



↑ **expédition**

numéro de répertoire : 22/16261
date du prononcé : le 18/11/2022
Références du greffe : 20/3849/A
CASINO DE SPA SA / ETAT BELGE (SPFF)
ETAT BELGE (SPFF) / ETAT BELGE (JUSTICE)

délivrée à	délivrée à	délivrée à
<i>Cour de justice de l'Union européenne</i>		
le	le	le
€	€	€
BUR	BUR	BUR

Réservé au service exécution

Copie conforme dossier	1
Copie 792 CJ par mail	...
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

affaires civiles
22^{ème} Chambre

Ne pas présenter à l'inspecteur

A destination du Receveur :

Présenté le ...

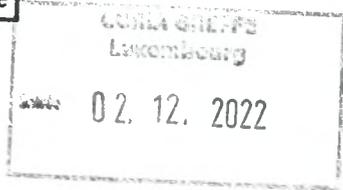
Non enregistrable

Inscrit au registre de la
Cour de justice sous le n° 1241683

Luxembourg, le 6. 12. 2022

Fax / E-mail: _____
Le Greffier,
par ordre
Maria Krausenböck
Administratrice

Déposé le: 21/12/2022



En cause :

CASINO DE SPA SA, BCE: 0440.077.617,
4900 SPA, rue Royale, 4,

ARDENT BETTING SA, BCE: 0459.573.924,
4000 LIEGE, rue des Guillemins 129,

ARDENT FINANCE SA, BCE: 0653.709.526,
4000 LIEGE, rue des Guillemins 129,

ARTEKK SRL (ABSORBEE PAR SA CIRCUS BELGIUM), BCE: 0861.209.253,
4000 LIEGE, rue des Guillemins 129,

CIRCUS BELGIUM SA, BCE: 0451.000.609,
4000 LIEGE, rue des Guillemins 129,

CIRCUS SERVICES SA, BCE: 0864.036.507,
4000 LIEGE, rue des Guillemins 129,

GAMBLING MANAGEMENT SA, BCE: 0859.984.677,
4000 LIEGE, rue des Guillemins 129,

GAMES SERVICES SA, BCE: 0423.669.076,
4000 LIEGE, rue des Guillemins 129,

GAMING1 SRL, BCE: 0834.705.883,
4000 LIEGE, rue des Guillemins 129,

GUILLEMINS REAL ESTATE SA, BCE: 0478.717.071,
4000 LIEGE, place des Guillemins 5 bte 1/A,

IMMO CIRCUS WALLONIE SA, BCE: 0462.813.625,
4000 LIEGE, place des Guillemins 5 bte 1/A,

MR JOKER SRL, BCE: 0471.087.428,
4000 LIEGE, rue des Guillemins 129,

PRES CARATS SPORTS SA, BCE: 0445.597.610,
4000 LIEGE, rue des Guillemins 129,

PRO SECURITE SRL, BCE: 0471.925.487,
4000 LIEGE, rue des Guillemins 129,

ROYAL NAMUR SA, BCE: 0889.131.593,
4000 LIEGE, rue des Guillemins 129,

EURO 78 SRL, BCE: 0423.111.426,
4000 LIEGE, rue des Guillemins 129,



LUCKY BET SRL, BCE: 0843.750.342,
4000 LIEGE, rue des Guillemins 129,

REFLEX SA, BCE: 0861.302.392,
7740 PECQ, rue de Tournai 127,

SLOTS SRL, BCE: 0442.560.619,
4000 LIEGE, rue des Guillemins 129,

WINVEST SRL, BCE: 0445.791.214,
2280 GROBBENDONK, Liersesteenweg, 125,

PARCTION SA, BCE: 0448.178.404,
4000 LIEGE, rue des Guillemins 129,

ARDENT CASINO BELGIUM SA, BCE: 0700.811.340,
4000 LIEGE, rue des Guillemins 129,

ARDENT CASINO INTERNATIONAL SA, BCE: 0700.809.954,
4000 LIEGE, rue des Guillemins 129,

ARDENT NAMUR IMMO SA, BCE: 0700.808.271,
4000 LIEGE, rue des Guillemins 129,

ODDS SPORTBAR SRL, BCE: 0433.151.718,
4000 LIEGE, rue des Guillemins 129,

HQ1 SRL, BCE: 0738.871.467,
4000 LIEGE, rue des Guillemins 129,

TOUR DE BASCHAMPS SRL, BCE: 0876.513.180,
4000 LIEGE, rue des Guillemins 5 bte 1/A,

Qui constituent toutes L'UNITE TVA GAMING ARDENT, BCE: 0667.768.487,
4460 GRACE-HOLLOGNE, rue Saint-Exupéry, 17/13,

Parties demanderesses, ayant comparu par Maître Marc LEVAUX (m.levaux@mosal.be), avocat à 4000 LIEGE rue Louvrex 55-57, et Maître Vincent LAMBERTS (v.lamberts@avocat.be), avocat à 4000 LIEGE, place verte 13,

Contre :

L'ETAT BELGE-SPF FINANCES, représenté par le Ministre des Finances à 1000 BRUXELLES, rue de la Loi 12, poursuites et diligences de Monsieur le Conseiller général, Directeur du Centre Grandes Entreprises de Liège,
dont les bureaux sont établis à 4000 LIEGE, rue de Fragnée, 2 bte 111,

Partie défenderesse, ayant comparu par Maître Jacques FEKENNE (j.fekenne@skynet.be), avocat à 4920 HARZE, rue du Moulin 5, et Madame Christine SAUT (christine.saut@minfin.fed.be), attachée,

Et encore de :

ETAT BELGE-SPF FINANCES, représenté par le Ministre des Finances à 1000 BRUXELLES, rue de la Loi 12, poursuites et diligences de Monsieur le Conseiller général, Directeur du Centre Grandes Entreprises de Liège, dont les bureaux sont établis à 4000 LIEGE, rue de Fragnée, 2 bte 111,

Partie demanderesse en intervention forcée et garantie, ayant comparu par Maître Jacques FEKENNE (j.fekenne@skynet.be), avocat à 4920 HARZE, rue du Moulin 5, et Madame Christine SAUT (christine.saut@minfin.fed.be), attachée,

Contre :

ETAT BELGE-SPF JUSTICE, représenté par Monsieur le Ministre de la Justice, dont les bureaux sont établis à 1000 BRUXELLES, boulevard de Waterloo 115,

Partie défenderesse en intervention forcée et garantie, ayant comparu par Maître Muriel PONTIERE loco Maître Benoît LESPIRE (sec3@bls-avocats.be), avocat à 4000 LIEGE, rue Louvrex, 81.

LA CHAMBRE DES REPRESENTANTS, représentée par sa Présidente, dont les bureaux sont établis à 1008 BRUXELLES, place de La Nation 1,

Partie défenderesse en intervention forcée et garantie, n'ayant pas comparu, ni personne pour elle.

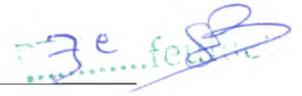
I. LA PROCEDURE

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 12/10/2020 ;
- ✓ l'ordonnance de mise en état judiciaire rendue par la chambre de céans le 16/11/2020 ;
- ✓ la citation en intervention forcée et garantie du 15/10/2021 ;
- ✓ l'ordonnance de mise en état judiciaire rendue par la chambre de céans le 03/12/2021 ;
- ✓ les conclusions des parties ;
- ✓ les dossiers de pièces déposés par les parties demandereses et l'Etat belge (SPFF) à l'audience du 30/09/2022.

Entendu les parties comme dit ci-dessus à l'audience du 30/09/2022 à laquelle est intervenue la clôture des débats.



II. FAITS ET OBJET DE LA CAUSE

1.1

Par requête déposée au greffe le 12 octobre 2020, l'Unité T.V.A. Gaming Ardent a contesté la contrainte C.T.R.I. 500-221343969 décernée à sa charge le 14 août 2020 en ce que la T.V.A. est due, ainsi que les amendes et les intérêts de retard.

Elle poursuit l'annulation et/ou le dégrèvement total des sommes qui lui sont réclamées en raison de la violation du principe de neutralité fiscale de la T.V.A., de la violation de l'article 107 du T.F.U.E. interdisant les aides d'Etat et du droit à restitution de la T.V.A. indue.

A titre subsidiaire, elle invoque la responsabilité de l'Etat belge en raison d'une faute de la Cour constitutionnelle en ce que le maintien des effets des dispositions annulées viole l'article 1^{er} du 1^{er} Protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des Libertés Fondamentales garantissant le droit de propriété.

A titre infiniment subsidiaire, elle invoque la responsabilité de l'Etat belge en raison d'une faute du législateur.

Elle postule également l'annulation, le sursis, la remise ou, à tout le moins, la réduction de l'amende.

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 :

- les articles 29 à 34 de la loi-programme du 1^{er} juillet 2016 ne violaient pas le principe de neutralité fiscale,
- les articles 29 à 34 de la loi-programme du 1^{er} juillet 2016 ne violaient pas l'article 107 du TFUE,
- les conditions de l'exercice de droit à restitution ne sont pas rencontrées,
- les conditions de l'action en responsabilité intentée à l'encontre de l'État belge sur pied de l'article 1382 du Code civil ne sont pas remplies,
- les amendes ont été appliquées à bon droit.

A titre subsidiaire, il estime que, si en vertu de l'article 77 § 1^{er}, 10 du Code T.V.A., un droit à restitution de la T.V.A. versée sur les opérations de jeux et paris en ligne entre le 1^{er} juillet 2016 et le 22 mai 2018 en raison de la violation par les articles 29 à 34 de la loi-programme du 1^{er} juillet 2016 du principe de neutralité fiscale consacré par la Directive T.V.A. devait être reconnu à la requérante, ce remboursement devrait être refusé par application du principe de l'interdiction de l'enrichissement sans cause.

A titre très subsidiaire, si la responsabilité de l'Etat belge – législateur devait être reconnue du fait de l'action de la Cour constitutionnelle sur base de l'article 1382 du Code civil, l'action en intervention forcée et garantie intentée par le S.P.F. Finances envers le S.P.F. Justice devrait être déclarée recevable et fondée, conformément à l'article 705 du code judiciaire.

A titre infiniment subsidiaire, si, par impossible, les moyens de la demanderesse sont déclarés fondés, la T.V.A. grevant les biens et services fournis à la demanderesse et utilisés par réaliser les opérations litigieuses n'était pas déductible en application de l'article 45 du Code de la T.V.A. (opération exemptée).

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.

2.

Les sociétés faisant partie de l'Unité T.V.A. GAMING ARDENT exploitent des jeux en ligne.

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

Toutefois, les articles 29 à 34 de la Loi-programme du 1^{er} 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 » ainsi que toutes les loteries restant, quant à eux, exemptés.

La Cour Constitutionnelle a été saisie de recours en annulation d'une part, par des entreprises de 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 2018¹, la Cour constitutionnelle a estimé que :

- les moyens pris de la violation de l'article 177 de la Constitution, combinés avec l'article 3, alinéa 1^{er}, 1^o, de la loi spéciale de financement sont fondés ;
- il y a lieu d'annuler les articles 29 à 34 de la loi-programme du 1^{er} 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.

¹ C.C., 22 mars 2018, 34/2018, www.const-court.be

4e

Par arrêt rendu le 8 novembre 2018², 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 ;
- le maintien, par l'arrêt n° 34/2018, des effets des articles 29 à 34 de la loi-programme du 1^{er} 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 1^{er} 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 septembre 2019, la restitution de la T.V.A. payée au Trésor pendant la période du 1^{er} juillet 2016 au 21 mai 2018.

Elle a dès lors porté ce montant de 29.328.371,20 euros en grille 62 « *Diverses régularisations T.V.A. en faveur du déclarant* ».

Par ailleurs, considérant qu'elle n'avait de ce fait, pour cette période, plus droit à la déduction, elle a porté en grille 61 le montant de la T.V.A. déduit pendant la même période, soit 13.746.969,14 euros.

Il résultait de cette déclaration un solde de 15.581.402,06 euros à payer à la requérante par l'Etat belge, compte tenu de la compensation.

Elle précise qu'elle avait annoncé, dans la case « commentaire » de cette déclaration, l'envoi d'un courrier explicatif. Toutefois, l'Administration fiscale conteste avoir reçu ce courrier.

4.

Suite au contrôle de la déclaration T.V.A. périodique déposée par la requérante pour le mois de septembre 2018, un courrier explicatif a été envoyé à l'Administration en date du 13 novembre 2019 (cf. D.A. pc. 3).

L'Administration n'a pas pu marquer son accord sur le raisonnement de la requérante. Un procès-verbal a été rédigé en date du 5 décembre 2019. L'agent contrôleur estime que l'inscription portée en grille 62 est fautive et précise : « *L'unité T.V.A. a repris dans ses déclarations périodiques du mois de décembre 2016 au mois de février 2018 le chiffre d'affaires réalisé grâce aux jeux et paris en ligne et a acquitté la T.V.A. grevant ce chiffre d'affaires entre*

² C.C., 8 novembre 2018, 155/2018, www.const-court.be

le 20 janvier 2017 et le 21 mars 2018. Avant leur entrée dans l'unité T.V.A., les membres actuels de l'unité T.V.A. proposant aussi des jeux et paris en ligne, ont déclaré leur chiffre d'affaires résultant de cette activité réalisé du 1^{er} août 2016 et leur entrée dans l'unité T.V.A. dans leurs déclarations périodiques respectives et ont acquitté la T.V.A. relative à ces opérations.

A présent, l'unité T.V.A. entend annuler toutes ces opérations, au mépris des arrêts de la Cour constitutionnelle qui a bien précisé, au point B.5 de l'arrêt 155/2018 au 8 novembre 2018 « B.5 Ainsi qu'il ressort du B.16 de l'arrêt n°34/2018, la Cour a limité le maintien définitif des effets « aux taxes déjà payées » de sorte que celles-ci ne peuvent pas être récupérées par les contribuables ».

En conséquence, la restitution postulée en grille 62 n'est pas justifiée et le montant de **29.328.370,36 euros** est à reverser à l'Etat. ». Il poursuit : « Vu l'urgence et vu le caractère conflictuel de la présente affaire, le présent procès-verbal est directement établi sans l'envoi préalable d'un relevé de régularisation.

Il résulte de ce qui précède que l'UTVA GAMING ARDENT, plus amplement désignée ci-avant, est redevable envers l'Etat belge, Administration Générale de la Fiscalité :

- à titre de taxe sur la valeur ajoutée : 29.328.370,36 EUR (vingt-neuf millions trois cent vingt-huit mille trois cent septante euros trente-six centimes) à majorer des intérêts dus en application de l'article 91, §1^{er} du Code T.V.A. et calculés au taux de 0,8 p.c. par mois à partir du 21 octobre 2019 (sur base de 29.328.370,00 EUR) ;
- à titre d'amendes proportionnelles : 2.932.830,00 EUR (deux millions neuf cent trente-deux mille huit cent trente euros) à majorer des intérêts dus en application de l'article 91, §2bis du Code T.V.A. et calculé au taux de l'intérêt légal en matière fiscale, à compter 1° de la date d'exécutoire du registre de perception et recouvrement lorsque ces sommes sont reprises à un registre de perception et recouvrement conformément à l'article 85 ; 2° du moment où la décision judiciaire portant condamnation au paiement de ces sommes est coulée en force de chose jugée dans les autres cas. » (cf. D.A. pc. 4).

La requérante a contesté ce procès-verbal par courrier de son conseil du 7 janvier 2020 (cf. D.A. pc. 5).

Cette réclamation a été rejetée, sauf en ce qui concerne la demande en remise d'amendes. En effet, l'amende fixée à 10 % des taxes dont la restitution a été demandée a été réduite à 10 % du montant net des taxes dont le remboursement a été postulé (soit la différence entre les grilles 62 et 61) ; elle est réduite au montant arrondi de 1.558.140,00 euros.

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 1^{er}, 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 originairement 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 cause³.

Rien n'empêche que la substitution puisse avoir lieu par citation⁴.

3.

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 demandeur⁵.

Premier moyen : quant à la violation du principe de neutralité fiscale

Contexte légal, réglementaire et jurisprudentiel

4.

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 prévoit ce qui suit :

« 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 ; ».

5.

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

« Sont encore exemptés de la taxe:

13^o

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, § 1^{er}, alinéa 2, 16^o; »

6.

Les articles 29 à 34 de la loi-programme du 1^{er} juillet 2016 prévoyaient ce qui suit :

«Art. 29. L'article 1^{er} 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 :

³ voy. Cass., 10 décembre 2015, C.13.0558.N, www.juportal.be

⁴ voy. en ce sens Cass., 10 décembre 2015, C.13.0558.N, www.juportal.be

⁵ voy. Anvers, 30 juin 2010 R.W. 2011-12, liv. 8, 399

" § 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 ;

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, § 1^{er}, 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- 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, § 1^{er}, 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^{er} bis, rédigé comme suit :

" § 1^{er} bis. Le cocontractant de la personne non établie en Belgique qui est redevable de la taxe en vertu de l'article 51, § 1^{er}, 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, § 1^{er}, 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 369duodécies 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 1^{er} juillet 2016. »

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

- a annulé les articles 29 à 34 de la loi-programme du 1^{er} 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.

7.

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 1^{er} 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 1^{er} juillet 2016 au 21 mai 2018.

8.

Dans son arrêt du 27 juin 2019⁶, 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 uns 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). »

(...)

Position des parties

9.

L'UTVA GAMING ARDENT invoque l'existence d'une éventuelle différence de traitement, du point de vue de la TVA, entre les produits (dont les loteries) offerts en ligne par la Loterie

⁶ Arrêt de la Cour du 27 juin 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a. contre Ministerraad, C-297/17, ECLI:EU:C:2019:544

A handwritten signature in blue ink is written over a green rectangular stamp that contains the text "7e feuillet".

nationale (exemptés de TVA) et les jeux et paris⁷ offerts en ligne par différents opérateurs économiques privés (soumis à la TVA).

10.

Citant différents arrêts de la Cour de Justice de l'Union européenne, 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.

11.

L'Etat belge considère, de son côté, 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.

A l'appui de sa position, l'Etat belge invoque les éléments suivants :

- 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 ;

Analyse du Tribunal

12.

Dans les recours en annulation déposés auprès de la Cour constitutionnelle, des moyens pris de la violation des articles 10, 11 et 172, alinéa 1^{er}, 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 été soulevés. La Cour constitutionnelle ne les a pas examinés, « *dès lors qu'ils ne pourraient mener à une annulation plus étendue* ».

⁷ Tels que définis par l'article 1^{er} § 14, annulé, du Code de la TVA, article dont les effets ont été maintenus du 1^{er} juillet 2016 au 21 mai 2018 en application de l'arrêt 155/2018 de la Cour constitutionnelle du 8 novembre 2018, voir ci-dessus.

13.

Le Tribunal, à la lumière de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne, se pose néanmoins la question de la compatibilité du maintien, par la Cour constitutionnelle, des effets des dispositions annulées pour la période du 1^{er} 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.

14.

Dans ses conclusions présentées le 15 juin 2017⁸, 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, des loteries et d'autres jeux de hasard ou d'argent » a été tranchée selon la logique du marché : si les clients considèrent que les prestations de services sont similaires, ils doivent être taxés de la même manière. »

15.

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.

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 formes⁹.

⁸ Affaire C-90/16, The English Bridge Union Limited contre Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, ECLI:EU:C:2017:464

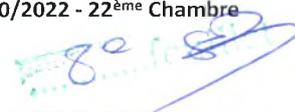
⁹ L'article 6 de la loi du 19 avril 2002 relative à la rationalisation du fonctionnement et de la gestion de la Loterie nationale prévoit ceci :

§ 1^{er}. 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.



16.

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 est sous le contrôle de l'Etat belge¹⁰. La Loterie nationale doit notamment conclure un contrat de gestion avec l'Etat belge (article 14 de la loi du 19 avril 2002). Le contrat de gestion conclu avec l'Etat belge impose à la Loterie Nationale, organisme d'intérêt public de la catégorie C, différentes obligations. 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 (voir 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,
- 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 (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 1^{er}, i) de la directive TVA 2006/112/CE.

17.

L'UTVA GAMING ARDENT met en avant le fait que le site internet de la Loterie nationale offre un environnement de jeux similaire à celui offert par les sites internet des sociétés de droit privé

¹⁰ 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 1^{er} 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 (...).

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 ligne¹¹. Elle relève enfin, en faisant référence à la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne, que l'Etat belge lui-même notamment par sa publicité très offensive¹² « mène des politiques d'expansion de l'offre de nature à développer et à stimuler les activités de jeu, notamment en vue de maximiser les recettes provenant de celles-ci »¹³.

18.

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'argent¹⁴.

La Cour de Justice de l'Union européenne¹⁵ a, dans son arrêt Schindler, 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 ordonnance¹⁶ 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

¹¹ Pendant la période du 1^{er} 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 ! », « Quick Cash », ...

¹² Voir conclusions additionnelles et de synthèse, p 21 et suivantes « devenez scandaleusement riche »

¹³ CJUE, 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

¹⁴ CJUE, arrêt du 10 juin 2010, affaire, C-58/09, ECLI:EU:C:2010:139

¹⁵ CJUE, arrêt du 24 mars 1994, affaire C-275/92, ECLI:EU:C:1994:119

¹⁶ CJUE, ordonnance du 18 mai 2021, Fluctus s.r.o., Fluentum s.r.o., affaire C-920/19, ECLI:EU:C:2021:395



en augmentant son attractivité par des messages publicitaires accrocheurs qui font miroiter des gains importants ».

19.

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.¹⁷ ».*

20.

Dans son arrêt Leo-Libera¹⁸ rendu en matière de TVA, la Cour de Justice de l'Union européenne a, cette fois, rappelé, 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.*

21.

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.

Sur base de l'article 267 du TFUE, il y a lieu de poser à la Cour de justice les questions préjudicielles suivantes :

¹⁷ CJUE, arrêt du 10 novembre 2011, affaire C-259/10, ECLI:EU:C:2011:719

¹⁸ CJUE, arrêt du 10 juin 2010, affaire C-58/09, ECLI:EU:C:2010:139

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 s'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 ?

Deuxième moyen de l'UTVA GAMING ARDENT : Violation de l'interdiction du maintien des dispositions annulées par la Cour constitutionnelle

Contexte légal, réglementaire et jurisprudentiel

22.

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

« 1^{er}. 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 prévoit ceci :

« 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. »

23.

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 1^{er} 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 1^{er} juillet 2016 au 21 mai 2018. »

24.

Dans son arrêt du 27 juin 2019¹⁹, 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.) (...)

Position des parties

25.

L'UTVA GAMING ARDENT est d'avis que :

¹⁹ Voir supra

- la Cour constitutionnelle constitue une autorité nationale devant assurer le respect du droit européen,
- si le maintien des effets relève effectivement en principe d'une appréciation souveraine de la Cour constitutionnelle, ce n'est que sous réserve du respect du droit européen applicable au litige en cause et soulevé devant elle, comme le rappelle encore, à juste titre, l'arrêt de la Cour de Justice du 27 juin 2019, C-597/17, précité,
- un arrêt de maintien de la Cour constitutionnelle violant le droit européen, reste, comme tout acte de l'Etat, entaché d'un vice de droit qui autorise bien les juridictions à se prononcer, non pas sur l'opportunité et la motivation de la mesure de modulation dans le temps des effets de l'arrêt d'annulation n° 34/2018 prononcé par cette Cour, mais sur ce vice de droit.

26.

L'Etat belge est d'avis que :

- le maintien des effets, relevant d'une pure appréciation souveraine de la Cour constitutionnelle, il ne revient ni au Tribunal ni aux parties à la cause de se prononcer sur l'opportunité et la motivation de la mesure de modulation dans le temps des effets de l'arrêt d'annulation n° 34/2018,
- la Cour ne s'est pas prononcée sur une éventuelle violation du principe de neutralité fiscale en matière de TVA. L'autorité de la chose jugée ne s'applique donc pas à ce point de droit sur lequel la Cour ne s'est pas prononcée,
- dès lors que les dispositions légales ont été annulées parce que votées en violation des règles répartitrices de compétence et que ces dispositions légales ne constituaient pas une transposition incorrecte ou une violation de la directive 2006/112/CE, la Cour constitutionnelle, en vertu de l'article 8, alinéa 3, de la loi spéciale, était habilitée à maintenir les effets de ces dispositions annulées car en prenant cette décision elle n'était ni en opposition ni en infraction avec l'enseignement de la jurisprudence constante de la Cour de justice.

Analyse du Tribunal

27.

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

En effet, s'il s'avère que les articles 29 à 34 de la loi-programme du 1^{er} juillet 2016 ont effectivement violé le principe de neutralité en matière de TVA (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^{er} juillet 2016 même après leur annulation, viole 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 est tirée 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 prestations²⁰.

28.

Partant, il y a lieu de poser à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle suivante :

3/Le principe de coopération loyale énoncé à l'article 4, paragraphe 3, du Traité sur l'Union européenne, lu en combinaison avec l'article 267 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, les dispositions de la directive 2006/112 du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et, le cas échéant, le principe d'effectivité, doit-il être interprété en ce sens qu'il permet à la Cour constitutionnelle d'un Etat membre de maintenir – de sa propre initiative et sans renvoi préjudiciel au titre de l'article 267 du TFUE –, sur la base d'une disposition de droit interne – en l'occurrence l'article 8 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle – l'effet pour le passé de dispositions nationales en matière de taxe sur la valeur ajoutée, jugées contraires à la Constitution nationale et annulées pour ce motif et dont la non-conformité au droit de l'Union était également invoquée à l'appui du recours en annulation devant le juge national, sans toutefois que ce grief n'ait été examiné par ce dernier, en se fondant de manière générale aux « difficultés budgétaires et administratives qu'occasionnerait le remboursement des taxes déjà payées », privant ainsi totalement les assujettis soumis à la TVA du droit au remboursement de la TVA perçue en violation du droit de l'Union ?

4/En cas de réponse négative à la question précédente, les mêmes dispositions et principes interprétés, notamment, à l'aune de l'arrêt du 10 avril 2008, Marks & Spencer, C-309/06, en vertu duquel 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 (arrêt du 10 avril 2008, Marks & Spencer, C-309/06), imposent-ils à l'Etat membre concerné de restituer aux assujettis la TVA perçue en violation du droit de l'Union lorsque celle-ci découlerait, comme en l'espèce, ultérieurement d'un arrêt de la Cour de justice affirmant, en réponse à des questions préjudicielles, d'une part, la non-conformité avec la directive 2006/112 du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée des

²⁰ C.J.U.E., 10 avril 2008, Marks & Spencer, C-309/06.

dispositions nationales annulées et, d'autre part, la non-conformité au droit de l'Union de la décision de la Cour constitutionnelle de maintenir l'effet pour le passé des dispositions dont elle prononce l'annulation ?

Troisième moyen de l'UTVA GAMING ARDENT : Violation de l'article 107 du TFUE interdisant les aides d'Etat.

Dispositions légales, réglementaires et jurisprudence

29.

L'article 107, § 1^{er} et 3 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne prévoit ceci :

« Sauf dérogations prévues par les traités, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions. (...)

3. Peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur :

c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun,

30.

L'article 108 § 3 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne prévoit ceci :

« 3. La Commission est informée, en temps utile pour présenter ses observations, des projets tendant à instituer ou à modifier des aides. Si elle estime qu'un projet n'est pas compatible avec le marché intérieur, aux termes de l'article 107, elle ouvre sans délai la procédure prévue au paragraphe précédent. L'État membre intéressé ne peut mettre à exécution les mesures projetées, avant que cette procédure ait abouti à une décision finale. »

Position des parties

31.

L'UTVA GAMING ARDENT rappelle que pour qu'un avantage puisse être considéré comme une aide d'Etat, quatre éléments constitutifs sont exigés :

- 1° L'aide doit être publique : l'aide doit, d'une part, être imputable à l'État et, d'autre part, être accordée au moyen de ressources de l'État membre ;
- 2° L'avantage économique doit être sélectif et non général, c'est-à-dire qu'il doit favoriser certaines entreprises ou certaines productions ;

- 3° L'aide doit affecter la concurrence ;
- 4° L'aide doit affecter les échanges intra-Union Européenne.

Elle est d'avis que l'exonération fiscale des prestations de services en ligne de la Loterie nationale remplit ces quatre conditions.

L'UTVA GAMING ARDENT estime donc qu'il s'agit d'une aide de nature fiscale qui n'a pas été notifiée à la Commission en application de l'article 108 §3 TFUE. Cette aide est en conséquence illégale.

32.

L'Etat belge est d'avis que le domaine juridique en matière de TVA est étranger au domaine juridique réglementant les aides d'Etat.

Commentant une décision C-35/10 de la Commission européenne, l'Etat belge estime que les termes employés par la Commission indiquent qu'elle n'a probablement pas jugé nécessaire, dans cette décision, de procéder à une étude rigoureuse car si, sur base de son analyse, elle a estimé «*que la loi notifiée comporte un avantage fiscal pour les exploitants de jeux en ligne, accordé au moyen de ressources d'État devant être considéré comme une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE*», elle n'ignorait pas qu'elle allait conclure que «*l'aide remplit les conditions pour être considérée comme compatible avec le marché intérieur au sens de l'article 107, paragraphe 3, point c), du TFUE*».

Analyse du Tribunal

33.

L'aide étatique peut être définie comme suit : « *tout avantage sélectif que l'État au sens large accorde à une (ou plusieurs) entreprise(s) qui est susceptible de modifier les conditions de concurrence et d'affecter le commerce au sein de l'Union*²¹».

En matière d'aides d'Etat de nature fiscale, une des conditions « *à remplir est que l'avantage soit financé directement ou indirectement au moyen de ressources d'État ; autrement dit, que l'avantage provoque une charge pour les finances publiques, charge qui peut prendre la forme d'une dépense ou d'une recette en moins, comme c'est le cas par exemple pour les exonérations fiscales.* »

Ainsi, (...) « *il existe une pluralité de mesures qui peuvent constituer des aides, passant tant le test de l'imputabilité à l'État, au sens large du terme, que celui du financement, présentant alors un coût pour les ressources publiques. Sont ainsi susceptibles d'être considérées comme des aides tous les allègements et exonérations fiscaux, subventions, reports d'impôts, aides sous forme de garanties (garanties de prêts à des conditions préférentielles), prises de participation publiques*

²¹ P.-M. SABBADINI, Les aides d'État – Aspects juridiques et économiques, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 29.

dans le capital des entreprises, etc²² ».

34.

L'exonération de la TVA des loteries en ligne organisées par la Loterie nationale pourrait donc en théorie, rentrer dans la définition d'une aide étatique au sens de l'article 107 TFUE, si les conditions citées ci-dessus sont remplies.

Cette mesure n'a pas été notifiée par l'Etat belge à la Commission européenne en application de 108 alinéa 3 TFUE.

35.

Dans ce cas, les juridictions nationales doivent se prononcer sur la qualification de la mesure concernée en tant qu'aide d'Etat au sens du TFUE et vérifier si les quatre conditions rappelées par l'UTVA GAMING ARDENT sont, en l'espèce, remplies.

La question de savoir si l'aide est sélective, affecte la concurrence ou les échanges intra-Union européenne nécessite, tout d'abord, de trancher la question de savoir s'il y a bien comparabilité des prestations entre des entreprises qui sont en concurrence sur le même marché. Le Tribunal renvoie aux développements effectués dans le cadre du premier moyen.

36.

Il convient notamment d'examiner si la position sur le marché de l'entreprise bénéficiaire est renforcée ou, à tout le moins, maintenue par rapport à ses concurrents²³. L'Etat belge a, dans ses conclusions (voir supra), relevé qu'en raison des buts philanthropiques poursuivis par la Loterie nationale, le taux de redistribution serait 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). Le Tribunal se pose notamment la question de savoir si cet élément est à prendre en considération, dès lors qu'il n'est pas acquis que l'exonération fiscale renforce les capacités financières propres de la Loterie nationale et, partant, sa capacité à s'imposer sur un marché concurrentiel. La mesure d'exonération fiscale permet toutefois à la Loterie nationale de ne pas répercuter la TVA sur les consommateurs-joueurs finaux.

Il convient notamment de se poser la question de savoir si 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 permettant d'exonérer une forme de jeu de hasard ou d'argent alors qu'une autre forme de jeu ne l'est pas, est de nature à influencer sur la définition d'une aide étatique dans le contexte des jeux de hasard et paris.

37.

Se pose dès lors une difficulté d'interprétation du droit de l'Union.

²² Papadamaki, I., « Introduction » in Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne, 1^{ère} édition, Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 21-62

²³ 56 L. VOGEL, « Chapitre 1 – Aide prohibée », in Traité de droit économique, Bruxelles, Bruylant, 2015, p. 752



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

5/Le traitement distinct instauré par les articles 29, 30, 31, 32, 33 et 34 de la loi-programme du 1^{er} juillet 2016, annulés par l'arrêt de la Cour constitutionnelle n°34/2018 du 22 mars 2018 mais dont les effets ont été maintenus après cette date aux taxes déjà payées pour la période du 1^{er} juillet 2016 au 21 mai 2016, entre les loteries, qu'elles soient terrestres ou en ligne, et les autres jeux et paris en ligne crée-t-il un avantage sélectif favorable aux opérateurs de ces loteries et donc une aide accordée par l'Etat belge ou au moyen de ressources de l'Etat belge qui fausse ou qui menace de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises, incompatible avec le marché intérieur au sens de l'article 107 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ?

6/ En cas de réponse positive à la question précédente, l'obligation faite aux Etats membres de veiller à la sauvegarde des droits des justiciables affectés par la mise en œuvre illégale de l'aide concernée telle qu'elle découle, notamment, de l'arrêt du 5 octobre 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, le principe de coopération loyale et les principes généraux du droit communautaire, y compris celui de neutralité fiscale qui 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 (arrêt du 10 avril 2008, Marks & Spencer, C-309/06), permettent-il aux assujettis qui ont facturé la TVA sur base de l'aide d'Etat illégale de récupérer l'équivalent de la taxe versée sous forme de dommages et intérêts en réparation du préjudice subi ?

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.

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, 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 s'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'influencent 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 ?

3/Le principe de coopération loyale énoncé à l'article 4, paragraphe 3, du Traité sur l'Union européenne, lu en combinaison avec l'article 267 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, les dispositions de la directive 2006/112 du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et, le cas échéant, le principe d'effectivité, doit-il être interprété en ce sens qu'il permet à la Cour constitutionnelle d'un Etat membre de maintenir – de sa propre initiative et sans renvoi préjudiciel au titre de l'article 267 du TFUE –, sur la base d'une disposition de droit interne – en l'occurrence l'article 8 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle – l'effet pour le passé de dispositions nationales en matière de taxe sur la valeur ajoutée, jugées contraires à la Constitution nationale et annulées pour ce motif et dont la non-conformité au droit de l'Union était également invoquée à l'appui du recours en annulation devant le juge national, sans toutefois que ce grief n'ait été examiné par ce dernier, en se fondant de manière générale aux « difficultés budgétaires et administratives qu'occasionnerait le remboursement des taxes déjà payées », privant ainsi totalement les assujettis soumis à la TVA du droit au remboursement de la TVA perçue en violation du droit de l'Union ?

4/En cas de réponse négative à la question précédente, les mêmes dispositions et principes interprétés, notamment, à l'aune de l'arrêt du 10 avril 2008, Marks & Spencer, C-309/06, en vertu duquel 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 (arrêt du 10 avril 2008, Marks & Spencer, C-309/06), imposent-ils à l'Etat membre concerné de restituer aux assujettis la TVA perçue en violation du droit de l'Union lorsque celle-ci découlerait, comme en l'espèce, ultérieurement d'un arrêt de la Cour de justice affirmant, en réponse à des questions préjudicielles, d'une part, la non-conformité avec la directive 2006/112

19e
et donner

du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée des dispositions nationales annulées et, d'autre part, la non-conformité au droit de l'Union de la décision de la Cour constitutionnelle de maintenir l'effet pour le passé des dispositions dont elle prononce l'annulation ?

5/Le traitement distinct instauré par les articles 29, 30, 31, 32, 33 et 34 de la loi-programme du 1^{er} juillet 2016, annulés par l'arrêt de la Cour constitutionnelle n°34/2018 du 22 mars 2018 mais dont les effets ont été maintenus après cette date aux taxes déjà payées pour la période du 1^{er} juillet 2016 au 21 mai 2016, entre les loteries, qu'elles soient terrestres ou en ligne, et les autres jeux et paris en ligne crée-t-il un avantage sélectif favorables aux opérateurs de ces loteries et donc une aide accordée par l'Etat belge ou au moyen de ressources de l'Etat belge qui fausse ou qui menace de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises, incompatible avec le marché intérieur au sens de l'article 107 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ?

6/ En cas de réponse positive à la question précédente, l'obligation faite aux Etats membres de veiller à la sauvegarde des droits des justiciables affectés par la mise en œuvre illégale de l'aide concernée telle qu'elle découle, notamment, de l'arrêt du 5 octobre 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, le principe de coopération loyale et les principes généraux du droit communautaire, y compris celui de neutralité fiscale qui 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 (arrêt du 10 avril 2008, Marks & Spencer, C-309/06), permettent-il aux assujettis qui ont facturé la TVA sur base de l'aide d'Etat illégale de récupérer l'équivalent de la taxe versée sous forme de dommages et intérêts en réparation du préjudice subi ?

Renvoie la cause au rôle pour le surplus.

Réserve les dépens.

AINSI jugé par Madame Thérèse HARDENNE, Juge président la 22^{ème} Chambre, du Tribunal de Première Instance de Liège - Division Liège, ainsi que par Madame **Françoise BAERT** et Monsieur **Eric VAN BRUSTEM, juges**, ayant tous trois assisté aux débats du 30/09/2022 ;

et prononcé en langue française à l'audience publique de la même chambre, **le 18 novembre 2022** par Madame Thérèse HARDENNE, assistée de Véronique BAYER, Greffier,

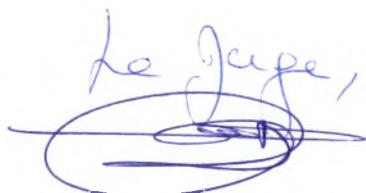
Véronique BAYER,
Greffier,



Thérèse HARDENNE
Juge,



Pour expédition Conforme

le Juge,


le greffier,
