

Numéro du rôle : 5390
Arrêt n° 56/2013 du 25 avril 2013

ARRET

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 53 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses (modification de l'article 44, § 1er, 1°, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée), posée par le Tribunal du travail de Courtrai.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et R. Henneuse, et des juges A. Alen, J.-P. Snappe, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey et F. Daoût, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par ordonnance du 20 avril 2012 en cause de Catherine Andries, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 27 avril 2012, le Tribunal du travail de Courtrai a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 53 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses, qui a abrogé, entre autres, le mot ' huissiers de justice ' dans l'article 44, § 1er, 1°, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et qui a assujéti à la TVA les huissiers de justice à partir du 1er janvier 2012, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que les huissiers de justice qui, par application des articles 1675/2 et suivants du Code judiciaire, sont chargés par les juridictions du travail d'une mission de médiateur collectif de dettes sont assujéti à la TVA pour les services qu'ils effectuent dans le cadre de leur mission de médiateur collectif de dettes, pour laquelle le montant de leurs honoraires et frais est fixé par l'arrêté royal du 18 décembre 1998 établissant les règles et tarifs relatifs à la fixation des honoraires, des émoluments et des frais du médiateur de dettes, alors que les avocats et les CPAS ne sont pas assujéti à la TVA pour les mêmes actes qu'ils accomplissent comme médiateur collectif de dettes ? ».

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire.

A l'audience publique du 13 mars 2013 :

- a comparu Me A. van Lidth de Jeude, avocat au barreau d'Anvers, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs A. Alen et F. Daoût ont fait rapport;
- l'avocat précité a été entendu;
- l'affaire a été mise 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. *Les faits et la procédure antérieure*

Par ordonnance du 6 décembre 2010, le Tribunal du travail de Courtrai a admis Catherine Andries à la procédure de règlement collectif de dettes et a désigné Filip Vandermarliere, huissier de justice, en qualité de médiateur de dettes.

Le 14 février 2012, le médiateur de dettes a déposé une requête au greffe demandant au Tribunal du travail d'homologuer le projet de plan de règlement amiable qu'il a établi. Par jugement du 2 mars 2012, le Tribunal a homologué ce plan.

Le 14 février 2012, le médiateur de dettes a également déposé pour approbation son état de frais et d'honoraires. Dans le cadre de cette procédure, le Tribunal du travail, qui constate que le médiateur de dettes a facturé la TVA, pose la question préjudicielle citée plus haut.

III. En droit

- A -

A.1. Le Conseil des ministres demande tout d'abord de reformuler la question préjudicielle. Il souligne qu'aux termes de l'article 4 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : le Code de la TVA), est un assujetti à la TVA quiconque effectue, dans l'exercice d'une activité économique, d'une manière habituelle et indépendante, à titre principal ou à titre d'appoint, avec ou sans esprit de lucre, des livraisons de biens ou des prestations de services visées par ce Code. Selon lui, les avocats comme les huissiers de justice et les CPAS sont dès lors des assujettis. Cependant, le Conseil des ministres reconnaît que les avocats ont été exemptés de la TVA par l'article 44, § 1er, du Code de la TVA et que ce n'est désormais plus le cas des huissiers de justice et des CPAS. Il propose de mentionner dans la question préjudicielle le fait que les huissiers de justice, contrairement aux avocats, ne sont plus exemptés de la TVA.

A.2. Selon le Conseil des ministres, il ne saurait s'agir d'une inégalité de traitement. Il souligne que les opérations des médiateurs de dettes doivent être considérées, pour l'application de la TVA, comme des opérations imposables et que les médiateurs de dettes, y compris les CPAS, doivent être considérés comme des assujettis à la TVA. De l'avis de cette partie, il ne saurait être question d'une inégalité de traitement par rapport aux CPAS.

A.3. Le Conseil des ministres relève que la circonstance que les opérations des médiateurs de dettes sont taxables ne signifie pas que ceux-ci soient aussi effectivement assujettis à la TVA puisque la réglementation prévoit un certain nombre d'exemptions. Il reconnaît qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour de justice que, lors de l'octroi ou du retrait d'une telle exemption, un Etat membre de l'Union européenne doit respecter le principe de la neutralité fiscale, ce qui implique que des services concurrents du point de vue de la TVA ne peuvent pas être traités de manière inégale. Selon lui, les opérations effectuées par les avocats en tant que médiateurs de dettes et les opérations effectuées par les huissiers de justice en tant que médiateurs de dettes sont similaires et peuvent être considérées comme étant des transactions concurrentes qui, du point de vue de la TVA, doivent être traitées de manière égale.

A.4. Néanmoins, le Conseil des ministres estime que cette égalité de traitement ne peut aller jusqu'à exiger que si l'une des opérations similaires jouit d'une exemption déterminée, les autres transactions similaires doivent également pouvoir bénéficier de cette exemption. Il est suffisant, selon lui, que les deux opérations soient exemptées de la TVA ou soient taxées.

A.5.1. Le Conseil des ministres considère que les opérations d'un médiateur de dettes relèvent de deux autres régimes d'exemption, à savoir l'article 44, § 2, 2°, et l'article 44, § 3, 7°, du Code de la TVA.

A.5.2. Il relève que l'article 44, § 2, 2°, du Code de la TVA constitue la transposition de l'article 132, paragraphe 1, g), de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, qui tend à traiter plus favorablement, en ce qui concerne la TVA, certains services d'intérêt général effectués dans le secteur social et à les rendre ainsi moins chers et donc plus accessibles aux particuliers qui y ont droit. Selon le Conseil des ministres, les deux conditions inscrites à l'article 132 précité sont remplies en l'espèce, à savoir qu'il s'agisse de services liés à l'aide sociale et que ces services soient fournis par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'Etat membre concerné. Le règlement collectif de dettes poursuit en effet un but social et le médiateur de dettes peut être considéré comme une institution de nature sociale. Le Conseil des ministres reconnaît que la Cour de justice a jugé que les avocats, et *mutatis mutandis* les huissiers de justice, ne sauraient être considérés comme une œuvre caritative, mais fait valoir que dans le cadre du règlement collectif de dettes, l'huissier de justice n'agit pas en tant que tel mais en tant que médiateur de dettes. Il fait la comparaison avec la distinction opérée par la Cour de justice entre l'avocat et l'arbitre, même si ce dernier est un avocat.

A.5.3. L'article 44, § 3, 7°, du Code de la TVA transpose, selon le Conseil des ministres, l'article 135, paragraphe 1, d), de la directive 2006/112/CE, qui prévoit la possibilité d'exempter de la TVA les opérations relatives aux créances, à l'exception du recouvrement de celles-ci. Il déduit de la jurisprudence de la Cour de justice que cette exemption a pour but, d'une part, de pallier les difficultés concernant la détermination de la base imposable et le montant de la TVA déductible et, d'autre part, d'empêcher une augmentation du prix du crédit à la consommation. Il en conclut qu'une exemption doit également être accordée afin d'éviter que le coût du remboursement du crédit n'augmente.

Toujours selon le Conseil des ministres, il ressort de la jurisprudence de la Cour de justice que les opérations visées doivent être des transactions financières et que, pour qu'il soit question de « négociation », il doit s'agir de l'activité fournie par un intermédiaire qui n'occupe pas la place d'une partie à un contrat portant sur un produit financier et dont l'activité est différente des prestations contractuelles typiques fournies par les parties à de tels contrats. Il estime que les deux conditions sont remplies en l'espèce.

A.5.4. Le Conseil des ministres conclut que les opérations effectuées par un médiateur de dettes sont toujours exemptées de la TVA, de sorte que les articles 10 et 11 de la Constitution n'ont pas été violés.

A.6. En ordre subsidiaire, le Conseil des ministres demande d'interroger la Cour de justice sur la question de savoir si les opérations des médiateurs de dettes peuvent être exemptées sur la base de l'article 132, paragraphe 1, g), et de l'article 135, paragraphe 1, d), de la directive 2006/112/CE.

- B -

La disposition en cause

B.1. L'article 53 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses dispose :

« Dans l'article 44, § 1er, 1°, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, remplacé par la loi du 28 décembre 1992, les mots ' les notaires, ' et les mots ' et les huissiers de justice ' sont abrogés ».

En conséquence, l'article 44, § 1er, 1°, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : le Code de la TVA) dispose, conformément à l'article 56 de la loi du 28 décembre 2011 précitée, avec effet au 1er janvier 2012 :

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

1° les avocats; ».

L'exemption de la TVA qui concernait jusqu'alors les notaires, les avocats et les huissiers de justice a donc été supprimée par la disposition en cause pour les notaires et les huissiers de justice, et maintenue pour les avocats.

Quant à la demande de reformulation de la question préjudicielle

B.2.1. La juridiction *a quo* demande si la disposition en cause est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'un huissier de justice qui est désigné comme médiateur de dettes par une juridiction du travail serait assujéti à la TVA pour les prestations de services qu'il accomplit en tant que médiateur de dettes, alors que les avocats et les CPAS ne seraient pas assujéti à la TVA pour les mêmes prestations de services qu'ils accomplissent en tant que médiateurs de dettes.

B.2.2. Selon le Conseil des ministres, la question préjudicielle doit être reformulée en ce sens que les avocats et les CPAS sont des assujéti comme les huissiers de justice, mais que ces derniers, contrairement aux avocats, ne sont plus exemptés de la TVA.

B.2.3. Il n'appartient pas aux parties de reformuler les questions préjudicielles. En outre, il ressort à suffisance de la question préjudicielle et du jugement de renvoi que la Cour est interrogée sur le fait qu'un huissier de justice, contrairement aux avocats et aux CPAS, devrait facturer la TVA sur les prestations de services qu'il accomplit en tant que médiateur de dettes.

Quant au fond

B.3. La Cour est interrogée sur la différence de traitement entre, d'une part, les huissiers de justice désignés comme médiateurs de dettes et, d'autre part, les avocats et CPAS désignés comme médiateurs de dettes : alors que les premiers devraient facturer la TVA sur les prestations de services qu'ils accomplissent en tant que médiateurs de dettes, tel ne serait pas le cas pour les seconds.

B.4. Selon le Conseil des ministres, la différence de traitement serait inexistante dans la mesure où les prestations de services accomplies par un médiateur de dettes sont exemptées de la TVA sur la base de l'article 44, § 2, 2°, ou de l'article 44, § 3, 7°, du Code de la TVA.

B.5.1. L'article 44, § 2, 2°, du Code de la TVA, tel qu'il a été remplacé par l'article 44, 2°, de la loi-programme du 11 juillet 2005, dispose :

« Sont aussi exemptées de la taxe :

[...]

2° les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale, à la sécurité sociale et 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'autorité compétente.

Sont notamment visés :

- les organismes qui ont pour mission de prendre soin des personnes âgées;
- les crèches, les pouponnières et les institutions qui ont pour mission essentielle d'assurer la surveillance, l'entretien, l'éducation et les loisirs des jeunes;
- les organismes d'aide familiale;
- les centres de planning et de consultation familiale et conjugale;
- les mutualités et les unions nationales des mutualités;
- les centres psycho-médico-sociaux et les centres d'encadrement des élèves;
- les organismes qui ont pour mission de prendre soin des personnes handicapées;
- les organismes qui ont pour mission d'assister, d'encadrer ou d'accueillir des personnes en grave difficultés matérielle ou morale;
- les organismes visés à l'arrêté royal du 17 décembre 2003 relatif à la subvention d'organismes offrant un encadrement spécialisé aux citoyens impliqués dans une procédure judiciaire;
- les services externes agréés par l'arrêté royal du 27 mars 1998 relatif aux services externes pour la prévention et la protection au travail; ».

B.5.2. L'article 44, § 3, 7°, du même Code dispose :

« Sont encore exemptés de la taxe :

[...]

les opérations, y compris la négociation, concernant les dépôts de fonds, comptes courants, créances, chèques et autres effets de commerce, à l'exception du recouvrement de créances ».

B.6. La Cour doit vérifier si les prestations de services accomplies par un médiateur de dettes remplissent les conditions fixées dans l'une des dispositions précitées, de sorte qu'elles seraient exemptées de la TVA.

B.7. Il découle de l'article 44, § 2, 2°, du Code de la TVA que, pour être exemptée de la TVA sur la base de cette disposition, une prestation de services doit, d'une part, être étroitement liée à l'assistance sociale, à la sécurité sociale et à la protection de l'enfance et de la jeunesse et, d'autre part, être accomplie par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus par l'autorité compétente comme ayant un caractère social.

B.8.1. Avant d'être modifiée par l'article 44, 2°, précité, de la loi-programme du 11 juillet 2005, l'exemption de TVA prévue à l'article 44, § 2, 2°, du Code de la TVA était limitée aux « prestations de services et [...] livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale, effectuées par des organismes qui ont pour mission de prendre soin des personnes âgées et qui sont reconnus comme tels par l'autorité compétente et qui, lorsqu'il s'agit d'organismes de droit privé, agissent dans des conditions sociales comparables à celles des organismes de droit public » et aux « prestations de services et [...] livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées, dans l'exercice de leur activité habituelle, par les crèches et pouponnières et par les institutions reconnues par l'autorité compétente et qui, en vertu de leurs statuts, ont pour mission essentielle d'assurer la surveillance, l'entretien, l'éducation ou les loisirs des jeunes ».

B.8.2. L'article 44, 2°, de la loi-programme du 11 juillet 2005 a étendu cette exemption aux « prestations de services et livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale, à la sécurité sociale et à la protection de l'enfance et de la jeunesse ». Cette disposition a été justifiée comme suit :

« L'article 13, A, 1, g), de la sixième directive exempte les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale, 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'État membre concerné. L'article 13, A, 1, h), exempte quant à lui 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'État membre concerné.

Cette exonération est traduite en droit interne au travers de l'article 44, § 2, 1° et 2°, du Code de la T.V.A., dispositions qui ne sont pas exemptes de certaines critiques.

Ainsi pour les opérations qui ont pour objet les services d'aide familiale, l'exonération est visée au sein d'une disposition où lesdits services ne trouvent pas réellement leur place et dont le champ d'application est particulièrement vague.

Sont exonérées en outre, les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale, effectuées par des organismes qui ont pour mission de prendre soin des personnes âgées et qui sont reconnus comme tels par l'autorité compétente et qui, lorsqu'il s'agit d'organismes de droit privé, agissent dans des conditions sociales comparables à celles des organismes de droit public; les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées, dans l'exercice de leur activité habituelle, par les crèches et pouponnières et par les institutions reconnues par l'autorité compétente et qui, en vertu de leurs statuts, ont pour mission essentielle d'assurer la surveillance, l'entretien, l'éducation ou les loisirs des jeunes. Mais sont curieusement absents les organismes qui prennent soin des handicapés (et que la pratique administrative a déjà pris pour règle d'exempter, que ce soit en séjour de jour que de nuit, y compris lorsque ceux-ci ne se chargent que d'une prise en charge thématique comme la réinsertion professionnelle, sociale, ...).

Aussi est-il proposé de regrouper sous une même disposition le champ d'application de l'exemption couvrant les services d'assistance sociale et de sécurité sociale actuellement concernés par l'article 44, § 1er et 2, du Code de la T.V.A. et d'en préciser davantage les contours.

Tout particulièrement, en ce qui concerne les organismes qui ont pour mission d'assister, d'encadrer ou d'accueillir des personnes en grave difficulté matérielle ou morale, sont notamment visés les sans-abri, les femmes battues, les drogués, les alcooliques,

En ce qui concerne les mutuelles, il convient d'observer que l'exemption est appliquée de facto pour leurs opérations liées à l'assistance sociale ou à la sécurité sociale.

Les organismes visés à l'arrêté royal du 17 décembre 2003 relatif à la subvention d'organismes offrant un encadrement spécialisé aux citoyens impliqués dans une procédure judiciaire, ont, quant à eux, pour mission essentielle de contribuer à la resocialisation et à la réintégration du délinquant, en ranimant son sens social, plutôt que de l'isoler et de le marginaliser de sa famille, de son travail quotidien ou de son milieu social. Leurs prestations de services qui consistent à organiser des mesures de formation, des peines de travail ou des travaux d'intérêt général, s'inscrivent véritablement dans le cadre de l'assistance sociale méritant dès lors le bénéfice de l'exemption.

Considérant enfin, que les services externes agréés par l'arrêté royal du 27 mars 1998 relatif aux services externes pour la prévention et la protection au travail, pris en exécution de la loi du 4 août 1996 relative au bien-être des travailleurs lors de l'exécution de leur travail, tiennent un rôle important, non seulement dans la sécurité et la santé du travailleur (ce dernier aspect relevant d'ailleurs de l'aspect médical, déjà susceptible d'exemption) mais s'intéressent, selon le vœu de la loi du 4 août 1996, à la situation du travailleur dans sa totalité, en veillant à son bien-être au travail, et notamment eu égard à la charge psychosociale occasionnée par celui-ci, les prestations de ces services externes doivent pouvoir

bénéficiaire de l'exemption au titre d'assistance sociale » (*Doc. parl.*, Chambre, 2004-2005, DOC 51-1820/001, pp. 38-39).

B.9. Un médiateur de dettes ne fait pas partie des organismes, centres ou services mentionnés à l'article 44, § 2, 2^o, alinéa 2, du Code de la TVA. Cela n'empêche toutefois pas l'exemption de TVA pour les prestations de services qu'il accomplit.

B.10. Les prestations de services qu'un médiateur de dettes accomplit ne sont pas des prestations de services étroitement liées à la sécurité sociale ou à la protection de l'enfance et de la jeunesse. Il y a toutefois lieu de vérifier si elles peuvent être considérées comme des prestations de services étroitement liées à l'assistance sociale.

B.11.1. Ainsi qu'il a été exposé dans les travaux préparatoires reproduits en B.8.2, l'article 44, § 2, 2^o, du Code de la TVA est la transposition de l'article 13, A, paragraphe 1, g) et h), de 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 ». Cette disposition a été reprise à l'article 132, paragraphe 1, g) et h), de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, qui dispose :

« 1. Les Etats membres exonèrent les opérations suivantes :

[...]

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; ».

B.11.2. La Cour de justice de l'Union européenne a jugé, en ce qui concerne l'article 13, A, précité, de la directive 77/388/CEE :

« 14. A titre liminaire, il convient de relever que l'article 13, A, de la sixième directive vise à exonérer de la TVA certaines activités d'intérêt général. Toutefois, cette exonération concerne non pas toutes les activités d'intérêt général, mais uniquement celles qui y sont énumérées et décrites de manière très détaillée (voir arrêts du 12 novembre 1998, *Institute of the Motor Industry*, C-149/97, *Rec.* p. I-7053, point 18; du 1er décembre 2005, *Ygeia*, C-394/04 et C-395/04, *Rec.* p. I-10373, point 16, et du 14 décembre 2006, *VDP Dental Laboratory*, C-401/05, *Rec.* p. I-12121, point 24).

15. Selon la jurisprudence de la Cour, les exonérations visées à l'article 13 de la sixième directive constituent des notions autonomes du droit communautaire ayant pour objet d'éviter des divergences dans l'application du régime de la TVA d'un Etat membre à l'autre (voir arrêts du 25 février 1999, *CPP*, C-349/96, *Rec.* p. I-973, point 15; du 8 mars 2001, *Skandia*, C-240/99, *Rec.* p. I-1951, point 23, et *Ygeia*, précité, point 15).

16. Les termes employés pour désigner lesdites exonérations sont d'interprétation stricte, étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti (voir arrêts du 20 juin 2002, *Commission/Allemagne*, C-287/00, *Rec.* p. I-5811, point 43, et du 20 novembre 2003, *Taksatorringen*, C-8/01, *Rec.* p. I-13711, point 36). Toutefois, l'interprétation de ces termes doit être conforme aux objectifs poursuivis par lesdites exonérations et respecter les exigences du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA (voir arrêts du 6 novembre 2003, *Dornier*, C-45/01, *Rec.* p. I-12911, point 42; du 26 mai 2005, *Kingscrest Associates et Montecello*, C-498/03, *Rec.* p. I-4427, point 29, et du 8 juin 2006, *L.u.P.*, C-106/05, *Rec.* p. I-5123, point 24). Ainsi, cette règle d'interprétation stricte ne signifie pas que les termes utilisés pour définir les exonérations visées audit article 13 doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets (voir, en ce sens, arrêts du 18 novembre 2004, *Temco Europe*, C-284/03, *Rec.* p. I-11237, point 17, ainsi que, en matière d'enseignement universitaire, *Commission/Allemagne*, précité, point 47) » (CJCE, 14 juin 2007, C-434/05, *Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College)*).

B.11.3. L'article 132, paragraphe 1, g), de la directive 2006/112/CE ne contient aucune définition de la notion de « prestations de services et livraisons de biens étroitement liées à l'aide sociale ».

B.11.4. Selon la Cour de justice, il ressort toutefois de cette disposition que « les objectifs poursuivis par [ces] exonérations, en assurant un traitement plus favorable, en matière de TVA, de certaines prestations de services d'intérêt général accomplies dans le secteur social, visent à réduire le coût de ces services et à rendre ainsi ces derniers plus accessibles aux particuliers susceptibles d'en bénéficier » et que « le caractère commercial d'une activité n'exclut pas, dans le contexte de l'article 13, A, de la sixième directive, qu'elle présente le caractère d'une activité d'intérêt général » (CJCE, 26 mai 2005, C-498/03, *Kingscrest Associates Ltd, Montecello Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, points 30 et 31).

B.11.5. La Cour de justice a jugé, à propos de plusieurs prestations de services, qu'il s'agissait de prestations de services étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale. C'est notamment le cas des prestations de soins généraux et d'aide à domicile fournies par un service de soins ambulatoires à des personnes en état de dépendance physique ou économique (CJCE, 10 septembre 2002, C-141/00, *Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH c. Finanzamt für Körperschaften*), y compris les soins ambulatoires prodigués par des prestataires commerciaux (CJUE, 15 novembre 2012, C-174/11, *Finanzamt Steglitz c. Ines Zimmerman*). La Cour de justice a également admis que les prestations de services à caractère social ou culturel peuvent être considérées comme des prestations de services liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale (CJUE, 25 mars 2010, C-79/09, *Commission européenne c. Royaume des Pays-Bas*).

B.11.6. Dans ses conclusions du 11 février 2010 dans l'affaire C-492/08 (*Commission européenne c. République française*), l'avocat général Jääskinen, s'exprimant au sujet du point 15 de l'annexe III de la directive 2006/112/CE, qui prévoit la possibilité d'un taux réduit de TVA pour les prestations de services accomplies par des organismes reconnus par les Etats membres comme ayant un caractère social et engagés dans des œuvres d'aide et de sécurité sociales, a estimé, partant du principe que cette disposition doit être interprétée à la lumière de l'article 132, paragraphe 1, g), de la même directive, que les prestations accomplies par les avocats qui sont totalement ou partiellement indemnisés par l'Etat français dans le cadre de l'aide juridictionnelle peuvent être considérées comme des activités liées à l'aide et à la sécurité sociales.

B.11.7. L'on peut déduire de ce qui précède qu'il faut entendre par « prestations de services étroitement liées à l'assistance sociale », les prestations de services d'intérêt général accomplies dans le secteur social, au bénéfice, entre autres, des personnes nécessitant une aide économique, qui ont droit à ces services fondés sur la solidarité sociale.

B.12.1. Dans la mesure où, aux termes de l'article 1675/2 du Code judiciaire, il est requis qu'une personne, pour être admise à la procédure en règlement collectif de dettes, ne soit pas en état, de manière durable, de payer ses dettes exigibles ou encore à échoir, cette procédure de règlement collectif est réservée aux personnes nécessitant une aide économique. Pour

autant qu'il satisfasse aux conditions et qu'il soit admis à la procédure en règlement collectif de dettes, le débiteur en question peut recourir aux services d'un médiateur de dettes.

B.12.2. Le plan de règlement collectif de dettes vise à rétablir la situation financière du débiteur surendetté, en lui permettant notamment, dans la mesure du possible, de payer ses dettes et en lui garantissant simultanément, ainsi qu'à sa famille, qu'ils pourront mener une vie conforme à la dignité humaine (article 1675/3, alinéa 3, du Code judiciaire). Dans le cadre de cette procédure, le juge doit « veiller au remboursement prioritaire des dettes qui mettent en péril le respect de la dignité humaine du requérant et de sa famille » (article 1675/12, § 5, du même Code) et veiller à l'inscription de tous les postes indispensables au maintien de la dignité humaine dans le plan de règlement amiable ou judiciaire (article 1675/17, § 3, du même Code). A travers la procédure de règlement collectif de dettes, le législateur vise également à réaliser la réintégration sociale du débiteur.

B.12.3. Le règlement collectif de dettes est une procédure réglée par le législateur, qui fait essentiellement partie de la politique relative à la lutte contre la pauvreté.

B.12.4. Outre les avocats, les officiers ministériels et les mandataires de justice, des organismes publics tels que les centres publics d'action sociale peuvent aussi être désignés comme médiateurs de dettes (article 1675/17, § 1er, du Code judiciaire). Ces centres ont pour but d'assurer l'aide sociale afin que chacun puisse mener une vie conforme à la dignité humaine (article 1er de la loi du 8 juillet 1976 organique des centres publics d'action sociale).

B.12.5. Eu égard à ce qui précède, les prestations de services accomplies par un médiateur de dettes peuvent être considérées comme des « prestations de services étroitement liées à l'assistance sociale ».

B.13. Il y a lieu ensuite de vérifier si un huissier de justice qui accomplit des prestations de services en tant que médiateur de dettes est un organisme « reconnu par l'autorité compétente comme ayant un caractère social ».

B.14. Selon la jurisprudence de la Cour de justice, « la notion d'« organismes reconnus comme ayant un caractère social » figurant à l'article 13, A, § 1, sous g) et h), de la sixième directive n'appelle pas une interprétation particulièrement étroite » (CJCE, 26 mai 2005, C-498/03, *Kingscrest Associates Ltd et Montecello Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, point 32).

B.15. En ce qui concerne la notion d'« organisme », la Cour de justice a jugé qu'une personne physique peut être un organisme au sens de l'article 132, paragraphe 1, g), de la directive 2006/112/CE (CJCE, 7 septembre 1999, C-216/97, *J. Gregg et M. Gregg c. Commissioners of Customs and Excise*). Par conséquent, un huissier de justice qui accomplit des prestations de services en tant que médiateur de dettes peut être un organisme au sens précité.

B.16.1. L'article 132, paragraphe 1, g), de la directive 2006/112/CE ne précise ni les conditions ni les modalités de la reconnaissance du caractère social des organismes autres que ceux de droit public. Selon la Cour de justice, « il appartient donc, en principe, au droit national de chaque Etat membre d'édicter les règles selon lesquelles une telle reconnaissance peut être accordée à de tels organismes » (CJCE, 26 mai 2005, C-498/3, *Kingscrest Associates Ltd et Montecello Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, point 49). Cette reconnaissance ne doit pas être accordée selon une procédure formelle (CJCE, 6 novembre 2003, C-45/01, *Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie c. Finanzamt Gießen*, point 67).

B.16.2. Selon la méthode suivie par le Service public fédéral Finances (cf. la décision n° E.T.94.156 du 25 juillet 2005), l'article 44, § 2, 2°, du Code de la TVA vise, par « organismes reconnus par l'autorité compétente », d'une part, les organismes qui bénéficient d'une reconnaissance formelle et, d'autre part, les organismes dont les prestations de services sont fournies conformément à la réglementation en vigueur.

B.16.3. Un huissier de justice qui accomplit des prestations de services en tant que médiateur de dettes agit incontestablement en conformité avec la réglementation en vigueur, à savoir les articles concernés du Code judiciaire.

B.16.4. Du reste, il convient d'observer qu'aux termes de l'article 1675/17, § 1er, tel qu'il a été remplacé par l'article 7, 1°, de la loi du 26 mars 2012 « modifiant le Code

judiciaire en ce qui concerne le règlement collectif de dettes », les avocats, les officiers ministériels ou les mandataires de justice ne peuvent être désignés comme médiateurs de dettes que pour autant qu'ils aient été agréés. Cette disposition entre en vigueur à une date à fixer par le Roi (article 9 de la loi du 26 mars 2012 précitée).

B.17.1. Il ressort de la jurisprudence de la Cour de justice que, lors de la détermination des organismes dont le « caractère social » doit être reconnu, il convient de prendre en considération plusieurs éléments. « Parmi ceux-ci peuvent figurer l'existence de dispositions spécifiques, qu'elles soient nationales ou régionales, législatives ou à caractère administratif, fiscales ou de sécurité sociale, le caractère d'intérêt général des activités de l'assujetti concerné, le fait que d'autres assujettis ayant les mêmes activités bénéficient déjà d'une reconnaissance semblable ainsi que le fait que les coûts des prestations en question sont éventuellement assumés en grande partie par des caisses de maladie ou par d'autres organismes de sécurité sociale » (CJUE, 15 novembre 2012, C-174/11, *Finanzamt Steglitz c. Ines Zimmermann*, point 31; cf. également CJCE, 10 septembre 2002, C-141/00, *Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH c. Finanzamt für Körperschaften I in Berlin*, point 58).

B.17.2. Ainsi qu'il a déjà été mentionné, l'huissier de justice qui agit en tant que médiateur de dettes sur la base d'une réglementation spécifique exerce des activités d'intérêt général. Les prestations de services accomplies par un huissier de justice en tant que médiateur de dettes sont clairement distinctes de ses autres tâches.

B.17.3. Bien que l'état des honoraires, émoluments et frais du médiateur de dettes soit en principe à charge du débiteur, le juge peut, en cas de remise totale de dettes ou si le plan de règlement des dettes prévoit une remise de dettes en capital et seulement dans la mesure où il est justifié de l'impossibilité pour le requérant de payer les honoraires dans un délai raisonnable, décider que tout ou partie des honoraires impayés du médiateur seront mis à charge du Fonds de traitement du surendettement visé à l'article 20 de la loi du 5 juillet 1998 « relative au règlement collectif de dettes et à la possibilité de vente de gré à gré des biens immeubles saisis » (article 1675/19, § 2, du Code judiciaire).

B.17.4. Le fait que, dans l'exercice de sa profession, en ce compris les prestations de services qu'il accomplit en tant que médiateur de dettes, l'huissier de justice poursuit un but lucratif n'empêche pas qu'il soit considéré comme « un organisme reconnu comme ayant un caractère social ». Dans un arrêt du 26 mai 2005, la Cour de justice a estimé à ce sujet :

« 33. Or, il convient de relever que, hormis, le cas échéant, les versions danoise et suédoise de cette disposition, qui se réfèrent, en substance, à la poursuite de l'intérêt général, aucune des autres versions linguistiques de celle-ci ne limite le bénéfice des exonérations qui y sont prévues aux seules entités ne poursuivant pas un but lucratif.

34. Selon une interprétation littérale du texte de ces autres versions de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), et h), de la sixième directive, pour bénéficier de l'exonération, il suffit en effet qu'il soit satisfait à deux conditions, à savoir, d'une part, qu'il s'agisse de prestations liées soit à l'assistance et à la sécurité sociale, soit à la protection de l'enfance et de la jeunesse, et, d'autre part, que lesdites prestations soient fournies par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus par l'Etat membre concerné comme ayant, en substance, un caractère social.

35. Or, le terme ' organisme ' est en principe suffisamment large pour inclure des entités privées poursuivant un but lucratif (voir, en ce sens, arrêts du 7 septembre 1999, *Gregg*, C-216/97, *Rec. p. I-4947*, point 17, et *Hoffmann*, précité, point 24).

36. Ainsi, il convient de relever que la Cour a déjà jugé, à propos d'une entité privée recherchant la réalisation du profit, que l'expression ' d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'Etat membre concerné ', figurant à l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, n'exclut pas du bénéfice de l'exonération les personnes physiques exploitant une ' entreprise ' (voir arrêt *Gregg*, précité, point 21).

37. En outre, il y a lieu de constater, comme le font valoir à juste titre la Commission des Communautés européennes et le Royaume-Uni, que, lorsque le législateur communautaire a entendu réserver l'octroi des exonérations prévues à l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive à certaines entités ne poursuivant pas un but lucratif ou n'ayant pas un caractère commercial, il l'a indiqué de manière explicite, ainsi qu'il ressort de cette disposition, sous l), m) et q).

38. Enfin, il convient de relever que l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), premier tiret, de la sixième directive, qui constitue une condition facultative que les Etats membres sont libres d'imposer de manière supplémentaire pour l'octroi de certaines des exonérations mentionnées à l'article 13, A, paragraphe 1, de ladite directive (voir, en ce sens, arrêt du 21 mars 2002, *Zoological Society*, C-267/00, *Rec. p. I-3353*, point 16), autorise, mais n'oblige pas, les Etats membres à réserver le bénéfice des exonérations prévues, notamment, audit paragraphe 1, sous g) et h), aux organismes autres que ceux de droit public qui n'ont pas pour but la recherche systématique du profit (arrêt *Hoffmann*, précité, point 38).

39. Or, ainsi que la Cour l'a déjà jugé, la condition énoncée à l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), premier tiret, de la sixième directive concernant l'absence de recherche systématique du profit se confond, pour l'essentiel, avec le critère d'organisme sans but lucratif tel qu'il figure, notamment, à l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), de celle-ci (arrêt du 21 mars 2002, *Kennemer Golf*, C-174/00, *Rec. p. I-3293*, point 33).

40. Dans ces conditions, sous peine de priver l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), premier tiret, de la sixième directive de tout objet, il doit être nécessairement admis que, lorsque le législateur communautaire, comme au paragraphe 1, sous g) et h), de cet article 13, A, n'a pas explicitement subordonné le bénéfice des exonérations en cause à l'absence de but lucratif, la poursuite d'un tel but ne saurait exclure le bénéfice desdites exonérations (voir, en ce sens, arrêts précités *Kennemer Golf*, point 34, et *Hoffmann*, point 38) » (CJCE, 26 mai 2005, C-498/03, *Kingscrest Associates Ltd, Montecello Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*).

B.18. Il découle de ce qui précède que les prestations de services accomplies par un huissier de justice en tant que médiateur de dettes peuvent être considérées comme des « prestations de services étroitement liées à l'assistance sociale » accomplies par « un organisme reconnu comme ayant un caractère social par l'autorité compétente ». Il est donc satisfait aux deux conditions prévues par l'article 44, § 2, 2°, du Code de la TVA, et ces prestations de services sont exemptées de la TVA.

B.19. Il n'est plus nécessaire de vérifier si les prestations de services accomplies par un huissier de justice en tant que médiateur de dettes sont également exemptées de la TVA sur la base de l'article 44, § 3, 7°, du Code de la TVA.

B.20. Dans la mesure où les prestations de services accomplies par un huissier de justice en tant que médiateur de dettes sont exemptées de la TVA, la différence de traitement en cause est inexistante.

B.21. Eu égard à ce qui précède, la question préjudicielle suggérée en ordre subsidiaire par le Conseil des ministres ne doit pas être posée à la Cour de justice.

B.22. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 53 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 25 avril 2013.

Le greffier,

Le président,

F. Meerschaut

M. Bossuyt