

Numéros du rôle : 5741, 5825,  
5832 et 5833

Arrêt n° 165/2014  
du 13 novembre 2014

A R R E T

---

*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 A. Alen, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, 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 Vandebroek, 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.

Des mémoires ont été introduits par :

- l'ASBL « Association Syndicale des Magistrats », assistée et représentée par Me V. Letellier, avocat au barreau de Bruxelles (dans l'affaire n° 5741);
- le Conseil des barreaux européens, assisté et représenté par Me M. Maus et Me M. Zagheden, avocats au barreau de Gand (dans les affaires n°s 5825, 5832 et 5833);
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par B. Druart, conseiller général des Finances (dans les affaires n°s 5741 et 5833);
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par J. De Vleeschouwer, conseiller au SPF Finances (dans les affaires n°s 5825 et 5832).

Les parties requérantes ont introduit des mémoires en réponse.

Des mémoires en réplique ont été introduits par :

- l'ASBL « Association Syndicale des Magistrats »;
- le Conseil des ministres (dans les affaires n°s 5741 et 5833).

Par ordonnance du 18 juin 2014, la Cour a déclaré les affaires en état et fixé l'audience au 9 juillet 2014, après avoir invité le Conseil des ministres à répondre, dans un mémoire complémentaire à déposer au greffe de la Cour le 7 juillet 2014 au plus tard et à communiquer aux autres parties dans le même délai, aux questions suivantes :

« 1. L'estimation budgétaire de 89 millions est-elle avérée sur le vu des six premiers mois de 2014 ?

2. L'Etat doit verser chaque année au budget de l'Union une quote-part de la TVA réellement perçue. Quel est le montant prévu pour 2014 pour ce qui concerne les prestations d'avocat ?

3. L'Etat est également redevable de la TVA sur les prestations des avocats qu'il consulte. Sur le vu des honoraires d'avocat payés en 2013, quel est le montant de la TVA payé par l'Etat belge ? ».

Le Conseil des ministres a introduit des mémoires complémentaires.

A l'audience publique du 9 juillet 2014 :

- ont comparu :

. Me R. Leloup, Me E. Huisman, Me A. Schaus, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me V. Letellier, et Me E. de Simone, avocat au barreau d'Anvers, *loco* Me J. Buelens, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 5741;

. Me J. Toury, Me M. Denys et Me N. Reynaert, avocat au barreau de Bruxelles, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 5825;

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

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

. Me A. Schaus *loco* Me V. Letellier, pour l'ASBL « Association Syndicale des Magistrats »;

- Me M. Zagheden, qui comparaisait également *loco* Me M. Maus, pour le Conseil des barreaux européens;

- B. Druart, pour le Conseil des ministres dans les affaires n<sup>os</sup> 5741 et 5833;

- J. De Vleeschouwer, pour le Conseil des ministres dans les affaires n<sup>os</sup> 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 à l'intérêt à agir ou à intervenir*

*Affaire n° 5741*

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.

A.1.4. L'ASBL « Association Syndicale des Magistrats », partie intervenante dans l'affaire n° 5741, justifie son intérêt à intervenir par son objet social, tel qu'il apparaît de l'article 3 de ses statuts qui vise des actions destinées à améliorer le fonctionnement de l'institution judiciaire dans le respect d'un service public tourné vers le justiciable. L'accès, notamment du point de vue financier, au service public de la justice constitue une de ses préoccupations majeures. Elle a donc intérêt à soutenir l'action. Il est en effet indéniable que l'essentiel du coût de l'accès à la justice concerne les frais d'avocat.

#### *Affaire n° 5825*

A.2. Les parties requérantes dans l'affaire n° 5825 sont toutes victimes d'une expropriation dans la commune de Ham et elles sont engagées dans plusieurs procédures menées à l'encontre de la SA « De Scheepvaart ». Pour se défendre, elles ont dû faire appel à un avocat spécialisé et ont des frais juridiques importants. Elles courent également le risque de devoir payer une indemnité de procédure à la partie adverse. La loi attaquée ajoute à ces frais importants de procédure une TVA de 21 % qui doit être payée sur les frais et honoraires d'avocat. Les parties requérantes ont dès lors un intérêt personnel et direct et elles sont affectées défavorablement par cette surcharge financière qui rend encore plus difficile une défense en justice conforme à l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Les parties soulignent encore que des particuliers, qui, en outre, ne peuvent pas déduire la TVA, sont désavantagés dans les procédures en justice menées à l'encontre d'une autorité qui dispose de moyens financiers importants ou à l'encontre de sociétés qui peuvent déduire la TVA.

#### *Affaire n° 5832*

A.3. Pour fonder son intérêt à agir, l'« Orde van Vlaamse balies » invoque l'article 495 du Code judiciaire qui lui donne pour mission de défendre les intérêts des justiciables. Or, la disposition attaquée porte atteinte aussi bien aux intérêts des avocats qu'aux intérêts des justiciables. La disposition attaquée augmente, en effet, de 21 % le coût d'un avocat, ce qui porte atteinte aux droits de la défense des particuliers qui disposent de peu de revenus, par opposition aux personnes morales et physiques qui peuvent déduire les frais de la TVA. L'accès à un juge d'un groupe de personnes qui en a réellement besoin est dès lors menacé par la disposition attaquée, plus particulièrement dans un Etat qui n'accorde qu'une aide juridique très restreinte. L'égal accès au juge est de cette manière menacé. Par ailleurs, la disposition en cause impose aux avocats des obligations d'information et de collaboration qui ne garantissent plus la confidentialité des échanges et la relation de confiance entre l'avocat et son client. Certains clients n'oseront plus faire confiance à un avocat et n'oseront plus faire valoir leurs droits.

La disposition attaquée porte également atteinte aux intérêts des avocats, qui risquent d'être confrontés à une diminution de leur clientèle, en raison de l'augmentation des frais et de l'atteinte à la confidentialité des échanges.

*Affaire n° 5833*

A.4. Les onze premières parties requérantes sont les Ordres des avocats de différents barreaux et elles se fondent sur l'article 455 du Code judiciaire pour faire valoir leur intérêt à agir.

La douzième partie requérante invoque sa qualité d'avocat assujetti à la TVA, tenu d'appliquer le Code de la TVA. Elle a intérêt à obtenir l'annulation des dispositions précitées en raison de la violation du secret professionnel qui l'unit à ses clients.

*Affaires n<sup>os</sup> 5825, 5832 et 5833*

A.5. Le Conseil des barreaux européens, partie intervenante dans les affaires n<sup>os</sup> 5825, 5832 et 5833, justifie son intérêt à intervenir par le fait qu'il représente le Barreau européen et qu'il est reconnu par l'Union européenne et l'Espace économique européen. Il est aussi organe consultatif au sein du Conseil de l'Europe. Il résulte de ses statuts qu'il n'a pas seulement pour objet social de défendre les intérêts matériels ou moraux de ses membres mais aussi de veiller à la sauvegarde de l'intérêt des justiciables. Or, les dispositions en cause portent atteinte aussi bien aux intérêts des avocats qu'aux intérêts des justiciables, en particulier ceux qui ont des moyens financiers limités et qui ne peuvent pas déduire la TVA.

La partie intervenante relève également que les obligations d'information et de collaboration qui sont imposées par les dispositions attaquées portent par ailleurs atteinte à la relation de confiance entre l'avocat et son client. Or, aucune garantie n'est prévue pour assurer cette confidentialité qui n'est donc plus protégée, ce qui risque de décourager un certain nombre de clients de faire appel à un avocat. La disposition porte également atteinte aux intérêts des avocats, qui risquent d'être confrontés à une diminution de leur clientèle et n'ont plus la certitude de la confidentialité des échanges avec leurs clients.

*Quant aux moyens**Affaire n° 5741*

A.6.1. 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.

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.6.2. 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 %. 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 %, 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 %. 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 peut conduire à poser une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne.

A.6.3. 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. 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 (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. 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.7.1. La partie intervenante dans l'affaire n° 5741 estime que le premier moyen est fondé. En supprimant une mesure jusqu'alors justifiée par le souci de garantir l'accessibilité financière aux services d'un avocat, la loi attaquée consacre un recul inadmissible par rapport au degré de protection du droit au procès équitable et à l'assistance d'un avocat. Or, l'obligation de *standstill* interdit au législateur de diminuer le niveau de protection dont fait l'objet le droit fondamental en cause, l'accès à l'avocat qui est une composante du droit à un procès équitable et un droit autonome selon l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. L'usage de ce droit fait désormais l'objet d'un impôt sur la consommation qui constitue une entrave à ce droit, même si la gravité de l'entrave dépendra du budget du justiciable. L'objectif poursuivi est certes essentiellement budgétaire et participe à l'intérêt général; la mesure porte cependant une atteinte disproportionnée aux droits en cause.

La partie intervenante souligne que l'impact de la mesure n'a pas été chiffré et que le législateur ne s'est pas soucié de la proportionnalité de la mesure qu'il allait prendre, dès lors qu'il a considéré les prestations d'avocat comme des services pareils aux autres. Il est inadmissible que l'effectivité du droit aux services d'un avocat ou du droit à l'accès à la justice dépende en premier ordre de l'état de fortune du justiciable, alors que les dispositions invoquées au moyen obligent l'Etat à prendre des mesures pour garantir l'égal accès à la justice. La partie met par ailleurs en doute la possibilité de déterminer à l'avance les probabilités de succès ou de perte d'un procès.

A.7.2. La partie intervenante dans l'affaire n° 5741 se rallie aux arguments développés par les parties requérantes à propos du deuxième moyen.

A.8.1. Le Conseil des ministres estime que le premier moyen n'est pas fondé. Les services offerts par un avocat sont des prestations de services. 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. Il est erroné de prétendre qu'il y aurait une régression contraire au principe de *standstill*, dès lors que l'exonération ne visait pas à garantir l'accessibilité financière aux services d'un avocat mais à instaurer une période transitoire permettant une adaptation progressive des législations nationales. La mesure rend certes l'accès aux services d'un avocat plus onéreux. Il n'est cependant pas porté atteinte au droit à l'aide juridique auquel il a été pourvu par un système adapté d'assistance et non par l'instrument fiscal. L'exonération fiscale n'est pas l'instrument approprié pour faciliter l'accès à la justice des justiciables ayant des moyens limités. Le Conseil des ministres relève que pour les avocats intervenant dans l'aide juridique, l'imposition à la TVA n'est pas à charge du justiciable mais sera finalement supportée par le SPF Justice à titre de tiers payant.

Selon le Conseil des ministres, la mesure attaquée a clairement une justification budgétaire. A cet égard, un impôt de 21 % sur le prix d'un service rapportera *ipso facto* des deniers à l'Etat, même si ceux-ci peuvent être difficilement chiffrés. Il ne faut pas non plus oublier la suppression de la « compensation » qui était due à l'Union européenne suite au maintien provisoire de l'exonération en faveur des prestations des avocats.

Le Conseil des ministres fait par ailleurs valoir que, puisque le montant net que devrait rapporter la mesure a été chiffré à 89 millions d'euros, on peut difficilement parler d'une atteinte disproportionnée au droit à l'assistance.

Le Conseil des ministres relève encore que l'assimilation que font les parties requérantes entre l'exemption en faveur des prestations d'avocats et les autres exonérations est erronée, dès lors qu'il s'agit de prestations tout à fait différenciées au niveau du droit de l'Union européenne. Le service d'intérêt général exempté définitivement de la TVA par la directive 2006/112/CE (articles 132 à 134) participe de l'effectivité de droits fondamentaux. Pour les prestations des avocats, l'exonération n'était que temporaire. En outre, la mesure entreprise n'ôte en aucun cas aux justiciables la faculté de se faire assister d'un avocat.

Le Conseil des ministres répond encore à la partie intervenante dans l'affaire n° 5741 qu'il est erroné d'affirmer que des considérations financières peuvent empêcher à elles seules un justiciable d'avoir accès à l'assistance d'un avocat puisqu'un système d'assistance juridique est organisé. Ceux qui avaient les moyens de

se payer les services d'avocats devraient pouvoir payer 21 % supplémentaires pour ces services, même s'ils feront davantage un calcul de l'intérêt réel des procédures à engager.

A.8.2. Le Conseil des ministres estime que dans ses quatre branches, le deuxième moyen n'est pas fondé.

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. Le fait que l'exercice d'un droit devient plus onéreux ne signifie pas que pareil droit est supprimé ou même rendu plus difficile. Le droit fondamental à l'aide juridique est par ailleurs rencontré par un système d'assistance organisé au sein du système judiciaire pour les justiciables ayant des moyens limités.

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 2006/112/CE. 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 de l'Union, 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.

Concernant la question préjudicielle qui pourrait être posée à la Cour de justice de l'Union européenne, le Conseil des ministres relève qu'une juridiction ne doit pas poser une question préjudicielle en validité si elle estime que l'acte dérivé est valide. Or, selon le Conseil des ministres, le fait de ne pas exonérer les prestations des avocats ou de les soumettre au taux ordinaire de la TVA ne semble pas contraire à l'article 67 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne dont le paragraphe 1 constitue une déclaration politique et dont le paragraphe 4 confie à l'Union le soin de faciliter l'accès à la justice, notamment par le principe de reconnaissance mutuelle des décisions judiciaires et extrajudiciaires en matière civile. Or, le droit d'accès à la justice n'est pas remis en question par la loi attaquée et le droit fondamental à l'assistance juridique est assuré par une autre législation que la législation fiscale. L'article 47, deuxième alinéa, de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne n'est pas non plus violé puisque toute personne a la faculté de se faire conseiller, défendre et représenter et ceux qui n'ont pas les moyens de s'offrir ces services se voient octroyer l'aide juridique. La fiscalité n'est pas le moyen d'aboutir à l'effectivité de ces droits. Le droit primaire de

l'Union européenne, comme le droit national belge, n'envisageait pas la fiscalité comme moyen d'assurer ces droits. Le Conseil des ministres conclut qu'il n'y a pas lieu de poser une question préjudicielle à la Cour de justice.

#### A.8.3. Le Conseil des ministres estime que le troisième moyen n'est pas fondé.

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 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.

A.9.1. Concernant le premier moyen, les parties requérantes répondent au Conseil des ministres qu'il élude la question fondamentale qui est de savoir si le législateur peut soumettre à une taxe de consommation ordinaire l'exercice du droit fondamental que constitue le recours à l'assistance d'un avocat, alors qu'il avait opté pour l'exemption afin de répondre à son obligation positive de garantir l'accessibilité à la justice. L'obligation de *standstill* fait interdiction au législateur de prendre toute mesure qui rendrait l'exercice du droit plus difficile, ne fût-ce que pour certaines catégories de justiciables. Les parties requérantes se fondent sur des données statistiques pour démontrer l'importance du surcoût de procédure pour les justiciables. Les parties requérantes contestent par ailleurs l'argument du Conseil des ministres selon lequel l'obstacle financier amènera à peser les chances de succès d'une procédure, en relevant que les justiciables ne sont pas toujours demandeurs mais qu'ils peuvent également être défendeurs.

Concernant l'objectif poursuivi, les parties requérantes contestent le fait que la mesure poursuit un but d'intérêt général, dès lors que les effets budgétaires d'une mesure qui réduit sensiblement le degré de protection d'un droit fondamental ne peuvent en soi justifier l'assertion selon laquelle elle poursuivrait un objectif d'intérêt général. En tout état de cause, la mesure est totalement disproportionnée, dès lors que le législateur a commis une erreur manifeste d'appréciation en ne justifiant pas la mesure en tant qu'elle apporte une régression à la protection d'un droit fondamental. Etant donné la nature des principes en cause, l'on ne peut se satisfaire d'une justification qui renvoie au bénéfice escompté dans le budget de l'Etat. Il convient en effet d'opérer la balance des intérêts financiers de l'Etat avec les intérêts des individus atteints dans leurs droits fondamentaux.

A.9.2. Concernant le deuxième moyen, première et deuxième branches, les parties requérantes relèvent que le Conseil des ministres ne justifie pas en quoi les prestations des avocats ne participent pas de l'intérêt général et peuvent être comparées à des prestations de service de consommation ordinaire. Il ne prend pas en compte le fait que les prestations de l'avocat se distinguent fondamentalement des prestations des autres professionnels du droit. Le recours à la catégorisation, historique et dépassée, de la directive 2006/112/CE en prestations relevant ou non de l'intérêt général est à cet égard sans pertinence.

Concernant la troisième branche du moyen, les parties requérantes répondent que des motifs budgétaires ne peuvent justifier une mesure rompant frontalement l'égalité des justiciables dans le procès. L'inégalité est d'autant plus marquante que dans de nombreux cas de litiges opposant un assujetti à un non-assujetti, non seulement le non-assujetti devra payer sa défense 21 % plus cher que son adversaire, mais en outre, son adversaire pourra déduire les frais de défense de sa base imposable, ce que le non-assujetti ne pourra faire que dans des cas limités. De même, de façon très concrète, la situation des requérants de l'affaire n° 5825 est révélatrice de la discrimination entre justiciables.

Concernant la quatrième branche du moyen, les parties requérantes relèvent que c'est à tort que le Conseil des ministres estime que la Cour ne doit pas saisir la Cour de justice de l'Union européenne et peut faire elle-même le constat de validité de la directive. Elles se fondent à cet égard non seulement sur l'arrêt du Tribunal de première instance de l'Union européenne dans l'affaire *Danzer*, cité par le Conseil des ministres, mais aussi sur l'arrêt *Gaston Schul* de la Cour de justice du 6 décembre 2005. Sur le fond, les parties requérantes estiment que

le Conseil des ministres omet de répondre aux considérations qui mettent en doute la compétence matérielle du Conseil européen pour imposer une harmonisation de la TVA en ce qui concerne les prestations d'avocat. La réalité de la nécessité de mettre fin à des distorsions de concurrence entre avocats au niveau européen doit clairement être questionnée. Les parties requérantes maintiennent également qu'en ne traitant pas les services d'avocats comme des services d'intérêts généraux exemptés, la directive 2006/112/CE viole l'article 6, paragraphe 2, du Traité sur l'Union européenne, l'article 67, paragraphe 4, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et l'article 47, deuxième alinéa, *in fine*, de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Dans l'état actuel, elle ne tient pas compte de l'évolution de la conception de la nature des prestations d'avocat aux yeux mêmes du législateur de l'Union. Ce législateur a entendu garantir l'accès à la justice en consacrant le droit à l'aide judiciaire dans les affaires transfrontalières. Il a également estimé devoir harmoniser certaines garanties et droits procéduraires découlant de la Charte, de la Convention européenne des droits de l'homme et du Pacte international relatif aux droits civils et politiques (directive 2013/48/UE du Parlement européen et du Conseil du 22 octobre 2013 « relative au droit d'accès à un avocat dans le cadre des procédures pénales et des procédures relatives au mandat d'arrêt européen, au droit d'informer un tiers dès la privation de liberté et au droit des personnes privées de liberté de communiquer avec des tiers et avec les autorités consulaires »). Dans son champ de compétence, l'Union européenne veille donc à garantir et à développer le droit d'accès à la justice et le droit à l'assistance d'un avocat. Les parties requérantes se fondent par ailleurs sur une résolution adoptée en 2003 par le Conseil des barreaux européens, qui montre que la question de la TVA sur les services d'avocat est loin de faire l'unanimité et est considérée comme une mesure discriminatoire à plus d'un titre.

A.9.3. Concernant le troisième moyen, les parties requérantes considèrent que la simple mention du nom du client sur les factures ou documents soumis au contrôle, qui sont accessibles à une personne étrangère au secret professionnel dont sont dépositaires les avocats, constitue une violation de ce secret et que cette violation trouve sa source dans la disposition attaquée qui soumet intégralement les avocats au système du contrôle de la TVA. Or, ce système n'est pas adapté à la particularité des prestations effectuées par les avocats.

A.10.1. Concernant le premier moyen, le Conseil des ministres réplique que le législateur n'a enlevé à aucun justiciable la faculté de se faire assister d'un avocat et que le droit fondamental à l'aide juridique est assuré par le Code judiciaire. Se fondant par ailleurs sur la deuxième directive de la TVA du 11 avril 1967 et sur l'évolution législative, le Conseil des ministres fait valoir que les prestations d'avocats ne sont pas considérées comme des prestations d'intérêt général ni *a fortiori* comme des droits fondamentaux. Ce n'est qu'à partir de la sixième directive, la directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977, qu'est apparue la notion d'exonération en faveur de certaines activités d'intérêt général. Les prestations des professions libérales de nature juridique n'ont pas été reprises parmi ces activités. La volonté du législateur européen en permettant leur exonération était uniquement d'instaurer une période transitoire autorisant une adaptation progressive des législations nationales. Le choix du législateur n'est donc pas manifestement déraisonnable, même compte tenu du fait que les services d'un avocat peuvent contribuer à l'exercice d'un droit fondamental, sans toutefois constituer en eux-mêmes un tel droit ni un service d'intérêt général.

A.10.2. Concernant le deuxième moyen, le Conseil des ministres rappelle la différence entre l'exonération définitive pour les prestations d'intérêt général et l'exonération temporaire pour les prestations des avocats. Par ailleurs, l'égal accès au juge n'est pas remis en question par le régime de la TVA qui distingue les assujettis et les non-assujettis. On se trouve à deux niveaux différents de la chaîne : les assujettis interviennent dans la chaîne de production du service ou du bien alors que les non-assujettis sont les consommateurs finaux sur lesquels pèse la charge de l'impôt.

A.10.3. Concernant le troisième moyen, le Conseil des ministres relève que le listing clients ne contient qu'un nombre limité d'informations en vue de permettre à l'administration fiscale de vérifier et d'assurer une exacte perception de la taxe dans le chef des clients. La nature particulière du secret professionnel qui lie l'avocat à son client n'est pas incompatible avec la communication de ces informations et ne justifie pas une disposition fiscale dérogatoire. Concernant la facture, la circulaire du 20 novembre 2013 prévoit une tolérance quant à la description des services réalisés par un avocat. Cette description peut se limiter à l'indication qu'il s'agit de prestations d'avocat suivie de la mention que l'opération concerne les activités professionnelles ou privées du client (point 144); il ne s'agit en outre pas, à l'occasion d'un contrôle, d'ouvrir les dossiers personnels

des clients des avocats. Concernant l'absence de contrôle d'un organe indépendant, le Conseil des ministres réplique qu'une disposition calquée sur l'article 334 du CIR 1992 ne porterait pas préjudice aux obligations prévues par le Code de la TVA. En aucun cas, le secret professionnel ne peut être invoqué abusivement pour empêcher ou gêner une perception correcte de l'impôt. Une personne peut par ailleurs toujours exciper de son secret professionnel, auquel cas il faudra appliquer le droit commun.

A.11. La partie intervenante dans l'affaire n° 5741 formule quelques observations à propos du deuxième moyen et des questions préjudicielles qui pourraient être posées à la Cour de justice de l'Union européenne. Le principe de l'égalité des armes constitue en effet un des aspects fondamentaux du droit à un procès équitable. Il implique l'obligation d'offrir à chaque partie la possibilité de faire valoir ses arguments dans des conditions qui ne la désavantagent pas d'une manière manifeste par rapport à la partie adverse. La loi attaquée rompt l'égalité des armes dans le procès en augmentant pour certains justiciables le coût de l'assistance d'un avocat. La taxe de consommation courante n'est pas adaptée aux prestations d'avocats, particulièrement lorsqu'ils interviennent dans le cas d'une procédure juridictionnelle.

La partie relève à titre subsidiaire que le législateur européen est lui aussi tenu de respecter les droits fondamentaux et qu'il ne peut dès lors consacrer un régime de taxation des prestations des avocats qui a pour effet de rompre l'égalité des armes dans le procès. La Cour pourrait donc, dans le cadre de l'examen de ce recours, interroger la Cour de justice sur la compatibilité de la directive avec les articles 6, paragraphe 2, du Traité sur l'Union européenne, 67, paragraphes 1 et 4, et 81, paragraphe 2, e), du Traité sur le fonctionnement de l'Union et 47, deuxième alinéa, de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, combinés 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 qu'elle exclut les prestations d'avocats des opérations exonérées de la taxe au titre d'activités d'intérêt général telles que ces opérations sont définies en son article 132 et en ce qu'elle impose l'assujettissement des prestations d'avocats à la TVA sans tenir compte de l'effet de cette mesure sur le droit au procès équitable et à l'égalité des armes lorsque le procès oppose un non-assujetti à un assujetti.

Concernant la quatrième branche du deuxième moyen, la partie intervenante estime qu'il y a également lieu d'interroger la compétence du législateur européen dérivé pour imposer l'assujettissement à la TVA des prestations d'avocats au regard des articles 67, paragraphes 1 et 4, et 81, paragraphe 2, e), du Traité sur le fonctionnement de l'Union.

#### *Affaire n° 5825*

A.12.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 5825 prennent un premier moyen de la violation des articles 6 et 14 de la Convention européenne des droits de l'homme, combinés avec les articles 10, 11, 13 et 23, alinéa 3, 2°, de la Constitution et avec les articles 14 et 26 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

Dans une première branche, elles font valoir que le droit d'accès à un juge qui est un aspect essentiel du droit au procès équitable est fondamental dans un Etat de droit. Ce droit est en jeu lorsque des particuliers doivent engager des procédures à l'encontre de l'autorité publique pour faire valoir, par exemple, leur droit de propriété ou se défendre dans des procédures fiscales. L'autorité disposant du privilège du préalable et de l'exécution d'office, la défense en justice des particuliers est dès lors essentielle.

La disposition en cause porte atteinte au droit d'accès à un juge dès lors qu'elle augmente le coût de l'intervention d'un avocat d'une manière manifestement disproportionnée. Ce surcoût s'ajoute aux indemnités de procédure qui sont également un frein aux actions en justice des particuliers. Les parties requérantes soulignent que ni les montants des indemnités de procédure ni les montants pris en compte pour l'aide juridique n'ont été adaptés suite à la disposition attaquée. Il n'a pas été tenu compte, lors de l'élaboration de la loi, de la nécessité d'adapter le système d'aide juridique conformément à l'article 23, alinéa 3, 2°, de la Constitution. Ce système d'aide juridique vise pourtant à garantir l'accès au juge pour les justiciables qui n'ont pas les revenus financiers leur permettant de se défendre en justice. La disproportion de la mesure apparaît également du fait que cette mesure ne permet pas d'atteindre, pour les finances publiques, le gain escompté de 89 millions d'euros. Les parties requérantes font également valoir que la disposition attaquée porte atteinte au principe de *standstill* pour

une catégorie de justiciables, les justiciables qui ne peuvent pas déduire la TVA. Les particuliers qui doivent mener des procédures contre les autorités publiques sont à cet égard financièrement particulièrement atteints, alors que les procédures menées contre les pouvoirs publics ne sont pas comparables aux procédures menées entre parties semblables. Les autorités publiques sont à cet égard nettement avantagées sur le plan économique et financier.

Les parties requérantes rappellent que la Cour constitutionnelle s'est prononcée sur le droit d'accès à un juge dans son arrêt n° 182/2008 du 18 décembre 2008. Elles relèvent par ailleurs que lors de l'introduction des indemnités de procédure par la loi du 27 avril 2007, le législateur s'est soucié de l'impact de la loi sur les justiciables, ce qui n'a pas été le cas lors de l'élaboration de la loi présentement attaquée. Le législateur a uniquement voulu atteindre un équilibre budgétaire, qui ne sera d'ailleurs pas réalisé étant donné la récupération de la TVA qui peut être faite par les avocats et le fait que les revenus pris en compte pour l'aide juridique devront nécessairement être adaptés si l'on veut respecter le principe de *standstill* inscrit à l'article 23, alinéa 3, 2°, de la Constitution. A défaut d'étude sur les conséquences de la mesure envers la protection juridique des justiciables, le législateur a pris une mesure injustifiée. Cette atteinte est encore plus prégnante lorsque des procédures doivent être engagées contre l'autorité publique dès lors que le contrôle par le pouvoir judiciaire est un élément essentiel de l'Etat de droit.

Dans une deuxième branche, 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. Les parties se fondent à cet égard sur la jurisprudence de la Cour concernant les indemnités de procédure, les arrêts n°s 83/2011, 43/2012 et 57/2013. Elles en déduisent que les procédures contre l'autorité constituent des procédures particulières compte tenu des intérêts spéciaux et divergents qui sont en cause et ne peuvent être comparées avec des procédures entre des particuliers semblables. Par analogie avec le raisonnement de la Cour dans les arrêts précités, il faut considérer que, pour les procédures avec les autorités publiques, la suppression de la dispense de la TVA sur les frais d'avocat entraîne une violation des articles 10 et 11 de la Constitution. En effet, un justiciable agissant seul ne peut pas être freiné par un coût supplémentaire de 21 % dans une procédure juridique qu'il a engagée contre l'autorité publique.

Dans une troisième branche, les parties requérantes font valoir que le taux de TVA de 21 % est totalement disproportionné et 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. Lors des travaux parlementaires, le législateur ne s'est pas interrogé sur le point de savoir s'il ne fallait pas prévoir un tarif inférieur, par exemple 6 %. La mesure est dès lors aussi injustifiée pour ce motif; le législateur aurait pu à tout le moins prévoir un tarif de TVA de 6 % pour les procédures menées contre les autorités publiques.

A.12.2. 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.

Les parties requérantes sont toutes des justiciables agissant à titre personnel qui sont victimes d'interventions d'une autorité publique. Elles ont été confrontées à une expropriation et sont engagées dans de longues procédures judiciaires. La disposition attaquée les atteint davantage que des sociétés qui peuvent récupérer les frais de TVA. La disposition attaquée porte ainsi atteinte au principe de l'égalité des armes qui est consacré par l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Elle augmente en effet le coût d'un avocat de 21 % uniquement pour les justiciables qui ne peuvent pas déduire la TVA. Ce surcoût renforce l'inégalité de parties qui sont déjà économiquement plus faibles.

A.13.1. Concernant la première branche du premier moyen, le Conseil des ministres répond que ni le droit à un juge ni le droit à l'assistance d'un avocat ne sont atteints par la disposition attaquée. Il n'y a pas davantage d'atteinte au principe de *standstill*. L'exemption de la TVA sur les prestations d'avocats ne visait pas à assurer l'accès financier aux services d'un avocat, mais à prévoir une période transitoire pour adapter les législations nationales conformément à la directive européenne. La garantie de l'assistance judiciaire est prévue par les dispositions du Code judiciaire pour les justiciables qui n'ont pas les moyens de se faire assister par un avocat. Par ailleurs, l'indemnité de procédure est une intervention forfaitaire dans les frais et honoraires d'avocat de la partie qui a obtenu gain de cause. Elle n'indemnise pas de manière intégrale les frais et honoraires. L'inégalité invoquée par les parties requérantes entre les assujettis et les non-assujettis à la TVA n'est pas la conséquence de

la disposition attaquée, mais de la législation sur la TVA. Le Conseil des ministres rappelle encore l'objectif budgétaire de la mesure ainsi que le fait que la Belgique épargnera désormais la contribution qu'elle devait donner à l'Union européenne en compensation de la dispense supprimée par la loi attaquée. La Belgique était d'ailleurs le seul Etat qui avait encore maintenu la dispense de la TVA pour les prestations d'avocats.

Concernant la deuxième branche du premier moyen, le Conseil des ministres répond qu'aussi bien sous l'ancienne que sous la nouvelle législation, il n'y a pas de différence entre les procédures entre particuliers et les procédures menées contre une autorité publique. Les parties requérantes ne justifient pas la raison pour laquelle ces procédures devraient être traitées différemment. Elles se réfèrent uniquement à des arrêts de la Cour qui ont trait à l'indemnité de procédure qui est une indemnité purement forfaitaire.

Concernant la troisième branche du premier moyen, le Conseil des ministres répond que le taux courant est le taux de 21 % et que seuls les biens et services repris dans l'annexe 3 de la directive 2006/112/CE peuvent faire l'objet d'un taux différent. Les prestations d'avocats ne sont pas reprises dans cette liste.

A.13.2. Concernant le deuxième moyen, le Conseil des ministres répond que les catégories comparées par les parties requérantes ne sont pas des catégories comparables. La déduction de la TVA participe de l'esprit de la législation en matière de TVA, qui est un impôt sur la consommation qui doit être supporté par le consommateur final. La différence de traitement dénoncée par les parties requérantes n'est donc pas due à la disposition attaquée mais à l'esprit de la législation sur la TVA et à cette législation elle-même. Les sociétés soumises à la TVA doivent par ailleurs se conformer à toute une série d'obligations prévues par le Code de la TVA; il ne s'agit donc pas de catégories de personnes comparables.

A.14.1. Concernant la première branche du premier moyen, les parties requérantes dans l'affaire n° 5825 répondent que le législateur a, en l'espèce, fait un usage manifestement déraisonnable de son pouvoir d'appréciation dès lors qu'il n'a pas pris en compte l'effet important de la mesure sur la protection juridique dans un Etat démocratique. L'Etat belge a maintenu durant de nombreuses années l'exonération de la TVA pour les prestations d'avocats; la suppression d'une telle exonération nécessitait dès lors une étude importante de l'impact de la mesure sur les justiciables, comme le législateur l'avait d'ailleurs fait lors de l'introduction de l'indemnité de procédure. Le Conseil des ministres minimise l'impact de la mesure sur l'accès à un juge. Les dispositions sur l'aide juridique ne peuvent pas corriger l'effet de la mesure, dès lors qu'elles n'ont pas été adaptées à l'augmentation de 21 % du coût d'un avocat pour les justiciables qui ne sont pas assujettis à la TVA. Si la loi attaquée ne prive pas les justiciables de l'accès à un juge, elle porte cependant une atteinte importante à cet accès.

Concernant la deuxième branche du premier moyen, les parties requérantes dans l'affaire n° 5825 font valoir que l'inégalité de traitement entre les particuliers et les autorités publiques est renforcée par la loi attaquée, dès lors que les autorités publiques ne sont pas touchées par l'augmentation de la TVA, alors que c'est bien le cas des particuliers.

A.14.2. Concernant le deuxième moyen, les parties requérantes dans l'affaire n° 5825 estiment, contrairement au Conseil des ministres, que les sociétés et les particuliers sont bien des personnes comparables lorsqu'ils introduisent une procédure en justice. Ces personnes sont toutes des parties au procès et la loi attaquée viole dès lors l'égalité des armes. Les dispositions sur l'aide juridique ne compensent pas cette inégalité puisque le niveau des revenus donnant accès à l'aide juridique n'a pas été modifié pour tenir compte de l'augmentation du coût d'un avocat.

#### *Affaire n° 5832*

A.15.1. 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. Elle fait valoir que la disposition attaquée a pour effet de créer une différence de traitement dans l'accès au juge entre les justiciables qui souhaitent faire appel à un avocat pour défendre leurs intérêts selon qu'ils peuvent ou non récupérer la TVA

sur les honoraires d'avocats dans le cadre de leur activité professionnelle. Or, les dispositions invoquées au moyen ne permettent pas de restreindre de manière importante le droit à l'assistance juridique et le droit d'accès à un juge d'une catégorie de personnes si cette différence de traitement ne peut pas se justifier raisonnablement et ces dispositions, en particulier l'article 23 de la Constitution, s'opposent de toute manière à des règles qui privent une catégorie de personnes du droit d'accès à un juge ou portent une atteinte disproportionnée à ce droit.

La partie requérante rappelle la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme qui considère le droit à un juge comme la garantie la plus fondamentale de l'article 6 de la Convention puisque les autres garanties reconnues ne peuvent être effectives que si l'on a accès à un juge. La Cour européenne considère aussi que les droits fondamentaux doivent être reconnus de manière concrète et effective et pas uniquement de manière théorique. Cela vaut en particulier pour le droit à un juge en raison de la place éminente de ce droit dans une société démocratique. Ce droit n'est pas absolu, il peut faire l'objet de limites pour autant que ces limites poursuivent un but légitime et qu'il y ait un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé. L'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme n'autorise cependant pas des limites financières qui seraient dictées uniquement par des motifs financiers, sans lien avec l'intérêt de l'affaire ou la sauvegarde du système juridique. La partie requérante se fonde également sur la jurisprudence de la Cour constitutionnelle qui consacre le droit d'accès à un juge et qui reconnaît un effet *standstill* à l'article 23 de la Constitution. La Cour européenne des droits de l'homme reconnaît par ailleurs également une place importante au droit à l'assistance d'un avocat.

La disposition attaquée, qui n'est pas compensée par d'autres mesures, conduit incontestablement à une limitation du droit à l'assistance juridique, dès lors qu'elle a pour effet d'augmenter le coût des honoraires d'avocats de 21 %. Elle a également pour effet de créer une différence de traitement dans le droit à l'assistance d'un avocat entre les justiciables selon qu'ils ont ou non la possibilité de récupérer la TVA. Elle va atteindre en particulier la catégorie des personnes qui n'entrent tout juste pas en ligne de compte pour une aide juridique. Le caractère déraisonnable des effets de la loi attaquée apparaît aussi du fait que cette loi s'ajoute à d'autres mesures qui ont également un effet sur l'accessibilité au tribunal, les dispositions relatives aux frais de justice et aux indemnités de procédure. Le cumul de ces mesures accentue la différence de traitement puisqu'une personne assujettie à la TVA qui gagne son procès pourra tout à la fois récupérer la TVA sur les honoraires d'avocats et bénéficier de l'indemnité de procédure. En accentuant la différence de traitement qui existe déjà entre certaines parties au procès, par exemple un employeur et un travailleur, la disposition attaquée augmente l'inégalité des parties au procès. Elle risque de décourager certains particuliers de faire appel à l'assistance d'un avocat, alors que la défense de leurs intérêts exige cette assistance.

La loi attaquée porte également atteinte à l'obligation de *standstill* inscrite à l'article 23 de la Constitution puisque le niveau de protection est considérablement diminué. Le législateur a, en effet, pris une mesure qui s'applique à tous les justiciables alors qu'il était conscient des difficultés éprouvées par certains justiciables dans l'accès à un juge. Et pourtant, il n'a pas justifié objectivement et raisonnablement cette diminution de protection.

Il apparaît des travaux préparatoires que la loi attaquée repose sur trois types de considérations : des motifs d'harmonisation européenne, l'évitement de distorsions de concurrence et des raisons budgétaires. Selon la partie requérante, le premier motif n'oblige pas l'Etat à intervenir, dès lors qu'il appartient à chaque Etat membre, compte tenu des spécificités de son système juridique, et en particulier de la manière dont l'autorité finance l'aide juridique, d'apprécier si l'application de la TVA sur les frais et honoraires d'avocats est ou non opportune. Le fait que la Belgique était le seul Etat à maintenir la dispense de la TVA ne suffit pas à justifier la loi attaquée, si l'on compare l'aide juridique accordée en Belgique et dans d'autres Etats de l'Union européenne, par exemple les Pays-Bas. Il faut également prendre en considération la situation particulière de la Belgique en raison de la combinaison de l'introduction de la TVA avec l'institution juridique de l'indemnité de procédure qui crée un accès asymétrique au juge. Concernant le deuxième motif, la partie requérante relève que la dispense de TVA était justifiée de manière différente pour les professions de notaire et d'huissier de justice, d'une part, et pour les prestations d'avocat, d'autre part. Dans le premier cas, il s'agissait de considérations financières et, dans le second cas, de la nécessité de garantir le droit d'accès de tout justiciable à un juge. L'on ne peut dès lors justifier la suppression de la dispense de la TVA pour les prestations d'avocat par la suppression de cette dispense pour



les prestations des notaires et des huissiers de justice. La Cour constitutionnelle a d'ailleurs admis, dans son arrêt n° 23/97, la justification de cette différence de traitement. La Cour de justice de l'Union européenne consacre une jurisprudence semblable. Les services offerts par les avocats peuvent être difficilement comparés avec les services des autres dispensateurs de services juridiques. Il ne peut être question de distorsion de concurrence entre les avocats et d'autres professions juridiques indépendantes. La partie requérante conclut dès lors que le seul motif qui justifie la mesure est la situation économique actuelle et la nécessité d'efforts budgétaires. Les autres motifs masquent uniquement une mesure purement budgétaire. Or, une mesure budgétaire qui ne présente aucun lien avec l'intérêt de l'affaire ou la sauvegarde du système mais est uniquement destinée à procurer des revenus supplémentaires ne peut pas justifier une atteinte au droit à un juge.

La partie requérante souligne encore que la mesure n'est pas pertinente au regard du but poursuivi puisqu'elle entre en vigueur au 1er janvier 2014 et qu'elle n'est donc pas liée au budget de 2013. La disposition attaquée n'est pas non plus proportionnée au regard du but poursuivi. Le Gouvernement évalue, en effet, le bénéfice de la mesure à 89 millions d'euros alors qu'il résulte des travaux préparatoires que l'effort budgétaire à réaliser est de 20 milliards d'euros. Vu le faible impact de la mesure sur l'objectif final, on peut se demander si le Gouvernement n'aurait pas pu prendre d'autres mesures qui n'auraient pas eu un tel impact sur le droit d'accès à un juge et le droit à l'assistance juridique. Si le Gouvernement avait voulu quand même supprimer la dispense de la TVA pour les services des avocats pour des motifs budgétaires, il aurait pu également étendre cette suppression au secteur des soins de santé, qui bénéficie par ailleurs d'une augmentation annuelle de l'enveloppe allouée par l'autorité. Au minimum, il aurait pu prévoir des mesures compensatoires qui auraient permis de limiter l'impact de la mesure. Il aurait ainsi pu relever de 21 % également la limite des revenus permettant d'obtenir l'aide juridique. Il aurait également pu prendre une mesure moins radicale consistant dans une suppression partielle de la dispense de la TVA qui tienne compte des différences de traitement entre justiciables ou qui se limite aux prestations d'avocat qui poursuivent uniquement des intérêts financiers. La partie requérante invoque, à cet égard, l'arrêt n° 10/2008 de la Cour. On peut, en effet, accepter que, pour de telles prestations, les avocats se trouvent dans une « certaine » concurrence avec d'autres dispensateurs de services juridiques. La dispense aurait été maintenue pour les prestations d'avocat qui forment le cœur des activités de la profession d'avocat, à savoir la défense et la représentation en justice du client et le conseil juridique même en dehors d'une procédure, activités pour lesquelles le droit d'accès à un juge et le droit à l'assistance juridique sont essentiels. C'est principalement pour de telles activités que l'inégalité de traitement entre justiciables est la plus importante.

La partie requérante relève encore que, pour ce qui concerne les justiciables qui peuvent demander l'aide juridique de deuxième ligne, le Gouvernement ne peut pas davantage justifier la mesure attaquée en indiquant que, pour cette catégorie de justiciables, c'est le taux zéro de TVA qui est d'application. Une telle mesure est, en effet, contraire au droit de l'Union européenne. La partie invoque, à cet égard, l'arrêt de la Cour de justice du 17 juin 2010. Le Gouvernement n'est donc pas autorisé à différencier dans l'application du tarif de TVA les prestations selon qu'elles sont ou non livrées dans le cadre de l'aide juridique de seconde ligne.

A.15.2. La partie requérante 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. Les dispositions attaquées créent, en effet, 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 fiscale 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.

La partie requérante souligne l'importance du secret professionnel qui est à la base de la relation de confiance entre l'avocat et son client et elle se fonde à cet égard sur la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, de la Cour de justice de l'Union européenne et de la Cour constitutionnelle.

La partie requérante relève que des obligations d'information et de coopération sont imposées aussi bien dans le cadre des impôts sur les revenus que dans le cadre des prestations de TVA. Les avocats sont soumis, déjà depuis un certain temps, aux obligations prévues par le CIR 1992. A partir du 1er janvier 2014, ils seront également soumis aux obligations prévues par le Code de la TVA. Ces obligations peuvent entrer en conflit avec

la règle du secret professionnel de l'avocat. Le législateur fiscal a dès lors prévu à cet égard une disposition inscrite à l'article 334 du CIR 1992. Cette disposition prévoit une intervention de l'autorité disciplinaire, en réalité le bâtonnier, qui rend l'article 334 du CIR 1992 compatible avec la jurisprudence de la Cour relative au secret professionnel de l'avocat. Une telle disposition n'a pas été inscrite dans le Code de la TVA. Or, l'article 334 du CIR 1992 n'est pas applicable aux affaires relatives à la TVA. Il en résulte que si un avocat refuse de communiquer certaines informations données par son client à l'Administration de la TVA, c'est le tribunal qui devra se prononcer au fond sur le caractère ou non confidentiel de l'information demandée. L'avocat peut également demander l'avis du bâtonnier, mais à défaut d'une disposition analogue à l'article 334 du CIR 1992, cet avis n'est pas opposable à l'administration et ne lie pas le juge. Le pouvoir reconnu au juge est par ailleurs contraire à l'indépendance du barreau et donc de l'avocat. La question de savoir si une information est ou non confidentielle est en effet une question de déontologie. L'atteinte au secret professionnel est d'autant plus importante que selon la législation en matière de TVA par opposition au CIR 1992, la nature du service doit apparaître de l'état d'honoraires. Le fisc aura ainsi une connaissance du contenu du dossier. La partie requérante invoque par ailleurs l'article 93<sup>quaterdecies</sup>, § 2, du Code de la TVA, qui permet de communiquer des informations obtenues par l'Administration de la TVA pour le prélèvement des impôts sur les revenus sans qu'il y ait eu application de l'article 334 du CIR 1992, ce qui crée en plus une inégalité entre les contribuables.

A.16. Concernant les premier et deuxième moyens invoqués dans l'affaire n° 5832, le Conseil des barreaux européens partage l'analyse de la partie requérante et conclut au bien-fondé des moyens.

A.17.1. Concernant le premier moyen, le Conseil des ministres répond que les services offerts par un avocat sont des prestations de services et que la dispense de TVA n'est admise que de manière temporaire par la directive 2006/112/CE de manière à prévoir une période transitoire. Le surcoût résultant de la mesure n'a pas pour effet de porter atteinte au droit à un juge puisque les dispositions en matière d'aide juridique sont inchangées. La différence de traitement entre les assujettis et les non-assujettis est propre à la législation sur la TVA. Il eût sans doute été possible de ne soumettre à la TVA que les prestations des avocats en faveur d'assujettis à la TVA, mais une telle mesure pouvait porter atteinte à l'objectif budgétaire, qui est un choix politique du législateur. En tout état de cause, une suppression partielle de la dispense ne pouvait être temporaire, compte tenu du caractère temporaire de la dispense prévue par la directive européenne. Le Conseil des ministres conteste le fait qu'il y ait une atteinte au principe de *standstill* dès lors que la loi attaquée rend le droit belge conforme au droit de l'Union. Le Conseil des ministres rappelle les dispositions prévues en matière d'aide juridique. Il rappelle par ailleurs que la Cour, dans son arrêt n° 141/2012, a mis en exergue la liberté de choix du législateur, qui a opté désormais pour une meilleure harmonisation de la législation avec le droit de l'Union et pour de nouvelles rentrées fiscales. Ce choix du législateur se justifie d'autant plus que les compensations qui étaient prévues en raison de la dispense de TVA alourdissaient le budget de l'Etat. Le Conseil des ministres conclut que le premier moyen n'est pas fondé.

A.17.2. Concernant le deuxième moyen, le Conseil des ministres répond que l'absence dans le Code de la TVA d'une procédure spécifique lorsque le secret professionnel est en jeu, alors qu'une telle disposition est prévue dans le CIR 1992, n'est pas due à la disposition attaquée et qu'en tout état de cause l'assujetti qui estime que le secret professionnel est en jeu peut faire appel aux règles de droit commun en vue de protéger ce secret professionnel. Le Conseil des ministres ajoute qu'une initiative législative avait été prise pour introduire dans le Code de la TVA une disposition semblable, mais qu'elle a été abandonnée suite aux observations du Conseil d'Etat. Il n'y a néanmoins pas d'atteinte au droit à la vie privée des justiciables dès lors que les données qui doivent être communiquées ne sont pas couvertes par le secret professionnel.

A.18.1. La partie requérante dans l'affaire n° 5832 répond au Conseil des ministres que la loi attaquée ne peut se justifier par l'objectif d'une harmonisation européenne, dès lors que le droit européen est demeuré inchangé et qu'il n'y a pas eu de modifications contraignant les Etats à supprimer l'exonération de TVA pour les prestations d'avocats. Seuls des motifs nationaux qui prennent en compte les spécificités propres au système national doivent pouvoir justifier la suppression totale ou partielle de l'exonération de la TVA pour les prestations d'avocats. Or, la Belgique est à cet égard dans une situation particulière par rapport aux autres Etats européens en raison de la combinaison de la disposition attaquée avec le système des indemnités de procédure et avec un système d'aide juridique financé par les autorités qui est limité, par comparaison avec les autres Etats européens.

Concernant la proportionnalité de la mesure, la partie requérante dans l'affaire n° 5832 ne peut suivre le Conseil des ministres, pour deux motifs. Tout d'abord, compte tenu de l'objectif budgétaire poursuivi, le législateur aurait pu prendre des mesures qui auraient eu un effet moindre sur le droit d'accès à un juge et le droit à l'assistance juridique et opter pour une suppression partielle de la dispense de la TVA en limitant l'exonération aux prestations des avocats qui constituent le cœur même de l'exercice de leur profession, à savoir la défense et la représentation du client en justice et les avis juridiques dont l'objectif est d'introduire ou d'éviter une procédure, activités qui mettent en cause le droit d'accès au juge et le droit à une assistance juridique. Ensuite, le législateur a fait preuve d'imprévoyance en ne prenant pas de mesures compensatoires en vue de limiter l'impact de la mesure sur le droit à l'assistance juridique, telles qu'une adaptation du niveau des revenus pour obtenir l'aide juridique. Cette imprévoyance apparaît notamment à la lecture des travaux préparatoires. Par son argumentation, le Conseil des ministres nie cette réalité. Les dispositions sur l'aide juridique ne devaient pas rester inchangées mais devaient être modifiées compte tenu de l'augmentation du coût de l'accès à un avocat.

Concernant la différence de traitement entre les avocats d'une part et les notaires et huissiers de justice d'autre part, la partie requérante dans l'affaire n° 5832 estime que le Conseil des ministres fait une interprétation erronée de l'arrêt n° 141/2012. Dans cet arrêt, la Cour prend en compte le fait que le législateur s'est soucié de l'accès à la justice pour justifier la différence de traitement.

A.18.2. Concernant le deuxième moyen, la partie requérante dans l'affaire n° 5832 répond au Conseil des ministres que la question n'est pas de savoir si l'avocat peut invoquer le secret professionnel mais de savoir quelles garanties sont prévues lorsqu'il invoque effectivement son secret professionnel. L'absence de dispositions dans le Code de la TVA peut conduire à ce qu'une information soit demandée par l'administration, même si le bâtonnier la juge confidentielle, et soit rendue publique si le tribunal est saisi de l'affaire, en raison du caractère contradictoire de la procédure. La partie relève à cet égard que la Cour s'est prononcée en ce sens par ses arrêts n°s 100/2006 et 129/2006. Concernant l'abandon de l'initiative législative en vue d'introduire une disposition dans le Code de la TVA, la partie requérante dans l'affaire n° 5832 relève que le motif invoqué par le Conseil des ministres n'est pas pertinent. Une analyse de l'avis Conseil d'Etat montre en effet que les dispositions en projet ne garantissaient pas suffisamment la protection du secret professionnel. Selon le Conseil d'Etat, le secret professionnel peut seulement être garanti si le législateur confie à l'autorité disciplinaire compétente, aussi bien en premier degré qu'en appel, la question de savoir si un avocat peut faire appel au secret professionnel pour ne pas communiquer une information dans le cadre d'un contrôle fiscal. Concernant les informations qui figurent sur les factures et sur les listings, la partie requérante dans l'affaire n° 5832 conteste l'absence de violation du secret professionnel. L'Administration de la TVA peut, en effet, déduire d'un listing qu'un client déterminé a fait appel à un avocat déterminé ayant telle spécialisation; elle peut savoir quand le client a fait appel à l'avocat, ce qui peut donner des indications sur les faits pour lesquels une consultation est intervenue. L'administration peut également prendre connaissance du montant des honoraires. Cette intervention pourra être utilisée par l'administration des impôts sur les revenus pour une éventuelle taxation indicielle.

#### *Affaire n° 5833*

A.19.1. 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 7, 8, 47 et 48 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, avec les articles 14 et 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et avec les principes généraux du droit relatifs à la protection des droits de la défense et du secret professionnel de l'avocat.

Dans une première branche, 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 une seconde branche, les parties requérantes font valoir que le chapitre X du Code de la TVA, en particulier ses articles 60 à 63bis, 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 est 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).

Les parties requérantes soulignent l'importance du secret professionnel tel qu'il est protégé par l'article 458 du Code pénal et relèvent que cette obligation de secret vise à protéger le droit fondamental à la vie privée de la personne et les droits de la défense. La protection du secret professionnel vise à protéger l'avocat non pas pour lui-même, mais en raison du rôle qu'il exerce dans l'administration de la justice et de la relation particulière de confiance entre l'avocat et son client. Les parties requérantes se fondent sur les arrêts n° 10/2008 et n° 127/2013 de la Cour, sur la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme et sur l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne n° C-309/99 du 19 février 2002, *Wouters*.

Concernant la première branche du moyen, les parties requérantes relèvent que par son arrêt n° 46/2000, la Cour a annulé une disposition qui imposait une levée générale du secret professionnel de l'avocat et que la Cour européenne des droits de l'homme a décidé à différentes reprises que les atteintes portées au secret doivent restées exceptionnelles et limitées au strict nécessaire. Or, la disposition attaquée prévoit une obligation générale pour l'avocat de dévoiler des informations couvertes par le secret professionnel en dehors même d'un contrôle précis de l'administration. Une telle atteinte au secret professionnel est manifestement disproportionnée.

Concernant la seconde branche du moyen, les parties requérantes relèvent que les moyens de contrôle et les prérogatives très importants qui sont prévus par le Code de la TVA pour permettre à l'administration d'obtenir des informations auprès des avocats ne sont entourés d'aucun contrôle d'un organe indépendant qui pourrait vérifier quelles informations sont couvertes par le secret professionnel. Or, la Cour constitutionnelle et la Cour européenne des droits de l'homme jugent essentielle la mise en place d'un filtre protecteur du secret professionnel. En toute hypothèse, cette absence de filtre crée une différence de traitement puisqu'en matière d'impôts sur les revenus, un tel filtre a été prévu par l'article 334 du CIR 1992. Rien ne justifie que les informations obtenues par l'administration fiscale en matière de TVA soient soumises à un traitement différent. Un avant-projet de loi a d'ailleurs été déposé en ce sens, mais les articles concernés ont finalement été retirés du texte suite aux observations du Conseil d'Etat.

A.19.2. Le Conseil des ministres relève que les parties requérantes n'émettent aucune critique contre l'abrogation de l'article 44, § 1er, 1°, du Code de la TVA, mais contestent plusieurs dispositions de ce Code qui entraîneraient une violation du secret professionnel de l'avocat. Une telle violation ne trouve pas sa source dans la disposition qui fait l'objet du recours. Si elle était avérée, elle trouverait sa source dans d'autres dispositions du Code, qui ne sont pas attaquables. Le recours doit pour ce motif être rejeté.

A.19.3. A titre subsidiaire, le Conseil des ministres relève que le secret professionnel de l'avocat protège l'information confidentielle communiquée à l'avocat, pas le nom du client de celui-ci. Le listing client mentionne le numéro d'identification à la TVA de certains clients, le montant total des opérations et le montant total des taxes portées en compte. Il n'y a pas individualisation ou identification possible d'un montant par rapport à une opération déterminée. Par ailleurs, la facture fait foi du montant demandé et du montant de la TVA et, en cas de contrôle, elle ne révèle rien qui serait couvert par le secret professionnel. Dans sa circulaire du 20 novembre 2013, l'administration prévoit d'ailleurs une tolérance quant à la description des services réalisés par un avocat, qui doit en règle également être mentionnée sur la facture (point 144 de la circulaire AGFisc n° 47/2013, E.T.124.411). Il ne s'agit pas, à l'occasion d'un contrôle, d'ouvrir le dossier personnel des avocats. L'objectif poursuivi par l'obligation du dépôt du listing client est de permettre à l'administration fiscale de faire une vérification et d'assurer une exacte perception de la taxe dans le chef des clients. Il s'agit d'une obligation fiscale générale qui s'impose à tous les assujettis identifiés à la TVA, en ce compris les personnes légalement tenues au secret professionnel, comme les comptables, notaires et huissiers de justice. Dès lors qu'il n'y a pas d'atteinte au secret professionnel, il n'y a pas lieu de prévoir une disposition fiscale dérogatoire.

Concernant l'intervention du bâtonnier, le Conseil des ministres relève qu'une disposition calquée sur l'article 334 du CIR 1992 avait été envisagée en matière de TVA. Il faut cependant relever qu'une telle disposition ne régleme pas le secret professionnel proprement dit mais prévoit seulement une procédure pour l'arbitrage du litige lorsque ce secret est invoqué. Une telle disposition ne porterait pas préjudice aux obligations prévues par le Code de la TVA et la personne soumise au secret professionnel ne pourrait pas s'en prévaloir pour faire obstacle aux investigations au sujet de sa propre situation en matière de TVA. Ce n'est que dans des cas exceptionnels, où les droits de tiers protégés par le secret professionnel sont réellement menacés, qu'il aurait pu être admis de faire usage de cette procédure particulière. Les professionnels doivent organiser de manière proactive l'exercice de leur profession pour s'acquitter de leurs obligations fiscales sans être amenés à devoir invoquer le secret professionnel. L'absence provisoire de la procédure projetée n'empêche d'ailleurs pas l'avocat de pouvoir invoquer le secret professionnel; à défaut de procédure particulière, il faut appliquer le droit commun.

Le Conseil des ministres rappelle encore l'objectif budgétaire de la procédure, le fait que les exemptions d'impôts relèvent du pouvoir d'appréciation du législateur compétent et le fait que le principe de l'assujettissement des prestations des avocats à la TVA est inscrit dans le droit dérivé de l'Union.

A.20. Les parties requérantes dans l'affaire n° 5833 répondent au Conseil des ministres que c'est bien la disposition attaquée qui constitue la source de la violation du secret professionnel parce qu'elle abroge sans limitation aucune l'article 44, § 1er, 1°, du Code de la TVA et confère ainsi aux avocats la qualité d'assujetti ordinaire, les obligeant à coopérer avec l'Administration de la TVA de la même manière que les autres assujettis qui ne sont pas soumis au même respect du secret professionnel. Avant de soumettre les avocats à un régime fiscal identique à celui qui s'applique aux autres assujettis à la TVA, le législateur aurait dû avoir égard à la protection particulière conférée au secret professionnel de l'avocat qui existe en raison de la relation de confiance qui doit exister entre le client et son avocat.

Concernant la première branche du moyen, les parties requérantes dans l'affaire n° 5833 répondent au Conseil des ministres que la seule existence d'une relation entre un client déterminé et son avocat fait partie des informations qui sont susceptibles de porter préjudice à ce client et que cette information est dès lors couverte par le secret professionnel. Le commentaire administratif en matière d'impôts sur les revenus précise lui-même, à propos des médecins, que la seule identité est couverte par le secret professionnel. L'article 53quinquies du Code de la TVA porte dès lors une atteinte importante à la règle du secret professionnel, puisqu'avant même tout contrôle fiscal il impose à l'avocat de révéler annuellement l'identité de tous ses clients assujettis ou membres d'une unité TVA. Cet article établit donc une levée générale et *a priori* de la règle du secret professionnel de l'avocat. Les parties invoquent à cet égard l'arrêt n° 56/2000 de la Cour. L'atteinte portée au secret professionnel de l'avocat est manifestement disproportionnée dès lors que la disposition attaquée ne contient aucune limitation pour les avocats de l'application de l'article 53quinquies du Code de la TVA. Les parties répondent par ailleurs au Conseil des ministres que le secret professionnel de l'avocat revêt une portée plus large que celui qui gouverne d'autres professions, comme les comptables, notaires ou huissiers de justice, en raison du rôle exercé par l'avocat dans l'administration de la justice et de la relation particulière de confiance qui doit exister entre lui et son client.

Concernant la seconde branche du moyen, les parties requérantes dans l'affaire n° 5833 relèvent que les prérogatives reconnues à l'administration par les articles 61 à 63 du Code de la TVA peuvent l'amener à consulter tous les documents établis par un avocat, y compris ceux qui sont susceptibles d'être couverts par le secret professionnel. Or, ces prérogatives ne sont entourées d'aucun contrôle d'un organe indépendant qui pourrait vérifier quelles informations sont couvertes par le secret professionnel. Contrairement à ce qu'affirme le Conseil des ministres, le filtre des autorités disciplinaires n'est pas une procédure pour l'arbitrage des litiges, mais une garantie essentielle que des informations ne seront pas dévoilées sans que l'autorité disciplinaire compétente n'ait pu exercer un contrôle préalable sur les informations qui sont sollicitées par l'administration fiscale. A l'appui de leur thèse, les parties renvoient à l'avant-projet de loi récent qui prévoyait un contrôle indépendant dans le Code de la TVA, qui fut abandonné, suite aux observations critiques du Conseil d'Etat quant aux modifications envisagées par ailleurs à l'article 334 du CIR 1992.

Les parties dans l'affaire n° 5833 relèvent encore de manière générale qu'un objectif budgétaire n'est pas suffisant pour porter atteinte au secret professionnel de l'avocat, une telle atteinte devant être justifiée par un

motif impérieux et être strictement proportionnée. L'objectif poursuivi pourrait en effet être rencontré par d'autres mesures moins attentatoires à la règle du secret professionnel de l'avocat. Les requérants n'aperçoivent pas pour quelle raison le simple fait de permettre à l'autorité disciplinaire de vérifier au préalable si des informations confidentielles sollicitées par l'administration fiscale sont ou non couvertes par le secret professionnel pourrait porter atteinte aux objectifs budgétaires et d'harmonisation européenne de la loi. Il en va de même de l'obligation de communiquer le listing des clients. Il paraît évident à cet égard que l'obligation d'établir une liste annuelle reprenant par exemple le numéro des dossiers de l'avocat dans lesquels il a effectué une prestation de services pour des assujettis à la TVA ou des membres d'une unité TVA permettrait à l'administration fiscale d'arriver au même résultat, le recouvrement de la taxe. L'obligation d'établir un listing des clients ne correspond d'ailleurs nullement à l'obligation de transposer une directive européenne. La directive 2006/112/CE contient certes un article 262 qui prévoit que « tout assujetti identifié à la TVA doit déposer un état récapitulatif des acquéreurs identifiés à la TVA auxquels il a livré des biens », mais cette obligation ne concerne que les livraisons de biens et pas les prestations de services. Pour celles-ci, l'article 273 de la directive précise seulement que « les Etats membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude ».

A.21. Le Conseil des ministres réplique que le fait pour un avocat de devoir révéler l'identité de ses clients ne porte en aucun cas préjudice au secret professionnel de l'avocat. Ce qui relève du secret, c'est ce qui est confié à la personne dépositaire par profession ainsi que les secrets que le praticien surprend ou découvre dans l'exercice de sa profession. La circulaire déjà mentionnée prévoit une tolérance quant à la description des services réalisés par un avocat qui doit être légalement mentionnée sur la facture : cette description peut se limiter à l'indication qu'il s'agit de prestations d'avocat suivie de la mention que l'opération concerne les activités professionnelles ou privées du client. Le législateur ne devait pas prendre de mesures spéciales restrictives destinées à garantir le secret professionnel des avocats, l'identité du client ne relevant pas de ce secret.

Le Conseil des ministres estime par ailleurs qu'il n'est pas nécessaire d'entourer l'avocat d'un organe indépendant qui substituerait son appréciation de ce qu'exige le secret professionnel à celle de l'avocat ou du juge ni de prévoir un filtre des autorités disciplinaires.

Concernant la comparaison entre la procédure prévue par le CIR 1992 et le Code de la TVA, le Conseil des ministres relève qu'il s'agit d'impôts totalement différents et que le législateur n'est pas obligé de prévoir la même procédure. Les requérants n'ont pas prouvé la comparabilité des situations. De plus, l'absence d'harmonisation n'est pas à l'origine d'une différence de traitement qui serait discriminatoire. Enfin, l'avocat qui aurait des problèmes concrets d'appréciation du secret auquel il est tenu peut poser la question à son ordre et il serait quand même éminemment surprenant que l'administration ignore l'avis émis par l'ordre concerné.

Concernant la justification de l'atteinte portée au secret professionnel de l'avocat, le Conseil des ministres réplique que la mesure n'est pas attentatoire à la règle du secret professionnel de l'avocat et que l'on ne comprend dès lors pas pourquoi il aurait fallu rencontrer l'objectif poursuivi par d'autres mesures moins attentatoires à cette règle.

Concernant l'allégation d'absence d'obligation de déposer un état récapitulatif pour les prestations de services, le Conseil des ministres réplique que le choix de l'instrument juridique européen (la directive) est symptomatique : si le législateur européen avait voulu instaurer un régime identique, il aurait utilisé l'instrument du règlement. Les différents législateurs nationaux disposent donc d'un champ d'appréciation dans les aménagements intérieurs du système de la TVA, sous le contrôle de la Commission et de la Cour de justice.

A.22. Par ordonnance du 18 juin 2014, la Cour a décidé que les affaires sont en état et a invité le Conseil des ministres à répondre dans un mémoire complémentaire aux questions suivantes : « 1. L'estimation budgétaire de 89 millions est-elle avérée sur le vu des six premiers mois de 2014 ? 2. L'Etat doit verser chaque année au budget de l'Union une quote-part de la TVA réellement perçue. Quel est le montant prévu pour 2014 pour ce qui concerne les prestations d'avocat ? 3. L'Etat est également redevable de la TVA sur les prestations des avocats qu'il consulte. Sur le vu des honoraires d'avocat payés en 2013, quel est le montant de la TVA payé par l'Etat belge ? ».

A.23. A la première question, le Conseil des ministres répond, dans ses mémoires complémentaires, que l'impact budgétaire brut découlant de l'assujettissement des avocats à la TVA sera de 108,8 millions d'euros en régime de croisière. Il s'agit d'un montant qui ne reprend ni le fait que les avocats dits *pro deo* sont soumis à la TVA mais profitent d'un taux de zéro pour cent (impact négatif pour le Trésor estimé à 17,47 millions d'euros) ni le fait que l'assujettissement des avocats à la TVA provoque un accroissement des dépenses pour l'Etat au sens large, lorsque celui-ci fait appel aux services d'un avocat (estimé à 2,34 millions d'euros). En tenant compte de ces deux éléments, l'assujettissement des avocats à la TVA engendrerait bien une plus-value nette de 89 millions d'euros au niveau des recettes de TVA. Les résultats définitifs seront seulement connus dans le courant de l'année 2015.

A la deuxième question, le Conseil des ministres répond que l'Etat belge a, depuis le début de l'existence des ressources propres de l'Union européenne, versé une contribution représentant la TVA non perçue sur les services rendus par les avocats. Pour la dernière année disponible, cette contribution s'élevait à 1,8 million d'euros. C'est ce montant qui est prévu provisoirement pour 2014.

A la troisième question, le Conseil des ministres répond que l'on peut estimer que les honoraires payés par l'Etat belge à ses avocats les années antérieures s'élèvent à plus ou moins 11,15 millions d'euros. Il en résulte que si la TVA avait déjà été d'application aux prestations des avocats en 2013, le montant de la TVA à payer par l'Etat belge aurait été de 2,34 millions d'euros.

- 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° 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 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. L'intention du législateur belge de maintenir l'exonération de la TVA en faveur des prestations de services effectuées par les avocats a ultérieurement été confirmée par le ministre des Finances en réponse à une question parlementaire :

« [...] sur base de la réglementation européenne actuellement en vigueur, la Belgique peut bénéficier d'une dérogation. Elle n'est donc pas tenue d'assujettir les avocats à la TVA. J'ai utilisé jusqu'à présent cette possibilité, avec, pour motivation principale, le souci de ne pas alourdir encore le coût de l'accès à la justice.

Il est évident en effet que l'assujettissement des avocats à la TVA entraînerait pour les clients une augmentation du coût de leurs prestations.

[...]

Donc, aussi longtemps qu'il n'y a pas une nouvelle décision sur le plan européen, - et je n'en entrevois pas dans un avenir très proche - j'ai bien l'intention de maintenir cette exemption, et ce essentiellement parce que pour une partie importante de la clientèle, et en particulier ceux qui ont peut-être le plus de difficultés à avoir accès à la justice, il me paraît inutile d'en alourdir encore le coût » (*Ann.*, Chambre, 1994-1995, 19 janvier 1995, p. 699).

B.7. 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 à la capacité et à l'intérêt des parties requérantes et intervenantes*

B.8. 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.9.1. L'Ordre des barreaux francophones et germanophone (affaire n° 5741) et l'« Orde van Vlaamse balies » (affaire n° 5832) ont notamment pour tâche de veiller aux intérêts professionnels communs de leurs membres (article 495, alinéa 1er, du Code judiciaire) et peuvent 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 ces Ordres 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.

La disposition attaquée soumet les prestations des avocats, à partir du 1er janvier 2014, à la TVA. Elle est susceptible d'affecter directement et défavorablement les intérêts des avocats et des justiciables. Ces parties requérantes disposent donc de l'intérêt requis aux présents recours.

Il en va de même des Ordres des avocats de différents barreaux (affaire n° 5833).

B.9.2. Les deuxième à neuvième parties requérantes dans l'affaire n° 5741 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.10.1. 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 dans l'affaire n° 5741, 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.10.2. 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.11.1. En tant que justiciables non habilités à déduire la TVA et engagés dans des procédures en justice, les parties requérantes dans l'affaire n° 5825 sont également affectées directement et défavorablement par la disposition attaquée qui a pour effet d'augmenter de 21 % les frais et honoraires d'avocat.

B.11.2. En tant qu'avocat, la douzième partie requérante dans l'affaire n° 5833 justifie d'un intérêt à demander l'annulation de la disposition attaquée qui assujettit les avocats à la TVA et leur impose des obligations qui seraient susceptibles de porter atteinte au secret professionnel de l'avocat.

B.12.1. L'ASBL « Association Syndicale des Magistrats », partie intervenante dans l'affaire n° 5741, justifie son intérêt à intervenir par son objet social. En vertu de l'article 3 de ses statuts, elle a notamment pour objet « d'initier et de promouvoir toute réflexion, de soutenir et réaliser tout projet et toute action destinée à améliorer le fonctionnement de l'institution judiciaire en Belgique et à l'étranger dans le respect des principes et idées suivantes : - l'institution judiciaire est un pouvoir constitutionnel mais également un service public tourné vers le justiciable, [...] ».

Un tel objet social est susceptible d'être directement affecté par la disposition attaquée qui a pour effet d'augmenter les frais et honoraires d'avocat.

B.12.2. Les statuts du Conseil des barreaux européens, partie intervenante dans les affaires n<sup>os</sup> 5825, 5832 et 5833, mentionnent que celui-ci a pour objet d'assurer :

« a. la représentation des barreaux membres [...] dans toutes les matières d'intérêt commun ayant trait à l'exercice de la profession d'avocat, au respect de l'Etat de droit et d'une bonne administration de la justice ainsi qu'aux développements importants du droit, tant au plan européen qu'international,

[...]

c. le respect de l'Etat de droit, des droits de l'homme et de la protection des droits et libertés fondamentales, en ce compris le droit à l'accès à la justice et la protection du client, ainsi que la protection des valeurs démocratiques intimement liées à l'exercice de tels droits » (III, 1).

Le Conseil des barreaux européens justifie dès lors de l'intérêt requis pour intervenir dans des recours en annulation concernant des dispositions de nature à affecter directement la situation des avocats.

#### *Quant aux moyens*

B.13.1. Les parties requérantes dans l'affaire n<sup>o</sup> 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<sup>o</sup> 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.13.2. 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.13.3. 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.13.4. 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 7, 8, 47 et 48 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, avec les articles 14 et 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et avec les principes généraux du droit relatifs à la protection des droits de la défense et du secret professionnel de l'avocat.



B.14. 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.15.1. 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.15.2. Les moyens invoquent la violation des articles 10, 11, 13, 23 et 172 de la Constitution, combinés ou non avec les articles 6 et 14 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec les articles 14 et 26 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et avec l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

B.15.3. 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.15.4. 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.15.5. 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.15.6. 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.15.7. 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.15.8. 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.16.1. 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.16.2. 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.16.3. 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.16.4. 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.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.18.1. 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 %. Cette augmentation du coût des prestations des avocats pourrait affecter l'effectivité du droit, pour certains justiciables, de recourir à l'assistance d'un conseil.

Conformément aux règles en matière de TVA, cette augmentation ne frappe pas tous les justiciables de la même manière. Les personnes assujetties à la TVA peuvent en effet récupérer le montant de la taxe et ne sont donc pas atteintes dans la même mesure par l'augmentation contestée du coût des frais de défense en justice. En revanche, les justiciables qui ne sont pas assujettis à la TVA voient leurs frais d'avocat augmenter de 21 %.

Certes, certains de ces justiciables non assujettis à la TVA peuvent, compte tenu de leurs revenus, bénéficier de l'aide juridique conformément aux articles 508/1 à 508/25 du Code judiciaire et ne sont pas dans ce cas affectés par la disposition attaquée, les prestations d'avocat étant alors prises en charge par l'Etat. En revanche, les justiciables non assujettis à la



TVA dont les revenus sont supérieurs au montant permettant d'obtenir l'aide juridique – et qui ne peuvent donc prétendre à l'aide juridique – sont atteints par l'augmentation contestée du coût des frais de défense en justice. C'est à tort que le Conseil des ministres considère que les dispositions relatives à l'aide juridique permettent de compenser l'augmentation des frais de défense en justice due à la loi attaquée.

B.18.2. La disposition attaquée pourrait, par ailleurs, porter atteinte au principe de l'égalité des armes dans le procès, dans la mesure où elle atteint de manière différenciée les justiciables selon qu'ils sont ou non assujettis à la TVA et bénéficiaires ou non de l'aide juridique.

Ces deux catégories de justiciables peuvent être adversaires et soutenir des prétentions opposées dans le même procès. Tel peut être le cas, par exemple, lorsqu'un litige oppose un travailleur salarié et un employeur, un consommateur et un commerçant, un citoyen et un entrepreneur ou un architecte, un citoyen et une banque ou une compagnie d'assurances, un administré et une autorité publique.

En augmentant le coût de l'intervention de l'avocat de 21 % uniquement pour la partie au procès qui n'est pas assujettie à la TVA, la disposition attaquée pourrait avoir, selon les parties requérantes, pour effet de placer cette partie dans une situation de net désavantage par rapport à son ou ses adversaires, ce qui serait de nature à rompre, dans certaines circonstances, le juste équilibre entre les parties au procès.

Selon les parties requérantes, la loi attaquée pourrait aussi porter atteinte au principe de l'égalité des armes dans le procès dans le chef des associations actives en matière de droits fondamentaux dès lors qu'elles ne sont pas assujetties à la TVA et ne peuvent dès lors récupérer la TVA frappant les prestations des avocats défendant leurs intérêts. Il est plus particulièrement relevé que certaines de ces associations, telles celles qui sont actives dans le secteur de l'environnement au sens large, disposent du 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 » (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 et ratifiée par la Belgique le 21 janvier 2003).

B.19. Il ressort des travaux préparatoires cités en B.2.1 que ce sont principalement des raisons budgétaires qui sont invoquées pour justifier la loi attaquée. Le législateur dispose en matière fiscale d'une marge d'appréciation étendue. Un tel objectif ne suffit toutefois pas à justifier raisonnablement, au regard du principe de l'égalité des armes dans le procès, l'identité de traitement dans l'accès à un juge et à l'assistance d'un avocat entre les justiciables assujettis ou non à la TVA. Dans ses mémoires, le Conseil des ministres reconnaît d'ailleurs que le législateur aurait pu laisser subsister l'exemption de taxe pour les justiciables qui ne sont pas assujettis à la TVA, mais fait valoir que pareille « taxation alternative personnalisée » ne permettait pas d'atteindre l'objectif budgétaire.

B.20.1. En mettant fin, par la disposition attaquée, à l'exonération de la TVA relative aux prestations de services effectuées par les avocats, le législateur belge entend s'aligner sur le régime général prévu par la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et, dès lors, appliquer le régime uniforme prévu par cette directive aux prestations des avocats.

B.20.2. La directive 2006/112/CE soumet les prestations de services effectuées par les avocats aux mêmes règles que les autres prestations de services.

Conformément à l'article 96 de cette directive, « les Etats membres appliquent un taux normal de TVA fixé par chaque Etat membre à un pourcentage de la base d'imposition qui est le même pour les livraisons de biens et pour les prestations de services ».

Concernant les taux réduits, l'article 98 dispose :

« 1. Les Etats membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits.

2. Les taux réduits s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III.

Les taux réduits ne sont pas applicables aux services visés à l'article 56, paragraphe 1, point k).

3. En appliquant les taux réduits prévus au paragraphe 1 aux catégories qui se réfèrent à des biens, les Etats membres peuvent recourir à la nomenclature combinée pour délimiter avec précision la catégorie concernée ».

Le chapitre 2 du titre IX (« Exonérations ») de cette directive prévoit par ailleurs des exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général. L'article 132 dispose :

« 1. Les Etats membres exonèrent les opérations suivantes :

a) les prestations de services et les livraisons de biens accessoires à ces prestations, à l'exception des transports de personnes et des télécommunications, effectuées par les services publics postaux;

b) l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées, assurés par des organismes de droit public ou, dans des conditions sociales comparables à celles qui valent pour ces derniers, par des établissements hospitaliers, des centres de soins médicaux et de diagnostic et d'autres établissements de même nature dûment reconnus;

c) les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'Etat membre concerné;

d) les livraisons d'organes, de sang et de lait humains;

e) les prestations de services effectuées dans le cadre de leur profession par les mécaniciens-dentistes, ainsi que les fournitures de prothèses dentaires effectuées par les dentistes et les mécaniciens-dentistes;

f) les prestations de services effectuées par des groupements autonomes de personnes exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, en vue de rendre à leurs membres les services directement nécessaires à l'exercice de cette activité, lorsque ces groupements se bornent à réclamer à leurs membres le remboursement exact de la part leur incombant dans les dépenses engagées en commun, à condition que cette exonération ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence;

g) les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales, y compris celles fournies par les maisons de retraite, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'Etat membre concerné;

h) les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'Etat membre concerné;

i) l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel, ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectués par des organismes de droit public de même objet ou par d'autres organismes reconnus comme ayant des fins comparables par l'Etat membre concerné;

j) les leçons données, à titre personnel, par des enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire;

k) la mise à disposition de personnel par des institutions religieuses ou philosophiques pour les activités visées aux points b), g), h) et i), et dans un but d'assistance spirituelle;

l) les prestations de services, ainsi que les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, fournies à leurs membres dans leur intérêt collectif, moyennant une cotisation fixée conformément aux statuts, par des organismes sans but lucratif poursuivant des objectifs de nature politique, syndicale, religieuse, patriotique, philosophique, philanthropique ou civique, à condition que cette exonération ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence;

m) certaines prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, fournies par des organismes sans but lucratif aux personnes qui pratiquent le sport ou l'éducation physique;

n) certaines prestations de services culturels, ainsi que les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes culturels reconnus par l'Etat membre concerné;

o) les prestations de services et les livraisons de biens effectuées par les organismes dont les opérations sont exonérées conformément aux points b), g), h), i), l), m) et n), à l'occasion de manifestations destinées à leur apporter un soutien financier et organisées à leur profit exclusif, à condition que cette exonération ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence;

p) le transport de malades ou de blessés à l'aide de véhicules spécialement aménagés à cet effet effectué par des organismes dûment autorisés;

q) les activités des organismes publics de radiotélévision autres que celles ayant un caractère commercial.

2. Aux fins du paragraphe 1, point o), les Etats membres peuvent introduire toutes les restrictions nécessaires, notamment en limitant le nombre de manifestations ou l'importance des recettes ouvrant droit à l'exonération ».

Le titre XIII de cette directive prévoit cependant des dérogations applicables jusqu'à l'introduction du régime définitif. L'article 371 dispose ainsi :

« Les Etats membres qui, au 1er janvier 1978, exonéraient les opérations dont la liste figure à l'annexe X, partie B, peuvent continuer à les exonérer, dans les conditions qui existaient dans chaque Etat membre concerné à cette même date ».

L'annexe X, partie B, reprend parmi ces opérations :

« 2) les prestations de services des auteurs, artistes et interprètes d'œuvres d'art, avocats et autres membres des professions libérales, autres que les professions médicales et paramédicales à l'exception des prestations suivantes :

[...] ».

B.21. Par son arrêt du 17 juin 2010, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé :

« En appliquant un taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée aux prestations rendues par les avocats, avocats au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation et avoués, pour lesquelles ceux-ci sont indemnisés totalement ou partiellement par l'Etat dans le cadre de l'aide juridictionnelle, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 96 et 98, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée » (CJUE, 17 juin 2010, *Commission c. France*, C-492/08).

La Cour de justice considère :

« afin de respecter les termes du point 15 de l'annexe III de la directive 2006/112, 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.

En l'espèce, force est de constater que, vu ses objectifs globaux et l'absence de stabilité d'un éventuel engagement social, la catégorie professionnelle des avocats et avoués en sa généralité, telle qu'elle est visée à l'article 279, sous f), du CGI [Code général des impôts], ne saurait être considérée comme présentant un caractère social.

Dès lors, à supposer même que les prestations rendues par les avocats et avoués dans le cadre de l'aide juridictionnelle revêtent un caractère social et peuvent être qualifiées d'« engagement dans des œuvres d'aide et de sécurité sociales », cette circonstance n'est pas suffisante pour conclure, en l'occurrence, que lesdits avocats et avoués puissent être qualifiés

d'« organismes ayant un caractère social et étant engagés dans des œuvres d'aide et de sécurité sociales » au sens du point 15 de l'annexe III de la directive 2006/112 » (points 45 à 47).

Dans cette affaire, la Cour de justice ne s'est pas prononcée sur la compatibilité de la directive 2006/112/CE avec le droit à un procès équitable.

B.22.1. Si 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 puisque la dérogation prévue par l'article 371 est toujours applicable, à défaut d'introduction du régime définitif, il ressort néanmoins 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.

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, mentionnées en B.18 et B.19 trouvent ainsi leur fondement dans la directive 2006/112/CE. Il n'appartient pas au législateur belge de s'écarter ou de modaliser le régime uniforme prévu par la directive 2006/112/CE, qui est une directive d'harmonisation.

B.22.2. L'article 267 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne rend la Cour de justice compétente pour statuer, à titre préjudiciel, aussi bien sur l'interprétation des actes des institutions de l'Union que sur la validité de ces actes. En vertu de son troisième alinéa, une juridiction nationale est tenue de saisir la Cour de justice si ses décisions - comme celles de la Cour constitutionnelle - ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne. En cas de doute quant à l'interprétation ou la validité d'une disposition du droit de l'Union qui présente une importance pour la solution d'un litige pendant devant cette juridiction, celle-ci doit interroger la Cour de justice à titre préjudiciel. Il n'appartient pas à la Cour constitutionnelle de statuer sur la validité de la directive 2006/112/CE.

Quant aux doutes sur cette validité, ils sont suffisants pour interroger la Cour de justice. Il en va d'autant plus ainsi que la directive 2006/112/CE est une directive d'harmonisation en matière fiscale et que la TVA perçue par les Etats membres constitue en partie une des recettes du budget de l'Union.

B.22.3. Dès lors que les moyens soulevés par les parties requérantes en ce qui concerne l'assujettissement des prestations d'avocat à la TVA mettent en cause, avec suffisamment de doute, la validité de la directive 2006/112/CE dans le prolongement de laquelle s'inscrit la loi attaquée, la Cour pose à la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles libellées dans le dispositif.

B.23. La première question préjudicielle porte sur la compatibilité, avec l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, et en particulier avec le droit à l'assistance d'un avocat et avec le principe de l'égalité des armes, de même qu'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, de la directive 2006/112/CE précitée en ce qu'elle soumet les prestations de services effectuées par les avocats à la TVA, sans prendre en compte la circonstance que le justiciable est ou non assujetti à la TVA.

En cas de réponse négative à la première question, il y a lieu de poser une deuxième question préjudicielle qui porte sur la compatibilité, avec l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne de même qu'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, de 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.

B.24.1. L'article 132 de la directive 2006/112/CE, cité en B.20.2, exonère de la TVA, en tant qu'activités d'intérêt général, plusieurs opérations, telles que les prestations effectuées par les services publics postaux (a), différentes prestations médicales (b à e) ou encore des prestations en lien avec l'enseignement (i, j), le sport ou l'éducation physique (m) ou la culture (n). Il résulte du considérant 35 de la directive 2006/112/CE que le Conseil a voulu

« établir une liste commune d'exonérations en vue d'une perception comparable des ressources propres dans tous les Etats membres ».

Les prestations d'avocat n'ont pas été considérées par l'article 132 de la directive 2006/112/CE comme des activités d'intérêt général. Or, il ressort des B.18 et B.19 que ces prestations ont un lien avec l'effectivité des droits de la défense et du procès équitable ainsi que du principe de l'égalité des armes. En l'absence de jurisprudence des organes de l'Union, cette différence de traitement entre les prestations d'avocat et les prestations exonérées par l'article 132 de la directive suscite des interrogations suffisantes dès lors que les prestations des avocats concourent au respect de certains droits fondamentaux.

En outre, la question peut se poser de savoir si les services que fournissent les avocats dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle peuvent être inclus ou non dans les services visés par l'article 132, paragraphe 1, sous g), qui sont étroitement liés à l'aide et à la sécurité sociales.

B.24.2. Dès lors que cette différence de traitement trouve son origine dans l'article 132 de la directive 2006/112/CE, la Cour pose à la Cour de justice de l'Union européenne, en cas de réponse négative à la première question, une troisième question préjudicielle qui porte sur la compatibilité de cette disposition 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.

B.25.1. L'article 371 de la directive 2006/112/CE, cité en B.20.2, autorise un Etat membre qui, au 1er janvier 1978, exonérait une opération figurant sur la liste de l'annexe X, partie B, à continuer à l'exonérer, « dans les conditions qui existaient dans chaque Etat membre concerné à cette même date ». Les prestations d'avocat sont reprises au point 2) de l'annexe X, partie B.

Par l'article 44, § 1er, 1°, de la loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, soit avant le 1er janvier 1978, la Belgique a maintenu l'exonération des prestations d'avocat, comme il a été souligné en B.4.2 et B.6. Alors que la Belgique n'était pas tenue de



mettre fin à cette exonération par la directive 2006/112/CE, le législateur fédéral a mis fin au 1er janvier 2014 à l'exemption de la taxe par la loi attaquée.

Les termes « dans les conditions qui existaient dans chaque Etat membre concerné à cette même date » qui figurent à l'article 371 de la directive 2006/112/CE semblent indiquer que l'Etat membre ne pourrait prévoir d'autres conditions d'exonération que celles qui figuraient dans sa législation au 1er janvier 1978. Interprété de la sorte, l'article 371 de la directive 2006/112/CE ne permettrait pas à un Etat membre, lorsqu'il décide de mettre fin à cette exonération des prestations des avocats, de prévoir une exonération partielle ou des taux réduits en faveur des justiciables non assujettis à la TVA et ne pouvant bénéficier de l'aide juridique ou en faveur des justiciables non assujettis à la TVA qui bénéficient de l'aide juridique. Le législateur fédéral n'a pas relevé le montant des revenus permettant d'obtenir l'aide juridique. Or, l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne garantit le droit à un procès équitable, la possibilité pour toute personne de se faire conseiller, défendre et représenter et le droit à une aide juridictionnelle pour 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.

Une autre interprétation des termes « dans les conditions qui existaient dans chaque Etat membre concerné à cette même date » qui figurent à l'article 371 de la directive 2006/112/CE semble toutefois possible. Dans ses mémoires, le Conseil des ministres reconnaît d'ailleurs que le législateur aurait pu laisser subsister l'exemption de taxe pour les justiciables qui ne sont pas assujettis à la TVA, mais fait valoir que pareille « taxation alternative personnalisée » ne permettait pas d'atteindre l'objectif budgétaire.

B.25.2. En cas de réponse négative aux première et troisième questions, la Cour estime dès lors nécessaire d'interroger la Cour de justice sur le point de savoir si l'article 371 de la directive 2006/112/CE peut être interprété comme autorisant un Etat membre de l'Union à maintenir partiellement l'exonération des prestations d'avocat lorsque ces prestations sont effectuées en faveur de justiciables qui ne sont pas assujettis à la TVA et qui ne peuvent bénéficier de l'aide juridique ou en faveur de justiciables non assujettis à la TVA qui bénéficient de l'aide juridique.

COPIE NON CORRIGÉE

Par ces motifs,

la Cour,

avant de statuer au fond, pose 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 ?

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 13 novembre 2014.

Le greffier,

P.-Y. Dutilleux

Le président,

J. Spreutels