

CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF.

XV^e CHAMBRE

A R R Ê T

n° 242.908 du 9 novembre 2018

A. 222.785/XV-3489

En cause : **l'association sans but lucratif
Interprovinciale des Fédérations d'Hôteliers,
Restaurateurs, Cafetiers
et Entreprises Assimilées de Wallonie,
(FED HoReCa 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 de la requête

Par une requête introduite par voie électronique le 31 juillet 2017, l'a.s.b.l. Interprovinciale des Fédérations d'Hôteliers, Restaurateurs, Cafetiers et Entreprises Assimilées de Wallonie demande l'annulation de "l'arrêté royal du 11 mai 2017 modifiant 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 en ce qui concerne les tickets de caisse dans le secteur HoReCa" (Moniteur belge du 1^{er} juin 2017).

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 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 aux parties.

La partie requérante a déposé un dernier mémoire.

Par une ordonnance du 27 septembre 2018, l'affaire a été fixée à l'audience publique du 6 novembre 2018 à 9 heures 30.

M^{me} Diane DÉOM, conseiller d'État, a fait rapport.

M^e Jean-Paul LAGASSE, *loco* M^e Jean-Pol DOUNY, avocat, comparaissant pour la partie requérante, et M. Eric DE PLAEN, attaché, comparaissant pour la partie adverse, ont été entendus en leurs observations.

M. Éric THIBAUT, auditeur général adjoint au Conseil d'État, 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. Contexte législatif et réglementaire

1. L'article 70, § 4, alinéa 1^{er} du Code de la T.V.A., fondement légal de l'acte attaqué, énonce ce qui suit :

" Les infractions au présent Code et aux arrêtés pris pour son exécution, autres que celles qui sont visées aux §§ 1^{er}, 2 et 3, sont réprimées par une amende fiscale non proportionnelle de 50 euros à 5.000 euros par infraction. Le montant de cette amende est fixé d'après la nature et la gravité de l'infraction selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi".

2. Le 9 mars 2017, la section de législation du Conseil d'État, consultée dans un délai de trente jours, émet l'avis n° 60.957 sur le projet d'arrêté royal à l'origine de l'acte attaqué. Elle énonce, notamment, quant à l'examen du texte, les observations suivantes :

" Article 1^{er}

5. Les points A et C, en projet, de la section 2, rubrique II, de l'annexe de l'arrêté royal n° 44 disposent que l'on vise des conditions ou obligations qui sont "prévues par ou en vertu de la réglementation".

Interrogé sur la portée de ces mots, le délégué a répondu que l'on vise ainsi à préciser que, outre les arrêtés royaux numérotés pris en exécution du C.T.V.A., on vise également 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".

L'article 70, § 4, alinéa 1^{er}, du C.T.V.A. prévoit que le Roi fixe le montant de l'amende fiscale non proportionnelle réprimant les "infractions au

présent Code et aux arrêtés pris pour son exécution, autres que celles qui sont visées aux §§ 1^{er}, 2 et 3”. L’article 1^{er} de l’arrêté royal n° 44 dispose que “les montants des amendes fiscales non proportionnelles en cas d’infractions visées à l’article 70, § 4, alinéa 1^{er}, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, sont fixées dans l’annexe au présent arrêté”.

Selon le premier alinéa de son préambule, l’arrêté royal du 30 décembre 2009 a été pris en exécution des articles 53octies, § 1^{er}, et 54 du C.T.V.A. L’arrêté royal du 30 décembre 2009 est donc purement et simplement un arrêté pris en exécution du Code au sens de l’article 70, § 4, alinéa 1^{er}, du C.T.V.A.

Puisque les mots “prévu(e) par et en vertu de la réglementation” visent l’arrêté royal du 30 décembre 2009 et qu’il ne peut faire aucun doute que les infractions aux arrêtés pris en exécution du C.T.V.A. visent également les infractions à cet arrêté royal, ces mots sont superflus et peuvent être distraits des points A et C, en projet, de la section 2, rubrique II, de l’annexe de l’arrêté royal n° 44.

6. Le point C, en projet, de la section 2, rubrique II, de l’annexe de l’arrêté royal n°44 prévoit une amende en cas de “non-respect de toute autre obligation relative au ticket de caisse, à la note ou au reçu”.

L’article 70, § 4, alinéa 1^{er}, du C.T.V.A. prévoit que “le montant de cette amende est fixé d’après la nature et la gravité de l’infraction selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi”. Il en découle que pour chaque infraction pour laquelle une amende est fixée, il faut pouvoir démontrer que l’amende a été déterminée en tenant compte de la nature et de la gravité de l’infraction.

L’existence d’une catégorie résiduelle telle que celle prévue par le point C en projet n’est pas en soi inconciliable avec cette exigence. En effet, les auteurs du projet peuvent considérer que les infractions qui existent actuellement, à l’exception de celles qui sont mentionnées dans les autres points en projet de la section 2, rubrique II, de l’annexe de l’arrêté royal n° 44, sont de nature à justifier l’amende prévue par le point C en projet.

Toutefois, si de nouvelles infractions devaient être prévues à l’avenir, il faudrait veiller à vérifier si ces infractions sont elles aussi de nature à justifier l’amende prévue par le point C en projet ou si elles diffèrent des infractions mentionnées dans ce point, auquel cas il faudrait leur appliquer une autre amende.

Article 2

7. Selon l’article 2 du projet, l’arrêté envisagé entrera en vigueur le jour de sa publication au Moniteur belge. Sauf si un motif particulier justifie de déroger au délai usuel d’entrée en vigueur des arrêtés, ce qui ne ressort pas du rapport au Roi, cet article 2 sera omis”.

3. Le 11 mai 2017, l’arrêté attaqué est signé par le Roi. Publié au Moniteur belge du 1^{er} juin 2017, il est entré en vigueur le 11 juin 2017.

Il se présente comme suit :

" Article 1^{er}. La section 2, II, de l’annexe à 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, est remplacée par ce qui suit :

A. Non-détention d’un système de caisse qui satisfait 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 :

- 1^{ère} infraction : 1.500 EUR;

- 2^e infraction : 3.000 EUR;
- infractions suivantes : 5.000 EUR.

B. Non-respect de l'obligation de délivrance d'un ticket de caisse, note ou reçu visés à l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992. Par ticket de caisse, note ou reçu :

- 1^{ère} infraction : 50 EUR avec un maximum de 500 EUR;
- 2^e infraction : 125 EUR avec un maximum de 1.250 EUR;
- infractions suivantes : 250 EUR avec un maximum de 5.000 EUR.

C. Non-respect de toute autre obligation relative au ticket de caisse, note ou reçu, prévue par ou en vertu de la réglementation. Par ticket de caisse, note ou reçu :

- 1^{ère} infraction :
 - * purement accidentelle : 25 EUR avec un minimum de 50 EUR et un maximum de 250 EUR;
 - * autre : 50 EUR avec un maximum de 500 EUR;
- 2^e infraction : 125 EUR avec un maximum de 1.250 EUR;
- infractions suivantes : 250 EUR avec un maximum de 5.000 EUR.

D. En remplacement de la note ou du reçu, utilisation d'une caisse enregistreuse non autorisée ou d'une procédure non autorisée en vertu de l'article 22, § 9, de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992, ou qui ne satisfait pas aux conditions requises par ou en vertu de la réglementation :

- 1^{ère} infraction : 1.000 EUR;
- 2^e infraction : 2.000 EUR;
- infractions suivantes : 3.000 EUR.

E. Défaut de justification de la destination des notes ou reçus émanant de l'imprimeur :

- 1^{ère} infraction : 500 EUR;
- 2^e infraction : 2.000 EUR;
- infractions suivantes : 3.000 EUR.

F. Infractions aux obligations imposées aux imprimeurs agréés par ou en vertu de la réglementation :

- 1^{ère} infraction : 1.000 EUR;
- infractions suivantes : 2.000 EUR.

Article 2. Le ministre qui a les Finances dans ses attributions est chargé de l'exécution du présent arrêté".

Le rapport au Roi précédant cet arrêté royal indique notamment que l'obligation d'utiliser un système de caisse enregistreuse dans le secteur HoReCa n'a pas été remise en cause par les arrêts du Conseil d'État n^{os} 232.545 et 232.548 du 14 octobre 2015 et qu'elle est toujours d'application en vertu de l'article 21bis de l'arrêté royal n° 1, inséré par l'arrêté royal du 19 décembre 2012 (Moniteur belge du 31 décembre 2012). Il poursuit dans les termes suivants :

" La section 2, II, point A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 44, précité prévoit une amende lorsque le système de caisse utilisé ne satisfait pas à l'arrêté royal du 30 décembre 2009, précité.

Compte tenu du point B de la section II, il est évident que l'intention du législateur est de considérer que tout assujetti effectuant des prestations de restaurant ou de restauration et qui répond aux conditions de l'article 21bis de l'arrêté royal n° 1, doit détenir un système de caisse conforme afin de pouvoir délivrer le ticket de caisse prévu par l'arrêté royal du 30 décembre 2009.

Vu l'importance d'une disposition claire et uniforme à l'égard de tous les assujettis concernés, il s'indique d'apporter plus de transparence à la disposition de la section 2, II afin de mettre un terme à toute insécurité juridique. L'amende prévue au point A vise désormais la non-détention d'un système de caisse enregistreuse qui satisfait aux conditions de l'arrêté royal du 30 décembre 2009 en manière telle que sont concernés par cette disposition tant les assujettis qui utilisent un système de caisse enregistreuse non conforme que les assujettis qui n'en possèdent pas. L'article 1^{er} du projet adapte en ce sens le point A susvisé.

Par ailleurs, il est inséré un point C, nouveau, à la section 2, H. Par analogie à la section 2, 1, point B concernant les factures et les documents en tenant lieu, cette nouvelle disposition vise notamment à appliquer une amende lorsque le ticket de caisse, la note ou le reçu ne contient pas toutes les mentions visées respectivement à l'article 2, alinéa 1^{er}, point 4 de l'arrêté royal du 30 décembre 2009 et à l'article 22, § 2, de l'arrêté royal n° 1. Pour la détermination du montant de l'amende à appliquer, il a été tenu compte des mêmes montants repris pour les factures.

[...]"

IV. Premier moyen

IV.1. Argumentation de la partie requérante

Le premier moyen est pris de la violation l'article 14 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, de l'article 1^{er} du 1^{er} Protocole additionnel à cette Convention, 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, de l'article 22.8 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, des articles 10, 11, 16, 33, 35, 36, 37, 105, 108, 170, § 1^{er}, et 172 de la Constitution, des articles 37 et 59 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, de l'inconstitutionnalité des articles 53^{octies}, § 1^{er}, alinéa 6, 53^{decies}, §2 et 54, alinéa 1^{er}, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, dans l'interprétation suivant laquelle ces dispositions autoriseraient les mesures attaquées, de l'illégalité de l'acte quant aux motifs de droit et de l'incompétence de l'auteur de l'acte.

La partie requérante expose que l'acte attaqué modifie l'annexe à l'arrêté royal du 9 juillet 2012 fixant le montant des amendes fiscales non proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée, en visant dorénavant des infractions qui résultent du non-respect 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 et de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la T.V.A.

Elle cite l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution et souligne que l'intervention législative qui y est visée doit être assurée sans discrimination, sauf à violer les articles 10, 11 et 172 de la loi fondamentale. Elle affirme que le champ d'application de ce principe de légalité est, dans certaines hypothèses, élargi au mode de perception de l'impôt et que, d'après la doctrine, 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". Elle considère qu'en l'occurrence, les modes de perception de la taxe sont fixés en ce sens qu'ils portent atteinte aux droits fondamentaux des tiers, institués percepteurs de la T.V.A.

Elle affirme que 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 et que ce système porte atteinte aux droits fondamentaux des restaurateurs, et notamment au droit au respect de leur propriété. Selon elle, dans cette mesure, l'arrêté royal du 30 décembre 2009, l'arrêté du 29 décembre 1992 et l'arrêté attaqué qui pourvoient à leur exécution violent l'article 170 de la Constitution, en même temps qu'ils n'ont pas garanti à une catégorie d'assujettis l'intervention d'une assemblée délibérante démocratiquement élue, violant de la sorte les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Elle ajoute que ce constat n'est pas éterné par le fait que les articles 53octies, § 1^{er}, alinéa 6, 53decies, § 2 et 54, alinéa 1^{er}, du Code la T.V.A. opèrent certaines délégations au profit du pouvoir exécutif, puisque ces délégations doivent être considérées comme inconstitutionnelles. Elle rappelle que, suivant les articles 33, 35, 36 et 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 celle-ci, que le Roi ne dispose pas du pouvoir législatif visé à l'article 170, précité, et 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.

À son sens, il n'apparaît d'aucune des dispositions du Code de la T.V.A., ni d'aucun autre texte, qu'une habilitation formelle a 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. Elle soutient que cette règle ne se trouve pas "en germe" dans ce

Code, que l'article 59, § 1^{er}, du Code sur la T.V.A. n'autorise l'administration qu'à recourir aux modes de preuve "de droit commun" et que son article 53*decies*, § 2, ne vise que les factures. Selon elle, 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, parmi lesquels figurent notamment le choix d'avoir soumis l'HoReCa à un régime distinct de celui des autres secteurs d'activité professionnelle et l'obligation faite aux exploitants de couvrir eux-mêmes le coût très important du mécanisme de contrôle de la perception de la taxe. Elle conclut que, dans cette mesure, la délégation précitée excède l'admissible et porte atteinte au principe de légalité et à l'égalité des assujettis et qu'il conviendrait, dès lors, d'interroger la Cour constitutionnelle dans les termes suivants :

" Interprété comme habilitant le Roi à instaurer, pour assurer l'exacte perception de la taxe sur la valeur ajoutée et pour éviter la fraude, un système de caisse enregistreuse dans un seul secteur socio-économique, l'Horeca, le Code de la TVA, et singulièrement son article 53*octies*, § 1^{er}, alinéa 6, violent-ils les articles 10, 11, 16, 170, § 1^{er}, et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec ses articles 33, 35, 36, 37, 105, 108, avec l'article 14 de la Convention européenne des droits de l'homme et des libertés fondamentales, avec l'article 1^{er} du 1^{er} Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et des libertés fondamentales, avec les 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, et avec l'article 22.8 de la Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, en traitant de manière différente, sans fondement objectif, raisonnable et proportionné des assujettis à cette taxe se trouvant dans des situations essentiellement identiques étant, d'une part, les assujettis du secteur de l'HoReCa et, d'autre part, les assujettis autres commerçants ?".

Dans son mémoire en réplique, elle développe la portée du principe de légalité en matière fiscale et affirme que, s'il est vrai que l'arrêté attaqué n'instaure pas une nouvelle taxe, il n'en reste pas moins que, par le biais de ses dispositions, le Roi détermine l'un des éléments essentiels de l'impôt. Selon elle, l'obligation faite à certains acteurs de l'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 dont ils sont redevables puisqu'il contient une présomption en faveur de l'administration du chiffre d'affaires réalisé par le contribuable.

Elle explique que les données se trouvant dans le boîtier fiscal inclus dans le nouveau système de caisse enregistreuse sont cryptées et ne sont pas accessibles au contribuable, qu'il est postulé que ces données cryptées sont inaltérables et donc fiables à 100 %, que ces mesures accordent à ces données fiscales une présomption d'exactitude de sorte que la preuve contraire pèse sur le

contribuable et qu'il est patent que les données fiscales révélées par la caisse enregistreuse feront foi et détermineront le montant sur lequel l'impôt est calculé. Elle en déduit que l'obligation instaurée par l'acte attaqué ne consiste pas en une simple mesure de contrôle de la perception de la taxe, mais qu'au-delà de cette fonction, la nouvelle réglementation fixe l'assiette sur laquelle l'impôt est calculé, tant en matière de T.V.A. qu'en matière d'impôt sur les revenus, ce qui touche à l'un des éléments essentiels de l'impôt. Elle estime qu'il est incontestable que ces dispositions règlent un élément essentiel de la loi fiscale.

Dans son dernier mémoire, la partie requérante consacre une observation liminaire à l'article 159 de la Constitution. Elle cite divers auteurs de doctrine et soutient que les arrêts de la Cour de cassation des 16 juin et 23 octobre 2006 permettent de considérer que le juge doit vérifier la légalité interne et externe de tout acte administratif qui, même s'il ne constitue pas le soutènement juridique de la solution que le juge apportera au litige, constitue un élément de fait dont la prise en considération peut influencer le sort de la demande. Elle expose que les effets de l'article 159 de la Constitution sont, pour le juge appelé à en faire application dans un litige particulier, peu ou prou identiques à ceux qui s'attachent à un arrêt d'annulation ou au retrait d'un acte administratif. Elle estime que l'illégalité de l'arrêté du 30 décembre 2009 fixant la définition et les conditions auxquelles doit répondre un système de caisse enregistreuse dans le secteur HoReCa doit amener à en écarter l'application dans le présent litige, ainsi que celle des actes réglementaires dont cet arrêté constitue le soutènement juridique ou factuel, soit, selon elle :

- " - des Arrêtés royaux modificatifs des 17 juin 2013, 18 juin 2013 et 29 janvier 2015;
- de la décision E.T. 118.066 du 9 mars 2010, modifiée/complétée le 11 juin 2010;
- de la décision - ultérieurement annulée - E.T. 123.798 du 24 janvier 2014;
- de la circulaire - entretemps retirée - n° E.T. 122.682 du 1^{er} juin 2014;
- de l'Arrêté royal du 19 décembre 2012;
- de l'Arrêté royal du 15 décembre 2013, ultérieurement annulé;
- et de l'Arrêté royal du 16 juin 2016".

Elle invoque l'autorité des arrêts n° 222.456 du 13 février 2013, n^{os} 232.545, 232.548 et 232.549 du 14 octobre 2015.

Elle reprend, pour le surplus, son argumentation relative au premier moyen.

IV.2. Appréciation du Conseil d'État

L'acte attaqué trouve son fondement législatif dans l'article 70, § 4, alinéa 1^{er}, du Code de la T.V.A. Il a pour objet de modifier les montants des amendes et les conditions dans lesquelles elles peuvent être infligées en cas de violation d'obligations prévues par d'autres dispositions d'exécution du Code de la T.V.A., spécialement l'arrêté du 30 décembre 2009 fixant la définition et les conditions auxquelles doit répondre un système de caisse enregistreuse dans le secteur HoReCA et 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 en ce qui concerne la délivrance d'un ticket de caisse au moyen d'un système de caisse enregistreuse dans le secteur HoReCa.

Selon l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution, "Aucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi". Cette disposition réserve au pouvoir législatif la compétence de déterminer les éléments essentiels de l'impôt. La désignation des contribuables et le montant à payer par ceux-ci constituent des éléments essentiels de l'impôt. 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 (Cour Constitutionnelle, arrêt n° 54/2008 du 13 mars 2008, point B.12). 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 (Cour Constitutionnelle, arrêt n° 72/2008 du 24 avril 2008, point B.6).

L'arrêté attaqué ne porte sur aucun de ces éléments. Il fixe, comme le lui permet l'article 70, § 4, alinéa 1^{er}, du Code de la T.V.A., le montant des amendes fiscales en cas d'infraction à la réglementation concernant le système de caisse enregistreuse. Une telle mesure peut figurer dans un règlement d'exécution de la loi. Le moyen n'est pas fondé en tant qu'il invoque une violation de l'article 170 de la Constitution.

Pour le surplus, le moyen n'est pas dirigé contre le contenu de l'acte attaqué, mais vise l'arrêté royal du 30 décembre 2009, précité, et, en certains passages, l'article 21bis de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992, précité. La partie requérante demande au Conseil d'État de constater l'illégalité de ces règlements et, en conséquence, d'écarter leur application.

Les arrêts invoqués n'ont pas la portée que leur prête la partie requérante. L'arrêt n° 222.456 du 13 février 2013, constate que le recours a perdu son objet à la suite du retrait de l'acte attaqué (en l'espèce, une circulaire ministérielle). Les arrêts n^{os} 232.545 et 232.548 du 14 octobre 2015 ont annulé un arrêté royal du 15 décembre 2013 modifiant l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992, précité, mais par application de l'article 14^{quinq}ues des lois coordonnées sur le Conseil d'État et sans se prononcer sur une quelconque illégalité. L'arrêt n° 232.549, du même jour, a annulé, également par application de l'article 14^{quinq}ues des mêmes lois coordonnées, une décision du SPF Finances du 24 janvier 2014.

Au contraire, par l'arrêt n° 241.065 du 21 mars 2018, le Conseil d'État a rejeté le recours que la partie requérante avait introduit contre l'arrêté du 16 juin 2016 qui remplace l'article 21^{bis} de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992, précité. Ce recours reposait sur une argumentation similaire à celle qui est développée dans la présente affaire. Cet arrêt a autorité de la chose jugée à l'égard de la partie requérante, qui n'est plus recevable à mettre la légalité du même arrêté royal en cause par la voie incidente, pour les mêmes motifs, dans le cadre du présent recours.

Quant à l'arrêté royal du 30 décembre 2009, précité, l'acte attaqué s'y réfère pour déterminer certains des manquements qu'il sanctionne (point A), mais il n'y trouve pas son fondement juridique. Même si elle était avérée, l'irrégularité de l'arrêté royal du 30 décembre 2009 serait sans incidence sur la légalité de l'arrêté attaqué en lui-même. C'est à la juridiction saisie de recours contre des amendes prononcées en application de son point A qu'il appartiendrait de vérifier la légalité de l'arrêté royal du 30 décembre 2009 et d'en écarter, le cas échéant, l'application. Dans cette mesure, le moyen est inopérant et, dès lors, irrecevable.

Le premier moyen n'est pas fondé.

V. Deuxième moyen

V.1. Argumentation de la partie requérante

Le deuxième moyen est pris de la violation de l'article 14 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, de l'article 1^{er} du 1^{er} Protocole à cette Convention, 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, de l'article 22.8 de

la Sixième directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977, des articles 10, 11 et 16 de la Constitution, de l'article 544 du Code civil, du principe d'égalité des usagers du service public et du principe d'égalité devant les charges publiques.

Dans une première branche, la partie requérante dénonce une charge exorbitante, l'acquisition d'un matériel électronique qui coûte entre 1.250 et 10.000 euros, entièrement à charge de l'exploitant, qui n'est pas proportionnée à l'objectif poursuivi. Elle affirme que l'imposition d'une telle 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 et, d'autre part, si elle est proportionnée, qu'en l'occurrence, cette ingérence n'est pas nécessaire pour atteindre l'objectif d'assurer la correcte application de la TVA et de lutter contre la fraude, que la partie adverse aurait pu envisager d'atteindre cet objectif par un procédé moins attentatoire aux droits fondamentaux des exploitants, que 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, que 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, qu'en outre, l'ingérence querellée n'assure pas un juste équilibre entre la sauvegarde du droit de propriété et les exigences de l'intérêt général, que 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", 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 et que l'acte attaqué, en tant qu'il ne prévoit aucune indemnisation quelconque de l'achat du dispositif querellé, constitue une ingérence disproportionnée dans le droit de propriété des exploitants.

Dans une seconde branche, elle expose que l'acte attaqué contrevient au principe d'égalité et de non-discrimination en tant que cet arrêté impose au seul secteur HoReCa des règles qui ne sont pas applicables à d'autres secteurs d'activité économique comparables sans qu'il existe de raison objective, raisonnable ou proportionnée et que 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.

Dans une troisième branche, elle met en doute la conformité de l'arrêté attaqué à l'article 22.8 de la Sixième directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977, lu en combinaison avec le principe d'égalité et de non-discrimination puisque, si cette disposition autorise les États membres à prévoir d'autres obligations qu'ils

jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude, encore faut-il que ces mesures ne soient pas discriminatoires et qu'elles puissent résulter d'une justification suffisamment précise et accessible au contribuable et qu'il conviendrait d'interroger la Cour de Justice de l'Union européenne à cet égard.

Elle développe ces trois branches dans son mémoire en réplique et son dernier mémoire.

V.2. Appréciation du Conseil d'État

Le moyen est entièrement dirigé contre le système de la caisse enregistreuse, tel qu'établi par l'arrêté du 30 décembre 2009 fixant la définition et les conditions auxquelles doit répondre un système de caisse enregistreuse dans le secteur HoReCa et 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 en ce qui concerne la délivrance d'un ticket de caisse au moyen d'un système de caisse enregistreuse dans le secteur HoReCa.

Comme il a été dit à propos du premier moyen, les griefs formulés à l'encontre de ces arrêtés ne sont pas de nature à justifier l'annulation de l'arrêté attaqué.

Le deuxième moyen est irrecevable.

VI. Troisième moyen

VI.1. Argumentation de la partie requérante

Le troisième moyen est pris de la violation de l'article 160 de la Constitution, de l'application de l'article 159 de la Constitution et des articles 3, § 1^{er} et 84, § 1^{er}, al. 1^{er}, 2°, des lois sur le Conseil d'État.

La partie requérante rappelle que l'acte attaqué modifie l'annexe à 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 en visant dorénavant certains actes, que ces infractions résultent du non-respect de l'arrêté royal du 30 décembre 2009, précité, et de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la TVA, singulièrement en ses articles 21bis et 22.

Elle relève que l'arrêté du 30 décembre 2009 a été précédé d'un avis de la section de législation n° 47.558/1, donné le 10 décembre 2009, en application de l'article 84, §1^{er}, 2°, des lois sur le Conseil d'État, et que l'urgence à saisir la section de législation a été justifiée comme suit :

" 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".

Elle estime que cette motivation de l'urgence n'est guère exacte en ce qu'elle expose que "ces 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", alors que, près de 7 ans plus tard, force est de constater que lesdites mesures ne sont pas entrées en vigueur. Selon elle, 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. Enfin, elle considère que l'absence manifeste de possibilité d'une mise en œuvre effective de cette réglementation ne permettrait 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.

Elle en conclut que l'urgence visée à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1, 2°, des lois sur le Conseil d'État n'est pas légalement justifiée, qu'il en découle que l'arrêté du 30 décembre 2009 est irrégulier pour n'avoir pas été précédé d'une consultation valable de la section de législation du Conseil d'État, qu'il convient d'en écarter l'application sur la base de l'article 159 de la Constitution et qu'en tant que l'arrêté attaqué renvoie à l'application d'un arrêté irrégulier, il s'en trouve lui-même entaché d'irrégularité.

Elle développe le moyen dans son mémoire en réplique et son dernier mémoire.

VI.2. Appréciation du Conseil d'État

Le moyen est exclusivement dirigé contre l'arrêté du 30 décembre 2009 fixant la définition et les conditions auxquelles doit répondre un système de caisse enregistreuse dans le secteur HoReCa.

Comme il a été dit à propos du premier moyen, les griefs formulés à l'encontre de cet arrêté ne sont pas de nature à justifier l'annulation de l'arrêté attaqué.

Le troisième moyen est irrecevable.

**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 neuf novembre deux mille dix-huit, par :

Pascale VANDERNACHT,
Diane DÉOM,
Marc JOASSART,
Frédéric QUINTIN,

président de chambre,
conseiller d'État,
conseiller d'État,
greffier assumé

Le Greffier assumé,

Le Président,

Frédéric QUINTIN.

Pascale VANDERNACHT.