

CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF

XV^e CHAMBRE

A R R Ê T

n° 241.065 du 21 mars 2018

220.112//XV-3184

En cause : **l'a.s.b.l. INTERPROVINCIALE DES FÉDÉRATIONS
D'HÔTELIERS RESTAURANTS, CAFETIERS
ET ENTREPRISES ASSIMILÉES DE WALLONIE**,
ayant élu domicile chez
M^e Jean-Pol DOUNY, avocat,
rue Louvrex 28
4000 Liège,

contre :

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

I. Objet du recours

Vu la requête introduite le 22 août 2016 par l'a.s.b.l. «Interprovinciale des fédérations d'hôteliers, restaurateurs, cafetiers et traiteurs de Bruxelles et entreprises assimilées de Wallonie» en abrégé «Fed. ho.re.ca Wallonie», qui tend à l'annulation de «l'arrêté royal du 16 juin 2016 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 en ce qui concerne la délivrance d'un ticket de caisse au moyen d'un système de caisse enregistreuse dans le secteur horeca»;

II. Procédure

Le dossier administratif a été déposé.

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

M. Éric THIBAUT, auditeur général adjoint, a rédigé un rapport sur la base de l'article 12 du Règlement général de procédure.

Le rapport a été notifié aux parties.

Les parties ont déposé un dernier mémoire.

Par une ordonnance du 20 décembre 2017, l'affaire a été fixée à l'audience du 30 janvier 2018.

M. Michel LEROY, président de chambre, a fait rapport.

M^e Gaëlle BACQUELAINE, *loco* M^e Jean-Pol DOUNY, avocat, comparaisant pour la partie requérante, et M. Fabrice GROBELNY, conseiller, comparaisant pour la partie adverse, ont été entendus en leurs observations.

M. Éric THIBAUT, auditeur général adjoint, a été entendu en son avis conforme.

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. Objet de l'arrêté attaqué

Considérant que l'arrêté attaqué, pris en exécution du Code sur la T.V.A., remplace 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, par la disposition suivante:

« **Art. 21bis. § 1^{er}.** L'exploitant d'un établissement où sont consommés des repas ainsi que le traiteur qui effectue 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 l'activité économique et qui ont un rapport avec la fourniture de repas et de boissons, que les boissons soient fournies ou non au cours du repas, en ce compris toutes les ventes de nourriture et de boissons dans cet établissement, lorsque le chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée, relatif aux prestations de services de restaurant et de restauration à l'exclusion des services qui consistent en la fourniture de boissons, excède 25.000 euros.

Lorsque l'exploitant dispose de plusieurs établissements dans lesquels des repas sont consommés, les conditions visées à l'alinéa 1^{er} sont évaluées par établissement.

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

L'obligation de délivrer ce ticket de caisse prend fin au moment où l'assujetti cesse définitivement l'activité qui consiste en la fourniture de prestations de restaurant ou de restauration visée à l'alinéa 1^{er}.

Ne sont pas tenus de délivrer au client le ticket de caisse visé à l'alinéa 1^{er}:

1° l'assujetti qui fournit au consommateur final des services de restaurant ou de restauration pour lesquels il fait appel, pour la totalité de

son activité de restaurant ou de restauration, à un sous-traitant qui est tenu de délivrer le ticket de caisse, à condition que l'assujetti n'intervienne en aucune façon dans la préparation des repas ou dans l'achat d'aliments non préparés;

2° l'assujetti qui fournit des logements meublés tels que visés à l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 10°, du Code, à l'égard de la fourniture de nourriture et de boissons pour autant que celle-ci soit reprise dans la note d'hôtel globale des clients qui y séjournent;

3° l'assujetti qui exploite un restaurant d'entreprise lorsque les conditions suivantes sont réunies:

a) l'activité de l'entreprise est une activité autre qu'une activité de restaurant ou de restauration;

b) le restaurant de l'entreprise n'est accessible qu'aux membres du personnel de l'entreprise et aux membres d'une entreprise liée;

c) le restaurant de l'entreprise n'est accessible que pendant les heures de travail de l'entreprise.

§ 2. Pour les assujettis qui, à la date du 1^{er} juillet 2016, exercent une activité de restaurant ou de restauration, la période de référence pour le calcul du montant du chiffre d'affaires visé au paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, correspond à l'année calendrier 2015. Toutefois, lorsque l'assujetti a commencé son activité au cours des six premiers mois de l'année 2015, la période de référence correspond aux douze mois calendrier qui précèdent le 1^{er} juillet 2016. Lorsqu'à cette date, le chiffre d'affaires réalisé concerne un nombre de mois inférieur à douze mois calendrier, la période de référence correspond à ce nombre de mois, et le montant du seuil de 25.000 euros est réduit au prorata du nombre de mois calendrier écoulés entre le premier jour du mois qui suit le commencement de son activité et le 1^{er} juillet 2016. Cette réduction *pro rata temporis* ne s'applique pas dans le cas d'une entreprise saisonnière ou d'une entreprise dont l'activité est exercée de manière intermittente.

L'assujetti qui commence son activité économique après le 1^{er} juillet 2016, est tenu de déclarer sous le contrôle de l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée, que selon toute probabilité, le montant de son chiffre d'affaires visé au paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, n'excédera pas 25.000 euros. Si l'assujetti estime que son chiffre d'affaires annuel dépassera ce montant, il est tenu de se faire enregistrer auprès du service indiqué par le Ministre des Finances conformément à l'article 2bis, de l'arrêté royal du 30 décembre 2009 précité, au plus tard à l'expiration du deuxième mois qui suit la date du commencement de son activité.

L'assujetti visé à l'alinéa 2 est tenu de délivrer le ticket de caisse prévu au paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, au plus tard à la fin du mois qui suit la période au cours de laquelle il est tenu de se faire enregistrer.

§ 3. Lorsque, après le 1^{er} juillet 2016, l'assujetti constate lors du dépôt de la déclaration périodique à la T.V.A. que le chiffre d'affaires visé au paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, réalisé pendant l'année civile en cours dépasse 25.000 euros, il est tenu de se faire enregistrer auprès du service précité au plus tard à l'expiration du deuxième mois qui suit la période de déclaration à la T.V.A. concernée.

L'assujetti visé à l'alinéa 1^{er} est tenu de délivrer le ticket de caisse prévu au paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, au plus tard à la fin du mois qui suit la période au cours de laquelle il est tenu de se faire enregistrer.

§ 4. L'assujetti qui s'est fait enregistrer auprès du service visé au paragraphe 2, alinéa 2, et qui ne dispose pas encore d'un système de caisse enregistreuse lui permettant de délivrer le ticket de caisse susvisé, est tenu de délivrer au cours de cette période la note ou le reçu visés à l'article 22, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°.

L'assujetti tenu de délivrer le ticket de caisse au moyen du système de caisse enregistreuse susvisé doit, en tout état de cause, détenir une provision de notes ou de reçus à l'endroit où le système de caisse enregistreuse est installé.

En cas de dysfonctionnement, pour quelle que raison que ce soit, du système de caisse enregistreuse, l'assujetti est tenu de délivrer une note ou un reçu.

§ 5. Le Ministre des Finances fixe les conditions d'application pratiques du présent article. Il détermine notamment les règles à appliquer en cas de dysfonctionnement involontaire du système de caisse enregistreuse.»;

Considérant que le même arrêté modifie l'article 22, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du même arrêté, qui se lit désormais comme suit:

« **Art. 22. § 1^{er}.** L'assujetti ou le membre d'une unité T.V.A. au sens de l'article 4, § 2, du Code, est tenu de délivrer à son client une note ou un reçu en ce qui concerne les opérations suivantes: ...

2^o la fourniture de repas et de boissons consommées à l'occasion de ces repas par l'exploitant d'un établissement où sont consommés des repas ou par le traiteur qui effectue des prestations de restauration lorsque les conditions visées à l'article 21bis, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, ne sont pas remplies.»;

IV. Moyens

A. Premier moyen

1. Argumentation de la requérante

Considérant que la requérante prend un premier moyen de la violation du principe d'égalité et de non-discrimination consacré par les articles 10, 11 et 172 de la Constitution;

en ce que, première branche, l'arrêté royal attaqué crée une inégalité injustifiée entre les assujettis à la TVA dans le secteur horeca d'une part et les assujettis à la TVA en dehors de ce secteur d'autre part;

en ce que, seconde branche, l'arrêté royal attaqué crée une inégalité injustifiée entre les établissements horeca qui génèrent un chiffre d'affaires de 25.000 euros en fournissant des repas sur place d'une part et les établissements qui ne fournissent pas de repas sur place ou qui n'atteignent pas ce seuil d'autre part;

alors que, en vertu du principe constitutionnel d'égalité, la différence de traitement établie entre des catégories comparables de justiciables doit reposer sur un critère objectif raisonnablement justifié et pertinent par rapport à l'objectif de la mesure considérée;

que dans les développements du moyen, la requérante expose que:

- l'obligation imposée par l'acte attaqué a un caractère sectoriel car elle ne s'adresse qu'aux établissements du secteur horeca, et qu'à certains d'entre eux;
- un assujetti entrant dans les prévisions de l'acte attaqué est tenu de posséder, d'utiliser et de maintenir en ordre de fonctionnement le système de caisse enregistreuse en subissant de ce fait une différence de traitement par rapport à celui qui n'y est pas tenu:

- il est tenu d'effectuer des démarches administratives en vue de son enregistrement,
 - il a l'obligation d'acquérir ou de louer le système de caisse enregistreuse,
 - il a l'obligation de former à ses frais son personnel et subit une surcharge administrative, les prestations à des clients assujettis devant être reportées sur un ticket de caisse ainsi que, dans certains cas, sur une facture,
 - il risque de lourdes amendes,
 - il s'agit donc bien plus que d'assurer la production d'une facture TVA,
 - ces sujétions constituent une différence de traitement majeure avec les autres assujettis à la TVA, à l'ISoc ainsi qu'avec les autres employeurs:
 - à l'avenir, l'administration de la TVA va vouloir établir le parallèle entre l'ensemble des déclarations déposées et des relevés avec les rapports issus des caisses enregistreuses,
 - le système présenté comme une mesure tendant à la juste perception de la TVA en compensation de sa diminution a un impact important en matière d'impôts directs et de sécurité sociale;
- qu'au sujet de la première branche, elle expose que:
- l'acte attaqué crée une inégalité injustifiée entre les assujettis à la TVA dans le secteur horeca et les assujettis à la TVA en dehors de ce secteur;
 - l'acte attaqué a pour fondement juridique l'article 53*octies*, § 1^{er}, alinéa 6, du code TVA qui vise tous les assujettis sans faire de distinction;
 - ces assujettis constituent le groupe cible comparable pour la mesure attaquée;
 - tout prestataire assujetti à la TVA se trouve dans une situation comparable aux exploitants horeca en ce qui concerne l'exacte perception de la taxe et la lutte contre la fraude fiscale;
 - tout assujetti TVA se trouve dans une situation suffisamment comparable en vue de l'utilisation du système de caisse enregistreuse;
 - pour ce qui concerne l'objectif de la mesure, il n'y a aucune expression de cet objectif ni dans le préambule de l'acte attaqué ni dans le rapport au Roi;
 - les dispositions visées au moyen imposent un contrôle au regard du but de la mesure;
 - à défaut d'un but, l'inégalité créée ne peut être justifiée;
 - la circonstance qu'il n'existe pas d'objectif propre à l'acte attaqué permet en soi de constater l'existence d'une violation du principe d'égalité;
 - il semble pouvoir être déduit des interventions des membres du gouvernement ainsi que de l'acte attaqué, que le but de l'acte attaqué est la perception efficiente de la TVA et la lutte contre la fraude fiscale;
 - il a été soutenu par le passé que, suite à la baisse partielle du taux de la TVA, un effort avait été demandé au secteur horeca concernant la

déclaration exacte des opérations effectuées, ce qui aurait conduit à l'actuelle réglementation relative au système de caisse enregistreuse;

- il conviendra d'examiner à titre subsidiaire la différence de traitement au regard de ces deux objectifs;
- pour ce qui concerne l'objectivité du critère de distinction, deux critères sont retenus;
 - le premier critère tenant en la consommation de repas sur place n'est pas défini:
 - il est impossible à l'exploitant et au traiteur, dans de nombreux cas de déterminer, sur base des dispositions litigieuses, s'ils doivent ou non délivrer un ticket d'un système de caisse enregistreuse aux clients;
 - ce critère est trop vague et est dès lors dépendant d'une appréciation personnelle;
 - des questions se posent pour déterminer à partir de quand on considère que des aliments, même préparés, constituent un repas;
 - dans une autre acceptation, la notion de repas désigne «la nourriture que l'on prend chaque jour à certaines heures» (Le petit Larousse illustré, 2012);
 - cette conception est plus restreinte que la précédente dans la mesure où seraient seuls visés les aliments fournis au titre de petit déjeuner, de déjeuner et de dîner;
 - il serait légitime de s'interroger sur la qualification de pâtisseries et glaces fournies dans un *tea-room* au cours de l'après-midi, voire de la matinée;
 - cette notion devra dès lors manifestement faire l'objet de précisions afin de pouvoir objectiver la distinction;
 - l'acte attaqué délègue au ministre des Finances le soin de fixer les conditions d'application pratique de cet article;
 - aucun acte d'exécution n'a toutefois à ce jour encore été adopté par le ministre des Finances;
 - quand bien même cela serait-il le cas, il conviendrait de constater qu'une circulaire émanant d'un service administratif ne peut effacer ou remédier à l'inconstitutionnalité de l'arrêté royal en ajoutant *a posteriori* une définition d'une notion visée dans cet arrêté;
 - la délégation au ministre d'une telle compétence, qui reviendrait en réalité à lui confier le soin de déterminer le champ d'application personnel de l'obligation, pourrait également, en tout état de cause, être critiquée;
 - la notion de «consommation sur place» n'est pas non plus sans poser de question;
 - la question se pose de savoir si des repas consommés certes sur place mais debout, accoudés à un comptoir ou à un mange-debout, dans un self-service, sont visés par la réglementation attaquée;
 - les mêmes remarques que celles formulées ci-dessus quant à la notion de repas sont applicables, *mutatis mutandis*, dans ce cas également;

- le critère de distinction n'est dès lors pas objectif et il y a lieu, également pour ce motif, de constater l'existence d'une violation du principe d'égalité;
- pour ce qui concerne la pertinence de la distinction:
 - les critères de distinction utilisés ne sont pas pertinents pour atteindre les objectifs poursuivis, qu'il s'agisse de soutenir la réduction du tarif TVA ou de combattre la fraude;
 - lorsqu'il s'agit de soutenir la baisse du taux de 21 à 12 % pour les prestations de restaurant et de restauration, il convient de constater que, quel que soit le critère de distinction en cause, il n'est pas pertinent d'introduire un système de caisse enregistreuse en compensation d'une réduction du tarif de la TVA;
 - la TVA est un impôt à charge du consommateur final et non du prestataire, de sorte que la variation du taux affecte uniquement les premiers et ne pourrait justifier la mise en place d'un système de caisse enregistreuse dans le chef des prestataires;
 - la TVA est au contraire un impôt neutre, de sorte que le système est justement conçu pour que l'application de la taxe n'impacte pas et n'influence pas les conditions d'exercice de l'activité économique concernée;
 - on n'aperçoit pas en quoi l'installation et l'utilisation d'un système de caisse enregistreuse permettent de soutenir, voire de faciliter la réduction du taux de TVA;
 - la baisse du taux de 21 à 12 % pour les prestations de restaurant est intervenue au 1^{er} janvier 2010 et près de 6 années se sont donc écoulées depuis l'introduction de cette mesure;
 - le lien entre ces deux mesures paraît dès lors plus que contestable;
 - la distinction opérée entre les entreprises horeca d'une part et les entreprises d'autres secteurs d'autre part ne contribue aucunement à la facilitation de l'abaissement de la TVA;
- pour la lutte contre la fraude fiscale, les critères de distinction en cause ne sont pas davantage pertinents au regard de cet objectif:
 - il ne se conçoit pas que seul le secteur horeca soit visé par l'obligation d'installer un système de caisse enregistreuse à l'exclusion de tout autre secteur économique, que de nombreux prestataires de service, assimilables aux exploitants des établissements où sont consommés régulièrement des repas ne sont ainsi soumis à aucune obligation identique ou équivalente, sans que ceci puisse être justifié au regard de l'objectif décrit par le gouvernement;
 - la fraude fiscale n'est pas l'apanage du secteur horeca, elle est possible et peut exister dans bien d'autres secteurs économiques également (tels que les commerces de vente au détail) sans qu'il soit démontré ni même allégué que la fraude dans le secteur horeca aurait une nature particulière;
 - on ne perçoit pas les raisons pour lesquelles, en raison de la lutte contre la fraude, une distinction devrait être faite entre les exploitants horeca d'une part et les autres assujettis à la TVA d'autre part;

- ni l'arrêté attaqué ni le rapport au Roi n'offrent la moindre explication quant à la raison pour laquelle, en raison de l'objectif de la lutte contre la fraude, le seul secteur horeca doit être soumis au système de caisse enregistreuse;
- pour ce qui concerne la proportionnalité entre les moyens employés et le but visé, il n'existe pas de rapport de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé;
 - l'obligation faite aux exploitants horeca d'utiliser le système de caisse enregistreuse certifiée excède en effet ce qui est nécessaire pour atteindre le but recherché;
 - ce système, présenté comme une mesure tendant à assurer la juste perception de la TVA, aura également des conséquences importantes quant au mode d'établissement de l'impôt (tant en matière de TVA que d'impôt direct) ainsi qu'en matière de sécurité sociale;
- les données enregistrées par la caisse peuvent servir toute une série d'autres objectifs que le seul contrôle de la déclaration du chiffre d'affaires correct à la TVA;
- la caisse enregistreuse produit, outre les tickets de caisse TVA, les rapports X et Y de type «financier» et «utilisateur»;
- ces rapports donnent toute une série d'informations dépassant largement le type d'informations collectées auprès des autres assujettis à la TVA et ne revêtent par ailleurs aucune utilité directe pour le contrôle de l'exactitude de la déclaration TVA;
 - l'utilisation de la caisse enregistreuse certifiée entraînera un renversement de la charge de la preuve ou son allègement au profit de l'administration fiscale;
 - il a été mis en évidence que le système de caisse enregistreuse est susceptible de présenter certaines défaillances involontaires, voire des dysfonctionnements provoqués par des tiers;
 - la partie adverse reconnaît d'ailleurs également implicitement l'existence d'éventuels dysfonctionnements volontaires puisqu'elle a pris la peine de préciser dans l'acte attaqué que seuls les dysfonctionnements involontaires étaient visés;
 - il ressort en outre des constatations et expériences faites en présence d'un huissier de justice que le système présente une faiblesse importante en ce sens qu'il ouvre la connexion avec le boîtier lorsqu'il en a besoin et qu'il la ferme directement lorsque l'opération est terminée;
 - la connexion n'étant pas utilisable par deux programmes en même temps, le fait qu'elle soit fermée laisse libre cours à une opération extérieure d'ouvrir la connexion, d'y garder accès indéfiniment, mettant ainsi le logiciel dans l'impossibilité de fonctionner;
 - il est possible pour tout tiers étranger à l'exploitant, étranger au logiciel et au boîtier fiscal, d'y ajouter des données à l'insu de l'exploitant, que la boîte noire n'étant pas protégée, il est possible d'y ajouter des lignes en utilisant un «cheval de Troie» permettant ainsi l'exploitation à distance;

- il est donc possible d'écrire un logiciel qui espionne les communications entre le logiciel et le boîtier fiscal (port com.) ou l'imprimante (port USB);
- l'envoi direct de la commande en utilisant ce subterfuge ne requiert ni authentification, ni code PIN, de sorte qu'il est possible de générer une opération fictive pour n'importe quelle boîte noire;
- cette addition de transactions fictives permet de forger également une signature MDS identifiable par l'administration fiscale;
- il en résulte donc que la possibilité d'ajouter à distance des lignes dans le boîtier fiscal permet de fausser la déclaration de n'importe qui sans même qu'il s'en rende compte;
- ces lacunes techniques doivent être mises en parallèle avec le fait que les données se trouvant dans le boîtier fiscal sont cryptées et qu'elles ne sont pas accessibles au contribuable, et celui-ci n'en aura connaissance qu'à l'occasion d'un contrôle fiscal où elles seraient prélevées par les fonctionnaires fiscaux;
- le contrôle de proportionnalité doit être d'autant plus strict en l'espèce où la mesure attaquée contient une restriction au droit de propriété, tel que développé *infra* dans le cadre du troisième moyen;

que, dans une deuxième branche, la partie requérante expose que:

- l'acte attaqué crée une inégalité injustifiée entre les établissements horeca qui génèrent un chiffre d'affaires de 25.000 € en fournissant des repas sur place et les établissements horeca qui ne fournissent pas de repas sur place ou qui n'atteignent pas ce seuil;
- pour ce qui concerne le critère de comparabilité:
 - les exploitants d'établissement horeca où sont consommés des repas ainsi que les traiteurs qui effectuent des prestations de restauration, générant un chiffre d'affaires excédant les 25.000 € provenant de la vente des repas d'une part et les autres exploitations horeca ne tombant pas sous le système de caisse enregistreuse sont comparables dans le cadre du règlement en question;
 - que ce soit du point de vue de la perception de la taxe ou encore de la lutte contre la fraude fiscale, il n'existe aucune différence entre les exploitants d'établissements horeca, que des repas y soient consommés ou non, voire y soient peu consommés;
 - pour ce qui concerne l'objectif de la mesure et l'objectivité du critère de distinction, il est renvoyé aux développements consacrés à cet égard dans le cadre de l'examen de la première branche du moyen;
- pour ce qui concerne l'objectivité du critère de distinction:
 - pour ce qui concerne la pertinence de la distinction, pour les mêmes motifs que ceux exposés dans le cadre de l'examen de la première branche du moyen, la distinction opérée entre les établissements horeca soumis au système de caisse enregistreuse et les autres établissements horeca ne paraît pas pertinente au vu des objectifs, présumés, de la mesure attaquée;

- il peut être ajouté, en ce qui concerne l'objectif de soutenir la diminution du tarif TVA, qu'il n'est en tout état de cause pas pertinent de distinguer entre les établissements où sont consommés des repas et dont le chiffre d'affaires excède 25.000 € HTVA, et ceux où sont consommés des repas et dont le chiffre d'affaires est inférieur à ce montant; dans les deux cas en effet, ces établissements ont bénéficié de la réduction du tarif de la TVA à 12 %;
- la distinction réalisée entre les établissements où sont consommés des repas et ceux dont les repas sont fournis à emporter n'est pas davantage pertinente au regard de cet objectif:
 - la simple livraison de repas préparés est certes exclue du champ d'application du taux réduit de 12 % mais néanmoins soumise à un taux de 6 %, c'est-à-dire inférieur au taux appliqué aux repas consommés sur place;
 - si l'objectif poursuivi est effectivement de soutenir la réduction du taux de la TVA, comment expliquer que de tels assujettis, dont les prestations sont soumises à un taux encore inférieur que celui de 12 %, qui plus est dans le même secteur, soient exclus de l'obligation d'utiliser le système de caisse enregistreuse ?
 - le même raisonnement vaut d'ailleurs également en ce qui concerne les prestataires actifs au sein d'autres secteurs, et dont les prestations sont soumises à un tarif spécifique;
- pour ce qui concerne l'objectif de lutte contre la fraude fiscale:
 - les distinctions opérées entre d'une part les établissements où l'on consomme des repas (chiffre d'affaires lié à la restauration supérieur à 25.000 € HTVA) et d'autre part, ceux où l'on consomme des repas (chiffre d'affaires lié à la restauration inférieur à 25.000 € HTVA), ou ceux où les repas sont fournis à emporter, ou encore les débits de boisson, se conçoivent d'autant moins qu'il s'agit de prestataires actifs au sein du même secteur économique;
 - il ne paraît pas pertinent de faire une distinction entre ces différents établissements;
 - il est évident que des critères tels que la quantité de repas fournis ou la fourniture même de repas, sont dénués de pertinence quant à la nature de la mesure qui est de lutter contre la fraude fiscale;
 - l'application de tarifs TVA différents n'influence pas davantage la possibilité de réaliser une telle fraude;
 - l'efficacité de la mesure paraît même douteuse quant à la poursuite du but recherché;
 - s'agissant de contrer la fraude «de grande ampleur», un tel système s'avérerait inefficace en cas d'absence d'encodage, de falsification, tenue de double caisse, installation de programme frauduleux *ad hoc*, recours systématique à des travailleurs non déclarés *etc.*;
 - le critère de distinction fondé sur le chiffre d'affaires «restauration» réalisé annuellement paraît même contre-productif dès lors que si un exploitant omet d'enregistrer un certain nombre de repas vendus, afin de maintenir son chiffre d'affaires «restauration» sous le seuil de 25.000 euros, il échappera à l'obligation d'utiliser le système de caisse enregistreuse;

- tant l'arrêté royal litigieux que le rapport au Roi sont muets quant aux raisons pour lesquelles seuls certains établissements horeca sont visés par l'introduction du système de caisse enregistreuse et en quoi cela est pertinent au regard des objectifs de la mesure attaquée;
- le rapport au Roi se contente de préciser que le critère de distinction consistant en la réalisation d'un chiffre d'affaires «restauration» de 25.000 euros se justifie par le fait que de tels établissements «sont à considérer comme étant des exploitants horeca de très petite taille auxquels il n'est pas opportun d'imposer la charge administrative et financière liée à la mise en œuvre d'un système de caisse enregistreuse. Le seuil de 25.000 euros est d'ailleurs établi en référence à la même limitation appliquée dans le régime de la franchise pour les petites entreprises»;
- une telle argumentation ne peut même pas être suivie dans la mesure où le critère utilisé, à savoir la réalisation d'un chiffre d'affaires provenant de la vente de repas de 25.000 euros, ne permet aucunement de distinguer une grande entreprise d'une petite entreprise puisqu'il est seulement tenu compte du chiffre d'affaires provenant de la vente de repas et non du chiffre d'affaires total généré par l'établissement;
- pour ce qui concerne la proportionnalité entre les moyens employés et le but visé, il est renvoyé aux développements consacrés à cet égard dans le cadre de l'examen de la première branche du moyen;

que, dans le mémoire en réplique, la requérante reproduit le contenu de la requête et ajoute,

- sur la première branche que:
 - pour ce qui concerne la comparabilité, cet examen doit se faire au regard de la norme incriminée;
 - la circonstance que le secteur de la restauration a pu obtenir une baisse de la TVA de 21 à 12 % ne change rien à la comparaison faite entre assujettis TVA de ce secteur et assujettis TVA d'autres secteurs;
 - pour ce qui concerne l'objectif de la mesure, la partie adverse confond l'un et l'autre des motifs selon les nécessités de la cause, arguant, d'une part, que l'introduction du système de caisse enregistreuse est le corollaire de l'introduction d'un taux réduit ce qui pose alors la question de la légitimité du fondement légal de l'acte attaqué et, d'autre part, que le système est destiné à assurer l'exacte perception de la taxe et à éviter la fraude en assurant également le paiement de la taxe;
 - pour ce qui concerne l'objectivité du critère de distinction, la partie adverse feint de ne pas saisir la problématique en répondant que le texte de l'arrêté attaqué ignore l'expression «consommation sur place» alors que cette notion paraît pertinente;
 - pour ce qui concerne la pertinence de la distinction, l'argument de la partie adverse relatif à la diminution de la TVA à 12 % pour les assujettis à l'obligation de mise en œuvre d'un système de caisse enregistreuse n'a aucun lien avec la fraude;

- la diminution de la TVA ne favorise pas la fraude et ne modifie pas les habitudes du secteur pour la perception et le paiement de la taxe;
 - si la fraude existe dans le secteur horeca, alors c'est l'ensemble du secteur qu'il faut soumettre au système de caisse enregistreuse;
- sur la seconde branche que:
 - pour ce qui concerne la comparabilité, la circonstance que le secteur de la restauration ait bénéficié d'une réduction de TVA n'énervé pas la constatation de l'absence de différence entre les exploitants horeca;
 - pour ce qui concerne la pertinence de la distinction, il n'est pas pertinent de distinguer entre les établissements horeca selon le chiffre d'affaires car tous les établissements ont bénéficié de la réduction à 12 %, à l'exception de la livraison de repas préparés qui sont exclus du système de la caisse enregistreuse;
 - on n'aperçoit pas la pertinence de la distinction de la partie adverse entre prestataires de services et livreurs de biens;

2. Appréciation du Conseil d'État

Considérant que l'arrêté attaqué a pour fondement légal l'article 53octies, § 1^{er}, alinéa 6, du Code TVA qui habilite le Roi à prévoir «d'autres obligations pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude»; que cette disposition n'impose pas au Roi de prévoir des obligations identiques pour tous les assujettis à la TVA ou pour toutes les personnes entrant dans le champ d'application du Code; qu'Il peut au contraire prévoir des obligations spécifiques pour certaines catégories de personnes;

Considérant que la circonstance que les données issues d'un système de caisse enregistreuse puissent être recoupées avec d'autres données issues de déclarations fiscales à l'IPP ou à l'ISoc ou avec des déclarations en matière sociale est sans incidence sur la légalité de l'acte attaqué et participe de la juste perception de l'impôt;

Considérant, sur la première branche, que la règle de l'égalité devant la loi et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée; que l'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; que le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé;

Considérant qu'il ressort du dossier que l'arrêté attaqué fait partie d'un ensemble de mesures, consignées notamment dans une «charte avec le secteur horeca

– volet fiscal» du 1^{er} mai 2016, dans le préambule de laquelle on lit notamment ce qui suit:

« Dans la lignée des gouvernements précédents, le gouvernement veut évoluer vers un horeca 100 % dépourvu de fraude. Il veut toutefois le faire dans un cadre réaliste, afin de garantir de l'emploi dans un secteur qui est un important pourvoyeur de main d'œuvre, en tenant compte des spécificités de celui-ci (travail le week-end et en soirée). En 2010, la voie vers la suppression de fraude a été ouverte à l'aide d'une baisse de la TVA pour les prestations de services de restaurant ou de restauration de 21 % à 12 %.

Dans l'accord de gouvernement du 9 octobre 2014, trois baisses d'impôts supplémentaires ont été reprises au bénéfice de l'horeca, à savoir pour les heures supplémentaires, le travail occasionnel et les flexi-jobs. Ces mesures s'ajoutent à la baisse de TVA de 2010 et au plan horeca mis en place lors de la précédente législature. Ces baisses d'impôts ont été introduites dans le courant de 2015. L'introduction du SCE¹ se fait donc simultanément à ces diminutions d'impôts supplémentaires.»;

Considérant qu'il en ressort que le secteur horeca présente des particularités telles que la partie adverse a estimé opportun de prévoir un régime fiscal approprié pour certaines des activités qu'il implique, qui va de pair avec des modalités spécifiques de perception de la T.V.A. et de preuve de cette perception; qu'elle n'a ce faisant commis aucune erreur manifeste d'appréciation;

Considérant que l'imprécision que la requérante prête à certains termes utilisés dans l'arrêté attaqué – «repas», «consommation sur place» – n'est pas telle qu'elle laisserait à l'administration chargée de son application un pouvoir d'interprétation excessif; qu'il s'agit de termes courants dont la portée n'est, dans la très grande majorité des cas, pas sérieusement sujette à discussion; que dans les hypothèses marginales où il pourrait y avoir matière à hésitation, il appartiendra aux juridictions compétentes d'en fixer l'interprétation; qu'en cette branche, le moyen n'est pas fondé;

Considérant, sur la seconde branche, que les assujettis dont le chiffre d'affaires réalisé dans le secteur horeca n'atteint pas 25.000 € ne sont pas dispensés de fournir un ticket TVA mais ne sont pas tenus d'utiliser un système de caisse enregistreuse pour délivrer ce ticket; que la partie adverse a pu, sans commettre d'erreur manifeste d'appréciation, estimer que l'acquisition d'un système de caisse enregistreuse représentait une charge excessive eu égard à la modestie de leur chiffre d'affaires; que le critère de distinction est objectif, en relation avec l'objectif de la mesure et proportionné aux charges qu'elle implique; qu'en cette branche, le moyen n'est pas fondé;

1 Système de caisse enregistreuse.

B. Deuxième moyen

1. Argumentation de la requérante

Considérant que la requérante prend un deuxième moyen de la violation des articles 33, 105, 108, 170 et 172 de la Constitution, de l'inconstitutionnalité de l'article 53octies du code de la taxe sur la valeur ajoutée dans l'interprétation suivant laquelle cette disposition autoriserait les mesures attaquées et de l'incompétence de l'auteur de l'acte; qu'elle expose en substance 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, tel que remplacé par l'article 1^{er} de l'arrêté attaqué, règle un des éléments essentiels de l'impôt alors que l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution énonce qu'aucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi;
- ce principe de légalité de l'impôt garantit, au profit du citoyen, l'intervention d'une assemblée délibérante démocratiquement élue;
- le pouvoir exécutif ne peut instaurer une taxe mais doit veiller à son application;
- par le biais de l'acte attaqué, le Roi détermine un des éléments essentiels de l'impôt;
- l'obligation faite à certains acteurs du secteur horeca d'utiliser le système de caisse enregistreuse prévu par l'arrêté royal du 30 décembre 2009 participe à la détermination du montant de l'impôt:
 - il ne s'agit pas d'une simple caisse enregistreuse mais d'une caisse équipée d'un module de contrôle, composé de deux éléments, étant le fiscal data module (FDM) et le Vat Signing Card (VSC), dont les exigences techniques ont été décrites dans deux circulaires;
 - le postulat de l'inaltérabilité des données cryptées réputées fiables à 100 % leur accorde une présomption d'exactitude;
 - les données fiscales relevées par la caisse feront foi et détermineront le montant sur lequel les impôts TVA, IPP ou ISOC seront calculés;
 - il ne s'agit pas d'une simple mesure de contrôle de la perception de la taxe, car la nouvelle réglementation va fixer l'assiette du calcul de l'impôt, ce qui en constitue un élément essentiel;
 - il ne s'agit pas de mesures secondaires, et l'intervention du législateur se justifie effectivement lorsque les dispositions procédurales sont susceptibles de porter atteinte aux droits fondamentaux des contribuables, par exemple lorsqu'elles dotent l'autorité taxatrice de prérogatives exorbitantes;
 - en l'occurrence, le système de caisse enregistreuse dans le secteur horeca tel que défini par l'arrêté royal du 30 décembre 2009 précité confère à l'autorité taxatrice des prérogatives exorbitantes au droit commun;
 - si l'article 53octies, § 1^{er}, alinéa 6, du Code TVA opère certaines délégations au profit du pouvoir exécutif, cette délégation doit en effet être considérée comme inconstitutionnelle:
 - suivant l'article 105 de la Constitution, le Roi n'a d'autres pouvoirs que ceux que lui attribuent formellement la Constitution et les lois particulières portées en vertu de la

Constitution même, tandis que le Roi ne dispose notamment pas du pouvoir législatif visé à l'article 170 précité;

- l'article 108 de la Constitution n'a qu'une portée limitée;
- c'est donc en principe au seul législateur qu'appartient, de manière résiduelle, la compétence d'intervenir dans les matières qui ne sont pas expressément attribuées au pouvoir exécutif;
- le pouvoir exécutif dispose à cet égard de deux pouvoirs subordonnés à cette compétence générale;
- l'article 108 de la Constitution attribue au Roi le soin d'exécuter les lois, que celles-ci Lui aient ou non attribué une mission spécifique d'exécution;
- qu'il s'agit de l'exemple même de la norme subordonnée à la norme législative: subordonné à la loi, que l'arrêté développe la règle légale sans pouvoir en étendre la portée, ni la compléter ou la modifier, il ne peut pas combler les lacunes d'une loi incomplète ni non plus restreindre la portée de la loi, cela équivaldrait à la suspendre en partie ou à dispenser partiellement de son exécution, ce qu'interdit l'article 108 de la Constitution;
- l'arrêté d'exécution ne peut contenir que des règles qui sont déposées au moins en germe dans la loi, qu'il s'en déduit qu'une délégation conférée à l'exécutif n'est pas contraire au principe de légalité pour autant que l'habilitation soit définie de manière suffisamment précise et porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels sont fixés préalablement par le législateur;
- il n'apparaît d'aucune des dispositions du Code de la TVA, ni d'aucun autre texte, qu'une habilitation formelle ait été octroyée au Roi l'autorisant à adopter une règle aussi spécifique que celle visant la création d'un système de caisse enregistreuse à destination d'un seul secteur d'activité professionnelle;
- cette règle ne se trouve pas, «en germe», dans ce Code, l'article 59, § 1^{er}, du Code n'autorise l'administration qu'à recourir aux modes de preuves «de droit commun», son article 53*decies*, § 2, ne vise que les «factures», les délégations visées à ses articles 53*octies*, § 1^{er}, alinéa 6, et 54, alinéa 1^{er}, précités ne sont pas suffisamment précises pour autoriser la réglementation en cause, pas plus qu'elles n'en fixent les éléments essentiels;
- au rang de ces éléments essentiels figurent notamment le choix d'avoir soumis le secteur de l'horeca à un régime distinct de celui des autres secteurs d'activité professionnelle et, l'obligation faite aux exploitants de couvrir eux-mêmes l'important coût du mécanisme de contrôle de la perception de la taxe dont ils sont redevables;
- ce choix et cette obligation devaient nécessairement être décidés par une assemblée démocratique, et que, dans cette mesure, la délégation précitée excède l'admissible et atteint au principe de légalité et à l'égalité des contribuables.

Que dans le mémoire en réplique, elle relève en particulier que la partie adverse ne répond pas à l'argument selon lequel l'acte attaqué fixe l'assiette du calcul de

l'impôt tant en matière TVA que de revenus en touchant ainsi à l'un des éléments essentiels de l'impôt ni à celui de l'octroi de prérogatives exorbitantes à l'autorité taxatrice;

2. Appréciation du Conseil d'État

Considérant que selon l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution, «Aucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi»; que cette disposition réserve au pouvoir législatif la compétence de déterminer les éléments essentiels de l'impôt; que la désignation des contribuables et le montant à payer par ceux-ci constituent des éléments essentiels de l'impôt; que le principe de légalité fiscale garanti par l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution exige par conséquent que la loi fiscale contienne des critères précis, non équivoques et clairs au moyen desquels il peut être décidé qui est redevable et pour quel montant (C. const., arrêt n° 54/2008, B.12); que font partie des éléments essentiels de l'impôt la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations et diminutions d'impôt (C. const., arrêt n° 72/2008, B.6);

Considérant que l'arrêté attaqué ne porte sur aucun de ces éléments; qu'il institue une mesure destinée à assurer la juste perception de l'impôt dans un secteur où il est de notoriété publique que les fraudes sont fréquentes; qu'une mesure destinée à assurer l'application correcte d'une loi, même fiscale, peut figurer dans un règlement d'exécution de cette loi; que le moyen n'est pas fondé en tant qu'il invoque une violation de l'article 170 de la Constitution;

Considérant que l'obligation faite aux exploitants des établissements du secteur horeca de remettre à leurs clients, redevables de la T.V.A., un ticket de caisse généré par un appareil spécifique constitue une charge dont rien n'indique qu'elle porterait aux droits et libertés fondamentales des exploitants concernés une atteinte telle que seule une loi aurait pu l'imposer; qu'il apparaît en outre que cette obligation ne concerne que le secteur horeca en raison de ses spécificités;

Considérant qu'il est exact que l'arrêté attaqué impose une charge aux exploitants de ce secteur; que cette charge n'apparaît cependant pas excessive; qu'il est normal qu'un acteur économique soit contraint d'effectuer certains investissements en vue de satisfaire aux obligations fiscales et administratives qui pèsent sur son exploitation; que l'arrêté attaqué oblige bien ces exploitants à se doter du dispositif qu'il prescrit, mais sans en imposer nécessairement l'achat, l'exploitant étant libre d'opter pour un achat en pleine propriété, une location, un leasing, ou toute autre formule disponible sur le marché et adaptée à ses besoins; que le coût de cette acquisition, quelle que soit sa forme, fera partie des frais qui viennent en déduction des recettes pour déterminer le bénéfice imposable;

Considérant qu'ainsi qu'il a été relevé à propos du premier moyen la circonstance que les données collectées en matière de TVA puissent être recoupées avec celles qui sont afférentes à d'autres impôts est sans incidence sur la légalité de l'acte attaqué; que le moyen n'est pas fondé;

C. Troisième moyen

1. Argumentation de la requérante

Considérant que la requérante prend un troisième moyen de la violation de l'article 14 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, de l'article 1^{er} du premier Protocole additionnel à cette Convention et des articles 17.1, 20 et 21 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, lus en combinaison avec l'article 6.1 du Traité sur l'Union européenne;

qu'elle reproche à l'article 21bis nouveau de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 d'imposer à l'exploitant qu'il vise, dans les conditions énoncées, le ticket de caisse prévu à l'arrêté royal du 30 décembre 2009 alors que:

- première branche: cette obligation impose une charge exorbitante (l'acquisition d'un dispositif électronique qui coûte entre 1.250 et plus de 10.000 euros, entièrement à charge de l'exploitant) qui n'est pas proportionnée à l'objectif poursuivi, que cette charge constitue une ingérence dans le droit de propriété des exploitants, contraints à pareille acquisition sur leurs deniers propres, que cette ingérence ne se justifie que si, d'une part, elle sert une cause légitime d'utilité publique ou l'intérêt général et, d'autre part, si elle est proportionnée, que, pour être considérée comme proportionnée, la mesure doit être nécessaire pour atteindre le but visé et assurer un juste équilibre entre la sauvegarde du droit de propriété et les exigences de l'intérêt général:
 - cette ingérence n'est pas nécessaire pour atteindre l'objectif d'assurer la correcte perception de la T.V.A. et de lutter contre la fraude:
 - la partie adverse aurait pu envisager d'atteindre cet objectif par un procédé moins attentatoire aux droits fondamentaux des exploitants, en prévoyant un dispositif totalement dématérialisé (déclaration en ligne, par exemple), autorisant la comparaison indicielle;
 - ce dispositif n'est guère efficient dès lors qu'il n'est pas techniquement au point, ainsi que sept années d'expérimentations l'ont prouvé à suffisance de droit;
 - l'objectif poursuivi ne pourra en tout état de cause pas être totalement atteint dès lors qu'une seule catégorie socio-professionnelle est affectée par la mesure;
 - l'ingérence attaquée n'assure pas un juste équilibre entre la sauvegarde du droit de propriété et les exigences de l'intérêt général:
 - la Cour européenne des droits de l'homme a déjà jugé qu'un tel équilibre ne saurait exister si le propriétaire doit supporter «une charge spéciale et exorbitante»;

- dans son arrêt *James c. Royaume -Uni*, elle a estimé qu'une privation de propriété ne se justifiait pas sans le paiement d'une indemnité, sous réserve de circonstances exceptionnelles, autrement la protection du droit de propriété serait dans une large mesure «illusoire et inefficace»;
- la Constitution belge établit que la privation d'un bien pour cause d'utilité publique a lieu moyennant une juste et préalable indemnité (art. 16);
- elle crée ainsi un droit subjectif au profit de l'exproprié;
- la jurisprudence du Conseil d'État enseigne que, pour être juste, l'indemnité doit être équivalente à la somme à déboursier pour se procurer un immeuble de la même valeur que celui dont l'exproprié est dépossédé;
- celui dont l'immeuble a été exproprié pour cause d'utilité publique a une créance, contre l'autorité ayant exproprié, dont l'objet n'est pas le paiement d'une somme numérique, mais qui porte sur une prestation à évaluer par le juge et destinée à réparer le préjudice subi et que cette réparation du préjudice doit être intégrale de même qu'elle doit, en règle, être intégrale en matière contractuelle, délictuelle ou quasi délictuelle;
- dans cette perspective, le juge judiciaire apprécie la réalité et l'importance des éléments de préjudice que l'exproprié prétend subir; que le principe de l'égalité devant les charges publiques implique que l'autorité publique ne peut, sans compensation, imposer des charges qui excèdent celles qu'un particulier doit supporter dans l'intérêt collectif;
- dès lors, l'acte attaqué, en tant qu'il ne prévoit aucune indemnisation quelconque de l'achat du dispositif attaqué, constitue une ingérence disproportionnée dans le droit de propriété des exploitants;
- seconde branche: cette charge exorbitante n'est imposée qu'à une catégorie de contribuables, sans justification objective, raisonnable et proportionnée: l'arrêté attaqué contrevient au principe d'égalité et de non-discrimination, tel que porté par les dispositions visées au moyen, en tant que cet arrêté impose au seul «secteur horeca» (du reste non précisément défini) des règles qui ne sont pas applicables à d'autres secteurs d'activités économiques comparables (tel le commerce ou les services de détail) sans qu'il existe de raison objective, raisonnable ou proportionnée à ainsi stigmatiser le secteur concerné, que, singulièrement, cette différence de traitement ne repose sur aucun motif suffisamment accessible et prévisible pour répondre à l'exigence de légalité de l'ingérence en cause;

que dans le mémoire en réplique elle fait valoir que:

- la TVA est un impôt à charge du consommateur final et non du prestataire, de sorte que la variation du taux affecte uniquement les premiers et ne pourrait justifier la mise en place d'un système de caisse enregistreuse dans le chef des prestataires;
- la TVA est un impôt neutre, conçu pour que son application n'influence pas les conditions d'exercice de l'activité économique concernée;

- la diminution de la TVA n'a pas entraîné une augmentation du chiffre d'affaires;
- en admettant que les prix n'aient pas été influencés par la baisse du taux de la TVA, il doit également être tenu compte d'autres facteurs, tel que l'inflation, et plus de 6 ans séparent les deux mesures de sorte qu'il est surprenant de lire que l'octroi de la première a «subventionné» la seconde;
- aucune indemnisation quelconque de l'achat du dispositif critiqué n'est prévue;
- dans le cadre de l'examen du caractère disproportionné de la mesure, il convient d'avoir égard non seulement à l'investissement obligatoire et lourd devant être réalisé par les exploitants mais également aux conséquences de l'utilisation d'un tel système pour ces derniers, voire pour le secteur en général, tels que le temps nécessaire à la réalisation des différentes formalités administratives, le temps et le coût de formation de l'exploitant et de son personnel à l'utilisation de la caisse, la perte potentielle d'emplois dans le secteur, l'inconnue quant au traitement des dysfonctionnements, volontaires et involontaires, ou encore l'établissement de prérogatives exorbitantes au profit de l'administration fiscale;

2. *Appréciation du Conseil d'État*

Considérant sur la première branche que l'arrêté attaqué ne prive pas la requérante – ni les autres professionnels du secteur horeca – de la propriété d'un bien; que l'invocation, à l'appui du moyen, des dispositions relatives à l'expropriation est dépourvue de pertinence;

Considérant par contre, qu'il est exact qu'il impose une charge aux exploitants de ce secteur; que cette charge n'apparaît cependant pas excessive; qu'il est normal qu'un acteur économique soit contraint d'effectuer certains investissements en vue de satisfaire aux obligations fiscales et administratives qui pèsent sur son exploitation; que l'arrêté attaqué oblige bien ces exploitants à se doter du dispositif qu'il prescrit, mais sans en imposer nécessairement l'achat, l'exploitant étant libre d'opter pour un achat en pleine propriété, une location, un leasing, ou toute autre formule disponible sur le marché et adaptée à ses besoins; que le coût de cette acquisition, quelle que soit sa forme, fera partie des frais qui viennent en déduction des recettes pour déterminer le bénéfice imposable;

Considérant que l'arrêté attaqué exonère aussi de l'obligation de délivrer un ticket de caisse, et donc de disposer de la caisse enregistreuse *ad hoc*, les établissements dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 25.000 € ainsi que divers établissements dont l'activité principale ne relève pas du secteur horeca; qu'en cette branche, le moyen n'est pas fondé;

Considérant, sur la seconde branche, qu'il ressort du dossier que l'arrêté attaqué fait partie d'un ensemble de mesures, consignées notamment dans une «charte avec le secteur horeca – volet fiscal» du 1^{er} mai 2016, dans le préambule de laquelle on lit notamment ce qui suit:

« Dans la lignée des gouvernements précédents, le gouvernement veut évoluer vers un horeca 100 % dépourvu de fraude. Il veut toutefois le faire dans un cadre réaliste, afin de garantir de l'emploi dans un secteur qui est un important pourvoyeur de main d'œuvre, en tenant compte des spécificités de celui-ci (travail le week-end et en soirée). En 2010, la voie vers la suppression de fraude a été ouverte à l'aide d'une baisse de la TVA pour les prestations de services de restaurant ou de restauration de 21 % à 12 %.

Dans l'accord de gouvernement du 9 octobre 2014, trois baisses d'impôts supplémentaires ont été reprises au bénéfice de l'horeca, à savoir pour les heures supplémentaires, le travail occasionnel et les flexi-jobs. Ces mesures s'ajoutent à la baisse de TVA de 2010 et au plan horeca mis en place lors de la précédente législature. Ces baisses d'impôts ont été introduites dans le courant de 2015. L'introduction du SCE² se fait donc simultanément à ces diminutions d'impôts supplémentaires.»;

Considérant qu'il en ressort que le secteur horeca présente des particularités telles que la partie adverse a estimé opportun de prévoir un régime fiscal approprié pour certaines des activités qu'il implique, qui va de pair avec des modalités spécifiques de perception de la T.V.A. et de preuve de cette perception; qu'elle n'a ce faisant commis aucune erreur manifeste d'appréciation; qu'en cette branche, le moyen n'est pas fondé;

D. Quatrième moyen

1. Argumentation de la requérante

Considérant que la requérante prend un quatrième moyen de la violation de l'article 160 de la Constitution, de l'application de l'article 159 de la Constitution et de la violation des articles 3, § 1^{er}, et 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973;

qu'elle expose que:

- l'article 21bis nouveau de l'arrêté royal n° 1 impose à l'exploitant qu'il vise, dans les conditions énoncées, de délivrer 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;
- ce dernier arrêté a été précédé d'un avis de la section de législation du Conseil d'État n° 47.558/1, donné le 10 décembre 2009, en application de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, des lois coordonnées sur le Conseil d'État que l'urgence à saisir la section de législation conformément à cette disposition des lois coordonnées a été justifiée comme suit:

² Système de caisse enregistreuse.

« Vu l'urgence motivée par le fait que:

- le présent projet établit les changements nécessaires pour l'introduction d'un taux réduit dans le secteur des restaurants et de la restauration;
- ces mesures doivent entrer en vigueur au 1^{er} janvier 2010;
- les différents prestataires de services et autres opérateurs économiques ainsi que leurs clients doivent être informés sans délai de ces modifications;
- dès lors cet arrêté doit être pris d'urgence»;

que:

- l'avis de la section de législation du Conseil d'État est une formalité substantielle touchant à l'ordre public;
- il résulte de l'article 84, alinéa 1^{er}, des lois coordonnées sur le Conseil d'État que la consultation en urgence de la section de législation est une procédure dérogatoire à celle de la procédure ordinaire, de sorte que les circonstances et les conditions de son application sont d'interprétation restrictive;
- en raison de l'obligation qu'a l'autorité de reproduire, dans le préambule du règlement, la motivation de l'urgence telle qu'invoquée dans la demande d'avis, la section du contentieux administratif ne peut avoir égard qu'aux motifs qui, dans ce préambule, tendent à justifier l'urgence, et non à des motifs de cette justification;
- lesdits motifs doivent en outre être pertinents, exacts et admissibles;
- la section du contentieux administratif les contrôle sous ces aspects et vérifie si l'urgence invoquée n'a pas été démentie, ultérieurement à l'avis, par la procédure d'élaboration et de publication subséquente, même si la section de législation n'a fait aucune observation;
- la motivation de l'urgence reproduite en préambule de 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 n'est guère exacte en ce qu'elle expose que les mesures doivent entrer en vigueur au 1^{er} janvier 2010 et que les différents prestataires de services et autres opérateurs économiques ainsi que leurs clients doivent être informés sans délai de ces modifications;
- en effet, près de 7 ans plus tard, force est de constater que lesdites mesures ne sont pas entrées en vigueur, que cette motivation n'est pas davantage pertinente en ce qu'elle fait référence à des «changements nécessaires pour l'introduction d'un taux réduit dans le secteur des restaurants et de la restauration» sans aucun lien, ni en droit ni en fait, avec le système de caisse;
- l'absence manifeste de possibilité d'une mise en œuvre effective de cette réglementation ne permettait aucun doute raisonnable quant au défaut de l'urgence à précipiter l'entrée en vigueur de cette mesure, certainement sans avoir autorisé la consultation ordinaire de la section de législation;
- l'urgence visée à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1, 2°, des lois sur le Conseil d'État n'est pas légalement justifiée;
- l'arrêté 30 décembre 2009 n'a pas été précédé d'une consultation valable de la section de législation du Conseil d'État;

- cet arrêté est en conséquence irrégulier, qu'il convient d'en écarter l'application sur la base de l'article 159 de la Constitution;
- en tant que l'arrêté attaqué renvoie à l'application d'un arrêté irrégulier, il s'en trouve lui-même entaché d'irrégularité et que le moyen est fondé;

que dans le mémoire en réplique, elle observe que:

- il est piquant de constater que la partie adverse n'a pris le premier arrêté royal relatif à la perception de la T.V.A. conforme au nouveau mécanisme que près de deux ans plus tard (le 19 décembre 2012), soit évidemment bien au-delà du délai de cette consultation ordinaire;
- l'urgence invoquée a été démentie par l'attitude ultérieure de la partie adverse;
- en tant que l'arrêté attaqué renvoie expressément à l'application d'un arrêté irrégulier, il s'en trouve lui-même entaché d'irrégularité;
- alternativement, l'écartement de l'arrêté du 30 décembre 2009 implique que l'arrêté en cause est réputé n'avoir pas été accompli, en sorte que la référence qui en est faite est elle-même irrégulière;

2. Appréciation du Conseil d'État

Considérant que l'acte attaqué se réfère à l'arrêté royal du 30 décembre 2009 pour déterminer les modalités selon lesquelles le ticket de caisse est délivré à celui qui vient de payer la T.V.A., mais il ne se fonde pas sur lui; qu'à supposer que cet arrêté n'ait pas été adopté régulièrement, encore cette irrégularité serait-elle sans incidence sur la légalité de l'arrêté attaqué; que le moyen n'est pas fondé;

E. Cinquième moyen

1. Argumentation de la requérante

Considérant que la requérante prend un cinquième moyen de la violation de l'article 7, § 1^{er}, de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, de la violation de l'article 15 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, de la violation du principe général de non-rétroactivité des actes réglementaires, de la violation du principe général de non-rétroactivité de la loi pénale, de la violation du principe général de sécurité juridique, de la violation de l'article 2 du Code civil et de la violation de l'article 2 du Code pénal;

qu'elle expose que:

- l'arrêté attaqué entre en vigueur le 1^{er} juillet 2016, conformément à son article 3;
- cette date d'entrée en vigueur ne prend pas en considération l'impossibilité technique et administrative de mettre en œuvre les dispositions de cet arrêté ni ne prévoit de mesures transitoires autorisant que le prescrit réglementaire réponde à la possibilité matérielle de l'exécuter;
- l'absence du respect des obligations fixées par l'arrêté royal attaqué est sanctionnée par des peines d'amende de nature répressive;

- ces amendes résultent, notamment, de l'article 70, § 1^{er}, ou de l'article 70, § 4, de l'arrêté royal n° 44, du 9 juillet 2012, fixant le montant des amendes fiscales non proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée;
- la Cour de cassation et le Conseil d'État ont consacré un principe général du droit de la non-rétroactivité des actes administratifs;
- le Conseil d'État raccroche ce principe à la sécurité juridique, c'est-à-dire au principe selon lequel le législateur ne peut porter atteinte sans justification raisonnable à l'intérêt que possèdent les sujets de droit de prévoir les conséquences juridiques de leurs actes;
- le contenu de la règle de non-rétroactivité recouvre deux significations:
 - sur le plan formel, la disposition rétroactive est celle dont l'entrée en vigueur est reportée dans le passé;
 - sur le plan matériel, l'idée de rétroactivité des textes de droit est traditionnellement opposée à celle d'application immédiate;
- en règle, une loi nouvelle s'applique non seulement aux situations qui naissent à partir de son entrée en vigueur, mais aussi aux effets futurs des situations nées sous le régime de la loi antérieure qui se produisent ou se prolongent sous l'empire de la loi nouvelle, pour autant que cette application ne porte pas atteinte à des droits irrévocablement fixés;
- serait rétroactif, sur le plan matériel, le texte de droit que l'autorité rendrait applicable à des situations définitivement cristallisées dans des droits irrévocablement acquis, au moment où ce texte deviendrait opposable, c'est-à-dire à la date où il serait porté à la connaissance de ses destinataires par publication ou par notification;
- pour ce qui concerne la non-rétroactivité de la loi pénale, si, au moment où des faits sont commis, ceux-ci ne sont pas incriminés pénalement, il n'est pas possible, dès lors qu'ils rentreraient de par la volonté du législateur dans le champ pénal, de faire rétroagir la loi nouvelle;
- que l'article 21bis nouveau, en soumettant l'assujetti à l'obligation de délivrance du ticket, conditionne l'application de l'article 2bis de l'arrêté royal du 30 décembre 2009;
- il en résulte qu'avant la date de publication de l'arrêté attaqué, aucune disposition de droit ne permettait de déterminer qui serait assujetti à cette obligation;
- le fait qu'un certain nombre d'administrés se soient «conformés» aux réglementations – par ailleurs illégales – antérieures ne change rien à cet état de fait;
- dans cette mesure, l'assujettissement en cause et sa mise en œuvre doivent être considérés comme ayant été imprévisibles à la date de la publication de l'arrêté attaqué;
- l'obligation qui résulte de cet arrêté, et de lui seul, de mettre en place un système de caisse enregistreuse ne peut matériellement et administrativement être exécutée dans le court délai de sept jours qui sépare la publication de l'entrée en vigueur de la norme, ainsi que l'a relevé avec à propos la section de législation du Conseil d'État;
- la simple réalité des faits démontre tout à la fois l'impossibilité matérielle et administrative d'exécuter cette obligation nonobstant

même le fait de l'avoir anticipée de plusieurs mois, mais également la volonté de la partie adverse de dresser les amendes consécutives au non-respect de cette obligation sans forcément attendre que cette impossibilité matérielle et administrative soit levée;

- dans cette mesure, la norme attaquée rétroagit matériellement à une situation de fait définitivement cristallisée, étant notamment celle des administrés n'ayant pas eu la possibilité de se mettre en conformité aux exigences nouvelles, tout en autorisant l'application rétroactive de la loi pénale à leur encontre, par voie d'amendes;
- le fondement réglementaire desdites amendes est l'arrêté royal n° 44 du 9 juillet 2012 fixant le montant des amendes fiscales non proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée;
- l'administration déclare elle-même
 - qu'elle procède à des constats d'infraction et aux sanctions dès le 4 juillet 2016 dans un but répressif,
 - qu'elle pourra appliquer lesdites amendes administratives pour défaut de système de caisse enregistreuse, non délivrance de ticket de caisse (...) mais également comptabiliser et signifier au contribuable/ assujetti des manquements constitutifs d'infraction pour défaut de système de caisse enregistreuse en état de fonctionnement et ce, même en l'absence d'application d'une amende, ce qui peut amener rapidement à des montants cumulés importants, jusqu'à 10.000 €;
- quant à la nature de ces amendes, la Cour de cassation a dit pour droit que les amendes proportionnelles visées à l'article 70, Code T.V.A., ont le caractère d'une sanction pénale au sens de l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales;
- les amendes visées à l'article 70, §§ 1^{er} et 2, du Code T.V.A., ont un caractère répressif;
- la section de législation, dans l'avis du 7 avril 2016, indique, relativement à la date d'entrée en vigueur initialement projetée, que le projet ne prévoit pas de régime spécifique d'entrée en vigueur, de sorte que l'arrêté envisagé entrera en vigueur le dixième jour après sa publication au *Moniteur belge*;
- qu'après la publication officielle, les assujettis concernés ne disposeront que de dix jours pour se conformer au nouveau dispositif;
- l'on peut sérieusement se demander s'il s'agit là d'un délai raisonnable, dès lors que, dans ce bref délai, les intéressés devront probablement acquérir un système de caisse enregistreuse, le mettre en service et aussi se faire enregistrer;
- le projet devra être soumis à un nouvel examen sur ce point;
- l'arrêté royal dont question, tel que publié au *Moniteur belge* le 24 juin 2016, fixe la date de son entrée en vigueur au 1^{er} juillet 2016, soit 7 jours après sa publication;
- le «bref délai» analysé par la section de législation se révèle n'être pas de 10 jours, mais de 7 jours;
- ce bref délai est d'autant moins raisonnable à la lumière des difficultés pratiques connues par les affiliés de la requérante afin d'accomplir toutes les démarches utiles en vue de respecter cette réglementation;

- sept jours sont accordés pour acquérir un système de caisse enregistreuse, le mettre en service et se faire enregistrer;
- plusieurs mois sont nécessaires à ses affiliés pour accomplir les démarches nécessaires afin de se conformer à ladite réglementation et que le moyen est fondé;

que dans le mémoire en réplique, elle ajoute que:

- en matière fiscale, une nouvelle loi est applicable non seulement aux situations nées postérieurement à son entrée en vigueur, mais aussi aux conséquences futures de situations nées sous l'empire de l'ancienne loi se produisant ou perdurant sous celui de la nouvelle loi, pour autant que cette application ne porte pas atteinte aux droits déjà irrévocablement établis;
- que, lorsqu'une loi fiscale soumet une nouvelle catégorie d'actes, de situations ou de faits à l'impôt, les actes, situations ou faits accomplis antérieurement à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi ne sont pas imposables en vertu du principe général du droit suivant lequel la loi n'a pas d'effet rétroactif;
- la disposition légale qui prive certaines charges du caractère de charges professionnelles déductibles et est applicable à partir d'un exercice d'imposition déterminé, est applicable aux charges professionnelles portées en compte par le redevable à partir de cet exercice d'imposition, même si celles-ci résultent d'obligations antérieurement contractées;
- afin de tempérer l'insécurité juridique, le gouvernement annonce parfois, dans un avis, qu'il a l'intention d'instaurer une mesure législative qui, dès qu'elle sera approuvée, entrera en vigueur avec effet rétroactif;
- la Cour constitutionnelle estime qu'un tel avis ne peut en soi suffire à justifier l'effet rétroactif d'une disposition législative, que l'assujettissement en cause et sa mise en œuvre doivent être considérés comme ayant été imprévisibles à la date de la publication de l'arrêté attaqué, que l'obligation qui résulte de cet arrêté, et de lui seul, de mettre en place un système de caisse enregistreuse ne peut matériellement et administrativement être exécutée dans le court délai de sept jours qui sépare la publication de l'entrée en vigueur de la norme, ainsi que l'a relevé avec à-propos la section de législation du Conseil d'État;
- la simple réalité des faits démontre tout à la fois l'impossibilité matérielle et administrative d'exécuter cette obligation, nonobstant même le fait de l'avoir anticipée illégalement de plusieurs mois, mais également la volonté de la partie adverse de dresser les amendes consécutives au non-respect de cette obligation sans forcément attendre que cette impossibilité matérielle et administrative soit levée;
- dans cette mesure, la norme attaquée rétroagit matériellement à une situation de fait définitivement cristallisée, celle des administrés n'ayant pas eu la possibilité de se mettre en conformité aux exigences nouvelles, tout en autorisant l'application rétroactive de la loi pénale à leur encontre, par voie d'amendes;

2. *Appréciation du Conseil d'État*

Considérant que l'arrêté attaqué date du 16 juin 2016; qu'il a été publié au *Moniteur belge* du 24 juin et est entré en vigueur, aux termes de son article 3³, le 1^{er} juillet; qu'il n'y a dès lors aucune rétroactivité; que le moyen n'est pas fondé en tant qu'il se dénonce une rétroactivité;

Considérant que les développements du moyen relatifs à la difficulté, voir l'impossibilité pour les assujettis, de se mettre en règle dans le délai qui sépare la publication de l'arrêté attaqué de son entrée en vigueur s'analysent en une violation du principe de sécurité juridique; que la requérante reproche en substance à l'arrêté attaqué, qui date du 16 juin 2016 et a été publié au *Moniteur belge* du 24 juin, de prévoir qu'il entre en vigueur le 1^{er} juillet;

Considérant que si le Gouvernement estime qu'une modification de la réglementation s'impose, il peut décider de lui donner un effet immédiat et, en principe, il n'est pas tenu de prévoir un régime transitoire; que les articles 10 et 11 de la Constitution ne sont violés que si l'absence d'une mesure transitoire entraîne une différence de traitement qui n'est pas susceptible de justification raisonnable ou s'il est porté une atteinte excessive au principe de la confiance légitime, lequel est étroitement lié au principe de la sécurité juridique, qui interdit aux législateurs et aux autorités dotées de pouvoirs réglementaires de porter atteinte sans justification objective et raisonnable à l'intérêt que possèdent les sujets de droit d'être en mesure de prévoir les conséquences juridiques de leurs actes;

Considérant qu'en l'occurrence, le délai séparant la publication de l'arrêté attaqué de son entrée en vigueur est anormalement bref eu égard aux adaptations que les tenanciers d'établissements visés par cet arrêté sont tenus d'apporter à leur équipement et à leur organisation, notamment quant à la formation de leur personnel;

Considérant toutefois que les membres de la requérante, dont elle défend les intérêts, ont dû s'équiper de caisses enregistreuses conformes à celles qu'impose l'arrêté attaqué en application de réglementations antérieures, à savoir la version de l'article 21bis de l'arrêté royal n° 1 établie par l'arrêté royal du 19 décembre 2012 (art. 25) et entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2013, puis la version du même article établie par l'arrêté royal du 15 décembre 2013 (art. 1^{er}), entré en vigueur le 1^{er}

³ Il n'y a pas lieu d'attacher de conséquence à l'erreur matérielle manifeste que contient de texte français de cet article, en ce qu'il porte que le présent «projet» entre en vigueur le 1^{er} juillet; il y a lieu de comprendre le présent «arrêté», conformément au texte néerlandais «*dit besluit*».

janvier 2014; que si ce dernier arrêté royal a été annulé par les arrêts n° 232.545 et n° 232.548 du 14 octobre 2015⁴, il a néanmoins été *de facto* appliqué pendant près de deux ans, et son annulation a remis en vigueur l'arrêté du 19 décembre 2012, de sorte que c'est depuis le 1^{er} janvier 2013 que l'obligation existe, pour les professionnels du secteur horeca, de délivrer un ticket au moyen d'un système de caisse enregistreuse approprié;

Considérant que les réglementations précédentes ne déterminaient pas quels étaient les établissements exonérés de cette obligation en raison de la modestie de leur chiffre d'affaires, mais elles habilitaient le ministre ou son délégué à fixer le montant en dessous duquel la délivrance du ticket de caisse n'était pas obligatoire;

Considérant que le seul élément neuf qui résulte de l'arrêté attaqué est le seuil du 25.000 € de chiffre d'affaires, en dessous duquel l'utilisation d'une caisse enregistreuse n'est pas obligatoire; que si l'exonération ne résulte juridiquement que de l'arrêté attaqué, elle avait été annoncée le 25 décembre 2015, lorsque le Gouvernement a pris la décision de fixer le montant à ce seuil, et cette information a été diffusée par les soins du ministre des Finances auprès de professionnels du secteur; qu'elle a été rappelée le 4 mars 2016 et diffusée de la même manière, après que le Gouvernement a approuvé le texte du projet d'arrêté royal;

Considérant que le ministre des Finances a en outre publié le 29 juin 2016, soit deux jours avant l'entrée en vigueur de l'arrêté attaqué, à l'attention des intéressés, les informations suivantes:

« **Système de caisse enregistreuse: période transitoire avec des tolérances**

date: 29 juin 2016

Dans la communication du 24 juin, nous avons annoncé la nouvelle règle du seuil de 25.000 euros pour l'obligation d'utiliser un système de caisse enregistreuse (SCE).

Le ministre des Finances a prévu des mesures de tolérance en ce qui concerne les deux catégories suivantes d'assujettis qui ont commencé leur activité avant le 1^{er} juillet 2016:

Si, selon les dispositions précédentes, vous n'étiez pas obligé d'utiliser un SCE au 1^{er} janvier 2016, mais que, suivant la nouvelle réglementation, vous y êtes obligé, vous devez:

vous enregistrer avant le 1^{er} juillet 2016;

acheter un SCE avant le 1^{er} octobre 2016;

utiliser le SCE au plus tard à partir du 1^{er} janvier 2017;

Cette tolérance découle du volet fiscal de la charte horeca du 1^{er} mai 2016.

Si vous avez commencé votre activité dans la période du 1^{er} janvier 2016 au 30 juin 2016 inclus, vous devez:

vous enregistrer avant le 1^{er} octobre 2016;

⁴ Il y a deux arrêts art. 14^{quinquies}, en néerlandais, et qui ne sont motivés que par l'absence de demande de poursuite de la procédure après un rapport de l'auditorat concluant à l'annulation.

utiliser le SCE au plus tard à partir du 31 octobre 2016.

Si vous commencez votre activité à partir du 1^{er} juillet 2016, vous devez vous enregistrer au plus tard à la fin du deuxième mois qui suit la date de lancement de votre activité et vous devez délivrer des tickets de caisse au plus tard à la fin du troisième mois.»

Considérant que, s'il aurait assurément été plus rigoureux d'insérer ces mesures transitoires dans l'arrêté attaqué, compte tenu de l'existence d'une réglementation similaire antérieure, des informations qui ont été diffusées dès que les décisions de principe concrétisées dans l'arrêté attaqué ont été adoptées, et des tolérances annoncées officiellement, il ne peut raisonnablement être considéré que la nouvelle version de l'article 21*bis* constituerait un événement nouveau et imprévisible mettant en danger la sécurité juridique; que le moyen n'est pas fondé;

F. Sixième moyen

1. Argumentation de la requérante

Considérant que la requérante prend un sixième moyen de la violation des articles 33, 105, 170 et 172 de la Constitution, de l'article 340 du «code d'impôt» sur les revenus, des articles 53 et 59 du code de la T.V.A. et des articles 1349 et 1353 du Code civil; qu'elle expose que:

- l'article 21*bis* nouveau de l'arrêté royal n° 1 instaure au profit de l'administration fiscale un mode de preuve inédit contraire aux moyens de preuve légaux admis par le droit commun;
- contrairement à ce que son nom indique, le nouveau «système de caisse enregistreuse» ne consiste pas en une simple caisse enregistreuse;
- il se compose non seulement d'une caisse enregistreuse, mais également d'un module de contrôle, composé de deux éléments: le *fiscal data module* (FDM) et la *Vat Signing Card* (VSC) ou *Smart Card*;
- le module de contrôle doit être connecté au système des caisses, de manière à ce que le FDM reçoive du système de caisse les données fiscales pertinentes et génère la date et l'heure de tous les événements qui se sont produits, de manière permanente;
- ces données sont envoyées à la *Smart Card* qui les crypte et les conserve dans une mémoire qui se veut «sécurisée»;
- les exigences techniques auxquelles doit répondre le système sont notamment décrites dans la circulaire n° E.T. 122.682 (AGFISC – n° 22/2012) du 1^{er} juin 2012 et dans la circulaire n° E.T. 124.747 (AGFISC - n° 43/2013) du 23 octobre 2013;
- il est pertinent de constater que le système ne peut disposer d'une fonction permettant d'effacer certaines opérations ou d'apporter des corrections au ticket avant qu'il soit finalisé;
- de telles corrections éventuelles doivent apparaître sous la forme d'un enregistrement négatif;
- lorsque le bouton de facturation est actionné (en fin de commande) le logiciel envoie au boîtier fiscal le montant total ainsi que la ventilation du chiffre de la transaction par taux de T.V.A.;

- les informations ne communiquent pas que les articles précis ont été vendus, les données se trouvant dans le boîtier fiscal sont cryptées et ne sont pas accessibles au contribuable qui n'aura connaissance du contenu de ces données qu'à l'occasion d'un contrôle fiscal où elles seraient prélevées par les fonctionnaires fiscaux;
- il est pris en postulat que les données cryptées de la nouvelle caisse enregistreuse sont inaltérables, que ces mesures accordent à ces données fiscales une présomption d'exactitude, de sorte que la preuve de leur inexactitude pèse sur le contribuable;
- dans l'hypothèse d'une distorsion entre le chiffre d'affaires déclaré par le contribuable et celui révélé par ledit système de caisse enregistreuse, ce dernier étant présumé exact, l'administration pourra se contenter d'alléguer l'existence d'un chiffre d'affaires différent enregistré par le système de caisse enregistreuse afin d'apporter la preuve d'un chiffre d'affaires supplémentaire qu'elle entend soumettre à l'impôt;
- la réglementation attaquée établit donc indéniablement une présomption au profit de l'administration fiscale lui permettant d'apporter de manière automatique la preuve qui lui incombe;
- en effet, pour les opérateurs économiques du secteur de l'horeca entrant dans le champ d'application du système, la seule lecture des chiffres qu'elle contient constituera la preuve du montant du chiffre d'affaires du contribuable, même s'il ne coïncide pas avec les chiffres résultant de la comptabilité de l'assujetti et déclarés par celui-ci;
- aucune disposition de ce genre n'existe en outre dans un autre secteur économique;
- conformément aux article 340, alinéa 1^{er}, du Code d'Impôt sur les Revenus et 59, § 1^{er}, du Code de la T.V.A., l'administration fiscale, régulièrement, démontre les faits qu'elle allègue au moyen de présomptions de l'homme ou de présomptions légales établies par le Code d'Impôt sur les Revenus ou le Code T.V.A.;
- il existe en droit civil belge deux types de présomption: les présomptions de l'homme et les présomptions établies par la loi;
- la présomption d'exactitude des données fiscales enregistrées par le système de caisse enregistreuse ne consiste ni en une présomption de l'homme ni manifestement en une présomption établie par la loi;
- le système de caisse enregistreuse défini à l'arrêté royal du 30 décembre 2009, dont il est considéré que les données fiscales qu'il a enregistrées sont inaltérables et dès lors fiables à 100%, crée au profit de l'administration fiscale un nouveau type de présomption en contradiction avec le droit civil belge;

2. *Appréciation du Conseil d'État*

Considérant que l'acte attaqué n'a pas créé un nouveau mode de preuve en matière fiscale ni de présomption, ni par lui-même, ni par la référence qu'il fait à l'arrêté royal du 30 décembre 2009; que les informations introduites par la personne mettant en œuvre le système de caisse enregistreuse équivalent à des données scripturales entrant dans le champ d'application de l'article 53octies, § 3, du Code

T.V.A. et elles sont de la même nature que celles portées manuellement sur un ticket de caisse; qu'aucune des dispositions visées au moyen n'est violée; que le moyen n'est pas fondé;

**PAR CES MOTIFS,
LE CONSEIL D'ÉTAT DÉCIDE :**

Article 1^{er}.

La requête est rejetée.

Article 2.

Les dépens, liquidés à la somme de 200 euros, sont mis à la charge de la partie requérante.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique de la XV^e chambre, le vingt et un mars deux mille dix-huit par :

M.	Michel LEROY,	président de chambre,
M.	Luc CAMBIER,	conseiller d'État,
M ^{me}	Diane DÉOM,	conseiller d'État,
M ^{me}	Nathalie ROBA,	greffier.

Le Greffier,

Le Président,

Nathalie ROBA

Michel LEROY