenter par un avocat. Or, s'agissant de ces justiciables, le droit à un recours effectif consacré à l'article 47 de la Charte ne garantit pas, en principe, un droit à ce que les prestations de services des avocats soient exonérées de la TVA.

29. La première question, sous a), portant sur la validité de l'article 1er, paragraphe 2, et de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 au regard de l'article 47 de la Charte, s'apprécie en fonction des caractéristiques propres à ces dispositions et ne saurait dépendre des circonstances particulières d'un cas d'espèce donné.

30. En outre, si l'accès à la justice et l'effectivité de la protection juridictionnelle dépendent d'une multitude de facteurs de toute nature, il n'en demeure pas moins que les coûts afférents à une procédure judiciaire, parmi lesquels figure la TVA grevant les prestations de services des avocats, peuvent également avoir une incidence sur la décision du justiciable de faire valoir ses droits en justice en se faisant représenter par un avocat.

31. Toutefois, il ressort de la jurisprudence de la Cour, rendue dans plusieurs domaines autres que le droit de la TVA, que l'imposition de tels coûts ne peut être mise en cause au regard du droit à un recours effectif garanti à l'article 47 de la Charte que si ces coûts ont un caractère insurmontable (voir, par analogie, arrêt du 22 décembre 2010, *DEB*, C-279/09, EU:C:2010:811, point 61, et ordonnance du 13 juin 2012, *GREP*, C-156/12, non publiée,

EU:C:2012:342, point 46) ou s'ils rendent l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union pratiquement impossible ou excessivement difficile (voir, par analogie, arrêt du 6 octobre 2015, *Orizzonte Salute*, C-61/14, EU:C:2015:655, points 48, 49 et 58).

32. Les requérants au principal ont, certes, souligné que l'assujettissement des prestations de services des avocats à la TVA au taux de 21 % implique, pour les justiciables ne bénéficiant pas de l'aide juridictionnelle, seuls visés par la première question, sous a), une augmentation importante des coûts afférents à la procédure judiciaire.

33. Cependant, ainsi que l'a relevé, notamment, le gouvernement belge dans ses observations écrites, l'assujettissement de ces prestations de services à la TVA au taux de 21 % n'implique pas, dans la même proportion, une augmentation des charges des avocats, dès lors que, en tant qu'assujettis, ces derniers ont le droit de déduire la TVA grevant les acquisitions de biens ou de services dans le cadre des services qu'ils fournissent, conformément à l'article 168, sous a), de la directive 2006/112. Or, l'exercice du droit à déduction étant susceptible de réduire leurs charges, la mesure dans laquelle les avocats sont économiquement tenus de répercuter la charge résultant de la TVA sur leurs honoraires est incertaine.

34. L'ampleur d'une éventuelle augmentation de ces honoraires est d'autant plus incertaine qu'est appliqué, en Belgique, un régime d'honoraires librement négociés. Dans le cadre d'un tel régime, fondé sur la concurrence entre les avocats, ces derniers sont amenés à prendre en compte la situation économique de leurs clients. En outre, ainsi que Mme l'avocat général l'a relevé au point 85 de ses conclusions, selon la réglementation nationale pertinente, les honoraires des avocats sont censés respecter les limites résultant de l'exigence de juste modération.

35. Dès lors, aucune corrélation stricte, voire mécanique, ne peut être établie entre l'assujettissement à la TVA des prestations de services des avocats et une augmentation du prix de ces services.

36. En tout état de cause, le montant de TVA en cause au principal ne constituant pas, loin s'en faut, la fraction la plus importante des coûts afférents à une procédure judiciaire, il ne saurait être considéré que l'assujettissement des prestations de services des avocats à la TVA constitue, à lui seul, un obstacle insurmontable à l'accès à la justice ou qu'il rend l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union pratiquement impossible ou excessivement difficile. Dans ces conditions, le fait que cet assujettissement puisse éventuellement entraîner une augmentation de ces coûts ne saurait mettre en cause, au regard du droit à un recours effectif garanti à l'article 47 de la Charte, un tel assujettissement.

37. Dans l'hypothèse où les circonstances particulières d'un cas d'espèce donné impliqueraient que l'assujettissement des prestations de services des avocats à la TVA crée, à lui seul, un obstacle insurmontable à l'accès à la justice ou qu'il rend l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union pratiquement impossible ou excessivement difficile, il conviendrait d'en tenir compte par un aménagement approprié du droit à l'aide juridictionnelle, conformément à l'article 47, troisième alinéa, de la Charte.

38. Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de constater que la protection conférée par le droit à un recours effectif ne s'étend pas à l'assujettissement des prestations de services des avocats à la TVA.

*Sur le principe de l'égalité des armes*

39. Les requérants au principal contestent la validité de l'article 1er, paragraphe 2, et de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 également au regard du principe de l'égalité des armes, au motif que l'assujettissement des prestations de services des avocats à la TVA au taux de 21 % désavantage les justiciables non assujettis par rapport aux justiciables ayant la qualité d'assujetti. Ce désavantage découlerait du fait que ces derniers, à la différence des premiers, bénéficieraient d'un droit à déduction et ne supporteraient pas la charge financière résultant de cette application de la TVA.

40. Selon la jurisprudence constante de la Cour, le principe d'égalité des armes, qui est un corollaire de la notion même de procès équitable et a pour but d'assurer l'équilibre entre les parties à la procédure, implique l'obligation d'offrir à chaque partie une possibilité raisonnable de présenter sa cause, y compris ses preuves, dans des conditions qui ne la placent pas dans une situation de net désavantage par rapport à son adversaire (voir, en ce sens, arrêts du 6 novembre 2012, *Otis e.a.*, C-199/11, EU:C:2012:684, points 71 et 72; du 12 novembre 2014, *Guardian Industries et Guardian Europe/Commission*, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, point 31, ainsi que l'ordonnance du 16 juillet 2015, *Sánchez Morcillo et Abril García*, C-539/14, EU:C:2015:508, point 48).

41. Ce principe a pour but d'assurer l'équilibre procédural entre les parties à une procédure judiciaire, en garantissant l'égalité des droits et des obligations de ces parties en ce qui concerne, notamment, les règles régissant l'administration des preuves et le débat contradictoire devant le juge (voir, en ce sens, arrêt du 6 novembre 2012, *Otis e.a.*, C-199/11, EU:C:2012:684, points 71 et 72) ainsi que les droits de recours desdites parties (arrêt du 17 juillet 2014, *Sánchez Morcillo et Abril García*, C-169/14, EU:C:2014:2099, points 44, 48 et 49).

42. Toutefois, le principe d'égalité des armes n'implique pas, ainsi que le Conseil l'a relevé dans ses observations soumises à la Cour, l'obligation de mettre les parties sur un pied d'égalité s'agissant des coûts financiers supportés dans le cadre de la procédure judiciaire.

43. En ce qui concerne l'assujettissement des prestations de services des avocats à la TVA au taux de 21 %, il convient de relever que, si l'assujettissement à cette taxe et l'exercice du droit à déduction sont, certes, susceptibles de conférer, pour un montant d'honoraires identique, un avantage pécuniaire au justiciable ayant la qualité d'assujetti par rapport au justiciable non assujetti, cet avantage pécuniaire n'est, cependant, pas susceptible d'affecter l'équilibre procédural des parties.

44. En effet, il a été constaté au point 28 du présent arrêt que ces justiciables sont, en effet, supposés disposer des ressources suffisantes permettant de couvrir les coûts afférents à la procédure judiciaire, y compris les honoraires d'avocat. Dès lors, nonobstant l'éventuel avantage financier qu'il est susceptible de procurer à l'un ou à l'autre de ces justiciables, l'assujettissement des prestations de services des avocats à la TVA en cause au principal n'est pas de nature, pour ce qui concerne le droit à un procès équitable, à placer les justiciables non assujettis dans une situation de net désavantage par rapport aux justiciables ayant la qualité d'assujetti.

45. Ainsi que la Commission l'a relevé dans ses observations soumises à la Cour, la capacité d'une partie à un litige de pouvoir verser des honoraires d'avocat plus élevés que ceux versés par son adversaire ne se traduit pas nécessairement par une meilleure représentation juridique. En effet, selon le constat figurant au point 34 du présent arrêt, dans le cadre d'un régime d'honoraires d'avocat librement négociés, tel que celui en vigueur en Belgique, les avocats peuvent être conduits à prendre en compte la situation économique de leurs clients et à demander à leurs clients non assujettis des honoraires, incluant la TVA, moins élevés que ceux qu'ils demandent à leurs clients assujettis.

46. Il convient dès lors de constater que la garantie conférée par le principe d'égalité des armes ne s'étend pas à l'assujettissement des prestations de services des avocats à la TVA au taux de 21 %.

47. Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la première question, sous a), que l'examen de l'article 1er, paragraphe 2, et de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 au regard du droit à un recours effectif et du principe de l'égalité des armes garantis à l'article 47 de la Charte n'a révélé aucun élément de nature à affecter leur validité, en ce que ces dispositions soumettent à la TVA les prestations de services des avocats fournies aux justiciables ne bénéficiant pas de l'aide juridictionnelle dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle.

*Sur la première question, sous b)*

48. Par la première question, sous b), la juridiction de renvoi demande, en substance, à la Cour d'examiner la validité de l'article 1er, paragraphe 2, et de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 au regard de l'article 9, paragraphes 4 et 5, de la convention d'Aarhus, en ce qu'ils soumettent les prestations de services des avocats à la TVA.

49. A cet égard, il convient de rappeler qu'il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour que les dispositions d'un accord international auquel l'Union est partie ne peuvent être invoquées à l'appui d'un recours en annulation d'un acte de droit dérivé de l'Union ou d'une exception tirée de l'illégalité d'un tel acte qu'à la condition, d'une part, que la nature et l'économie de cet accord ne s'y opposent pas et, d'autre part, que ces dispositions apparaissent, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises (arrêt du 13 janvier 2015, *Conseil e.a./Vereniging Milieudéfensie et Stichting Stop Luchtverontreiniging Utrecht*, C-401/12 P à C-403/12 P, EU:C:2015:4, point 54 ainsi que jurisprudence citée).

50. S'agissant de l'article 9, paragraphe 4, de la convention d'Aarhus, il ressort des termes mêmes de cette disposition qu'elle ne trouve à s'appliquer qu'aux procédures visées à l'article 9, paragraphes 1, 2 et 3, de cette convention. Or, ces dernières dispositions ne contiennent aucune obligation inconditionnelle et suffisamment précise susceptible de régir directement la situation juridique des particuliers.

51. En effet, la Cour a jugé, en ce qui concerne l'article 9, paragraphe 3, de ladite convention, que, dès lors que seuls 'les membres du public qui répondent aux critères éventuels prévus par [le] droit interne' sont titulaires des droits prévus à cette disposition, celle-ci est subordonnée, dans son exécution ou dans ses effets, à l'intervention d'un acte ultérieur (arrêts du 8 mars 2011, *Lesoochranárske zoskupenie*, C-240/09, EU:C:2011:125,

point 45, ainsi que du 13 janvier 2015, *Conseil e.a./Vereniging Milieudefensie et Stichting Stop Luchtverontreiniging Utrecht*, C-401/12 P à C-403/12 P, EU:C:2015:4, point 55).

52. Ainsi que Mme l'avocat général l'a relevé au point 92 de ses conclusions, l'article 9, paragraphes 1 et 2, de la convention d'Aarhus se réfère également à des critères arrêtés par le droit national. En effet, selon les termes de ces dispositions, les procédures de recours qu'elles visent doivent être établies ' dans le cadre de [l]a législation nationale ' des parties à cette convention, le législateur national devant, notamment, décider s'il entend prévoir la possibilité d'un recours ' devant une instance judiciaire ou un autre organe indépendant et impartial établi par la loi '. En outre, il ressort de l'article 9, paragraphe 2, deuxième alinéa, de ladite convention qu'il appartient aux dispositions du droit interne de déterminer ' ce qui constitue un intérêt suffisant et une atteinte à un droit '.

53. Il s'ensuit que l'application de l'article 9, paragraphe 4, de la convention d'Aarhus se réfère exclusivement à des dispositions de cette convention qui ne remplissent pas les conditions, visées au point 49 du présent arrêt, pour pouvoir être invoquées à l'appui d'un recours en annulation d'un acte de droit dérivé de l'Union.

54. Partant, l'article 9, paragraphe 4, de ladite convention ne peut être invoqué pour mettre en cause la validité de la directive 2006/112.

55. S'agissant de l'article 9, paragraphe 5, de la convention d'Aarhus, il découle de cette disposition, aux termes de laquelle chaque partie à cette convention est tenue d' ' envisage[r] ' de mettre en place des ' mécanismes appropriés d'assistance ' visant à éliminer ou à réduire les obstacles financiers ou autres qui entravent l'accès à la justice, qu'elle ne comporte pas non plus d'obligation inconditionnelle et suffisamment précise et qu'elle est subordonnée, dans son exécution ou dans ses effets, à l'intervention d'un acte ultérieur.

56. Dans ces conditions, l'article 9, paragraphe 5, de ladite convention ne saurait, en raison de sa nature même, être invoqué aux fins de contester la validité de la directive 2006/112.

57. Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la première question, sous b), que l'article 9, paragraphes 4 et 5, de la convention d'Aarhus ne peut être invoqué aux fins de l'appréciation de la validité de l'article 1er, paragraphe 2, et de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112.

*Sur la première question, sous c)*

58. Par la première question, sous c), la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 ou d' ' autres dispositions ' de cette directive doivent être interprétés en ce sens que les prestations de services effectuées par les avocats au profit des justiciables qui bénéficient de l'aide juridictionnelle dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle, tel que celui en cause au principal, sont exonérées de la TVA. En cas de réponse négative à cette question, cette juridiction demande, en substance, à la Cour d'examiner la validité de l'article 1er, paragraphe 2, et de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de cette directive au regard de l'article 47 de la Charte, en ce que ces dispositions soumettent ces prestations de services à la TVA.

59. A titre liminaire, il convient de relever que, si la question posée à titre principal se réfère tant à l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 qu'à d'éventuelles ' autres dispositions ' de cette directive, la demande de décision préjudicielle ne permet pas d'identifier celles des dispositions de ladite directive, autres que l'article 132, paragraphe 1, sous g), de cette dernière, sur la base desquelles les prestations de services des avocats effectuées dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle pourraient être exonérées de la TVA.

60. Ainsi que Mme l'avocat général l'a relevé aux points 54 et 55 de ses conclusions, si la Cour n'a pas encore statué sur l'application de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 aux prestations de services fournies par les avocats dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle, elle a toutefois jugé que ces prestations de services ne peuvent pas être soumises à un taux de TVA réduit en vertu de l'article 98, paragraphe 2, de cette directive, lu en combinaison avec le point 15 de l'annexe III de cette dernière (voir, en ce sens, arrêt du 17 juin 2010, *Commission/France*, C-492/08, EU:C:2010:348, point 47).

61. Dans cet arrêt, la Cour a considéré que, dès lors que le point 15 de l'annexe III de ladite directive autorise les Etats membres à appliquer un taux réduit de TVA non pas à toutes les prestations de services à caractère social, mais uniquement à celles fournies par des organismes qui répondent à la double exigence d'avoir eux-mêmes un caractère social et d'être engagés dans des œuvres d'aide et de sécurité sociales, la volonté du législateur de l'Union de soumettre la possibilité de l'application d'un taux réduit aux seules prestations de services fournies par des organismes répondant à cette double exigence serait contrecarrée si un Etat membre était libre de qualifier des entités privées poursuivant un but lucratif comme des organismes au sens dudit point 15 en raison du simple fait que ces entités fournissent également des services à caractère social (voir, en ce sens, arrêt du 17 juin 2010, *Commission/France*, C-492/08, EU:C:2010:348, points 43 et 44).

62. Ainsi, la Cour a jugé qu'un Etat membre ne saurait appliquer un taux réduit de TVA à des prestations de services fournies par des entités privées poursuivant un but lucratif sur la base de la seule appréciation du caractère de ces services, sans tenir compte, notamment, des objectifs poursuivis par ces entités considérés dans leur globalité et de la stabilité de l'engagement social de celles-ci. Or, eu égard aux objectifs globaux et à l'absence de stabilité d'un éventuel engagement social, la catégorie professionnelle des avocats et avoués en sa généralité ne saurait être considérée comme présentant un caractère social (voir, en ce sens, arrêt du 17 juin 2010, *Commission/France*, C-492/08, EU:C:2010:348, points 45 et 46).

63. Cette jurisprudence s'applique *mutatis mutandis* à l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112, dès lors que son application est non seulement soumise à une condition relative au caractère social des prestations de services concernées, celles-ci devant être étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales, mais est en outre limitée aux prestations de services effectuées par des organismes reconnus comme ayant un caractère social.

64. En l'occurrence, il ressort du dossier soumis à la Cour que les prestations de services sous le régime national d'aide juridictionnelle sont fournies non pas par tous les avocats, mais seulement par ceux qui se portent volontaires pour fournir ces prestations de services à titre principal ou à titre accessoire et qui sont, à cet effet, inscrits sur une liste établie

annuellement. Il apparaît ainsi que la fourniture des prestations de services sous un tel régime ne constitue qu'un objectif parmi d'autres de la profession d'avocat.

65. Dès lors, les prestations de services rendues par les avocats dans le cadre du régime national d'aide juridictionnelle en cause au principal ne sont pas exonérées de la TVA en vertu de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112.

66. Enfin, dans l'hypothèse où ces prestations de services ne seraient pas exonérées de la TVA, la juridiction de renvoi s'interroge sur la validité de l'article 1er, paragraphe 2, et de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de ladite directive au regard de l'article 47 de la Charte, en ce qu'ils soumettent lesdites prestations de services à la TVA au taux de 21 %. À cet égard, il paraît ressortir des indications de la juridiction de renvoi que le régime national d'aide juridictionnelle en cause au principal prend en charge la totalité des frais d'avocat des justiciables bénéficiant de cette aide, y compris la TVA grevant les prestations de services des avocats.

67. Or, en l'absence d'indications complémentaires de la juridiction de renvoi relatives à ses effets, l'assujettissement à la TVA des prestations de services fournies par les avocats dans le cadre de ce régime national d'aide juridictionnelle n'apparaît pas remettre en cause le droit à un recours effectif des justiciables bénéficiant d'une telle aide.

68. Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la première question, sous c), que l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que les prestations de services effectuées par les avocats au profit des justiciables qui bénéficient de l'aide juridictionnelle dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle, tel que celui en cause au principal, ne sont pas exonérées de la TVA ».

B.15. Compte tenu de ces réponses, la Cour de justice a estimé qu'il n'y avait pas lieu d'examiner les autres questions préjudicielles.

B.16. Il découle de cet arrêt que la Cour de justice estime que le coût spécifique qui résulte de l'assujettissement des prestations de services des avocats à la TVA au taux de 21 % ne porte pas atteinte en soi au droit à un recours effectif, dès lors que « les justiciables qui n'ont pas droit à l'aide juridictionnelle [...] sont supposés disposer, en vertu des dispositions pertinentes du droit national, de ressources suffisantes pour accéder à la justice en se faisant représenter par un avocat » (point 28). Elle considère que cet assujettissement ne constitue pas, « à lui seul, un obstacle insurmontable à l'accès à la justice » ou ne rend pas « l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union pratiquement impossible ou excessivement difficile » (point 36). Elle relève par ailleurs que l'avantage pécuniaire conféré au justiciable ayant la qualité d'assujetti par rapport au justiciable non assujetti n'est pas susceptible d'affecter l'équilibre procédural des parties (point 43).

B.17. La disposition attaquée s'inscrit dans le prolongement direct de la directive 2006/112/CE, que la Cour de justice n'a pas jugée contraire à l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, qui consacre expressément les droits invoqués par les parties requérantes. Contrairement à ce que soutiennent les parties requérantes, il n'y a pas de raison, en l'espèce, de nature à conduire la Cour à aboutir à une autre conclusion en ce qui concerne le contrôle de la disposition attaquée au regard des dispositions constitutionnelles et conventionnelles invoquées.

B.18. Si le coût lié à la disposition attaquée n'est pas, en soi, la cause des atteintes au droit à un recours effectif et à l'égalité des armes alléguées par les parties requérantes, il a néanmoins pour effet d'alourdir la charge financière liée à l'exercice de ces droits. Le législateur doit dès lors en tenir compte lorsqu'il prend d'autres mesures susceptibles d'alourdir le coût des procédures juridictionnelles. Il doit, en effet, veiller à ne pas limiter le droit d'accès aux juridictions dans le chef de certains justiciables d'une manière telle que ce droit s'en trouve atteint dans sa substance. Il doit également prendre en compte l'inégalité relative des armes résultant de la disposition attaquée pour adapter le cas échéant les règles relatives à l'aide juridictionnelle, de manière à ne pas porter atteinte au droit à l'assistance d'un avocat des justiciables qui ne disposent pas des ressources suffisantes pour accéder à la justice en se faisant représenter par un avocat, compte tenu des coûts réels de la procédure. La Cour de justice relève à cet égard, dans son arrêt cité en B.14 que, « dans l'hypothèse où les circonstances particulières d'un cas d'espèce donné impliqueraient que l'assujettissement des prestations de services des avocats à la TVA crée, à lui seul, un obstacle insurmontable à l'accès à la justice ou qu'il rend l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union pratiquement impossible ou excessivement difficile, il conviendrait d'en tenir compte par un aménagement approprié du droit à l'aide juridictionnelle, conformément à l'article 47, troisième alinéa, de la Charte » (point 37).

B.19. Compte tenu de ce qui est dit en B.18, les premier et deuxième moyens dans les affaires n<sup>os</sup> 5741 et 5825 et le premier moyen dans l'affaire n<sup>o</sup> 5832 ne sont pas fondés.

*Quant au respect du secret professionnel de l'avocat*

B.20. La Cour examine ensuite les moyens relatifs au respect du secret professionnel de l'avocat (troisième moyen dans l'affaire n° 5741, deuxième moyen dans l'affaire n° 5832 et moyen unique dans l'affaire n° 5833).

B.21.1. Dans le troisième moyen dans l'affaire n° 5741, les parties requérantes allèguent que le législateur ne pouvait lever l'exemption de la taxe concernant les prestations d'avocats sans aménager un régime de contrôle garantissant le respect du droit au secret professionnel. Il aurait dû prévoir une disposition comparable à l'article 334 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) ou au mécanisme mis en place par la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme. L'intervention du bâtonnier constitue un filtre entre les avocats et les autorités pour éviter toute atteinte au secret professionnel.

B.21.2. Dans le deuxième moyen dans l'affaire n° 5832, la partie requérante reproche à la disposition attaquée de créer une différence de traitement entre, d'une part, le régime applicable au citoyen qui a communiqué des informations couvertes par le secret professionnel à son avocat et qui fait l'objet d'une demande de l'administration des impôts sur les revenus quant à ces informations confidentielles et, d'autre part, le régime applicable au citoyen qui a communiqué les mêmes informations lorsqu'un contrôle de l'Administration de la TVA intervient auprès de son avocat. Le législateur n'a, en effet, pas repris, dans le Code de la TVA, une disposition comparable à l'article 334 du CIR 1992, qui prévoit l'intervention du bâtonnier.

B.21.3. Dans le moyen unique, en sa première branche, dans l'affaire n° 5833, les parties requérantes font valoir que l'article 53quinquies du Code de la TVA établit une levée générale et *a priori* du secret professionnel de l'avocat en ce qu'il lui impose de révéler à l'administration l'ensemble des noms de ses clients assujettis ou membres d'une unité de TVA et les montants qui leur ont été facturés.

Dans le moyen unique, en sa seconde branche, dans l'affaire n° 5833, les parties requérantes font valoir que le chapitre X du Code de la TVA, en particulier ses articles 60 à 63*bis*, permet à l'administration fiscale d'obtenir directement auprès des avocats la communication d'informations qui sont susceptibles d'être couvertes par le secret professionnel et que les moyens de contrôle et les prérogatives importantes reconnus à l'administration fiscale ne sont soumis à aucun contrôle d'un organe indépendant qui serait chargé d'examiner en dernier ressort quels éléments soumis à l'administration sont protégés par le secret professionnel. Cette absence de contrôle indépendant en matière de TVA serait en outre constitutive d'une différence de traitement discriminatoire, dès lors qu'en matière d'impôts sur les revenus, le législateur a prévu un contrôle de l'autorité disciplinaire à cet égard (article 334 du CIR 1992).

B.22. Comme le relève le Conseil des ministres, les griefs formulés par les parties requérantes dans leurs moyens ne trouvent pas leur origine dans la disposition attaquée, qui abroge l'article 44, § 1er, 1°, du Code de la TVA exemptant de la TVA les prestations de services exécutées, dans l'exercice de leur activité habituelle, par les avocats, mais dans l'absence de dispositions spécifiques aux avocats dans le Code de la TVA, qui viseraient à protéger le secret professionnel de l'avocat. Les moyens, qui sont étrangers à la disposition attaquée, sont dès lors irrecevables.

Par ces motifs,

la Cour,

compte tenu de ce qui est dit en B.18, rejette les recours.

Ainsi rendu en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 23 février 2017.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

J. Spreutels