

CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF

A R R Ê T

n° 230.949 du 23 avril 2015

210.549/XV-2378

En cause : **la s.p.r.l. Diplomatic on Top,**

ayant élu domicile chez
Me Ph. LEVERT, avocat,
avenue Louise 149/22
1050 Bruxelles,

contre :

L'État belge, représenté par
le Ministre des Affaires étrangères,
ayant élu domicile chez
Me A. VERRIEST, avocat,
avenue Tedesco 7
1160 Bruxelles.

LE PRÉSIDENT DE LA XV^e CHAMBRE,

Vu la requête introduite le 25 octobre 2013 par la s.p.r.l. Diplomatic on Top, en ce qu'elle tend à l'annulation de «la note circulaire - quotas annuels pour les achats en franchise diplomatique en vigueur du 1^{er} septembre 2013 et publiée sur le site du SPF Affaires étrangères, Commerce extérieur et Coopération au développement»;

Vu l'arrêt n° 225.816 du 13 décembre 2013 rejetant la demande de suspension et réservant les dépens;

Vu la demande de poursuite de la procédure introduite le 9 janvier 2014 par la partie requérante;

Vu les mémoires en réponse et en réplique régulièrement échangés;

Vu le rapport de M. D. DELVAX, auditeur au Conseil d'État;

Vu la notification du rapport aux parties et le dernier mémoire de la partie requérante;

Vu la demande de M. D. DELVAX, auditeur, de mettre en œuvre la procédure organisée par l'article 14^{quiquies} du règlement général de procédure;

Vu la lettre notifiée à la partie adverse le 6 novembre 2014, l'avisant que la chambre va statuer sur l'annulation de l'acte attaqué à moins qu'elle ne demande à être entendue;

Vu le titre VI, chapitre II, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973;

Considérant que, le 11 septembre 2014, la partie adverse a reçu le rapport de l'auditeur dans lequel l'annulation est proposée; que ce rapport contient les passages suivants :

" 1. Une circulaire n° 1/1978 du ministère des Finances du 3 janvier 1978 renvoie aux articles 33 à 35 de l'arrêté ministériel du 17 février 1960 réglant les franchises en matière de droit d'entrée, qui énoncent le principe selon lequel une franchise totale de droits d'entrée est accordée, sous réserve de réciprocité, pour les marchandises destinées à l'usage du personnel des agents diplomatiques dans l'Union économique belgo-luxembourgeoise, à l'usage officiel des ambassades et légations et aux fournitures de chancellerie.

2. Le SPF Finances établit le 1^{er} février 2012, une note relative au régime de la TVA, dont les points 305 et suivants traitent du régime applicable aux Représentations diplomatiques et consulaires étrangères.

Il ressort de cette note, d'une part, que l'achat de tabacs manufacturés n'est pas considéré comme ressortissant à l'usage officiel des missions et postes établis en Belgique (points C.I et D.I) et, d'autre part, que les membres des missions diplomatiques ne peuvent bénéficier d'une exemption de la TVA sur les tabacs manufacturés pour leur usage personnel (point G.I).

3. Le 18 février 2012, le SPF Affaires étrangères adresse aux missions diplomatiques une note circulaire, intitulée «Dispositions belges en matière d'exonération de la T.V.A. pour les missions diplomatiques en Belgique et leur personnel y accrédité», reprenant les principes énoncés dans la note du 1^{er} février 2012 susmentionnée.

4. Le 4 décembre 2012, le SPF Affaires étrangères adopte une note-circulaire, intitulée «Quotas annuels pour les achats en franchise diplomatique», qui indique notamment que «des quotas sont accordés pour chaque année calendrier, en franchise diplomatique, pour ce qui concerne les achats de cigarettes, de spiritueux, de cigares, de vin et de carburant pour véhicules immatriculées en Belgique. Il n'y a pas d'exonération diplomatique pour les tabacs et succédanés de tabac fabriqués» et que les «Missions diplomatiques recevront, en décembre de chaque année, le tableau reprenant les quantités allouées pour l'année suivante». Pour l'année 2013, l'exonération pour l'usage personnel des diplomates est fixée à 5.000 cigarettes et à un usage raisonnable de cigares.

5. Le 17 juillet 2013, la direction du protocole du SPF Affaires étrangères établit une note portant sur «les avantages fiscaux en Belgique pour les missions diplomatiques et postes consulaires – équivalence – actualisation – résultats pour 2013 et 2014 – futurs projets».

Cette note expose que, suite aux remarques de la Cour des Comptes, la direction du Protocole a terminé fin décembre 2013 [lire 2012] un exercice de réciprocité fiscale portant sur les avantages fiscaux dont bénéficient les diplomates étrangers en Belgique et les diplomates belges à l'étranger, et ce pour toutes les formes de taxation et dont il est ressorti que des modifications au régime applicables étaient souhaitables, notamment en raison de la règle de réciprocité et en raison d'abus et fraudes constatés. Elle indique à ce propos ce qui suit :

« 1. Mesures au niveau des produits contingentés :

- Les chiffres repris ci-dessous (arrêtés le 22.03.2013) ont été vérifiés et approuvés par les services des douanes sur la base de l'utilisation réelle des quotas accordés sur base annuelle. Nous avons la certitude que ces quotas sont parfois utilisés à des fins non diplomatiques, certains titulaires procédant à l'achat de ces denrées pour l'ensemble de leur quota dès le début du mois de janvier.

- Les mesures prises sont donc de nature structurelle.

A. Achat de cigarettes hors taxes

En 2013 :

- Élimination du quota pour usage officiel (donc au nom de la mission diplomatique) : bénéfice de 1.050.000 €;
- Diminution de 50 % du quota annuel pour usage privé des diplomates et des fonctionnaires consulaires : bénéfice de 6.200.000 €;
- Application de la règle de la réciprocité : bénéfice de 750.000 €;

Bénéfice total en 2013 : 8.000.000 €

En 2014 :

Suppression compète de l'achat de cigarettes pour les diplomates, les fonctionnaires consulaires, le personnel administratif et technique ainsi que pour les employés consulaires : bénéfice de 6 000 000 €.

Bénéfice total supplémentaire en 2014 : 6.000.000 €

Sous-total pour les cigarettes = 14.000.000€ par an à partir de 2014

B. Achat d'alcool hors taxe

En 2013 :

Application de la règle de réciprocité : bénéfice de 500.000 €;

En 2014 :

Diminution de 30 % du quota d'alcool actuellement octroyé : bénéfice supplémentaire de 2 500 000 €.

Sous-total pour l'alcool = 3.000.000 € par an à partir de 2014

C. Achat de vins hors taxes

2013 : Application de la règle de réciprocité

2014 : Instauration d'un quota au niveau officiel et diminution de 30 % d'achat de vin par privés

Sous-total pour les vins = 200.000 € par an à partir de 2014

D. Achat de carburant hors taxe

2013 : Application de la règle de réciprocité : bénéfice de 2.700.000 €;

2014 : Instauration d'une limitation sur le nombre de véhicules officiels : bénéfice de 100.000 €

Sous-total pour les carburants = 2.800.000 € par an à partir de 2014

Résumé

Le bénéfice pour le Trésor public se monte à 10.250.000 € en 2013 (année calendrier). Il sera porté à 20.000.000 € à partir de 2014

2. Autre bénéfice déjà réalisés :

[...]

3. Projets pour 2014

En collaboration avec les SPF Finances, la direction du Protocole voudrait encore réaliser les projets suivants :

- Annuler tout achat en exonération de la TVA de vin et alcool dans des magasins autres que les *tax-free* (ou le contrôle et les quotas sont 100 % garantis);
- Etablir un quota pour l'achat de produits de beauté et parfums et en autoriser l'achat seulement dans les magasins *tax-free*;
- Organiser un système de contrôle performant d'exonération de la TVA pour tout achat 'diplomatique' via une procédure de remboursement ad-hoc de la TVA;
- Appliquer la stricte réciprocité pour les services continus;
- Etablir un quota (p ex 2.500 € par personne) pour les achats à usage personnel TVA.»

Le 3 août 2013, le ministre des Affaires étrangères marque son accord sur les «projets 2014».

6. Le 1^{er} septembre 2013, la direction du Protocole du SPF Affaires étrangères adopte une note circulaire relative aux «Quotas annuels pour les achats en franchise diplomatique» applicables en 2014.

Cette note, qui constitue l'acte attaqué, se présente comme suit :

« Le service public fédéral Affaires étrangères, Commerce extérieur et Coopération au développement présente ses compliments aux Missions diplomatiques et a l'honneur de les informer que des quotas sont accordés pour chaque année calendrier, en franchise diplomatique, pour ce qui concerne les achats de spiritueux, de vin et de carburant pour véhicules immatriculés en Belgique. À partir du 1^{er} janvier 2014, il n'y a plus d'exonération diplomatique pour les cigarettes, les cigares, les tabacs et succédanés de tabac fabriqués.

Ces quantités maximales autorisées sont destinées à couvrir, pendant l'année, d'une part les besoins officiels des Missions diplomatiques et d'autre part les besoins personnels des agents diplomatiques et des membres du personnel administratif et technique des Missions diplomatiques. Pour certaines Missions diplomatiques, les quantités maximales sont revues à la baisse suite à l'application des règles sur la réciprocité.

Pour les commandes, il est demandé de bien vouloir respecter la procédure actuelle décrite dans la note circulaire 'La déclaration 136F' [...]

La Direction du protocole attire l'attention sur le fait que l'achat de carburant pour voitures en franchise diplomatique est lié à l'existence d'un contrat d'assurance [...].

Pour l'achat en franchise diplomatique de spiritueux et de vin, les sociétés citées ci-dessous sont reconnues : [...] Diplomatic on Top s.p.r.l. [...]»

Le tableau joint à cette note ne reprend plus les cigarettes et cigares parmi les biens pouvant faire l'objet d'un achat en franchise diplomatique.

Il est communiqué à la requérante par un courrier électronique du 27 août 2013.

IV. Recevabilité du recours

1. Requête unique

La requérante indique qu'elle a été créée le 14 septembre 2011 et a pour activité la vente de tabacs et de vins en franchise diplomatique; qu'elle joint ses statuts et la décision d'agir de sa gérante; qu'elle a pris connaissance de l'acte attaqué le 27 août 2013; et qu'elle a intérêt à l'annulation de ce dernier, qui la vise expressément.

2. Mémoire en réponse

La partie adverse indique, dans la réfutation du moyen développé dans la requête unique, que la requérante n'a pas intérêt à son recours; que la législation à prendre en compte est la loi du 18 juillet 1977 sur les douanes et accises; qu'en cas d'annulation de l'acte attaqué, il faudrait constater qu'aucun arrêté royal n'a exécuté l'article 20, 7° à 9°, de la loi du 18 juillet 1977, de sorte qu'aucune exonération des droits d'accises ne pourrait être prise en considération pour les missions diplomatiques et leur personnel accrédité; qu'à supposer qu'il faille se fonder sur le Code de la TVA, il faudrait constater que le ministre des Finances ou son délégué n'ont pris aucun arrêté fixant les quotas d'exemption.

3. Mémoire en réplique

La requérante réplique que, pour ce qui concerne la franchise de droit d'accises, l'article 20 de la loi du 20 juillet 1977 laisse au Roi le soin d'en fixer les conditions et les limites éventuelles; que ce pouvoir ne comprend pas celui d'abroger ou de modifier les exemptions prévues par le législateur; que le Roi n'a d'ailleurs aucune obligation d'agir; que les travaux préparatoires de l'article 78 de la loi du 12 décembre 1989 portant des dispositions fiscales, qui a inséré cette disposition, indiquent que :

«Le nouvel article 20 de la loi générale énumère tout les cas dans lesquels la franchise des droits est accordée en vertu, selon le cas :

- de dispositions nationales; il s'agit des cas qui figurent dans l'arrêté ministériel du 17 février 1960 réglant les franchises en matière de droit d'accises à l'importation, arrêté qui trouve son fondement dans l'article 22 de la loi générale. Cet arrêté sera abrogé dès que l'arrêté royal à prendre en l'occurrence sera adopté [...]»;

que l'arrêté ministériel du 17 février 1960 semble toujours être en vigueur et garantit le bénéfice de la franchise accordée par l'article 20 de la loi du 20 juillet 1977; qu'à supposer que cet arrêté soit abrogé ou ne soit plus d'application, la franchise est accordée par la loi sans limite ni condition; qu'en ce qui concerne la TVA, la circulaire n° 1 du 3 janvier 1978 fixe les limites et condition prévues à l'article 42, § 3, alinéa 1^{er}, 1° et 2°, du Code de la TVA, sans contenir aucune restriction en termes de quotas pour les tabacs manufacturés; que l'exemption sera donc pleinement applicable en cas d'annulation de l'acte attaqué; que, conformément à l'article 108 de la Constitution, le Roi ne peut ni suspendre les lois ni dispenser de leur exécution; qu'en cas d'annulation de l'acte attaqué, la franchise de droit d'accises et des droits à l'importation prévue par l'article 20, 7° à 9°, de la loi du 20 juillet 1977 et l'exemption de TVA prévue par l'article 42, § 3, alinéa 1^{er}, 1° et 2°, du Code TVA produiront leurs pleins et entiers effets; et que l'intérêt est, en tout état de cause, lié au fond.

4. Discussion

1. La requérante a pris connaissance de l'acte attaqué le 27 août 2013, de sorte que le recours, introduit le 25 octobre, est introduit dans les temps.

2. La requérante joint à sa requête la décision d'agir en annulation et en suspension prise le 24 octobre 2013 par sa gérante, dont les pouvoirs étaient en cours de validité.

3. L'examen des exceptions d'irrecevabilité soulevées par la partie adverse suppose que les moyens soient examinés.

V. Examen des moyens

1. Premier moyen

1.1. Requête unique

La requérante prend un moyen, le premier, de l'incompétence de l'auteur de l'acte, de la violation de l'article 34 de la Convention de Vienne sur les relations diplomatiques du 18 avril 1961 approuvée par la loi du 30 [mars] 1968, de la violation de l'article 151 de la Directive 2006/112/CE du conseil des Communautés européennes du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, de la violation de l'article 108 de la Constitution, de la violation de l'article 42 du Code de la Taxe sur la valeur ajoutée, de la violation de l'article 3 des lois coordonnées sur le Conseil d'État, de la violation des formes substantielles ou prescrites à peine de nullité et de l'excès de pouvoir.

Elle indique, dans une première branche, qu'en procédant à la suppression pure et simple de l'exemption de la TVA pour les achats de cigarettes, cigares, tabacs et succédanés de tabacs en franchise diplomatique, l'acte attaqué contrevient à l'article 108 de la Constitution, à l'article 42, § 3, du Code de la TVA, à l'article 34 de la Convention de Vienne du 18 avril 1961; que ces dispositions n'habilitent pas le Ministre des Affaires étrangères ou le ministre des Finances à supprimer purement et simplement une exemption de la TVA prévues par ces dispositions.

Elle relève, dans une deuxième branche, que l'acte attaqué n'émane pas du ministre des Finances ni de son délégué, mais du SPF Affaires étrangères; que le ministre des Finances paraît estimer que son collègue des Affaires étrangères est compétent pour ces exemptions; qu'outre que c'est contraire à l'article 42, § 3, du Code de la TVA, il n'existe aucune décision du ministre des Affaires étrangères supprimant, à partir du 1^{er} janvier 2014, l'exemption de la taxe sur la valeur ajoutée pour les achats de cigarettes et les cigares en franchise diplomatique.

Elle soutient, dans une troisième branche, que l'acte attaqué est un acte réglementaire, puisqu'il a vocation à s'appliquer de manière indéterminée quant aux personnes et pour une période courant du 1^{er} janvier au 31 décembre 2014; que l'acte attaqué aurait donc dû prendre la forme d'un arrêté ministériel, qui aurait au surplus, dû être soumis à l'avis de la section de législation du Conseil d'État.

1.2. Mémoire en réponse

La partie adverse répond, quant à la première branche, que la Convention de Vienne prévaut sur les autres dispositions invoquées par la requérante; que son

préambule énonce «que le but desdits privilèges et immunités est non pas d'avantager des individus mais d'assurer l'accomplissement efficace des fonctions des missions diplomatiques en tant que représentants des États»; que l'octroi de franchises fiscales aux membres du personnel des missions diplomatiques n'est pas un moyen d'assurer l'accomplissement des fonctions de ces missions mais un avantage accordé à des personnes; que l'article 34 de la Convention n'exonère pas les diplomates «des impôts indirects d'une nature telle qu'ils sont normalement incorporés dans le prix des marchandises ou des services»; que la TVA et les accises constituent de tels impôts indirects incorporés dans le prix des marchandises; que les agents diplomatiques n'en sont donc pas exemptés; qu'il ressort de l'article 23 de la Convention de Vienne que les missions diplomatiques et consulaires ne peuvent être exonérées de la TVA immobilière si celle-ci n'est pas légalement à leur charge; que la TVA est à charge du vendeur, qui ne peut bénéficier d'une exonération au motif qu'il traite avec une mission diplomatique; que, de même, la TVA est à charge du vendeur, donc de la requérante; que l'impôt indirect est un impôt payé par une autre personne que celle qui en supporte le coût; que la TVA est donc bien un impôt indirect; que l'exclusion de l'exemption de la TVA pour la vente de produits du tabac aux diplomates ne viole donc pas l'article 34 précité; qu'il convient de rectifier l'approche de la requérante quant au fondement juridique de son moyen; que la législation à prendre en considération est la loi du 18 juillet 1977 sur les douanes et accises; que l'article 19/3 de cette loi confère au Roi le pouvoir d'arrêter les conditions et limites auxquelles sont subordonnées les franchises des droits à l'importation; que l'article 19/7 prévoit également une franchise pour les marchandises destinées à l'usage personnel des agents diplomatiques et pour les marchandises destinées à l'usage officiel des missions diplomatiques; que les articles 19/8 à 19/12 énoncent d'autres hypothèses où des franchises sont accordées; que l'article 13 de la loi du 22 décembre 2009 relative au régime général d'accise renvoie aux exonérations prévues par l'article 20, 7° à 12°, de la loi du 18 juillet 1977; que le Roi n'a pas exécuté l'article 20, 7° à 9°; que la pièce 11 du dossier de la requérante est un document spécifique au régime douanier; que le moyen n'est donc pas fondé en tant qu'il est fondé sur l'article 42 du Code TVA; que, nonobstant l'article 20 de la loi du 18 juillet 1977, le quota de franchise diplomatique accordé aux diplomates est une faveur qui relève du ministre des Affaires étrangères; que si, bien qu'il s'agisse d'une coutume de droit international, le Conseil d'État estimait qu'il faut quand même un arrêté royal vu l'article 20 précité, il faudrait admettre que la requérante n'a pas intérêt à son recours; qu'en effet, puisqu'aucun arrêté royal n'a exécuté l'article 20, 7° à 9°, de la loi, aucune exonération des droits d'accise ne pourrait être prise en considération pour les missions diplomatiques; qu'il en irait de même s'il fallait considérer, quod non, que l'acte attaqué viole l'article 42, § 3, du Code TVA puisqu'aucun arrêté n'a été pris par le ministre ou par son délégué pour fixer un quota pour l'année 2014; que les quotas de franchise diplomatique constituent une faveur qui dépend du ministre des Affaires étrangères; que la note circulaire du 18 février 2012 précise que la livraison de tabac est exclue de l'exemption de la TVA; que la circulaire n° 1/1978 précise également qu'il n'y a pas d'exemption de la TVA pour les produits du tabac; qu'il n'existe donc pas d'exemption de la TVA pour les produits du tabac mais, en fonction de ce que décide le ministre des Affaires étrangères dans le contexte de la courtoisie dans les relations internationales, des quotas en franchise diplomatique; qu'il en va de même en France; et qu'à suivre la requérante, les diplomates seraient exonérés du paiement de la TVA sans aucune limite, ce qui n'est pas la portée de la Convention de Vienne.

Elle répond, quant à la deuxième branche, que les produits du tabac ne bénéficient d'aucune exemption de la TVA et des accises; que les quotas en franchise diplomatique son accordés à titre de mesure de courtoisie et compte tenu de la règle de réciprocité; que cette compétence est à mettre en parallèle avec celle qui revient au ministre des Finances en matière de TVA et au Roi au niveau des

droits d'accises; qu'il s'agit d'une mesure dérogeant à l'exclusion de toute exemption de taxe à l'égard des produits du tabac et qui relève de la seule autorité du ministre des Affaires étrangères, et non du ministre des Finances, qui n'a pas la compétence pour intervenir d'initiative dans les relations diplomatiques de la Belgique; et que le ministre des Affaires étrangères a bien pris une décision comme l'indique sa signature sur la note du 17 juillet 2013.

Elle répond, quant à la troisième branche, que l'acte attaqué constitue une mesure de pure courtoisie et non un acte réglementaire.

1.3. Mémoire en réplique

La requérante réplique, quant à la première branche, que la vente de tabac est en principe soumise à TVA; que l'article 42, § 3, du Code TVA prévoit une exemption pour les ventes faites aux missions diplomatiques et pour les besoins personnels des diplomates; que l'habilitation conférée au ministre des Finances ou à son délégué de fixer les limites et conditions d'application de cette exemption ne les autorise pas à supprimer cette exemption légale; que, dans son arrêt n° 10/2014 du 23 janvier 2014, la Cour constitutionnelle, en effet, jugé que :

« B.6. En l'espèce, l'article 42, § 3, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA détermine les livraisons, importations de biens et prestations de services qui peuvent bénéficier d'une exemption fiscale.

La délégation au ministre des Finances, prévue à l'article 42, § 3, alinéa 2, du Code de la TVA, concerne le pouvoir de fixer « les limites et les conditions d'application » de ces exemptions, "pour éviter des abus" (*Doc. parl.*, Chambre, 1968, n° 88/1, pp. 39-40), ce que l'administration fiscale a concrétisé dans la circulaire n° 1 du 3 janvier 1978; cette circulaire définit ce qu'il convient d'entendre par "relations diplomatiques et consulaires" et détermine les documents au moyen desquels il est possible de démontrer l'application de l'exemption légale et de bénéficier de celle-ci. La circulaire n° 1 constitue seulement une instruction pratique pour les redevables.

Par conséquent, la compétence déléguée au ministre des Finances ou à l'administration fiscale n'inclut pas le pouvoir d'instaurer de nouvelles exemptions ou de limiter, d'abroger ou de modifier d'une quelconque manière les exemptions prévues par l'article 42, § 3, alinéa 1^{er}. La délégation de compétence en cause vise seulement la mise en œuvre et l'exécution d'éléments essentiels fixés par le législateur.»;

que la circonstance que cette exemption excède les prescriptions de l'article 34 de la Convention de Vienne sur les relations diplomatiques est sans incidence dès lors qu'il ne s'agit que d'un minimum à respecter par les États; que, hors du pouvoir de fixer les limites et conditions d'application de cette exemption pour éviter les abus, ni le Roi ni le ministre des Finances ne peuvent porter atteinte à cette exemption; que l'acte attaqué, en tant qu'il abroge l'exemption de TVA pour les cigarettes, cigares, tabacs et succédanés de tabac, viole donc l'article 42, § 3, alinéa 2, du Code de la TVA; qu'il est dénué d'incidence de savoir si cette exemption constitue ou non l'application d'une coutume de droit international puisqu'elle est prévue par un texte de loi; et que, pour ce qui concerne la législation sur les douanes et accises, elle soulève un moyen nouveau.

Elle réplique, quant à la deuxième branche, que l'article 42, § 3, alinéa 2, du Code de la TVA ne pouvait être mis en œuvre que par le ministre des Finances ou son délégué; que la partie adverse ne démontre pas que l'un ou l'autre serait intervenu; que la partie adverse ne démontre pas que les tabacs et succédanés ne bénéficient pas de l'exemption prévue par l'article 42, § 3, alinéa 1^{er}, 1° et 2°, du Code de la TVA; et que les tabacs en bénéficient bien puisqu'ils sont en principe soumis à la TVA.

Elle réplique, quant à la troisième branche, que l'argument selon lequel l'acte attaqué ne constituerait qu'une mesure de courtoisie manque en droit puisque l'exemption qu'elle supprime est bien prévue par la loi.

1.4. Discussion

1.4.1. Quant à la première branche

1. L'article 34 de la Convention de Vienne du 18 avril 1961 sur les relations diplomatiques, qui institue la règle selon laquelle les agents diplomatiques sont exemptés de tous impôts et taxes, laisse aux États la faculté de les soumettre à certains impôts et taxes, dont les «impôts indirects d'une nature telle qu'ils sont normalement incorporés dans le prix des marchandises ou des services», taxes au nombre desquelles figurent indubitablement la taxe sur la valeur ajoutée et les accises.

Contrairement donc à ce que soutient la requérante, l'État belge n'est nullement tenu d'accorder une dispense de la TVA et/ou des accises pour les achats effectués par les personnes visées par cette disposition.

2.a. L'article 151, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de la directive 112/2006/CE énonce le principe selon lequel certaines livraisons de biens et prestations de services sont exonérés de la TVA.

Eu égard à ce qui a été exposé à propos de l'article 34 de la Convention de Vienne, il y a lieu de considérer que les agents diplomatiques ne peuvent se prévaloir du droit d'être exonérés du paiement de la TVA et, par conséquent, que l'hypothèse «des relations diplomatiques et consulaires», visée au littera a de cette disposition ne peut trouver à s'appliquer en l'espèce.

Les hypothèses visées par les *litteras* b, c, d et e, de cette disposition, qui font référence, d'une part, aux membres des organismes internationaux et, d'autre part, à l'usage des forces armées et de l'élément civil qui les accompagne ou pour l'approvisionnement de leur mess paraissent, elles, par contre, couvrir l'hypothèse de l'achat de produits du tabac pour un usage personnel.

b. Cela étant, l'article 151, § 1^{er}, alinéa 2 de cette directive prévoit que, aussi longtemps qu'une réglementation fiscale uniforme n'est pas arrêtée à propos des exonérations visées à l'alinéa 1^{er} - quod est -, les États membres accréditaires sont libres de fixer des limites à leur application.

La requérante ne peut donc pas davantage être suivie lorsqu'elle soutient que l'État belge ne pourrait pas prévoir de limite à l'application de l'exonération de la TVA appliquée aux opérations visées par l'article 151 de la directive.

3.a. L'article 42, § 3, alinéa 1^{er}, 1^o et 2^o, énonce le principe de l'exemption de la TVA, d'une part, les livraisons et les importations de biens et les prestations de services, faites pour leur usage officiel, aux missions diplomatiques et postes consulaires des États étrangers, en fonction en Belgique et, d'autre part, pour les livraisons, les acquisitions intracommunautaires, les importations de biens meubles et les prestations de services, à l'exclusion des travaux immobiliers, faites pour l'usage personnel des membres du personnel diplomatique, administratif et technique, des fonctionnaires consulaires de carrière et des employés consulaires attachés aux missions et postes diplomatiques et consulaires.

L'article 42, § 3, alinéa 2, du Code de la TVA octroie au ministre des Finances ou à son délégué le pouvoir de fixer les limites et conditions dans lesquelles ces mêmes opérations sont exonérées de la TVA.

L'attribution de ce pouvoir a été justifiée par la volonté de limiter les possibilités d'abus liées à cette exemption. En ce sens, et dès lors que le législateur a lui-même énoncé le principe selon lequel l'exemption concerne les biens et services utilisés, d'une part, pour l'usage officiel des missions diplomatiques et, d'autre part, pour l'usage personnel de certains de leurs membres, et non pour tout usage qui serait fait de tels biens et services, la fixation de limites quantitatives à cette utilisation trouverait tout son sens.

b. Cela étant, il convient d'admettre, au vu de l'arrêt n° 10/2014 du 23 janvier 2014, que le législateur n'a pu valablement du point de vue constitutionnel confier à une autorité le pouvoir «d'instaurer de nouvelles exemptions ou de limiter, d'abroger ou de modifier d'une quelconque manière les exemptions prévues par l'article 42, § 3, alinéa 1^{er}», du code de la TVA, ce que fait pourtant l'acte attaqué, et, par conséquent, que l'acte attaqué viole les articles 170 et 172 de la Constitution.

4. La première branche est donc fondée.

1.4.2. Quant à la deuxième branche

1. La deuxième branche doit être examinée subsidiairement à la première.

2. Dès lors que l'article 42, § 3, alinéa 1^{er}, prévoit le principe de l'exemption de la TVA au profit des achats effectués par les agents diplomatiques et assimilés pour leur usage personnel, c'est bien, conformément au paragraphe 2 de cette disposition, au ministre des Finances ou à son délégué qu'il convient d'intervenir pour apporter des limitations à cette exemption.

Le fait que les mesures en question soient destinées à s'appliquer à propos de relations diplomatiques n'énervé pas le libellé de cette disposition et ne confère nullement au ministre des Affaires étrangères la compétence de régler la question.

3. En l'espèce, dès lors que l'acte attaqué n'émane pas du ministre des Finances ou de son délégué, la deuxième branche est fondée.

1.4.3. Quant à la troisième branche

1. La troisième branche doit être examinée subsidiairement aux deux premières branches.

2. L'acte attaqué a pour objet de limiter le bénéfice d'une exemption de la TVA prévue par le législateur et présente un caractère réglementaire.

3. L'article 42, § 3, alinéa 2, du Code de la TVA prévoit que ce pouvoir revient au ministre des Finances ou à son délégué.

Comme il a été indiqué à propos de la deuxième branche, l'acte attaqué n'a été adopté ni par le ministre des Finances ni par son délégué. Cela étant, aucune délégation en ce sens ne paraît avoir été donnée par le ministre des Finances à son délégué.

L'intervention du ministre des Finances aurait dû prendre la forme d'un arrêté soumis au formalisme *ad hoc*, en ce comprise la consultation de la section de législation du Conseil d'Etat.

4. La troisième branche est donc fondée.

2. Second moyen

2.1. Mémoire en réplique

La requérante prend un moyen, nouveau, le deuxième, de l'incompétence de l'auteur de l'acte, de la violation de l'article 17 de la loi du 3 avril 1997 relative au régime fiscal des tabacs manufacturés, de l'article 13 de la loi du 22 décembre 2009 relative au régime général d'accise, des articles 19/3 et 20 de la loi générale du 18 juillet 1977 sur les douanes et accises et de l'article 1^{er} de l'arrêté ministériel du 17 février 1960 réglant les franchises en matière de droits d'accise à l'importation.

Elle estime que le moyen est recevable puisqu'il porte sur la compétence de l'auteur de l'acte.

Elle indique, dans une première branche, que l'article 20 de la loi du 18 juillet 1977 générale sur les douanes et accises accorde franchises des droits d'accises pour les produits du tabac destinés à l'usage personnel du personnel diplomatique et à l'usage officiel des représentations diplomatiques; que, puisque la partie adverse invoque cette disposition dans son mémoire en réponse, c'est que l'acte attaqué abroge également cette exemption; que l'article 3 de la loi du 3 avril 1997 relative au régime général des tabacs manufacturés soumet la vente de tabac à accise; que l'article 20 précité en exempte les diplomates et missions diplomatiques; que seul le législateur peut abroger cette exemption; que le même raisonnement que celui tenu par la Cour constitutionnelle dans son arrêt n° 10/2014 du 23 janvier 2014 peut être tenu ici; et qu'il est sans incidence de savoir si cette franchise résulte ou non d'une coutume internationale puisqu'elle est prévue par une disposition législative.

Elle avance, dans une deuxième branche, qu'à supposer que l'acte attaqué n'a pas pour effet d'abroger ou de modifier la franchise prévue par la loi, seul le Roi est éventuellement compétent pour déterminer les conditions et limites dans lesquelles cette franchise de droits est accordée; et que c'est le SPF Affaires étrangères, après accord du ministre des Affaires étrangères sur une note de la direction du Protocole, qui a adopté l'acte attaqué.

Elle soutient, dans une troisième branche, que l'article 19/7 de la loi du 18 juillet 1977 générale sur les douanes et accises accorde franchise des droits à l'importation pour les marchandises destinées à l'usage personnel des agents diplomatiques et à l'usage officiel des missions diplomatiques; que, puisque la partie adverse se réfère à cette disposition dans son mémoire en réponse, c'est que l'acte attaqué abroge également cette franchise; que seul le législateur est pourtant compétent pour abroger ou modifier d'une quelconque manière cette franchise; et que le même raisonnement que celui tenu par la Cour constitutionnelle dans son arrêt n° 10/2014 du 23 janvier 2014 peut être tenu ici.

Elle considère, dans une quatrième branche, qu'à supposer que l'acte attaqué n'a pas pour effet d'abroger ou de modifier la franchise prévue par la loi, seul le Roi est éventuellement compétent pour déterminer les conditions et limites dans lesquelles cette franchise de droit est accordée; et que le Roi n'est pas l'auteur de l'acte attaqué.

2.2. Discussion

2.2.1. Quant à la recevabilité du moyen

Le moyen invoque l'incompétence de l'auteur de l'acte, vice qui peut être soulevé à tout moment, et est donc recevable.

2.2.2. Quant à la première branche

1. Il découle de la réponse donnée par la partie adverse au premier moyen qu'elle considère que l'acte attaqué a également pour but de supprimer l'exemption des droits d'accise applicables aux produits du tabac.

2. La consommation des produits du tabac est, en vertu de l'article 3 de la loi du 3 avril 1997 relative au régime général, soumise à la perception de différentes accises.

L'article 20 de la loi générale sur les douanes et accises du 18 juillet 1977 prévoit qu'une franchise de droit d'accises est accordée pour les marchandises destinées à l'usage, personnel ou officiel, d'un certain nombre de titulaires de fonctions diplomatiques, de missions diplomatiques ou de militaires étrangers opérant en Belgique.

Si la phrase introductive de cette disposition octroie au Roi le pouvoir de fixer les conditions et limites éventuelles dans lesquelles cette franchise est accordée, il convient d'admettre, au vu de l'enseignement contenu de l'arrêt de la Cour constitutionnelle n° 10/2014 du 23 janvier 2014, que ce pouvoir ne peut s'accompagner de celui «d'instaurer de nouvelles exemptions ou de limiter, d'abroger ou de modifier d'une quelconque manière les exemptions prévues par» l'article 20 de la loi, ce que fait pourtant l'acte attaqué.

3. La première branche est donc fondée.

2.2.3. Quant à la deuxième branche

1. La deuxième branche doit être examinée subsidiairement à la première.

2. À supposer que le contenu de l'acte attaqué puisse trouver un fondement régulier dans l'article 20 de la loi, il convient de relever qu'il eût dû être adopté par le Roi, ce qui n'est pas le cas.

3. La deuxième branche est fondée.

2.2.4. Quant à la troisième branche

1. Les dispositions en cause visent l'hypothèse de la perception de droits à l'importation, qui sont définis par l'article 1^{er}, 4^o, de la loi du 18 juillet 1977 comme «1) les droits de douane et les taxes d'effet équivalent prévus à l'importation de marchandises; 2) les prélèvements agricoles et autres impositions à l'importation instituées dans le cadre de la politique agricole commune ou dans celui des régimes spécifiques applicables à certaines marchandises résultant de la transformation de produits agricoles».

La vente de produits du tabac par la requérante ne paraît pas entrer dans les prédictions de cette disposition, de sorte que l'on pourrait s'interroger sur son intérêt à soulever l'argument. Cela étant, le moyen touche à la compétence de l'auteur de l'acte et doit donc être examiné d'office.

2. L'article 19/7 de la loi générale sur les douanes et accises du 18 juillet 1977 accorde une franchise des droits à l'importation qui pourraient être mis à charge des agents diplomatiques ou des missions diplomatiques.

Si l'article 19/3 octroie au Roi le pouvoir d'arrêter les conditions et limites auxquelles cette franchise est subordonnée, il convient d'admettre, au vu de l'enseignement de l'arrêt de la Cour constitutionnelle n° 10/2014 du 23 janvier

2014, que ce pouvoir ne peut s'accompagner de celui «d'instaurer de nouvelles exemptions ou de limiter, d'abroger ou de modifier d'une quelconque manière les exemptions prévues par» l'article 19/7 de la loi, ce que fait pourtant l'acte attaqué.

3. La troisième branche est donc fondée.

2.2.5. Quant à la quatrième branche

1. La quatrième branche doit être examinée subsidiairement à la troisième.

2. À supposer que le contenu de l'acte attaqué puisse trouver un fondement régulier dans l'article 19/3 de la loi, il convient de relever qu'il eût dû être adopté par le Roi, ce qui n'est pas le cas.

3. La quatrième branche est fondée.";

Considérant que l'article 30 des lois coordonnées sur le Conseil d'État dispose, en son § 3, que la section du contentieux administratif peut annuler l'acte ou le règlement si la partie adverse ou celui qui a intérêt au règlement du litige n'introduit aucune demande de poursuite de la procédure dans un délai de trente jours à compter de la notification d'un tel rapport;

Considérant que la partie adverse n'a pas réagi dans le délai imparti; qu'elle n'a pas demandé à être entendue; que l'examen du dossier n'a pas fait apparaître d'éléments de nature à contredire la conclusion de l'auditeur; qu'il y a lieu de la suivre et d'annuler l'acte attaqué,

D É C I D E :

Article 1^{er}.

Est annulée la note circulaire - quotas annuels pour les achats en franchise diplomatique en vigueur du 1^{er} septembre 2013 et publiée sur le site du SPF Affaires étrangères, Commerce extérieur et Coopération au développement.

Article 2.

Les dépens, liquidés à la somme de 350 euros, sont mis à la charge de la partie adverse.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique de la XV^e chambre, le
vingt-trois avril deux mille quinze par:

M.	M. LEROY,	président de chambre,
M.	Fr. QUINTIN,	greffier assumé.

Le Greffier assumé,	Le Président,
---------------------	---------------

Fr. QUINTIN

M. LEROY