

Numéro du rôle : 6981
Arrêt n° 155/2018 du 8 novembre 2018

ARRÊT

En cause : la demande d'interprétation de l'arrêt n° 34/2018 du 22 mars 2018, introduite par la SA « Pac-Man ».

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et F. Daoût, et des juges J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, T. Merckx-Van Goey, T. Giet et R. Leysen, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Alen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la demande et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 6 juillet 2018 et parvenue au greffe le 9 juillet 2018, une demande d'interprétation de l'arrêt de la Cour n° 34/2018 du 22 mars 2018 a été introduite par la SA « Pac-Man », assistée et représentée par Me J.-L. Wuidard, avocat au barreau de Liège, et Me M. Nihoul, avocat au barreau du Brabant wallon.

Le 18 juillet 2018, en application de l'article 72, alinéa 1er, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, les juges-rapporteurs R. Leysen et T. Giet ont informé la Cour qu'ils pourraient être amenés à proposer de mettre fin à l'examen de l'affaire par un arrêt rendu sur procédure préliminaire.

Des mémoires justificatifs ont été introduits par :

- la SPRL « Star Matic » et la société de droit maltais « Unibet (Belgium) Limited », assistées et représentées par Me A. Visschers et Me F. Smet, avocats au barreau de Bruxelles;

- l'ASBL « Prodipresse » et la SPRL « Atoutcomptoir.com », assistées et représentées par Me O. Bertin et Me Y. Spiegl, avocats au barreau de Bruxelles;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me J. Lejeune et Me C. Herbain, avocats au barreau de Bruxelles.

Les dispositions de la loi spéciale précitée du 6 janvier 1989 relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *En droit*

- A -

A.1.1. La SA « Pac-Man » invite la Cour à se prononcer sur une demande d'interprétation de l'arrêt n° 34/2018 du 22 mars 2018. Par cet arrêt, la Cour a statué sur les recours en annulation des articles 29 à 34 de la loi-programme du 1er juillet 2016 (abrogation de l'exemption de la TVA sur les jeux de hasard ou d'argent en ligne autres que les loteries) et a annulé ces articles. La Cour a également maintenu les effets des dispositions annulées.

A.1.2. Par sa demande d'interprétation, la partie requérante demande à la Cour de dire pour droit que le maintien, par l'arrêt n° 34/2018 du 22 mars 2018, des effets des articles 29 à 34 de la loi-programme du 1er juillet 2016 doit être interprété strictement, en ce sens que les effets des dispositions annulées qui sont maintenus se limitent à l'habilitation formelle de l'administration fiscale et des opérateurs à poser des actes uniquement pendant la période au cours de laquelle les effets sont maintenus, c'est-à-dire du 1er juillet 2016 au 21 mai 2018, de sorte que des actes administratifs qui ont été posés après la publication de l'arrêt mais qui concernent des situations qui se sont produites avant cette publication n'auraient pas été posés valablement en droit, et que la période de maintien des effets à laquelle la publication au *Moniteur belge* de l'arrêt qui l'ordonne met un terme n'englobe pas le jour de ladite publication; partant, elle demande à la Cour de dire pour droit qu'en l'espèce, les effets des dispositions annulées sont maintenus jusqu'au 21 mai 2018 inclus.

A.2.1. Dans leurs conclusions établies par application de l'article 72 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, les juges-rapporteurs ont estimé qu'ils pourraient être amenés à proposer à la Cour de mettre fin à la demande d'interprétation de l'arrêt n° 34/2018 par un arrêt rendu sur procédure préliminaire.

A.2.2. Les juges-rapporteurs estimaient pouvoir proposer à la Cour, en réponse à la demande d'interprétation, de dire pour droit que le maintien, par l'arrêt n° 34/2018, des effets des articles 29 à 34 de la loi-programme du 1er juillet 2016 doit être interprété en ce sens que les effets maintenus des dispositions annulées se limitent aux taxes déjà payées pour la période du 1er juillet 2016 au 21 mai 2018 et que ce maintien définitif ne permet pas, après cette période, sur la base des dispositions annulées, de prendre encore des décisions à l'égard du contribuable ou de poser des actes concernant des situations antérieures au 22 mai 2018.

A.3.1. La SPRL « Star Matic » et la société de droit maltais « Unibet (Belgium) Limited », parties requérantes dans l'affaire n° 6579 qui a également donné lieu à l'arrêt n° 34/2018, contestent, dans leur mémoire justificatif, la proposition d'interprétation de la partie requérante et des juges-rapporteurs.

A.3.2. Ces parties estiment en ordre principal que l'interprétation proposée ne tient pas suffisamment compte de la distorsion de concurrence qui en découlerait. Dans l'interprétation proposée, il est impossible de recouvrer la TVA auprès des opérateurs qui ne se sont pas mis en règle en matière de TVA au cours de la période antérieure au 22 mai 2018. Le fait d'associer cette impossibilité à une interprétation du considérant B.16 de l'arrêt n° 34/2018 qui empêche en tout cas les opérateurs qui s'étaient effectivement mis en règle en matière de TVA de réclamer le remboursement des taxes déjà payées ferait naître une distorsion importante et injustifiée de la concurrence dans certaines situations.

En ordre principal, elles demandent donc à la Cour de dire pour droit que le maintien, par l'arrêt n° 34/2018, des effets des articles 29 à 34 de la loi-programme du 1er juillet 2016 doit être interprété en ce sens que les effets qui sont maintenus se limitent aux taxes déjà payées pour la période allant du 1er juillet 2016 au 21 mai 2018 et que ce maintien définitif ne permet pas, après cette période, sur la base des dispositions annulées, de prendre encore des décisions à l'égard du contribuable ou de poser des actes concernant des situations antérieures au 22 mai 2018. Elles demandent aussi à la Cour de dire pour droit que ce maintien ne saurait créer une distorsion de la concurrence et qu'il n'empêche donc pas les contribuables qui peuvent démontrer qu'ils ont assumé eux-mêmes la charge économique des taxes déjà payées et qu'ils ne l'ont pas répercutée sur les consommateurs de réclamer le remboursement des taxes déjà payées.

A.3.3. En ordre subsidiaire, la SPRL « Star Matic » et la société de droit maltais « Unibet (Belgium) Limited » font valoir que la réponse proposée par les juges-rapporteurs ne résout pas tous les problèmes d'interprétation relatifs au maintien des effets. Un contribuable peut aussi réclamer le remboursement de taxes déjà payées en se basant sur des fondements juridiques autres que la violation des règles répartitrices de compétences constatée par la Cour par son arrêt n° 34/2018.

En ordre subsidiaire, les parties demandent donc à la Cour de dire pour droit que le maintien, par le considérant B.16 de l'arrêt n° 34/2018, des effets des articles 29 à 34 de la loi-programme du 1er juillet 2016 ne fait pas obstacle à une éventuelle demande de remboursement de la TVA déjà payée, introduite par un contribuable sur la base d'un fondement juridique autre que l'arrêt précité et l'annulation, prononcée dans ce dernier, des articles 29 à 34 de la loi-programme du 1er juillet 2016, en raison d'une violation des règles répartitrices de compétences, et que ce maintien ne permet pas d'imposer une amende proportionnelle en cas de contestation d'une demande de remboursement de la TVA déjà payée, telle qu'elle est visée ci-dessus.

A.4.1. L'ASBL « Prodipresse » et la SPRL « Atoutcomptoir.com », parties intervenantes dans les affaires qui ont donné lieu à l'arrêt n° 34/2018, contestent, dans leur mémoire justificatif, l'interprétation du maintien des effets de l'arrêt n° 34/2018 défendue par la partie requérante et par les juges-rapporteurs. Ces parties considèrent que la Cour a maintenu définitivement tous les effets des dispositions annulées, de sorte que ce maintien doit être interprété en ce sens que l'administration fiscale peut encore, y compris après le 21 mai 2018, intenter des

procédures de contrôle et de recouvrement de taxes qui étaient dues pendant la période d'application des dispositions annulées.

A.4.2. Selon ces parties, une autre interprétation ferait naître une différence de traitement non justifiée entre, d'une part, les contribuables qui ont payé régulièrement la taxe dont ils étaient redevables pour la période du 1er juillet 2016 au 21 mai 2018, mais qui ne peuvent pas en réclamer le remboursement, du fait du maintien des dispositions annulées, et, d'autre part, les contribuables qui, pendant la même période, se sont soustraits illégalement au paiement de la taxe due et auprès de qui la taxe ne peut plus être recouvrée après le 21 mai 2018. Une telle interprétation encouragerait les contribuables à adopter un comportement illégal, voire les récompenserait, et ne saurait être suivie.

A.5.1. Dans son mémoire justificatif, le Conseil des ministres ne partage pas non plus l'interprétation défendue par la partie requérante et par les juges-rapporteurs. Puisque le maintien des effets de l'arrêt n° 34/2018 est formulé en des termes différents dans le considérant B.16 et dans le dispositif de cet arrêt, le Conseil des ministres estime qu'il faut faire primer le dispositif, qui maintient les effets en des termes généraux.

A.5.2. Selon le Conseil des ministres, le fait générateur de la TVA est celui par lequel les conditions légales requises pour l'exigibilité de la taxe sont remplies. Il s'agit du droit que le Trésor peut faire valoir pour recouvrer la taxe auprès du redevable, à partir d'un moment donné, en vertu de la loi, même si le paiement de cette taxe peut être reporté.

A.5.3. Compte tenu de cet élément, le maintien des effets par l'arrêt n° 34/2018 doit être interprété en ce sens que les contribuables qui, en vertu des dispositions annulées par la Cour, étaient redevables de la TVA pour la période du 1er juillet 2016 au 21 mai 2018, mais qui ne s'en étaient pas encore acquittés, doivent quand même payer cette taxe, que les droits des organisateurs de jeux et paris en ce qui concerne la déduction de la TVA qui a été payée sur des achats destinés à la fourniture de ces jeux et paris restent maintenus pendant cette période et que l'administration fiscale peut encore intenter, après le 21 mai 2018, des procédures de contrôle et de recouvrement des taxes, en ce compris l'application des règles relatives à la déduction de la TVA qui était due pour la période au cours de laquelle les dispositions annulées ont été d'application.

A.5.4. Selon le Conseil des ministres, une autre interprétation serait contraire aux principes fondamentaux en ce qui concerne la TVA et les aides d'État, tels qu'ils découlent du droit de l'Union européenne, ainsi qu'au principe d'égalité et de non-discrimination, étant donné que les contribuables qui se sont soustraits illégalement à la taxe dont ils étaient redevables seraient favorisés. On encourage donc la fraude. En ordre subsidiaire, le Conseil des ministres demande que la Cour pose une question préjudicielle à la Cour de justice sur la conformité de l'interprétation relative au maintien des effets, telle qu'elle est défendue par la partie requérante et par les juges-rapporteurs, à l'article 2 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, lu ou non en combinaison avec l'article 20 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec le principe de la neutralité fiscale, tel qu'il a été développé dans la jurisprudence de la Cour de justice.

- B -

B.1. La Cour est invitée à se prononcer sur la demande d'interprétation de l'arrêt n° 34/2018 du 22 mars 2018. Par cet arrêt, la Cour a statué sur les recours en annulation des articles 29 à 34 de la loi-programme du 1er juillet 2016 (abrogation de l'exemption de la TVA sur les jeux de hasard ou d'argent en ligne autres que les loteries) et a annulé ces articles. La Cour a également maintenu les effets des dispositions annulées.

B.2. Le dispositif de l'arrêt n° 34/2018 doit être lu en combinaison avec le considérant B.16 de ce même arrêt, qui constitue le fondement nécessaire du dispositif et qui est formulé comme suit :

« B.16. Les articles annulés étaient applicables aux revenus perçus à partir du 1er juillet 2016.

Eu égard aux difficultés budgétaires et administratives qu'occasionnerait le remboursement des taxes déjà payées, il y a lieu de maintenir définitivement les effets des dispositions annulées, en application de l'article 8 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle ».

B.3.1. L'article 9, § 1er, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle dispose :

« Les arrêts d'annulation rendus par la Cour constitutionnelle ont l'autorité absolue de la chose jugée à partir de leur publication au *Moniteur belge* ».

L'arrêt n° 34/2018 a été publié au *Moniteur belge* du 22 mai 2018. À partir de cette date, les dispositions annulées par la Cour ont disparu rétroactivement de l'ordre juridique et ne peuvent plus constituer le fondement juridique de la déduction de la TVA sur les jeux de hasard et d'argent proposés par voie électronique.

B.3.2. Les arrêtés et règlements administratifs et les décisions judiciaires passées en force de chose jugée qui sont fondés sur la norme législative annulée sont en principe maintenus, mais ils peuvent être retirés de l'ordre juridique au moyen des procédures réglées aux articles 10 à 18 la loi spéciale du 6 janvier 1989.

B.4. L'article 8, alinéa 3, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 dispose toutefois :

« Si la Cour l'estime nécessaire, elle indique, par voie de disposition générale, ceux des effets des dispositions annulées qui doivent être considérés comme définitifs ou maintenus provisoirement pour le délai qu'elle détermine ».

La Cour fixe donc elle-même l'étendue du maintien des effets, à condition qu'elle le fasse par voie de disposition générale.

B.5. Ainsi qu'il ressort du B.16 de l'arrêt n° 34/2018, la Cour a limité le maintien définitif des effets « aux taxes déjà payées », de sorte que celles-ci ne peuvent pas être récupérées par les contribuables.

B.6. Le maintien, par l'arrêt n° 34/2018, des effets des articles 29 à 34 de la loi-programme du 1er juillet 2016 doit par conséquent être interprété en ce sens que les effets des dispositions annulées qui sont maintenus se limitent aux taxes déjà payées pour la période du 1er juillet 2016 au 21 mai 2018. Ce maintien définitif ne permet pas à l'administration fiscale, après cette période, sur la base des dispositions annulées de prendre encore des décisions à l'égard du contribuable ou de poser des actes concernant des situations antérieures au 22 mai 2018, puisque ces dispositions ont disparu rétroactivement de l'ordre juridique et qu'elles doivent être considérées comme n'ayant jamais existé.

B.7. Les mémoires introduits par l'ASBL « Prodipresse » et par la SPRL « Atoutcomptoir.com », d'une part, et par le Conseil des ministres, d'autre part, invitent la Cour à interpréter le maintien des effets des dispositions annulées en ce sens qu'il permet à l'autorité fiscale, y compris après le 21 mai 2018, de prendre des décisions ou de poser des actes fondés sur les dispositions annulées. Ces parties demandent donc à la Cour de prendre, en ce qui concerne le maintien des effets des dispositions annulées, une décision autre que celle qui est citée en B.16 et dans le dispositif y afférent de l'arrêt n° 34/2018. Cette demande est étrangère à la demande d'interprétation de l'arrêt précité.

B.8. La SPRL « Star Matic » et la société de droit maltais « Unibet (Belgium) Limited » demandent en ordre principal à la Cour de limiter le maintien des effets qui a été décidé dans l'arrêt n° 34/2018 et invitent également la Cour, en ordre subsidiaire, à se prononcer sur la portée du maintien des effets de l'arrêt n° 34/2018, lorsqu'un contribuable réclame le remboursement de la TVA en vertu d'un fondement juridique autre que l'arrêt précité et l'annulation, prononcée dans ce dernier, des articles 29 à 34 de la loi-programme du 1er juillet

2016. Une telle demande excède toutefois la saisine de la Cour dans le cadre de la demande d'interprétation et la compétence de la Cour pour interpréter l'arrêt précité.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- Le maintien, par l'arrêt n° 34/2018, des effets des articles 29 à 34 de la loi-programme du 1er juillet 2016 doit être interprété en ce sens que les effets maintenus des dispositions annulées sont limités aux taxes déjà payées pour la période du 1er juillet 2016 au 21 mai 2018.

- Le maintien définitif ne permet pas à l'administration fiscale, après cette période, sur la base des dispositions annulées, de prendre encore des décisions à l'égard du contribuable ou de poser des actes concernant des situations antérieures au 22 mai 2018.

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 8 novembre 2018.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen