

Numéro du rôle : 5741
Arrêt n° 183/2013 du 19 décembre 2013

A R R E T

---

*En cause* : la demande de suspension 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), introduite par l'Ordre des barreaux francophones et germanophone et autres.

La Cour constitutionnelle,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

## I. *Objet de la demande et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 31 octobre 2013 et parvenue au greffe le 4 novembre 2013, une demande de suspension 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), publiée au *Moniteur belge* du 1er août 2013, deuxième édition, a été introduite par l'Ordre des barreaux francophones et germanophone, dont le siège est établi à 1060 Bruxelles, avenue de la Toison d'Or 65, l'ASBL « Syndicat des Avocats pour la Démocratie », dont le siège est établi à 1030 Bruxelles, rue Eugène Smits 28-30, l'ASBL « Bureau d'Accueil et de Défense des Jeunes », dont le siège est établi à 1000 Bruxelles, rue Marché aux Poulets 30, l'ASBL « Syndicat des Locataires de Logements sociaux », dont le siège est établi à 1070 Bruxelles, square Albert Ier 30, l'ASBL « Ligue des Droits de l'Homme », dont le siège est établi à 1000 Bruxelles, rue du Boulet 22, l'ASBL « L'association de Défense des Allocataires Sociaux », dont le siège est établi à 1030 Bruxelles, rue du Progrès 225, l'ASBL « L'Atelier des Droits Sociaux », dont le siège est établi à 1000 Bruxelles, rue de la Porte Rouge 4, l'ASBL « Collectif Solidarité contre l'Exclusion : Emploi et revenus pour tous », dont le siège est établi à 1060 Bruxelles, place Loix 7, l'ASBL « Vlaams Netwerk van verenigingen waar armen het woord nemen », dont le siège est établi à 1030 Bruxelles, rue du Progrès 323, et la Fédération générale du travail de Belgique, dont le siège est établi à 1000 Bruxelles, rue Haute 42.

Par la même requête, les parties requérantes demandent également l'annulation de la même norme.

Par ordonnance du 5 novembre 2013, la Cour a fixé l'audience au 26 novembre 2013, après avoir invité les autorités visées à l'article 76, § 4, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle à introduire, le 20 novembre 2013 au plus tard, leurs observations écrites éventuelles sous la forme d'un mémoire, dont une copie serait envoyée dans le même délai aux parties requérantes.

Des mémoires ont été introduits par :

- le Conseil des ministres;
- l'ASBL « Association Syndicale des Magistrats », dont le siège est établi à 6000 Charleroi, avenue Général Michel 1b.

A l'audience publique du 26 novembre 2013 :

- ont comparu :
  - . Me V. Letellier, Me R. Leloup et Me E. Huisman, avocats au barreau de Bruxelles, et Me J. Buelens, avocat au barreau d'Anvers, pour les parties requérantes;
  - . Me V. Letellier, avocat au barreau de Bruxelles, pour l'ASBL « Association Syndicale des Magistrats »;
  - . B. Druart, conseiller général des Finances, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs P. Nihoul et E. Derycke ont fait rapport;
- les parties précitées ont été entendues;
- l'affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale précitée du 6 janvier 1989 relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

## II. *En droit*

- A -

### *Quant à l'intérêt à agir*

A.1.1. Pour fonder son intérêt à agir, l'Ordre des barreaux francophones et germanophone invoque l'article 495 du Code judiciaire, qui lui donne pour mission de défendre les intérêts des justiciables. Il rappelle que la Cour a déjà reconnu son intérêt à agir lorsque les dispositions attaquées portent atteinte aux intérêts des justiciables.

A.1.2. Les deuxième à onzième parties requérantes ont intérêt au recours à plus d'un titre. Suivant leur objet social et la manière dont elles développent leurs activités, cet intérêt résulte, respectivement, de leur qualité de justiciable non habilité à déduire la TVA, du fait qu'elles assurent la prise en charge des frais d'avocat d'autres justiciables, du fait qu'elles ont pour objectif statutaire la défense de droits fondamentaux et du fait qu'elles ont pour objet spécifique la défense de l'accès de tous à la justice.

Les deuxième à neuvième parties requérantes, qui ont toutes la personnalité juridique, rappellent de manière plus spécifique leur objet social.

A.1.3. La dixième partie requérante, la Fédération générale du travail de Belgique (FGTB), rappelle qu'elle est une organisation interprofessionnelle, représentée au Conseil national du travail. Même si elle ne dispose pas de la personnalité juridique au sens plein du terme, elle n'en constitue pas moins une entité juridique habilitée à agir en justice. En reconnaissant la capacité des organisations représentatives des travailleurs de faire usage du droit d'ester en justice par l'article 4 de la loi du 5 décembre 1968 sur les conventions collectives de travail et les commissions paritaires, le législateur les considère comme des acteurs importants de l'Etat de droit et leur a donné des prérogatives utiles non seulement pour exercer cette participation, mais aussi pour contester les limites dans lesquelles elle serait arbitrairement contenue. Se fondant sur l'arrêt de la Cour n° 71/92, la partie requérante estime qu'elle doit être assimilée à une personne physique pour agir à l'encontre de la loi attaquée. Par ailleurs, la FGTB est en charge de la défense de ses affiliés en difficulté. N'étant pas assujettie à la TVA, elle sera directement et fortement affectée par la mesure adoptée. La mesure attaquée, en ce qu'elle rendra plus difficile l'accès à la justice et augmentera considérablement les frais et honoraires d'avocat, aura un impact direct sur l'activité de la partie requérante et la réalisation de son objet social.

### *Quant aux moyens*

A.2.1. Les parties requérantes 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.

Selon les parties requérantes, la conception historique selon laquelle les exemptions consacrées par l'article 44, §§ 1er et 2, du Code de la TVA sont justifiées par la nécessité de garantir l'accès à des services d'intérêt général n'est plus satisfaisante. Suite à l'évolution du droit international et du droit constitutionnel, il faut considérer que les différentes prestations de services et livraisons de biens exemptées de la taxe sont devenues consubstantielles à l'effectivité de droits fondamentaux. Ces exemptions visent en réalité à garantir les droits consacrés par l'article 23 de la Constitution. L'article 44 du Code de la TVA constitue donc une intervention du législateur répondant à l'obligation de garantir l'effectivité de l'accès à ces droits fondamentaux. Ce raisonnement doit être tenu à l'égard de tous les droits fondamentaux et donc également à l'égard du droit d'accès au juge, qui constitue un droit fondamental dans un Etat de droit et est reconnu par l'article 13 de la Constitution. L'accès au juge doit être garanti dans le respect du droit à un procès équitable et le droit à l'assistance de l'avocat est une composante du droit à un accès effectif au tribunal. Ce droit implique l'obligation d'organiser l'aide juridictionnelle pour garantir l'effectivité du droit à l'assistance d'un avocat lorsqu'elle est nécessaire. C'est dans ce contexte que le Constituant a, en 1994, consacré le droit à l'aide juridique. Les parties requérantes se fondent à cet égard sur plusieurs arrêts de la Cour constitutionnelle et de la Cour européenne des droits de l'homme.

Le droit fondamental à l'assistance d'un avocat ne peut être un droit théorique ou illusoire; il doit être concret et effectif. Le législateur n'est pas seulement obligé de prendre les mesures nécessaires à en garantir l'effectivité; il lui est également fait interdiction d'y porter atteinte. Par ailleurs, son pouvoir d'action est limité par l'obligation de *standstill*. Renoncer à une mesure adoptée pour garantir l'accessibilité financière aux services de l'avocat constitue à cet égard une régression. Dans ce cas, la mesure doit être justifiée par des motifs liés à un intérêt général et répondre à la condition de proportionnalité. Le législateur invoque ici deux motifs, à savoir mettre fin à des « distorsions de concurrence » ainsi que l'absence de raison justifiant de faire échapper les avocats à la règle selon laquelle la quasi-totalité des biens et services sont soumis à la TVA. Ces deux motifs ne relèvent pas de la poursuite de l'intérêt général et relèvent de l'erreur manifeste d'appréciation, le législateur s'abstenant de prendre en compte le fait qu'il soumet à une taxe de consommation ordinaire l'usage d'un droit fondamental. A supposer que la justification de la mesure soit liée à des besoins budgétaires, il y a lieu de relever que les travaux préparatoires ne font pas état de cet objectif. Le législateur a sans doute considéré que l'impact de la mesure pourrait être réduit si les avocats venaient à répercuter sur leurs états de frais et honoraires les déductions auxquelles ils auront eux-mêmes droit, mais les travaux préparatoires n'ont pas pris en compte le fait que les plus gros frais des cabinets d'avocats ne sont pas soumis à la TVA. En admettant même l'objectif budgétaire, les parties requérantes relèvent que les mesures prises ne répondent à aucune des trois exigences liées à la proportionnalité : l'appropriation, la nécessité et la proportionnalité au sens strict. Le bénéfice escompté et le coût de mise en œuvre n'ont pas été chiffrés lors des travaux préparatoires. Par ailleurs, d'autres mesures moins attentatoires aux droits et libertés pouvaient être mises en œuvre pour équilibrer le budget. Enfin, la mesure constitue pour les particuliers non assujettis une entrave au droit à l'assistance d'un avocat disproportionnée par rapport au bénéfice escompté. Les parties requérantes concluent qu'en supprimant une mesure jusqu'alors justifiée par le souci de garantir l'accessibilité financière aux services des avocats, la disposition attaquée consacre un recul inadmissible dans le respect du droit au procès équitable et à l'assistance d'un avocat.

A.2.2. Le Conseil des ministres estime que le premier moyen n'est pas sérieux. Les services offerts par un avocat sont des prestations de service. A ce titre, ils sont soumis en principe à la TVA. Le fait d'avoir bénéficié depuis 1978 d'un régime dérogatoire au titre d'accès à un service d'intérêt général ne justifie pas de maintenir indéfiniment l'exemption. La mise en concordance parfaite avec le droit européen peut difficilement être qualifiée de violation du principe de *standstill*.

Selon le Conseil des ministres, la mesure attaquée a clairement une justification budgétaire. A cet égard, un impôt de 21 p.c. sur le prix d'un service rapportera *ipso facto* des deniers à l'Etat, même si ceux-ci peuvent être difficilement chiffrés. Le fait que l'exercice d'un droit fondamental devient plus onéreux, et entraînera dès lors des calculs quant à l'exercice effectif de ce droit, ne signifie pas que pareil droit est supprimé ou même rendu

plus difficile : il n'entraînera dans le chef des intéressés qu'un meilleur calcul des chances de succès de l'exercice dudit droit.

A.3.1. Le deuxième moyen est pris 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.

La disposition attaquée consacre, sans justification admissible, des discriminations tant actives que passives.

Dans une première branche, 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. En justifiant la mesure par la nécessité de mettre fin à des « distorsions de concurrence », le législateur n'a pas pris en compte le fait que l'exemption n'est pas une mesure de faveur pour les avocats, mais une mesure destinée à garantir un droit des justiciables. La justification de la mesure repose donc sur une erreur manifeste ou est à tout le moins manifestement déraisonnable. Dans son arrêt n° 141/2012 du 14 novembre 2012, la Cour avait d'ailleurs admis le traitement différencié des services d'avocats, par comparaison avec les services des notaires et des huissiers de justice. La proportionnalité de la mesure doit par ailleurs être envisagée en prenant en considération la nature du droit atteint et le fait que les justiciables qui ne disposent que de revenus faibles ou moyens seront encore davantage exposés à la difficulté de faire face à la charge d'un procès.

Dans une deuxième branche, les parties requérantes invoquent le fait que les avocats ne sont pas comparables aux autres catégories de prestataires de services ni aux titulaires d'autres professions libérales. La Cour européenne des droits de l'homme, la Cour de justice de l'Union européenne et la Cour constitutionnelle s'accordent pour constater que les prestations des avocats sont tout à fait caractéristiques et essentielles dans un Etat de droit. C'est le caractère d'intérêt général des services des avocats qui a justifié, jusqu'à l'adoption de la mesure attaquée, l'exemption de la taxe. En soumettant les prestations des avocats à un régime fiscal différent de celui réservé aux autres prestations d'intérêt général, sans prendre en compte les effets de la mesure quant à l'accès à la justice, la disposition attaquée viole les dispositions visées au moyen.

Les parties requérantes font par ailleurs valoir, concernant la proportionnalité de la mesure, que le champ dans lequel les avocats seraient en concurrence avec d'autres prestataires de services est tout à fait réduit. Pour qu'il y ait concurrence, il faut qu'il y ait des prestations identiques. La mesure n'aura en réalité d'effet que sur les justiciables non assujettis, soit ceux qui, dans leur immense majorité, ne consultent ni consultants juridiques, ni experts-comptables, ni autres professionnels du chiffre et qui éprouvent déjà des difficultés à accéder aux services d'un avocat.

Dans une troisième branche, les parties requérantes dénoncent la discrimination dont seront victimes les justiciables non assujettis dans les contentieux qui les opposent à des justiciables assujettis. La mesure générale et abstraite concerne toute personne mettant en œuvre son droit fondamental à l'assistance d'un avocat. Or, les conséquences de la mesure sont hors de proportion selon que le justiciable est assujetti ou non. Dans la première hypothèse, l'intéressé pourra récupérer le montant de la taxe qui lui est imputée, alors que son adversaire non assujetti supportera pleinement la charge des 21 p.c. Les parties requérantes donnent comme exemple un litige entre un employeur et un travailleur ou le contentieux de la sécurité sociale. Le législateur n'a pas pris en compte les effets de la mesure en termes d'accès à la justice pour le justiciable non assujetti, rompant ainsi l'égalité des armes dans le procès. Il a par ailleurs violé le principe d'égalité face à l'impôt en ne tenant pas compte de la capacité contributive des justiciables qui est différente selon qu'ils sont ou non assujettis. Les parties requérantes relèvent qu'il y a lieu également de tenir compte du taux de la taxe, 21 p.c., et de son impact sur le coût du procès qui est déjà difficilement supportable pour une tranche importante de la population.

Dans une quatrième branche, à titre infiniment subsidiaire, les parties requérantes contestent le taux de la taxe, qui est le taux ordinaire de 21 p.c. Ce taux a des effets disproportionnés quant à l'accès aux services, jugés essentiels dans un Etat de droit, d'un avocat.

Si le Conseil des ministres devait se retrancher derrière la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et l'arrêt de la Cour de justice du 17 juin 2010 dans l'affaire C-492/08, *Commission c. France*, les parties requérantes estiment qu'il faudrait s'interroger sur la compatibilité de cette directive avec les principes généraux du droit à un procès équitable et des droits de la défense, tels qu'ils s'imposent au législateur européen. Il conviendrait également « d'interroger [la compatibilité] de l'exclusion d'exemption [...] ou du taux différencié, consacrée par la directive, avec l'article 67 du Traité sur le fonctionnement de l'Union [européenne], ainsi qu'avec l'article 47 de la Charte sur les droits fondamentaux de l'Union ». « En ne traitant pas les services d'avocat comme des 'services d'intérêt généraux' exemptés, la directive 2006/112/CE viole ces deux dispositions ». Elle consacre une mesure constituant une entrave à l'accès à la justice, alors que le législateur européen est tenu de faciliter cet accès, et elle porte atteinte au droit fondamental à l'assistance d'un avocat. Les parties requérantes concluent que la quatrième branche du moyen, qui donnerait lieu à une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne, est sérieuse.

A.3.2. Le Conseil des ministres estime que dans ses quatre branches, le deuxième moyen n'est pas sérieux.

Concernant les première et deuxième branches, le Conseil des ministres fait valoir que la mesure vise à mettre fin au régime d'exception encore appliqué en Belgique et qu'elle a des objectifs budgétaires. Le Conseil des ministres se base ensuite sur l'arrêt n° 141/2012 du 14 novembre 2012 pour relever que la Cour n'a jamais dit qu'il convenait de maintenir un traitement différencié entre les services d'avocats et ceux des notaires et des huissiers de justice. Elle a seulement spécifié que la matière relevait du législateur compétent, qui bénéficiait d'un large pouvoir d'appréciation dans ses choix politiques. La Cour a laissé la porte ouverte à un changement de choix politique. Le législateur a cette fois choisi l'optique d'une meilleure harmonisation de la réglementation au sein de l'Union européenne et de recettes fiscales nouvelles. Ce choix n'est pas non plus manifestement déraisonnable, même si on prend en compte le fait que les services d'un avocat peuvent contribuer à l'exercice d'un droit fondamental.

Concernant la troisième branche, le Conseil des ministres rappelle que la TVA est un impôt sur la consommation et que le principe de l'assujettissement des prestations des avocats à la TVA est inscrit dans le droit européen dérivé. Ce n'est qu'à titre temporaire que le régime applicable avant le 1er janvier 1978 a pu être maintenu. La différence de traitement alléguée réside dans la réglementation européenne sur la TVA.

Selon le Conseil des ministres, soumettre les prestations des avocats à un autre impôt aurait demandé des études et fait obstacle à l'objectif budgétaire poursuivi. Par ailleurs, la possibilité de soumettre les avocats à la TVA resterait malgré tout une réalité vu le caractère temporaire de l'exemption prévue à l'article 371 de la directive 2006/112/CE.

Le Conseil des ministres relève encore que pour supprimer la différence de traitement incriminée entre les assujettis et les particuliers, il aurait été possible de soumettre à la TVA les prestations d'avocats en faveur des assujettis et de laisser subsister l'exemption des mêmes prestations en faveur des particuliers, en toute conformité avec l'article 371 de la directive. Toutefois, pareille « taxation alternative personnalisée » ne permettrait absolument pas d'atteindre l'objectif budgétaire du législateur, qui a fait un choix politique.

Concernant la quatrième branche, le Conseil des ministres précise que dans l'état actuel du droit dérivé, les Etats membres ne peuvent soumettre les prestations des avocats à un taux différencié du taux ordinaire. La liste des catégories de biens et services qui peuvent être soumis à un taux différencié figure à l'annexe III de la directive 2006/112/CE. Les services d'avocats ne sont rattachables à aucune de ces catégories.

A.4.1. Les parties requérantes 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. Selon les parties requérantes, 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. Comme la Cour l'a considéré dans son arrêt n° 10/2008 du 23 janvier 2008, la règle du secret professionnel de l'avocat est un élément fondamental des droits de la défense et, à ce titre, un principe général qui participe du respect des droits fondamentaux. Le législateur aurait donc dû prévoir une disposition comparable à l'article 334 du Code des impôts sur les revenus 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. Les parties requérantes concluent que l'abstention du législateur d'organiser un régime comparable en cas de contrôle en matière de TVA viole les dispositions visées au moyen.

A.4.2. Le Conseil des ministres estime que le troisième moyen n'est pas sérieux.

En matière de TVA, un projet d'article de loi est soumis à l'avis du Conseil d'Etat. Il vise à insérer dans le Code de la TVA une disposition qui aura trait au secret professionnel de l'avocat, à l'intervention de l'autorité disciplinaire et à une procédure d'appel contre la décision de ladite autorité. Le Conseil des ministres note toutefois qu'en principe, la facture fait foi du montant demandé et du montant de la TVA et qu'en cas de contrôle, elle ne révèle rien de ce qui serait couvert par le secret professionnel. A priori, on ne voit pas non plus comment les livres et autres documents et renseignements réclamés en application des articles 61 et 62, § 1er, du Code de la TVA seraient susceptibles de contenir des informations couvertes par le secret professionnel : il ne s'agit pas d'ouvrir les dossiers personnels des clients des avocats. En tout état de cause, la violation du secret professionnel reprochée ne trouverait pas sa source dans la disposition qui fait l'objet du présent recours.

#### *Quant au risque de préjudice grave difficilement réparable*

A.5.1. Les parties requérantes font tout d'abord observer que dans l'appréciation du risque de préjudice grave difficilement réparable, il y a lieu de tenir compte du fait que la Cour, « lorsqu'elle annule une disposition assujettissant certains organismes de droit public, en maintient les effets jusqu'au 31 décembre de l'année fiscale au cours de laquelle l'annulation est prononcée, ' pour tenir compte des difficultés pratiques et administratives qu'entraînerait l'effet rétroactif de l'annulation ' ». Il existe donc un risque de voir les effets de la loi attaquée maintenus, ce qui entraîne l'irréversibilité des conséquences de la mesure attaquée pour cette période. Le prononcé d'un arrêt de suspension avant le 1er janvier 2014 « permettrait d'empêcher que la disposition attaquée ne porte le moindre effet dans l'attente d'un arrêt en annulation ». Le report de l'entrée en vigueur en cas de rejet de la demande d'annulation sera nettement moins préjudiciable à toutes les parties, en ce compris l'Etat belge, que de constater à ce moment que les difficultés pratiques et administratives qu'entraînerait l'annulation avec effet rétroactif justifient le maintien des effets de la norme jusqu'à la fin de l'exercice fiscal en cours. Il y a aussi lieu de tenir compte du court délai (trois mois) dont dispose la Cour pour statuer sur la demande d'annulation en cas de suspension.

A.5.2. Le Conseil des ministres estime que le dommage allégué est purement hypothétique : une annulation n'est jamais acquise à l'avance et, en cas d'annulation, la Cour ne prononce pas nécessairement le maintien des effets de la disposition annulée. Le Conseil des ministres se réfère par ailleurs à l'arrêt n° 44/2012 du 8 mars 2012, dont il résulte qu'en cas d'annulation, les conséquences de la mesure attaquée pendant le laps de temps allant jusqu'à l'annulation ne sont pas irréversibles et qu'il n'est dès lors pas nécessaire d'en prononcer la suspension de l'exécution. Enfin, concernant la clause de *standstill*, dans le cas où il y aurait annulation de la disposition, l'Etat belge (et donc la Cour) ne pourrait pas en maintenir les effets entre le 1er janvier 2014 et la date de l'annulation, sous peine de voir le régime définitif d'assujettissement des avocats à la TVA devenir irréversible, ce qui aurait pour effet de nier l'arrêt d'annulation.

A.6.1. Les parties requérantes font par ailleurs valoir que la disposition attaquée consacre une entrave évidente au droit fondamental à l'assistance d'un avocat et, partant, à un procès équitable, particulièrement à l'égard des personnes qui disposent de revenus moyens et qui éprouvent déjà des difficultés à assumer le coût du recours aux services d'un avocat. Ceci constitue un préjudice dont la gravité ne peut être contestée. Ce préjudice subi par de nombreux justiciables sera le plus souvent irréparable. En effet, notamment compte tenu du cours de

la prescription, la renonciation à introduire une action juridictionnelle en raison de l'impact financier de la mesure pourrait être définitive. Cela pourrait être le cas par exemple des travailleurs confrontés à la rupture d'égalité des armes dénoncée au deuxième moyen ou des justiciables qui sont confrontés aux courts délais prévus pour des contentieux objectifs comme le recours au Conseil d'Etat ou à la Cour constitutionnelle.

A.6.2. Le Conseil des ministres rappelle que pour les personnes à revenus faibles, il existe l'aide juridique. En outre, dans les travaux préparatoires, le ministre a précisé qu'il prenait acte des observations formulées en ce qui concerne la réforme de l'aide juridique. Enfin, l'indemnité de procédure pourrait être adaptée à la charge nouvelle.

Le Conseil des ministres ajoute qu'il n'est pas démontré que le renchérissement des prestations des avocats met en péril le droit fondamental à un procès équitable.

Il faut par ailleurs prendre en considération le dommage qui résulterait d'une suspension dans le cas où l'annulation n'est pas prononcée. En effet, aucune facture n'aurait été émise, la TVA n'aurait pas été perçue, les obligations fiscales n'auraient pas été respectées. Or, les avocats devraient payer la TVA, avec la difficulté de répercuter rétroactivement ce surcoût à leurs clients.

Concernant la renonciation par de nombreux justiciables à introduire une action juridictionnelle en raison de l'impact financier aggravé, le Conseil des ministres estime que l'affirmation n'est pas démontrée. La personne qui s'estime lésée ne renoncera pas nécessairement à introduire une action parce que les honoraires de son avocat seront augmentés de la TVA de 21 p.c. Elle prendra davantage en considération ses chances de succès et l'indemnité de procédure en cas de victoire.

A.7.1. Concernant le caractère personnel du préjudice, qui empêcherait les parties requérantes de n'invoquer qu'un préjudice moral - une atteinte à leur objet social -, les parties requérantes font valoir que l'Ordre des barreaux francophones et germanophone se voit attribuer par l'article 495 du Code judiciaire le pouvoir légal de défendre, par tous les moyens, les intérêts des justiciables. A ce titre, il doit pouvoir invoquer le préjudice subi collectivement par les justiciables, à peine de se voir amputé de la possibilité de défendre leurs intérêts avec effectivité. Les deuxième à neuvième parties requérantes font également valoir que l'atteinte aux droits fondamentaux que subiront les justiciables dont elles défendent les intérêts leur cause également un préjudice grave difficilement réparable. Pour l'ASBL « Syndicat des Avocats pour la Démocratie », il faut également prendre en compte le risque de préjudice auquel la mesure expose les avocats qui ne pourront pas faire face à la perte de clientèle liée à cette mesure et seront contraints de diminuer le montant de leurs honoraires au risque de ne plus bénéficier de conditions de travail économiquement et socialement acceptables et au risque d'une baisse de la qualité du service. Les parties requérantes invitent la Cour à appliquer *mutatis mutandis* la jurisprudence de la section du contentieux du Conseil d'Etat qui lie la gravité et le caractère difficilement réparable du préjudice subi par une association de défense des droits et libertés à la gravité et à l'irréversibilité du préjudice subi par les personnes dont elle défend les intérêts collectifs.

A.7.2. Le Conseil des ministres estime que le préjudice subi par l'Ordre des barreaux francophones et germanophone, qui invoque le préjudice subi par les justiciables, n'est pas démontré dans le chef de l'Ordre puisqu'il n'est pas démontré dans le chef des justiciables. Il en va de même pour le préjudice invoqué par d'autres parties requérantes comme l'ASBL « Syndicat des Avocats pour la Démocratie » et l'ASBL « Ligue des Droits de l'Homme ».

Concernant le préjudice auquel la mesure expose les avocats en raison d'une perte de clientèle, le Conseil des ministres estime qu'il n'est pas démontré puisque la perte de clientèle n'est pas démontrée pour les motifs déjà invoqués. Le Conseil des ministres estime aussi que le dommage ne serait pas irréversible.

A.8.1. Par ailleurs, les troisième, cinquième, neuvième et dixième parties requérantes peuvent faire valoir un préjudice grave et difficilement réparable strictement personnel en ce que la mesure attaquée ampute de 21 p.c. leur capacité de recourir elles-mêmes aux services d'avocats dans la réalisation de leur objet social ou pour défendre ceux qui font appel à elles ou à leurs affiliés. La disposition attaquée hypothéquera ainsi

gravement leurs activités et leur causera un préjudice grave qui, pour les motifs déjà exposés, ne pourra être réparé par une annulation ultérieure. La simple circonstance que les parties requérantes aient à opérer des choix supplémentaires dans les causes qu'elles sont à même de défendre est constitutive, compte tenu de la nature des droits en cause, d'un préjudice grave et difficilement réparable.

A.8.2. Le Conseil des ministres relève tout d'abord que la mesure n'est pas irréversible. Si la loi est annulée, la TVA devra être remboursée à l'avocat qui devra lui-même en créditer ses clients. Ce n'est donc que pendant un temps limité que la capacité pécuniaire des requérants pourrait être amoindrie. Il n'est pas démontré qu'il s'agirait là d'un dommage grave et difficilement réparable.

De plus, si l'on estime que le budget réservé par l'ASBL « Bureau d'Accueil et de Défense des Jeunes » aux frais d'avocat se monte à 2 700 euros (comme pour l'année 2013), l'augmentation résultant de la mesure serait de 567 euros. Le caractère difficilement réparable du dommage peut être contesté. En ce qui concerne l'ASBL « Ligue des Droits de l'Homme », aucun élément chiffré n'est donné qui permettrait de conclure à une diminution grave de sa capacité d'action. Pour l'ASBL « Vlaams Netwerk van verenigingen waar armen het woord nemen », l'amputation serait de 2 625 euros (sur un total de 12 500 euros). La partie ne démontre pas qu'elle « a besoin des 12 500 euros pour réaliser son objet social en prestations d'avocats ». Le préjudice grave et difficilement réparable n'est donc pas démontré. En tout état de cause, il s'agit de dommages financiers qui ne constituent pas, en principe, un risque de préjudice grave difficilement réparable.

Le Conseil des ministres relève encore que la simple circonstance que certaines parties requérantes aient à opérer des choix supplémentaires dans les causes qu'elles sont à même de défendre ne peut être considérée comme constitutive d'un dommage grave et difficilement réparable dès lors que le caractère absolument indispensable de prise en charge de certaines causes n'est pas démontré.

A.9.1. Les parties requérantes invoquent enfin le fait que l'entrée en vigueur de la disposition attaquée lèverait la clause de *standstill* contenue dans l'article 371 de la directive 2006/112/CE, qui permet à la Belgique de continuer à exonérer de la TVA les prestations d'avocats, dans les conditions qui existaient à la date du 1er janvier 1978. En effet, si, dans l'état actuel, la directive ne fixe aucun délai au terme duquel la Belgique devrait avoir abandonné son régime d'exonération de la taxe pour les prestations d'avocats, il est acquis que si elle abandonne cette exonération, elle ne pourra plus se prévaloir par la suite de la faculté de continuer à exonérer ces activités et ne pourra donc plus rétablir cette exonération. A défaut de suspension, ordonnée préalablement à l'entrée en vigueur de la disposition attaquée, la mesure engagerait, de manière irréversible, la Belgique sur le plan du droit de l'Union.

A.9.2. Le Conseil des ministres estime que l'annulation n'aurait pas pour effet de rétablir une exonération, puisqu'en vertu du droit national, l'exonération n'aurait jamais été abrogée. La question qui se pose ici est uniquement de savoir si le droit national au contentieux d'annulation des lois s'impose à l'ordre juridique de l'Union. A cet égard, les autorités européennes sont tenues, comme tout un chacun, au respect des droits nationaux, dans la mesure où ces derniers ne contredisent pas les traités et le droit européen dérivé. Le droit de la vérification de la légalité et de la constitutionnalité ne fait pas partie des matières imparties à l'Union. Il en résulte que l'effet des arrêts d'annulation, qui s'impose « *erga omnes* », vaut aussi à l'égard de l'Union européenne.

- B -

### *Quant aux dispositions attaquées*

B.1. Les parties requérantes demandent la suspension 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° est abrogé ».

Avant cette modification législative, l'article 44, § 1er, 1°, 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° les avocats; ».

L'exemption de la TVA, qui concernait jusqu'alors les avocats, a donc été abrogée par la disposition attaquée avec effet au 1er janvier 2014.

B.2. 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).

#### *Quant à la capacité et à l'intérêt des parties requérantes*

B.3.1. La demande de suspension étant subordonnée au recours en annulation, la recevabilité de celui-ci, et en particulier l'existence de l'intérêt requis, doit être abordée dès l'examen de la demande de suspension.

B.3.2. La Constitution et la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle imposent à toute personne physique ou morale qui introduit un recours en annulation de justifier d'un intérêt. Ne justifient de l'intérêt requis que les personnes dont la situation pourrait être affectée directement et défavorablement par la norme attaquée.

B.3.3. L'Ordre des barreaux francophones et germanophone a notamment pour tâche de veiller aux intérêts professionnels communs de ses membres (article 495, alinéa 1er, du Code judiciaire) et peut prendre les initiatives et mesures utiles pour la défense des intérêts de l'avocat et du justiciable (article 495, alinéa 2, du Code judiciaire). L'article 495 du Code judiciaire habilite l'Ordre précité à introduire ou à soutenir un recours en annulation de dispositions qui sont susceptibles de porter atteinte aux intérêts de l'avocat et du justiciable. Cette partie requérante dispose donc de l'intérêt requis au présent recours.

Les deuxième à neuvième parties requérantes ont également intérêt au recours. Vu leur objet social et la manière dont elles développent leurs activités, cet intérêt résulte de leur qualité de justiciable non habilité à déduire la TVA, du fait qu'elles assurent la prise en charge des frais d'avocat d'autres justiciables, du fait qu'elles ont pour objectif statutaire la défense de droits fondamentaux et du fait qu'elles ont pour objet spécifique la défense de l'accès de tous à la justice.

B.3.4.1. Les organisations syndicales qui n'ont pas la personnalité juridique n'ont pas, en principe, la capacité requise pour introduire un recours en annulation devant la Cour. Il en va toutefois autrement lorsqu'elles agissent dans les matières pour lesquelles elles sont légalement reconnues comme formant des entités juridiques distinctes et que, alors qu'elles sont légalement associées en tant que telles au fonctionnement des services publics, les conditions mêmes de leur association à ce fonctionnement sont en cause.

En tant qu'organisation représentative des travailleurs au sens des articles 1er, point 4, et 3 de la loi du 5 décembre 1968 sur les conventions collectives de travail et les commissions paritaires, la dixième partie requérante, la « Fédération générale du travail de Belgique » (FGTB) peut ester en justice pour la défense des droits que ses membres puisent dans les conventions conclues par elle (article 4 de la loi du 5 décembre 1968). En leur permettant d'ester en justice, le législateur associe les organisations représentatives des travailleurs au fonctionnement du service public de la justice.

B.3.4.2. Cette partie requérante justifie d'un intérêt au recours dès lors que la loi attaquée a un impact direct sur son activité précitée quand elle recourt pour celle-ci aux services d'un avocat.

B.3.5. L'examen limité de la recevabilité du recours en annulation auquel la Cour a pu procéder dans le cadre de la demande de suspension fait apparaître que le recours en annulation et donc la demande de suspension doivent être considérés comme recevables.

#### *Quant aux conditions de la suspension*

B.4. Aux termes de l'article 20, 1°, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, deux conditions de fond doivent être remplies pour que la suspension puisse être décidée :

- des moyens sérieux doivent être invoqués;
- l'exécution immédiate de la règle attaquée doit risquer de causer un préjudice grave difficilement réparable.

Les deux conditions étant cumulatives, la constatation que l'une de ces deux conditions n'est pas remplie entraîne le rejet de la demande de suspension.

#### *En ce qui concerne le risque de préjudice grave difficilement réparable*

B.5.1. La suspension par la Cour d'une disposition législative doit permettre d'éviter que l'application immédiate des normes attaquées risque de causer à la partie requérante un préjudice grave qui ne pourrait être réparé ou qui pourrait difficilement l'être en cas d'annulation de ces normes.

B.5.2. Il ressort de l'article 22 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 que, pour satisfaire à la seconde condition de l'article 20, 1°, de cette loi, la personne qui forme une demande de

suspension doit exposer, dans sa requête, des faits concrets et précis qui prouvent à suffisance que l'application immédiate des dispositions dont elle demande l'annulation risque de lui causer un préjudice grave difficilement réparable.

Cette personne doit notamment faire la démonstration de l'existence du risque de préjudice, de sa gravité et de son lien avec l'application des dispositions attaquées.

B.6.1. Pour démontrer l'existence d'un risque de préjudice grave difficilement réparable, les parties requérantes font tout d'abord valoir que le prononcé d'un arrêt de suspension avant le 1er janvier 2014 permettrait d'empêcher que la disposition attaquée porte le moindre effet dans l'attente d'un arrêt en annulation et que ce report de l'entrée en vigueur en cas de rejet du recours en annulation serait nettement moins préjudiciable à toutes les parties qu'une absence de suspension, avec le risque, si la Cour doit ensuite annuler la loi, qu'elle en maintienne certains effets « pour tenir compte des difficultés pratiques et administratives qu'entraînerait l'effet rétroactif de l'annulation ».

B.6.2. La possibilité pour la Cour, si elle l'estime nécessaire, d'indiquer, par voie de disposition générale, ceux des effets des dispositions annulées qui doivent être considérés comme définitifs ou maintenus provisoirement pour le délai qu'elle détermine, conformément à l'article 8, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989, ne constitue pas en soi un élément suffisant pour démontrer l'existence d'un risque de préjudice grave difficilement réparable.

B.7.1. Les parties requérantes font ensuite valoir que la disposition attaquée consacre une entrave évidente au droit fondamental à l'assistance d'un avocat et, partant, à un procès équitable, particulièrement à l'égard des personnes qui disposent de revenus moyens et qui éprouvent déjà des difficultés à assumer le coût du recours aux services d'un avocat.

B.7.2. Lorsqu'il s'agit d'apprécier la gravité et le caractère difficilement réparable d'un préjudice, une personne morale qui défend des principes ou protège un intérêt collectif ne peut être confondue avec les personnes physiques affectées dans leur situation personnelle, auxquelles ces principes ou cet intérêt sont relatifs. En tant qu'il vise l'atteinte à un droit

fondamental dont la défense forme l'objet social des parties requérantes, le préjudice invoqué est un préjudice purement moral résultant de l'adoption de dispositions législatives contraires aux principes que ces parties ont pour objet de défendre. Ce préjudice n'est pas difficilement réparable, puisqu'il disparaîtrait en cas d'annulation des dispositions attaquées.

B.8.1. Les troisième, cinquième, neuvième et dixième parties requérantes font aussi valoir que la mesure attaquée ampute de 21 p.c. leur capacité de recourir elles-mêmes aux services d'avocats dans la réalisation de leur objet social ou dans la défense de ceux qui font appel à elles ou de leurs affiliés.

B.8.2. Le risque de préjudice allégué à cet égard est un risque d'ordre financier.

Le simple risque de subir une perte financière ne constitue pas, en principe, un risque de préjudice grave difficilement réparable (voy. les arrêts n° 60/92, B.3.2; n° 28/96, B.6; n° 169/2006, B.16.1; n° 204/2009, B.4; n° 96/2010, B.29; n° 44/2012, B.6.3).

En outre, les parties requérantes ne démontrent pas qu'en cas d'annulation de la disposition attaquée, la TVA indûment perçue ne pourrait être remboursée que très difficilement.

B.9.1. Les parties requérantes invoquent enfin le fait que l'entrée en vigueur de la disposition attaquée lèverait la clause d'exonération temporaire contenue dans l'article 371 de la directive 2006/112/CE, qui permet à la Belgique de continuer à exonérer de la TVA les prestations d'avocats, dans les conditions qui existaient à la date du 1er janvier 1978.

B.9.2. Le préjudice invoqué à cet égard ne peut être retenu.

En vertu de l'article 9, § 1er, de la loi spéciale du 6 janvier 1989, les arrêts d'annulation rendus par la Cour ont l'autorité absolue de chose jugée à partir de leur publication au *Moniteur belge*. L'annulation a par ailleurs un effet rétroactif *erga omnes*, ce qui implique que

la norme annulée, ou la partie annulée de la norme, doit être considérée comme n'ayant jamais existé.

Il en résulte que, si la Cour annule la disposition attaquée, la possibilité de dérogation contenue dans l'article 371 de la directive 2006/112/CE est rétablie.

B.9.3. Par ailleurs, lors de l'examen du recours en annulation, la Cour dispose encore de la possibilité de prendre toutes les mesures provisoires nécessaires à la sauvegarde des droits conférés à la première partie requérante par le droit de l'Union européenne (CJCE, 19 juin 1990, C-213/89, *Factortame*; grande chambre, 13 mars 2007, C-432/05, *Unibet*).

B.10. Etant donné que l'une des conditions requises par l'article 20, 1<sup>o</sup>, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle n'est pas remplie, la demande de suspension ne peut être accueillie.

Par ces motifs,

la Cour

rejette la demande de suspension.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 19 décembre 2013.

Le greffier,

Le président,

F. Meerschaut

J. Spreutels