

CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF

XV^e CHAMBRE
A R R Ê T

n° 251.520 du 17 septembre 2021

A. 230.930/XV-4448

En cause : 1. **l'association sans but lucratif FÉDÉRATION DES CAFÉS DE Belgique** (en abrégé FEDCAF BELGIUM),
 2. **LONNEUX** Magdaleine,
 3. **CHARLIER** Frédéric,
 ayant élu domicile chez
 M^e Olivier BERTIN, avocat,
 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 1^{er} juin 2020, l'association sans but lucratif (ASBL) Fédération des cafés de Belgique, en abrégé FEDCAF BELGIUM, Magdaleine Lonneux et Frédéric Charlier demandent l'annulation de « la Règlementation forfaitaire en matière de TVA pour les cafetiers - année 2020 (F 2020/4-24) ».

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 a été notifié aux parties.

Les parties ont déposé un dernier mémoire.

Dans son dernier mémoire, la partie adverse sollicite le maintien des effets de l'acte attaqué.

M. Constantin Nikis, premier auditeur, a rédigé un rapport complémentaire sur la base de l'article 14, aliéna 3, de l'arrêté du Régent du 23 août 1948 déterminant la procédure devant la section du contentieux administratif du Conseil d'État.

Par une ordonnance du 20 juillet 2021, l'affaire a été fixée à l'audience du 14 septembre 2021.

Le rapport complémentaire a été joint à la convocation.

M^{me} Pascale Vandernacht, président de chambre, a exposé son rapport.

M^e Olivier Bertin, avocat, comparaisant pour les parties requérantes, et M. Éric Deplaen, comparaisant pour la partie adverse ont été entendus en leurs observations.

M. Constantin Nikis, premier auditeur, 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

La partie adverse indique que le régime forfaitaire pour les petites entreprises est un régime simplifié de taxation qui trouve son fondement dans l'article 281 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée. Cette disposition prévoit ce qui suit :

« Article 281

Les États membres qui rencontreraient des difficultés pour l'assujettissement des petites entreprises au régime normal de la TVA, en raison de leur activité ou de leur structure, peuvent, dans les limites et les conditions qu'ils fixent, et après consultation du comité de la TVA, appliquer des modalités simplifiées d'imposition et de perception de la taxe, notamment des régimes de forfait, sans qu'il puisse en résulter un allègement de l'impôt ».

Ce régime forfaitaire a été mis en œuvre par l'article 56 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) qui 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.

A 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 56bis 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 ».

Comme l'explique la partie adverse, ce régime qui est dérogatoire et optionnel, permet de prévoir des modalités simplifiées d'imposition et de perception de la TVA pour les entreprises qui, en raison de leur petite taille, ne disposent pas d'une organisation comptable suffisante pour permettre l'application du régime général de la TVA.

L'article 56 du Code de la TVA est mis en œuvre par l'arrêté royal n° 2 du 19 décembre 2018 relatif au régime du forfait en matière de taxe sur la valeur ajoutée, dont les articles 7, 8 et 9 sont rédigés comme suit :

« 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 précité contient la liste des secteurs d'activité - dont les cafetiers - pour lesquels des bases forfaitaires de taxation sont établies.

L'acte attaqué qui a été adopté par le SPF Finances, le 14 février 2020, fixe les modes de calcul des bases forfaitaires de taxation des cafetiers pour l'année 2020. Cet acte a été publié, selon la partie adverse, sur son site Internet « Ficonet Plus » le 14 février 2020 également.

IV. Compétence du Conseil d'État

IV.1. Thèses des parties

Les requérants soutiennent que l'acte attaqué prévoit des coefficients et des multiplicateurs pour déterminer la base imposable à la TVA des cafetiers soumis à la réglementation forfaitaire, qui ne sont prescrits par aucun texte de loi alors qu'il s'agit d'un élément essentiel de l'impôt. Il s'ensuit, selon eux, que l'acte attaqué a une portée réglementaire et fonde la compétence du Conseil d'État.

Dans son mémoire en réponse, la partie adverse soutient que le Conseil d'État n'est pas compétent pour connaître de la requête car l'acte attaqué ne revêt pas de caractère réglementaire. Elle relève que la Cour constitutionnelle a décidé,

dans un arrêt n° 131/2007 du 17 octobre 2007, qu'il n'était pas contraire au principe de légalité de l'impôt d'attribuer au Roi le pouvoir de régler les modalités selon lesquelles l'administration détermine la base de la taxation forfaitaire.

En outre, s'agissant d'un régime optionnel, elle fait valoir que l'acte attaqué n'a pas de portée réglementaire puisqu'il n'a de caractère contraignant « que pour qui accepte de s'y soumettre ».

Enfin, elle considère que si les requérants ne sont pas d'accord avec l'application qui est faite par l'administration de la règle fiscale à leur égard, ce type de contestation doit être porté devant les tribunaux de l'ordre judiciaire qui sont seuls compétents au regard de l'article 569, 32°, du Code judiciaire.

En réplique, à l'appui de leur argument selon laquelle l'acte attaqué présente une portée réglementaire, les requérants exposent que les bases forfaitaires de taxation se substituent aux règles ordinaires du Code de la TVA et établissent un régime d'imposition distinct portant sur au moins deux éléments essentiels de l'impôt, à savoir le fait imposable et la base d'imposition.

Pour le fait imposable, ils soulignent ce qui suit :

« Le fait imposable: le fait imposable, c'est-à-dire l'événement qui est soumis à l'impôt est, dans le forfait, l'achat (des fûts) de boissons et/ou de denrées. Il se substitue à la règle de droit commun en matière de TVA, qui en l'espèce aurait dû être la livraison de biens (article 4 CTVA, qui énonce les différentes opérations soumises à la TVA) ».

Quant à la base d'imposition, ils font valoir ce qui suit :

« La base d'imposition: dans le régime particulier pour les petits cafetiers (page F 2020/4-24/2 de l'acte attaqué), il s'agit du prix d'achat des boissons, multiplié par un coefficient qui varie selon la boisson (p. ex. 2,25 pour la bière). Cette règle se substitue à la règle de droit commun en matière de TVA, selon laquelle la taxe est établie sur tout ce qui constitue la contrepartie à obtenir par le fournisseur du bien (article 26 CTVA). Le prix de vente effectif des boissons est donc négligé dans ce régime particulier.
Dans le régime forfaitaire ordinaire des cafetiers (page F 2020/4-24/5 de l'acte attaqué), le prix de vente par verre est pris en considération, mais en partie seulement: la base imposable est le résultat d'un calcul forfaitaire: nombre de litres achetés multiplié par un coefficient indiqué dans le forfait et par le prix unitaire du verre. La taxe n'est donc pas établie sur le nombre de verres effectivement vendus ou livrés. Sur ce point également le forfait s'écarte des règles ordinaires: la base d'imposition n'est pas établie sur la contrepartie réellement portée en compte par le cafetier à ses clients ».

Quant au caractère optionnel de ce régime, ils exposent que cette possibilité de choisir, sous certaines conditions, le régime ordinaire ou le régime forfaitaire, n'enlève pas à l'acte attaqué son caractère réglementaire dès lors que « le régime du forfait contient, comme le régime ordinaire, un ensemble de règles obligatoires dont l'effet est de déterminer une dette de TVA ».

Par ailleurs, ils sont d'avis que l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 17 octobre 2007, précité, vanté par la partie adverse, confirme en réalité que le législateur a bien délégué au Roi et à l'administration fiscale le pouvoir d'adopter la « base de taxation » (considérant B.5.2), c'est-à-dire un élément essentiel de l'impôt mais attirent l'attention sur le fait que cet arrêt se prononce sur l'ancien arrêté royal n° 2 de 1969 et qu'elle a également précisé ce qui suit :

« B.5.4. Il appartient, pour le surplus, au juge compétent d'apprécier si le Roi et l'administration fiscale ont mis en œuvre, dans le respect notamment des articles 10 et 11 de la Constitution, l'habilitation qui leur a été conférée. »

Au vu de l'ensemble de ces éléments, ils maintiennent que l'acte attaqué n'est pas une simple circulaire interprétative, qu'il ajoute des règles nouvelles obligatoires pour ceux qui optent pour le régime forfaitaire et qu'en conséquence, il revêt bien un caractère réglementaire.

Dans son dernier mémoire, la partie adverse réitère ses arguments. Elle insiste sur la circonstance que la Cour constitutionnelle a jugé que le législateur pouvait, dans une matière dominée par la diversité des situations, attribuer au Roi, sans violer le principe de légalité de l'impôt, le pouvoir de régler les modalités selon lesquelles l'administration détermine la base de la taxation, conformément au principe du forfait inscrit dans la loi. Elle rappelle que les forfaits TVA pour les cafetiers existent depuis les années 70 et que la notion de « petit cafetier » y figure depuis l'origine. Elle indique encore que ces forfaits ont été adaptés en fonction de la diminution du taux de TVA à 6 % pour la période du 8 juin au 31 décembre 2020, au titre de mesure de soutien à ce secteur touché par la pandémie, et en fonction de la destruction de denrées périssables par les cafetiers obligés de fermer leurs établissements.

IV.2. Appréciation

Une circulaire ministérielle n'est pas destinée à modifier les règles de droit et ne revêt, dès lors, pas, en principe, le caractère réglementaire qui pourrait justifier son annulation par le Conseil d'État. Il en est ainsi lorsqu'elle se borne à énoncer de simples règles de conduite, des renseignements ou des explications concernant, notamment, la législation ou la réglementation existante, voire

lorsqu'elle propose une interprétation non contraignante de celles-ci. Cependant, ont un caractère réglementaire, les circulaires, instructions ou prescriptions générales qui ajoutent à la réglementation existante des règles nouvelles, présentant un certain degré de généralité, dès lors que leur auteur a l'intention de les rendre obligatoires et qu'il dispose des moyens pour forcer au respect de ces directives. De tels actes sont susceptibles de recours en annulation devant le Conseil d'État.

Pour qu'une circulaire puisse faire l'objet d'un recours en annulation, trois critères cumulatifs doivent donc être réunis :

- la circulaire doit contenir des règles nouvelles et pas seulement informer son destinataire ou lui proposer une interprétation non contraignante de règles en vigueur;
- la circulaire doit rendre ces nouvelles règles obligatoires et être rédigées à cet effet en termes impératifs;
- l'auteur de la circulaire doit disposer du pouvoir d'imposer sa volonté au destinataire de son texte et de le sanctionner le cas échéant.

En l'espèce, l'acte attaqué détermine notamment le champ d'application *rationae personae* de la réglementation forfaitaire (la notion de « petits cafetiers ») tout en excluant certaines catégories de bars comme, par exemple, ceux qui accueillent des orchestres et où les consommations sont majorées durant les prestations de ceux-ci. L'acte attaqué fixe aussi la méthode de calcul du produit imposable de la fourniture de boissons et de menues denrées alimentaires par les cafetiers et les petits cafetiers.

Par ailleurs, la lecture de l'acte attaqué fait apparaître, à de nombreuses reprises, que son auteur entend bien imposer les principes qu'il contient.

Même si l'application du régime forfaitaire en matière de TVA est optionnelle (article 56, § 4, du Code de la TVA), l'auteur de l'acte attaqué dispose néanmoins du pouvoir d'imposer sa volonté et de sanctionner celui qui, ayant fait le choix du régime forfaitaire, tenterait de ne pas respecter les conditions de celui-ci.

Dans son arrêt n° 131/2007 du 17 octobre 2007, cité par la partie adverse, la Cour constitutionnelle s'est prononcée sur la question de savoir si l'article 56 du Code de la TVA pouvait attribuer au Roi, sans violer le principe de la légalité de l'impôt et, partant, les articles 10 et 11 de la Constitution, le pouvoir de régler les modalités selon lesquelles l'administration détermine la base de taxation conformément au principe du forfait inscrit dans la loi. La Cour a répondu à cette question de la manière suivante :

« Compte tenu de ce que le législateur a lui-même inscrit dans la loi le principe de l'imposition forfaitaire et de ce qu'un forfait vise, par hypothèse, des situations qui se prêtent mal à un règlement par la voie de dispositions générales constituant l'objet d'une loi, le législateur pouvait, dans une matière où domine la diversité des situations et où l'article 24, paragraphe 1^{er}, de la sixième directive du Conseil des Communautés européennes du 17 mai 1977 cité au B.1.4 prévoit lui-même la possibilité d'un régime de forfait, attribuer au Roi sans violer le principe de légalité de l'impôt, le pouvoir de régler les modalités selon lesquelles l'administration détermine la base de taxation conformément au principe du forfait inscrit dans la loi ».

Il ressort de l'enseignement de cet arrêt que le législateur peut déléguer au Roi le pouvoir de régler les modalités selon lesquelles l'administration détermine la base de la taxation dans le cadre de ce régime forfaitaire. Or, la circulaire attaquée va bien au-delà de la détermination de la base de taxation dans le cadre de ce régime forfaitaire puisqu'elle définit notamment les assujettis qui peuvent en bénéficier et ceux qui en sont exclus. En outre, le constat que l'article 56 du Code de la TVA ne viole ni le principe constitutionnel de la légalité de l'impôt ni les articles 10 et 11 de la Constitution, ne confère pas pour autant d'office un caractère non réglementaire à la circulaire attaquée adoptée par l'administration fiscale et qu'elle qualifie d'ailleurs elle-même de « Réglementation forfaitaire en matière de TVA pour les cafetiers ».

Au vu de ce qui précède, l'acte attaqué constitue un acte réglementaire à l'égard duquel le Conseil d'État est compétent pour contrôler sa légalité.

V. Recevabilité

V.1. Thèses des parties

Le premier requérant justifie son intérêt à demander l'annulation de l'acte attaqué par sa mission de représentant de l'intérêt collectif des cafetiers. Les deuxième et troisième requérants justifient leur intérêt par la circonstance qu'ils sont cafetiers et qu'ils sont assujettis à la réglementation forfaitaire en matière de TVA.

Quant à la recevabilité *rationae temporis* de leur recours, ils font valoir que l'acte attaqué a été publié sur le site « Fisconet Plus », le 14 février 2020, mais que les délais de recours ont été prolongés en application de l'arrêté royal n° 12 du 21 avril 2020 concernant la prorogation des délais de procédure devant le Conseil d'État et la procédure écrite.

Dans son mémoire en réponse, la partie adverse soutient que les requérants n'ont pas d'intérêt au recours :

- le premier requérant parce qu'il « a négligé de présenter à l'administration, avant le 1^{er} février, les éléments détaillés et chiffrés nécessaires pour l'établissement de ces bases forfaitaires, contrairement au prescrit de l'arrêté royal n° 2, article 8, alinéa 1^{er} »;
- les deuxième et troisième requérants, parce qu'en tant que cafetiers, ils « peuvent aisément se libérer du régime de taxation forfaitaire dont ils se plaignent » en y renonçant.

Dans son dernier mémoire, elle réitère cette exception d'irrecevabilité dans le chef du premier requérant en insistant sur la circonstance qu'il n'a pas présenté à l'administration des chiffres et des éléments détaillés pour l'établissement des bases forfaitaires pour l'exercice 2020, avant le 1^{er} février, comme le prévoit l'article 8, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal n° 2, précité, alors qu'il a demandé à pouvoir être consulté pour l'établissement des bases forfaitaires pour l'exercice 2022.

V.2. Appréciation

a) L'intérêt à agir

Aux termes de l'article 19, alinéa 1^{er}, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, un recours en annulation au sens de l'article 14, § 1^{er}, de ces lois peut être porté devant la section du contentieux administratif du Conseil d'État par toute partie justifiant d'une lésion ou d'un intérêt. Une partie requérante dispose de cet intérêt requis en droit si deux conditions sont remplies : tout d'abord, l'acte administratif attaqué doit lui causer un préjudice personnel, direct, certain, actuel et léser un intérêt légitime; ensuite, l'annulation de cet acte qui interviendra éventuellement, doit lui procurer un avantage direct et personnel, si minime soit-il. Il appartient au Conseil d'État d'apprécier si chaque partie requérante qui le saisit justifie d'un intérêt à son recours. Sous réserve des dispositions de droit international directement applicables, l'article 19 des lois coordonnées fait ainsi obstacle à l'action populaire qui serait introduite par n'importe quelle personne, qu'elle soit physique ou morale.

S'agissant plus particulièrement des actes réglementaires qui sont attaqués devant le Conseil d'État, il n'est pas exigé qu'ils soient immédiatement appliqués à la partie requérante, mais qu'ils soient susceptibles de lui être applicable, c'est-à-dire qu'ils aient vocation à régler sa situation. Ainsi, selon une jurisprudence bien établie, les actes réglementaires sont susceptibles d'être attaqués par toutes les personnes auxquelles ils ont vocation à s'appliquer ainsi que par celles qui, sans y être soumises, en subissent directement des effets qui leur font grief.

En ce qui concerne le premier requérant, l'exception soulevée par la partie adverse pose la question de la légitimité de son intérêt au recours. Un intérêt n'est pas légitime s'il s'assimile au maintien d'une situation illégale, autrement dit contraire aux lois impératives, à l'ordre public ou aux bonnes mœurs. Si au regard de l'article 8 de l'arrêté royal n° 2 du 19 décembre 2018, précité, le premier requérant a la possibilité de fournir à l'administration les éléments détaillés et chiffrés nécessaires pour l'établissement des bases forfaitaires, en tant que groupement professionnel, il ne s'agit cependant pas d'une collaboration obligatoire au vu des termes de cette disposition. En outre, ce requérant a pour objet « la défense des intérêts des exploitants des cafés belges » au regard de l'article 3 de ses statuts. Elle justifie ainsi d'un intérêt suffisant à introduire le présent recours.

En ce qui concerne les deuxième et troisième requérants, il n'est pas contesté qu'ils ont choisi d'être assujettis à la taxation forfaitaire en matière de TVA, de sorte que l'acte attaqué a bien vocation à régler leur situation. En outre, les requérants exposent dans leur deuxième moyen que les bases forfaitaires établies dans l'acte attaqué ne correspondraient manifestement pas à la réalité, de sorte qu'ils en subiraient un préjudice justifiant leur intérêt au recours.

En conclusion, les requérants disposent bien de l'intérêt à demander l'annulation de la décision réglementaire attaquée.

b) La recevabilité *rationae temporis*

Comme le confirme la partie adverse, l'acte attaqué a été publié sur le site « Fisconet Plus » le 14 février 2020. S'agissant d'un acte réglementaire, il aurait dû être publié au Moniteur belge conformément à l'article 6 de la loi du 31 mai 1961 relative à l'emploi des langues en matière législative, à la présentation, à la publication et à l'entrée en vigueur des textes légaux et réglementaires.

En tout état de cause, l'arrêté royal n° 12 du 21 avril 2020 concernant la prorogation des délais de procédure devant le Conseil d'État et la procédure écrite (M.B. du 22 avril 2020) prévoit, en son article 1^{er}, que « les délais, applicables à l'introduction et au traitement des procédures devant la section du contentieux administratif du Conseil d'État, qui arrivent à échéance pendant la période s'étendant du 9 avril 2020 au 3 mai 2020 inclus, date ultime que le Roi peut adapter par arrêté délibéré en Conseil des ministres, et dont l'expiration peut ou pourrait entraîner la forclusion ou une autre sanction à défaut de traitement dans les délais, sont prolongés de plein droit de trente jours à l'issue de cette période prolongée s'il échet ».

Le délai pour introduire le présent recours en annulation expirait donc le 3 juin 2020. Introduite le 1^{er} juin 2020, la requête en annulation est recevable *rationae temporis*.

VI. Premier moyen

VI.1. Thèses des parties

Le premier moyen est pris de la violation de l'article 3 des lois coordonnées sur le Conseil d'État. Les requérants exposent que l'acte attaqué ayant une portée réglementaire, il devait être soumis à l'avis préalable de la section de législation du Conseil d'État.

La partie adverse répond que, l'acte attaqué n'ayant pas une portée réglementaire, il ne devait pas être soumis, préalablement à son adoption, à l'avis de la section de législation du Conseil d'État.

Dans son dernier mémoire, elle ne formule plus d'observations concernant les moyens de la requête.

VI.2. Appréciation

L'article 3, § 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, dispose comme suit :

« Hors les cas d'urgence spécialement motivés et les projets relatifs aux budgets, aux comptes, aux emprunts, aux opérations domaniales et au contingent de l'armée exceptés, les Ministres, les membres des gouvernements communautaires ou régionaux, les membres du Collège de la Commission communautaire française et les membres du Collège réuni visés respectivement aux alinéas 2 et 4 de l'article 60 de la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions bruxelloises, chacun pour ce qui le concerne, soumettent à l'avis motivé de la section de législation, le texte de tous avant-projets de loi, de décret, d'ordonnance ou de projets d'arrêtés réglementaires. (...) ».

Cette disposition est méconnue lorsqu'une circulaire, dont il a été établi qu'elle revêt un caractère réglementaire et qui n'invoque pas l'urgence, n'a pas été soumise à l'avis de la section de législation du Conseil d'État. Par ailleurs, ce moyen est d'ordre public.

En l'espèce, comme il a été jugé à propos de la compétence du Conseil d'État, l'acte attaqué revêt bien une portée réglementaire. Il n'a cependant pas été soumis pour avis à la section de législation du Conseil d'État et ne contient, en outre,

aucune justification de l'urgence qui aurait éventuellement pu dispenser la partie adverse de solliciter cet avis.

Le premier moyen est ainsi fondé.

VII. Demande de maintien des effets

VII.1. Thèses des parties

Dans son dernier mémoire, la partie adverse sollicite la mise en œuvre de l'article 14^{ter} des lois coordonnées sur le Conseil d'État en faisant valoir ce qui suit :

« Pour l'année 2020, il s'avère que 4.046 cafetiers ont opté pour le régime de taxation forfaitaire, ce qui les a dispensés de tenir la comptabilité requise pour permettre l'application du régime général de la TVA.
En cas d'annulation des bases forfaitaires établies, la base imposable réelle de ces cafetiers devrait être reconstituée et dûment étayée de documents probants, comme pour toute entreprise qui ne bénéficie pas de l'application d'un forfait TVA.
Les obligations qui leur incomberaient ainsi *a posteriori* ne manqueraient pas de mettre l'ensemble de ces contribuables dans une position particulièrement délicate.
En conséquence, pour le cas où le Conseil d'État estimerait devoir annuler l'acte entrepris, la partie adverse sollicite, à tout le moins, le maintien de ses effets jusqu'à la date de l'arrêt[é] à intervenir, [...] ».

Dans leur dernier mémoire, les requérants estiment qu'il n'y a pas lieu de faire droit à cette demande de maintien des effets et exposent ce qui suit :

« Ce raisonnement repose sur une prémisse inexacte. L'acte attaqué est le régime forfaitaire pour l'année 2020. Tant l'article 56, § 1^{er}, du Code de la TVA, qui constitue la base légale du régime forfaitaire, que l'arrêté royal n°2 du 19 décembre 2018 relatif au régime du forfait en matière de taxe sur la valeur ajoutée, qui précise les modalités du forfait et notamment les modalités pour opter pour le forfait subsisteront donc si le Conseil d'État devait prononcer un arrêt d'annulation dans le cas d'espèce.
Les cafetiers qui ont valablement opté pour un régime forfaitaire en 2020 ont donc droit à un régime forfaitaire, qu'il appartient à la partie adverse d'organiser en remplacement du régime annulé, en tenant compte des règles visées à l'arrêté royal précité et, bien entendu, des effets de l'arrêt d'annulation.
La partie requérante n'a formé aucun grief contre le principe de la taxation forfaitaire. [...] ».

VII.2. Appréciation

L'article 14^{ter} des lois coordonnées sur le Conseil d'État dispose comme suit :

« À la demande d'une partie adverse ou intervenante, et si la section du contentieux administratif l'estime nécessaire, elle indique ceux des effets des actes individuels annulés ou, par voie de disposition générale, ceux des effets des règlements annulés, qui doivent être considérés comme définitifs ou maintenus provisoirement pour le délai qu'elle détermine.
La mesure visée à l'alinéa 1^{er} ne peut être ordonnée que pour des raisons exceptionnelles justifiant de porter atteinte au principe de la légalité, par une décision spécialement motivée sur ce point et après un débat contradictoire. Cette décision peut tenir compte des intérêts des tiers ».

L'article 14, alinéas 3 et 5, de l'arrêté du Régent du 23 août 1948 énonce ce qui suit :

« [...] La demande visant au maintien des effets de l'acte ou du règlement attaqué, en application de l'article 14^{ter} des lois coordonnées, est formulée au plus tard dans le dernier mémoire. Cette demande doit être motivée. Lorsqu'elle est introduite pour la première fois dans un dernier mémoire, les autres parties peuvent faire valoir leurs observations écrites dans un délai de trente jours à dater de la notification de ce dernier mémoire. Le membre de l'auditorat désigné rédige dans les quinze jours un rapport complémentaire limité à cet objet. Ce rapport est joint à la convocation.
[...] À l'expiration des délais visés aux alinéas 2 et 3, le président de la chambre fixe la date à laquelle l'affaire sera appelée ».

En application de l'article 14^{ter} des lois coordonnées sur le Conseil d'État, la mesure décidant le maintien de tout ou partie des effets de l'acte annulé ne peut être ordonnée que pour des raisons exceptionnelles justifiant de porter atteinte au principe de la légalité, la décision pouvant tenir compte des intérêts des tiers. Une telle formulation montre de toute évidence que l'intention du législateur a été de ne permettre le recours à cette mesure qu'avec sagesse et circonspection dans le chef du Conseil d'État. Il a ainsi été précisé, au cours des travaux parlementaires qui ont précédé l'adoption de la loi du 20 janvier 2014 portant réforme de la compétence, de la procédure et de l'organisation du Conseil d'État, que le recours à cette mesure exceptionnelle peut être envisagé lorsque le caractère rétroactif d'un arrêt d'annulation pourrait avoir des conséquences disproportionnées ou mettre en péril notamment la sécurité juridique, dans certaines circonstances (Projet de loi portant réforme de la compétence, de la procédure et de l'organisation du Conseil d'État, *Doc. parl.*, Sénat, 2012-2013, n° 5-2277/1, p. 5). La Cour constitutionnelle a de même insisté sur le juste équilibre qui doit être respecté entre « l'importance de remédier à chaque situation contraire au droit et le souci de ne plus mettre en péril, après un certain temps, des situations existantes et des attentes suscitées » (C.C., arrêt n° 18/2012 du 9 février 2012, B.9.4; C.C., arrêt n° 154/2012 du 20 décembre 2012, B.3 et B.4. Dans le même sens : C.C., arrêt n° 14/2013 du 21 février 2013, B.3; C.C., arrêt n° 73/2013 du 30 mai 2013, B.8). De même, comme l'a observé l'assemblée générale de la section de législation du Conseil d'État sur l'avant-projet

de loi devenu la loi du 20 janvier 2014 précitée, « la mesure, déjà fort peu mise en œuvre à l'égard des règlements, le sera plus rarement encore lorsque c'est un acte individuel qui est annulé, compte tenu du caractère indéterminé des effets des premiers par rapport à la portée individuelle des seconds » (Projet de loi portant réforme de la compétence, de la procédure et de l'organisation du Conseil d'État *Doc. parl.*, Sénat, 2012-2013, n° 5-2277/1, p. 98). À cet égard, il a été précisé que la circonstance que le Conseil d'État puisse désormais apprécier s'il y a lieu de moduler cette rétroactivité en fonction des circonstances propres à la cause se justifie par le fait qu'une annulation avec effet rétroactif peut avoir parfois des « effets insurmontables et disproportionnés » (*Ibidem*, n°5-2277/3, p. 23).

En l'espèce, l'acte attaqué détermine la méthode de calcul du produit imposable de la fourniture de boissons et de menues denrées alimentaires par les cafetiers et les petits cafetiers, de sorte que son annulation ne remet pas en question la situation fiscale des cafetiers qui ont opté pour le régime de la taxation forfaitaire en 2020, dès lors que ce régime reste consacré par l'article 56 du Code de la TVA et par son arrêté royal d'exécution n° 2, précité, même dans l'attente de la réfection de la décision annulée. Par ailleurs, du fait de cette annulation, ces cafetiers ne se retrouveront pas soumis d'office au régime ordinaire de taxation.

En conséquence, il n'existe pas de raisons exceptionnelles qui pourraient justifier qu'il soit porté atteinte au principe de la légalité.

Il s'ensuit que la demande de maintien des effets de l'acte attaqué formulée par la partie adverse n'est pas fondée.

VIII. Indemnité de procédure

Les requérants sollicitent une indemnité de procédure de 700 euros. Il y a lieu de faire droit à leur demande.

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

Article 1^{er}.

La réglementation forfaitaire en matière de TVA pour les cafetiers -
année 2020 (F 2020/4-24) est annulée.

Article 2.

La demande de maintien des effets est rejetée.

Article 3.

Le présent arrêt sera publié par extrait au Moniteur belge.

Article 4.

La partie adverse supporte les dépens, à savoir le droit de rôle de 600
euros, la contribution de 20 euros et l'indemnité de procédure de 700 euros,
accordée aux parties requérantes.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique de la XV^e chambre,
le 17 septembre 2021, par :

Pascale Vandernacht,
Marc Joassart,
Élisabeth Willemart,
Caroline Hugé,

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

Le Greffier,

Le Président,

Caroline Hugé

Pascale Vandernacht