

CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF

XV^e CHAMBRE

A R R Ê T

n° 261.103 du 18 octobre 2024

A. 236.876/XV-5139

En cause : **l'association sans but lucratif
FÉDÉRATION DES CAFÉS DE BELGIQUE
(FEDCAF BELGIUM),**
ayant élu domicile chez
M^{es} Yaël SPIEGEL
et Emmanuel VAN NUFFEL, avocats,
avenue Louise, 81
1050 Bruxelles,

contre :

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

I. Objet de la requête

Par une requête introduite, par la voie électronique, le 21 juillet 2022, la partie requérante demande l'annulation de « l'arrêté royal n° 2bis du 15 mai 2022 fixant les bases forfaitaires de taxation en matière de taxe sur la valeur ajoutée pour les cafetiers et les petits cafetiers (*Moniteur belge* du 25 mai 2022) ».

II. Procédure

Le dossier administratif a été déposé.

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

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

Le rapport, concluant au rejet, a été notifié aux parties.

La partie requérante a déposé un dernier mémoire.

Par une ordonnance du 23 mai 2024 et en l'absence d'objection de l'auditeur rapporteur, la chambre a proposé aux parties que l'affaire ne soit pas appelée à l'audience, conformément à l'article 26, § 2, du règlement général de procédure.

Aucune partie n'a sollicité la tenue d'une audience.

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. Faits

1. L'article 56 du Code de la TVA, tel qu'il a été remplacé par la loi du 30 juillet 2018 portant des dispositions diverses en matière de taxe sur la valeur ajoutée, dispose comme suit :

« § 1^{er}. Selon les modalités que le Roi détermine, des bases forfaitaires de taxation peuvent, après consultation des groupements professionnels intéressés et par secteur d'activité, être appliquées pour les assujettis qui satisfont aux conditions suivantes :

1° être une personne physique ;

2° exercer des activités professionnelles comportant, pour au moins 75 p.c. du chiffre d'affaires, des opérations pour lesquelles il n'y a pas d'obligation d'émettre des factures pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée ;

3° avoir un chiffre d'affaires annuel qui n'excède pas 750.000 euros, non compris la taxe sur la valeur ajoutée ;

4° ne pas effectuer des livraisons de biens et des prestations de services pour lesquelles ils sont tenus de délivrer au client le ticket de caisse visé 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.

L'alinéa 1^{er} est applicable aux sociétés en nom collectif, aux sociétés en commandite et aux sociétés à responsabilité limitée jusqu'au 31 décembre 2019.

Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, les bases forfaitaires de taxation peuvent être appliquées aux assujettis qui ne remplissent pas la condition prévue à l'alinéa 1^{er}, 2°, lorsque les opérations pour lesquelles l'émission d'une facture est obligatoire sont conclues avec un petit nombre de personnes ou portent sur des quantités de biens qui ne sont pas sensiblement supérieures à celles qui sont habituellement livrées à des particuliers. En aucun cas, les opérations pour lesquelles l'émission d'une facture est obligatoire ne peuvent dépasser 40 p.c. du chiffre d'affaires.

Selon les modalités que le Roi détermine, des bases forfaitaires de taxation spéciales peuvent, après consultation des groupements professionnels intéressés et par secteur d'activité, également être appliquées pour les assujettis qui exercent leur activité dans des conditions particulières similaires, notamment en raison de la nature ou de la qualité des biens qu'ils livrent ou de la nature des services

qu'ils fournissent ou en raison de leur mode d'approvisionnement ou de leurs marges bénéficiaires.

À l'égard des assujettis qui exercent leur activité dans des conditions ne permettant pas d'appliquer les bases forfaitaires de taxation, même spéciales, qui ont été établies, ces bases forfaitaires de taxation peuvent, à leur demande, être adaptées à l'activité de ces assujettis.

§ 2. Le chiffre d'affaires qui sert de référence pour bénéficier de l'application des bases forfaitaires visées au paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, est constitué par le montant, hors taxe sur la valeur ajoutée :

- a) du chiffre d'affaires total des différentes activités professionnelles exercées par un même assujetti ;
- b) du chiffre d'affaires total des activités professionnelles qui sont exercées par plusieurs assujettis, en indivision ou en association.

Lorsque des époux exercent séparément une activité professionnelle, il y a lieu de considérer distinctement le chiffre d'affaires réalisé par chacun d'entre eux, quel que soit leur régime matrimonial.

§ 3. L'assujetti soumis à l'application des bases forfaitaires visées au paragraphe 1^{er} est censé, jusqu'à preuve du contraire, avoir livré, tels quels ou après transformation, ou avoir utilisé dans l'exécution des services, dans les conditions qui rendent la taxe exigible, tous les biens qui lui ont été livrés, qui ont fait l'objet, dans son chef, d'acquisitions intracommunautaires ou qu'il a importés. Cette présomption s'applique, en règle, à chaque période de déclaration.

Lorsque l'assujetti ne dresse pas chaque année un inventaire de son stock, ce stock est présumé être resté constant.

Lorsque l'assujetti dresse chaque année un inventaire de son stock, le montant des achats, des acquisitions intracommunautaires et des importations est, pour la détermination du chiffre d'affaires de la période au cours de laquelle l'inventaire est dressé, augmenté ou diminué, selon le cas, de la différence de valeur, exprimée en prix d'achat, des biens repris dans les inventaires annuels successifs de son stock.

Lorsque l'assujetti soumis à l'application des bases forfaitaires visées au paragraphe 1^{er} effectue des opérations qui sont exemptées de la taxe ou pour lesquelles des bases forfaitaires de taxation n'ont pas été établies, il n'est pas tenu compte, pour la détermination forfaitaire du chiffre d'affaires des biens qui lui ont été livrés, qui ont fait l'objet, dans son chef, d'acquisitions intracommunautaires ou qu'il a importés et qui ont été affectés à l'exécution des opérations susvisées. Il appartient à l'assujetti de faire la preuve de cette affectation.

§ 4. L'assujetti soumis à l'application des bases forfaitaires visées au paragraphe 1^{er} peut opter pour le régime normal de la taxe.

Il peut toutefois opter pour le régime de la franchise de taxe établi par l'article 56bis, lorsqu'il répond aux conditions imposées pour l'application de ce régime.

Lors du passage au régime normal de la taxe ou au régime de la franchise de taxe, l'assujetti peut obtenir la restitution de la taxe qu'il a acquittée en raison des biens, qui, pour l'application du régime du forfait, sont censés avoir été livrés mais qu'il a encore en stock.

L'assujetti soumis au régime normal de la taxe ou au régime de la franchise de taxe visé à l'article 56*bis* peut bénéficier de l'application des bases forfaitaires visées au paragraphe 1^{er} pour autant qu'il remplisse les conditions prévues pour l'application de ce régime et qu'il dresse, au moment du passage, un inventaire de son stock.

§ 5. Le Roi fixe les conditions d'application pratiques et les formalités à observer en ce qui concerne notamment le commencement, le changement ou la cessation de l'activité, le régime de taxation et les modalités d'exercice des options visées au paragraphe 4.

Il fixe en outre les modalités de détermination des bases forfaitaires visées au paragraphe 1^{er} par l'administration ».

Cet article est exécuté par l'arrêté royal n° 2 du 19 décembre 2018 relatif au régime du forfait en matière de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : « l'arrêté royal n° 2 du 19 décembre 2018 ») qui dispose comme suit en ses articles 1^{er}, 7, 8 et 9 :

- Art. 1^{er} :

« § 1^{er}. L'assujetti qui commence son activité avant le 1^{er} janvier 2022 peut bénéficier du régime des bases forfaitaires de taxation établi par l'article 56 du Code et instauré pour l'un des secteurs d'activité énumérés à l'annexe au présent arrêté lorsque, dans la déclaration prévue par l'article 53, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1°, du Code, il déclare que, selon toute probabilité, son activité répondra aux conditions fixées pour l'application de ce régime.

[...] ».

- Art. 7 :

« Dans le courant de chaque année, des bases forfaitaires provisoires sont établies conformément à l'article 56, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code, pour le calcul de la taxe à payer au cours de l'année suivante.

Ces bases peuvent être modifiées, selon la même procédure, dans le courant de cette dernière année pour tenir compte des changements sensibles qui seraient intervenus entre-temps dans les éléments constitutifs du forfait.

Les bases forfaitaires établies conformément aux alinéas 1^{er} et 2 sont définitives pour autant que les modifications qui seraient intervenues après leur établissement, dans les éléments constitutifs du forfait, ne fassent pas varier d'au moins 2 p.c. le chiffre d'affaires calculé forfaitairement ».

- Art. 8 :

« Les groupements professionnels qui désirent être consultés pour l'établissement des bases forfaitaires de taxation, doivent, chaque année, avant le 1^{er} février, fournir à l'administration les éléments détaillés et chiffrés nécessaires pour l'établissement de ces bases forfaitaires ».

- Art. 9 :

« Le Ministre des Finances ou son délégué détermine les modalités pratiques d'application du présent arrêté en ce qui concerne le paiement de la taxe et le changement du régime de taxation. Il prévoit également la forme et le contenu des documents propres à ce régime ».

L'annexe de l'arrêté royal n° 2 contient la liste des secteurs d'activités – dont les cafetiers et les petits cafetiers – pour lesquels des bases forfaitaires de taxation doivent être établies.

2. Par un arrêt n° 251.520 du 17 septembre 2021, le Conseil d'État annule la « réglementation forfaitaire en matière de TVA pour les cafetiers – année 2020 (F 2020/4-24) », prise par le SPF Finances le 14 février 2020.

Par un arrêt n° 254.168 du 30 juin 2022, le Conseil d'État annule la « réglementation forfaitaire en matière de TVA pour les cafetiers – année 2021 (F 2021/4-24) », prise par le SPF Finances le 21 janvier 2021.

En substance, le Conseil d'État constate, dans ces deux arrêts, que les forfaits sont établis par la voie d'une circulaire qui revêt un caractère réglementaire et que celle-ci n'a pas été soumise à la section de législation du Conseil d'État, sans justification d'une éventuelle urgence.

3. Le 25 mars 2022, la section de législation du Conseil d'État est invitée par le Ministre des Finances à donner un avis, dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté royal « modifiant l'arrêté royal n° 2 du 19 décembre 2018 [...] en ce qui concerne la détermination des bases forfaitaires de taxation ».

4. Le 28 mars 2022, la section de législation est invitée par le Ministre des Finances à donner un avis, dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté ministériel « fixant les bases forfaitaires de taxation en matière de taxe sur la valeur ajoutée pour les cafetiers et les petits cafetiers ».

5. Le 25 avril 2022, la section de législation donne un avis sur chacun des projets.

Dans l'avis n° 71.268/3, elle relève que le projet d'arrêté royal a pour objet « de remplacer l'article 9 de l'arrêté royal n° 2 du 19 décembre 2018 [...] afin d'habiliter le ministre qui a les Finances dans ses attributions [...] à définir les modalités pratiques d'application de cet arrêté en ce qui concerne la détermination des bases forfaitaires de taxation (article 1^{er} du projet) ». À cet égard, elle est d'avis que « la délégation au ministre visant à définir les modalités pratiques d'application de l'arrêté royal n° 2 du 19 décembre 2018 en ce qui concerne la détermination des

bases forfaitaires de taxation ne peut pas se concrétiser et que le régime prévu par le projet d'arrêté ministériel précité qui pourvoit à son exécution doit être remanié en projet d'arrêté royal ». La section de législation constate, en outre, que le projet d'arrêté royal a pour objet de remplacer, « dans l'annexe de l'arrêté précité, le mot “cafetiers” [...] par les mots “cafetiers et petits cafetiers” ». Sur ce point, elle observe qu'« il ressort [...] du rapport au Roi et du projet d'arrêté ministériel sur lequel l'avis du Conseil d'État a également été sollicité (demande d'avis 71.271/3) que l'intention est de prévoir un “régime de simplification” distinct pour les petits cafetiers », de sorte que « l'annexe de l'arrêté royal n° 2 du 19 décembre 2018 doit mentionner les deux catégories distinctement – et d'une manière exclusive ».

Dans l'avis n° 71.271/3, la section de législation constate que « le fondement juridique du projet [d'arrêté ministériel] est recherché dans l'article 9 de l'arrêté royal n° 2 du 19 décembre 2018 [...] tel qu'il serait remplacé par l'arrêté royal ‘modifiant l'arrêté royal n° 2 du 19 décembre 2018 [...] en ce qui concerne la détermination des bases forfaitaires de taxation’, sur lequel l'avis du Conseil d'État a également été demandé (demande d'avis 71.268/3) ». Elle indique qu'« ainsi qu'il est observé dans l'avis 71.268/3, donné ce jour sur ce dernier projet, l'habilitation que cette disposition confère au ministre pour déterminer les modalités d'application pratiques de l'arrêté royal n° 2 du 19 décembre 2018 en ce qui concerne la détermination des bases forfaitaires de taxation ne peut être admise », de sorte que « le régime contenu dans le projet qui entend mettre en œuvre cette habilitation doit être refondu en un projet d'arrêté royal, qui trouverait ainsi son fondement juridique dans l'article 56 du Code de la TVA ». Au titre d'« observation générale », elle relève que « les bases forfaitaires de taxation en matière de taxe sur la valeur ajoutée pour les petits cafetiers et cafetiers sont calculées en multipliant le prix d'achat de certains produits par un coefficient déterminé ou en considérant qu'une bouteille ou un fût contient un nombre de consommations déterminé », mais elle observe que « le Conseil d'État ne dispose pas des éléments nécessaires lui permettant d'apprécier si les hypothèses utilisées correspondent à la gestion usuelle des cafetiers et petits cafetiers ». Elle procède toutefois à l'examen du texte.

6. L'arrêté royal n° 2bis du 15 mai 2022 fixant les bases forfaitaires de taxation en matière de taxe sur la valeur ajoutée pour les cafetiers et les petits cafetiers est publié au *Moniteur belge* du 25 mai 2022. Il s'agit de l'acte attaqué.

Le préambule vise l'avis n° 71.271/3, précité. Le rapport au Roi précise notamment ce qui suit :

« [L'arrêté royal] tient compte, en ce qui concerne le texte, des remarques très limitées formulées par la section de législation du Conseil d'État dans son avis n° 71.271/3 relatif au contenu du texte du projet d'arrêté ministériel fixant les bases

forfaitaires de taxation en matière de taxe sur la valeur ajoutée pour les cafetiers et les petits cafetiers.

Le régime visé dans le présent arrêté royal est, à l'exception de quelques modifications mineures visant à mettre le texte en conformité avec l'avis du Conseil d'État précité, totalement identique au texte de l'arrêté ministériel précité qui a fait l'objet de l'avis de l'Inspection des Finances du 11 mars 2022, de l'accord de la Secrétaire d'État au Budget du 23 mars 2022 et de l'avis du Conseil d'État précité. Pour cette raison, le préambule de cette décision se réfère exclusivement aux avis en question et aucun nouvel avis ou accord n'a été demandé.

Le présent arrêté consistant en la transcription dans un arrêté royal de la circulaire administrative relative au forfait pour les cafetiers et petits cafetiers pour l'année 2020 (circulaire F 2020/4-24), laquelle est appliquée de la même manière pour les années suivantes (2021 et 2022), les commentaires qui suivent se limiteront à expliquer les principes importants de ce régime. Il est renvoyé pour le surplus vers cette circulaire, publiée sur Fisconetplus. Les chiffres qui servent de base au calcul des différents éléments de la base d'imposition des opérations réalisées par les cafetiers et petits cafetiers découlent des consultations entreprises entre l'administration et les secteurs concernés conformément à l'article 56, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, phrase liminaire, du Code. Ils n'ont jamais fait l'objet de contestations particulières quant à leur pertinence, à l'exception des recours précités, introduits par une fédération qui, pour les forfaits 2020 et 2021, n'avait pas manifesté sa volonté de participer aux négociations relatives à l'établissement des bases forfaitaires de taxation pour ce secteur ».

Le chapitre 1^{er} (articles 1^{er} à 4) détermine qui est considéré comme cafetier et comme petit cafetier (article 2), prévoit la possibilité pour les petits cafetiers d'être imposés selon le régime des bases forfaitaires de taxation pour les cafetiers (article 3) et exclut du champ d'application de l'arrêté les « exploitations de nature particulière » (article 4).

Le chapitre 2 (articles 5 à 11) règle le calcul des bases forfaitaires de taxation en matière de taxe sur la valeur ajoutée pour les petits cafetiers. Il prévoit, à cet effet, un régime pour les boissons froides et chaudes (articles 7 et 8), pour les menues denrées alimentaires non préparées par le cafetier et les œufs durs (articles 9 et 10) ainsi que pour les boissons alcoolisées (article 11).

Le chapitre 3 (articles 12 à 24) règle le calcul des bases forfaitaires de taxation en matière de taxe sur la valeur ajoutée pour les cafetiers. Il prévoit, à cet égard, un régime pour la bière en fûts (articles 13 à 15), pour la bière en bouteilles (article 16), pour les eaux, limonades, boissons à base de cola ou de lait, jus de fruits et de légumes (article 17), pour les vins, apéritifs, portos et boissons alcoolisées (article 18), pour le café (article 19), pour le thé (article 20), pour le bouillon (article 21), pour les potages achetés préparés (article 22), pour les menues denrées alimentaires non préparées par le cafetier et les œufs durs (article 23) ainsi que pour les boissons rafraîchissantes et les eaux gazeuses débitées au moyen d'installations du type post- ou premix (article 24).

Le chapitre 4 (articles 25 à 30) contient un certain nombre de dispositions communes aux cafetiers et petits cafetiers en ce qui concerne le facturier d'entrée (article 25), les feuilles de calcul (article 26), le justificatif tarif des prix pratiqués dans le café (article 27), la consommation personnelle de l'exploitant, de son ménage et de son personnel (article 28), la modification des conditions d'exercice de l'exploitation (article 29) et l'exclusion des cafetiers ou petits cafetiers qui fournissent d'autres repas (article 30).

Le chapitre 5 (articles 31 et 32) contient des dispositions finales. Selon l'article 31, « les bases forfaitaires de taxation, telles que déterminées par le présent arrêté, sont applicables aux opérations réalisées à partir du 1^{er} janvier 2020 et restent d'application jusqu'à modification du présent arrêté ». L'article 32 règle l'entrée en vigueur de l'arrêté (1^{er} janvier 2020).

IV. Premier moyen

IV.1. Thèse de la partie requérante

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

Dans sa requête, la partie requérante relève que la partie adverse a adopté l'acte attaqué sans le soumettre à l'avis préalable de la section de législation du Conseil d'État, aux motifs, d'une part, que l'acte attaqué reprend le texte du projet d'arrêté ministériel à propos duquel la section de législation avait formulé des observations très limitées dans son avis n° 71.271/3, dont il tient compte et, d'autre part, que l'acte attaqué n'apporte que quelques modifications mineures visant à mettre le texte en conformité avec cet avis du Conseil d'État.

Elle fait valoir que l'avis antérieurement donné « n'épuise pas *per se* la compétence de consultation de la section de législation au sens de l'article 3 des lois coordonnées ». Selon elle, un acte réglementaire doit en principe être soumis à l'avis de la section de législation, même s'il reprend le texte d'un acte antérieur qui a été soumis à son avis mais n'a finalement pas été adopté ou qui a été annulé par la section du contentieux administratif. À cet égard, elle s'appuie sur les « principes de technique législative » et sur l'arrêt n° 231.158 du 7 mai 2015 selon lequel « aucune règle ne dispense l'autorité de consulter la section de législation lorsqu'elle procède à la réfection d'un arrêté réglementaire précédemment annulé ».

Elle admet que la section de législation ne doit plus être consultée sur un projet d'acte réglementaire s'il porte sur des dispositions qui ont été précédemment soumises à son avis. Mais elle expose que « c'est alors dans des conditions strictes d'équivalence des dispositions reprises qu'elle a pu examiner à l'occasion de cette demande de consultation ». Elle estime qu'en l'espèce, la section de législation n'avait pas examiné les dispositions de l'acte attaqué. Elle rappelle que, dans son avis n° 71.271/3, la section de législation a indiqué qu'elle « ne dispos[ait] pas des éléments nécessaires lui permettant d'apprécier si les hypothèses utilisées correspondent à la gestion usuelle des cafetiers et petits cafetiers ». Elle voit dans cette remarque la preuve que la section de législation n'avait pas épuisé sa compétence.

Dans son mémoire en réplique, elle conteste que la section de législation épuise sa compétence dès que le projet de normes lui a été soumis, quelle que soit l'étendue de la consultation demandée, fût-elle réduite à la compétence, au fondement légal et au respect des formes. Au contraire, selon elle, la consultation de la section de législation est entière et doit porter tant sur le fond que sur la compétence, le fondement juridique ou le respect des formes.

Elle rappelle que la partie adverse a soumis le précédent arrêté ministériel à la section de législation, en application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, c'est-à-dire en limitant son avis à la compétence, au fondement juridique et au respect des formes, et qu'elle ne lui a pas fourni les données utilisées pour établir les bases forfaitaires de taxation. Elle estime qu'en indiquant qu'elle ne disposait pas « des éléments nécessaires lui permettant d'apprécier si les hypothèses utilisées correspondent à la gestion usuelle des cafetiers et petits cafetiers », la section de législation a indiqué à la partie adverse qu'elle n'avait pas pu épuiser sa compétence de consultation, de sorte qu'en s'abstenant de soumettre le projet d'arrêté royal à l'avis de la section de législation, la partie adverse a violé l'article 3, § 1^{er}, des lois coordonnées sur le Conseil d'État.

Dans son dernier mémoire, elle observe encore que la consultation de la section de législation est d'ordre public et qu'il s'agit d'une formalité substantielle, dont l'objet est de garantir le respect de l'État de droit et la sécurité juridique. Elle se réfère à l'arrêt n° 231.158 du 7 mai 2015. Elle estime que la section de législation ne peut réaliser cette mission de consultation de manière effective que si l'autorité l'informe complètement et lui fournit tous les éléments lui permettant de comprendre les objectifs qu'elle poursuit et les raisons de ses choix.

Elle interprète l'avis n° 71.271/3 en ce sens que « la section de législation a attiré l'attention de la partie adverse sur une insuffisance d'information,

qui ne lui permet pas d'examiner si les bases forfaitaires de taxation qu'elle entend déterminer reflètent bien la réalité de l'activité des cafetiers et des petits cafetiers, c'est-à-dire si la partie adverse s'est fondée sur des données correctes en fait et pertinentes pour déterminer, sur une échelle moyenne, la nature et la quantité des opérations donnant lieu en principe à l'application de la TVA ». Selon elle, « le défaut dans l'information de la section de législation a eu pour conséquence l'absence d'avis sur cet objet : les bases forfaitaires ont-elles été valablement établies ? ».

Elle pose la question de savoir « si un avis ainsi restreint par exclusion de l'élément essentiel du projet peut être considéré comme un avis au sens de l'article 3, § 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, c'est-à-dire un avis par lequel la section de législation a effectivement examiné les dispositions du projet et a pu alors épuiser sa compétence ». Selon elle, la question est différente de celle de savoir si un projet modifié doit être de nouveau soumis à la section de législation, s'il n'a pas fait l'objet de modifications substantielles et s'il ne fait que répondre à certaines observations qu'elle avait émises. Elle estime, par ailleurs, que « la jurisprudence de la section du contentieux administratif relative à l'absence de consultation de la section de législation lorsque celle-ci a refusé d'examiner un premier projet en considérant cet examen prématuré n'est pas transposable ». Elle expose que « la section de législation n'a pas refusé d'examiner les bases forfaitaires déterminées par l'acte attaqué ; elle a observé que la partie adverse ne lui avait pas fourni l'information nécessaire pour cet examen, donc, pour lui donner un avis sur les dispositions déterminant les modes de calcul des bases forfaitaires, en particulier celles qui sont prises en considération pour le calcul du produit imposable ». Selon elle, le principe de l'absence de force contraignante d'un avis ne concerne pas l'hypothèse où la section de législation n'a pas donné d'avis.

Elle conclut qu'en s'abstenant de soumettre le projet d'acte attaqué de manière suffisamment documentée à la section de législation du Conseil d'État, la partie adverse a violé son obligation de consultation prescrite par l'article 3, § 1^{er}, des lois coordonnées sur le Conseil d'État.

IV.2. Examen

L'article 3, § 1^{er}, des lois coordonnées sur le Conseil d'État impose, hors les cas d'urgence spécialement motivés, la consultation de la section de législation sur toutes les dispositions de nature réglementaire. Sous peine de vider cette formalité obligatoire de toute portée, une nouvelle consultation de la section de législation s'impose lorsque, postérieurement à un premier avis, le projet est modifié sur des points fondamentaux. En revanche, une nouvelle consultation ne s'impose

pas si les modifications répondent aux observations de la section de législation ou portent sur des points de détail.

En l'espèce, le préambule de l'acte attaqué annonce que le texte est « à l'exception de quelques modifications mineures », « totalement identique » au texte du projet d'arrêté ministériel ayant donné lieu à l'avis n° 71.271/3 de la section de législation du 25 avril 2022. La partie requérante ne le conteste pas.

En ce qui concerne le fondement juridique du projet, la section de législation avait formulé l'observation fondamentale suivante :

« Le fondement juridique du projet est recherché dans l'article 9 de l'arrêté royal n° 2 du 19 décembre 2018 'relatif au régime du forfait en matière de taxe sur la valeur ajoutée', tel qu'il serait remplacé par l'arrêté royal "modifiant l'arrêté royal n° 2 du 19 décembre 2018, relatif au régime du forfait en matière de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la détermination des bases forfaitaires de taxation", sur lequel l'avis du Conseil d'État a également été demandé (demande d'avis 71.268/3).

Ainsi qu'il est observé dans l'avis 71.268/3, donné ce jour sur ce dernier projet, l'habilitation que cette disposition confère au ministre pour déterminer les modalités d'application pratiques de l'arrêté royal n° 2 du 19 décembre 2018 en ce qui concerne la détermination des bases forfaitaires de taxation ne peut être admise. Par conséquent, le régime contenu dans le projet qui entend mettre en œuvre cette habilitation doit être refondu en un projet d'arrêté royal, qui trouverait ainsi son fondement juridique dans l'article 56 du Code de la TVA.

Les observations qui suivent sont formulées sous cette réserve ».

La section de législation a toutefois poursuivi l'examen du texte, ce qui indique que cette première objection pouvait donner lieu à une correction consistant à « refondre » le texte dans un projet d'arrêté royal qui ne devrait pas donner lieu à une nouvelle demande d'avis pour ce seul motif.

L'acte attaqué répond précisément à cette objection de la section de législation.

La section de législation a ensuite formulé deux observations générales.

Dans la première, mise en exergue par la partie requérante, elle précise qu'elle « ne dispose pas des éléments nécessaires lui permettant d'apprécier si les hypothèses utilisées correspondent à la gestion usuelle des cafetiers et petits cafetiers ». Lorsque la section de législation donne un avis sur les dispositions d'un projet de normes, elle épuise sa compétence, quand bien même elle indique, comme en l'espèce, ne pas être en mesure d'apprécier les hypothèses concrètes sur lesquelles repose le projet.

La seconde observation générale de la section de législation concerne la rétroactivité, l'arrêté envisagé produisant ses effets avec effet rétroactif le 1^{er} janvier 2020 et les bases forfaitaires de taxation, telles que déterminées par cet arrêté, s'appliquant aux opérations réalisées à partir de cette date. Après avoir rappelé à quelles conditions la rétroactivité peut être admise, la section de législation a considéré qu'elle était, en l'espèce, admissible. Les articles 31 et 32 de l'acte attaqué sont identiques aux mêmes dispositions du projet d'arrêté ministériel soumis à la section de législation.

Enfin, la section de législation a formulé trois observations mineures relatives au texte néerlandais des articles 2, 15 et 25 du projet d'arrêté ministériel.

Il résulte de ce qui précède que le projet ne devait pas être, une nouvelle fois, soumis à la section de législation du Conseil d'État.

La jurisprudence selon laquelle « aucune règle ne dispense l'autorité de consulter la section de législation lorsqu'elle procède à la réfection d'un arrêté réglementaire précédemment annulé » n'est pas pertinente en l'espèce, le projet d'arrêté ministériel sur lequel l'avis de la section de législation a porté n'ayant jamais donné lieu à une norme annulée par un arrêt du Conseil d'État.

Le premier moyen n'est pas fondé.

VII. Deuxième moyen

VII.1. Thèse de la partie requérante

Le deuxième moyen est pris de « la violation de l'article 56, § 1^{er}, du Code de la TVA et de l'article 8 de l'arrêté royal n° 2 du 19 décembre 2018, ainsi que des principes de bonne administration, en particulier l'exercice effectif du pouvoir d'appréciation ».

Dans sa requête, la partie requérante reproche à la partie adverse de ne pas avoir tenu compte, d'une part, des objections qu'elle avait formulées dans ses recours en annulation à l'encontre des forfaits 2020 et 2021 et, d'autre part, des éléments qu'elle a apportés pour l'établissement du forfait 2022, « au seul motif qu'elle n'aurait pas manifesté son désir d'être associée à l'élaboration de ces forfaits dans les délais impartis par l'article 8 de l'arrêté royal n° 2, c'est-à-dire concrètement en refusant d'exercer son obligation de consultation à son égard ».

Elle divise le moyen en deux branches.

Dans la première, elle expose que l'obligation de consultation prescrite par l'article 56, § 1^{er}, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et par l'article 8 de l'arrêté royal n° 2 du 19 décembre 2018 est une formalité substantielle.

D'une manière générale (pour les différents exercices), elle reproche à la partie adverse, d'une part, de déplacer l'initiative de la consultation sur les groupements professionnels qui, s'ils souhaitent être consultés, doivent communiquer les données nécessaires pour l'établissement des bases forfaitaires de taxation avant le 1^{er} février de chaque année et, d'autre part, de réduire cette consultation à une simple communication de données, sans autre interaction avec le secteur. Elle critique le rapport au Roi précédant l'acte attaqué, en ce qu'il mentionne qu'elle n'a pas communiqué ses forfaits pour les années 2020 et 2021 et n'a pas manifesté sa volonté de participer aux négociations relatives à ces forfaits. Elle observe qu'aucune disposition n'attache de conséquence aux délais fixés par l'arrêté royal n° 2 du 19 décembre 2018 et estime que la partie adverse les traite comme des délais de forclusion. Elle relève que, pour les forfaits 2022, la partie adverse a adopté une pratique différente, conforme à l'article 56, § 1^{er}, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, en l'invitant à communiquer les éléments détaillés et chiffrés le 26 novembre 2021, « soit bien après l'expiration du délai fixé au 1^{er} février 2021 par l'article 8 de l'arrêté royal n° 2 ».

En ce qui concerne spécialement le forfait 2022, elle considère toutefois que « la partie adverse a fait une application erratique de son obligation de consultation », en limitant la demande formulée le 26 novembre 2021 à l'année 2022, « sans viser les années 2020 et 2021 qu'elle entendait également couvrir avec le projet d'acte attaqué », en signifiant, le 26 janvier 2022, que son invitation à la consultation n'aurait finalement pour objet que le forfait 2023 et en refusant finalement de prendre en considération l'objection qu'elle avait formulée par un courriel du 8 décembre 2021 et les éléments qui la soutiennent communiqués par un courriel du 31 janvier 2022.

En ce qui concerne spécialement le forfait 2021, elle estime que « l'objection formelle de l'expiration d'un délai imparti pour communiquer les données et observations est également critiquable ». Elle admet qu'elle n'avait pas formellement manifesté son désir d'être consultée en communiquant ses observations et les éléments pertinents avant le 1^{er} février 2020, mais elle rappelle qu'elle avait fait part de tous ces éléments dans son recours contre la circulaire établissant les forfaits pour l'année 2020.

Dans une seconde branche, elle soutient que la partie adverse n'a pas exercé son pouvoir d'appréciation de manière effective, alors qu'elle connaissait sa position et n'en a pas tenu compte.

Elle rappelle qu'après l'annulation de la circulaire établissant les bases forfaitaires pour l'année 2020, la partie adverse devait rétablir les bases forfaitaires pour 2020 et 2021. Elle observe que la partie adverse a alors intégré l'année 2022, en invitant les groupements professionnels concernés (dont elle-même) à communiquer leurs observations pour cette année-là. Elle en déduit que, globalement, la partie adverse était en possession des objections que son projet appelait et des éléments qui les soutiennent. Elle lui reproche de ne pas en avoir tenu compte, pour un motif purement formel.

Dans son mémoire en réponse, la partie adverse traite les deux branches ensemble. Elle estime que le moyen manque en fait et en droit.

Elle affirme que, pour les années 2020 et 2021, « l'administration a consulté les groupements professionnels, qui ont marqué leur accord ». À cet égard, elle fait valoir que les fédérations Horeca consultées représentent également les cafetiers, et non seulement les hôtels et les restaurants et que la partie requérante ne démontre pas que ces fédérations ne seraient pas ou plus représentatives des cafetiers.

Selon elle, la partie requérante opère une confusion dans les dates. Elle explique que, « chaque année, les discussions sur les bases provisoires de taxation sont initiées en principe le 1^{er} février de l'année précédente, pour être arrêtées au cours de cette année précédente et appliquées à partir du 1^{er} janvier suivant », de sorte que les discussions initiées début 2022 concernent le forfait 2023.

Elle avance que « les discussions entre l'administration et les groupements professionnels doivent s'effectuer dans le cadre réglementaire prédéterminé, conformément aux articles 7 et 8 de l'arrêté royal n° 2 du 19 décembre 2018 ». Elle en déduit que « les discussions au cours de l'année N visent le forfait qui sera appliqué au cours de l'année N + 1 (article 7, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal n° 2 du 19 décembre 2018) » et que « les groupements qui souhaitent être consultés doivent fournir, avant le 1^{er} février, les éléments détaillés et chiffrés nécessaires pour l'établissement des bases forfaitaires (article 8 de l'arrêté royal n° 2 du 19 décembre 2018) ». Elle précise que « cela a été rappelé à la requérante dès le 23 février 2016 ».

Elle constate que la partie requérante produit « trois constats d'huissier épars, datés des 2 avril 2013, 18 mars 2019 et 15 mai 2020 », déposés à l'appui des requêtes en annulation des circulaires établissant les forfaits 2020 et 2021.

Elle conclut que « la consultation visée à l'article 56, § 1^{er}, du Code de la TVA a eu lieu », que « la requérante n'établit pas en quoi les fédérations Horeca consultées ne représenteraient pas ou plus les cafetiers » et que « les trois constats d'huissier produits par la requérante dans le cadre d'instances juridictionnelles ne rencontrent pas l'obligation qui lui est faite de produire, en temps opportun, les éléments détaillés et chiffrés nécessaires pour l'établissement des bases forfaitaires ».

Dans son mémoire en réplique, la partie requérante relève que « les pièces du dossier administratif montrent que [l]es consultations n'ont pas été initiées le 1^{er} février de l'année précédant l'année des nouvelles bases forfaitaires à appliquer », mais « à la fin de l'année précédente, le 18 novembre 2019 pour l'établissement des bases forfaitaires de l'année 2020 et le 17 novembre 2020 pour l'établissement des bases forfaitaires de l'année 2021 ». Elle ajoute que, d'après les pièces du dossier administratif, les fédérations Horeca n'ont pas demandé à être consultées, mais elles ont été sollicitées par la partie adverse.

Elle précise qu'elle a eu, en 2016, une réunion avec la partie adverse sur les bases forfaitaires de taxation, à l'initiative du cabinet du Ministre des Finances. Elle indique avoir, au cours de cette réunion, communiqué les éléments sur la base desquels elle remet en cause les bases forfaitaires de taxation et avoir demandé à être intégrée dans le processus de consultation.

Elle considère que la consultation des fédérations régionales Horeca n'est pas déterminante, puisque « la requérante est la seule organisation professionnelle dont l'objet est de représenter les cafetiers et de défendre leurs intérêts dans une structure unique couvrant le territoire national » et qu'elle est « la seule qui ait concrètement représenté les intérêts des cafetiers et des petits cafetiers pour obtenir la modification des bases forfaitaires, d'une part, en procédant à des mesures de consommation afin de vérifier la cohérence des bases forfaitaires de taxation avec la réalité [...] [et], d'autre part, en exerçant le recours contre les bases forfaitaires établies par la partie adverse sur des données techniquement erronées ».

Enfin, elle précise que « la partie adverse a indiqué qu'elle a consulté les fédérations régionales Horeca sur le projet de base forfaitaire pour les années 2020 et 2021 en leur indiquant qu'elle avait l'intention de reconduire les données du forfait TVA de l'année précédente » alors que, « selon les pièces du dossier

administratif, celles-ci ont été sollicitées par la partie adverse », et les fédérations « se sont limitées à marquer leur accord sur cette répétition du forfait ». Elle fait grief à la partie adverse de ne fournir aucune information sur la consultation des fédérations régionales Horeca ayant précédé les années antérieures, si ce n'est la synthèse d'une réunion du 13 novembre 2002. Elle fait valoir que cette information lacunaire la place « dans l'ignorance des données initialement retenues pour établir les bases forfaitaires, de la méthode appliquée pour les récolter et des modèles utilisés pour les traiter » et qu'« elle ne permet pas au Conseil d'État de vérifier la représentativité de ces données ».

Dans son dernier mémoire, elle fait valoir que, « dans les circonstances dans lesquelles la partie adverse a adopté l'acte attaqué, l'objection de texte apparaît formaliste à l'excès et elle entraîne dans le raisonnement inabouti en droit ». Premièrement, elle estime que l'objection selon laquelle la partie adverse n'est pas tenue de consulter les organisations professionnelles ou de prendre en considération les observations et objections que celles-ci formuleraient en dehors des délais prescrits et des processus prévus est incohérente avec la pratique. Elle estime que si la partie adverse a consulté les organisations professionnelles à plusieurs reprises en dehors de ces limites et si elle a initié avec elles – en ce compris avec la partie requérante elle-même – un processus d'enquête pour mesurer les moyennes de consommation pouvant servir à déterminer les bases forfaitaires, elle ne peut ensuite, sans tomber dans l'abus d'une interprétation formaliste, rejeter ses observations pour la seule raison qu'elle n'aurait pas formellement demandé à être consultée dans le délai prescrit. Deuxièmement, elle objecte qu'elle a participé au processus de consultation pour les exercices fiscaux postérieurs aux exercices 2020 et 2021 et que l'acte attaqué détermine aussi les bases forfaitaires pour ces exercices fiscaux. Troisièmement, elle estime qu'en ne tenant pas compte des observations formulées depuis le mois de juin 2020, « tout au long des procédures en annulation ayant donné lieu aux arrêts n^{os} 251.520 et 254.168 puis, après ces arrêts, au cours du processus initié pour établir de manière contradictoire les données de consommation à prendre en considération pour établir les bases forfaitaires de taxation », la partie adverse n'a pas exercé son pouvoir d'appréciation de manière effective.

VII.2. Appréciation

L'article 56, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée dispose que « selon les modalités que le Roi détermine, des bases forfaitaires de taxation peuvent, après consultation des groupements professionnels intéressés et par secteur d'activité, être appliquées pour les assujettis qui satisfont aux conditions

suivantes [...] ». En principe, ces modalités sont notamment définies par les articles 7 et 8 de l'arrêté royal n° 2 du 19 décembre 2018.

En l'espèce toutefois, à la suite de l'annulation des bases forfaitaires établies par circulaire ministérielle pour les années 2020 et 2021, la partie adverse établit les bases forfaitaires applicables « aux opérations réalisées à partir du 1^{er} janvier 2020 », sans limitation de temps, en s'écartant des modalités définies par les articles 7 et 8 de l'arrêté royal n° 2 du 19 décembre 2018. À cet égard, le préambule de l'acte attaqué annonce qu'il « a pour but de compléter, au moyen d'un nouvel arrêté royal numéroté 2bis, l'arrêté royal n° 2 du 19 décembre 2018 afin de répondre à une situation juridique délicate, générée par diverses actions judiciaires à l'encontre du régime des bases forfaitaires de taxation pour les cafetiers et les petits cafetiers, visé à l'article 56 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée ».

L'arrêté attaqué trouve son fondement légal dans l'article 56, § 1^{er}, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée. Il a la même valeur juridique que l'arrêté royal n° 2 du 19 décembre 2018, de sorte qu'il ne peut le violer. En tant qu'il est pris de la violation de l'article 8 de cet arrêté royal, le moyen n'est pas fondé.

Le respect de l'article 56, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, précité, suppose que les bases forfaitaires soient définies « après consultation des groupements professionnels intéressés et par secteur d'activité », sans autre précision quant à la détermination des groupements « intéressés », quant à l'initiative de la consultation ou quant aux délais de cette consultation.

Le préambule de l'acte attaqué mentionne que « les chiffres qui servent de base au calcul des différents éléments de la base d'imposition des opérations réalisées par les cafetiers et petits cafetiers découlent des consultations entreprises entre l'administration et les secteurs concernés conformément à l'article 56, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, phrase liminaire, du Code » et qu'« ils n'ont jamais fait l'objet de contestations particulières quant à leur pertinence, à l'exception des recours précités, introduits par une fédération qui, pour les forfaits 2020 et 2021, n'avait pas manifesté sa volonté de participer aux négociations relatives à l'établissement des bases forfaitaires de taxation pour ce secteur ».

En l'absence de modalités et de délais définis par la loi pour manifester formellement cet intérêt, la partie adverse ne pouvait ignorer, dans les circonstances de l'espèce, que la partie requérante était un groupement professionnel « intéressé » par la fixation des bases forfaitaires de taxation applicables aux cafetiers et petits cafetiers. La circonstance que ses objections et éléments n'ont pas été communiqués par la partie requérante dans les délais prévus à l'article 8 de l'arrêté royal n° 2 du

19 décembre 2018 n'est pas pertinente, puisque l'acte attaqué n'est pas adopté sur la base de cet arrêté, qu'il « complète », mais sur la base de l'article 56, § 1^{er}, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

Le deuxième moyen est fondé, en tant qu'il est pris de la violation de l'article 56, § 1^{er}, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

VIII. Troisième moyen

Le troisième moyen, s'il était fondé, ne pourrait mener à une annulation plus étendue. Il n'y a dès lors pas lieu de l'examiner.

IX. Dépens et indemnité de procédure

Dans sa requête et dans son dernier mémoire, la partie requérante sollicite une indemnité de procédure liquidée au montant de base, à la charge de la partie adverse. Il y a lieu de faire droit à sa demande.

PAR CES MOTIFS, LE CONSEIL D'ÉTAT DÉCIDE :

Article 1^{er}.

L'arrêté royal n° 2bis du 15 mai 2022 fixant les bases forfaitaires de taxation en matière de taxe sur la valeur ajoutée pour les cafetiers et les petits cafetiers est annulé.

Article 2.

La partie adverse supporte les dépens, à savoir le droit de rôle de 200 euros, la contribution de 22 euros et l'indemnité de procédure de 770 euros, accordée à la partie requérante.

Ainsi prononcé, à Bruxelles, le 17 octobre 2024, par la XV^e chambre du Conseil d'État, composée de :

Anne-Françoise Bolly,
Marc Joassart,

présidente de chambre,
conseiller d'État,

Élisabeth Willemart,
Frédéric Quintin,

conseillère d'État,
greffier.

Le Greffier,

La Présidente,

Frédéric Quintin

Anne-Françoise Bolly