



Date de réception : 16/03/2023



C-73/23

expédition

numéro de répertoire :  
**23/1616**

date du prononcé :  
**le 30/01/2023**

Références du greffe :  
**21/1591/A**  
CHAUDFONTAINE LOISIRS SA/  
SPF FINANCES CENTRE PME  
LIEGE EXPERTISE

délivrée à	délivrée à	délivrée à
le	le	le
€	€	€
BUR	BUR	BUR

Réservé au service exécution

Copie conforme dossier	1
Copie 792 CJ par mail	3
Copie 792 CJ par courrier	....
Notification (PJ)	....
Notification (PS)	....
Copie simple	....
Copie pro deo	....
Simple copie PR	....
Communication PR	....

# Tribunal de première instance de Liège - Division Liège

## Jugement

Ne pas présenter à l'inspecteur

affaires civiles  
21ème Chambre

Inscrit au registre de la  
Cour de justice sous le n° **1247735**

Luxembourg, le 10. 02. 2023

Fax / E-mail: .....

Déposé le: **10.02.2023**

Le Greffier,  
par ordre  
*Kerstin Hötzel*  
Kerstin Hötzel  
Administratrice

A destination du Receveur :

Présenté le ...

Non enregistrable

CURIA GREFFE  
Luxembourg

Série 10. 02. 2023

**En cause :**

**CHAUDFONTAINE LOISIRS SA**, inscrite à la BCE sous le N°0442.520.928,  
dont le siège social est situé à 4050 CHAUDFONTAINE, rue de l'Esplanade, 1,  
**Partie demanderesse**, représentée par  
Maître VAN NUFFEL Emmanuel, et Maître SPIEGEL YAËL, avocat à 1050 Bruxelles, avenue Louise,  
81.

**Contre :**

**L' ETAT BELGE** représenté par le Ministre des Finances, dont les bureaux sont établis rue de la  
Loi, 12 à 1000 Bruxelles, poursuites et diligence du Conseiller général, Directeur du CENTRE  
PME de LIEGE, dont les bureaux sont établis à 4000 LIEGE, rue de Fragnée 2 bte 73,  
**Partie défenderesse**, représentée par  
Maître PROPS RAOUL loco Maître FEKENNE JACQUES, avocat à 4920 HARZE, rue du Moulin, 5.

**Et encore :**

**L' ETAT BELGE** représenté par le Ministre des Finances, dont les bureaux sont établis rue de la  
Loi, 12 à 1000 Bruxelles, poursuites et diligence du Conseiller général, Directeur du CENTRE  
PME de LIEGE, dont les bureaux sont établis à 4000 LIEGE, rue de Fragnée 2 bte 73,  
**Partie demanderesse en intervention forcée et garantie**, représentée par  
Maître PROPS RAOUL loco Maître FEKENNE JACQUES, avocat à 4920 HARZE, rue du Moulin, 5.

**Contre :**

**L' ETAT BELGE, représenté par son Ministre de la Justice**  
dont les bureaux sont établis à 1000 BRUXELLES, Boulevard de Waterloo, 115, se substituant à  
**la Chambre des Représentants**, dont les bureaux sont établis à 1000 BRUXELLES, place de la  
nation, 1 (en application de l'article 705 du Code Judiciaire),  
**Partie défenderesse en intervention forcée et garantie**, représentée par  
Maître PONTIERE MURIEL loco Maître LESPIRE BENOIT, avocat à 4000 LIEGE, rue Louvrex, 81.

**I. LA PROCEDURE**

Vu la loi du 15 juin 1935 concernant l'emploi des langues en matière judiciaire,

Vu les pièces de la procédure, laquelle est régulière, et notamment :

- ✓ La requête introductive d'instance du 13 avril 2021 ;
- ✓ L'ordonnance de mise en état rendue par la chambre de céans le 29 novembre 2021 ;
- ✓ Les conclusions de synthèse de la partie demanderesse du 15 juillet 2022 ;

- ✓ Les conclusions de synthèse de la partie défenderesse, demanderesse en intervention forcée et garantie du 5 septembre 2022 ;
- ✓ Les conclusions de synthèse de la partie défenderesse en intervention forcée et garantie du 14 septembre 2022 ;
- ✓ Les dossiers de pièces déposés par les parties.

Entendu les parties comme dit ci-dessus à l'audience du 5 décembre 2022 à laquelle est intervenue la clôture des débats.

## II. FAITS ET OBJET DE LA CAUSE

### 1.1.

Par requête déposée au greffe le 13 avril 2021, la S.A. CHAUDFONTAINE LOISIRS a contesté la décision n° 704-15-19/066370 du 1<sup>er</sup> décembre 2020 prise par le Centre PME Liège Expertise 1 et le relevé de régularisation établi le 7 décembre 2020 par le Centre PME Liège-Contrôle 2 rejetant sa demande de restitution relative à la T.V.A. payée sur ses activités de casino en ligne effectuées entre le 1<sup>er</sup> juillet 2016 et le 21 mai 2018.

Elle poursuit la restitution de la T.V.A. payée pendant cette période :

- 1°) en raison de la violation du principe de neutralité fiscale de la T.V.A. ;
- 2°) en raison de la violation du 1<sup>er</sup> Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'Homme garantissant le droit au respect des biens ;
- 3°) sur base de la responsabilité de l'Etat belge sur base de l'article 1382 de l'ancien Code civil soit en raison de l'adoption de normes contraires à la Directive T.V.A., soit dans l'exercice de la fonction juridictionnelle par la Cour constitutionnelle.

Elle invoque l'illégalité de l'amende appliquée car elle entrave l'accès à la justice, est discriminatoire et disproportionnée vu l'absence d'infraction.

Elle estime que la théorie de l'enrichissement sans cause ne peut être invoquée pour lui dénier le droit d'obtenir la restitution des sommes indûment perçues par l'Etat belge.

Elle demande de :

- à titre principal :
  - déclarer l'action recevable et fondée ;
  - annuler la décision n°704-15-19/066370 du 1<sup>er</sup> décembre 2020 et le relevé de régularisation du 7 décembre 2020 et en conséquence,
    - ordonner la restitution d'un montant de 640.478,82 € correspondant à la T.V.A. indûment payée par la requérante sur ses opérations de jeux et paris en ligne entre le 1<sup>er</sup> juillet 2016 et le 22 mai 2018, conformément à l'article 77 §1<sup>er</sup>, 1° du Code T.V.A. ;
    - condamner l'Etat belge à restituer avec les intérêts moratoires toutes sommes perçues du chef de la décision et du relevé de régularisation litigieux ;

- condamner l'Etat belge aux dépens en ce compris l'indemnité de procédure fixée à 14.000,00 €.
- à titre subsidiaire :
  - dire l'action recevable et fondée ;
  - condamner l'Etat belge à payer à la requérante des dommages et intérêts fixés provisionnellement à la somme de 704.000 € à majorer des intérêts moratoires et judiciaires compte tenu des fautes commises par le législateur ;
  - condamner l'Etat belge à restituer à la requérante avec intérêts moratoires, toutes sommes perçues du chef de la décision et du relevé de régularisation litigieux ;
  - condamner l'Etat belge aux dépens en ce compris l'indemnité de procédure fixée à 14.000,00 €.
- à titre plus subsidiaire :
  - dire l'action recevable et fondée ;
  - condamner l'Etat belge à payer à la requérante des dommages et intérêts fixés provisionnellement à la somme de 704.000 € à majorer des intérêts moratoires et judiciaires compte tenu des fautes commises par la Cour constitutionnelle dans son arrêt du 22 mars 2018 n° 34/2018 ;
  - condamner l'Etat belge à restituer à la requérante avec intérêts moratoires, toutes sommes perçues du chef de la décision et du relevé de régularisation litigieux ;
  - condamner l'Etat belge aux dépens en ce compris l'indemnité de procédure fixée à 14.000,00 €.
- à titre infiniment subsidiaire :
  - surseoir à statuer et poser à la Cour de Justice de l'Union européenne les questions préjudicielles suivantes :
    - 1) *l'article 135 § 1<sup>er</sup>, i) de la Directive n°2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commune de la taxe sur la valeur ajoutée et le principe de neutralité fiscale permettent-ils à un Etat membre d'exclure du bénéfice de l'exonération prévue par cette disposition les seuls jeux de hasard ou d'argent fournis par voie électronique alors que restent exemptés de T.V.A. les jeux de hasard ou d'argent qui ne sont pas fournis par voie électronique ?*
    - 2) *l'article 135 § 1<sup>er</sup>, i) de la Directive n°2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commune de la taxe sur la valeur ajoutée et le principe de neutralité fiscale permettent-ils à un Etat membre d'exclure du bénéfice de l'exonération prévue par cette disposition les seuls jeux de hasard ou d'argent fournis par voie électronique à l'exclusion des loteries qui restent exemptées de T.V.A. qu'elles soient ou non fournies par voie électronique ?*
    - 3) *l'article 367, alinéa 3 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union européenne permet-il qu'une juridiction supérieure décide de maintenir les effets d'une disposition de droit interne qu'elle annule en raison d'une violation de droit interne sans se prononcer sur la violation du droit de l'Union qui était également soulevée devant elle, et, donc, sans poser la question préjudicielle de la compatibilité de cette*

*disposition de droit interne avec le droit de l'Union européenne ni interroger la Cour sur les conditions dans lesquelles elle pourrait décider le maintien des effets de cette disposition en dépit de son incompatibilité avec le droit de l'Union ?*

- *4) Si la réponse à l'une des questions précédentes est négative, la Cour constitutionnelle pouvait-elle maintenir les effets passés des dispositions qu'elle a annulées en raison de leur incompatibilité avec des règles nationales de répartition des compétences, alors que ces dispositions étaient également incompatibles avec la Directive T.V.A. 2006/112/CE du Conseil, et ce pour éviter des difficultés budgétaires et administratives qu'occasionnerait le remboursement des taxes déjà payées ?*
- *5) si la réponse à la question précédente est négative, l'assujetti peut-il se voir restituer la T.V.A. qu'il a acquittée sur la marge brute réelle des jeux et paris qu'il opère, et ce sur la base de dispositions incompatibles avec la Directive n°2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la T.V.A. et le principe de neutralité fiscale ?*

1.2.

L'Etat belge, S.P.F. Finances, estime que la demande n'est pas fondée et qu'il ne peut pas être condamné au remboursement de la T.V.A. versée car :

- la requérante n'a pas droit à la restitution de la T.V.A. versée, les articles 29 à 34 de la loi-programme du 1er juillet 2016 ne constituant pas une violation du principe de neutralité fiscale ni des dispositions prévues par la Directive T.V.A. ;
- la requérante n'étant pas titulaire d'une créance à caractère patrimonial, une violation de l'article 1<sup>er</sup> du Premier protocole additionnel à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ne peut pas être invoquée ;
- les conditions de l'action en responsabilité intentée à l'encontre de l'Etat belge sur pied de l'article 1382 de l'ancien Code civil ne sont pas remplies ;
- l'amende administrative appliquée est légale, n'entrave pas l'accès à la justice, n'est pas discriminatoire et est proportionnée ;
- le calcul des intérêts est conforme à l'article 91 du Code T.V.A. ;
- le refus de restitution est justifié par le respect du principe d'interdiction de l'enrichissement sans cause.

Il demande de :

- à titre principal :
  - déclarer les demandes recevables mais non fondées ;
  - en débouter la requérante ;
  - par conséquent, valider la décision n° 704-15-19/066370 du 1<sup>er</sup> décembre 2020 ;
  - de même, confirmer le procès-verbal de régularisation du 8 février 2021 pour les sommes suivantes telles que reprises dans le registre de perception et recouvrement rendu exécutoire le 23 mars 2021 (Numéro du registre : 202103FR019 ; Numéro de la dette : 500237467389), à savoir :

	Données du registre	Solde de la dette au 18/12/2019
TVA	640.478,82	640.478,82
Amendes	64.040,00	64.040,00
Intérêts de retard	0,00* <sup>1</sup>	82.353,73
Frais		0,00
Total	704.518,82	786.872,55

- pour autant que de besoin, autoriser l'Etat belge à en poursuivre par toutes voies de droit l'exécution, en principal, intérêts et frais d'exécution exposés ou restant à l'être ;
- condamner la requérante aux frais et dépens, en ce compris l'indemnité de procédure visée à l'article 1022 du Code judiciaire liquidée au montant de base fixé à 14.000,00 EUR.

- à titre subsidiaire :

- si, par impossible, le Tribunal de céans devait considérer que la requérante avait, en vertu de l'article 77, § 1er, 1° du Code T.V.A., un droit à la restitution de la T.V.A. versée sur les opérations de jeux et paris en ligne entre le 1er juillet et le 22 mai 2018 en raison de la violation par les articles 29 à 34 de la loi-programme du 1er juillet 2016 du principe de neutralité fiscale consacré par la Directive T.V.A., *quod non*, alors il y aurait lieu de refuser un tel remboursement par application du principe de l'interdiction de l'enrichissement sans cause ;
- ceci fait, déclarer la demande recevable mais partiellement fondée ;
- en débouter la requérante ;
- constater l'existence de la dette fiscale et son montant légalement dû conformément à la dette reprise dans le registre de perception et recouvrement rendu exécutoire le 23 mars 2021 (Numéro du registre : 202103FR019 ; Numéro de la dette : 500237467389), à savoir :

	Données du registre	Solde de la dette au 18/12/2019
TVA	640.478,82	640.478,82
Amendes	64.040,00	64.040,00
Intérêts de retard	0,00* <sup>2</sup>	82.353,73
Frais		0,00
Total	704.518,82	786.872,55

- pour autant que de besoin, autoriser l'Etat belge à en poursuivre par toutes voies de droit l'exécution, en principal, intérêts et frais d'exécution exposés ou restant à l'être ;
- compenser les dépens.

- à titre encore plus subsidiaire :

- si, par impossible, le Tribunal de céans devait considérer que la requérante, bien que n'ayant pas droit à la restitution en vertu de l'article 77, § 1er, 1° du

<sup>1</sup> \* Intérêts de retard déjà dus, tels que repris dans la justification de la dette fiscale. Á augmenter d'intérêts de retard à partir du 21/12/2019

<sup>2</sup> \* Intérêts de retard déjà dus, tels que repris dans la justification de la dette fiscale. Á augmenter d'intérêts de retard à partir du 21/12/2019

Code T.V.A., démontre la responsabilité de l'Etat – législateur et/ou du fait de l'action de la Cour constitutionnelle sur base de l'article 1382 de l'ancien Code civil, *quod non*, alors il y aurait lieu de dire la demande en intervention forcée et garantie intentée par le SPF Finances recevable et fondée ;

- par conséquent, constater la substitution du Ministre des Finances par le Ministre de la Justice en application de l'article 705 du Code judiciaire et ce, tant pour ce qui concerne l'action en responsabilité intentée contre l'Etat belge – législateur que celle intentée contre l'Etat belge du fait de l'action de la Cour constitutionnelle ;
- condamner le Ministre de la Justice aux montants qui seraient fixés à ce titre ainsi qu'aux dépens qui seraient liquidés par la requérante ;
- décharger le Ministre des Finances.

- à titre infiniment subsidiaire :

- si, par impossible, le Tribunal de céans devait condamner l'Etat belge - Ministre des Finances, *quod certe non*, et rejeter la demande en intervention forcée et garantie visant à la substitution de ce dernier par l'Etat belge - Ministre de la Justice, alors il y aurait lieu de constater qu'en tout état de cause, aucun dépens n'est dû par l'Etat belge Ministre des Finances, à l'Etat belge, Ministre de la Justice, étant donné que le but de la substitution se limite à faire supporter les conséquences d'une condamnation éventuelle par le budget du département intéressé sans remettre en cause le principe selon lequel l'Etat est un et indivisible (les départements n'ayant pas une personnalité juridique propre distincte de celle de l'Etat).

1.3.

L'Etat belge, S.P.F. Justice, s'en réfère à justice sur la problématique de la substitution en ce qui concerne la problématique de la responsabilité de l'Etat belge du fait de l'activité de la Cour Constitutionnelle ; il rejette cependant cette substitution sur la problématique de la responsabilité de l'Etat-législateur, compte tenu du fait que la matière concernée par la Loi mise en cause ressort bien de la compétence du Ministre des Finances. Quant au fond, il conteste toute responsabilité tant dans le chef de la Cour Constitutionnelle que dans celui de l'Etat-législateur.

Il demande de :

- lui donner acte de ce qu'il s'en réfère à Justice sur la question de la substitution de l'Etat belge, représenté par son Ministre des Finances, sur la problématique de la responsabilité de l'Etat belge du fait de l'activité de la Cour constitutionnelle ;
- par contre, refuser cette substitution sur la problématique de la responsabilité de l'Etat législateur, compte tenu du fait que la matière concernée par la Loi mise en cause ressort bien de la compétence du Ministre des Finances ;
- dire pour droit que l'est bien l'Etat belge, représenté par le Ministre des Finances, qui doit répondre de cette mise en cause et doit être, le cas échéant, condamné ;
- dire pour droit qu'aucune faute n'a été commise et, partant, qu'aucune responsabilité n'est encourue à l'égard de la société demanderesse ;
- débouter celle-ci de ses demandes ;

- condamner la partie requérante et/ou l'Etat belge S.P.F. Finances (qui demande à être substitué) aux dépens de l'Etat belge, S.P.F. Justice, liquidés à l'indemnité de procédure de base (enjeu du litige provisionnel de 704.000€) : 14.000€.

2.

La S.A. Chaudfontaine Loisirs a pour activité l'organisation de jeux de hasard et d'argent ; elle exploite des jeux en ligne.

Cette activité était exemptée de la T.V.A.

Toutefois, les articles 29 à 34 de la Loi-programme du 1<sup>er</sup> juillet 2016 ont abrogé l'exemption de la T.V.A. sur les jeux de hasard ou d'argent en ligne autre que les loteries. La T.V.A. devenait, dès lors, applicable à cette activité, les jeux de hasard ou d'argent « classiques »<sup>3</sup> ainsi que toutes les loteries restant, quant à eux, exemptés.

La Cour Constitutionnelle a été saisie de recours en annulation concernant cette loi, d'une part, par des entreprises organisant des jeux de hasard ou d'argent en ligne et, d'autre part, par la Région wallonne. Les recours ont été joints. Ces recours visaient d'une part, la violation des règles répartitrices de compétences entre l'Etat fédéral et les Régions telles qu'établies par l'article 177 de la Constitution et par la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions telle que modifiée par la loi spéciale du 13 juillet 2001 (art. 3, 4 et 5) et, d'autre part, la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, considérés isolément ou combinés avec le principe de neutralité appliqué par la Cour de justice et avec les articles 107 et 108 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ainsi que des articles 401 et 135 de la Directive T.V.A.

Par arrêt rendu le 22 mars 2018<sup>4</sup>, la Cour constitutionnelle a estimé que :

- les moyens pris de la violation de l'article 177 de la Constitution, combiné avec l'article 3, alinéa 1er, 1<sup>o</sup>, de la loi spéciale de financement sont fondés ;
- il y a lieu d'annuler les articles 29 à 34 de la loi-programme du 1er juillet 2016 ;
- il n'y a pas lieu d'examiner les autres moyens, dès lors qu'ils ne pourraient mener à une annulation plus étendue ;
- 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.

Par arrêt rendu le 8 novembre 2018<sup>5</sup>, la Cour constitutionnelle a statué sur l'interprétation que devait recevoir son arrêt d'annulation du 22 mars 2018 et précisé que :

- la publication de l'arrêt au Moniteur belge du 22 mai 2018 a entraîné la disparition rétroactive des dispositions annulées par la Cour de l'ordre juridique, dispositions qui 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 ;

<sup>3</sup> pas en ligne

<sup>4</sup> C.C., 22 mars 2018, 34/2018, [www.const-court.be](http://www.const-court.be)

<sup>5</sup> C.C., 8 novembre 2018, 155/2018, [www.const-court.be](http://www.const-court.be)

- 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.

### 3.

Compte tenu de l'annulation des dispositions instaurant une T.V.A. sur les jeux en ligne, la requérante a postulé, dans sa déclaration T.V.A. périodique du mois de novembre 2019, la restitution de la T.V.A. payée au Trésor pendant la période du 1<sup>er</sup> juillet 2016 au 21 mai 2018.

Elle a dès lors porté ce montant de 640.478,82 euros en grille 62 « *Diverses régularisations T.V.A. en faveur du déclarant* », ce qui a généré des sommes dues par l'Etat à la requérante pour un montant de 630.240,56 euros repris en grille 72. Elle a sollicité la restitution de cette somme par un remboursement effectif en cochant la case « *Demande de remboursement* ». De plus, elle a sollicité, par courrier du 16 décembre 2019, ce remboursement en invoquant l'arrêt rendu par la Cour de Justice de l'Union européenne le 27 juin 2019<sup>6</sup> selon lequel « *une juridiction nationale ne peut pas faire usage d'une disposition nationale l'habilitant à maintenir certains effets d'un acte annulé pour maintenir provisoirement l'effet de dispositions nationales* » (cf. D.A. pc. 1).

### 4.

Par décision du 1<sup>er</sup> décembre 2020, l'Administration a rejeté cette demande au motif que les conditions d'exercice d'une action en restitution n'étaient pas remplies. En ce qui concerne le grief de maintien des effets des dispositions annulées par la Cour constitutionnelle par son arrêt rendu le 22 mars 2018, l'Administration précise : « *Ce grief est non pertinent. En effet, le passage que vous citez est incomplet : la C.J.U.E. a dit pour droit, entre autres, dans son arrêt du 27 juin 2019 précité que « 3) Dans des circonstances telles que celles en cause au principal, une juridiction nationale ne peut pas faire usage d'une disposition nationale l'habilitant à maintenir certains effets d'un acte annulé pour maintenir provisoirement l'effet de dispositions nationales qu'elles a jugées incompatibles avec la directive 2006/112 jusqu'à leur mise en conformité ce cette directive, en vue, d'une part, de limiter les risques d'insécurité juridique résultant de l'effet rétroactif de cette annulation et, d'autre part, d'éviter l'application d'un régime national antérieur à ces dispositions incompatible avec ladite directive » (soulignements ajoutés).*

*Or, dans l'arrêt n°34/2018, la Cour constitutionnelle a annulé les articles 29 à 34 de la loi-programme du 1<sup>er</sup> juillet 2016 car ils avaient été votés en violation des règles répartitrices de compétence (violation de l'article 177 de la Constitution, combiné avec l'article 3, alinéa 1<sup>er</sup>, 1°, de la loi spéciale de financement) et non parce qu'elle les aurait jugés incompatibles avec la Directive 2006/112.*

<sup>6</sup> C.J.U.E., 27 juin 2019, affaire C-597/17

...

*La Cour ne s'est ainsi pas prononcée sur une incompatibilité avec la Directive 2006/112. Aucun grief quant à une prétendue incompatibilité avec ladite Directive n'est d'ailleurs soulevé par vous.*

*Les dispositions légales annulées par la Cour constitutionnelle ne constituant pas une transposition incorrecte de la Directive 2006/112, l'enseignement de l'arrêt C-597/17 de la C.J.U.E. n'est pas pertinent en l'espèce.*

...

*Votre requête administrative est rejetée.*

*La restitution postulée en grille 62 de la déclaration périodique de novembre 2019 (case ad hoc cochée), pour un montant de 640.478,82 euros, n'étant pas justifiée comme suite à notre examen de votre requête administrative, il y a lieu de la régulariser. » (cf. D.A. pc. 3).*

Un relevé de régularisation a été établi en date du 7 décembre 2020 et l'infraction constatée pour les montants suivants :

- à titre de T.V.A. : 640.478,82 EUR
- à titre d'amendes proportionnelles réduites à 10 % : 64.047,88 EUR
- à titre d'intérêts de retard : 0,8 % par mois sur le montant de la taxe dues, arrondi à la dizaine inférieure, à compter du 21 décembre 2019 (cf. D.A. pc. 4).

La requérante a contesté ce relevé de régularisation par courrier de son conseil du 29 janvier 2021 (cf. D.A. pc. 5-6).

En date du 8 février 2021, l'Administration a établi un procès-verbal et rendu les montants exécutoires sur un registre de Perception et Recouvrement en date du 23 mars 2021 (cf. D.A. pc. 7-8).

La requérante a dès lors introduit le présent litige.

5.

En date du 11 octobre 2021, l'Etat belge représenté par Monsieur le Ministre des Finances a cité en intervention et garantie, sur base de l'article 705 du code judiciaire, l'Etat belge représenté par Monsieur le Ministre de la Justice et la Chambre des représentants représentée par la Présidente en vue de :

- constater que le Ministre des Finances se substitue, dans l'hypothèse où le Tribunal retiendrait la responsabilité de la Cour constitutionnelle, le Ministre de la Justice et si la responsabilité de l'Etat était retenue à ce titre, de condamner le Ministre de la Justice aux montants qui seront fixés par le juge et, dans ce cas, décharger le Ministre des Finances ;
- constater que le Ministre des Finances se substitue, dans l'hypothèse où le Tribunal retiendrait cette fois la responsabilité de l'Etat dans sa fonction législative, la Chambre des Représentants et si la responsabilité de l'Etat était retenue à ce titre, de condamner la Chambre des Représentants aux montants qui seront fixés par le Juge et, dans ce cas, décharger le Ministre des Finances.

### III. DISCUSSION

#### Remarque préliminaire sur la question de la substitution de l'Etat belge :

1.

L'article 705, alinéa 1er, du Code judiciaire dispose :

*L'état est cité au cabinet du Ministre dans les attributions duquel est compris l'objet du litige ou au bureau du fonctionnaire désigné par celui-ci. Si l'objet du litige entre dans les attributions du Sénat ou de la Chambre des représentants, l'Etat, représenté par la Chambre des représentants ou le Sénat, est cité au greffe de l'assemblée mise en cause. Le Ministre mis en cause ne peut contester que l'objet du litige entre dans les attributions de son département qu'à la condition de se substituer en même temps le Ministre ou la Chambre législative intéressés, ce qui aura lieu par simples conclusions. La Chambre législative mise en cause ne peut contester que l'objet du litige entre dans ses attributions qu'à la condition de se substituer en même temps le Ministre ou la Chambre législative intéressés, ce qui aura lieu par simples conclusions.*

*Sauf dans les cas urgents, le juge peut néanmoins accorder à l'état un délai pour lui permettre de déterminer le Ministre compétent ou la Chambre législative compétente et d'assurer sa défense. Ce délai ne peut excéder un mois.*

*Le juge peut décider que les frais de citation à l'égard de l'état irrégulièrement représenté n'entreront pas en taxe.*

*La procédure est poursuivie sur la citation signifiée originellement à l'état, tous droits et exceptions sauf pour le surplus.*

2.

Bien que l'État soit un et indivisible et que les différents départements n'aient pas une personnalité juridique propre, distincte de celle de l'État, celui-ci est valablement représenté, dans ses relations judiciaires ou extra judiciaires avec les tiers, par le ministre du département intéressé par ces relations et pour autant qu'elles présentent un intérêt pour le budget de ce département. La désignation d'un département incompetent en tant que représentant de l'État a toutefois pour conséquence que ce département peut se substituer le département compétent.

Il ressort des travaux préparatoires de la loi que le législateur visait à atténuer les difficultés pour le demandeur lors de la désignation du ministre compétent et a considéré que la discussion à propos de la compétence pouvait être réglée entre ces départements par une substitution par la voie de conclusions et, à défaut, que la procédure pouvait être poursuivie sans substitution, soit contre le département initialement mis en cause<sup>7</sup>.

Rien n'empêche que la substitution puisse avoir lieu par citation<sup>8</sup>.

3.

<sup>7</sup> voy. Cass., 10 décembre 2015, C.13.0558.N, [www.juportal.be](http://www.juportal.be)

<sup>8</sup> voy. en ce sens Cass., 10 décembre 2015, C.13.0558.N, [www.juportal.be](http://www.juportal.be)

Ces dispositions ne confèrent pas au juge le droit de désigner lui-même le ministre compétent lorsque cette substitution ne se fait pas à l'amiable et que les ministres concernés contestent toujours que l'objet du litige rentre dans leurs attributions.

Dans ce cas, le juge peut uniquement décider que l'Etat belge est représenté par le ministre qui est appelé à la cause par la citation, autrement dit celui qui a été désigné par le demandeur<sup>9</sup>.

---

**1<sup>er</sup> moyen : La violation du principe de neutralité fiscale.**

**1.1. le droit applicable :**

**1.1.1.**

L'article 135 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée dispose :

*« I. Les États membres exonèrent les opérations suivantes :*

- l) les paris, loteries et autres jeux de hasard ou d'argent, sous réserve des conditions et limites déterminées par chaque État membre ; ».*

**1.1.2.**

L'article 44, § 3, 13° du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (tel qu'il était en vigueur à partir du 1er juillet 2016 au 21 mai 2018) dispose :

*« Sont encore exemptés de la taxe :*

*13°*

*a) les loteries ;*

*b) les autres jeux de hasard ou d'argent, à l'exception de ceux fournis par voie électronique tels que visés à l'article 18, § 1er, alinéa 2, 16° ; »*

**1.1.3.**

Les articles 29 à 34 de la loi-programme du 1er juillet 2016 prévoyaient :

*« Art. 29. L'article 1<sup>er</sup> du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, modifié en dernier lieu par la loi du 21 décembre 2013, est complété par un paragraphe rédigé comme suit :*

*" § 14. Pour l'application du présent Code, on entend par :*

*1° "jeux de hasard ou d'argent".*

*a) les jeux, sous quelque dénomination que ce soit, qui procurent la chance de gagner des prix ou des primes en argent ou en nature, et à l'occasion desquels les joueurs ne peuvent intervenir ni au début, ni au cours, ni à la fin du jeu, et les gagnants sont uniquement désignés par le sort ou par toute autre circonstance due au hasard ;*

---

<sup>9</sup> voy. Anvers, 30 juin 2010 R.W. 2011-12, liv. 8, 399



b) *les jeux, sous quelque dénomination que ce soit, qui procurent aux participants à un concours de quelque nature qu'il soit, la chance de gagner des prix ou des primes en argent ou en nature, à moins que le concours ne débouche sur la conclusion d'un contrat entre les gagnants et l'organisateur de ce concours ;*

2° *"loteries" : chaque circonstance permettant par l'achat de billets de loterie, de concourir pour des prix ou des primes en argent ou en nature, où les gagnants sont désignés par le sort ou par toute autre circonstance due au hasard sur lesquels ils ne peuvent exercer aucune influence,*

*Art. 30. Dans le texte néerlandais de l'article 18, § 1er, alinéa 2, 16°, du même Code, inséré par la loi du 22 avril 2003 et modifié par la loi du 26 novembre 2009, les mots "kans- of gokspelen" sont remplacés par les mots "kans- en geldspelen".*

*Art. 31. Dans l'article 44, § 3, du même Code, le 13°, remplacé par la loi du 28 décembre 1992, est remplacé par ce qui suit :*

*"13° a) les loteries ;*

*b) les autres jeux de hasard ou d'argent, à l'exception de ceux fournis par voie électronique tels que visés à l'article 18, § 1er, alinéa 2, 16° ; "*

*Art. 32. Dans l'article 51bis du même Code, inséré par la loi du 28 décembre 1992 et modifié en dernier lieu par la loi du 17 juin 2013, il est inséré un paragraphe 1<sup>er</sup> bis, rédigé comme suit :*

*" § 1<sup>er</sup> bis. Le cocontractant de la personne non établie en Belgique qui est redevable de la taxe en vertu de l'article 51, § 1er, 1°, est solidairement tenu avec elle au paiement de la taxe due envers l'Etat sur les jeux de hasard ou d'argent fournis au cocontractant par voie électronique visés à l'article 18, § 1er, alinéa 2, 16°, lorsque le redevable ne dispose pas d'un numéro d'identification à la T.V.A. en Belgique, le cas échéant en application de l'un des régimes spéciaux visés aux articles 58ter et 58quater, ni d'un numéro d'identification à la T.V.A. attribué par un autre Etat membre en application de l'un des régimes spéciaux visés aux articles 358bis à 369duodecies de la directive 2006/112/CE. "*

*Art. 33. L'arrêté royal n° 45 du 14 avril 1993, relatif à l'exemption pour les jeux de hasard ou d'argent sur le plan de la taxe sur la valeur ajoutée, est abrogé.*

*Art. 34. Le présent chapitre entre en vigueur le 1er juillet 2016. »*

Par arrêt n° 34/2018 rendu 22 mars 2018, la Cour constitutionnelle, saisie de recours en annulation des articles 29 à 34 de la Loi-programme du 1er juillet 2016 :

- a annulé les articles 29 à 34 de la loi-programme du 1er juillet 2016, au motif que c'est le législateur régional et non fédéral qui est compétent en cette matière ;
- a maintenu définitivement les effets des dispositions annulées, en application de l'article 8 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, eu égard aux

difficultés budgétaires et administratives qu'occasionnerait le remboursement des taxes déjà payées.

#### 1.1.4.

Par arrêt n° 155/2018, rendu le 8 novembre 2018, la Cour constitutionnelle a statué sur l'interprétation que devait recevoir son arrêt d'annulation du 22 mars 2018 et précisé 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 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.

#### 1.1.5.

Dans son arrêt du 27 juin 2019<sup>10</sup>, la Cour de justice de l'Union européenne a rappelé la portée du principe de neutralité fiscale en ces termes :

*« 28. En second lieu, les États membres doivent respecter le principe de neutralité fiscale, lequel s'oppose à ce que des prestations semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA (arrêt du 27 avril 2006, Solle veld et van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 et C-444/04, EU:C:2006:257, point 39 et jurisprudence citée).*

*(...)*

*47. Ce principe s'oppose à ce que des biens ou des prestations de services semblables, qui se trouvent en concurrence les uns avec les autres, soient traités de manière différente du point de vue de la TVA (arrêts du 11 septembre 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, point 24, et du 9 mars 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, point 30). ».*

### 1.2. position des parties :

#### 1.2.1.

La S.A. Chaudfontaine Loisirs invoque l'existence d'une éventuelle différence de traitement, du point de vue de la TVA, en raison des articles 29 à 34 de la Loi-programme du 1er juillet 2016, entre les produits (dont les loteries) offerts en ligne par la Loterie Nationale (exemptés de TVA) et les jeux et paris<sup>11</sup> offerts en ligne par différents opérateurs économiques privés (soumis à la TVA).

Elle invoque différents arrêts rendus par la Cour de Justice de l'Union européenne, sur base desquels elle arrive à la conclusion que cette différence de traitement viole le principe de neutralité, en ce que ces deux prestations de services sont semblables car :

- elles présentent des propriétés analogues et répondent aux mêmes besoins du consommateur, en fonction d'un critère de comparabilité dans l'utilisation,
- les différences existantes n'influent pas de manière considérable sur la décision du consommateur moyen de recourir à l'une ou à l'autre desdites prestations.

<sup>10</sup> C.J.U.E. 27 juin 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a. contre Ministerraad, C-297/17, ECLI:EU:C:2019:544

<sup>11</sup> Tels que définis par l'article 1<sup>er</sup> § 14, annulé, du Code de la TVA, article dont les effets ont été maintenus du 1er juillet 2016 au 21 mai 2018 en application de l'arrêt 155/2018 de la Cour constitutionnelle du 8 novembre 2018, voir ci-dessus

## 1.2.2.

L'Etat belge considère que la différence de traitement entre les loteries et les jeux de hasard et d'argent en ligne est justifiée, de sorte qu'il n'y a pas de violation du principe de neutralité fiscale car les premières constituent une catégorie distincte, non similaire, des autres jeux. Il invoque :

- l'existence d'un pouvoir discrétionnaire dans le chef des Etats membres d'exonérer certaines catégories de jeux et d'en soumettre d'autres à la TVA ;
- l'appartenance des loteries à une catégorie de jeux distincte visée par l'article 135, §1 i) de la directive TVA ;
- les cadres légaux différents qui s'appliquent à la Loterie Nationale et aux autres jeux de hasard ;
- les autorités de contrôles différentes ;
- les objectifs sociétaux et de protection des joueurs poursuivis par la législation applicable à la Loterie Nationale ;

## 1.3. analyse du Tribunal :

## 1.3.1.

Dans les recours en annulation déposées auprès de la Cour constitutionnelle, des moyens pris de la violation des articles 10, 11 et 172, alinéa 1<sup>er</sup>, de la Constitution, lus seuls ou en combinaison avec l'article 135, 1, i) de la Directive européenne 2006/112/CE du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et le principe de la neutralité fiscale, ou avec l'article 107 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union européenne, avaient bien été soulevés. Toutefois, la Cour constitutionnelle ne les a pas examinés, « *dès lors qu'ils ne pourraient mener à une annulation plus étendue* », les dispositions en cause ayant été annulées pour violation des règles internes de répartition de compétence entre les différentes entités fédérées.

## 1.3.2.

Néanmoins, le Tribunal, à la lumière de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne, s'interroge sur la compatibilité du maintien, par la Cour constitutionnelle, des effets des dispositions annulées, pour la période du 1er juillet 2016 au 21 mai 2018, avec le principe de neutralité fiscale. Pour cela, le Tribunal doit d'abord examiner la portée du principe de neutralité fiscale dans le contexte des loteries, jeux de hasard et paris.

## 1.3.3.

Dans ses conclusions présentées le 15 juin 2017<sup>12</sup>, l'avocat général Szpunar a résumé la portée du principe de neutralité dans le contexte de l'exonération des jeux de hasard comme suit : « *Dans l'arrêt The Rank Group, la Cour a jugé qu'une différence de traitement au regard de la TVA de deux prestations de services identiques ou semblables du point de vue du consommateur et satisfaisant aux mêmes besoins de celui-ci suffit à établir une violation du principe de neutralité fiscale dans le contexte de l'exonération des jeux de hasard ou d'argent prévue à l'article 135, paragraphe 1, sous i), de la directive TVA. La question de savoir si l'activité concernée constituait des « paris, [d]es loteries et [d']autres jeux de hasard ou d'argent » a été tranchée selon la logique*

<sup>12</sup> Affaire C-90/16, The English Bridge Union Limited contre Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, ECLI:EU:C:2017:464

*du marché : si les clients considèrent que les prestations de services sont similaires, ils doivent être taxés de la même manière.»*

#### 1.3.4.

En droit belge, la loi du 7 mai 1999 sur les jeux de hasard, les paris, les établissements de jeux de hasard et la protection des joueurs ne s'applique pas aux loteries, parce qu'elles ont été explicitement exclues par le législateur de son champ d'application en vertu de l'article 3bis de cette loi. Les loteries sont visées par la loi du 31 décembre 1851 sur les loteries et par la loi du 22 juillet 1991 relative à la Loterie Nationale.

Les jeux de hasard et de paris offerts en ligne par les opérateurs économiques de droit privé sont contrôlés par la Commission des jeux de hasard.

La Loterie Nationale, établissement public, jouit, en droit belge, d'un monopole légal en ce qui concerne l'organisation des loteries. L'objet social de la Loterie Nationale porte cependant également sur l'organisation de jeux de hasard et de paris sous toutes ses formes<sup>13</sup>.

La Loterie Nationale est sous le contrôle de l'Etat belge<sup>14</sup>. Elle doit notamment conclure un contrat de gestion avec l'Etat belge (cf. article 14 de la loi du 19 avril 2002). Ce contrat de gestion conclu avec l'Etat belge impose différentes obligations à la Loterie Nationale, organisme d'intérêt public de la catégorie C. Il est précisé que la Loterie Nationale est chargée d'organiser les loteries, concours, jeux de hasard et paris dans l'intérêt général et selon des méthodes commerciales (cf. article 3, § 3 de la loi du 19 avril 2002).

Le contrat de gestion fixe les modalités de calcul et de paiement de la rente de monopole, des contributions spéciales et du pourcentage du bénéfice avant impôts qui est prélevé annuellement :

- à des fins de financement de programmes d'aide à des pays en voie de développement («subsidés de la Loterie Nationale»),
- à des fins d'utilité publique définies par le Roi, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres,

<sup>13</sup> L'article 6 de la loi du 19 avril 2002 relative à la rationalisation du fonctionnement et de la gestion de la Loterie nationale dispose :

§ 1er. L'objet social de la société anonyme de droit public Loterie nationale porte sur :

1° l'organisation, dans l'intérêt général et selon des méthodes commerciales, des loteries publiques dans les formes et selon les modalités générales fixées par le Roi sur la proposition du Ministre ;

2° l'organisation, dans l'intérêt général et selon des méthodes commerciales, de jeux de hasard et de paris dans les formes et selon les modalités générales fixées par les dispositions y relatives de la loi du 7 mai 1999 sur les jeux de hasard, les paris, les établissements de jeux de hasard et la protection des joueurs, y compris ses arrêtés d'exécution, et conformément au contrat de gestion visé à l'article 14 ;

3° l'organisation de toutes les formes de concours dans les formes et selon les modalités générales arrêtées par le Roi, sur la proposition du Ministre.

<sup>14</sup> La Loterie nationale est sous le contrôle direct du ministre qui a les Entreprises et les Participations publiques dans ses attributions. Pour les décisions ayant un impact budgétaire ou financier, elle est soumise au contrôle direct du ministre du Budget (article 18 de la loi du 19 avril 2002). L'article 21 prévoit toutefois une collaboration avec la Commission des jeux de hasard et notamment : « Lorsque la commission des jeux de hasard estime qu'une ou plusieurs activités offertes par la Loterie Nationale sont des jeux de hasard, le contrôle dans les établissements de jeux de hasard visé à l'alinéa 1er est étendu à ces activités sur avis conforme du ministre et du ministre de la Justice. A défaut d'avis conforme, le Roi peut, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, soumettre les activités visées au contrôle (...).

- et pour la dotation annuelle, dont le montant est fixé par le Roi, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, qui est octroyée à la Caisse nationale des calamités, à la Fondation Roi Baudouin et au Fonds belge de survie visé par la loi du 9 février 1999 créant le Fonds belge de survie (cf. article 22 de la loi du 19 avril 2002).

Le cadre légal de la Loterie Nationale impose différentes mesures de protection des personnes (information du grand public des chances réelles de gain pour chaque type de produit proposé, organisation de campagnes d'information sur les risques économiques, sociaux et psychologiques liés à la dépendance au jeu).

Par ailleurs, le taux de redistribution – représentant la proportion d'argent reversée aux joueurs sur l'ensemble des mises effectuées – serait, d'après l'Etat belge, sensiblement différent pour les jeux de loterie (faible taux de retour joueur : entre 50 et 60 %) par rapport aux autres jeux de hasard (fort taux de retour : 95 % et plus).

L'Etat belge en conclut que les loteries constitueraient une catégorie distincte de jeux sur base de l'article 135, paragraphe 1er, i) de la directive TVA 2006/112/CE

#### 1.3.5.

La S.A. Chaudfontaine Loisirs précise que les jeux de hasard ou d'argent et les jeux de loterie sont concurrentiels sur un même marché. Elle invoque que le site internet de la Loterie Nationale offre un environnement de jeux en ligne similaire à celui offert par les sites internet des sociétés de droit privé de jeux en ligne. Elle évoque l'organisation sur le site internet de la Loterie Nationale d'e-games similaires aux jeux fournis par les autres opérateurs en ligne<sup>15</sup>, que la mécanique est identique ainsi que l'expérience du joueur et que cette similitude est confirmée par la littérature scientifique, notamment en ce qui concerne le caractère addictif de ces jeux. Elle relève enfin, que la Loterie Nationale pratique une publicité très offensive, vu l'absence de contrôle à son égard<sup>16</sup>.

#### 1.3.6.

L'article 135, paragraphe 1, sous i), de la directive 2006/112 a laissé une large marge d'appréciation aux États membres quant à l'exonération ou à la taxation des jeux de hasard et d'argent dès lors qu'elle permet auxdits États de fixer les conditions et les limites auxquelles le bénéfice de cette exonération peut être subordonné. La faculté dont disposent les États membres pour fixer des conditions et des limites à l'exonération de la TVA prévue par cette disposition permet à ceux-ci de n'exonérer de cette taxe que certains jeux de hasard ou d'argent<sup>17</sup>.

<sup>15</sup> Pendant la période du 1er juillet 2016 au 21 mai 2018, la Loterie nationale offrait, sur son site, une large gamme de jeux de tirage et de jeux et paris en ligne, et notamment : « Lotto », « EuroMillion », « Lotto Extra », «joker + », « Keno », « Pick 3 », « 3,2,1 Lapin », « Bingo Magico », « SuperSafe », « King of Cash », « La Chasse Aux Trésors », « Les Petits Cochons », « 21 », « Presto », « Win for Life Premium », «Presto Upgrade », « Presto Expert », « SCOOORE », « Subito », «Subito XL », « Subito XXL », « Cash Bail », « Inspector Cash », « Win for Life Mini », «Win for Life », « Win for Life Deluxe », «Taupe-là », « Rock & Roll », «GOAL I », « Quick Cash », ...

<sup>16</sup> C.J.U.E., arrêt Carmen Media Group Ltd, 8 septembre 2010, C-46/08, ECLI:EU:C:2010:505, arrêt rendu en matière de libre prestation de services

<sup>17</sup> C.J.U.E., arrêt du 10 juin 2010, affaire, C-58/09, ECLI:EU:C:2010:139

La Cour de Justice de l'Union européenne a, dans son arrêt Schindler<sup>18</sup>, décidé que les particularités des loteries (importances des sommes qu'elles permettent de collecter et des gains qu'elles peuvent offrir aux joueurs, risques de fraude, incitation à la dépense, financement d'activités désintéressées ou d'intérêt général) justifient que les autorités nationales disposent d'un pouvoir d'appréciation suffisant pour déterminer les exigences que comportent la protection des joueurs et, plus généralement, compte tenu des particularités socioculturelles de chaque État membre, la protection de l'ordre social, tant en ce qui concerne les modalités d'organisation des loteries, le volume de leurs enjeux, que l'affectation des profits qu'elles dégagent.

Cet arrêt a été rendu en matière de libre prestation de services.

Dans une ordonnance<sup>19</sup> rendue également en matière de libre prestation des services, la Cour de Justice de l'Union européenne a rappelé que : « *L'article 56 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à un système dual d'organisation du marché des jeux de hasard pour le seul motif que les pratiques publicitaires du titulaire du monopole sur les loteries et les casinos visent à inciter à participer activement aux jeux, par exemple en banalisant le jeu, en lui conférant une image positive en raison de l'utilisation des recettes aux fins d'activités d'intérêt général ou en augmentant son attractivité par des messages publicitaires accrocheurs qui font miroiter des gains importants* ».

#### 1.3.7.

Dans un arrêt rendu cette fois en matière de TVA, la Cour de Justice de l'Union européenne a, d'autre part, rappelé, à propos de la comparabilité des bingos et machines à sous, que : « (...) *Il en résulte que les différences de régime juridique évoquées par les juridictions de renvoi sont sans importance pour apprécier le caractère comparable des jeux concernés.*

*Ce résultat n'est pas remis en cause par le fait que, dans certains cas exceptionnels, la Cour a admis que, eu égard aux spécificités des secteurs en cause, des différences du cadre réglementaire et du régime juridique régissant les livraisons de biens ou les prestations de services en cause, telles que le caractère remboursable ou non d'un médicament ou encore l'assujettissement, ou non, du prestataire à des obligations de service universel, peuvent créer une distinction aux yeux du consommateur, en termes de réponse à ses besoins propres (voir arrêts du 3 mai 2001, Commission/France, précité, point 27, ainsi que du 23 avril 2009, TNT Post UK, C-357/07, Rec. p. I-3025, points 38, 39 et 45).*

*51 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question, sous a), dans l'affaire C-259/10 et à la première question dans l'affaire C-260/10 que, en présence d'une différence de traitement de deux jeux de hasard au regard de l'octroi d'une exonération de la TVA en vertu de l'article 13, B, sous f), de la sixième directive, le principe de neutralité fiscale doit être interprété en ce sens qu'il n'y a pas lieu de tenir compte du fait que ces deux jeux relèvent de catégories de licence différentes et sont soumis à des régimes juridiques différents en matière de contrôle et de régulation.<sup>20</sup> ».*

<sup>18</sup> C.J.U.E., arrêt du 24 mars 1994, affaire C-275/92, ECLI:EU:C:1994:119

<sup>19</sup> C.J.U.E., ordonnance du 18 mai 2021, Fluctus s.r.o., Fluentum s.r.o., affaire C-920/19, ECLI:EU:C:2021:395

<sup>20</sup> CJUE, arrêt du 10 novembre 2011, affaire C-259/10, ECLI:EU:C:2011:719

Dans son arrêt *Leo-Libera*<sup>21</sup> rendu en matière de TVA, la Cour de Justice de l'Union européenne a, cette fois, rappelle, que : « 35. En effet, [le principe de neutralité] ne saurait, sous peine de priver l'article 135, paragraphe 1, sous i), de la directive 2006/112 et la large marge d'appréciation que cette disposition reconnaît aux États membres de tout effet utile, être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'une forme de jeu de hasard ou d'argent soit exonérée du paiement de la TVA alors qu'une autre forme de jeu ne l'est pas, pour autant toutefois que les deux formes de jeux ne soient pas en concurrence entre elles.

### 1.3.8.

En l'espèce, à l'analyse de la jurisprudence de la Cour de justice, se pose une difficulté d'interprétation du droit de l'Union.

Les parties ont connaissance du jugement rendu par la 2<sup>ème</sup> Chambre du Tribunal de céans le 18 novembre 2022, dans une affaire similaire introduite par d'autres opérateurs de jeux en ligne contre l'Etat belge en matière de T.V.A., par lequel les questions préjudicielles suivantes ont été posées à la Cour de Justice de l'Union européenne :

1/ *L'article 135, paragraphe 1, sous i), de la directive 2006/112 du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et le principe de neutralité doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce qu'un Etat membre traite différemment, à supposer qu'il s'agisse de prestations de services semblables, les loteries en ligne proposées par la Loterie Nationale, établissement public, qui sont exemptées de la taxe sur la valeur ajoutée et les autres jeux de hasard en ligne proposés par des opérateurs privés qui sont soumis à la taxe sur la valeur ajoutée ?*

2/*Dans le cadre de la réponse à la question précédente, afin de déterminer si il est question de deux catégories semblables qui se trouvent en concurrence les unes avec les autres et qui appellent le même traitement au regard de la taxe sur la valeur ajoutée ou s'il est question de catégories distinctes autorisant un traitement différencié, le juge national doit-il avoir égard uniquement au fait que les deux formes de jeux sont ou non en concurrence entre elles du point de vue du consommateur moyen, en ce sens que des prestations de services sont semblables lorsqu'elles présentent des propriétés analogues et répondent aux mêmes besoins auprès du consommateur, en fonction d'un critère de comparabilité dans l'utilisation, et lorsque les différences existantes n'influent pas de manière considérable sur la décision du consommateur moyen de recourir à l'une ou à l'autre prestations de services (critère de substitution) ou doit-il avoir égard à d'autres critères tels que l'existence d'un pouvoir discrétionnaire dans le chef de l'Etat membre d'exonérer certaines catégories de jeux et d'en soumettre d'autres à la TVA, l'appartenance des loteries à une catégorie de jeux distincte visée par l'article 135, §1 i) de la directive TVA, les cadres légaux différents qui s'appliquent à la Loterie Nationale et aux autres jeux de hasard, les autorités de contrôles différentes ou des objectifs sociétaux et de protection des joueurs poursuivis par la législation applicable à la Loterie Nationale ?*

### 1.3.9.

<sup>21</sup> CJUE, arrêt du 10 juin 2010, affaire C-58/09, ECLI:EU:C:2010:139

La S.A. Chaudfontaine Loisirs précise toutefois que les questions qu'elle suggère sont différentes, ce qui est exact.

La réponse à ces questions serait utile à la solution du litige.

Dans ces circonstances, sur base de l'article 267 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne, il y a lieu de poser à la Cour de justice les questions préjudicielles suivantes :

-) l'article 135 § 1<sup>er</sup>, i) de la Directive n°2006/112/CE du Conseil du 287 novembre 2006 relative au système commune de la taxe sur la valeur ajoutée et le principe de neutralité fiscale permettent-ils à un Etat membre d'exclure du bénéfice de l'exonération prévue par cette disposition les seuls jeux de hasard ou d'argent fournis par voie électronique alors que restent exemptés de T.V.A. les jeux de hasard ou d'argent qui ne sont pas fournis par voie électronique ?

-) l'article 135 § 1<sup>er</sup>, i) de la Directive n°2006/112/CE du Conseil du 287 novembre 2006 relative au système commune de la taxe sur la valeur ajoutée et le principe de neutralité fiscale permettent-ils à un Etat membre d'exclure du bénéfice de l'exonération prévue par cette disposition les seuls jeux de hasard ou d'argent fournis par voie électronique à l'exclusion des loteries qui restent exemptées de T.V.A. qu'elles soient ou non fournies par voie électronique ?

**2<sup>ème</sup> moyen : Violation de l'interdiction du maintien des dispositions annulées par la Cour constitutionnelle.**

**2.1. le droit applicable :**

**2.1.1.**

L'article 9 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle dispose :

*« 1er. 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.*

*§ 2. Les arrêts rendus par la Cour constitutionnelle portant rejet des recours en annulation sont obligatoires pour les juridictions en ce qui concerne les questions de droit tranchées par ces arrêts. »*

L'article 8 de la même loi dispose :

*« Si le recours est fondé, la Cour constitutionnelle annule, en tout ou en partie, la loi, le décret ou la règle visée à l'article 134 de la Constitution qui fait l'objet du recours. (...)*

*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. »*

**2.1.2.**

Dans son arrêt n°34/2018 du 22 mars 2018, la Cour constitutionnelle, « eu égard aux difficultés

*budgétaires et administratives qu'occasionnerait le remboursement des taxes déjà payées », a jugé qu' « 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. »*

Dans son arrêt interprétatif n°155/2018 du 8 novembre 2018, la Cour constitutionnelle a précisé 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 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. »*

### 2.1.3.

Dans son arrêt du 27 juin 2019<sup>22</sup>, la Cour de Justice de l'Union européenne a, de son côté, rappelé les conditions du maintien par un Etat membre d'une disposition contraire au droit de l'Union, en ces termes :

*« 59. En effet, à supposer même que des considérations impérieuses de sécurité juridique soient de nature à conduire à titre exceptionnel à la suspension provisoire de l'effet d'éviction exercé par une règle de droit de l'Union directement applicable à l'égard du droit national contraire à celle-ci, une telle suspension est à exclure d'emblée, en l'occurrence, dans la mesure où la juridiction de renvoi n'a pas mentionné d'éléments concrets susceptibles d'établir des risques spécifiques d'insécurité juridique (voir, par analogie, arrêt du 8 septembre 2010, Winner Wetten, C-409/06, Elf :C:2010:503, point 67).*

*60. En particulier, la simple évocation de difficultés budgétaires et administratives qui pourraient résulter de l'annulation des dispositions contestées dans l'affaire au principal ne saurait suffire à caractériser des considérations impérieuses de sécurité juridique (voir, par analogie, arrêts du 18 octobre 2012, Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, point 44, et du 10 avril 2014, Emerging Markets Series of DEA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, point 11.)»*

## 2.2. Position des parties :

### 2.2.1.

La S.A. Chaudfontaine Loisir estime que :

- en maintenant les effets de dispositions manifestement contraires à la Directive T.V.A. et aux règles de répartition de compétences consacrées par la Constitution, l'arrêt n°34/218 de la Cour constitutionnelle méconnaît le droit de propriété de la requérante pourtant consacré par l'article 1<sup>er</sup> du Premier protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'Homme et des Libertés fondamentales ;
- le maintien pour le passé des effets des dispositions annulées par la Cour constitutionnelle ne poursuit pas un objectif légitime ou ne répond pas aux exigences de l'intérêt général qui peuvent seuls justifier l'ingérence sur le plan des principes ; de plus, cette ingérence revêt un caractère disproportionné en ce qu'elle rompt l'équilibre existant entre les intérêts des parties en présence ;

<sup>22</sup> Voir supra

- la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne considère que l'impossibilité pour un assujetti d'obtenir la restitution de la T.V.A. payée à l'Etat résultant d'une violation du droit de l'Union européenne constitue une ingérence qui ne poursuit pas un objectif légitime et n'est pas proportionnée et constitue une violation du droit de propriété consacré à l'article 1<sup>er</sup> du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'Homme.

#### 2.2.1.

L'Etat belge estime que :

- la créance dont la requérante s'estime titulaire envers l'Etat belge ne peut être considérée comme un bien au sens de l'article 1<sup>er</sup> du Premier protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'Homme en ce qu'elle n'a pas de caractère certain et n'est pas incontestable car aucune incompatibilité avec le droit de l'Union européenne n'a été constatée ;
- la Cour constitutionnelle ne s'est pas prononcée sur une éventuelle violation du principe de neutralité fiscale en matière de T.V.A. mais sur la violation par les articles 29 à 34 de la loi-programme du 1<sup>er</sup> juillet 2016 des règles répartitrices de compétence (violation de l'article 177 de la Constitution, combiné avec l'article 3, alinéa 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> de la loi spéciale de financement) ; elle pouvait dès lors décider d'en maintenir les effets en application de l'article 8, alinéa 3, de la loi spéciale.

#### 3. Analyse du Tribunal :

##### 2.3.1.

Il ressort de l'exposé des parties qu'il existe une difficulté d'interprétation du droit de l'Union européenne.

En effet, s'il s'avère que les articles 29 à 34 de la loi-programme du 1<sup>er</sup> juillet 2016 ont effectivement violé le principe de neutralité en matière de T.V.A. (voir premier moyen), il convient de se poser la question de savoir si le point B.16. de l'arrêt de la Cour constitutionnelle n° 34/2018 maintenant les effets de ces articles 29 à 34 de la loi-programme du 1<sup>er</sup> juillet 2016 même après leur annulation, violerait également le droit de l'Union, en ce qu'il maintient les effets de ces articles « *eu égard aux difficultés budgétaires et administratives qu'occasionnerait le remboursement des taxes déjà payées* » et ce, même si l'annulation résulte de la violation de dispositions nationales (violation des règles internes répartitrices de compétence) et non européennes.

Par ailleurs, cette éventuelle violation donne-t-elle droit au contribuable à la restitution des taxes maintenues en contrariété de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et le principe de neutralité fiscale, et de l'article 4, §3 du Traité sur l'Union européenne ?

En effet, il a été jugé par la Cour de justice que les principes généraux du droit communautaire, y compris celui de neutralité fiscale confèrent à l'opérateur économique qui a effectué des livraisons ou prestations un droit à récupérer les montants qui lui ont été réclamés par erreur à

raison de ces mêmes livraisons ou prestations<sup>23</sup>.

Enfin, il s'impose également de savoir si, dans la mesure où les articles 29 à 34 de la loi du 1<sup>er</sup> juillet 2016 ont été annulés pour violation de règles internes, la Cour constitutionnelle, en sa qualité de « juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne », était malgré tout tenue d'interroger la Cour de Justice de l'Union européenne conformément à l'article 267 alinéa 3 du traité sur le Fonctionnement de l'Union européenne.

2.3.2.

Partant, il y a lieu de poser à la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles suivantes :

-) l'article 367, alinéa 3 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union européenne permet-il qu'une juridiction supérieure décide de maintenir les effets d'une disposition de droit interne qu'elle annule en raison d'une violation de droit interne sans se prononcer sur la violation du droit de l'Union qui était également soulevée devant elle, et, donc, sans poser la question préjudicielle de la compatibilité de cette disposition de droit interne avec le droit de l'Union européenne ni interroger la Cour sur les conditions dans lesquelles elle pourrait décider le maintien des effets de cette disposition en dépit de son incompatibilité avec le droit de l'Union ?

-) Si la réponse à l'une des questions précédentes est négative, la Cour constitutionnelle pouvait-elle maintenir les effets passés des dispositions qu'elle a annulées en raison de leur incompatibilité avec des règles nationales de répartition des compétences, alors que ces dispositions étaient également incompatibles avec la Directive T.V.A. 2006/112/CE du Conseil, et ce pour éviter des difficultés budgétaires et administratives qu'occasionnerait le remboursement des taxes déjà payées ?

-) si la réponse à la question précédente est négative, l'assujetti peut-il se voir restituer la T.V.A. qu'il a acquittée sur la marge brute réelle des jeux et paris qu'il opère, et ce sur la base de dispositions incompatibles avec la Directive n°2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la T.V.A. et le principe de neutralité fiscale ?

#### **IV. PAR CES MOTIFS,**

**Le Tribunal statuant contradictoirement ;**

Vu la loi du 15 juin 1935 sur l'emploi des langues en matière judiciaire,

Ecartant comme non fondées toutes autres conclusions,

Dit la demande recevable.

<sup>23</sup> C.J.U.E., 10 avril 2008, Marks & Spencer, C-309/06.

Dit que la cause n'est pas en état d'être jugée.

Avant dire droit sur le fond,

Dit qu'il y a lieu de poser à la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles suivantes :

1) l'article 135 § 1er, i) de la Directive n°2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et le principe de neutralité fiscale permettent-ils à un Etat membre d'exclure du bénéfice de l'exonération prévue par cette disposition les seuls jeux de hasard ou d'argent fournis par voie électronique alors que restent exemptés de T.V.A. les jeux de hasard ou d'argent qui ne sont pas fournis par voie électronique ?

2) l'article 135 § 1er, i) de la Directive n°2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et le principe de neutralité fiscale permettent-ils à un Etat membre d'exclure du bénéfice de l'exonération prévue par cette disposition les seuls jeux de hasard ou d'argent fournis par voie électronique à l'exclusion des loteries qui restent exemptées de T.V.A. qu'elles soient ou non fournies par voie électronique ?

3) l'article 367, alinéa 3 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union européenne permet-il qu'une juridiction supérieure décide de maintenir les effets d'une disposition de droit interne qu'elle annule en raison d'une violation de droit interne sans se prononcer sur la violation du droit de l'Union qui était également soulevée devant elle, et, donc, sans poser la question préjudicielle de la compatibilité de cette disposition de droit interne avec le droit de l'Union européenne ni interroger la Cour sur les conditions dans lesquelles elle pourrait décider le maintien des effets de cette disposition en dépit de son incompatibilité avec le droit de l'Union ?

4) Si la réponse à l'une des questions précédentes est négative, la Cour constitutionnelle pouvait-elle maintenir les effets passés des dispositions qu'elle a annulées en raison de leur incompatibilité avec des règles nationales de répartition des compétences, alors que ces dispositions étaient également incompatibles avec la Directive T.V.A. 2006/112/CE du Conseil, et ce pour éviter des difficultés budgétaires et administratives qu'occasionnerait le remboursement des taxes déjà payées ?

5) si la réponse à la question précédente est négative, l'assujetti peut-il se voir restituer la T.V.A. qu'il a acquittée sur la marge brute réelle des jeux et paris qu'il opère, et ce sur la base de dispositions incompatibles avec la Directive n°2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la T.V.A. et le principe de neutralité fiscale ?

Renvoie la cause au rôle pour le surplus.

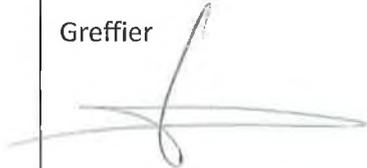
Réserve les dépens.

*13 ene*

**AINSI jugé et signé par HARDENNE THERESE, Juge** président la 21ème Chambre, du Tribunal de Première Instance de Liège - Division Liège,

**et prononcé en langue française à l'audience publique de la même chambre le 30/01/2023 par HARDENNE THERESE, précitée, assistée de BUCCI JOELLE, greffier,**

BUCCI JOELLE,  
Greffier



HARDENNE THERESE,  
Juge



*Pour Expédition  
Conforme*

*Juge*



*greffier*

