

CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF.

XV^e CHAMBRE

A R R Ê T

n° 243.028 du 23 novembre 2018

A. 222.784/XV-3488

En cause : **l'association sans but lucratif
"Union des Hôteliers,
Restaureurs, Cafetiers
et Traiteurs de Bruxelles
et Entreprises assimilées de Bruxelles"
(FED. HoReCa BRUXELLES-BRUSSEL),**
ayant élu domicile chez
M^{es} Philippe SIMONART
et Céline BEAUJEAN, avocats,
avenue Louise 372
1050 Bruxelles,

contre :

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

I. Objet de la requête

Par une requête introduite le 31 juillet 2017, l'a.s.b.l. "Union des Hôteliers, Restaureurs, Cafetiers et Traiteurs de Bruxelles et Entreprises assimilées de Bruxelles" (FED. HoReCa BRUXELLES-BRUSSEL), 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.

Les derniers mémoires ont été régulièrement échangés.

L'a.s.b.l. "Interprovinciale des Fédérations d'Hôteliers, Restaurateurs, Cafetiers et Entreprises assimilées de Wallonie", en abrégé FED. HoReCa WALLONIE, a également introduit un recours contre l'arrêté royal du 11 mai 2017 précité. Ce recours en annulation a été rejeté par un arrêt n° 242.908 du 9 novembre 2018.

Par une ordonnance du 8 octobre 2018, l'affaire a été fixée à l'audience publique du 20 novembre 2018 à 9 heures 30.

M^{me} Pascale VANDERNACHT, président de chambre, a fait rapport.

M^e Ronald FONTEYN, *loco* M^{es} Philippe SIMONART et Céline BEAUJEAN, 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, 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. Rétroactes

1. L'article 70, § 4, alinéa 1^{er} du Code de la TVA, 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, devenu l'arrêté 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 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 est signé par le Roi. Publié au Moniteur belge du 1^{er} juin 2017, il est entré en vigueur le 11 juin 2017.

Il s'agit de l'acte attaqué qui 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^o 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^o 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^o 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^o 1. Pour la détermination du montant de l'amende à appliquer, il a été tenu compte des mêmes montants repris pour les factures.

Compte tenu de ce qui précède, l'article 1^{er} du présent projet remplace le point H de la section 2.

Il a été tenu compte de l'avis du Conseil d'État, section législation, n^o 60.957/3 du 9 mars 2017. Pour des raisons de cohérence avec les autres rubriques de l'annexe à l'arrêté royal n^o 44, il est cependant indiqué de ne pas radier au point 2 de la section 2, II, la partie de phrase "prévues par ou en vertu de la réglementation".

IV. Premier moyen

IV.1. Thèse de la partie requérante

Le premier moyen est pris de la violation l'article 14 de la Convention 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 53octies, § 1^{er}, alinéa 6, 53decies, §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 pourvoit 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, méconnaissant 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 53*octies*, § 1^{er}, alinéa 6, 53*decies*, § 2 et 54, alinéa 1^{er}, du Code de 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 la Constitution même, 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 prévues aux 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 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 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 ?".

La partie requérante réplique qu'à aucun moment, elle n'a prétendu que les dispositions du Code sur la T.V.A. visées par le moyen constituaient le fondement légal de l'acte attaqué, mais bien celui de l'arrêté du 30 décembre 2009, précité. Elle indique que, dans la mesure où le défaut de détention d'un système de caisse enregistreuse qui satisferait à cet arrêté royal du 30 décembre 2009, précité, est érigé en infraction par l'acte attaqué, il n'est pas inadéquat de vérifier la légalité et la constitutionnalité de ce système lui-même et qu'il est donc manifeste que la question préjudicielle proposée et portant sur l'article 53^{octies}, §1^{er}, alinéa 6 du Code sur la T.V.A. n'est pas étrangère à l'examen de la régularité de l'acte attaqué. Selon elle, la circonstance que le non-respect des obligations instaurées par cet arrêté royal aurait été sanctionné préalablement à l'acte attaqué n'énervé pas le raisonnement qui précède, pas plus qu'elle ne met en cause la recevabilité du moyen. Quant au fondement du moyen, à aucun moment, elle ne prétend qu'il n'appartiendrait pas au Roi de fixer le montant des amendes fiscales non proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée mais souligne que le problème se situe en amont, à savoir dans l'instauration même du système de caisse dont le défaut est érigé en infraction par l'acte attaqué.

Dans son dernier mémoire, elle répète que le principe de légalité déduit de l'article 170 de la Constitution est, dans certaines hypothèses, élargi au mode de perception de l'impôt et cite, à ce propos, de la doctrine. Elle soutient qu'en l'espèce, l'inconstitutionnalité résulte de la loi elle-même en tant qu'elle habilite le Roi à procéder ainsi qu'il est reproché. Se prévalant de plusieurs arrêts de la Cour constitutionnelle, elle souligne que le procédé de la réserve d'interprétation est de jurisprudence courante et estime que la question préjudicielle proposée dans sa requête devrait être posée eu égard à l'obligation du Conseil d'État de saisir la Cour constitutionnelle au regard de l'article 26, § 2, alinéa 1^{er} de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle.

IV.2. Appréciation

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, précité, et l'article 21^{bis} 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 en matière 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 principalement l'arrêté royal du 30 décembre 2009, précité, et, en certains passages, l'article 21*bis* 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.

Par son arrêt n° 241.064 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, précité, serait sans incidence sur la légalité même de l'arrêté attaqué. 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, précité, et d'en écarter, le cas échéant, l'application. Dans cette mesure, le moyen est inopérant et, dès lors, irrecevable.

Enfin, 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 atteinte aux droits et libertés fondamentales des exploitants concernés au point que seule une loi aurait pu l'imposer. Il apparaît, en outre, que cette obligation ne concerne que le secteur HoReCa en raison de ses spécificités. La distinction entre ce secteur et les autres secteurs d'activités socio-économique ne figure pas dans le Code T.V.A. de sorte qu'il n'y a pas lieu d'interroger la Cour constitutionnelle à ce sujet. Le premier moyen n'est également pas fondé en ce qu'il dénonce une violation de la règle de l'égalité devant la loi.

Au vu de ce qui précède, le premier moyen n'est pas fondé.

V. Deuxième moyen

V.1. Thèse de la partie requérante

Le deuxième moyen est pris 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 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 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 litigieux, 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.

La partie requérante réplique que la circonstance que le droit de l'Union a été modifié puis transposé après l'adoption de l'arrêté précité de 2009 est indifférente à la recevabilité du moyen. Elle note que la partie adverse ne répond pas à la question de la nécessité de l'ingérence en cause dans le droit de propriété et que celle-ci fait également valoir que l'instauration de la caisse enregistreuse dans le seul secteur HoReCa se justifierait par la diminution du taux de la TVA applicable à ce

secteur particulier et en constituerait le corollaire. Or, à son estime, la diminution du taux de la TVA ne bénéficie qu'aux consommateurs et non aux restaurateurs eux-mêmes, ces derniers se voyant imposer des charges exorbitantes aux fins de la perception de la taxe dont ils sont institués percepteurs ce qui porte atteinte à leurs droits fondamentaux. Par ailleurs, elle considère que l'argument de la "contrepartie à la baisse du taux" ne justifie pas une différence entre secteurs d'activités comparables quant aux modes de perception d'une même taxe et que rien ne permet de comprendre pourquoi des catégories d'administrés soumis à des taux plus importants échappent eux-mêmes à un mode de perception de la taxe pourtant jugé "plus efficace". Elle est ainsi d'avis qu'il conviendrait de vérifier la conformité de l'arrêté litigieux au regard des "articles 273 ainsi que 217 à 240 de la [directive] 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, lue en combinaison avec le principe d'égalité et de non-discrimination puisque, si cette disposition [sic] 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". Selon elle, en cette branche, le moyen, qui postule le défaut de compatibilité de la législation nationale au droit de l'Union, est d'ordre public.

Dans son dernier mémoire, elle répète que, dans la mesure où le défaut de détention d'un système de caisse qui satisferait à l'arrêté royal du 30 décembre 2009, précité, est érigé en infraction par l'acte attaqué, il n'est pas inadéquat de vérifier la légalité et la constitutionnalité de ce système lui-même. Elle relève également que l'arrêt n° 241.064 du 21 mars 2018 ne répond pas à la question de la nécessité de l'ingérence en cause dans le droit de propriété et tenant compte de l'enseignement de l'arrêt n° 241.065 du 21 mars 2018, elle indique qu'il s'impose d'interroger la Cour de justice de l'Union européenne comme il suit:

" 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 ou l'article 273 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, qui autorise l'un comme l'autre 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, lus en combinaison avec le principe d'égalité et de non-discrimination et avec les dispositions correspondantes de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, doivent-ils être interprétés comme autorisant qu'une différence de traitement puisse être instituée entre le secteur de la restauration et le secteur du petit commerce quant aux obligations jugées nécessaires pour assurer l'exacte perception de la taxe précitée et pour éviter la fraude ?".

V.2. Appréciation

Le moyen est entièrement dirigé contre le système de la caisse enregistreuse, tel qu'il est établi par l'arrêté royal du 30 décembre 2009, précité, et l'article 21bis de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992, précité, 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. Par ailleurs, il a déjà été répondu à ce moyen dans l'arrêt n° 241.064, précité, qui a autorisé de la chose jugée à l'égard de la partie requérante laquelle n'est ainsi plus recevable à mettre la légalité de cette réglementation en cause par la voie incidente, pour les mêmes motifs, dans le cadre du présent recours. Il n'y a dès lors pas lieu de poser à la Cour de Justice de l'Union européenne la question préjudicielle suggérée par la partie requérante.

Le deuxième moyen est irrecevable.

VI. Troisième moyen

VI.1. Thèse 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}, alinéa 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 royal du 30 décembre 2009, précité, 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 il 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 sept 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^{er}, 2^o, des lois sur le Conseil d'État n'est pas légalement justifiée, qu'il en découle que l'arrêté royal du 30 décembre 2009, précité, 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 réitère ses arguments dans son mémoire en réplique.

Dans son dernier mémoire, elle se prévaut de l'arrêt n° 241.064 du 21 mars 2018 et estime qu'il n'est pas question ici de vérifier si l'arrêté royal du 30 décembre 2009, précité, est le fondement de l'acte attaqué mais bien de considérer si l'acte attaqué pouvait ériger la non-détention d'une caisse enregistreuse en infraction, tenant compte de l'illégalité invoquée de l'arrêté de 30 décembre 2009, précité. À son estime, cette question est d'ordre public en tant qu'elle touche à la qualification d'une infraction pénale.

VI.2. *Appréciation*

Le moyen est exclusivement dirigé contre l'arrêté du 30 décembre 2009, précité.

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 vingt-trois 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.