

Numéros du rôle : 6564, 6567, 6576, 6577, 6579 et 6584
Arrêt n° 34/2018 du 22 mars 2018

A R R E T

En cause : les recours en annulation des articles 29 à 34 de la loi-programme du 1er juillet 2016 (abrogation de l'exemption de la TVA sur les jeux de hasard ou d'argent en ligne autres que les loteries), introduits par la SA « Casinos Austria International Belgium » et autres, par le Gouvernement wallon, par la société de droit maltais « Reel Europe Limited » et la SA « Pac-Man », par la SA « Sagevas », par la SPRL « Star Matic » et la société de droit maltais « Unibet (Belgium) Limited » et par la SA « Rocoluc ».

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et J. Spreutels, des juges L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, F. Daoût et T. Giet, et, conformément à l'article 60bis de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du président émérite E. De Groot, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président émérite E. De Groot,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des recours et procédure*

a. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 22 décembre 2016 et parvenue au greffe le 23 décembre 2016, un recours en annulation des articles 29 à 34 de la loi-programme du 1er juillet 2016 (abrogation de l'exemption de la TVA sur les jeux de hasard ou d'argent en ligne, autres que les loteries), publiée au *Moniteur belge* du 4 juillet 2016, deuxième édition, a été introduit par la SA « Casinos Austria International Belgium », la SA « Blancas », la SA « Middelkerke Casino Kursaal », la SA « Casino Kursaal Oostende » et la SA « Grand Casino de Dinant », assistées et représentées par Me M. Maus, avocat au barreau de Gand.

b. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 23 décembre 2016 et parvenue au greffe le 26 décembre 2016, un recours en annulation des mêmes dispositions légales a été introduit par le Gouvernement wallon, assisté et représenté par Me J. Bourtembourg, Me C. Molitor et Me N. Fortemps, avocats au barreau de Bruxelles.

c. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 30 décembre 2016 et parvenue au greffe le 2 janvier 2017, un recours en annulation des mêmes dispositions légales a été introduit par la société de droit maltais « Reel Europe Limited » et la SA « Pac-Man », assistées et représentées par Me J.-L. Wuidard, avocat au barreau de Liège, et Me M. Nihoul, avocat au barreau du Brabant wallon.

d. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 29 décembre 2016 et parvenue au greffe le 2 janvier 2017, un recours en annulation des mêmes dispositions légales a été introduit par la SA « Sagevas », assistée et représentée par Me F. Judo et Me E. Traversa, avocats au barreau de Bruxelles.

e. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 3 janvier 2017 et parvenue au greffe le 4 janvier 2017, un recours en annulation des mêmes dispositions légales a été introduit par la SPRL « Star Matic » et la société de droit maltais « Unibet (Belgium) Limited », assistées et représentées par Me A. Visschers et Me F. Smet, avocats au barreau de Bruxelles.

f. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 4 janvier 2017 et parvenue au greffe le 5 janvier 2017, un recours en annulation des mêmes dispositions légales a été introduit par la SA « Rocoluc », assistée et représentée par Me F. Tulkens et Me M. Vanderstraeten, avocats au barreau de Bruxelles.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 6564, 6567, 6576, 6577, 6579 et 6584 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Des mémoires et mémoires en réplique ont été introduits par :

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

- la SA « Loterie Nationale », assistée et représentée par Me P. Vlaemminck, Me R. Verbeke, Me J. Auwerx et Me J. Van den Bon, avocats au barreau de Bruxelles;

- Pascal Woltèche, assisté et représenté par Me P. Joassart, avocat au barreau de Bruxelles;

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

Les parties requérantes ont introduit des mémoires en réponse.

Par ordonnance du 14 novembre 2017, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs L. Lavrysen et J.-P. Snappe, a décidé que les affaires étaient en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 13 décembre 2017 et les affaires mises en délibéré.

A la suite de la demande des parties requérantes dans l'affaire n° 6579 à être entendues, la Cour, par ordonnance du 13 décembre 2017, a fixé l'audience au 17 janvier 2018.

A l'audience publique du 17 janvier 2018 :

- ont comparu :

. Me P.-J. Smeyers, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me M. Maus, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 6564;

. Me C. Molitor, qui comparaisait également *loco* Me J. Bourtembourg et Me N. Fortemps, pour le Gouvernement wallon (partie requérante dans l'affaire n° 6567);

. Me J.-L. Wuidard et Me M. E. Rombaux, avocat au barreau du Brabant wallon, *loco* Me M. Nihoul, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 6576;

. Me F. Smet, qui comparaisait également *loco* Me A. Visschers, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 6579;

. Me O. Bertin et Me Y. Spiegl, pour l'ASBL « Prodipresse » et la SPRL « Atoutcomptoir.com »;

. Me R. Verbeke et Me J. Auwerx, qui comparaisait également *loco* Me P. Vlaemminck et Me J. Van den Bon, pour la SA « Loterie Nationale »;

. Me P. Joassart et Me M. Solbreux, avocat au barreau de Bruxelles, pour Pascal Woltèche;

. Me J. Lejeune et Me V. De Brabanter, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs L. Lavrysen et J.-P. Snappe ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- les affaires ont été mises en délibéré.

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

II. *En droit*

- A -

Quant à la recevabilité

A.1.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6564 proposent des jeux de casino en ligne. La partie requérante dans l'affaire n° 6567 est le Gouvernement wallon. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6576 fournissent ou proposent des jeux de hasard en ligne. La partie requérante dans l'affaire n° 6577 propose des paris sportifs en ligne. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6579 proposent toutes deux des jeux de hasard et d'argent en ligne. Il en va de même, enfin, pour la partie requérante dans l'affaire n° 6584.

A.1.2. Le Conseil des ministres conteste la recevabilité des recours en annulation en tant qu'ils concernent les articles 29 et 30 de la loi-programme du 1er juillet 2016, au motif qu'aucun moyen n'est allégué contre ces dispositions.

Le Conseil des ministres conteste également la recevabilité du recours dans l'affaire n° 6576, en ce que les parties requérantes n'ont pas joint à leur requête la copie des décisions d'agir prises par les sociétés conformément à leurs statuts. La première partie requérante a également omis de joindre une copie de la publication de ses statuts.

Enfin, le Conseil des ministres conteste l'intérêt de la cinquième partie requérante dans l'affaire n° 6564 parce qu'elle n'exploiterait plus de jeux de hasard en ligne et l'intérêt de la première partie requérante dans l'affaire n° 6576 parce qu'elle ne serait pas soumise aux dispositions attaquées.

A.1.3. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6576 font valoir qu'en vertu de l'article 7, alinéa 3, de la loi spéciale sur la Cour constitutionnelle, elles ne doivent produire les documents concernés qu'« à la première demande ».

La cinquième partie requérante dans l'affaire n° 6564 fait valoir qu'elle dispose d'une autorisation pour exploiter des jeux de casino en ligne et qu'elle peut activer cette autorisation à tout moment. La première partie requérante dans l'affaire n° 6576 fournit des jeux de hasard en ligne à un opérateur belge qui lui reverse un pourcentage sur les recettes réalisées sur ces jeux.

A.2.1. Trois personnes morales et une personne physique ont introduit un mémoire en intervention. La première partie intervenante, l'ASBL « Prodipresse », est l'association des professionnels francophones de la diffusion de la presse. Elle défend les intérêts de ses membres, qui proposent des jeux de hasard et d'argent physiques et qui souhaitent continuer à bénéficier de l'exonération de la TVA pour ces services. La deuxième partie intervenante exploite deux magasins de journaux et bénéficie de l'exonération précitée. Ces deux parties ont introduit un mémoire commun. La troisième partie intervenante est la Loterie nationale, SA de droit public, qui est le seul opérateur autorisé à proposer des loteries publiques sur le territoire belge. La quatrième partie intervenante exploite une agence de paris et bénéficie de l'exonération de TVA précitée. Toutes les parties intervenantes demandent à la Cour de rejeter les recours en annulation.

A.2.2. Certaines parties requérantes contestent l'intérêt des parties intervenantes au motif que les dispositions attaquées n'affecteraient pas directement ou défavorablement ces dernières.

Quant à la répartition des compétences

A.3.1. Le troisième moyen dans l'affaire n° 6564 est pris de la violation des articles 3, 1°, et 4, § 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions. En vertu de ces dispositions, la taxe sur les jeux et paris est une taxe régionale dont le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations peuvent être fixés par les régions. La matière imposable reste une compétence du législateur (spécial) fédéral. Si la Cour venait à considérer qu'il ne s'agit pas, en l'espèce, d'une taxe déguisée - et interdite - sur le chiffre d'affaires (A.5.2), les parties requérantes estiment qu'en abrogeant l'exonération de la TVA pour les jeux de hasard et d'argent en ligne, le législateur lève une taxe frappant - dans une mesure importante - la même matière imposable que celle qui est soumise à la taxe sur les jeux et paris.

A.3.2. Le quatrième moyen dans l'affaire n° 6564 est pris de la violation des articles 143, § 1er, et 177 de la Constitution, combinés avec l'article 1erter de la loi spéciale du 16 janvier 1989, précitée. Selon les parties requérantes, il découle de ces dispositions un principe (à valeur constitutionnelle) qui interdirait une double imposition en raison de l'exercice des compétences fiscales dans la Belgique fédérale. Cette interdiction ne s'appliquerait pas uniquement aux régions. Si la Cour considérait qu'en l'espèce, il n'est ni question d'une taxe déguisée - et interdite - sur le chiffre d'affaires (A.5.2) ni d'une taxe sur la même matière imposable que celle qui est soumise à la taxe sur les jeux et paris (A.3.1), les parties requérantes estiment qu'il s'agit de deux taxes qui frappent le même contribuable (l'organisateur) sur la même base d'imposition (à savoir la marge brute réelle).

A.3.3. Le cinquième moyen dans l'affaire n° 6564 est pris de la violation de l'article 143, § 1er, de la Constitution, qui garantit le respect de la loyauté fédérale. Etant donné que l'exonération de la TVA pour les jeux de hasard et d'argent a été justifiée par l'existence d'une taxe sur les jeux et paris, les parties requérantes estiment qu'en abrogeant partiellement cette exonération, le législateur fédéral a violé le principe de proportionnalité qui est inhérent à tout exercice de compétence. Elles renvoient, à cet égard, à l'avis du Conseil d'Etat. Même si les régions souhaitaient instaurer, à l'avenir, une exonération de la taxe sur les jeux et paris, les jeux de hasard et d'argent proposés en ligne seraient toujours taxés dans le cadre du régime fédéral de la TVA.

A.3.4. Le moyen unique dans l'affaire n° 6567 est pris de la violation des articles 143, § 1er, 170, § 2, et 177 de la Constitution et des articles 1erter, 3, 1°, 4, § 1er, et 5 de la loi spéciale du 16 janvier 1989, précitée. La partie requérante fait valoir que les dispositions attaquées soumettent une matière qui fait déjà l'objet d'une taxation régionale à une taxation fédérale (plus précisément à une TVA de 21 % sur la même base imposable que la taxe régionale), ce qui non seulement perturbe l'équilibre fédéral et viole par conséquent le principe de la loyauté fédérale, mais affecte aussi de manière disproportionnée la compétence fiscale et la politique des régions. Dès lors qu'une taxation est transférée aux régions, le législateur fédéral ne peut plus taxer la même matière. Pour ce faire, une loi adoptée à la majorité spéciale serait requise.

A.3.5. Le premier moyen dans l'affaire n° 6576 est pris de la violation de l'article 143, § 1er, de la Constitution, combiné avec l'article 1erter de la loi spéciale du 16 janvier 1989, précitée. Les parties requérantes soulignent que les jeux et paris n'étaient au départ pas soumis à la TVA. Ce n'est qu'avec la loi du 28 décembre 1992 qu'ils ont été soumis à ce régime, tout en étant, dans un même temps, exonérés de la TVA parce qu'il avait été jugé plus efficace de soumettre ces activités à une taxe spéciale, en l'occurrence à la taxe sur les jeux et paris. Entre-temps, cette taxe est devenue une taxe régionale, de sorte que l'abrogation de l'exonération de la TVA pour les jeux de hasard et d'argent en ligne viole la loi spéciale précitée ainsi que le principe de la loyauté fédérale. L'assujettissement à la TVA incite les joueurs à se tourner vers des sites illégaux de paris.

A.3.6. Le deuxième moyen dans l'affaire n° 6576 est pris de la violation de l'article 177 de la Constitution et des articles 3, 1°, 4, § 1er, et 5, § 2, 1°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 précitée. Les parties requérantes font valoir que le système de financement des régions ne peut être modifié que par une loi adoptée à la majorité spéciale. Autoriser une modification par une loi ordinaire signifierait qu'on appliquerait aux taxes régionales les règles de compétence inscrites à l'article 170, § 2, alinéa 2, de la Constitution. Elles observent également que le montant de la taxe régionale sur les jeux et paris fait partie de la base imposable de la TVA, de sorte qu'il s'agit d'une taxe sur le montant d'une autre taxe. En outre, il y aurait, en ce qui concerne la base imposable, un

chevauchement important entre les deux taxes, qui, d'un point de vue mathématique, entraînera une diminution de la base imposable de la taxe sur les jeux et paris (à savoir la marge brute après déduction de la TVA).

A.3.7. Le moyen unique dans l'affaire n° 6577 est pris de la violation de l'article 177, alinéa 1er, de la Constitution, des articles 1er, § 2, et 3 à 5 de la loi spéciale précitée du 16 janvier 1989, ainsi que de l'article 143, § 1er, de la Constitution et du principe de la loyauté fédérale, combiné ou non avec le principe de proportionnalité.

Dans la première branche, la partie requérante fait valoir que le système de financement des régions a été modifié par les dispositions attaquées sans que le législateur fédéral ait approuvé ces modifications à la majorité spéciale. Lors du transfert de la taxe sur les jeux et paris vers les régions, il aurait été garanti que la compétence fiscale relative à cette activité était transférée dans son intégralité. Le fait de soumettre une catégorie de jeux et paris à la TVA aurait une incidence directe sur la taxe régionale, en ce qu'il diminuerait le montant réel de la mise et, par conséquent, de la base imposable de cette taxe régionale.

Dans la deuxième branche, la partie requérante fait valoir que les dispositions attaquées violent le principe de la loyauté fédérale en ne tenant pas compte des intérêts fiscaux des régions et qu'elles violent le principe de proportionnalité en entravant l'exercice des compétences fiscales par les régions. La TVA imposée contrecarrerait la politique fiscale menée par les régions en vue de soutenir les activités des exploitants qui respectent le cadre légal, une politique qui permettrait de lutter contre la fraude et contre la délocalisation.

A.3.8. Le premier moyen dans l'affaire n° 6579 est pris de la violation des articles 3, 1°, et 4, § 1er, de la loi spéciale précitée du 16 janvier 1989. Les parties requérantes font valoir que les dispositions attaquées affectent la matière imposable de la taxe sur les jeux et paris et vident dès lors de leur substance les compétences attribuées aux régions. En effet, elles ont pour conséquence que la TVA est prélevée sur (une partie de) la matière imposable de la taxe régionale sur les jeux et paris, de sorte que celle-ci échappe partiellement à la compétence des régions et que les régions ne peuvent plus, par exemple, prévoir une exonération totale de la matière imposable. Tout accaparement, ne fût-ce que d'un élément de la matière imposable, donne déjà lieu à une répartition de compétence, ainsi qu'il ressort de l'arrêt n° 93/2014 du 19 juin 2014. La matière imposable est certes demeurée une compétence fédérale, mais cette compétence ne pourrait être exercée qu'à la majorité spéciale.

A.3.9. Le deuxième moyen dans l'affaire n° 6579 est pris de la violation de l'article 143, § 1er, de la Constitution, combiné avec l'article 4, § 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, précitée. Les parties requérantes font valoir que les dispositions attaquées soumettent certains jeux de hasard et d'argent à la TVA de manière unilatérale et sans concertation ni accord de coopération préalables et rendent ainsi impossible l'exercice, par les régions, de la compétence relative à l'octroi d'exonérations concernant la matière imposable de la taxe régionale sur les jeux et paris, alors que le devoir de loyauté fédérale incombe également au législateur fédéral. Selon la Commission des jeux de hasard, le triplement du niveau actuel de la pression fiscale sur un marché aux marges brutes extrêmement limitées aura pour effet que 450 000 consommateurs belges se tourneront vers des marchés illégaux, ce qui réduit l'assise fiscale des régions.

A.3.10. Le premier moyen dans l'affaire n° 6584 est pris de la violation de l'article 177, alinéa 1er, de la Constitution, des articles 1er, § 1er, et 3 à 5 de la loi spéciale du 16 janvier 1989, précitée, de l'article 143, § 1er, de la Constitution et du principe de la loyauté fédérale, combiné ou non avec le principe de proportionnalité.

Dans la première branche, les parties requérantes font valoir que les dispositions attaquées modifient le système de financement des régions, sans qu'ait été obtenue, pour ce faire, la majorité spéciale requise. Le fait de soumettre les jeux et paris en ligne à la TVA influence en effet directement la taxe régionale sur les jeux et paris, puisque la base imposable de cette taxe ainsi que, de la même manière, les recettes fiscales des régions s'en trouvent réduites.

Dans la deuxième branche, les parties requérantes font valoir que les dispositions attaquées portent préjudice aux intérêts fiscaux des régions et entravent l'exercice des compétences fiscales par les régions. Dans les travaux préparatoires, il n'est pas tenu compte des répercussions de la mesure instaurée sur la taxe sur les jeux et paris et donc sur les finances des régions. La mesure entrave également l'exercice de la politique

économique relative aux jeux et paris en ligne. En fixant un taux d'imposition modéré, les régions visent à éviter la délocalisation de ces activités et à soutenir les exploitants qui respectent le cadre légal.

A.4.1. Le Conseil des ministres souligne tout d'abord que la taxe régionale sur les jeux et paris ne repose pas sur l'article 170, § 2, de la Constitution, mais sur l'article 3 de la loi spéciale précitée, qui exécute l'article 177, alinéa 1er, de la Constitution. Les dispositions attaquées ne violeraient pas le système de financement visé dans cet article 3. Le législateur fédéral a abrogé l'exonération de la TVA pour les jeux de hasard et d'argent en ligne en faisant usage de sa propre compétence fiscale fondée sur l'article 170, § 1er, de la Constitution. Par cette abrogation partielle de l'exonération de la TVA pour les jeux de hasard et d'argent, le législateur n'affecterait pas la matière imposable de la taxe sur les jeux et paris. En effet, cette taxe ne présente pas les caractéristiques d'une taxe sur le chiffre d'affaires, de sorte qu'elle peut donc être maintenue en vertu de l'article 401 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : la directive TVA).

A.4.2. Le Conseil des ministres souligne ensuite que les régions sont uniquement compétentes pour fixer le taux d'imposition, la base d'imposition et les éventuelles exonérations de la taxe sur les jeux et paris, et non pour fixer la matière imposable. Cette compétence appartient au législateur fédéral. Selon les travaux préparatoires de la loi spéciale du 16 janvier 1989, précitée, la matière imposable est « le fait de jouer ou de parier ». En ce qui concerne la TVA, la matière imposable correspond à la livraison de biens et à la prestation de services, effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel. Bien que la base imposable pour la TVA, à savoir le chiffre d'affaires réalisé sur les jeux de hasard et d'argent, soit comparable à la base imposable de la taxe sur les jeux et paris, la matière imposable est différente pour chacune des deux taxes. Les parties requérantes ne démontreraient pas en quoi l'abrogation partielle de l'exonération de la TVA influencerait le comportement des joueurs individuels. N'ayant pas modifié les éléments essentiels de la matière imposable de la taxe sur les jeux et paris, le législateur n'a pas excédé sa compétence en adoptant les dispositions attaquées à la majorité ordinaire.

A.4.3. Selon le Conseil des ministres, le législateur n'a pas non plus modifié la base imposable de la taxe sur les jeux et paris en adoptant les dispositions attaquées. Celle-ci ne serait pas affectée par l'abrogation partielle de l'exonération de la TVA pour les jeux de hasard et d'argent. Sur la base d'un exemple chiffré, le Conseil des ministres soutient qu'après application des règles généralement applicables à la TVA et à la taxe sur les jeux et paris, les recettes de la taxe sur les jeux et paris demeurent inchangées, aussi bien avant qu'après l'abrogation de l'exonération de la TVA. Les dispositions attaquées n'entraînent donc pas une diminution des recettes régionales. En outre, il n'existe pas de principe général *non bis in idem* en matière fiscale.

A.4.4. En ce qui concerne la loyauté fédérale, le Conseil des ministres souligne tout d'abord que l'article 1erter de la loi spéciale du 16 janvier 1989, précitée, limite uniquement l'exercice des compétences fiscales par les régions et non l'exercice des compétences fiscales par l'autorité fédérale. En ce qui concerne l'article 143, § 1er, de la Constitution, le Conseil des ministres renvoie à l'arrêt n° 146/2004, par lequel la Cour a jugé que cette disposition n'était pas violée. Les régions peuvent toujours prévoir une exonération de la taxe sur les jeux et paris pour les jeux de hasard et d'argent en ligne, de sorte que le principe de la loyauté fédérale n'est pas violé. Le Conseil des ministres renvoie également à une adaptation comparable apportée au Code de la TVA à la suite d'un arrêt rendu par la Cour de justice au sujet des droits d'enregistrement. Bien que les droits d'enregistrement constituent aussi une taxe régionale, la modification du Code de la TVA a été approuvée à la majorité ordinaire. Le point de vue de la Commission des jeux de hasard, qui est cité par les parties requérantes dans l'affaire n° 6579, reflète, selon le Conseil des ministres, le seul point de vue du président de cette Commission. Les chiffres visés ne peuvent être pris en considération étant donné qu'il n'est pas précisé sur quels paramètres ils se basent.

A.4.5. Enfin, le Conseil des ministres estime que la prétendue incidence des dispositions attaquées sur la situation des organisateurs de jeux de hasard et d'argent en ligne doit être fortement relativisée. En effet, ces organisateurs bénéficient d'un droit à la déduction des taxes en amont, ne sont pas tenus de redistribuer un pourcentage minimum, comme le prévoit l'article 8 de la loi du 10 janvier 2010 portant modification de la législation relative aux jeux de hasard, et ne supportent que peu voire pas du tout de frais d'infrastructure, de sorte qu'il est peu probable que leurs marges soient faibles au point qu'ils ne puissent plus supporter l'impact de l'abrogation de l'exonération de la TVA. Les dispositions attaquées ne violent donc pas le principe de proportionnalité puisqu'elles n'ont pas d'incidence préjudiciable sur les compétences fiscales des régions ou sur les choix faits par les régions en ce qui concerne la taxe sur les jeux et paris.

A.4.6. Les parties intervenantes se rallient à la défense du Conseil des ministres.

Quant au principe d'égalité, considéré isolément et combiné avec le droit de l'Union

A.5.1. Le premier moyen dans l'affaire n° 6564 est pris de 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 (première branche) et avec les articles 107 et 108 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (deuxième branche).

Dans la première branche du moyen, les parties requérantes font valoir que la directive TVA confère certes aux Etats membres un large pouvoir d'appréciation pour exonérer ou taxer les jeux de hasard et d'argent, mais elle leur impose de tenir compte à cet égard du principe de neutralité fiscale. Ce principe s'oppose à ce que des opérations semblables soient traitées différemment en matière de perception de la TVA. Dans les dispositions attaquées, la distinction faite entre les loteries et les autres jeux repose uniquement sur le cadre réglementaire sous-jacent et sur l'identité de l'organisateur, ce qui ne serait pas conciliable avec le principe de neutralité.

Dans la deuxième branche du moyen, les parties requérantes font valoir que le maintien d'un régime fiscal spécifique pour les loteries peut être assimilé à une aide d'Etat. L'exonération de la TVA est en effet financée par des moyens publics, étant donné que l'autorité subit un manque à gagner, ce qui a pour effet de favoriser de manière sélective le contribuable exempté. N'ayant été ni signalée à la Commission européenne ni approuvée par celle-ci, cette aide d'Etat est illicite, de sorte que l'exonération de la TVA pour les loteries porte une atteinte discriminatoire aux dispositions conventionnelles mentionnées dans le moyen.

A.5.2. Le deuxième moyen dans l'affaire n° 6564 est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés avec l'article 401 de la directive TVA. Selon les parties requérantes, cette dernière disposition doit être interprétée en ce sens que la TVA et une taxe nationale spéciale sur les jeux de hasard peuvent être levées cumulativement, à condition que cette dernière taxe ne présente pas le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires. La taxe sur les jeux et paris présenterait toutefois toutes les caractéristiques essentielles d'une taxe sur le chiffre d'affaires. Dans cette perspective, l'existence conjointe de cette taxe, qui est une « taxe non proprement régionale », et de la TVA sur les jeux de hasard et d'argent entraîne une double imposition qui est interdite.

A.5.3. Le troisième moyen dans l'affaire n° 6576 est pris de la violation des articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, considérés isolément ou combinés avec l'article 135, paragraphe 1, i), de la directive TVA et avec le principe de neutralité fiscale ou avec l'article 107 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

Dans la première branche du moyen, les parties requérantes soulignent le principe de l'application uniforme de la TVA dans tous les Etats membres de l'Union européenne et le principe de neutralité fiscale en ce qui concerne la perception de la TVA. Les Etats membres peuvent, sans pour cela violer la directive précitée, abroger l'exonération de la TVA pour les jeux et paris, mais ils doivent pour ce faire respecter les principes précités. Les loteries en ligne et les jeux et paris en ligne étant traités différemment, la directive précitée serait violée.

Dans la deuxième branche du moyen, les parties requérantes dénoncent l'incompatibilité de l'aide d'Etat avec le marché intérieur. Le maintien de l'exonération de la TVA pour les loteries, entre autres pour la Loterie nationale, alors que les jeux et paris en ligne ne sont plus exonérés de la TVA, constituerait une aide d'Etat illicite. Il serait en effet satisfait à toutes les conditions pour que l'on puisse parler d'une aide d'Etat. L'aide d'Etat apportée à la Loterie nationale risque de nuire à la concurrence, étant donné que les loteries, qui peuvent aussi être proposées en ligne, présentent les mêmes caractéristiques que les jeux et paris en ligne. Les deux produits répondent aux mêmes besoins auprès des consommateurs et sont parfaitement échangeables.

Dans la troisième branche, les parties requérantes font valoir que les dispositions attaquées créent trois catégories de contribuables : (1) ceux qui proposent des jeux et paris en ligne, (2) ceux qui proposent des jeux et paris « physiques » et (3) ceux qui proposent des loteries, en ligne ou non. Les travaux préparatoires ne justifieraient pas concrètement la différence de traitement entre ces catégories. Le critère distinctif n'est ni objectif ni pertinent par rapport à l'objectif poursuivi par le législateur, qui consiste à supprimer les anomalies sur le plan de l'exonération de la TVA. L'objectif budgétaire ne serait pas atteint non plus, étant donné que les consommateurs s'accapareront les produits exonérés de la TVA. Les parties requérantes soulignent enfin les effets disproportionnés des dispositions attaquées.

A.5.4. Le troisième moyen dans l'affaire n° 6579 est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Dans la première branche, les parties requérantes font valoir que les dispositions attaquées instaurent une distinction illicite entre les exploitants de jeux de hasard et d'argent en ligne et les exploitants de jeux de hasard et d'argent classiques. Cette différence ne saurait être justifiée par l'objectif poursuivi, qui, d'une part, est d'ordre budgétaire et, d'autre part, consiste à faire disparaître une des exceptions au prélèvement de la TVA. La dualité du marché, en ligne et physique, porterait en outre atteinte à l'essence même de la loi belge sur les jeux de hasard, fondée sur le principe de l'unité et de la consistance horizontale. Dans l'arrêt n° 128/2011 du 14 juillet 2011, la Cour a considéré ce modèle de jeux de hasard comme étant légitime et nécessaire.

Dans la deuxième branche du moyen, les parties requérantes font valoir que les dispositions attaquées font naître une distinction illicite entre les exploitants de jeux de hasard et d'argent en ligne et les exploitants de loteries. Si le but de la mesure est uniquement financier, il n'y a aucune raison d'instaurer cette différence. Les recettes seraient sans nul doute supérieures si les loteries, qui font en effet partie de la catégorie des jeux de hasard et d'argent, étaient elles aussi soumises à la TVA. Si le but consiste à réduire le nombre d'exceptions au régime de la TVA, il n'y a pas non plus de raison de maintenir une exception pour les loteries. En outre, rien n'indique pourquoi, sur le plan pratique, il serait plus difficile de prélever la TVA auprès des loteries qu'auprès des autres jeux de hasard et d'argent en ligne.

Dans la troisième branche du moyen, les parties requérantes font valoir que les dispositions attaquées instaurent une différence de traitement illicite entre les consommateurs, en fonction du prestataire de services. Plus particulièrement, l'article 32, attaqué, de la loi-programme du 1er juillet 2016 irait au-delà de ce qui est nécessaire en ce qui concerne les consommateurs qui se tournent vers les services d'exploitants non identifiés à la TVA en les rendant solidairement responsables de la TVA due. Le consommateur ne peut en effet savoir avec certitude si un exploitant est identifié. En outre, le contrôle des consommateurs posera de sérieux problèmes sur le plan de la protection de la vie privée.

A.5.5. Le quatrième moyen dans l'affaire n° 6579 est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés avec l'article 135, paragraphe 1, i), de la directive TVA et avec le principe de neutralité fiscale. Les parties requérantes font valoir que ces dispositions et ce principe s'opposent à une différence de traitement entre des prestations de services semblables et donc concurrentes. Deux 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 desdites prestations de services. En ordre subsidiaire, les parties requérantes suggèrent de poser des questions préjudicielles à ce sujet à la Cour de justice.

A.5.6. Le deuxième moyen dans l'affaire n° 6584 est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, combinés ou non avec le principe de neutralité fiscale et avec l'article 135, paragraphe 1, i), de la directive TVA. Les parties requérantes font valoir que les dispositions attaquées font naître une différence de traitement entre deux catégories de jeux et paris semblables et qui répondent aux mêmes besoins auprès du consommateur. Internet n'est qu'un canal supplémentaire pour proposer des jeux de hasard, ce qui ressort également du système des autorisations. Etant donné que l'exonération de la TVA pour les jeux de hasard est justifiée par des considérations d'ordre pratique - selon la Cour de justice, les jeux de hasard se prêtent mal au prélèvement de la TVA -, elle devrait s'appliquer aussi bien aux jeux et paris en ligne qu'aux jeux et paris classiques.

A.6.1. Le Conseil des ministres rappelle que l'article 401 de la directive TVA autorise les Etats membres à instaurer ou à maintenir d'autres taxes pour autant qu'elles ne soient pas prélevées sur le chiffre d'affaires. Selon la jurisprudence, une taxe sur le chiffre d'affaires présente quatre caractéristiques essentielles : (1) elle s'applique généralement à des transactions concernant des biens ou des services, (2) le montant de cette taxe est proportionnel au prix que perçoit le contribuable pour la livraison de ses biens ou la prestation de ses services, (3) la taxe est prélevée lors de chaque phase du processus de production ou de distribution et (4) le contribuable peut déduire les montants versés en amont (droit à la déduction de la TVA), de sorte que c'est au final sur le consommateur que pèse cette charge. La taxe sur les jeux et paris ne présenterait aucune de ces caractéristiques, de sorte qu'elle peut être cumulée à la TVA concernant les jeux de hasard et d'argent proposés en ligne.

A.6.2. En ce qui concerne la différence de traitement entre les jeux de hasard et d'argent proposés en ligne et les loteries (proposées en ligne ou non), le Conseil des ministres souligne que les loteries constituent une catégorie à part parmi les jeux exonérés de la TVA en vertu de l'article 135, paragraphe 1, i), de la directive

TVA et que les Etats membres sont autorisés à n'exonérer de cette taxe que certains jeux de hasard et d'argent. Il ressortirait de la jurisprudence de la Cour de justice qu'il n'est pas question d'une discrimination, vu la différence entre les loteries à grande échelle, telles que la Loterie nationale, et les autres organisateurs de jeux de hasard et d'argent qui sont soumis à d'autres règles et sont organisés différemment, même si ces autres jeux peuvent faire l'objet de mises comparables. La Loterie nationale s'inscrit dans un cadre légal distinct et est investie d'une mission spécifique qui consiste à protéger les joueurs et l'intérêt général. La distinction entre les différentes catégories de jeux est fondée sur le but légitime poursuivi par le législateur, à savoir protéger le joueur et la société. En outre, les jeux n'entrent pas mutuellement en concurrence, de sorte qu'il n'est pas nécessaire de contrôler la différence justifiée au regard du principe de neutralité fiscale.

A.6.3. En ce qui concerne la différence de traitement entre les jeux de hasard et d'argent en ligne et les jeux de hasard et d'argent classiques, le Conseil des ministres soutient que la première catégorie concerne des « services fournis par voie électronique » aux termes de la directive TVA et que les Etats membres sont compétents pour soumettre certains jeux de hasard et d'argent à la TVA. Sur la base de l'article 135, paragraphe 1, i), de la directive TVA, les Etats membres ne sont pas habilités à abroger l'exonération de la TVA pour toutes les catégories de jeux et paris. Même si les jeux de hasard et d'argent en ligne et les jeux de hasard et d'argent classiques étaient concurrents, le législateur ne violerait pas le principe d'égalité et le principe de neutralité fiscale puisque le régime spécial instauré pour les services électroniques constitue en soi un motif de justification suffisant. A cet égard, le Conseil des ministres rappelle les critères de contrôle appliqués par la Cour de justice en matière de neutralité fiscale. En ce qui concerne les jeux de hasard, ce principe est violé si deux prestations de services identiques ou semblables du point de vue du consommateur et répondant aux mêmes besoins auprès de ce dernier sont traitées différemment aux fins de la TVA. Etant donné que le marché en ligne et le marché physique constituent deux formes de marché distinctes l'une de l'autre et que ces deux formes de marché ne sont dès lors pas concurrentes, le principe précité ne serait pas violé.

A.6.4. En ce qui concerne la différence de traitement entre les consommateurs en fonction du prestataire de services, le Conseil des ministres observe que les Etats membres doivent prendre toutes les mesures légales et administratives qui permettent d'assurer une perception correcte de la TVA et de lutter contre la fraude. Pour que ces obligations soient respectées, la directive TVA prévoit la possibilité de rendre une autre personne que celle qui doit s'acquitter de la taxe solidairement responsable du paiement de la TVA. Le nouvel article 51*bis*, § 1er*bis*, du Code de la TVA crée un cas particulier de responsabilité solidaire dans des circonstances comparables à celles des cas qui figurent déjà à l'article 51*bis*, § 1er, et à l'article 55, § 6, du même Code. La nouvelle disposition est applicable sans distinction, de sorte que tous les consommateurs sont traités de la même manière. La distinction entre le marché régulé et le marché non régulé est sans importance à cet égard. Le fait de qualifier un acte comme étant illégal ou punissable ne signifie pas que cet acte soit exclu du régime de la TVA. Par conséquent, les articles 10, 11 et 172 de la Constitution ne sont pas violés.

A.6.5. Selon le Conseil des ministres, les moyens dans lesquels les parties requérantes font valoir que les dispositions attaquées instaurent une aide d'Etat illicite sont irrecevables. Seule la Commission européenne peut statuer sur l'incompatibilité d'une mesure d'aide avec le marché intérieur, sous le contrôle du Tribunal et de la Cour de justice de l'Union européenne. En outre, les parties requérantes n'étaient pas leur affirmation selon laquelle les conditions sont remplies pour pouvoir parler d'aide d'Etat. Du reste, en ce qui concerne l'exonération de la TVA pour les loteries, les dispositions attaquées n'apportent aucune modification. La différence de traitement entre les loteries et les autres catégories de jeux découle du texte même de la directive TVA et est admise sur la base de la jurisprudence de la Cour de justice.

A.6.6. Les première, deuxième et quatrième parties intervenantes font valoir que les dispositions attaquées ne poursuivent pas seulement un objectif budgétaire - auquel cas le législateur aurait abrogé l'exonération de la TVA pour tous les jeux de hasard et d'argent -, mais s'inscrivent également dans la politique menée en matière de jeux et paris. Cette politique tend à protéger la société, à sauvegarder l'ordre public, à protéger les joueurs et les exploitants et à protéger les intérêts fiscaux des régions. En maintenant l'exonération de la TVA pour les jeux de hasard et d'argent classiques, le législateur a maintenu le *statu quo* à l'égard des exploitants d'établissements physiques, dans le but de protéger les joueurs contre l'addiction et de préserver l'emploi dans le secteur.

Selon les parties intervenantes, les jeux de hasard et d'argent proposés en ligne et les jeux de hasard et d'argent classiques ne sont pas comparables, eu égard aux objectifs précités. Le secteur des jeux de hasard et d'argent en ligne ne crée par exemple pas d'emploi sur le territoire belge et favoriserait sensiblement l'addiction des joueurs, ne fût-ce que parce que leur offre est disponible en permanence. En ordre subsidiaire, elles font valoir que la différence de traitement est objective et raisonnablement justifiée. Comme le Conseil des ministres, elles estiment en outre que l'article 135, paragraphe 1, i), de la directive TVA et le principe de neutralité ne sont

pas violés. En cas de doute, les parties intervenantes demandent à la Cour de poser une question préjudicielle à ce sujet à la Cour de justice.

A.6.7. La troisième partie intervenante estime que, compte tenu de la directive TVA et de la jurisprudence de la Cour de justice, les dispositions attaquées établissent une distinction licite entre les loteries et les autres jeux de hasard et d'argent. Il existe une différence claire entre les deux catégories en ce qui concerne le cadre juridique (et l'obligation de service universel), les mises et les prix et l'interaction avec les joueurs. Le fait que la TVA ne soit pas prélevée auprès des opérateurs non autorisés, ce qui leur donnerait un avantage concurrentiel, n'est pas un argument pertinent, selon la partie intervenante. Premièrement, les règles de la TVA en vertu du principe de neutralité s'appliquent également aux jeux de hasard illégaux. En outre, les opérateurs illégaux non autorisés ont quoi qu'il arrive un avantage concurrentiel par rapport aux opérateurs autorisés s'ils ne se conforment pas aux règles et ne paient pas de taxe. Il n'y aurait aucune raison d'admettre que la politique menée en matière de jeux de hasard ne serait pas cohérente si un prélèvement de la TVA était prévu pour les jeux de hasard en ligne et non pour les loteries. Le législateur peut présumer que cette taxe ne contrecarrera pas l'objectif de canalisation. Si cette estimation s'avère erronée par la suite, il devra ajuster la politique menée en la matière.

La partie intervenante estime également qu'il n'est pas question d'une aide d'Etat illicite, entre autres parce que le critère de sélectivité n'est pas rempli. Les parties n'étayeraient pas leur thèse sur ce point, de sorte que le moyen visé est irrecevable. L'abrogation de l'exonération de la TVA pour les jeux de hasard et d'argent en ligne n'étant pas une mesure d'aide d'Etat, elle n'était pas soumise non plus au contrôle et à l'approbation préalables de la Commission européenne. Enfin, la partie intervenante estime aussi que la distinction entre les jeux de hasard et d'argent en ligne et les jeux de hasard et d'argent classiques est licite. Les exploitants des deux catégories de jeux sont en effet les mêmes personnes. Ils ne pourraient être discriminés par rapport à eux-mêmes.

Quant au principe de légalité en matière fiscale, considéré isolément et combiné avec le principe de la sécurité juridique et avec le principe d'égalité

A.7. Le cinquième moyen dans l'affaire n° 6579 est pris de la violation des articles 170 et 172 de la Constitution, combinés ou non avec le principe de la sécurité juridique et avec les articles 10 et 11 de la Constitution. Les parties requérantes font valoir que les dispositions attaquées mettent fin à l'exonération de la TVA pour les jeux de hasard et d'argent proposés en ligne, sans prévoir des dispositions claires fixant les éléments essentiels de la taxe, et plus particulièrement la base d'imposition. L'on ne saurait attendre du contribuable qu'il puisse déterminer la base d'imposition exacte de la TVA - et par conséquent le montant exact de la TVA - sur la base des termes de l'article 26, alinéa 1er, du Code de la TVA, dans le contexte spécifique des jeux et paris. Une circulaire de l'administration définit en détail la base d'imposition en question.

A.8. Selon le Conseil des ministres, le texte de l'article 26, alinéa 1er, du Code de la TVA suffit pour déterminer la base d'imposition de la TVA en ce qui concerne les jeux de hasard et d'argent en ligne, compte tenu du caractère européen du régime de la TVA et des dispositions et objectifs sous-jacents de la directive TVA. Si le législateur belge dérogeait au contenu de la directive TVA, il risquerait de porter atteinte aux dispositions relatives à la base d'imposition et aux objectifs sous-jacents de la directive et donc également au financement de l'Union européenne. La circulaire n° 32/2016 du 30 novembre 2016 ne fait que confirmer les règles fondamentales de la TVA pour les jeux de hasard et d'argent en ligne et en illustre l'application par des exemples concrets, ce qui est une pratique usuelle. La circulaire n'ajouterait toutefois aucune nouvelle règle ou condition. Le principe de légalité et le principe de la sécurité juridique ne seraient donc pas violés.

- B -

B.1. Les parties requérantes demandent l'annulation des articles 29 à 34 de la loi-programme du 1er juillet 2016, qui limitent, à partir du 1er juillet 2016, l'exemption de la TVA sur les jeux de hasard ou d'argent.

B.2.1. L'article 29 complète l'article 1er du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA) par le paragraphe suivant :

« § 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 ».

B.2.2. L'article 30 remplace, dans le texte néerlandais de l'article 18, § 1er, alinéa 2, 16°, du même Code, les mots « kans- of gokspelen » par les mots « kans- en geldspelen ».

En vertu de l'alinéa 1er de l'article 18, § 1er, précité, du Code de la TVA, toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens dudit Code est considérée comme une prestation de services. Est notamment considérée comme une prestation de services l'exécution d'un contrat qui a pour objet :

« 16° les services fournis par voie électronique. Sont notamment considérés comme tels, les services fournis par voie électronique ayant pour objet la fourniture et l'hébergement de sites informatiques, la maintenance à distance de programmes et d'équipement, la fourniture de logiciels et la mise à jour de ceux-ci, la fourniture d'images, de textes et d'informations et la mise à disposition de bases de données, la fourniture de musique, de films et de jeux, y compris les jeux de hasard ou d'argent, d'émissions ou de manifestations politiques, culturelles, artistiques, sportives, scientifiques ou de divertissement et la fourniture de services d'enseignement à distance. Lorsque le prestataire de services et le preneur communiquent par courrier électronique, cela ne signifie pas en soi que ce service est un service fourni par voie électronique ».

B.2.3. L'article 31 remplace l'article 44, § 3, 13°, du Code de la TVA, qui exonère certaines prestations de services de la taxe, 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°; ».

Avant l'entrée en vigueur de l'article 31, l'exemption concernait :

« 13° les paris, loteries et autres jeux de hasard ou d'argent, sous réserve des conditions et limites déterminées par le Roi ».

B.2.4. L'article 32 insère, dans l'article 51*bis* du Code de la TVA, le paragraphe suivant :

« § 1er*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 58*ter* et 58*quater*, 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 358*bis* à 369*duodecies* de la directive 2006/112/CE ».

En vertu de l'article 51, § 1er, 1°, du même Code, la taxe est due par l'assujetti qui effectue en Belgique une livraison de biens imposable ou une prestation de services imposable.

B.2.5. L'article 33 abroge 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. Cet arrêté royal précisait ce qu'il y avait lieu d'entendre par « jeux de hasard et d'argent » pour l'application de l'article 44, § 3, 13°, du Code de la TVA.

B.2.6. L'article 34 dispose que le chapitre dont font partie les dispositions attaquées entre en vigueur le 1er juillet 2016.

B.3.1. Par conséquent, les jeux de hasard et d'argent proposés par voie électronique (jeux de hasard et d'argent en ligne) ne sont plus exonérés de la TVA, à partir du 1er juillet 2016. Par contre, les jeux de hasard et d'argent ainsi que les loteries classiques restent exonérés de la TVA.

B.3.2. Au départ, les jeux de hasard et d'argent n'étaient pas soumis au régime de la TVA, lequel n'était applicable qu'aux prestations de services énumérées de manière limitative.

A partir du 1er janvier 1993, toutes les prestations de services sont en principe soumises à la TVA, mais le législateur a prévu une exonération, motivée par des considérations d'ordre pratique, en ce qui concerne les paris, loteries et autres jeux de hasard et d'argent :

« Ces activités se prêtent mal à une perception de la TVA, de sorte qu'il est plus efficace de les soumettre à des taxes spéciales » (*Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 684/1, p. 49).

B.3.3. En vertu de l'article 135, paragraphe 1, i), de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : la directive TVA), les Etats membres exonèrent de la TVA « les paris, loteries et autres jeux de hasard ou d'argent, sous réserve des conditions et limites déterminées par chaque Etat membre ».

Il ressort de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne que cette exonération est motivée par les mêmes considérations d'ordre pratique :

« S'agissant plus particulièrement des paris, loteries et autres jeux de hasard, il convient de rappeler que l'exonération dont ils bénéficient est motivée par des considérations d'ordre pratique, les opérations de jeux de hasard se prêtant mal à l'application de la TVA et non pas, comme tel est le cas pour certaines prestations de services d'intérêt général accomplies dans le secteur social, par la volonté d'assurer, à ces activités, un traitement plus favorable en matière de TVA » (CJUE, 10 juin 2010, C-58/09, *Leo-Libera GmbH*, point 24).

B.3.4. La « taxe spéciale » à laquelle sont soumis les jeux de hasard et d'argent est la taxe sur les jeux et paris, instaurée par la loi du 28 août 1921 portant création de nouvelles ressources fiscales. Cette taxe a ensuite été reprise dans le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (articles 43 et suivants de ce Code) et est devenue une taxe régionale,

depuis l'entrée en vigueur de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions (article 3, alinéa 1er, 1°, de la loi spéciale de financement).

Quant à la recevabilité

B.4.1. Le Conseil des ministres conteste la recevabilité du recours dans l'affaire n° 6576 en ce que les parties requérantes n'ont pas joint à la requête la copie des décisions d'agir prises par les sociétés concernées conformément à leurs statuts.

L'article 7, alinéa 3, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle prévoit que la preuve de la décision d'agir en justice de l'organe compétent de la personne morale doit être produite « à la première demande ». Cette formulation permet à la Cour, comme elle l'a jugé par son arrêt n° 120/2014 du 17 septembre 2014, de renoncer à une telle demande, notamment lorsque la personne morale est représentée par un avocat, comme c'est le cas en l'espèce.

Cette interprétation n'empêche pas qu'une partie ait le droit de soulever que la décision d'agir en justice n'a pas été prise par l'organe compétent de la personne morale, mais elle doit faire admettre son objection, ce qu'elle peut faire par toutes voies de droit. Tel n'est pas le cas en l'espèce.

B.4.2. Le Conseil des ministres conteste également l'intérêt de la première partie requérante dans l'affaire n° 6564 ainsi que celui de la première partie requérante dans l'affaire n° 6576.

Dès lors que les autres parties requérantes dans les affaires mentionnées justifient de l'intérêt requis à l'annulation des dispositions attaquées, la Cour ne doit pas examiner l'exception.

B.4.3. Comme le Conseil des ministres l'indique, les moyens invoqués sont en réalité dirigés contre les articles 31 à 34 de la loi-programme du 1er juillet 2016. Ils ne contiennent aucun grief à l'encontre des articles 29 et 30 de la même loi-programme, qui ne font que

définir ou modifier les notions utilisées dans le Code de la TVA. Ces dernières dispositions sont toutefois indissociablement liées aux articles effectivement attaqués.

B.4.4. Les recours sont dès lors recevables.

B.5. Les parties intervenantes demandent à la Cour de rejeter les recours en annulation. Elles justifient de l'intérêt requis, en ce qu'une annulation des dispositions attaquées pourrait amener le législateur à soumettre tous les jeux de hasard et d'argent et toutes les loteries à la taxe sur la valeur ajoutée.

Quant aux règles répartitrices de compétence

B.6. La plupart des moyens sont pris de la violation des règles répartitrices de compétence.

B.7.1. L'article 177 de la Constitution dispose :

« Une loi adoptée à la majorité prévue à l'article 4, dernier alinéa, fixe le système de financement des régions.

Les Parlements de région déterminent, chacun pour ce qui le concerne, l'affectation de leurs recettes par les règles visées à l'article 134 ».

B.7.2. L'article 3, alinéa 1er, 1^o, de la loi spéciale de financement, remplacé par la loi spéciale du 13 juillet 2001, dispose :

« Les impôts suivants sont des impôts régionaux :

1^o la taxe sur les jeux et paris; ».

B.7.3. L'article 4, § 1er, de la loi spéciale de financement, remplacé par la loi spéciale du 13 juillet 2001, dispose :

« Les régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations des impôts visés à l'article 3, alinéa 1er, 1^o à 4^o et 6^o à 9^o ».

B.8.1. Le fait que la directive précitée sur la TVA autorise l'abrogation partielle de l'exonération de TVA en ce qui concerne les jeux de hasard et d'argent (article 135, paragraphe 1) et ne fasse pas obstacle à ce que les mêmes jeux de hasard et d'argent soient encore soumis à une autre taxe, pour autant qu'il ne s'agisse pas d'une taxe sur le chiffre d'affaires (article 401) ne dispense pas le législateur qui transpose les dispositions de la directive de l'obligation de respecter les règles répartitrices de compétence.

B.8.2. Les articles 3, 4 et 5 de la loi spéciale de financement accordent une compétence générale aux régions en ce qui concerne les impôts visés par ces articles. Il faut considérer que le Constituant et le législateur spécial, dans la mesure où ils n'en ont pas disposé autrement, ont attribué aux régions toute la compétence d'édicter les règles relatives au taux d'imposition, à la base d'imposition et aux exonérations des impôts visés à l'article 3, alinéa 1er, 1° à 4° et 6° à 9°, parmi lesquels la taxe sur les jeux et paris.

B.8.3. Il ressort des travaux préparatoires de la loi spéciale de financement que celle-ci tend « uniquement à garantir aux Régions pour les impôts concernés que l'autorité nationale n'agira plus à l'avenir dans ces domaines pour lesquels les Régions sont compétentes en vertu du présent projet. Sans ces dispositions explicites, l'autorité nationale peut en vertu de l'article 110 [actuellement l'article 170], § 2, alinéa 2, de la Constitution par la loi ordinaire 'déterminer les exceptions dont la nécessité est démontrée' » (*Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n° 635/1, pp. 7-8).

B.8.4. Les régions ne sont pas compétentes pour modifier la matière imposable de la taxe sur les jeux et paris. Il appartient au législateur fédéral de définir la matière imposable, par une loi adoptée à la majorité spéciale.

Le législateur spécial a en quelque sorte figé la matière imposable des impôts et perceptions énumérés à l'article 3 de la loi spéciale de financement, tant à l'égard du législateur fédéral « statuant à la majorité ordinaire » qu'à l'égard des législateurs régionaux (voir l'avis de la section de législation du Conseil d'Etat du 16 septembre 1992 sur une proposition de loi spéciale modifiant la loi spéciale du 16 janvier 1989 (*Doc. parl.*, Chambre, SE 1991-1992, n° 604/2, pp. 5-6)).

B.9. La matière imposable est l'élément générateur de l'impôt, la situation ou le fait qui donne lieu à taxation. La matière imposable se distingue de la base imposable (« base d'imposition »), qui est l'assiette sur laquelle l'impôt est calculé.

B.10. Ainsi qu'il ressort des travaux préparatoires de la loi spéciale du 13 juillet 2001, la matière imposable de la taxe sur les jeux et paris est « l'organisation de jeux et paris qui se pratiquent dans les cercles publics ou privés ». La base d'imposition de cette même taxe est le « montant brut des sommes engagées » (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-1183/007, p. 157) ou la « marge brute réelle », à savoir le montant des mises engagées par les joueurs, diminué du montant des gains effectivement reversés aux joueurs (cf. article 43*bis* du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus).

B.11. En vertu de l'article 26, alinéa 1er, du Code de la TVA, la taxe sur la valeur ajoutée est calculée sur tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le prestataire du service de la part de celui à qui le service est fourni.

Lorsque l'organisateur des jeux de hasard ou d'argent « a une obligation juridique, de quelque nature que ce soit, de restituer une partie des mises des joueurs en tant que gains, la base d'imposition est calculée grâce à la marge brute réelle, laquelle est un montant TVA comprise » (circulaire AGFisc N° 32/2016 du 30 novembre 2016, n° 27). Il s'agit, en d'autres termes, du montant brut des sommes ou des mises engagées, diminué des gains effectivement reversés (*Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, DOC 54-1875/001, p. 20).

La base d'imposition ne comprend pas la TVA elle-même (article 28, 6°, du Code de la TVA). La TVA étant comprise dans la marge brute réelle, il y a lieu de l'extraire de celle-ci pour déterminer la base d'imposition (circulaire précitée, n° 28).

La TVA due doit toutefois être calculée sans tenir compte de la taxe régionale sur les jeux et paris (circulaire précitée, n° 47).

B.12. Du fait des dispositions attaquées, la marge brute réelle de l'organisation de jeux de hasard et d'argent en ligne est soumise à la fois à la TVA (21 %) et à la taxe régionale sur les jeux et paris (taux de base de 11 ou 15 % selon la région).

B.13. En soumettant les jeux de hasard et d'argent en ligne à la TVA, le législateur n'a certes pas formellement modifié la matière imposable de la taxe régionale sur les jeux et paris, mais il a effectivement pris une mesure qui diminue la matière imposable en rendant plus chère et donc moins attrayante l'offre des jeux et paris concernés. C'est au législateur régional qui, en vertu de l'article 3, alinéa 1er, 1^o, de la loi spéciale de financement, est compétent pour fixer le taux d'imposition et prévoir les exonérations à la taxe sur les jeux et paris, qu'il appartient en premier lieu de se prononcer sur le caractère souhaitable de l'effet de la mesure.

Le législateur fédéral n'aurait pu effectuer une telle modification de la matière imposable – qui réduit la possibilité pour les régions d'exercer leurs compétences – que moyennant la majorité spéciale prévue à l'article 4, dernier alinéa, de la Constitution. Cette condition de majorité spéciale fait partie intégrante du système de détermination des compétences. Sur la base de l'article 1er, 1^o, de la loi spéciale du 6 janvier 1989, la Cour peut connaître d'une violation des conditions de majorité spéciale exigées par la Constitution.

B.14. Les moyens sont fondés en ce qu'ils sont pris de la violation de l'article 177 de la Constitution, combiné avec l'article 3, alinéa 1er, 1^o, de la loi spéciale de financement.

B.15. Partant, 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.

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

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

Par ces motifs,

la Cour

- annule les articles 29 à 34 de la loi-programme du 1er juillet 2016;
- maintient les effets des dispositions annulées.

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 22 mars 2018.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

E. De Groot