

CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF.

LE PRÉSIDENT F.F. DE LA XV^e CHAMBRE

A R R Ê T

n° 237.674 du 16 mars 2017

217.828/XV-2964

En cause : **l'a.s.b.l. Union des Hôteliers,
Restaurateurs, Cafetiers
et Traiteurs de Bruxelles
et Entreprises assimilées de Bruxelles,**
(en abrégé **FED. HO.RE.CA BRUXELLES-BRUSSEL**),
ayant élu domicile chez
M^e Philippe SIMONART, avocat,
avenue Louise 372
1050 Bruxelles.

contre :

l'État belge, représenté par
le Ministre des Finances.

I. Objet de la requête

Par une requête introduite le 11 décembre 2016, l'a.s.b.l. «Union des Hôteliers, Restaurateurs, Cafetiers et Traiteurs de Bruxelles et Entreprises assimilées de Bruxelles» (en abrégé, FED. HO.RE.CA. BRUXELLES-BRUSSEL), demande l'annulation de la «décision TVA n° E.T.127.190 du 26 novembre 2014».

II. Procédure

Le dossier administratif a été déposé.

Les mémoires en réponse et en réplique ont été régulièrement échangés.

M. Éric THIBAUT, premier auditeur chef de section au Conseil d'État, a rédigé un rapport sur la base de l'article 12 du règlement général de procédure.

Le rapport a été notifié à la partie adverse le 8 août 2016.

M. Éric THIBAUT, premier auditeur chef de section au Conseil d'État, a rédigé une note le 30 septembre 2016 demandant que soit mise en œuvre la

procédure organisée par l'article 14^{quiquies} de l'arrêté du Régent du 23 août 1948 déterminant la procédure devant la section du contentieux administratif du Conseil d'État.

Par une lettre du 7 octobre 2016, le greffe a notifié à la partie adverse que la chambre allait statuer sur l'annulation de l'acte attaqué à moins qu'elle ne demande, dans un délai de quinze jours, à être entendue.

Il est fait application des dispositions relatives à l'emploi des langues, inscrites au titre VI, chapitre II, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973.

III. Annulation de l'acte attaqué

Considérant que, le 8 août 2016, la partie adverse a reçu le rapport de l'auditeur dans lequel l'annulation est proposée; que ce rapport contient les passages suivants:

« I. Faits et cadre juridique utiles à l'examen de l'affaire

1. Le code de la TVA prévoit, en son chapitre VIII, articles 50 à 55, diverses mesures tendant à assurer le paiement de la taxe.

2. L'article 53^{octies}, §1^{er}, alinéa 6, du code de la TVA habilite notamment le Roi à *“prévoir d'autres obligations pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude”* tandis que l'article 54, alinéa 1^{er}, du même code L'habilite à régler *“les mentions que doivent contenir les factures émises par les assujettis, les livres et les documents que les assujettis et les personnes morales non assujetties doivent tenir ou établir et présenter, les obligations des cocontractants des redevables de la taxe et toutes autres mesures propres à assurer le paiement de la taxe”*.

3. L'arrêté royal du 30 décembre 2009 fixant la définition et les conditions auxquelles doit répondre un système de caisse enregistreuse dans le secteur HORECA exécute les dispositions précitées. Il a été modifié par les arrêtés royaux des 17 et 18 juin 2013 et 29 janvier 2015.

4. Les modalités d'application en matière de facturation ont fait l'objet de l'arrêté royal du 19 décembre 2012 modifiant l'arrêté royal n°1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée qui a notamment inséré dans ledit arrêté royal n°1 les nouveaux articles 21bis et 30bis.

5. L'article 21bis nouveau de l'arrêté royal n°1 du 29 décembre 1992, inséré par l'arrêté royal du 19 décembre 2012, dispose comme suit :

“Art. 21bis. L'exploitant d'un établissement où sont consommés régulièrement des repas ainsi que le traiteur qui effectue régulièrement des prestations de restauration sont

tenus de délivrer au client, assujetti ou non-assujetti, le ticket de caisse prévu à l'arrêté royal du 30 décembre 2009 fixant la définition et les conditions auxquelles doit répondre un système de caisse enregistreuse dans le secteur horeca, pour toutes les opérations qu'ils effectuent dans l'exercice de leur activité économique.

Ce ticket de caisse est délivré au moment de l'achèvement du service ou de la livraison de biens et reprend les mentions prévues à l'article 2, point 4, de l'arrêté royal précité.

Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, lorsque le chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée, relatif aux services de restaurant et de restauration à l'exclusion de la fourniture de boissons n'excède pas le montant que le Ministre des Finances ou son délégué détermine, l'exploitant ou le traiteur susvisé n'est pas tenu de délivrer le ticket de caisse.

Le Ministre des Finances ou son délégué règle les modalités d'application du présent article”.

L'article 30bis nouveau de l'arrêté royal n°1 du 29 décembre 1992, inséré par l'arrêté royal du 19 décembre 2012, dispose comme suit :

“Art. 30bis. Par dérogation à l'article 21bis, alinéa 1^{er}, l'exploitant d'un établissement où sont consommés régulièrement des repas ainsi que le traiteur qui effectue régulièrement des prestations de restauration sont tenus, pour la période du 1^{er} janvier 2013 au 31 décembre 2015, de continuer à délivrer des tickets de caisse au moyen de la caisse enregistreuse.

Lorsqu'un tel assujetti met en service ce système de caisse enregistreuse durant la période précitée, il est tenu de délivrer un ticket de caisse conformément à l'alinéa 1^{er}. A défaut de disposer d'une telle caisse enregistreuse durant cette période, il est tenu de délivrer la note ou le reçu visés à l'article 22, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o”.

6. Les articles 21bis et 30bis précités ont été remplacés par l'arrêté royal du 15 décembre 2013 modifiant l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée.

7. L'arrêté royal du 15 décembre 2013 modifiant l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 précité a été annulé en date du 14 octobre 2015 par l'arrêt n° 232.545 du Conseil d'État.

8. Le 24 janvier 2014, l'administration fiscale a pris une décision TVA n° E.T.123.798 concernant le “Système de caisse enregistreuse, Régime définitif 01.01.2015, Horeca, Obligations”. Cette décision TVA sera annulée par l'arrêt n° 232.549 du 14 octobre 2015, aucune demande de poursuite de la procédure n'ayant été introduite après la notification du rapport concluant à l'annulation de la décision attaquée.

9. La décision TVA n° E.T.127.190 du 26 novembre 2014, attaquée par le présent recours, est prise “dans le prolongement de la décision E.T.123.798 du 24.01.2014” et “apporte de plus amples précisions et relève certaines particularités relatives à l'introduction du système de caisse enregistreuse dans le secteur horeca”.

Selon la partie adverse, elle aurait été publiée sur le site internet Fisconet le 26 novembre 2014.

Elle se présente comme suit :

*“Administration générale de la Fiscalité – Expertise Opérationnelle et Support
Service Procédure de taxation et Obligations*

Décision TVA n° E.T.127.190 dd. 26.11.2014

Système de caisse enregistreuse SCE

Régime définitif

1. INTRODUCTION

Dans le prolongement de la décision E.T.123.798 du 24.01.2014, la présente décision apporte de plus amples précisions et relève certaines particularités relatives à l'introduction du système de caisse enregistreuse dans le secteur horeca.

En vue de l'égalité de traitement entre assujettis, l'objectif poursuivi est qu'à partir du 01.01.2015, tout assujetti qui effectue des prestations de services de restaurant ou de restauration délivre un type de document justificatif, à quelques exceptions pratiques près.

2. PÉRIODE DE RÉFÉRENCE

Comme déjà indiqué sur le site internet d'information du système de caisse enregistreuse et contrairement à ce qui a été indiqué dans la décision n° E.T.123.798 du 24.01.2014, l'enregistrement obligatoire n'est prévu qu'à partir du 01.01.2015 et pour le 28.02.2015 au plus tard. La première période de référence pour les entreprises existantes couvre l'année civile 2014.

Si, sur base des données de l'année civile 2014, les services de restaurant ou de restauration représentent 10 % ou plus du chiffre d'affaires horeca, l'assujetti doit enregistrer son établissement au plus tard le 28.02.2015. Lors de son enregistrement, l'assujetti se voit attribuer l'une des dates suivantes comme date ultime à laquelle le système de caisse enregistreuse doit être mis en service dans son établissement : le 30.06.2015, le 30.09.2015 ou le 31.12.2015. Ces dates doivent être considérées comme une tolérance administrative par rapport à la date d'introduction obligatoire légale du 01.01.2015.

Il est bien entendu toujours permis de s'enregistrer plus tôt de manière volontaire et de déjà mettre un système de caisse enregistreuse en service.

Toute entreprise qui a démarré ou repris une activité avant le 01.10.2014 est considérée comme une entreprise existante.

Celui qui démarre une activité après le 30.09.2014 est considéré comme un starter, et non comme une entreprise existante, afin de déterminer la première période de référence au 01.01.2015.

Celui qui reprend une activité après le 30.09.2014 est considéré comme un repreneur, et non comme une entreprise existante, afin de déterminer la première période de référence au 01.01.2015.

Exemple

L'activité a débuté le 01.08.2013. La première période de référence s'étend du 01.01.2014 au 31.12.2014 inclus.

L'activité a débuté le 01.06.2014. La première période de référence s'étend du 01.06.2014 au 31.12.2014 inclus.

L'activité a débuté le 01.11.2014. Le 01.01.2015, la première période de référence doit être déterminée en suivant les règles applicables aux starters. La première période de référence s'étend dès lors du 01.11.2014 au 31.12.2015 inclus. Le pourcentage doit être estimé par l'exploitant, sous contrôle de l'administration.

L'activité a été reprise le 01.11.2014. Le 01.01.2015, la première période de référence doit être déterminée selon les règles applicables aux repreneurs, c'est-à-dire

au moyen des données du cédant. La première période de référence s'étend dès lors du 01.01.2014 au 31.12.2014 inclus. Les données de la période du 01.01.2014 au 31.10.2014 sont celles du cédant et celles de la période du 01.11.2014 au 31.12.2014 sont celles du repreneur.

3. RÉGIME DE LA FRANCHISE DE L'ARTICLE 56BIS, DU CODE DE LA TVA

Les petites entreprises dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 15.000 EUR hors TVA, peuvent bénéficier d'une exemption de la taxe pour les livraisons de biens et prestations de services qu'elles effectuent. (L'augmentation du seuil de 5.580 euros à 15.000 euros est d'application depuis le 01.04.2014.) Les petites entreprises soumises au régime de la franchise doivent également appliquer la règle des 10 % si elles effectuent des prestations de services de restaurant ou de restauration.

Celles qui n'atteignent pas les 10 % sont tenues de délivrer, à partir du 01.01.2015, des notes ou reçus pour les prestations de restaurant et de restauration fournies (la décision n° E.T.114.588 du 01.12.2008 est abrogée par la présente décision).

Les assujettis qui atteignent ou dépassent les 10 % sont tenus de délivrer des tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse. De plus, ils ne peuvent plus continuer à bénéficier de l'application du régime de la franchise pour les petites entreprises (article 56bis, § 2, alinéa 2, 2°, du Code de la TVA).

Ces assujettis appliquent la période de référence comme explicité ci-dessus et, si les 10 % sont atteints ou dépassés, perdent le bénéfice du régime de la franchise pour les petites entreprises à compter de la date ultime à laquelle le système de caisse enregistreuse doit être mis en service. Les assujettis avertissent par écrit l'office de contrôle de la TVA du dépassement des 10% et de la date pour laquelle ils doivent mettre le système de caisse enregistreuse en service dans leur établissement. En attendant, ces assujettis sont déjà tenus, à compter du 01.01.2015 et jusqu'à la mise en service du système de caisse enregistreuse, de délivrer un document justificatif pour les services de restaurant ou de restauration fournis. Par tolérance administrative et pour des raisons pratiques, le choix du type de document justificatif est laissé aux assujettis concernés. Ce document peut, par exemple, consister en un ticket de caisse enregistreuse ordinaire, que cette caisse ait été agréée ou non par l'administration (par exemple dans le cadre de la circulaire n° 6 du 27.04.1999 ou de la décision n° E.T.103.592 du 02.06.2003), ou en une note ou un reçu (souche TVA). Il est à noter que toute provision de notes ou reçus non utilisée pourra encore l'être ultérieurement en cas de problème technique au système de caisse enregistreuse (v. n° 3.2.10 de la décision E.T.123.798 du 24.01.2014).

Lorsque, par exemple, les données de l'année civile 2014 indiquent qu'au moins 10 % du chiffre d'affaires horeca proviennent des services de restaurant ou de restauration, l'assujetti se verra attribuer, lors de son enregistrement pour le 28.02.2015 au plus tard, l'une des dates suivantes comme date ultime de mise en service du système de caisse enregistreuse dans son établissement : le 30.06.2015, le 30.09.2015 ou le 31.12.2015. Il perdra par conséquent le bénéfice du régime de la franchise de la taxe pour les petites entreprises soit le 01.07.2015, soit le 01.10.2015, soit encore le 01.01.2016.

Lorsque, par exemple, les données de l'année civile 2015 indiquent qu'au moins 10 % du chiffre d'affaires horeca d'une entreprise existante proviennent des services de restaurant ou de restauration, cet assujetti devra s'enregistrer en vue d'utiliser un système de caisse enregistreuse endéans les deux mois qui suivent l'expiration de la période de référence, à savoir le 29.02.2016 au plus tard, et le système de caisse enregistreuse devra être mis en service endéans les trois mois qui suivent l'expiration de la période de référence, c'est-à-dire au plus tard le 31.03.2016. Il perdra dans ce cas le bénéfice du régime de la franchise de la taxe pour les petites entreprises avec effet au 01.04.2016.

4. RÉGIME FORFAITAIRE DE L'ARTICLE 56, DU CODE DE LA TVA

Les assujettis qui utilisent le régime forfaitaire visé à l'article 56, § 1^{er}, du Code de la TVA doivent également appliquer la règle des 10 % afin de déterminer s'ils sont ou non tenus de délivrer des tickets de système de caisse enregistreuse. Sont visés ici les exploitants de friterie, cafetiers, bouchers, boulangers et glaciers avec salon de consommation.

Ceux qui n'atteignent pas les 10 % sont tenus de délivrer, à partir du 01.01.2015, des notes ou reçus pour les services de restaurant et de restauration fournis.

Ceux qui atteignent ou dépassent les 10 % sont tenus de délivrer des tickets d'un système de caisse enregistreuse. Comme exposé ci-dessus, ils devront passer à l'utilisation du système de caisse enregistreuse dans le courant de l'année 2015. En attendant, ces assujettis sont déjà tenus, à compter du 01.01.2015 et jusqu'à la mise en service du système de caisse enregistreuse, de délivrer un document justificatif pour les services de restaurant ou de restauration fournis. Par tolérance administrative et pour des raisons pratiques, le choix du type de document justificatif est laissé aux assujettis concernés. Ce document peut, par exemple, consister en un ticket de caisse enregistreuse ordinaire, que cette caisse ait été agréée ou non par l'administration (par exemple dans le cadre de la circulaire n° 6 du 27.04.1999 ou de la décision n° E.T.103.592 du 02.06.2003), ou en une note ou un reçu (souche TVA). Il est à noter que toute provision de notes ou reçus non utilisée pourra encore l'être ultérieurement en cas de problème technique au système de caisse enregistreuse (v. n° 3.2.10 de la décision E.T.123.798 du 24.01.2014).

Lors de la mise en service d'un système de caisse enregistreuse, et dans l'attente de l'adaptation de l'A.R. n° 2 relatif à l'établissement de bases forfaitaires de taxation à la TVA, l'assujetti peut provisoirement continuer à appliquer le régime forfaitaire durant l'année civile 2015.

Il est toutefois libre de passer volontairement au régime normal, et ce avec date d'effet au 01.04.2015, en optant par lettre recommandée auprès de l'office de contrôle de la TVA avant le 15.03.2015.

Dans le courant de l'année 2015, les assujettis concernés seront plus amplement informés de l'impact de l'entrée en vigueur du système de caisse enregistreuse sur leur régime de taxation.

5. FOURNISSEURS DE REPAS LEGERS ET EXPLOITANTS DE FRITERIE

Pour les fournisseurs de repas légers et les exploitants de friterie, la mesure de tolérance décrite aux points 18 et 19 de la circulaire n° 6 du 27.04.1999 qui les dispensait de délivrer un document de contrôle expire au 01.01.2015.

En vue de l'égalité de traitement entre assujettis, tout assujetti qui effectue des prestations de services de restaurant ou de restauration est tenu, à partir du 01.01.2015, de délivrer un type de document justificatif.

Ceux qui n'atteignent pas les 10 % sont par conséquent tenus de délivrer, à partir du 01.01.2015, des notes ou reçus pour les services de restaurant et de restauration fournis.

Ceux qui atteignent ou dépassent les 10 % devront, comme exposé ci-dessus, passer à l'utilisation du système de caisse enregistreuse dans le courant de l'année 2015. En attendant, ces assujettis sont déjà tenus, à compter du 01.01.2015 et jusqu'à la mise en service du système de caisse enregistreuse, de délivrer un document justificatif pour les services de restaurant ou de restauration fournis. Par tolérance administrative et pour des raisons pratiques, le choix du type de document justificatif est laissé aux assujettis concernés. Ce document peut, par exemple, consister en un ticket de caisse enregistreuse ordinaire, que cette caisse ait été agréée ou non par l'administration (par exemple dans le cadre de la circulaire n° 6 du 27.04.1999 ou de la décision n° E.T.103.592 du 2 juin 2003), ou en une note ou un reçu (souche TVA). Il est à noter que toute provision de

notes ou reçus non utilisés pourra encore l'être ultérieurement en cas de problème technique au système de caisse enregistreuse (v. n° 3.2.10 de la décision E.T.123.798 du 24.01.2014).

6. PRÉCISIONS CONCERNANT LA DISPENSE POUR LES CANTINES D'ENTREPRISES

Comme indiqué au point 3.5.4. de la décision n° E.T.123.798 du 24.01.2014, il n'y a pas d'obligation de délivrer de note ou de reçu ni de ticket de caisse d'un système de caisse enregistreuse dans les cantines d'entreprises si l'ensemble des trois conditions suivantes sont remplies :

- l'activité de l'entreprise est une activité autre qu'une activité horeca;
- la cantine d'entreprise n'est accessible qu'aux membres du personnel de l'entreprise et éventuellement au personnel d'une entreprise liée. Les personnes qui, via un contrat d'outsourcing, sont mises à disposition de l'outsourcer à moyen ou à long terme (par ex. en matière d'IT), peuvent également être considérées, en ce qui concerne l'utilisation de la cantine, comme des membres du personnel (d'une entreprise liée). Des invités peuvent également utiliser la cantine d'entreprise dans une mesure très restreinte (un maximum de 5 % du chiffre d'affaires hors TVA peut être généré par les invités);
- la cantine d'entreprise n'est accessible que durant les heures de travail;

La tolérance n'est applicable que dans la relation entre une entreprise et son personnel tel que décrit au deuxième tiret. L'assujetti (par ex. le traiteur) qui fournit à son tour les repas à l'entreprise visée n'est pas dispensé des obligations relatives au système de caisse enregistreuse (voir deuxième exemple).

Les exemples qui suivent clarifient la situation où il est fait appel à un tiers pour l'exploitation de la cantine d'entreprise.

Exemple

Une entreprise dispose d'une cantine d'entreprise et emploie du personnel pour s'occuper des achats, de la préparation et du service des repas. En d'autres mots, c'est l'entreprise elle-même qui effectue la prestation de services de restaurant.

Lorsque les trois conditions sont remplies, l'entreprise n'est pas tenue d'installer un système de caisse enregistreuse. Le personnel ne doit recevoir ni tickets d'un système de caisse enregistreuse, ni notes ou reçus.

L'entreprise doit tenir un journal des recettes et procéder aux inscriptions sur base de pièces justificatives datées, selon les règles ordinaires fixées aux articles 14 et 15 de l'arrêté royal n° 1.

Exemple

Une entreprise dispose d'une cantine d'entreprise accessible aux membres du personnel mais fait appel à un tiers pour l'exploitation de ce restaurant. Lorsque les trois conditions qui précèdent sont remplies, aucun ticket de caisse d'un système de caisse enregistreuse ni aucune note ou reçu ne doit être délivré aux membres du personnel qui utilisent la cantine d'entreprise.

Le tiers, dont l'activité professionnelle consiste à fournir des services de restaurant et de restauration, doit selon toute probabilité mettre un système de caisse enregistreuse en service après application de la règle des 10 %. En vertu des règles ordinaires applicables au système de caisse enregistreuse, le chiffre d'affaires total doit toujours être repris dans le système de caisse.

Le tiers reprend toujours le prix total des opérations effectuées dans la cantine d'entreprise dans son système de caisse enregistreuse, peu importe que les membres du personnel acquittent eux-mêmes la totalité du prix ou que l'entreprise intervienne dans celui-ci. Le ticket doit, selon les règles ordinaires, être délivré au moment de

l'achèvement du service. Il est admis de ne confectionner qu'un seul ticket par jour, pour le montant journalier total reprenant à la fois le prix payé par le membre du personnel et l'intervention de l'entreprise.

Pour le repas, le tiers encaisse, par exemple, 3 euros du membre du personnel alors que l'entreprise y contribue également pour 5 euros. Tant les 3 euros que les 5 euros doivent être repris dans le système de caisse enregistreuse.

Pour le repas, le tiers encaisse, par exemple, 8 euros auprès de l'entreprise et cette dernière s'arrange ensuite elle-même avec le membre du personnel. Le montant de 8 euros est repris dans le système de caisse enregistreuse du tiers.

Le tiers a, en outre, l'obligation d'émettre une facture à l'entreprise pour son intervention dans le prix, conformément aux règles normales, à savoir au plus tard pour le 15ème jour du mois qui suit celui au cours duquel les opérations ont été effectuées. A titre de tolérance supplémentaire, il est admis que les tickets confectionnés quotidiennement au moyen du système de caisse enregistreuse ne soient délivrés que pour cette même date ultime, en les annexant à la facture. L'entreprise reçoit, par conséquent, une facture pour son intervention dans le prix, ainsi que les tickets du système de caisse enregistreuse pour le prix total (son intervention ainsi que les paiements des membres du personnel) à titre de document de contrôle. Si l'entreprise n'intervient pas dans le prix et que les montants sont encaissés par le tiers auprès des membres du personnel, le tiers doit malgré tout délivrer à l'entreprise les tickets confectionnés par total journalier. Il est admis de ne pas procéder à cette délivrance chaque jour mais de rassembler les tickets et de les délivrer, par exemple, une fois par mois.

Le système de caisse enregistreuse du tiers peut être centralisé, et être tenu, par exemple, à son siège administratif. Dans ce cas, aucun journal des recettes distinct ne doit être tenu pour les revenus de la cantine d'entreprise.

7. EXEMPTION DE L'ARTICLE 44, DU CODE DE LA TVA

Le point 3.5.1 de la décision n° E.T.123.798 du 24.01.2014 détermine que les opérations exemptées par l'article 44 du Code de la TVA ne sont pas visées par la réglementation en matière de système de caisse enregistreuse. Il n'y a pas non plus lieu de délivrer de note ou reçu pour ces prestations de services de restaurant et de restauration. Etant donné que les opérations exemptées peuvent être combinées avec des opérations imposables, quelques explications sont données ci-après quant au calcul de la règle des 10 % dans une telle situation.

Au numérateur de la fraction, n'est repris que le chiffre d'affaires provenant des services de restaurant ou de restauration qui ne sont pas exemptés de TVA. Au dénominateur de la fraction, sont reprises toutes les activités horeca, qu'elles soient ou non exemptées par l'article 44, du Code de la TVA.

Exemple

Dans un restaurant universitaire, les étudiants reçoivent leur repas en exemption de la TVA en vertu de l'article 44, du Code de la TVA. Les services de restaurant fournis à des visiteurs externes ne sont toutefois pas exemptés de TVA.

Si le chiffre d'affaires provenant des repas fournis à des visiteurs externes atteint ou dépasse 10 % du chiffre d'affaires total du restaurant universitaire, des tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse doivent être délivrés. En principe, aucun ticket de caisse d'un système de caisse enregistreuse ne doit être délivré pour les opérations qui sont exemptées en vertu de l'article 44, du Code de la TVA.

Si les 10 % ne sont pas atteints, aucun système de caisse enregistreuse ne doit être installé. Pour les services de restaurant fournis aux visiteurs externes, il y a lieu de délivrer une note ou un reçu.

Exemple

La cantine exploitée par un club sportif ne peut pas bénéficier de l'exemption prévue par l'article 44, du Code de la TVA. Par contre, la fête aux moules annuelle peut en bénéficier. Pour appliquer la règle des 10 %, il y a lieu de comparer les services de restaurant et de restauration fournis dans la cantine avec le chiffre d'affaires horeca total de la cantine, y compris celui provenant de la fête aux moules.

Si les 10 % sont atteints, des tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse doivent être délivrés pour toutes les opérations qui ne sont pas exemptées. Pour la fête aux moules, aucun système de caisse enregistreuse ne doit en principe être utilisé.

Si les 10 % ne sont pas atteints, des notes ou reçus doivent être délivrés pour les services de restaurant et de restauration dans la cantine qui ne sont pas exemptés.

8. ORGANISATION DE SÉMINAIRES

Lors de l'organisation d'un séminaire, un repas est souvent prévu. La plupart du temps, l'organisateur fait appel à un tiers pour celui-ci. Les repas sont, par exemple, fournis par l'hôtel ou le centre de congrès où se déroule le séminaire, ou par un traiteur. Est visé le cas où l'organisateur ne fournit pas les services de restaurant par ses propres moyens. L'organisateur ajoute le prix du repas à celui du séminaire porté en compte au client.

L'activité principale de l'organisateur est l'organisation du séminaire. Pour les services de restauration, le tiers délivre à l'organisateur un ticket d'un système de caisse enregistreuse. D'un point de vue pratique, l'organisateur du séminaire n'a pas toujours la possibilité de délivrer un ticket de caisse enregistreuse à chaque participant étant donné que se déroulent tous les jours différents séminaires à divers endroits dans le pays.

Compte tenu de ce qui précède, l'administration accepte que les organisateurs de séminaires ne soient pas tenus de délivrer des tickets d'un système de caisse enregistreuse aux participants pour les repas fournis à l'occasion d'un séminaire autrement que par leurs propres moyens, c'est-à-dire en faisant appel à un tiers.

9. DIVERS

- Une activité de bien-être ne constitue pas une activité horeca et ne doit dès lors être reprise ni au numérateur, ni au dénominateur de la fraction lors du calcul de la règle des 10 %. Même lorsque les 10 % sont atteints ou dépassés, aucun ticket d'un système de caisse enregistreuse ne doit être délivré pour les opérations de bien-être. L'assujetti peut toutefois reprendre ces activités dans le système de caisse enregistreuse s'il le souhaite.

Ce raisonnement vaut pour les activités suivantes : casino, bowling, plaine de jeu intérieure, spectacle ou animation, ...;

- Le glacier avec salon de consommation et camionnette ambulante doit considérer le salon et la camionnette comme deux établissements distincts. Il calcule la règle des 10 % pour chaque établissement séparément, donc à deux reprises. Les livraisons effectuées depuis la camionnette mobile ne nécessitent dès lors pas de tickets d'un système de caisse enregistreuse.

Il en va de même pour les assujettis qui, en plus de leur commerce horeca, exploitent également un étal au marché, pour les boulangers avec salon de consommation qui font également une tournée avec leur pain, pour les exploitants d'un salon de consommation de glace qui font également une tournée avec du lait, etc.;

- L'attention est attirée sur le fait qu'il peut être question d'abus (article 1^{er}, § 10, du Code de la TVA) en cas de scission d'une opération de restauration entre, d'une part, une livraison de repas préparés et, d'autre part, un service d'intervention matérielle

(préparation des repas sur place, service, mise à disposition d'assiettes, de couverts, de verres, ...). Il est renvoyé à la décision n° E.T.100.714 du 24.06.2014.

- Afin de déterminer si des souches TVA ou des tickets d'un système de caisse enregistreuse doivent être délivrés dans un parc de loisirs, chaque établissement doit être considéré séparément. Au sein d'un même parc, il peut par exemple y avoir plusieurs restaurants, débits de boissons, baraques à snacks, vendeurs de glaces, ... La règle des 10 % devra être calculée pour chaque établissement séparément. Pour des raisons de facilité, l'assujetti peut toutefois toujours choisir d'utiliser un système de caisse enregistreuse dans l'ensemble des établissements visés.

10. AMENDES

Les amendes fiscales non proportionnelles, déterminées à la rubrique II de la Section 2 de l'Annexe à l'arrêté royal n° 44 du 09.07.2012 fixant le montant des amendes fiscales non proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée, sont suspendues jusqu'au 01.01.2016 en ce qui concerne le système de caisse enregistreuse visé à l'arrêté royal du 30.12.2009.

L. DELEENHEER
Conseiller général».

I. RECEVABILITÉ DU RECOURS

A. MÉMOIRE EN RÉPONSE

La partie adverse fait valoir que la décision attaquée a été publiée sur le site Fisconetplus en date du 26 novembre 2014, que la partie requérante en a eu connaissance au plus tard le 8 mai 2015 puisqu'elle en a fait état dans la requête déposée par ses soins dans le cadre du recours A 215.828/XV-2802 et qu'introduit près de 7 mois plus tard, le présent recours est tardif.

B. MÉMOIRE EN RÉPLIQUE

La partie requérante réplique que le délai pour introduire un recours prend cours au moment où la forme de publicité qui est obligatoire pour l'acte attaqué est accomplie ou, à défaut, au moment où le requérant en a connaissance, que s'agissant des actes à portée réglementaire, ils doivent faire l'objet d'une publication au *Moniteur belge*, que c'est à compter du jour où cette formalité est accomplie que le délai pour introduire un recours devant le Conseil d'État commence à courir, que la jurisprudence du Conseil d'État le confirme, que l'acte attaqué en ce qu'il ajoute à la réglementation existante des règles nouvelles et qu'il présente un certain degré de généralité, revêt bien un caractère réglementaire, qu'il crée de nombreuses obligations nouvelles en matière de TVA parallèlement à l'instauration du système de caisse enregistreuse, qu'il élabore des prescriptions générales à caractère obligatoire et impersonnel et que n'ayant pas fait l'objet d'une publication au *Moniteur belge*, le recours est recevable.

C. EXAMEN

En vertu de l'article 4, §1^{er}, alinéa 3, du règlement général de procédure, les recours visés à l'article 14, §§ 1^{er} et 3 des lois coordonnées sont prescrits soixante jours après que les actes, règlements ou décisions incriminés ont été publiés ou notifiés. S'ils ne doivent être ni publiés ni notifiés, le délai court à dater du jour où le requérant en aura eu connaissance.

L'on peut déduire de cette disposition que les actes réglementaires doivent faire l'objet d'une publication. Cette publication ne peut être que celle prescrite par ou en vertu de la loi.

En l'espèce, la partie requérante qualifie l'acte attaqué de réglementaire devant donc être publié. La partie adverse ne prend pas position et se limite à exposer que le recours serait tardif pour être intervenu plus de soixante jours après la publication sur le site internet Fisconet, ce qui semble permettre de considérer que la partie adverse considère que la décision attaquée a un caractère réglementaire.

Il y a donc lieu d'examiner le caractère réglementaire de l'acte attaqué et, en cas de réponse positive, le régime de publicité.

C.1. Caractère réglementaire de l'acte attaqué

Le Conseil d'État a posé en principe "*qu'une circulaire ministérielle [lire, pour la présente affaire, administrative] n'est pas destinée à modifier les règles de droit et ne revêt, dès lors, pas en principe le caractère réglementaire qui justifierait son annulation par le Conseil d'État; qu'il en est ainsi lorsqu'elle se*

borne à énoncer de simples règles de conduite, des renseignements ou des explications concernant, notamment, la législation ou la réglementation existantes, voire lorsqu'elle propose une interprétation non contraignante de celles-ci ¹”.

Cependant, “ont un caractère réglementaire, les circulaires, instructions ou prescriptions générales qui ajoutent à la réglementation existante des règles nouvelles, présentant un certain degré de généralité, dès lors que leur auteur a l'intention de les rendre obligatoires et qu'il dispose des moyens pour forcer au respect de ces directives. De tels actes sont susceptibles de recours en annulation devant le Conseil d'État²”.

Pour qu'une circulaire puisse faire l'objet d'un recours en annulation, trois critères cumulatifs doivent donc être réunis :

- La circulaire doit contenir des règles nouvelles et pas seulement informer son destinataire ou lui proposer une interprétation non contraignante de règles en vigueur ;

- La circulaire doit rendre ces nouvelles règles obligatoires et être rédigées à ce effet en termes impératifs ;

- L'auteur de la circulaire doit disposer du pouvoir d'imposer sa volonté au destinataire de son texte et de le sanctionner le cas échéant.

En l'espèce, et comme le relève à juste titre la partie requérante dans son mémoire en réplique, l'acte attaqué élabore des nouvelles prescriptions générales à caractère obligatoire et impersonnel concernant notamment :

- le régime de la franchise TVA en disposant que “celles [les petites entreprises] qui n'atteignent pas les 10% sont tenues de délivrer, à partir du 1^{er} janvier 2015, des notes ou reçus pour les prestations de restaurant et de restauration fournies (la décision n° E.T.114.588 du 1^{er} décembre 2008 est abrogée par la présente décision)”;

- le régime forfaitaire de l'article 56 du Code de la TVA en disposant que “lors de la mise en service d'un système de caisse enregistreuse, et dans l'attente de l'adaptation de l'A.R. n°2 relatif à l'établissement de bases forfaitaires de taxation à la TVA, l'assujetti peut provisoirement continuer à appliquer le régime forfaitaire durant l'année civile 2015. Il est toutefois libre de passer volontairement au régime normal, et ce avec date d'effet au 01.04.2015, en optant par lettre recommandée auprès de l'office de contrôle de la TVA avant le 15.03.2015. Dans le courant de l'année 2015, les assujettis concernés seront plus amplement informés de l'impact de l'entrée en vigueur du système de caisse enregistreuse sur leur régime de taxation”;

- les fournisseurs de repas légers et exploitants de friterie en disposant que “pour les fournisseurs de repas légers et les exploitants de friterie, la mesure de tolérance décrite aux points 18 et 19 de la circulaire n° 6 du 27.04.2015 qui les dispensait de délivrer un document de contrôle expire au 01.01.2015. En vue de l'égalité de traitement entre assujettis, tout assujetti qui effectue des prestations de services de restaurant ou de restauration est tenu, à partir du 01.01.2015, de délivrer un type de document justificatif. Ceux qui n'atteignent pas les 10% sont par conséquent tenus de délivrer, à partir du 01.01.2015, des notes ou reçus pour les services de restaurant et de restauration fournis”;

¹ C.E., n° 85.728 du 29 février 2000.

² C.E., n° 83.584 du 23 novembre 1999; C.E., n°148.867 du 14 septembre 2005 ; C.E., n° 207.820 du 1^{er} octobre 2010; C.E., n° 212.551 du 7 avril 2011; C.E., n° 234.236 du 22 mars 2016.

- les amendes fiscales non proportionnelles en disposant qu'elles "sont suspendues jusqu'au 01.01.2016 en ce qui concerne le système de caisse enregistreuse visé à l'arrêté royal du 30.12.2009";
- etc.

Ainsi, cette circulaire annule la règle dite des 10% sans que la partie adverse n'indique un fondement légal à cette décision.

Il y a également lieu de noter que la partie adverse ne conteste pas expressément le caractère réglementaire de l'acte attaqué et que celui-ci est pris "dans le prolongement de la décision E.T.123.798 du 24.01.2014", qui a elle-même à caractère réglementaire et a été annulée par le Conseil d'État.

L'acte attaqué est donc de nature réglementaire.

C.2. Régime de publicité

Selon l'article 190 de la Constitution, "*aucune loi, aucun arrêté ou règlement d'administration générale, provinciale ou communale, n'est obligatoire qu'après avoir été publié dans la forme déterminée par la loi*".

L'acte attaqué ressortit sans conteste à la catégorie des arrêtés ou des règlements d'administration générale et devait faire l'objet d'une publication.

D'une part, la consultation du site Fisconet ne permet pas de déterminer avec une date certaine et opposable à tous la date de mise en ligne. L'impression de la page internet comprenant la décision attaquée ne renseigne aucune date.

D'autre part, les citoyens ne peuvent prendre connaissance de la publication des actes réglementaires (qualification examinée ci-dessous) des autorités administratives que lorsque cette publication intervient de la manière prescrite par la loi, en application de l'article 190 de la Constitution.

À défaut d'une loi ou d'une réglementation imposant la prise de connaissance des actes des autorités administratives d'une même nature que celle de l'acte attaqué, soit une circulaire réglementaire, par le biais de site internet autre que celui du *Moniteur belge*³, la partie adverse ne peut reprocher à la partie requérante de ne pas avoir formé plus tôt le recours en annulation dès lors que l'acte attaqué est un acte réglementaire⁴.

Il en va de même pour la question de la connaissance de l'acte attaqué dès lors que ce dernier, qui présente un caractère réglementaire, devait être publié. En effet, lorsqu'une forme de publicité est prévue, seul son accomplissement détermine le point de départ du délai de recours à l'égard de son destinataire et ce, quand bien même une autre forme de publicité a été accomplie⁵.

C.3. Conclusion

Le recours est recevable.

³ Ce mode de publication est prévu aux articles 472 à 478 de la loi-programme du 24 décembre 2002, modifiés par les articles 4 à 8 de la loi portant des dispositions diverses du 20 juillet 2005.

⁴ C.E., n°228.429 du 23 septembre 2014, VITS c/État belge (publication sur l'intranet du SPF d'une note relative à la nouvelle politique en matière d'équipements de communication).

⁵ C.E., n° 231.585 du 15 juin 2015, Pirard et Massaux (permis d'urbanisme non affiché); C.E., n° 120.603 du 13 juin 2003, s.a. Compagnie européenne de constructions immobilières (C.E.C.I.) c/Commune d'Ixelles «lorsqu'une publication est légalement requise, en l'espèce par voie d'affichage conformément au prescrit de l'article 112 de la nouvelle loi communale, seule cette publication est de nature à faire courir le délai de recours au Conseil d'État; qu'il s'ensuit que la prise de connaissance de l'acte administratif concerné est indifférente, dès le moment où la publicité prescrite n'aurait pas été régulièrement accomplie).

Examen du deuxième moyen pris de l'application de l'article 159 de la Constitution, de la violation des articles 33, 105 et 108 de la Constitution, de la violation de l'article 53octies, §1^{er}, alinéa 6 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, porté par la loi du 3 juillet 1969, de la violation de l'article 21bis §3 de l'arrêté royal n°1 du 29 décembre 1992, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée et de la violation de l'article 5 de l'arrêté royal du 15 décembre 2013 modifiant l'arrêté royal n° 1, du 29 décembre 1992, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée

A. REQUÊTE

La partie requérante expose que la décision attaquée signée par M. L. DELEENHEER paraît avoir été prise par l'administration elle-même, que les articles 33, 105 et 108 de la Constitution s'opposent à cette délégation de pouvoir normatif à un fonctionnaire, que l'article 53octies, §1^{er}, alinéa 6 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée réserve au Roi les mesures d'exécution du Code de la TVA en Lui permettant d'en déterminer des modalités d'application particulières, que l'article 21bis de l'arrêté royal n°1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée énonce que *"le Ministre des Finances ou son délégué règle les modalités d'application du présent article"*, qu'il en va de même de l'article 5 de l'arrêté royal du 15 décembre 2013 modifiant l'arrêté royal n°1 du 29 décembre 1992, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, qui aura du reste été probablement annulé à la date de l'examen du présent recours, que l'auditeur dans les rapports précédant les annulations de l'arrêté royal précité et de la décision E.T.123.798 du 24 janvier 2015 exposait que la délégation de pouvoir réglementaire est en principe prohibée sans texte législatif exprès, que l'article 53octies, § 1^{er}, délègue au Roi seul la compétence de prendre les mesures d'exécution à l'exception du ministre ou d'un fonctionnaire, que l'habilitation donnée dans l'exécutoire ne peut concerner au plus que des mesures de détails, que les termes de l'acte attaqué ne constitue pas des mesures de détails, les arrêts n° 232.545 et n° 232.548 du Conseil d'État ont annulé l'arrêté royal du 15 décembre 2013 modifiant l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, qu'il en a été de même par l'arrêt n°232.549 pour la décision E.T. 123.798 du 24 janvier 2014, que, dans ces trois affaires, la partie adverse n'a plus souhaité déposer de dernier mémoire à la suite des rapports concluant à l'annulation, qu'un même raisonnement est applicable à la décision querellée, que la décision E.T. 123.798 du 24 janvier 2014 a été annulée sur les bases du présent moyen, et que la décision querellée mentionne expressément *"Dans le prolongement de la décision E.T.123.798 du 24.01.2014, la présente décision apporte de plus amples précisions et relève certaines particularités relatives à l'introduction du système de caisse enregistreuse dans le secteur horeca. En vue de l'égalité de traitement entre assujettis, l'objectif poursuivi est qu'à partir du 01.01.2015, tout assujetti qui effectue des prestations de services de restaurant ou de restauration délivre un type de document justificatif, à quelques exceptions pratiques près."*

2. PERIODE DE RÉFÉRENCE

Comme déjà indiqué sur le site internet d'information du système de caisse enregistreuse et contrairement à ce qui a été indiqué dans la décision n° E.T.123.798 du 24.01.2014, l'enregistrement obligatoire n'est prévu qu'à

partir du 01.01.2015 et pour le 28.02.2015 au plus tard. La première période de référence pour les entreprises existantes couvre l'année civile 2014; (...)", que la circulaire querellée par la présente procédure aurait avantageusement dû être retirée ou abrogée et qu'elle doit incontestablement suivre le même sort que la circulaire du 24 janvier 2014.

[...]

D. EXAMEN

Comme indiqué à l'occasion de l'examen de la recevabilité, la décision attaquée est de nature réglementaire et contient, par ailleurs, des normes que l'on ne peut qualifier de normes de détails, spécialement lorsque le législateur réserve au Roi seul le pouvoir d'exécution lié à certaines dispositions du code de la TVA.

Ainsi, l'abrogation d'un régime de franchise, la prolongation d'une période transitoire, la mise en place sous conditions d'un régime de dispense d'application de la loi fiscale aux cantines d'entreprises ou la dispense de délivrance d'un ticket de caisse à l'occasion de séminaires n'apparaissent de toute évidence pas comme étant des mesures de détail prise sur la base d'une habilitation dont pourrait se prévaloir l'auteur de l'acte attaqué sur la base de l'attribution (illégal) de compétence contenue à l'article 21bis de l'arrêté royal n°1 du 29 décembre 1992, d'autant plus qu'aucun acte de subdélégation du Ministre à l'auteur de la décision attaquée n'a été déposé au dossier administratif ou publié au Moniteur belge.

Le deuxième moyen est fondé.

Examen du premier moyen pris de la violation de l'article 160 de la Constitution et de la violation de l'article 3, § 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973.

A. REQUÊTE

La partie requérante expose que la décision attaquée n'a pas été précédée de la consultation de la section de législation du Conseil d'État, que l'avis de la section de législation du Conseil d'État est une formalité substantielle touchant à l'ordre public, que la jurisprudence de la Cour de cassation enseigne que : *"S'il appartient aux ministres d'apprécier, sous réserve de leur responsabilité politique, l'urgence qui les dispense de soumettre à l'avis motivé de la section de législation du Conseil d'Etat le texte de projets d'arrêtés réglementaires, les cours et tribunaux ont le pouvoir de rechercher si, en se dispensant de demander l'avis du Conseil d'État, un ministre n'a pas excédé ou détourné ses pouvoirs en violant la notion légale de l'urgence"* et qu'en l'occurrence, l'acte attaqué ne justifie d'aucune urgence dispensant de la consultation de la section de législation du Conseil d'État.

[...]

E. EXAMEN

L'acte attaqué étant de nature réglementaire, il devait être soumis à l'avis de la section de législation du Conseil d'État, formalité substantielle d'ordre public. En effet, il serait par trop simple de faire prendre par un fonctionnaire dépourvu de toute habilitation légale et opposable un acte de nature réglementaire, acte que le système constitutionnel réserve au Roi et tolère dans le chef d'un ministre sauf habilitation légale exprès, sans le soumettre à l'avis motivé de la section de législation du Conseil d'État alors que le Roi ou le ministre sont tenus de le faire sur la base de l'article 3 des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973 (voir M. VANDAMME, «Raad van State II. Afdeling Wetgeving», Brugge, Die Keure, 2013, 104, n^{os} 151 et 152). Dès lors qu'il n'a pas été soumis à cette formalité substantielle, qu'il n'invoque pas l'urgence et qu'il s'agit d'un acte relevant de la compétence du Roi, l'acte attaqué méconnaît l'article 3 des lois coordonnées sur le Conseil d'État.

Le premier moyen est fondé»;

Considérant que l'article 30 des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, dispose, en son paragraphe 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 par lettre recommandée à la poste dans un délai de trente jours à compter de la notification d'un rapport concluant à l'annulation.

Considérant que la partie adverse n'a pas réagi dans le délai imparti et n'a pas demandé à être entendue; qu'il y a donc lieu d'annuler l'acte attaqué;

IV. Indemnité de procédure

Considérant que la partie requérante sollicite une indemnité de procédure d'un montant de 700 euros à la charge de la partie adverse; qu'il y a lieu de faire droit à sa demande;

PAR CES MOTIFS, LE CONSEIL D'ÉTAT DÉCIDE :

Article 1^{er}.

La décision TVA n° E.T.127.190 du 26 novembre 2014 est annulée.

Article 2.

Une indemnité de procédure d'un montant de 700 euros est accordée à la partie requérante, à la charge de la partie adverse.

Les autres dépens, liquidés à la somme de 200 euros, sont également mis à la charge de la partie adverse.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique de la XV^e chambre, le seize mars deux mille dix-sept, par :

M ^{me} D. DÉOM,	président de chambre f.f.,
M. F. QUINTIN,	greffier assumé.

Le Greffier assumé,	Le Président f.f.,
---------------------	--------------------

F. QUINTIN

D. DÉOM