

Numéro du rôle : 6708
Arrêt n° 155/2020 Du 26 novembre 2020

ARRÊT

En cause : le recours en annulation de l'article 12 de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 23 décembre 2016 « relative à la taxe régionale sur les établissements d'hébergement touristique », introduit par la société de droit irlandais « Airbnb Ireland UC, Private Unlimited Company ».

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents F. Daoût et L. Lavrysen, et des juges T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, R. Leysen, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache et T. Detienne, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président F. Daoût,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 6 juillet 2017 et parvenue au greffe le 10 juillet 2017, la société de droit irlandais « Airbnb Ireland UC, Private Unlimited Company », assistée et représentée par Me D. Van Liedekerke, Me A. Laes et Me M. Van Lierde, avocats au barreau de Bruxelles, a introduit un recours en annulation de l'article 12 de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 23 décembre 2016 « relative à la taxe régionale sur les établissements d'hébergement touristique » (publiée au *Moniteur belge* du 6 janvier 2017).

Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, assisté et représenté par Me C. Molitor, avocat au barreau de Bruxelles, a introduit un mémoire, la partie requérante a introduit un mémoire en réponse et le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale a également introduit un mémoire en réplique.

Par ordonnance du 5 juin 2019, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs T. Giet et R. Leysen, a décidé :

- que l'affaire ne pouvait pas encore être déclarée en état;
- d'inviter les parties à se prononcer sur l'incidence éventuelle, sur la présente affaire, de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 19 décembre 2019 dans l'affaire C-390/18, dans un mémoire complémentaire à introduire au plus tard dans les 30 jours qui suivent le prononcé de cet arrêt et à échanger dans le même délai.

Des mémoires complémentaires ont été introduits par :

- la partie requérante;
- le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale.

Par ordonnance du 23 septembre 2020, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs T. Giet et R. Leysen, a décidé que l'affaire était 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 7 octobre 2020 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 7 octobre 2020.

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 l'intérêt

A.1. La société de droit irlandais « Airbnb Ireland UC, Private Unlimited Company » demande l'annulation de l'article 12 de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 23 décembre 2016 « relative à la taxe régionale sur les établissements d'hébergement touristique » (ci-après : l'ordonnance attaquée).

La partie requérante est une filiale de la société de droit américain « Airbnb Inc. », qui a notamment pour but statutaire de développer depuis l'Irlande les activités de la société « Airbnb Inc. » relatives à l'offre en ligne de services d'hébergement. Elle estime justifier d'un intérêt à l'annulation de l'article 12 de l'ordonnance du 23 décembre 2016, dès lors qu'elle est directement visée par le devoir d'information imposé par cette disposition. Elle indique que ce devoir d'information constitue une restriction à l'exercice de son activité de plateforme électronique et que la sanction qui s'y rattache est susceptible de lui causer un préjudice pécuniaire relativement important. Elle renvoie aux travaux préparatoires de l'ordonnance du 23 décembre 2016, qui citent *Airbnb* à plusieurs reprises, et à la demande d'informations que Bruxelles Fiscalité lui a adressée le 10 février 2017.

Quant au fond

En ce qui concerne la recevabilité des deuxième, troisième, quatrième et cinquième moyens

A.2.1. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale conteste la recevabilité des deuxième, troisième, quatrième et cinquième moyens, dont l'exposé ne permettrait pas de déduire en quoi l'article 12 de l'ordonnance du 23 décembre 2016 viole les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec les articles 1er, 5 à 7 et 20 de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 « relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE » (ci-après : la directive 2011/16/UE) (deuxième moyen), avec l'article 5 de la directive (UE) 2015/1535 du Parlement européen et du Conseil du 9 septembre 2015 « prévoyant une procédure d'information dans le domaine des réglementations techniques et des règles relatives aux services de la société de l'information » (ci-après : la directive (UE) 2015/1535) (troisième moyen), avec l'article 3 de la directive 2000/31/CE du Parlement européen et du Conseil du 8 juin 2000 « relative à certains aspects juridiques des services de la société de l'information, et notamment du commerce électronique, dans le marché intérieur (' directive sur le commerce électronique ') » (ci-après : la directive 2000/31/CE) (quatrième moyen) et avec l'article 56 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (cinquième moyen). Il fait valoir que la partie requérante invoque, d'une part, une violation autonome des dispositions du droit de l'Union européenne précitées, sans indiquer, parmi les droits et libertés garantis par ces dispositions, ceux qui auraient été violés et, d'autre part, une violation des articles 10 et 11 de la Constitution de manière indépendante et non combinée.

A.2.2. La partie requérante répond que les moyens d'annulation qui sont pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec des dispositions du droit de l'Union européenne et de droit international, reposent sur une méthode combinatoire conforme à la jurisprudence de la Cour.

A.2.3. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale réplique que la jurisprudence de la Cour relative à la violation des dispositions conventionnelles garantissant un droit fondamental n'est pas pertinente, dès lors que la partie requérante n'identifie pas le droit fondamental qui serait garanti par les dispositions conventionnelles qu'elle invoque.

En ce qui concerne la qualification du service fourni par Airbnb

A.3. La partie requérante fait valoir que le service fourni par la plateforme *Airbnb* constitue un service de la société de l'information, ce que conteste le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale.

A.4.1. Dans son mémoire complémentaire, la partie requérante fait valoir que, par son arrêt du 19 décembre 2019, en cause de *X c. YA, Airbnb Ireland UC, Hôtelière Turenne SAS, Association pour un hébergement et un tourisme professionnel (AHTOP), Valhotel* (C-390/18, grande chambre), la Cour de justice de l'Union européenne a jugé, d'une part, que la plateforme et les services fournis par *Airbnb* doivent être qualifiés de services de la société de l'information. Par conséquent, la plateforme *Airbnb* doit bénéficier des dispositions du droit de l'Union européenne qui sont applicables à ces services. D'autre part, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que l'exigence d'une notification préalable à la Commission européenne et à l'État membre d'origine de l'opérateur, prévue par l'article 3 de la directive 2000/31/CE, est une exigence procédurale de nature substantielle, qui justifie l'inopposabilité aux particuliers des mesures non notifiées, par analogie avec la jurisprudence relative à l'obligation de notification prévue à l'article 5 de la directive (UE) 2015/1535. Il en résulte que, s'il est considéré que l'article 12 de l'ordonnance du 23 décembre 2016 relève du champ d'application de la directive 2000/31/CE, cette mesure devrait être déclarée inopposable à *Airbnb*.

La partie requérante estime qu'il n'est pas justifié de suspendre la procédure dans l'attente de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 30 juin 2020 dans l'affaire C-723/19, en cause de *Airbnb Ireland UC et Airbnb Payments UK Ltd*. Le présent recours ne saurait toutefois être rejeté alors que la Cour de justice de l'Union européenne n'a pas encore répondu dans cette affaire.

A.4.2. Dans son mémoire complémentaire, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale fait valoir que la qualification des services fournis par *Airbnb* comme « services de la société de l'information » est sans incidence sur le fait que l'article 12 de l'ordonnance du 23 décembre 2016 ne relève ni du champ d'application de la directive (UE) 2015/1535, ni de celui de la directive 2000/31/CE. Par conséquent, les troisième et quatrième moyens doivent être jugés non fondés.

En ce qui concerne le premier moyen

A.5. Le premier moyen est pris de la violation des articles 35, 143, § 1er et 170, § 2, de la Constitution, de l'article 6, § 1er, VI, alinéas 4 et 5, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles et du principe de proportionnalité, lus en combinaison avec l'article 3 de la directive 2000/31/CE et avec l'article 5 de la directive (UE) 2015/1535.

A.6.1. Se référant aux arrêts de la Cour n^{os} 132/2004 (B.11.1) et 155/2004 (B.4.3), la partie requérante fait valoir que le législateur fédéral est seul compétent pour régler les services de la société de l'information sur la base de sa compétence résiduaire et sur la base de la compétence qui lui est réservée en matière d'économie. Elle soutient que l'article 12 de l'ordonnance attaquée est incompatible avec le principe du pays d'origine, consacré à l'article 3 de la directive 2000/31/CE, qui a été transposé aux articles XII.3 à XII.6 du Code de droit économique, et avec l'obligation de notifier à la Commission européenne tout projet de règle relative aux services de la société de l'information, fixée par l'article 5 de la directive (UE) 2015/1535. Elle estime que ces incompatibilités vident la réglementation fédérale de tout effet utile, dès lors que l'autorité fédérale n'est plus en mesure d'assurer sa compétence exclusive en matière de services de la société de l'information ni l'objectif qui lui incombe à ce titre, en vertu du droit de l'Union européenne, qui consiste à contribuer au bon fonctionnement du marché intérieur en assurant la libre circulation de ces services. Selon la partie requérante, le législateur ordonnancier bruxellois a exercé sa compétence fiscale propre, visée à l'article 170, § 2, alinéa 1er, de la Constitution, de manière disproportionnée et en violation du principe de la loyauté fédérale.

A.6.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale fait valoir que les régions peuvent exercer leur compétence fiscale propre, sans qu'existe nécessairement un lien entre les compétences fiscales et les compétences matérielles des régions. Il se réfère aux développements consacrés à la réfutation des troisième et quatrième moyens.

A.7.1. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale estime que le premier moyen n'est pas fondé, en ce qu'il porte sur la violation du principe de proportionnalité et du principe de la loyauté fédérale, dans la mesure où la partie requérante ne démontre pas en quoi l'article 12 de l'ordonnance attaquée rend impossible ou exagérément difficile l'exercice, par l'autorité fédérale, de sa compétence exclusive en matière de services de la société de l'information. La circonstance que la norme régionale est plus stricte que celle qui aurait été fixée par l'autorité fédérale en matière de services de la société de l'information ne suffit pas pour qu'il y ait violation du principe de proportionnalité. La disposition attaquée n'a ni pour but ni pour effet d'interférer avec la réglementation fédérale, mais bien d'établir un outil de collecte d'informations, en vue de permettre un enrôlement efficace de la taxe régionale sur les établissements d'hébergement touristique.

A.7.2. La partie requérante répond que l'objectif qui consiste à contribuer au bon fonctionnement du marché intérieur en assurant la libre circulation des services de la société de l'information implique que le législateur fédéral doit s'abstenir de causer une quelconque entrave à la libre circulation de ces services; que l'article 12 de l'ordonnance attaquée a pour effet de rendre impossible la réalisation de cet objectif et, par conséquent, de vider la réglementation fédérale de tout effet utile.

A.7.3. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale réplique que la partie requérante limite son argumentation à des affirmations non établies.

A.8.1. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soutient que le premier moyen n'est pas fondé, en ce qu'il porte sur la violation des règles répartitrices de compétences, qui confient à l'autorité fédérale des compétences réservées en matière d'économie, au motif que la Région de Bruxelles-Capitale peut se prévaloir de l'article 10 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, rendu applicable à la Région de Bruxelles-Capitale, en vertu de l'article 4 de la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux Institutions bruxelloises. Le législateur ordonnancier bruxellois a légitimement pu estimer qu'un devoir d'information incombant aux intermédiaires était nécessaire à l'exercice de sa compétence fiscale et touristique. La matière se prête à un règlement différencié. L'incidence de la disposition attaquée sur la compétence fédérale est marginale, en ce qu'elle se borne à établir un mécanisme de collecte d'informations dont le champ d'application est délimité.

A.8.2. La partie requérante fait valoir, d'une part, que les travaux préparatoires ne démontrent pas que les conditions tirées de la théorie des pouvoirs implicites sont remplies et, d'autre part, que ces conditions ne sont pas réunies. La mesure imposée par l'article 12 de l'ordonnance attaquée n'est pas nécessaire, dès lors que Bruxelles Fiscalité dispose déjà de pouvoirs d'investigation relativement étendus et de la possibilité de solliciter l'assistance d'autres autorités. Si le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale affirme que les informations visées par l'article 12 de l'ordonnance attaquée sont nécessaires pour l'établissement de la taxe, il ne montre pas que le devoir d'information imposé par la même disposition le serait. Par ailleurs, la matière ne peut se prêter à un régime différencié, dans la mesure où l'article 15, paragraphe 2, de la directive 2000/31/CE, qui a été transposé en droit belge par l'article XII.20, § 2, du Code de droit économique, procède à une harmonisation d'un degré élevé. Enfin, l'empiètement n'est pas marginal, dans la mesure où l'article 12 de l'ordonnance attaquée est incompatible avec les principes consacrés par la directive 2000/31/CE et par le livre XII du Code de droit économique.

A.8.3. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale réplique que la Cour n'exerce pas son contrôle uniquement au regard des mentions qui figurent dans les travaux préparatoires. Le mécanisme prévu par l'article 12 de l'ordonnance attaquée est nécessaire pour permettre l'établissement de la taxe. La partie requérante se limite à des affirmations en ce qui concerne l'existence d'alternatives et le fait que la matière ne peut se prêter à un règlement différencié. Ce n'est pas parce que la directive sur le commerce électronique poursuit un objectif d'intégration poussée et que la transposition de cette directive relève de la compétence de l'autorité fédérale que cette matière ne pourrait pas faire l'objet d'un traitement différencié sur l'un ou l'autre point précis.

En ce qui concerne le deuxième moyen

A.9. Le deuxième moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec les articles 56 et 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, avec les

articles 1er, 5 à 7 et 20 de la directive 2011/16/UE et avec le principe de la territorialité de l'impôt qui est sous-jacent à cette directive, en ce que l'article 12 de l'ordonnance du 23 décembre 2016 autorise Bruxelles Fiscalité à adresser des demandes d'informations directement à des prestataires intermédiaires établis dans un autre État membre de l'Union européenne, sans avoir recours aux mécanismes d'assistance mutuelle existants entre les États membres.

A.10.1. Selon la partie requérante, la situation dans laquelle une autorité administrative telle que Bruxelles Fiscalité souhaite obtenir les informations fiscales visées à l'article 12 de l'ordonnance attaquée auprès d'une entreprise établie dans un autre État membre de l'Union européenne relève du champ d'application de la directive 2011/16/UE. Bruxelles Fiscalité aurait dû solliciter la communication de ces informations fiscales auprès de l'autorité administrative irlandaise compétente, par le biais de la procédure d'« échange d'informations sur demande » décrite aux articles 5 à 7 de la directive 2011/16/UE.

La partie requérante ajoute qu'elle n'a connaissance d'aucune convention internationale bilatérale ou multilatérale à laquelle la Belgique et l'Irlande seraient parties et qui mettrait en place un régime de coopération administrative en matière fiscale plus étendu que celui qui est prévu par la directive 2011/16/UE. L'article 12 de l'ordonnance attaquée porte directement atteinte au principe de la territorialité de l'impôt ainsi qu'aux libertés garanties par le droit de l'Union européenne qui sous-tendent le régime de la directive 2011/16/UE. Enfin, aucune disposition de l'ordonnance attaquée ne fait apparaître en quoi le régime de coopération administrative de la directive 2011/16/UE est manifestement insuffisant pour assurer la réalisation d'objectifs tels que l'efficacité des contrôles fiscaux.

La partie requérante soutient que le simple fait de ne pas disposer d'éléments d'information préalables suffisants ne constitue pas un argument justifiant une dérogation aux mécanismes de coopération administrative prévus par la directive 2011/16/UE. Elle ajoute que, lorsqu'un État membre souhaite obtenir des informations auprès d'une entité établie à l'étranger, la demande d'informations adressée à cette entité et la décision sanctionnant l'éventuel refus de la part de l'entité concernée de fournir les informations demandées ne pourront être émises en pratique que par l'administration fiscale de l'État d'établissement de l'entité concernée (et non par l'administration de l'État souhaitant obtenir les informations). Elle se réfère aux arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne du 5 mai 2011, (*Commission européenne c. République portugaise* (C-267/09), du 15 septembre 2011, *Olivier Halley e.a. c. Belgische Staat*, (C-132/10), et du 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*, (C-682/15), rendus en grande chambre.

Par ailleurs, la partie requérante fait valoir que Bruxelles Fiscalité est tout à fait en mesure de remplir le formulaire visé à l'article 20 de la directive 2011/16/UE sur la base des informations dont cette administration dispose déjà et elle souligne qu'il n'est pas requis que l'ensemble des champs du formulaire soient complétés. Elle s'interroge également sur la conformité de l'article 12 de l'ordonnance attaquée au régime de la directive 2011/16/UE, en ce que cette disposition permet de solliciter la communication d'un nombre très important d'informations, alors que la « pertinence vraisemblable » des informations recherchées est une condition à laquelle une demande d'informations doit satisfaire pour que l'État membre soit contraint d'y donner suite.

A.10.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale estime que la directive 2011/16/UE n'est pas applicable en l'espèce, dès lors que le système de coopération administrative qu'elle instaure vise uniquement les situations qui impliquent un échange d'informations entre États membres pour ce qui relève de leurs compétences fiscales respectives. Or, les informations visées à l'article 12 de l'ordonnance attaquée ne relèvent pas de la compétence d'un autre État membre, mais concernent uniquement l'identité et les activités de contribuables établis sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale. Un autre État membre ne disposera pas et ne sera pas en mesure de disposer d'informations dont l'autorité fiscale bruxelloise ne disposerait pas. La circonstance que l'intermédiaire, à qui une demande d'informations est adressée, soit établi dans un autre État membre ne saurait entraîner l'application de la directive 2011/16/UE, dès lors que l'intermédiaire lui-même n'est pas visé par la taxe pour l'application de laquelle l'information est demandée. Le préambule et les dispositions de la directive 2011/16/UE ainsi que certaines des considérations de la partie requérante confirment cette interprétation.

La directive 2011/16/UE ne vise pas à empêcher qu'une administration fiscale d'un État membre puisse directement s'adresser à une personne physique ou morale afin d'obtenir des informations que celle-ci détient et qui ne relèvent pas de la compétence fiscale d'un autre État membre. L'ordonnance ne porte pas atteinte au

principe de la territorialité de l'impôt, dans la mesure où la seule compétence fiscale en cause est celle de la Région de Bruxelles-Capitale, sans qu'il soit porté atteinte à la compétence fiscale d'un autre État membre. L'article 12 de l'ordonnance attaquée n'impose aucune obligation fiscale aux intermédiaires établis dans un autre État membre.

Il n'est pas davantage porté atteinte à la libre prestation de services et à la libre circulation des capitaux consacrées aux articles 56 et 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, dès lors que des mesures dont le seul effet est d'engendrer des coûts supplémentaires pour la prestation en cause et qui affectent de la même manière la prestation de services entre États membres et la prestation interne à un État membre, telles que la mesure attaquée, ne sont pas visées par ces dispositions. Les arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne cités par la partie requérante concernent tous des situations qui touchent à la compétence fiscale d'un autre État membre, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. Enfin, les données visées par le devoir d'information imposé par l'article 12 de l'ordonnance attaquée constituent des « informations vraisemblablement pertinentes », au sens de la directive 2011/16/UE.

A.10.3. La partie requérante répond que la directive 2011/16/UE est applicable en l'espèce, dès lors que les mécanismes de coopération prévus par cette directive peuvent également être applicables dans des situations qui ne relèveraient pas directement de la compétence fiscale de l'État membre auquel la demande d'informations est adressée, c'est-à-dire lorsque le contribuable visé par la taxe ainsi que les principaux éléments constitutifs de la taxe sont localisés sur le territoire de l'État membre « requérant » et/ou lorsque la personne qui détient les informations recherchées et qui se trouve sur le territoire de l'État membre « requis » n'est pas directement visée par cette taxe. L'applicabilité de la directive 2011/16/UE dépend uniquement de la localisation de l'information recherchée, ainsi que du risque qu'une mesure nationale qui ne ferait pas application des mécanismes de coopération prévus par cette directive porte atteinte aux libertés garanties par le droit de l'Union européenne. En l'espèce, le constat selon lequel les informations fiscales visées à l'article 12 de l'ordonnance attaquée sont considérées par les autorités bruxelloises comme étant des informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne des États membres relative aux taxes et impôts visés par la directive 2011/16/UE, au sens de l'article 1er, paragraphe 1, de celle-ci, suffit à entraîner l'application des mécanismes de coopération prévus par cette directive. D'un point de vue spatial, les informations que Bruxelles Fiscalité cherche à obtenir sont localisées sur le territoire d'un autre État membre, puisqu'elles sont détenues par une entreprise établie en Irlande. D'un point de vue matériel, l'applicabilité de la directive 2011/16/UE découle du fait qu'il est démontré que l'article 12 de l'ordonnance attaquée impose une restriction non justifiée aux libertés fondamentales garanties par le droit de l'Union européenne, alors que cette restriction aurait pu être évitée par une application des mécanismes de coopération prévus par cette directive.

Par ailleurs, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale ne démontre pas que les mécanismes d'échange d'informations prévus par la directive 2011/16/UE seraient manifestement insuffisants pour assurer la bonne application de l'ordonnance attaquée, ce qui constitue pourtant l'unique hypothèse dans laquelle l'applicabilité de la directive 2011/16/UE peut éventuellement être écartée. Selon la partie requérante, les demandes de renseignements ciblant spécifiquement certains établissements d'hébergement touristique que Bruxelles Fiscalité lui a adressées démontrent que Bruxelles Fiscalité dispose d'indices suffisants pour formuler une demande d'informations à des autorités administratives étrangères.

La partie requérante ajoute que le simple fait de tenter d'obtenir et d'obliger à communiquer des informations situées sur le territoire d'un autre État membre en ne respectant pas les mécanismes de coopération fiscale prévus par la directive 2011/16/UE porte atteinte au principe de la territorialité de l'impôt, une telle situation revenant à vouloir faire appliquer la législation fiscale de l'État belge sur le territoire d'un autre État membre. La partie requérante indique qu'elle a démontré, dans la requête en annulation, l'existence d'une restriction non justifiée aux libertés garanties par le droit de l'Union européenne. Sur ce point, elle se réfère aux quatrième et cinquième moyens.

Quant au contenu des demandes d'informations, le fait que le formulaire utilisé pour la demande d'informations doit comporter certaines informations, telles que l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête (article 20, paragraphe 2, de la directive 2011/16/UE), n'est pas de nature à empêcher l'autorité requérante d'adresser un formulaire de demande, même si elle n'a pas connaissance des nom et prénom de la personne concernée ou précisément parce qu'elle souhaite obtenir l'identité de cette personne. Quant à la

pertinence vraisemblable des informations demandées, la partie requérante se réfère aux travaux préparatoires de la loi du 17 août 2013 « transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE ».

A.10.4. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale réplique que la directive 2011/16/UE vise uniquement à éviter l'application de mesures fiscales nationales qui seraient susceptibles de constituer des restrictions aux libertés fondamentales garanties par le droit de l'Union européenne. Or, l'article 12 de l'ordonnance attaquée n'impose aucune obligation fiscale aux intermédiaires.

Contrairement à ce que la partie requérante prétend, l'élément d'extranéité visé dans les arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne auxquels elle se réfère concerne non seulement une information nécessaire à l'application de la taxe localisée sur le territoire d'un autre État membre, mais aussi l'activité taxable selon le droit de l'autre État membre (CJUE, 26 juin 2003, C-422/01, *Skandia et Ramstedt*) ou des informations relatives à une société filiale établie à l'étranger (CJUE, 27 novembre 2008, C-418/07, *Papillon*).

Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale conteste l'affirmation selon laquelle le critère déterminant pour l'applicabilité de la directive 2011/16/UE serait la localisation de l'information recherchée. À supposer que la directive 2011/16/UE soit applicable, les mécanismes d'échange d'informations prévus par la directive 2011/16/UE seraient insuffisants pour administrer et appliquer la législation fiscale de l'État membre concerné, dans la mesure où l'État membre dans lequel l'intermédiaire serait établi, ne pourrait pas obtenir les informations requises, puisque l'intermédiaire établi sur son territoire n'est pas visé par la taxe pour l'application de laquelle une information est demandée en vertu de l'article 12 de l'ordonnance attaquée.

Il ajoute que la partie requérante s'abstient d'identifier, parmi les libertés fondamentales garanties par le droit de l'Union européenne, celles qui seraient violées et qu'elle n'expose pas en quoi le mécanisme de coopération mis en place par la directive 2011/16/UE permettrait d'éviter une telle violation. À supposer que la directive 2011/16/UE soit applicable, la demande d'informations, qu'elle soit adressée à un autre État membre ou à une entreprise établie dans un autre État membre, serait la même et viserait le même type d'informations, de sorte que le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale n'aperçoit pas en quoi l'application de la directive 2011/16/UE permettrait d'éviter une quelconque restriction.

Quant au principe de la territorialité de l'impôt, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale rappelle que les contribuables visés par l'ordonnance attaquée ne sont pas les prestataires intermédiaires qui seraient établis dans un autre État membre ou non. Le principe de la territorialité de l'impôt demeure étranger au cas d'espèce, dès lors que la taxe relative à l'hébergement touristique en Région de Bruxelles-Capitale ne comporte aucun élément d'extranéité.

Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale se réfère aux développements consacrés à la réfutation du cinquième moyen en ce qui concerne le grief pris de l'atteinte portée aux libertés garanties par le droit de l'Union européenne.

A.11.1. La partie requérante soutient qu'en dérogeant au mécanisme de coopération administrative mis en place par la directive 2011/16/UE, l'article 12 de l'ordonnance attaquée traite différemment les prestataires intermédiaires établis dans un autre État membre auxquels Bruxelles Fiscalité adresse des demandes d'informations et toute autre entité établie dans un autre État membre qui continue à bénéficier de l'application des mécanismes de coopération prévus par la directive 2011/16/UE, alors que ces deux situations devraient être traitées de la même façon au regard du droit de l'Union européenne. Par ailleurs, cette disposition traite de la même façon les prestataires intermédiaires établis dans un autre État membre auxquels Bruxelles Fiscalité adresse des demandes d'informations et les entités établies sur le territoire belge, alors que ces deux situations devraient être traitées différemment au regard du droit de l'Union européenne.

A.11.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soutient, d'une part, que les prestataires intermédiaires établis dans un autre État membre qui sont actifs dans le secteur de l'hébergement touristique et les prestataires intermédiaires établis dans un autre État membre qui sont actifs dans des secteurs autres que celui

de l'hébergement touristique ne sont pas comparables, eu égard à la nature de la mesure attaquée. Il n'y a pas lieu de soumettre les intermédiaires actifs dans les « autres secteurs que celui de l'hébergement touristique » qui ne sont pas définis autrement au devoir d'information imposé par l'article 12 de l'ordonnance attaquée, dans la mesure où celui-ci porte sur des données que les intermédiaires dans les secteurs autres que celui de l'hébergement touristique sont par nature dans l'incapacité de fournir. D'autre part, les prestataires intermédiaires actifs dans le secteur de l'hébergement touristique établis dans un autre État membre de l'Union européenne et les prestataires intermédiaires actifs dans le secteur de l'hébergement touristique établis sur le territoire belge sont dans des situations comparables, dans la mesure où ils sont tous actifs dans le secteur de l'hébergement touristique et où ils détiennent des informations visées par l'article 12 de l'ordonnance attaquée. Il n'existe aucune raison qui permettrait d'imposer une différence de traitement entre les prestataires intermédiaires actifs dans le secteur de l'hébergement touristique, selon qu'ils sont établis sur le territoire belge ou non.

En réplique, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale ajoute que l'approche préconisée par la partie requérante revient à comparer les destinataires de la mesure critiquée avec l'ensemble des citoyens européens et des entreprises exerçant leurs activités sur le territoire européen, quel que soit leur domaine et leur territoire d'activité. Une telle approche viderait complètement de son sens l'examen de comparabilité et aboutirait à créer des situations déraisonnables, empêchant le législateur de réglementer un secteur spécifique, au risque d'être critiqué pour n'avoir pas fait de même pour d'autres secteurs qui ne sont pas autrement identifiés et qui, par ailleurs, ne sont pas compris dans son champ de compétence en vertu des règles répartitrices de compétences. Enfin, la partie requérante n'expose pas la portée de la règle du droit de l'Union européenne au regard de laquelle le contrôle de proportionnalité devrait être effectué.

En ce qui concerne le troisième moyen

A.12. Le troisième moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 5 de la directive (UE) 2015/1535, en ce que l'article 12 de l'ordonnance du 23 décembre 2016 constitue une « règle technique » relative aux services de la société de l'information au sens de l'article 1er, paragraphe 1, f), de la directive (UE) 2015/1535, dont le projet n'a pas été notifié à la Commission européenne.

A.13.1. La partie requérante soutient que, conformément à la jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne, l'absence de notification préalable de l'article 12 de l'ordonnance attaquée constitue un vice procédural substantiel qui rend cette disposition inapplicable.

A.13.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale estime que l'obligation d'information prévue à l'article 12 de l'ordonnance du 23 décembre 2016 ne constitue pas une « règle relative aux services » au sens de la directive (UE) 2015/1535. Par conséquent, aucune obligation de notification ne s'imposait et aucune violation de la directive (UE) 2015/1535 ne peut être invoquée. L'article 12 de l'ordonnance attaquée n'établit une obligation d'information que pour les intermédiaires à qui une demande écrite est adressée par les fonctionnaires désignés par le Gouvernement. Par conséquent, elle ne crée pas une « exigence de nature générale » « portant sur l'accès aux activités de services et à leur exercice » en ce qui concerne soit le prestataire de services ou le destinataire de services soit la prestation proprement dite. Elle n'a pas davantage pour objet spécifique ou pour finalité de réglementer de manière explicite et ciblée le service offert par l'intermédiaire concerné. Enfin, elle ne concerne les services offerts par ces intermédiaires que de façon incidente et non de manière directe.

A.13.3. La partie requérante répond que l'article 12 de l'ordonnance attaquée ne constitue pas une mesure individuelle et spécifique, mais bien une mesure de portée générale. Premièrement, le devoir d'information attaqué est prévu par un acte législatif qui énonce des règles juridiques de caractère général et obligatoire. Deuxièmement, l'article 12 de l'ordonnance attaquée s'applique à une situation déterminée objectivement et elle emporte des effets juridiques à l'égard des intermédiaires, en leur imposant un devoir d'information de manière générale et abstraite. Troisièmement, c'est bien l'article 12 de l'ordonnance attaquée qui est la source des obligations imposées aux plateformes électroniques. Il est inexact que le devoir d'information ne sortirait ses effets juridiques qu'après une demande écrite et individualisée de l'administration fiscale, pour les motifs exposés dans le cadre du cinquième moyen. Ces réponses de la partie requérante valent également à l'égard des quatrième et septième moyens, dans lesquels le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale conteste que

le devoir d'information imposé par l'article 12 de l'ordonnance attaquée constitue une mesure de portée générale.

Par ailleurs, la partie requérante constate que le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale ne conteste pas que l'article 12 de l'ordonnance attaquée n'a pas été notifié à la Commission européenne préalablement à son adoption. Elle ajoute que le devoir d'information attaqué porte sur « l'accès aux activités de services des intermédiaires ou à leur exercice » dès lors que l'article 12 de l'ordonnance attaquée peut être qualifié de « mesure portant sur les conditions d'exercice et de prestation des services des plateformes intermédiaires » ou de « mesure concernant les conditions d'accès à l'activité d'intermédiaire ». Elle soutient que la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, citée par le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, n'est pas pertinente, dès lors qu'elle concerne la « spécification technique des produits » et non les « règles relatives aux services de la société de l'information ».

Enfin, la partie requérante fait valoir que l'article 12 de l'ordonnance attaquée vise spécifiquement les services de la société de l'information fournis par les plateformes électroniques, dès lors qu'il impose des exigences qui visent de manière explicite et ciblée l'exercice et les conditions de prestation des services de la société de l'information fournis par les plateformes électroniques actives dans le secteur de l'hébergement touristique. Ceci ressort également des travaux préparatoires de l'ordonnance attaquée.

A.13.4. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale réplique que l'article 12 de l'ordonnance attaquée ne constitue ni une « règle relative aux services » ni une « règle technique » au sens de l'article 1er de la directive (UE) 2015/1535. Il ne suffit pas d'analyser si cette disposition constitue une mesure de portée générale ou non. La nature législative de la disposition attaquée ne signifie pas nécessairement que celle-ci a une portée générale et abstraite. La disposition attaquée ne prévoit aucune exigence professionnelle relative aux intermédiaires ni aucune garantie particulière relative à l'activité de ces intermédiaires, ni ne conditionne l'accès au marché de ces intermédiaires à une quelconque condition ou à un quelconque critère. La fourniture d'informations à Bruxelles Fiscalité n'implique aucune surcharge de travail, d'organisation ou de coût pour la partie requérante, puisqu'elle dispose déjà et inévitablement des informations susceptibles d'être demandées.

Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale ajoute que l'obligation d'information imposée par l'article 12 de l'ordonnance attaquée ne porte pas davantage sur un service de la société de l'information. Enfin, il fait valoir que la disposition attaquée ne concerne les services offerts par les intermédiaires que de manière incidente dès lors qu'elle a pour seul objectif d'assurer l'effectivité de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 23 décembre 2016 « relative à la taxe régionale sur les établissements d'hébergement touristique », et non de réglementer spécifiquement les services offerts par les intermédiaires concernés. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale se réfère aux conclusions de l'avocat général Szpunar près la Cour de justice de l'Union européenne du 4 juillet 2017, dans l'affaire *Uber France SAS* (C-320/16, points 28-29), dont l'arrêt a été rendu en grande chambre.

A.14.1. La partie requérante soutient qu'en ne respectant pas l'obligation de notification prévue par l'article 5 de la directive (UE) 2015/1535, l'article 12 de l'ordonnance attaquée instaure une différence de traitement discriminatoire entre les prestataires intermédiaires de services de la société de l'information actifs dans le secteur de l'hébergement touristique et les prestataires intermédiaires de services de la société de l'information actifs dans d'autres secteurs, en ce que les premiers sont privés de l'application de l'article 5 de la directive (UE) 2015/1535, alors que les seconds continuent à en bénéficier.

A.14.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale répond que les prestataires intermédiaires établis dans un autre État membre qui sont actifs dans le secteur de l'hébergement touristique et les prestataires intermédiaires établis dans un autre État membre qui sont actifs dans des secteurs autres que celui de l'hébergement touristique ne sont pas comparables eu égard à la nature de la mesure attaquée, pour les mêmes motifs que ceux qui ont été exposés dans le cadre de la réfutation du deuxième moyen.

En ce qui concerne le quatrième moyen

A.15. Le quatrième moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 3 de la directive 2000/31/CE.

A.16.1. La partie requérante soutient que l'exclusion relative au domaine de la fiscalité, qui est prévue à l'article 1er, paragraphe 5, a), de la directive 2000/31/CE, n'est pas applicable en l'espèce, de sorte que l'article 12 de l'ordonnance du 23 décembre 2016 relève bien du champ d'application de la directive 2000/31/CE. Elle fait valoir qu'en vertu du principe du pays d'origine consacré à l'article 3 de cette directive, les services de la société de l'information sont soumis au régime juridique de l'État membre dans lequel le prestataire est établi, avec pour conséquence que les autres États membres ne peuvent en principe pas restreindre la liberté de circulation, sauf dans les cas dérogatoires visés à l'article 3, paragraphe 4, de cette directive. Elle soutient que le devoir d'information imposé par l'article 12 de l'ordonnance attaquée ne respecte pas les conditions de fond et de forme cumulatives prévues par cette disposition.

Premièrement, la restriction à la libre circulation des services introduite par l'article 12 de l'ordonnance attaquée relève du domaine coordonné par la directive 2000/31/CE, dès lors qu'elle porte sur le comportement ou la responsabilité du prestataire. Deuxièmement, cette restriction constitue une norme de portée générale et non une mesure individuelle et spécifique « à l'égard d'un service donné de la société de l'information ». Troisièmement, cette restriction n'est pas justifiée par l'un des quatre motifs limitativement énumérés par la directive 2000/31/CE. La lutte contre la fraude fiscale, la réduction ou la diminution des recettes fiscales, de simples inconvénients administratifs qui rendent plus difficile le contrôle des autorités fiscales ou encore les difficultés liées à l'échange d'informations avec les autorités fiscales d'un autre État membre ne constituent pas des motifs d'ordre public. Quatrièmement, le devoir d'information imposé par l'article 12 de l'ordonnance attaquée n'est pas nécessaire pour réaliser l'objectif de lutte contre la fraude fiscale. Bruxelles Fiscalité dispose déjà de pouvoirs d'investigation étendus qui lui permettent de chercher et d'obtenir les informations visées directement auprès des justiciables qui sont redevables de la taxe et de solliciter l'assistance d'autres autorités en cas de difficultés. Cinquièmement, la restriction imposée par l'article 12 de l'ordonnance attaquée n'est pas proportionnée, en ce que des mesures moins contraignantes auraient pu être adoptées pour réaliser l'objectif de lutte contre la fraude fiscale, telles qu'une mesure permettant aux plateformes en général et/ou à *Airbnb* en particulier de collecter directement la taxe auprès des exploitants et de la reverser aux autorités fiscales de la Région de Bruxelles-Capitale, comme *Airbnb* le fait déjà pour la taxe de séjour en France et à Amsterdam et comme le prévoit la loi-programme du 1er juillet 2016. Selon la partie requérante, un tel système est plus efficace et moins coûteux pour l'État, moins attentatoire aux droits des exploitants et à ceux d'*Airbnb*. Elle ajoute que la restriction imposée par l'article 12 de l'ordonnance attaquée est disproportionnée, en ce qu'elle ne limite ni les circonstances dans lesquelles une demande d'informations peut être adressée à un intermédiaire, ni l'étendue des informations demandées. Sixièmement, l'adoption de la mesure attaquée n'a pas été précédée des conditions de forme requises, en ce que, ni la Belgique, ni la Région de Bruxelles-Capitale n'ont demandé à l'Irlande de prendre des mesures adéquates et n'ont notifié préalablement à la Commission européenne et à l'Irlande l'intention de la Région de Bruxelles-Capitale d'adopter une telle mesure.

A.16.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale répond que l'article 12 de l'ordonnance attaquée relève du « domaine de la fiscalité » visé à l'article 1er, paragraphe 5, de la directive 2000/31/CE, de sorte qu'il est exclu de l'application de cette directive. L'exclusion prévue à l'article 1er, paragraphe 5, a), est exprimée en des termes généraux et elle ne se limite pas aux obligations fiscales imposées directement aux prestataires de services de la société de l'information.

Par ailleurs, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale fait valoir que la directive 2000/31/CE n'est pas applicable en l'espèce ou, à tout le moins, n'empêche pas l'adoption d'une disposition telle que l'article 12 de l'ordonnance attaquée. Se référant à la définition du « domaine coordonné » par la directive 2000/31/CE et à l'objectif de protection du consommateur poursuivi par celle-ci, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale indique que la référence faite au « comportement » ou à la « responsabilité » du prestataire dans la définition donnée à l'article 2, h), i), de la directive doit se lire uniquement dans le cadre de l'exercice de l'activité d'un service de la société de l'information, soit dans le cadre des relations entre le consommateur et le prestataire de services. Ce dernier doit se conformer aux obligations prévues dans le cadre du « domaine coordonné » tel qu'il est prévu par le système juridique de l'État membre dans lequel le prestataire de services est établi, conformément à l'article 3 de la directive 2000/31/CE. Or, l'obligation d'information est

une simple faculté pour l'autorité fiscale bruxelloise, tout comme l'infliction d'une amende administrative en cas d'absence de réponse à la demande écrite. Elle ne concerne pas « l'accès à l'activité d'un service de la société de l'information », ni « l'exercice de l'activité d'un service de la société de l'information », de sorte qu'elle ne peut être comprise dans la définition de « domaine coordonné » au sens de la directive 2000/31/CE. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale estime que la partie requérante n'établit pas en quoi le devoir d'information imposé par l'article 12 de l'ordonnance attaquée est de nature à restreindre la libre circulation des services de la société de l'information en provenance d'un autre État membre. Cette disposition prévoit une mesure individuelle et spécifique à l'égard d'un service donné de la société de l'information.

En outre, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soutient que l'article 12 de l'ordonnance attaquée est nécessaire et proportionné à l'objectif poursuivi. Tout d'abord, le devoir d'information qu'il prévoit est une mesure individuelle, spécifique et facultative, dès lors qu'il est susceptible de viser uniquement les intermédiaires qui ne donneraient pas suite à une demande écrite de renseignements particuliers, limitativement énoncés, qui aurait été formulée par l'autorité fiscale. Ensuite, la liste de matières relevant de l'ordre public qui est mentionnée à l'article 3, paragraphe 4, i), de la directive 2000/31/CE n'est pas une liste restrictive. À défaut d'une notion européenne de l'ordre public et par analogie à l'exception légale de l'ordre public propre aux États membres, la Cour de justice de l'Union européenne a développé les concepts d'« exigence impérative » pour la libre circulation des marchandises et de « raisons impérieuses » pour la libre circulation des services, et elle a déjà admis « la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux » comme motif impérieux d'intérêt général. Ni la directive 2000/31/CE, ni la directive 2011/16/UE ne pourraient constituer un moyen alternatif ou obligatoire de procéder aux vérifications requises, à défaut d'être applicables en l'espèce. Les données récoltées par le biais de l'article 12 de l'ordonnance attaquée sont nécessaires pour calculer l'impôt légalement dû et vérifier, le cas échéant, la conformité des déclarations des exploitants aux réservations effectivement réalisées par le biais des intermédiaires. La nature du service de la société de l'information offert par les intermédiaires visés par l'article 12 de l'ordonnance attaquée justifie que le législateur ait souhaité doter l'administration fiscale régionale d'un outil supplémentaire pour assurer le bon enrôlement de la taxe sur les établissements d'hébergement touristique. Contrairement aux situations dans lesquelles des exploitants d'établissements d'hébergement touristique disposent de leur propre site web et font eux-mêmes la promotion de leur établissement, lorsqu'un exploitant recourt à un intermédiaire, ses données, ainsi que les coordonnées de l'établissement qu'il exploite, ne sont pas toujours directement accessibles. Si l'exploitant qui passe par de tels intermédiaires ne rentre pas une déclaration conformément à l'article 7 de l'ordonnance du 23 décembre 2016, il est difficile, voire impossible, pour l'administration, de savoir que cet exploitant est redevable de la taxe, sans s'adresser à ces intermédiaires.

La mesure prévue à l'article 12 de l'ordonnance attaquée répond également à l'exigence de proportionnalité. Elle vise uniquement les exploitants d'établissements d'hébergement touristique qui s'adressent à des intermédiaires pour mettre à disposition une unité d'hébergement sur le marché touristique, pour assurer la promotion touristique d'un établissement ou pour proposer des services par la voie desquels les exploitants et les touristes peuvent entrer en contact les uns avec les autres. Cette disposition ne prévoit pas l'obligation de transmettre automatiquement les données visées, mais uniquement une faculté, pour l'autorité fiscale, d'adresser une demande écrite aux intermédiaires. Il en va de même en ce qui concerne l'infliction d'une amende administrative. Les seules informations dont l'administration peut demander communication aux intermédiaires sont celles qui servent à établir la taxe due par les exploitants et qui sont clairement énoncées à l'article 12 de l'ordonnance attaquée.

Enfin, le législateur dispose d'un large pouvoir d'appréciation pour déterminer le mode de prélèvement d'un impôt et la partie requérante échoue à démontrer que l'article 12 de l'ordonnance attaquée constitue une erreur manifeste d'appréciation ou revêt un caractère manifestement déraisonnable. Le système mis en place en France pour la collecte des taxes de séjour est bien plus lourd et coûteux pour les intermédiaires que la mesure décidée par la Région de Bruxelles-Capitale, en ce qu'il suppose que les intermédiaires récoltent l'impôt via la plateforme de réservation et qu'ils transmettent de manière systématique les informations des redevables concernant le calcul de l'impôt légalement dû. Par ailleurs, les demandes d'informations adressées aux intermédiaires ne visent pas à contrôler l'ensemble des revenus des redevables sans limitation de temps pour aller à la pêche aux infractions, notamment en matière de TVA ou d'impôts sur les revenus. Pour le surplus, dès lors que l'article 12 de l'ordonnance attaquée prévoit une mesure spécifique et individuelle, la question du respect des conditions de forme visées à l'article 3, paragraphe 4, b), de la directive 2000/31/CE ne peut se poser qu'à l'occasion de l'application de cette disposition.

A.16.3. La partie requérante répond qu'un avis de la Commission européenne du 1er septembre 2016, précité, et la communication de la Commission européenne du 2 juin 2016 « relative à l'économie collaborative » confirment que l'exclusion relative au « domaine de la fiscalité » prévue à l'article 1er, paragraphe 5, a), de la directive 2000/31/CE doit être interprétée de manière restrictive. Elle ajoute que le devoir d'information attaqué constitue une restriction qui relève du domaine coordonné par la directive 2000/31/CE. Les obligations de coopération avec les autorités publiques qui incombent aux prestataires peuvent être rattachées aux exigences portant sur le « comportement » et sur la « responsabilité » du prestataire, comme en atteste la section 4 de la directive 2000/31/CE, intitulée « responsabilité des prestataires intermédiaires », qui prévoit une disposition relative à la coopération des prestataires avec les autorités publiques. La doctrine confirme que le domaine coordonné par la directive 2000/31/CE doit s'entendre de manière large.

Par ailleurs, la partie requérante maintient que l'article 12 de l'ordonnance attaquée méconnaît les conditions de fond et de forme posées par l'article 3, paragraphe 4, de la directive 2000/31/CE et qu'il incombe au Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale de prouver le contraire. La communication de la Commission européenne du 14 mai 2003 relative à « l'application aux services financiers des articles 3 à 3.6, de la directive sur le commerce électronique » et la doctrine confirment que l'article 3, paragraphe 4, de la directive 2000/31/CE autorise uniquement les mesures de portée individuelle, de sorte que l'adoption de mesures de portée générale afin de déroger au principe du pays d'origine est interdite.

À propos des motifs justifiant la mesure, la partie requérante ajoute que la notion d'ordre public, au sens de l'article 3, paragraphe 4, de la directive 2000/31/CE, est une notion autonome du droit de l'Union européenne, qui est définie de manière très restrictive et ne doit pas être confondue avec la notion d'« ordre public national des États membres » ni avec celle de « raisons impérieuses d'intérêt général ». En matière de libre prestation de services (article 56 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne), seules les restrictions non discriminatoires peuvent être justifiées de manière plus large par des raisons impérieuses d'intérêt général, les restrictions discriminatoires pouvant uniquement être justifiées par les motifs limitatifs visés à l'article 52 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ordre public, sécurité publique et santé publique). Lors de l'adoption de la directive 2000/31/CE, le législateur européen a fait le choix d'exclure les raisons impérieuses d'intérêt général des motifs de justification admissibles et de limiter ceux-ci aux seuls motifs énumérés à l'article 3, paragraphe 4, de la directive. Elle ajoute que les justifications liées à la lutte contre la fraude fiscale ou à l'efficacité des contrôles fiscaux ne pourraient être admises que si la preuve d'une « menace réelle et suffisamment grave » de l'équilibre financier de l'État était apportée, ce que le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale ne démontre pas. La partie requérante soutient que le devoir d'information attaqué est justifié par la volonté de faciliter la tâche administrative de l'autorité fiscale, d'éviter de devoir recourir au processus de coopération administrative européen en matière fiscale et d'augmenter les recettes fiscales ou à tout le moins d'en éviter la diminution, et que de tels motifs sont exclus par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne.

À propos du caractère non nécessaire de la mesure attaquée, la partie requérante souligne que le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale démontre uniquement que les données visées à l'article 12 de l'ordonnance attaquée seraient nécessaires, et non que le devoir d'information imposé aux plateformes électroniques le serait également, que les difficultés qu'il évoque sont loin d'être difficilement contournables et ne font que confirmer que la mesure attaquée ne vise qu'à faciliter la tâche administrative des autorités fiscales bruxelloises, et qu'il ne tient pas compte des pouvoirs d'investigation étendus dont l'administration fiscale dispose déjà, ni des mécanismes de coopération fiscale prévus par la directive 2011/16/UE.

À propos du caractère disproportionné de la mesure attaquée, la partie requérante fait valoir que le système mis en place en France est moins attentatoire au droit au respect de la vie privée et à la protection des données à caractère personnel des exploitants, dans la mesure où, lorsque la requérante reverse la taxe aux collectivités locales concernées, elle se limite à fournir pour chacune de celles-ci un fichier statistique récapitulatif pour l'année écoulée le nombre de nuitées, le nombre de personnes ayant logé ainsi que le montant de la taxe collectée. Aucune donnée à caractère personnel relative aux exploitants n'est communiquée aux pouvoirs publics à cette occasion. Un tel système est également moins attentatoire aux droits de la partie requérante, dès lors que celle-ci peut se limiter à fournir un fichier statistique, et non l'ensemble des données relatives à l'ensemble des exploitants. La fiabilité des montants collectés et reversés aux communes est assurée par le fait que les

plateformes concernées doivent être agréées par un auditeur indépendant. Par ailleurs, un système de collecte de la taxe, sous la forme d'un prélèvement à la source de manière prédéfinie et généralisée, tel que le système français, est relativement moins lourd à mettre en œuvre, dans la mesure où un traitement automatisé peut généralement être mis en place, alors que des demandes individualisées nécessitent des vérifications individuelles, une gestion au cas par cas de l'authenticité des demandes et de leur objet précis, un traitement individuel impliquant des connaissances linguistiques spécifiques, etc. Elle ajoute qu'un tel système est aussi plus efficace et moins coûteux pour l'État car il permet un taux de recouvrement de la taxe de 100 % à un coût quasiment nul pour les pouvoirs publics.

À propos du non-respect des conditions prévues par l'article 3, paragraphe 4, b), de la directive 2000/31/CE, la partie requérante estime que l'argumentation du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale est peu compréhensible. Elle demande à la Cour d'acter que chaque demande d'informations envoyée de manière individualisée à une plateforme doit satisfaire aux exigences de coopération et de notification préalables auprès des autres États membres et de la Commission européenne, si telle est l'intention du Gouvernement.

A.16.4. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale réplique que la directive 2000/31/CE n'est pas applicable, dès lors que l'ordonnance attaquée ne vise pas les services de la société de l'information et que, par ailleurs, les services offerts par la partie requérante ne peuvent pas être qualifiés de services de la société de l'information.

À propos de l'exclusion relative au « domaine de la fiscalité », le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soutient que l'avis de la Commission européenne du 1er septembre 2016 n'est pas un acte obligatoire et qu'il n'a pas la portée que la partie requérante souhaite lui donner.

À propos de l'existence d'une restriction de l'accès à l'activité d'intermédiaire et à l'exercice de cette activité, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale indique que la partie requérante n'expose pas en quoi le respect de l'article 3 de la directive 2000/31/CE aurait permis d'éviter une telle restriction. Pour le surplus, il maintient que le devoir d'information prévu à l'article 12 de l'ordonnance attaquée ne relève pas du domaine coordonné par la directive et que la disposition attaquée est nécessaire et proportionnée. Dès lors que la partie requérante échoue à faire la démonstration de l'existence d'une quelconque restriction, il n'incombe pas au Gouvernement de démontrer que cette restriction remplit les conditions requises pour être conforme au droit de l'Union européenne.

A.17.1. La partie requérante fait valoir qu'en méconnaissant le principe du pays d'origine, l'article 12 de l'ordonnance attaquée traite différemment les prestataires de services de la société de l'information établis dans un autre État membre qui sont actifs dans le secteur de l'hébergement touristique et ceux qui ne sont pas actifs dans le secteur de l'hébergement touristique, alors que ces catégories de justiciables devraient être traités de la même manière au regard du droit de l'Union européenne. Par ailleurs, l'article 12 de l'ordonnance attaquée traite de la même manière les prestataires de services de la société de l'information actifs dans le secteur de l'hébergement touristique qui sont établis dans un autre État membre et ceux qui sont établis en Belgique, alors que ces deux situations devraient être traitées différemment au regard du droit de l'Union européenne.

A.17.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soutient, d'une part, que les prestataires intermédiaires établis dans un autre État membre qui sont actifs dans le secteur de l'hébergement touristique et les prestataires intermédiaires établis dans un autre État membre qui sont actifs dans d'autres secteurs que celui de l'hébergement touristique ne sont pas comparables, eu égard à la nature de la mesure attaquée, pour les mêmes motifs que ceux qui ont été exposés dans le cadre de la réfutation des deuxième et troisième moyens. D'autre part, il n'existe aucune raison qui permettrait d'imposer une différence de traitement entre les prestataires intermédiaires actifs dans le secteur de l'hébergement touristique, selon qu'ils sont établis sur le territoire belge ou non, pour les mêmes motifs que ceux qui ont été exposés dans le cadre de la réfutation du deuxième moyen.

En ce qui concerne le cinquième moyen

A.18. À titre subsidiaire, dans l'hypothèse où la disposition attaquée ne relèverait pas du champ d'application de la directive 2000/31/CE, le cinquième moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 56 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, en ce

que le devoir d'information imposé par l'article 12 de l'ordonnance du 23 décembre 2016 n'est pas justifié par un motif impérieux d'intérêt général et que cette mesure n'est ni nécessaire ni proportionnée au but qu'elle poursuit.

A.19.1. Premièrement, la partie requérante soutient qu'il ressort de la définition contenue dans l'article 2, 8°, de l'ordonnance attaquée que l'article 12 de celle-ci vise des services au sens de l'article 56 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Deuxièmement, l'article 12 de l'ordonnance attaquée vise des situations présentant des éléments transfrontaliers. Troisièmement, le devoir d'information imposé par l'article 12 de l'ordonnance attaquée constitue une restriction au sens de l'article 56 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Quatrièmement, la disposition attaquée repose sur une présomption générale de fraude fiscale, qui n'est pas un motif impérieux d'intérêt général admissible selon la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne. À titre de comparaison, les dispositions légales en Région wallonne et en Région flamande, qui imposent des obligations d'information aux intermédiaires en matière d'hébergement touristique, prévoient que les informations ne peuvent être sollicitées qu'en cas de suspicion d'infraction à la législation ou en cas de plainte. Cinquièmement, les motifs impérieux tirés de la lutte contre la fraude fiscale et de la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux sont invoqués, en l'espèce, pour tenter de pallier de « simples inconvénients administratifs » qui rendent plus difficile le contrôle des autorités fiscales ou des « difficultés liées à l'échange d'informations » avec les autorités fiscales d'un autre État membre, ce qui n'est pas non plus admissible selon la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne. Sixièmement, la restriction imposée par l'article 12 de l'ordonnance attaquée n'est ni nécessaire ni justifiée pour atteindre le but poursuivi. Sur ce point, la partie requérante se réfère au quatrième moyen.

A.19.2. Se référant à l'arrêt *Pelckmans Turnhout NV* de la Cour de justice de l'Union européenne du 8 mai 2014 (C-483/12, point 25), le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soutient que des mesures dont le seul effet est d'engendrer des coûts supplémentaires pour la prestation en cause et qui affectent de la même manière la prestation de services entre États membres et la prestation interne à un État membre ne sont pas visées par l'article 56 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. En l'espèce, l'obligation de faire suite à une demande d'informations est exactement la même pour les intermédiaires qui sont établis en Belgique et pour ceux qui sont établis dans un autre pays de l'Union européenne, tels que la partie requérante. Cette dernière n'expose pas en quoi cette obligation est de nature à prohiber, à gêner ou à rendre moins attrayantes les activités du prestataire établi dans un autre État membre. L'obligation d'information en l'espèce n'est pas comparable à celle qui a été examinée par la Cour de justice de l'Union européenne dans l'arrêt *Jyske Bank Gibraltar Ltd* du 25 avril 2013 (C-212/11, points 58-59) : alors que le devoir d'information imposé par l'Espagne aux institutions de crédit était de nature à pouvoir retarder les transactions, voire à les empêcher, tel n'est pas le cas en ce qui concerne le devoir d'information imposé par la Région de Bruxelles-Capitale aux intermédiaires, les informations ne devant être transmises que sur demande de l'administration, sans préjudice de la réalisation des transactions commerciales en cours, dès lors qu'elles concernent des transactions passées « durant l'année écoulée ».

Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale ajoute que, si la mesure attaquée constitue une entrave à la libre prestation des services dans l'Union européenne, elle est en tout état de cause justifiée par un motif d'intérêt général. La mesure n'est pas justifiée par une présomption générale de fraude fiscale, mais par le souhait de mettre en place un outil simple et performant permettant de contrôler que tous les redevables ont bien rentré leur déclaration et qu'elle est conforme aux réservations réalisées par des intermédiaires. Il n'y a pas lieu de comparer le dispositif mis en place par la Région de Bruxelles-Capitale avec les dispositifs applicables en Région wallonne et en Région flamande, sous peine de méconnaître l'autonomie législative reconnue aux régions. Quant au respect des exigences de nécessité et de proportionnalité, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale se réfère aux développements exposés dans le cadre de la réfutation des moyens précédents.

A.19.3.1. La partie requérante répond que la libre prestation de services interdit les restrictions à la libre prestation de services, qu'elles soient discriminatoires ou non discriminatoires. Elle se réfère à la jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne et à l'arrêt de la Cour constitutionnelle n° 50/2015 du 30 avril 2015.

Selon la partie requérante, l'arrêt *Mobistar SA* de la Cour de justice de l'Union européenne du 8 septembre 2005 (C-544/03 et C-545/03, point 31) n'est pas pertinent en l'espèce. La jurisprudence *Mobistar* est une jurisprudence dérogatoire, aux termes de laquelle, pour les « mesures dont le seul effet est d'engendrer des coûts

supplémentaires pour la prestation en cause », l'exigence d'une discrimination est requise afin que l'article 56 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne s'applique. L'article 12 de l'ordonnance attaquée n'entre toutefois pas dans cette catégorie de mesures. Se référant aux conclusions de l'avocat général Szpunar près la Cour de justice de l'Union européenne du 19 janvier 2017, dans l'affaire *The Gibraltar Betting and Gaming Association Limited* (C-591/15), la partie requérante souligne que seules les mesures consistant à imposer une taxe fiscale sont visées par cette jurisprudence dérogatoire.

La partie requérante fait valoir que l'arrêt *Pelckmans Turnhout NV* de la Cour de justice de l'Union européenne du 8 mai 2014 (C-483/12), précité, n'est pas davantage pertinent. Contrairement à ce que le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soutient, il n'y a pas lieu, sur la base de cet arrêt, de transposer au domaine de la libre prestation de services (article 56 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne) les enseignements de l'arrêt *Keck et Mithouard* du 24 novembre 1993 (C-267/91 et C-268/91, points 16 et 17) en matière de libre circulation des marchandises, aux termes duquel les réglementations non discriminatoires relatives aux « modalités de vente » des produits ne constituent pas des restrictions au sens de l'article 34 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Le devoir d'information ne saurait être considéré comme une simple modalité des prestations des plateformes intermédiaires, dès lors que les obligations qui en découlent sont de nature à restreindre l'accès à l'activité d'intermédiaire et l'exercice de cette activité. Par ailleurs, l'arrêt *Pelckmans* ne constitue pas un arrêt de principe, mais une jurisprudence isolée. Enfin, le devoir d'information attaqué pourrait être qualifié de discrimination « à tout le moins » indirecte, puisqu'une discrimination indirecte peut être créée, dès lors que les destinataires visés par la mesure sont majoritairement établis dans un autre État membre, ce qui est le cas en l'espèce.

A.19.3.2. La partie requérante ajoute que le devoir d'information attaqué est de nature à restreindre l'accès à l'activité d'intermédiaire et l'exercice de cette activité. Premièrement, l'obligation de coopérer avec l'administration fiscale bruxelloise entraîne des difficultés et des coûts additionnels pour les intermédiaires établis à l'étranger et cette obligation est susceptible de se superposer aux contrôles et vérifications déjà effectués dans l'État membre d'origine de ces intermédiaires. La partie requérante se réfère à l'arrêt *Jyske Bank Gibraltar Ltd* de la Cour de justice de l'Union européenne du 25 avril 2013 (C-212/11, point 59) et aux conclusions de l'avocat général Bot du 4 octobre 2012 dans la même affaire. Deuxièmement, le devoir d'information attaqué oblige les intermédiaires à organiser la prestation de leurs services d'une manière telle qu'ils soient en mesure de récolter les informations visées à l'article 12 de l'ordonnance attaquée. La récolte d'informations complémentaires, voire la vérification de ces données, oblige la plateforme concernée à se réorganiser, voire à repenser sa politique et sa stratégie commerciale, ce qui constitue une restriction à la libre prestation de services. Une plateforme ne doit pas nécessairement disposer, pour son propre fonctionnement, de toutes les données d'identification dont les autorités fiscales ont besoin. Troisièmement, le devoir d'information attaqué oblige également les intermédiaires à conserver les informations visées à l'article 12 de l'ordonnance attaquée pendant au moins une année, ce qui engendre des frais et des charges administratives et financières additionnels.

Par ailleurs, la partie requérante conteste l'interprétation du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale selon laquelle le devoir d'information attaqué ne serait pas comparable à l'obligation d'information en cause dans l'arrêt *Jyske Bank Gibraltar Ltd* de la Cour de justice de l'Union européenne du 25 avril 2013, précité. Premièrement, plusieurs composantes du devoir d'information attaqué s'appliquent de manière systématique et concomitamment aux transactions, telles que l'obligation de récolter les informations visées à l'article 12 de l'ordonnance attaquée et l'obligation de conserver ces informations (et non uniquement à la suite de l'exercice, par l'autorité fiscale, d'une simple faculté et *a posteriori*). En outre, dans l'arrêt *Jyske Bank Gibraltar Ltd*, le litige concernait précisément une obligation d'information imposée à la demande de la Cellule de renseignement financier espagnole et *a posteriori*. Deuxièmement, la plateforme doit être disposée à répondre aux demandes de l'administration fiscale et elle ne peut dès lors pas attendre l'exercice, par l'autorité fiscale, de sa faculté d'intervention avant de prendre des mesures visant à lui permettre de répondre à ces demandes. Troisièmement, à la lumière de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, seul un effet restrictif potentiel est requis pour démontrer l'existence d'une restriction, de sorte qu'il n'est pas nécessaire de démontrer un effet restrictif effectif. Quatrièmement, même une restriction de faible portée ou d'importance mineure à une liberté fondamentale est prohibée par le Traité. Par ailleurs, les effets du devoir d'information attaqué sont loin d'être négligeables, dès lors que cette mesure affecte de manière substantielle les conditions d'organisation et d'exploitation opérationnelles des services des intermédiaires. La partie requérante se réfère à la demande d'informations du 10 février 2017 et à neuf amendes administratives de 10 000 euros imposées le 10 novembre 2017 à *Airbnb* pour ne pas avoir accédé à des demandes d'informations qui lui avaient été

adressées le 8 août 2017. Ces réponses de la partie requérante valent également à l'égard des deuxième, troisième et quatrième moyens, dans le cadre desquels le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale conteste que le devoir d'information imposé par l'article 12 de l'ordonnance attaquée constitue une restriction affectant l'accès à et/ou l'exercice de l'activité d'intermédiaire.

La partie requérante maintient que l'article 12 de l'ordonnance attaquée n'est pas justifié par un motif impérieux d'intérêt général et qu'il ne satisfait pas aux critères de nécessité et de proportionnalité, pour les mêmes motifs que ceux qui ont déjà été exposés dans le cadre du quatrième moyen. Elle souligne que c'est à bon droit qu'elle invoque, dans le cadre du contrôle de proportionnalité, les réglementations mises en place en Région wallonne et Région flamande comme des éléments objectifs démontrant que des mesures plus efficaces et moins restrictives existent.

A.19.4. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale réplique que la mesure attaquée ne constitue pas une entrave à la libre prestation des services. La jurisprudence *Mobistar* ne déroge pas à la jurisprudence traditionnelle de la Cour de justice de l'Union européenne relative à la libre prestation de services. Le raisonnement de la partie requérante conduit à ce que le législateur ne puisse jamais réglementer une activité, ni même prélever des taxes, puisque toute réglementation imposant des obligations financières ou autres aux prestataires de services rendrait moins attractive l'activité économique réglementée, quelle qu'elle soit. L'article 56 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne interdit uniquement de rendre moins attrayante l'activité économique du prestataire établi dans un autre État membre de l'Union européenne, et non de tous les prestataires, nationaux et non nationaux. Il indique que les coûts additionnels évoqués par la partie requérante pour traiter les demandes d'informations ne sont ni imposés par ni imputables à l'ordonnance attaquée, dès lors qu'ils sont inhérents à l'exercice même d'une activité sur n'importe quel territoire de n'importe quel État membre de l'Union, nécessitant de se mettre en conformité avec le droit applicable et de pouvoir communiquer avec les autorités locales. Enfin, l'obligation d'information imposée par l'article 12 de l'ordonnance attaquée n'est pas une condition d'accès au marché de l'État membre. La mesure attaquée n'est pas justifiée par une présomption générale de fraude fiscale, mais par le souhait de mettre en place un outil simple et performant, permettant de contrôler que les redevables ont bien rentré leur déclaration et qu'elle est conforme aux réservations réalisées par des intermédiaires. Il ne s'agit pas d'une législation destinée à faciliter la tâche administrative de l'autorité, mais d'une mesure rendue nécessaire par le fait que les intermédiaires garantissent aux redevables l'anonymat à l'égard du public, spécialement en ce qui concerne *Airbnb*, qui ne communique les coordonnées précises de l'établissement d'hébergement touristique qu'une fois que la réservation est effectuée et acceptée par l'exploitant.

A.20.1. La partie requérante fait valoir qu'en méconnaissant le principe de la libre prestation des services, l'article 12 de l'ordonnance attaquée instaure une différence de traitement discriminatoire entre les prestataires intermédiaires de services de la société de l'information établis dans un autre État membre qui sont actifs dans le secteur de l'hébergement touristique et les prestataires intermédiaires de services de la société de l'information établis dans un autre État membre et qui sont actifs dans des secteurs autres que celui de l'hébergement touristique, en ce que les premiers sont privés de l'application de l'article 56 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, alors que les seconds continuent à en bénéficier.

A.20.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soutient que les prestataires intermédiaires établis dans un autre État membre qui sont actifs dans le secteur de l'hébergement touristique et les prestataires intermédiaires établis dans un autre État membre qui sont actifs dans des secteurs autres que celui de l'hébergement touristique ne sont pas comparables, eu égard à la nature de la mesure attaquée, pour les mêmes motifs que ceux qui ont été exposés dans le cadre de la réfutation des deuxième, troisième et quatrième moyens.

En ce qui concerne le sixième moyen

A.21. Le sixième moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 22 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 8 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, en ce que l'article 12 de l'ordonnance du 23 décembre 2016 impose aux prestataires intermédiaires un devoir d'information portant sur des données à caractère personnel et sur des informations personnelles, et en ce que cette ingérence ne respecte pas les exigences découlant des principes de légalité et de proportionnalité.

A.22.1. La partie requérante soutient, premièrement, que l'article 12 de l'ordonnance attaquée constitue une ingérence dans le droit au respect de la vie privée et à la protection des données à caractère personnel des exploitants, ainsi que dans le droit à la vie privée des intermédiaires. Les quatre catégories de données dont l'article 12 de l'ordonnance attaquée impose la communication figurent parmi la liste des données à caractère personnel et des informations personnelles protégées par l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme. Ces données constituent également des secrets d'affaires pour les plateformes. Deuxièmement, l'article 12 de l'ordonnance attaquée n'apporte aucune indication claire et précise sur les éléments essentiels du traitement de données à caractère personnel. Troisièmement, à propos de la nature des données pouvant être demandées, la catégorie « données de l'exploitant » n'est pas non plus suffisamment claire et précise pour répondre à l'exigence de qualité découlant du principe de légalité. Quatrièmement, l'ingérence contenue dans l'article 12 de l'ordonnance attaquée n'apparaît pas nécessaire, en ce que Bruxelles Fiscalité est déjà en mesure d'obtenir les données visées par cette disposition par d'autres voies. Cinquièmement, l'absence, dans le texte de l'article 12 de l'ordonnance attaquée, de garanties permettant de cibler et de circonscrire les demandes d'informations adressées aux intermédiaires est incompatible avec le principe de proportionnalité, dans la mesure où l'autorité fiscale pourrait procéder sur cette base à des *fishing expeditions*, voire à des demandes invitant les intermédiaires à communiquer l'ensemble des informations dont ils disposent sur l'ensemble de leurs exploitants. À titre de comparaison, les dispositions légales en vigueur en Région wallonne et en Région flamande contiennent certaines garanties permettant de cibler et de circonscrire les demandes d'informations.

A.22.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale fait valoir que l'ingérence dénoncée est prévue par la loi en des termes suffisamment précis. Bruxelles Fiscalité doit respecter la loi du 8 décembre 1992 « relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel », qui prévoit déjà une série de garanties quant à la conservation et au traitement des données récoltées. Les données demandées aux intermédiaires sont uniquement utilisées pour l'enrôlement correct de la taxe régionale sur les établissements d'hébergement touristique et ces données sont limitées à l'année écoulée, c'est-à-dire à l'exercice d'imposition précédent, sans possibilité d'un retour à plusieurs années en arrière.

Il soutient que la mesure attaquée poursuit un objectif d'intérêt général au sens de l'article 8, paragraphe 2, de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que l'enrôlement correct de la taxe sur les établissements d'hébergement touristique est nécessaire pour assurer le bien-être économique de la Région.

Quant au respect des exigences de nécessité et de proportionnalité, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale se réfère aux développements exposés dans le cadre de la réfutation du quatrième moyen, aux arrêts de la Cour n^{os} 14/93, 6/2013 et 108/2016 et à l'avis de la Commission pour la protection de la vie privée n^o 25/2016 du 8 juin 2016. Il indique que les données collectées ne font pas l'objet d'une publicité et que les personnes qui reçoivent l'information sont tenues au secret professionnel. Il souligne que la mesure attaquée n'est aucunement comparable aux « *fishing expeditions* », dès lors que l'administration fiscale sait exactement les informations qu'elle recherche et dont disposent les intermédiaires et dès lors qu'elle cherche uniquement à contrôler que les redevables qui passent par des intermédiaires se sont bien acquittés de leur obligation de déclaration dans le cadre de la taxe régionale.

A.22.3. À propos de l'exigence de légalité, la partie requérante répond que les précisions apportées par le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale auraient dû figurer explicitement dans le texte de la disposition attaquée, et non être suggérées ou affirmées. La constitutionnalité et/ou la conventionalité du traitement de données à caractère personnel qui découle de la disposition attaquée peut être recherchée non pas dans les garanties offertes par la loi du 8 décembre 1992, mais dans un contrôle autonome. L'article 12 de l'ordonnance attaquée ne contient aucun critère filtrant qui permette de cibler et de circonscrire (i) l'étendue précise des données qui peuvent être demandées et (ii) les circonstances dans lesquelles une demande d'informations peut être adressée à un intermédiaire, comme une plainte ou des indices concrets et suffisants d'infraction.

À propos des exigences de nécessité et de proportionnalité, la partie requérante se réfère aux développements relatifs aux quatrième et cinquième moyens. Elle fait valoir que la notion de « *fishing expedition* » vise non seulement les situations dans lesquelles l'autorité ne sait pas exactement les informations qu'elle recherche et dont disposent les personnes qu'elle interroge, mais également les demandes d'informations qui n'ont pas de pertinence vraisemblable par rapport à une enquête en cours ou celles qui sont adressées à un

justiciable en l'absence d'indices concrets et suffisants d'infraction exposés *a priori*. À défaut de contenir des garanties permettant de cibler et de circonscrire les demandes d'informations de l'administration fiscale, l'article 12 de l'ordonnance attaquée peut ouvrir la porte à de telles pratiques de « *fishing expedition* ».

A.22.4. À propos de l'exigence de légalité, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale réplique que le rappel de la législation applicable et des travaux préparatoires ne constitue pas une précision apportée *a posteriori*. Une nouvelle norme s'inscrit toujours dans un contexte législatif plus large et le législateur ordonnancier bruxellois n'est pas tenu de rappeler celui-ci à l'occasion de chaque nouvelle ordonnance qu'il adopte. À propos des exigences de nécessité et de proportionnalité, le Gouvernement de Bruxelles-Capitale ajoute que la nouvelle définition de la notion de « *fishing expeditions* » proposée par la partie requérante ne permet pas d'invalider le raisonnement qu'il a exposé dans son premier mémoire.

A.23.1. La partie requérante fait valoir qu'en méconnaissant le droit au respect de la vie privée et à la protection des données à caractère personnel, l'article 12 de l'ordonnance attaquée instaure une différence de traitement discriminatoire entre les exploitants qui sont actifs dans le secteur de l'hébergement touristique en Région de Bruxelles-Capitale ainsi que leurs utilisateurs et les exploitants qui sont actifs dans le secteur de l'hébergement touristique en dehors de la Région de Bruxelles-Capitale ainsi que leurs utilisateurs, en ce que les premiers sont privés de l'application de l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et de l'article 22 de la Constitution alors que les seconds continuent à en bénéficier.

A.23.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soutient que les prestataires intermédiaires établis dans un autre État membre qui sont actifs dans le secteur de l'hébergement touristique et les prestataires intermédiaires établis dans un autre État membre qui sont actifs dans des secteurs autres que celui de l'hébergement touristique ne sont pas comparables, eu égard à la nature de la mesure attaquée, pour les mêmes motifs que ceux qui ont été exposés dans le cadre de la réfutation des deuxième, troisième, quatrième et cinquième moyens.

A.23.3. La partie requérante répond que l'argumentation du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale ne peut être suivie, dès lors que le sixième moyen est également pris de la violation de l'article 22 de la Constitution, qui est une norme de référence dont la violation peut être invoquée de manière directe et autonome.

En ce qui concerne le septième moyen

A.24. Le septième moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus isolément ou en combinaison avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à cette Convention et avec l'article 49, paragraphe 3 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, en ce que l'article 12 de l'ordonnance du 23 décembre 2016 prévoit l'infliction d'une amende administrative de 10 000 euros au prestataire intermédiaire chaque fois que ce dernier ne donne pas suite à la demande d'informations écrite visée au premier alinéa de cette disposition, sans prévoir une fourchette entre une sanction minimale et une sanction maximale.

A.25.1. Quant à la méconnaissance du droit à un procès équitable garanti par l'article 6, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme, la partie requérante soutient, premièrement, que l'amende administrative visée à l'article 12 de l'ordonnance attaquée revêt un caractère pénal au sens autonome de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, compte tenu du but à la fois préventif et répressif qu'elle poursuit et de son montant relativement élevé. Deuxièmement, les modalités d'infliction de l'amende administrative visée à l'article 12 de l'ordonnance attaquée sont manifestement déraisonnables et ont pour effet de priver une catégorie de justiciables du droit à un procès équitable devant une juridiction impartiale et indépendante. En identifiant un montant fixe d'amende, sans prévoir la possibilité de choisir un montant d'amende parmi une fourchette de peines, le législateur empêche l'administration et la juridiction de contrôle de tenir compte des circonstances caractérisant le comportement du prestataire intermédiaire qui serait resté en défaut de donner suite à une demande d'informations. En permettant l'infliction d'une amende de 10 000 euros chaque fois que le prestataire intermédiaire resterait en défaut de donner suite à une demande d'informations, le législateur empêche l'administration et la juridiction de contrôle de tenir compte de l'étendue et de la fréquence

des demandes d'informations adressées au prestataire intermédiaire. Troisièmement, l'ordonnance attaquée ne permet pas au juge d'éviter d'autres violations de droits fondamentaux.

A.25.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soutient que la sanction financière critiquée ne remplit aucun des trois critères définis par la Cour européenne des droits de l'homme pour qu'une sanction soit qualifiée de « pénale » au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Premièrement, l'article 12 de l'ordonnance attaquée retient expressément une qualification de sanction administrative. Deuxièmement, l'infraction attaquée ne revêt pas un caractère pénal, dès lors qu'elle ne s'adresse pas aux citoyens en général, mais uniquement aux intermédiaires. Par ailleurs, la sanction poursuit un but incitatif, tout au plus dissuasif, mais nullement répressif. Elle n'est pas conçue comme un système alternatif à une répression pénale et elle vise uniquement à assurer le respect d'obligations fiscales et, le cas échéant, à réparer le préjudice financier que la Région de Bruxelles-Capitale subirait. L'usage des termes « doivent » et « peut » en sont l'indice. L'information que l'intermédiaire doit fournir présente un caractère subsidiaire par rapport à l'information fournie par l'exploitant. Enfin, la sanction administrative prévue ne tend nullement à protéger des valeurs ou des intérêts qui ressortissent normalement à la sphère du droit pénal, mais le bien-être économique de la Région. Troisièmement, la sanction administrative apparaît d'une gravité relative dont le montant ne paraît pas disproportionné. Cette sanction n'est pas liée à une peine subsidiaire d'emprisonnement. Elle n'est pas d'une sévérité telle qu'il faudrait considérer qu'elle relève de la matière pénale au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. La gravité de la sanction doit s'apprécier au regard des enjeux financiers en cause et de la situation financière des personnes susceptibles d'être frappées par la sanction. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale se réfère à une étude établie par la partie requérante dont il ressort que, pour la période du 1er août 2016 au 1er août 2017, 9 900 exploitants ont accueilli des touristes via *Airbnb* en Région de Bruxelles-Capitale, que le « revenu annuel d'un hôte type » est de 1 500 euros et que les « revenus gagnés par les ménages locaux » s'élèvent à 26 000 000 euros.

A.25.3. La partie requérante répond que les deuxième et troisième critères utilisés par la Cour européenne des droits de l'homme pour apprécier la nature pénale d'une sanction au sens autonome de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme sont, d'une part, d'un poids plus important que le premier critère et, d'autre part, alternatifs et non cumulatifs. Selon la partie requérante, un doute concernant la qualification d'une sanction plaide en faveur du caractère pénal de cette sanction.

À propos du deuxième critère relatif à la nature de l'infraction, la partie requérante fait valoir que la sanction prévue par l'article 12 de l'ordonnance attaquée poursuit un objectif préventif et répressif. D'une part, les revenus tirés de la perception de la taxe sont évalués - et, selon la partie requérante, surestimés - dans les travaux préparatoires à des recettes annuelles de 2 500 euros par exploitant. D'autre part, les revenus tirés du paiement de l'amende administrative dépasseront 10 000 euros par an et par exploitant, dès lors qu'un exploitant est susceptible d'avoir en moyenne plus d'un établissement d'hébergement touristique et que l'article 12 de l'ordonnance attaquée ne contient pas d'indication dont il ressortirait que l'amende administrative ne pourrait être infligée plus d'une fois par an. Même s'il était limité à un montant annuel de 10 000 euros par exploitant, la partie requérante soutient que le montant de l'amende administrative excède très largement le montant des recettes annuelles, le montant de 2 500 euros par an et par exploitant étant cinq fois moins élevé que le montant de 10 000 euros de l'amende administrative. Ce constat confirme que la sanction attaquée vise à exercer des pressions sur les personnes qu'elle cible, pour les amener à respecter leurs obligations légales et à punir les manquements à ces obligations, ce qui suffit à confirmer le caractère pénal de celle-ci. Selon la partie requérante, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale se limite à prétendre que l'amende ne viserait qu'à réparer le préjudice financier lié à la non-perception de la taxe, sans fournir aucun argument concret.

Par ailleurs, ni le fait que la sanction contenue dans l'article 12 de l'ordonnance attaquée ne fasse pas référence à des éléments subjectifs tels que l'existence d'une intention délictueuse ou d'une négligence, ni le fait qu'elle vise la catégorie spécifique des prestataires intermédiaires ne sont de nature à priver l'infraction de son caractère pénal. Enfin, par l'arrêt *J.B. c. Suisse* du 3 mai 2001 (points 47 à 50), la Cour européenne des droits de l'homme a déjà considéré que des amendes fiscales non indemnitaires sanctionnant le refus de fournir les renseignements permettant d'établir correctement l'impôt remplissent le deuxième critère de la nature pénale de l'infraction et relèvent du volet pénal de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

À propos du troisième critère relatif au degré de sévérité de la peine encourue, le fait que la sanction prévue à l'article 12 de l'ordonnance attaquée ne soit pas liée à une peine subsidiaire d'emprisonnement n'est pas déterminant. Par ailleurs, la peine effectivement infligée à la partie requérante, ainsi que la peine maximale encourue par la partie requérante démontrent que la sanction attaquée est une sanction sévère. Enfin, la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme ne considère pas que la gravité de la sanction et son caractère pénal devraient s'apprécier au regard de la situation financière des personnes susceptibles d'être frappées par cette sanction. La partie requérante fait valoir que le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale ne démontre pas que sa situation financière ne serait pas affectée par l'infliction de multiples amendes administratives. Elle ajoute qu'une comparaison entre le revenu annuel qu'elle est susceptible de tirer de la mise en location d'un établissement d'hébergement touristique dans la Région de Bruxelles-Capitale et le montant de l'amende de 10 000 euros atteste que la partie requérante serait manifestement en situation déficitaire pour l'établissement d'hébergement touristique spécifiquement visé par la demande de renseignements.

A.25.4. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale réplique que le deuxième critère relatif à la nature de l'infraction s'apprécie au regard des destinataires de la norme et de l'objectif poursuivi par celle-ci. La norme attaquée ne s'applique pas à tous les citoyens, elle s'applique uniquement à ceux qui sont des intermédiaires. Le fait que la sanction ne poursuive pas exclusivement un but indemnitaire ne lui confère pas nécessairement une coloration pénale. La sanction attaquée poursuit un but incitatif et préventif, qui ressort de l'adoption de l'ordonnance attaquée dans le contexte du développement soudain de l'économie collaborative, des termes utilisés dans l'ordonnance attaquée et du caractère subsidiaire de l'information que l'intermédiaire doit fournir en cas de défaillance des informations fournies par l'exploitant. Par ailleurs, ce sont plusieurs facteurs qui permettent, au vu des circonstances de l'espèce, d'apprécier si une sanction administrative revêt un caractère pénal. Enfin, si la sanction administrative attaquée visait à la fois une finalité économique et un but répressif, son caractère pénal ne serait établi que si le second but constituait la finalité première de la sanction.

Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale fait valoir que, dans son examen du troisième critère relatif au degré de sévérité, la Cour européenne des droits de l'homme apprécie la situation personnelle de l'intéressé et les circonstances de l'espèce. Il ajoute que la sévérité du montant de la sanction attaquée présente un caractère relatif et que la partie requérante ne démontre pas le préjudice important qu'elle subit, dès lors qu'elle se limite à exposer une situation déficitaire spéculative, sans produire des informations chiffrées sur les revenus que son activité génère en Belgique et en Région de Bruxelles-Capitale.

Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale estime que la sanction financière attaquée n'est pas une « accusation en matière pénale » au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et qu'elle est conforme à cette disposition, dès lors qu'elle peut faire l'objet d'un recours auprès d'un organe de pleine juridiction, que le principe de proportionnalité, en soi, n'interdit pas les taxes forfaitaires, que les objectifs poursuivis justifient un taux élevé, et, enfin, que les exigences d'un procès équitable sont moins élevées en matière fiscale. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale se réfère à l'arrêt *Jussila c. Finlande* de la Cour européenne des droits de l'homme, du 23 novembre 2006 (point 43).

A.26.1. Quant à la violation de l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, la partie requérante soutient, premièrement, qu'une amende administrative telle que celle qui est visée à l'article 12 de l'ordonnance attaquée relève du champ d'application de cette norme de référence. Deuxièmement, une telle ingérence dans le droit de propriété des prestataires intermédiaires est disproportionnée au but poursuivi par la sanction, compte tenu du montant de l'amende et de l'absence de toute fourchette d'amende.

A.26.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale fait valoir que le principe de proportionnalité, en soi, ne prohibe pas un montant prétendument élevé de l'amende, ainsi que l'absence de fourchette ou de prise en compte de la fréquence des demandes d'informations. Il ajoute que la partie requérante n'avance aucun élément concret pour démontrer que la sanction administrative prévue à l'article 12, § 2, de l'ordonnance attaquée lui cause une charge excessive ou porte fondamentalement atteinte à sa situation financière.

A.26.3. La partie requérante répond que le montant de l'amende de 10 000 euros chaque fois qu'elle a été en défaut de donner suite à une demande de renseignements concernant un seul établissement d'hébergement touristique spécifique excède très largement le montant de la taxe éludée. Par ailleurs, l'absence de fourchette entre une peine minimale et une peine maximale, combinée avec un montant excessif, atteste du caractère disproportionné de l'amende. En outre, l'article 12 de l'ordonnance attaquée ne fixe aucun critère objectif qui soit de nature à justifier le montant de l'amende qui serait arbitrairement déterminé. Enfin, la partie requérante fait valoir que l'incidence d'une amende sur la situation économique de la personne concernée n'est pas déterminante lorsqu'il s'agit d'apprécier le caractère proportionné de l'ingérence. Si tel était le cas, elle ajoute que l'infliction de multiples amendes administratives est susceptible d'avoir un incidence non négligeable sur sa situation économique dans la Région de Bruxelles-Capitale, dès lors qu'elle la conduit à se trouver immédiatement dans une situation déficitaire pour chaque établissement d'hébergement touristique visé par une demande de renseignements.

A.26.4. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale réplique que l'incidence de l'amende sur la situation économique de la personne concernée est le principal facteur à prendre en compte pour apprécier le respect de l'article 1er du Premier protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme. Il ajoute que la partie requérante ne démontre pas la situation déficitaire dont elle se prévaut. Enfin, les critères du montant et de l'absence de fourchette de l'amende ne sont pas décisifs. Un taux élevé de sanction n'est pas disproportionné en soi, eu égard à l'autonomie constitutionnelle et fiscale dont jouit la Région de Bruxelles-Capitale et aux objectifs poursuivis par la législature ordonnancière bruxelloise.

A.27.1. Quant à la violation de l'article 49, paragraphe 3 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, la partie requérante soutient, premièrement, que la situation en cause relève du champ d'application du droit de l'Union européenne, dès lors que le devoir d'information visé à l'article 12 de l'ordonnance attaquée, ainsi que l'amende administrative qui s'y rattache, sont susceptibles de dissuader un opérateur étranger de proposer des services de la société de l'information aux utilisateurs bruxellois, ce qui porte atteinte à la libre prestation des services. Deuxièmement, l'amende administrative visée à l'article 12 de l'ordonnance attaquée est disproportionnée à l'infraction, compte tenu du montant de l'amende et de l'absence de toute fourchette d'amende.

A.27.2. Selon le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, il ressort de l'arrêt *Pelckmans Turnhout NV* de la Cour de justice de l'Union européenne, du 8 mai 2014 (C-483/12, point 25), que le droit de l'Union européenne n'est pas pertinent en ce qui concerne l'examen du septième moyen. Le devoir d'information prévu par l'article 12 de l'ordonnance attaquée ne constitue pas une entrave à la libre circulation des services, mais une incitation à échanger des informations nécessaires à la bonne gestion de la taxe régionale, conformément aux orientations politiques de la Commission européenne. Par ailleurs, le principe de la proportionnalité des peines, prévu par l'article 49, paragraphe 3, de la Charte, n'est pas applicable à la sanction administrative attaquée. L'invocation de ce principe n'est admise devant le juge national qu'en ce qui concerne l'interprétation et le contrôle des actes législatifs ou exécutifs de l'Union qui mettent en œuvre celui-ci. Or, aucun acte de l'Union mettant en œuvre le principe de la proportionnalité des délits et des peines n'est applicable, ni invoqué par la partie requérante.

A.27.3. Dans son mémoire en réponse, la partie requérante soutient qu'il n'est pas établi que le principe de la proportionnalité des peines devrait être considéré comme un « principe », et non comme un « droit », au sens de l'article 52, paragraphe 5, de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et que la Cour constitutionnelle apprécie de manière souple l'applicabilité de ce principe. Elle se réfère aux arrêts de la Cour n° 25/2016 du 18 février 2016 et n° 81/2007 du 7 juin 2007. Elle ajoute que le Gouvernement ne développe aucun argument en vue de contester le caractère disproportionné de la sanction contenue dans l'article 12 de l'ordonnance attaquée, au regard du principe de la proportionnalité des peines.

A.27.4. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale réplique que le fait que le principe de la proportionnalité des peines ne soit pas repris dans la liste des principes visés dans la note explicative de l'article 52, paragraphe 5, de la Charte ne lui confère pas pour autant la qualification de « droit », que cette liste ne reprend que trois principes et qu'elle est purement exemplative. Les arrêts de la Cour constitutionnelle auxquels la partie requérante se réfère confortent la thèse selon laquelle le principe de la proportionnalité des peines est un « principe » et non un « droit » au sens de la Charte. Enfin, contrairement à l'article 6 de la

Convention européenne des droits de l'homme, l'article 49, paragraphe 3, de la Charte n'a vocation à s'appliquer qu'aux peines de nature intrinsèquement pénale, telles que les peines d'emprisonnement et les amendes pénales.

A.28.1. Quant à la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus isolément ou en combinaison avec les autres normes de référence visées dans le septième moyen, la partie requérante soutient, d'une part, que l'article 12 de l'ordonnance attaquée instaure une différence de traitement discriminatoire entre les prestataires intermédiaires qu'il vise et les prestataires intermédiaires qui relèvent de la réglementation sur l'hébergement touristique applicable en Région flamande ou en Région wallonne. D'autre part, la partie requérante estime que l'article 12 de l'ordonnance attaquée traite de la même façon des situations qui devraient être traitées différemment, à savoir, d'une part, les prestataires intermédiaires et, d'autre part, les exploitants d'établissements d'hébergement touristique. Elle fait valoir que le régime des amendes administratives qui s'applique aux exploitants d'établissements d'hébergement touristique pour violation des dispositions de l'ordonnance attaquée est plus souple, voire similaire à celui qui s'applique aux prestataires intermédiaires.

A.28.2. En ce qui concerne la première différence de traitement dénoncée, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale fait valoir que, lorsqu'une différence de traitement résulte de l'exercice de compétences par des entités fédérées distinctes, l'autonomie de celles-ci empêche d'établir une comparaison pertinente au regard du principe d'égalité et de non-discrimination. Il se réfère à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, de la Cour de justice de l'Union européenne et de la Cour constitutionnelle. Il ajoute que les régions disposent d'une compétence fiscale propre et qu'elles sont compétentes en matière de tourisme.

En ce qui concerne la seconde différence de traitement dénoncée, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soutient que les exploitants ne relèvent pas du champ d'application de l'article 12 de l'ordonnance attaquée et que les intermédiaires et les exploitants ne peuvent donc pas être traités de la même manière par cette disposition. Le régime des sanctions administratives applicable aux intermédiaires, d'une part, et le régime des sanctions administratives applicable aux exploitants, d'autre part, sont différents. Alors que la sanction visée à l'article 12 de l'ordonnance attaquée consiste en une amende non proportionnelle, fixe, qui peut être infligée uniquement en cas de manquement au devoir d'information de l'intermédiaire, la sanction visée à l'article 14 consiste en une amende égale au montant de la taxe éludé, jusqu'à un plafond de 20 000 € pour une première infraction; elle frappe l'inexécution de toutes les dispositions de l'ordonnance attaquée ou de ses arrêtés d'exécution et elle peut être contestée dans un délai plus long, visé à l'article 23/1 de l'ordonnance du 21 décembre 2012, auquel l'article 14 renvoie. La partie requérante elle-même admet d'ailleurs que les prestataires intermédiaires seraient traités moins favorablement que les exploitants, du point de vue du régime des sanctions administratives auquel ils sont soumis.

A.28.3. La partie requérante répond qu'il ressort d'une jurisprudence bien établie de la Cour que l'existence d'une violation du droit européen ou du droit international doit être considérée comme impliquant, en soi, l'existence d'un traitement discriminatoire. Les différences de traitement spécifiques identifiées par la partie requérante ne sont donc mentionnées qu'à titre accessoire et ne peuvent conduire à écarter le septième moyen. Ces différences de traitement doivent en tout cas être prises en compte dans le cadre de l'appréciation de la proportionnalité de l'amende car elles rendent le caractère disproportionné de celle-ci encore plus manifeste. Elles démontrent, d'une part, que des mesures alternatives moins contraignantes auraient pu être mises en œuvre et, d'autre part, que le régime des amendes administratives applicable aux exploitants d'établissements d'hébergement touristique est plus souple ou, à tout le moins, similaire à celui qui s'applique aux prestataires intermédiaires, alors qu'une infraction commise par un exploitant est manifestement plus grave qu'un simple manquement à un devoir d'information dans le chef d'une entité à laquelle la taxe régionale ne s'applique pas.

A.28.4. En réplique, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale renvoie à son premier mémoire.

- B -

Quant à la disposition attaquée et à son contexte

B.1.1. La société de droit irlandais « Airbnb Ireland UC », établie à Dublin (Irlande), partie requérante, demande l'annulation de l'article 12 de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 23 décembre 2016 « relative à la taxe régionale sur les établissements d'hébergement touristique » (ci-après : l'ordonnance du 23 décembre 2016), qui dispose :

« Les intermédiaires doivent, pour les établissements d'hébergement touristique situés en Région de Bruxelles-Capitale pour lesquels ils se posent en intermédiaire ou mènent une politique de promotion, communiquer, sur demande écrite, les données de l'exploitant et les coordonnées des établissements d'hébergement touristique, ainsi que le nombre de nuitées et d'unités d'hébergement exploitées durant l'année écoulée, aux fonctionnaires désignés par le gouvernement.

Une amende administrative de 10.000 euros peut être infligée à l'intermédiaire qui ne donne pas suite à la demande écrite, visée à l'alinéa précédent ».

B.1.2. Selon l'article 2 de l'ordonnance du 23 décembre 2016 :

« Pour l'application de la présente ordonnance, on entend par :

1° touriste : toute personne qui, dans le cadre de ses activités privées ou professionnelles, séjourne au moins une nuit dans un milieu autre que son environnement habituel sans y établir sa résidence et pour autant qu'il n'ait pas l'intention d'y rester pour une durée continue de plus de 90 jours au moment de son arrivée;

2° établissement d'hébergement touristique : tout logement proposé à des touristes, pour une ou plusieurs nuits, à titre onéreux, de manière régulière ou occasionnelle;

[...]

4° hébergement à domicile : l'établissement d'hébergement touristique qui ne met à disposition des touristes que 5 unités d'hébergement au maximum et qui est exploité dans le bien immeuble dans lequel l'exploitant est domicilié;

5° unité d'hébergement :

- pour tous les établissements d'hébergement touristique à l'exception des terrains de camping : la chambre à coucher ou l'espace aménagé à cet effet;

[...]

6° exploitant : toute personne physique ou morale qui exploite un établissement d'hébergement touristique ou pour le compte de laquelle un tel établissement est exploité;

[...]

8° intermédiaire : toute personne physique ou morale qui, contre rémunération, intervient pour mettre à disposition une unité d'hébergement sur le marché touristique, pour assurer la promotion touristique d'un établissement d'hébergement touristique ou pour proposer des services par voie desquels les exploitants et les touristes peuvent entrer directement en contact les uns avec les autres ».

B.2. En Région de Bruxelles-Capitale, l'exploitation d'un hébergement touristique est réglée, en ce qui concerne le droit matériel, par l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 8 mai 2014 « relative à l'hébergement touristique » et, sur le plan fiscal, par l'ordonnance du 23 décembre 2016.

En ce qui concerne la taxe régionale

B.3.1. L'ordonnance du 23 décembre 2016 instaure une taxe régionale sur les établissements d'hébergement touristique, afin de faire participer le secteur touristique aux charges financières engendrées par le tourisme et d'harmoniser la taxation des établissements d'hébergement touristique de la Région de Bruxelles-Capitale (*Doc. parl.*, Parlement de la Région de Bruxelles-Capitale, 2016-2017, n° A-445/1, pp. 1-2). La taxe régionale est destinée à « remplacer la taxe communale sur les établissements hôteliers ou les établissements exerçant des activités hôtelières par une taxe régionale unique, et ce sans porter préjudice à l'autonomie communale » (*Doc. parl.*, Parlement de la Région de Bruxelles-Capitale, 2016-2017, n° A-445/2, p. 3).

Les hébergements à domicile sont inclus parmi les établissements d'hébergement touristique soumis à la taxe régionale (articles 2, 4° et 6°, et 4 de l'ordonnance du 23 décembre 2016), dans le but d'augmenter les recettes fiscales de la Région et d'assurer une concurrence loyale et un traitement identique de tous les acteurs du secteur touristique (*Doc. parl.*, Parlement de la Région de Bruxelles-Capitale, 2016-2017, n° A-445/1, p. 5, n° 445/2, pp. 3-4, *CRI*, n° 15, p. 8).

B.3.2. La taxe régionale est due par l'exploitant de l'établissement d'hébergement touristique ou, lorsque celui-ci est insolvable ou inconnu, par le propriétaire de l'immeuble (article 4 de l'ordonnance du 23 décembre 2016).

Elle est calculée en multipliant un montant de base par unité d'hébergement par le nombre de nuitées que les touristes ont passées dans celle-ci (article 3, § 1er). Un montant de base réduit est prévu pour les terrains de camping et pour les lieux d'hébergement à domicile (article 3, §§ 2 et 3).

Il s'agit d'une taxe forfaitaire par nuitée d'occupation. Le nombre de touristes qui occupent l'unité d'hébergement et l'occupation réelle de « plusieurs unités d'hébergement qui forment un ensemble destiné à être mis globalement en location » sont sans incidence sur le calcul de la taxe (article 3, § 1er, alinéa 2, et article 3, § 3, alinéa 3; *Doc. parl.*, Parlement de la Région de Bruxelles-Capitale, 2016-2017, n° A-445/1, pp. 3-5; n° A-445/2, pp. 3, 4 et 9).

B.3.3. Les redevables de la taxe doivent notifier, dans les 31 jours, au fonctionnaire désigné par le gouvernement l'ouverture d'un nouvel établissement d'hébergement touristique ou l'exploitation d'un tel établissement au 1er février 2017 (article 6, §§ 1er et 2), sous peine de se voir infliger une amende administrative de 1 000 euros par unité d'hébergement (article 6, § 3). Ils doivent en outre soumettre une déclaration mensuelle à l'administration (article 7). Cette déclaration mensuelle peut être rectifiée par les fonctionnaires compétents en cas d'erreurs ou d'omissions (article 8). Lorsque le redevable n'a pas remis la déclaration mensuelle dans les délais, les fonctionnaires compétents procèdent à l'établissement d'office de la taxe (article 9, § 1er, 1°). Sur la base des données reprises dans la déclaration, ils mettent à disposition des redevables une demande de paiement anticipé (article 10, § 1er). En cas de paiement tardif, la taxe est majorée de 2 % du montant dû (article 10, § 2).

B.3.4. Les communes de la Région de Bruxelles-Capitale sont libres d'établir des centimes additionnels à la taxe régionale (article 13, § 1er). Dans ce cas, l'administration fiscale régionale assure l'établissement, l'enrôlement, la perception et le recouvrement de ces centimes additionnels, sous certaines conditions (article 13, § 2).

En ce qui concerne le devoir d'information des intermédiaires

B.4. Les intermédiaires ne sont ni redevables de la taxe régionale, ni en charge de la perception de celle-ci. Ils sont par contre soumis, en vertu de la disposition attaquée, à un devoir d'information, sur demande de l'administration fiscale.

L'article 12, alinéa 1er, de l'ordonnance du 23 décembre 2016 prévoit que les intermédiaires doivent, pour les établissements d'hébergement touristique situés en Région de Bruxelles-Capitale pour lesquels ils se posent en intermédiaire ou mènent une politique de promotion, communiquer à l'administration fiscale, sur demande écrite de celle-ci, les informations suivantes : (i) les données de l'exploitant, (ii) les coordonnées des établissements d'hébergement touristique et (iii) le nombre de nuitées et d'unités d'hébergement exploitées durant l'année écoulée.

L'intermédiaire qui ne donne pas suite à la demande d'information est passible d'une amende administrative de 10 000 euros (article 12, alinéa 2, de la même ordonnance).

L'intermédiaire auquel une amende est infligée peut introduire une réclamation, conformément à l'article 11, § 3, de la même ordonnance.

B.5. Aux termes de l'article 2, 8°, de la même ordonnance, l'intermédiaire est « toute personne physique ou morale qui, contre rémunération, intervient pour mettre à disposition une unité d'hébergement sur le marché touristique, pour assurer la promotion touristique d'un établissement d'hébergement touristique ou pour proposer des services par voie desquels les exploitants et les touristes peuvent entrer directement en contact les uns avec les autres ».

Il ressort des travaux préparatoires que les intermédiaires visés par le devoir d'information contesté sont principalement les plateformes électroniques actives dans le secteur de l'hébergement touristique, telles que les plateformes *Airbnb* et *Booking.com* (*Doc. parl.*, Parlement de la Région de Bruxelles-Capitale, 2016-2017, n° A-445/2, pp. 4, 6, 8 à 11; *CRI*, n° 15, pp. 12, 14, 16, 18 et 19).

B.6. Lors des travaux préparatoires, le devoir d'information contesté a été justifié par un objectif de bonne gestion de la taxe (*Doc. parl.*, Parlement de la Région de Bruxelles-Capitale, 2016-2017, n° A-445/1, p. 9).

B.7.1. À l'origine, le projet d'ordonnance prévoyait que le devoir d'information des intermédiaires porterait uniquement sur les données de l'exploitant et sur les coordonnées des établissements d'hébergement touristique. Dans sa version initiale, l'article 12 du projet d'ordonnance disposait :

« Les intermédiaires doivent, pour les établissements d'hébergement touristique situés en Région de Bruxelles-Capitale pour lesquels ils se posent en intermédiaire ou mènent une politique de promotion, communiquer, sur demande écrite, les données de l'exploitant et les coordonnées des établissements d'hébergement touristique aux fonctionnaires désignés par le gouvernement.

Une amende administrative de 10 000 euros peut être infligée à l'intermédiaire qui ne donne pas suite à la demande écrite, visée au paragraphe précédent » (*Doc. parl.*, Parlement de la Région de Bruxelles-Capitale, 2016-2017, n° A-445/1, p. 30).

B.7.2. À cet égard, l'exposé des motifs indiquait :

« Cet article crée un devoir d'information de l'intermédiaire. Ce devoir permet à l'administration fiscale de récolter certaines informations auprès de celui-ci, qui sont nécessaires pour la bonne gestion de cette taxe » (*Doc. parl.*, Parlement de la Région de Bruxelles-Capitale, 2016-2017, n° 445/1, p. 9).

B.7.3. Le ministre a expliqué qu'il ne souhaitait pas déléguer la perception de la taxe aux plateformes, ni obliger celles-ci à communiquer le nombre de nuitées. Le ministre a justifié ce refus par un souci d'établir « une relation entre le pouvoir public régional et le citoyen qui est redevable de la taxe » et de ne pas « dépendre de la plateforme », ainsi que par une méfiance quant à l'exactitude des données communiquées par les intermédiaires :

« [Une députée] en vient à sa question concernant la taxation pour les plates-formes informatiques comme Airbnb : la taxation, dans certains pays, est perçue directement par le site Internet, et directement reversée à l'autorité fiscale. Ne pourrait-on faire un système pareil à Bruxelles ?

Le ministre répond que la plate-forme encaisse le montant auprès du client et envoie ce montant au propriétaire. C'est alors au propriétaire de payer la taxe, ce n'est pas Airbnb ou booking.com qui va payer la taxe régionale à Bruxelles.

[La députée] fait observer que selon [le projet d'ordonnance], l'hôtelier doit communiquer les coordonnées du client, et non pas le nombre de nuits, tandis que le logiciel informatique peut communiquer directement le nombre de nuits. Pourquoi, dès lors, se priver ainsi d'un outil de contrôle ? A l'heure actuelle, on observe une grande différence entre ce qui rentre comme taxe dans les communes, et le nombre de réservations que l'on voit en ligne. On pourrait tirer bénéfice de ces informations.

Le ministre répète qu'il n'est pas favorable à un tel système. Il veut une relation entre le pouvoir public régional et le citoyen qui est redevable de la taxe. Si par exemple on loue chez soi, à domicile, on doit de toute façon tenir une comptabilité. Aujourd'hui, il y a déjà des contrôles qui s'opèrent sur place. La simplicité du système proposé par le présent projet d'ordonnance, qui va valoir pour l'ensemble des hébergements, va beaucoup contribuer à simplifier ce contrôle » (*Doc. Parl.*, Parlement de la Région de Bruxelles-Capitale, 2016-2017, n° 445/2, p. 8).

« [Un député] demande [...] [si le ministre a pris] des contacts avec les opérateurs en ligne pour procéder, à terme, à la perception en ligne de la taxe hôtelière ?

Le ministre répond par la négative [...] » (*ibid.*, p. 10).

« [Un député] donne lecture de l'article [12 du projet d'ordonnance] et demande s'il vise les sites de réservation. Qu'entend-on par ' données ' ? S'agit-il également, outre le nom et l'adresse, du nombre de nuits ? À Amsterdam, il y a un contrat avec Airbnb, qui transmet les données à la ville. Ici aussi il serait souhaitable que l'administration bruxelloise reçoive ces données. C'est pourquoi il convient d'élargir cet article.

Le ministre explique qu'il s'agit des données ' nécessaires pour la bonne gestion de cette taxe ', à savoir tout d'abord : le nom, le prénom et l'adresse de l'exploitant. Pas le nombre de nuitées. Airbnb fournit des statistiques. Le ministre ne veut pas dépendre de la plate-forme et souhaite s'adresser à l'exploitant avec qui il est en relation. D'ailleurs, l'information de ces intermédiaires est-elle réellement exacte ? On peut demander de l'information sur la base de cet article. Prévoir une obligation revient à créer un lien avec les intermédiaires, ce que le ministre ne veut pas.

[Le député] estime que tout complément d'information provenant des plates-formes serait le bienvenu. Il fait une comparaison avec Uber.

[Une députée] parcourt l'article et plaide pour que les intermédiaires soient tenus de répondre. L'intermédiaire n'a pas d'amende s'il ne répond pas quant au nombre de nuitées.

Le ministre doute que dans ce cas les informations soient exactes et il redoute qu'elles ne soient ensuite contestées par les personnes concernées, à savoir les contribuables. L'intermédiaire doit communiquer les éléments minimaux pour pouvoir identifier l'intéressé.

[Le député] pense que les plates-formes permettent de savoir combien de fois le bien a été loué. C'est un outil supplémentaire.

Le ministre répond qu'on peut trouver certaines informations sur internet sans en faire la demande. Et si un intermédiaire affirme que 50 nuitées ont été louées dans un bien alors qu'il s'agit en réalité de 100 nuitées ? » (*ibid.*, pp. 15-16).

B.8.1. Un amendement a ensuite été déposé, en vue d'étendre le devoir d'information des intermédiaires au « nombre de nuitées et d'unités d'hébergement exploitées durant l'année écoulée ». Cet amendement a été justifié comme suit :

« A l'instar de ce qui se pratique dans d'autres villes, il est proposé que les intermédiaires ne soient pas tenus de communiquer uniquement les données des exploitants et les coordonnées des établissements d'hébergement touristique, à la demande de l'administration régionale, mais également les informations nécessaires au calcul de la taxe due » (*Doc. parl.*, Parlement de la Région de Bruxelles-Capitale, 2016-2017, n° A-445/3, p. 2).

« [...] je tenais à vous présenter l'amendement déposé sur vos bancs. Le texte que vous nous avez proposé est basé sur la philosophie suivante : les gens qui proposent un logement doivent rentrer des déclarations auprès de l'administration. Cette philosophie reste en vigueur mais nous offrons un outil supplémentaire à vos inspecteurs s'ils le souhaitent.

Ainsi, le texte prévoyait que les plates-formes de logement doivent communiquer l'adresse et le nom des personnes qui s'adressent à elles. Dorénavant, par le biais de cet amendement, elles devront aussi communiquer, si vos inspecteurs le souhaitent, le nombre de nuitées passées dans l'ensemble des logements » (*Doc. parl.*, Parlement de la Région de Bruxelles-Capitale, 2016-2017, *CRI*, n° 15, p. 7).

B.8.2. Le ministre a annoncé que le gouvernement soutiendrait cet amendement « judicieux » car il permettait « d'ouvrir le cadre et de clarifier notamment le volet Airbnb » (*Doc. parl.*, Parlement de la Région de Bruxelles-Capitale, 2016-2017, *CRI*, n° 15, p. 18).

B.9. L'article 12 du projet d'ordonnance, tel qu'il a été amendé, a finalement été adopté à l'unanimité (*Doc. parl.*, Parlement de la Région de Bruxelles-Capitale, 2016-2017, *CRI*, n° 16, p. 47). Il est à l'origine de la disposition attaquée.

B.10. En vertu de la disposition attaquée, l'administration fiscale de la Région de Bruxelles-Capitale (ci-après : Bruxelles Fiscalité) a adressé à la partie requérante, le 10 février 2017, une demande d'information concernant les contribuables membres d'*Airbnb*. Le

31 mars 2017, la partie requérante a fait part de ses réserves et a proposé de rencontrer les autorités régionales. Cette demande d'information aurait été retirée par la suite.

Le 8 août 2017, Bruxelles Fiscalité a adressé à la partie requérante des demandes d'information concernant neuf établissements d'hébergement touristique situés en Région de Bruxelles-Capitale. Le 8 septembre 2017, la partie requérante a refusé de donner suite à ces demandes. Le 10 novembre 2017, à la suite de ces refus, Bruxelles Fiscalité a imposé à la partie requérante neuf amendes d'un montant de 10 000 euros chacune.

B.11. L'article 134 de l'ordonnance du 6 mars 2019 « relative au Code bruxellois de procédure fiscale » prévoit l'insertion, dans l'ordonnance du 23 décembre 2016, d'un article 12/1, libellé comme suit :

« Art. 12/1. Les données collectées dans le cadre du service de la taxe visée à l'article 3 peuvent être transmises aux fonctionnaires visés à l'article 24 de l'ordonnance du 8 mai 2014 relative à l'hébergement touristique pour leurs missions de contrôle visées aux articles 24 et 25 de cette ordonnance ».

L'article 134 de la même ordonnance entrera en vigueur à une date à fixer par le Gouvernement (article 145, § 1er, de la même ordonnance). Cette disposition est sans incidence sur l'examen du présent recours.

B.12.1. La législation en vigueur en Région flamande et en Région wallonne en ce qui concerne les conditions de droit matériel applicables aux hébergements touristiques prévoit une obligation d'information à charge des intermédiaires, à la demande de l'administration, à propos de l'identité des prestataires du service de location d'hébergement touristique.

B.12.2. Pour les hébergements touristiques situés en Région flamande, l'article 11 du décret flamand du 5 février 2016 « relatif à l'hébergement touristique » dispose :

« Les intermédiaires, visés à l'article 2, 5°, doivent, pour les hébergements touristiques situés en Région flamande pour lesquels ils se posent en intermédiaire ou mènent une politique de promotion, communiquer, sur demande écrite, les données de l'exploitant et les

coordonnées des hébergements touristiques aux agents de la police fédérale et locale et aux personnes mandatées, visées à l'article 10. Ces données peuvent être collectées par voie de sondage ou lorsque l'on doute que les hébergements touristiques satisfassent aux conditions du présent décret et de ses arrêtés d'exécution, ou en cas de plainte émise à l'encontre d'un hébergement touristique ».

L'intermédiaire qui ne donne pas suite à la demande de renseignements visée à l'article 11 est passible d'une amende administrative de 250 à 25 000 euros (article 12, § 1er, 3°, du même décret).

B.12.3. Pour les hébergements touristiques situés en région de langue française, l'article 201/4.D du Code wallon du tourisme, inséré par l'article 69 du décret wallon du 10 novembre 2016 « portant diverses modifications aux législations concernant le Tourisme », impose aux intermédiaires une obligation d'information analogue :

« Tout intermédiaire visé à l'alinéa 2 communique, pour les hébergements touristiques situés en région de langue française pour lesquels il effectue des démarches de promotion, aux fonctionnaires et agents visés à l'article 494.D, sur demande écrite, les données visant à identifier l'exploitant et les coordonnées des hébergements touristiques. Ces données sont collectées par voie de sondage ou en cas de suspicion du non-respect des conditions prévues par ou en vertu de l'article 201/1.D ou en cas de plainte émise à l'encontre d'un hébergement touristique.

Le Gouvernement précise les modalités relatives à la transmission des données ».

Le non-respect de cette obligation d'information est passible d'une amende administrative d'un montant maximum de 50 000 euros (article 496/D, § 1er, alinéa 3, du même Code).

B.12.4. Ces dispositions sont sans incidence sur l'examen du présent recours.

En ce qui concerne les défis posés par l'économie collaborative en matière fiscale

B.13.1. Dans une communication du 2 juin 2016 intitulée « Un agenda européen pour l'économie collaborative », la Commission européenne a présenté les difficultés et opportunités auxquelles le développement de l'économie collaborative confronte les opérateurs et les pouvoirs publics dans le domaine de la fiscalité :

« Adaptation à de nouveaux modèles économiques »

Les opérateurs de l'économie collaborative sont soumis à la réglementation fiscale au même titre que tous les autres opérateurs économiques. Il s'agit des règles relatives à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, à l'impôt sur les sociétés et à la taxe sur la valeur ajoutée. Toutefois, des problèmes ont été constatés en ce qui concerne le respect et l'exécution des obligations fiscales : difficultés pour identifier les contribuables et les revenus imposables, manque d'informations sur les prestataires de services, planification agressive de l'impôt sur les sociétés aggravée dans le secteur numérique, différences en matière de pratiques fiscales au sein de l'UE et échange insuffisant d'informations.

À cet égard, les États membres devraient prévoir des obligations proportionnées et des conditions équitables. Des obligations fiscales similaires du point de vue fonctionnel devraient être appliquées aux entreprises qui fournissent des services comparables. [...]

[...]

Par ailleurs, l'économie collaborative a créé de nouvelles possibilités pour aider les autorités fiscales et les contribuables à s'acquitter de leurs obligations fiscales, notamment grâce à une meilleure traçabilité rendue possible par l'intermédiaire des plateformes en ligne. Certains États membres ont déjà pour pratique courante de conclure des accords avec des plateformes pour la perception des impôts et taxes. Ainsi, dans le secteur de l'hébergement, des plateformes facilitent le paiement des taxes de séjour au nom des prestataires de services. Dans certains cas également, les autorités fiscales utilisent la traçabilité autorisée par les plateformes en ligne pour prélever les impôts et taxes dus par les prestataires individuels.

[...]

Réduction des charges administratives

Le meilleur moyen de soutenir la croissance économique consiste à adopter des mesures visant à réduire la charge administrative qui pèse sur les particuliers et les entreprises, sans discrimination entre les modèles économiques. À cette fin, un échange efficace d'informations fiscales entre les plateformes, les autorités et les prestataires de services peut contribuer à alléger les coûts » (Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions, « Un agenda européen pour l'économie collaborative », COM(2016) 356 final, 2 juin 2016, pp. 15-16).

B.13.2. La Commission européenne a dès lors recommandé :

« Les États membres sont encouragés à faciliter et à améliorer la perception de l'impôt et des taxes en exploitant les possibilités offertes par les plateformes collaboratives, étant donné que celles-ci procèdent déjà à l'enregistrement des activités économiques.

Les plateformes collaboratives devraient adopter une approche proactive en coopérant avec les autorités fiscales nationales pour établir les paramètres d'un échange d'informations

sur les obligations fiscales, tout en garantissant le respect de la législation relative à la protection des données à caractère personnel et sans préjudice du régime de responsabilité des intermédiaires prévu par la directive sur le commerce électronique » (*ibid.*, p. 17).

Quant à la recevabilité des moyens

B.14. Les sept moyens portent sur la compatibilité de la disposition attaquée avec :

- les articles 35, 143, § 1er, et 170, § 2, de la Constitution, l'article 6, § 1er, VI, alinéas 4 et 5, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles et le principe de proportionnalité, lus en combinaison avec l'article 3 de la directive 2000/31/CE du Parlement européen et du Conseil du 8 juin 2000 « relative à certains aspects juridiques des services de la société de l'information, et notamment du commerce électronique, dans le marché intérieur » (ci-après : la directive 2000/31/CE) et avec l'article 5 de la directive (UE) 2015/1535 du Parlement européen et du Conseil du 9 septembre 2015 « prévoyant une procédure d'information dans le domaine des réglementations techniques et des règles relatives aux services de la société de l'information » (ci-après : la directive (UE) 2015/1535) (premier moyen);

- les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec les articles 1er, 5 à 7 et 20 de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 « relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE » (ci-après : la directive 2011/16/UE), le principe de la territorialité de l'impôt sous-jacent à cette directive, ainsi que les articles 56 et 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (deuxième moyen);

- les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 5 de la directive (UE) 2015/1535 (troisième moyen);

- les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 3 de la directive 2000/31/CE (quatrième moyen);

- à titre subsidiaire, les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 56 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (cinquième moyen);

- les articles 10, 11 et 22 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme (sixième moyen);

- les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à cette Convention et avec l'article 49, paragraphe 3, de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (septième moyen).

B.15. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale conteste la recevabilité des deuxième, troisième, quatrième et cinquième moyens, au motif que la partie requérante n'indiquerait pas en quoi les articles 10 et 11 de la Constitution et les griefs relatifs aux dispositions du droit de l'Union européenne précitées qui sont invoquées en combinaison avec ces dispositions sont liés.

B.16.1. La directive 2011/16/UE régit la coopération administrative et l'échange d'informations entre les États membres dans le domaine fiscal.

L'article 5, paragraphe 1, de la directive (UE) 2015/1535 oblige les États membres à communiquer à la Commission européenne tout projet de règle technique.

L'article 3, paragraphe 4, de la directive 2000/31/CE fixe les conditions auxquelles les États membres autres que celui dans lequel le prestataire du service de la société de l'information est établi, peuvent adopter des mesures restreignant la libre circulation des services de la société de l'information.

L'article 56 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne garantit la libre prestation des services.

B.16.2. Lorsque ces dispositions sont invoquées en combinaison avec les articles 10 et 11 de la Constitution, la Cour doit examiner s'il est porté une atteinte discriminatoire à ces garanties, notamment à l'égard de la partie requérante.

B.16.3. L'exception est rejetée.

Quant au fond

B.17.1. Par son arrêt du 19 décembre 2019 en cause de *X c. YA, Airbnb Ireland UC, Hôtelière Turenne SAS, Association pour un hébergement et un tourisme professionnels (AHTOP), Valhotel* (C-390/18), rendu en grande chambre, la Cour de justice de l'Union européenne a dit pour droit :

« 1) L'article 2, sous a), de la directive 2000/31/CE [...], qui renvoie à l'article 1er, paragraphe 1, sous b), de la directive (UE) 2015/1535 [...], doit être interprété en ce sens qu'un service d'intermédiation qui a pour objet, au moyen d'une plateforme électronique, de mettre en relation, contre rémunération, des locataires potentiels avec des loueurs professionnels ou non professionnels proposant des prestations d'hébergement de courte durée, tout en fournissant également un certain nombre de prestations accessoires à ce service d'intermédiation, doit être qualifié de 'service de la société de l'information' relevant de la directive 2000/31.

2) L'article 3, paragraphe 4, sous b), second tiret, de la directive 2000/31 doit être interprété en ce sens qu'un particulier peut s'opposer à ce que lui soient appliquées, dans le cadre d'une procédure pénale avec constitution de partie civile, des mesures d'un État membre restreignant la libre circulation d'un service de la société de l'information qu'il fournit à partir d'un autre État membre, lorsque lesdites mesures n'ont pas été notifiées conformément à cette disposition ».

B.17.2. Par son ordonnance du 30 juin 2020 en cause de *Airbnb Ireland UC et Airbnb Payments UK Ltd* (C-723/19), la Cour de justice a rejeté comme manifestement irrecevable la demande de décision préjudicielle introduite par le Conseil d'État italien à propos de la compatibilité, notamment avec l'article 5 de la directive (UE) 2015/1535 et avec la directive 2000/31/CE, d'une réglementation nationale qui impose aux plateformes actives dans le secteur des locations de courte durée, des obligations de collecte et de transmission à l'administration fiscale des données relatives aux contrats conclus sur le portail télématique.

B.18. La Cour examine les moyens en tenant compte des décisions précitées de la Cour de justice de l'Union européenne.

B.19. L'examen de la conformité d'une disposition législative aux règles répartitrices de compétences doit en règle précéder celui de sa compatibilité avec les dispositions du titre II et des articles 170, 172 et 191 de la Constitution.

Par conséquent, la Cour examine d'abord le premier moyen, pris de la violation des règles répartitrices de compétences.

En ce qui concerne le premier moyen

B.20. Le premier moyen est pris de la violation des articles 35, 143, § 1er, et 170, § 2, de la Constitution, en ce que ces dispositions garantissent respectivement la compétence résiduelle de l'autorité fédérale, le principe de la loyauté fédérale et la compétence fiscale propre des régions, de la violation de l'article 6, § 1er, VI, alinéas 4 et 5, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, en ce que cette disposition garantit la compétence réservée à l'autorité fédérale en matière d'économie, et de la violation du principe de proportionnalité, lu en combinaison avec l'article 3 de la directive 2000/31/CE et avec l'article 5 de la directive (UE) 2015/1535, en ce que ces dispositions assurent la libre circulation des services de la société de l'information.

B.21. La partie requérante estime que la disposition attaquée viole les dispositions qu'elle invoque, en ce que, dès lors qu'il impose un devoir d'information à des prestataires de la société de l'information, le législateur ordonnancier rend impossible ou à tout le moins exagérément difficile l'exercice, par l'autorité fédérale, de sa compétence exclusive en matière de services de la société de l'information.

B.22. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soutient que, par la disposition attaquée, le législateur ordonnancier a exercé la compétence fiscale propre qu'il tient de l'article 170, § 2, de la Constitution, conformément aux principes de proportionnalité et de la loyauté fédérale. Il ajoute qu'à supposer que l'article 12 attaqué porte sur une matière

pour laquelle les régions ne sont pas compétentes, il y a lieu d'appliquer la théorie des pouvoirs implicites.

B.23.1. L'article 35 de la Constitution dispose :

« L'autorité fédérale n'a de compétences que dans les matières que lui attribuent formellement la Constitution et les lois portées en vertu de la Constitution même.

Les communautés ou les régions, chacune pour ce qui la concerne, sont compétentes pour les autres matières, dans les conditions et selon les modalités fixées par la loi. Cette loi doit être adoptée à la majorité prévue à l'article 4, dernier alinéa.

Disposition transitoire

La loi visée à l'alinéa 2 détermine la date à laquelle le présent article entre en vigueur. Cette date ne peut pas être antérieure à la date d'entrée en vigueur du nouvel article à insérer au titre III de la Constitution, déterminant les compétences exclusives de l'autorité fédérale ».

B.23.2. Dès lors que, conformément à la disposition transitoire, l'article 35 de la Constitution n'est pas encore en vigueur, il ne peut constituer une règle répartitrice de compétences au regard de laquelle la Cour peut exercer son contrôle.

Le moyen, en ce qu'il est pris de la violation de l'article 35 de la Constitution, n'est pas recevable.

B.23.3. L'article 143, § 1er, de la Constitution dispose :

« Dans l'exercice de leurs compétences respectives, l'État fédéral, les communautés, les régions et la Commission communautaire commune agissent dans le respect de la loyauté fédérale, en vue d'éviter des conflits d'intérêts ».

Le respect de la loyauté fédérale suppose que, lorsqu'elles exercent leurs compétences, l'autorité fédérale et les entités fédérées ne perturbent pas l'équilibre de la construction fédérale dans son ensemble. La loyauté fédérale concerne plus que le simple exercice des compétences : elle indique dans quel esprit il doit avoir lieu.

Le principe de la loyauté fédérale oblige chaque législateur à veiller à ce que l'exercice de sa propre compétence ne rende pas impossible ou exagérément difficile l'exercice de leurs compétences par les autres législateurs.

B.23.4. L'article 170, § 2, de la Constitution dispose :

« Aucun impôt au profit de la communauté ou de la région ne peut être établi que par un décret ou une règle visée à l'article 134.

La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1er, les exceptions dont la nécessité est démontrée ».

En vertu de cette disposition, les régions disposent d'une compétence fiscale propre, sauf les exceptions que la loi a prévues ou qu'elle prévoit ultérieurement lorsque la nécessité est démontrée.

B.23.5. L'article 6, § 1er, VI, alinéa 4, 2°, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles réserve à l'autorité fédérale la compétence de fixer les règles générales en matière « de protection des consommateurs ».

L'article 6, § 1er, VI, alinéa 5, 3°, 4° et 5°, de la même loi spéciale dispose que l'autorité fédérale est seule compétente pour « la politique des prix et des revenus, à l'exception de la réglementation des prix dans les matières qui relèvent de la compétence des régions et des communautés, sous réserve de l'article 6, § 1er, VII, alinéa 2, d) », pour « le droit de la concurrence et le droit des pratiques du commerce, à l'exception de l'attribution des labels de qualité et des appellations d'origine, de caractère régional ou local », ainsi que pour « le droit commercial et le droit des sociétés ».

B.24.1. La disposition attaquée impose un devoir d'information, sur demande de l'administration fiscale, aux intermédiaires visés à l'article 2, 8°, de l'ordonnance du 23 décembre 2016.

B.24.2. Par l'arrêt qu'elle a rendu le 19 décembre 2019 dans l'affaire C-390/18, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé, au point 39, qu'un service d'intermédiation tel que celui fourni par la partie requérante « qui a pour objet, au moyen d'une plateforme

électronique, de mettre en relation, contre rémunération, des locataires potentiels avec des loueurs professionnels ou non professionnels proposant des prestations d'hébergement de courte durée, tout en fournissant également un certain nombre de prestations accessoires à ce service d'intermédiation » doit être qualifié de « service de la société de l'information », au sens de l'article 2, a), de la directive 2000/31/CE, et qu'il relève de cette directive.

Il ressort de l'article 2, 8°, de l'ordonnance du 23 décembre 2016 et des travaux préparatoires cités en B.5 à B.8.2 que les intermédiaires soumis au devoir d'information contesté sont principalement les prestataires du service d'intermédiation précité, qui est un service de la société de l'information.

B.25. L'autorité fédérale est compétente pour régler les services de la société de l'information visés en B.24.2, sur la base, d'une part, des compétences qui lui sont réservées en matière d'économie, mentionnées en B.23.5, et, d'autre part, de sa compétence résiduelle.

B.26. Le Constituant et le législateur spécial, dans la mesure où ils n'en disposent pas autrement, ont attribué aux communautés et aux régions toute la compétence d'édicter les règles propres aux matières qui leur ont été transférées. La compétence fédérale mentionnée en B.25 n'empêche pas les régions de régler certains aspects des services de la société de l'information dans le cadre des compétences exclusives qui leur sont attribuées, à condition qu'elles le fassent dans le respect du principe de proportionnalité propre à toute attribution de compétence.

B.27. L'imposition d'un devoir d'information aux prestataires d'un service de la société de l'information, visés en B.24.2, s'inscrit dans le cadre de l'exercice, par la Région de Bruxelles-Capitale, de sa compétence fiscale propre, sur la base de l'article 170, § 2, de la Constitution. L'exercice de cette compétence peut amener la Région à prévoir des mesures permettant d'identifier les redevables et de connaître leurs revenus imposables.

B.28. Dans l'exercice de sa compétence fiscale propre, le législateur ordonnancier doit toutefois respecter le principe de proportionnalité, qui est inhérent à tout exercice de compétence.

B.29. La disposition attaquée est uniquement applicable aux prestataires de services de la société de l'information qui sont actifs dans le secteur de l'hébergement touristique. Il n'apparaît pas que le devoir d'information contesté rende impossible ou exagérément difficile l'exercice, par le législateur fédéral, de ses compétences relatives aux services de la société de l'information, ni qu'il empêche les prestataires de services auxquels ce devoir d'information est imposé de se conformer à la réglementation relative aux services de la société de l'information, qui est prévue dans le livre XII du Code de droit économique.

B.30. Le premier moyen n'est pas fondé.

En ce qui concerne le quatrième moyen

B.31. Le quatrième moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 3 de la directive 2000/31/CE, en ce que l'article 12 de l'ordonnance du 23 décembre 2016 ne satisfait pas aux conditions, prévues à l'article 3, paragraphe 4, de cette directive, qui permettent aux États membres d'adopter des mesures restreignant la libre circulation des services de la société de l'information.

B.32.1. Les considérants 8, 12, 13, 21, 22 et 24 de cette directive énoncent :

« (8) L'objectif de la présente directive est de créer un cadre juridique pour assurer la libre circulation des services de la société de l'information entre les États membres [...].

[...]

(12) Il est nécessaire d'exclure du champ d'application de la présente directive certaines activités compte tenu du fait que la libre prestation des services dans ces domaines ne peut être, à ce stade, garantie au regard du traité ou du droit communautaire dérivé existant. Cette exclusion doit être sans préjudice des éventuels instruments qui pourraient s'avérer nécessaires pour le bon fonctionnement du marché intérieur. La fiscalité, notamment la taxe sur la valeur ajoutée frappant un grand nombre des services visés par la présente directive, doit être exclue du champ d'application de la présente directive.

(13) La présente directive n'a pas pour but d'établir des règles en matière d'obligations fiscales ni ne préjuge de l'élaboration d'instruments communautaires relatifs aux aspects fiscaux du commerce électronique.

[...]

(21) [...] Le domaine coordonné ne couvre que les exigences relatives aux activités en ligne, telles que l'information en ligne, la publicité en ligne, les achats en ligne, la conclusion de contrats en ligne et ne concerne pas les exigences juridiques des États membres relatives aux biens telles que les normes en matière de sécurité, les obligations en matière d'étiquetage ou la responsabilité du fait des produits, ni les exigences des États membres relatives à la livraison ou au transport de biens, y compris la distribution de médicaments. [...]

(22) Le contrôle des services de la société de l'information doit se faire à la source de l'activité pour assurer une protection efficace des objectifs d'intérêt général. Pour cela, il est nécessaire de garantir que l'autorité compétente assure cette protection non seulement pour les citoyens de son propre pays, mais aussi pour l'ensemble des citoyens de la Communauté. Pour améliorer la confiance mutuelle entre les États membres, il est indispensable de préciser clairement cette responsabilité de l'État membre d'origine des services. En outre, afin d'assurer efficacement la libre prestation des services et une sécurité juridique pour les prestataires et leurs destinataires, ces services de la société de l'information doivent être soumis en principe au régime juridique de l'État membre dans lequel le prestataire est établi.

[...]

(24) Dans le cadre de la présente directive et nonobstant le principe du contrôle à la source de services de la société de l'information, il apparaît légitime, dans les conditions prévues par la présente directive, que les États membres prennent des mesures tendant à limiter la libre circulation des services de la société de l'information ».

B.32.2. L'article 1er, paragraphes 1 à 3 et 5, a), de la directive 2000/31/CE dispose :

« 1. La présente directive a pour objectif de contribuer au bon fonctionnement du marché intérieur en assurant la libre circulation des services de la société de l'information entre les États membres.

2. La présente directive rapproche, dans la mesure nécessaire à la réalisation de l'objectif visé au paragraphe 1, certaines dispositions nationales applicables aux services de la société de l'information et qui concernent le marché intérieur, l'établissement des prestataires, les communications commerciales, les contrats par voie électronique, la responsabilité des intermédiaires, les codes de conduite, le règlement extrajudiciaire des litiges, les recours juridictionnels et la coopération entre États membres.

3. La présente directive complète le droit communautaire applicable aux services de la société de l'information sans préjudice du niveau de protection, notamment en matière de santé publique et des intérêts des consommateurs, établi par les instruments communautaires

et la législation nationale les mettant en œuvre dans la mesure où cela ne restreint pas la libre prestation de services de la société de l'information.

[...]

5. La présente directive n'est pas applicable :

a) au domaine de la fiscalité ;

[...] ».

B.32.3. L'article 2 de la directive 2000/31/CE dispose :

« Aux fins de la présente directive, on entend par :

a) 'services de la société de l'information' : les services au sens de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 98/34/CE [...],

[...]

h) 'domaine coordonné' : les exigences prévues par les systèmes juridiques des États membres et applicables aux prestataires des services de la société de l'information ou aux services de la société de l'information, qu'elles revêtent un caractère général ou qu'elles aient été spécifiquement conçues pour eux.

i) Le domaine coordonné a trait à des exigences que le prestataire doit satisfaire et qui concernent :

- l'accès à l'activité d'un service de la société de l'information, telles que les exigences en matière de qualification, d'autorisation ou de notification,

- l'exercice de l'activité d'un service de la société de l'information, telles que les exigences portant sur le comportement du prestataire, la qualité ou le contenu du service, y compris en matière de publicité et de contrat, ou sur la responsabilité du prestataire.

ii) Le domaine coordonné ne couvre pas les exigences telles que :

- les exigences applicables aux biens en tant que tels,

- les exigences applicables à la livraison de biens,

- les exigences applicables aux services qui ne sont pas fournis par voie électronique ».

Depuis l'entrée en vigueur de la directive (UE) 2015/1535, la référence, faite à l'article 2, a), de la directive 2000/31/CE, à l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 98/34/CE doit être

comprise comme étant faite à l'article 1er, paragraphe 1, b), de la directive (UE) 2015/1535.
Cet article dispose :

« Au sens de la présente directive, on entend par :

[...]

b) ' service ', tout service de la société de l'information, c'est-à-dire tout service presté normalement contre rémunération, à distance, par voie électronique et à la demande individuelle d'un destinataire de services.

Aux fins de la présente définition, on entend par :

i) ' à distance ', un service fourni sans que les parties soient simultanément présentes;

ii) ' par voie électronique ', un service envoyé à l'origine et reçu à destination au moyen d'équipements électroniques de traitement (y compris la compression numérique) et de stockage de données, et qui est entièrement transmis, acheminé et reçu par fils, par radio, par moyens optiques ou par d'autres moyens électromagnétiques;

iii) ' à la demande individuelle d'un destinataire de services ', un service fourni par transmission de données sur demande individuelle.

Une liste indicative des services non visés par cette définition figure à l'annexe I; ».

B.32.4. L'article 3 de la directive 2000/31/CE prévoit :

« 1. Chaque État membre veille à ce que les services de la société de l'information fournis par un prestataire établi sur son territoire respectent les dispositions nationales applicables dans cet État membre relevant du domaine coordonné.

2. Les États membres ne peuvent, pour des raisons relevant du domaine coordonné, restreindre la libre circulation des services de la société de l'information en provenance d'un autre État membre.

3. Les paragraphes 1 et 2 ne sont pas applicables aux domaines visés à l'annexe.

4. Les États membres peuvent prendre, à l'égard d'un service donné de la société de l'information, des mesures qui dérogent au paragraphe 2 si les conditions suivantes sont remplies :

a) les mesures doivent être :

i) nécessaires pour une des raisons suivantes :

- l'ordre public, en particulier la prévention, les investigations, la détection et les poursuites en matière pénale, notamment la protection des mineurs et la lutte contre

l'incitation à la haine pour des raisons de race, de sexe, de religion ou de nationalité et contre les atteintes à la dignité de la personne humaine,

- la protection de la santé publique,
- la sécurité publique, y compris la protection de la sécurité et de la défense nationales,
- la protection des consommateurs, y compris des investisseurs;

ii) prises à l'encontre d'un service de la société de l'information qui porte atteinte aux objectifs visés au point i) ou qui constitue un risque sérieux et grave d'atteinte à ces objectifs;

iii) proportionnelles à ces objectifs;

b) l'État membre a préalablement et sans préjudice de la procédure judiciaire, y compris la procédure préliminaire et les actes accomplis dans le cadre d'une enquête pénale :

- demandé à l'État membre visé au paragraphe 1 de prendre des mesures et ce dernier n'en a pas pris ou elles n'ont pas été suffisantes,

- notifié à la Commission et à l'État membre visé au paragraphe 1 son intention de prendre de telles mesures.

5. Les États membres peuvent, en cas d'urgence, déroger aux conditions prévues au paragraphe 4, point b). Dans ce cas, les mesures sont notifiées dans les plus brefs délais à la Commission et à l'État membre visé au paragraphe 1, en indiquant les raisons pour lesquelles l'État membre estime qu'il y a urgence.

6. Sans préjudice de la faculté pour l'État membre de prendre et d'appliquer les mesures en question, la Commission doit examiner dans les plus brefs délais la compatibilité des mesures notifiées avec le droit communautaire; lorsqu'elle parvient à la conclusion que la mesure est incompatible avec le droit communautaire, la Commission demande à l'État membre concerné de s'abstenir de prendre les mesures envisagées ou de mettre fin d'urgence aux mesures en question ».

B.32.5. L'article 15 de la directive 2000/31/CE dispose :

« 1. Les États membres ne doivent pas imposer aux prestataires, pour la fourniture des services visée aux articles 12, 13 et 14, une obligation générale de surveiller les informations qu'ils transmettent ou stockent, ou une obligation générale de rechercher activement des faits ou des circonstances révélant des activités illicites.

2. Les États membres peuvent instaurer, pour les prestataires de services de la société de l'information, l'obligation d'informer promptement les autorités publiques compétentes d'activités illicites alléguées qu'exerceraient les destinataires de leurs services ou d'informations illicites alléguées que ces derniers fourniraient ou de communiquer aux autorités compétentes, à leur demande, les informations permettant d'identifier les destinataires de leurs services avec lesquels ils ont conclu un accord d'hébergement ».

B.33. La directive 2000/31/CE a été transposée en droit interne par la loi du 11 mars 2003 « sur certains aspects juridiques des services de la société de l'information visés à l'article 77 de la Constitution » (ci-après : la loi du 11 mars 2003), abrogée et remplacée par les articles XII.1 à XII.20 du Code de droit économique, qui forment le livre XII (« Droit de l'économie électronique ») de ce Code.

a) Le « domaine de la fiscalité » au sens de l'article 1er, paragraphe 5, a), de la directive 2000/31/CE

B.34. À titre liminaire, il importe de déterminer si la disposition attaquée relève du champ d'application de la directive 2000/31/CE.

B.35.1. Comme la Cour de justice de l'Union européenne l'a jugé au point 91 de l'arrêt qu'elle a rendu le 19 décembre 2019 dans l'affaire C-390/18, il ressort de l'article 3, paragraphe 2, de la directive 2000/31/CE, lu conjointement avec le considérant 8 de celle-ci, que l'objectif de cette directive est d'assurer la libre circulation des services de la société de l'information entre les États membres :

« Cet objectif est poursuivi au moyen d'un mécanisme de contrôle des mesures susceptibles d'y porter atteinte, permettant à la fois à la Commission et à l'État membre sur le territoire duquel le prestataire du service de la société de l'information concerné est établi de veiller à ce que ces mesures soient nécessaires pour satisfaire à des raisons impérieuses d'intérêt général ».

B.35.2. Les services de la société de l'information ne bénéficient toutefois de la libre circulation garantie par la directive 2000/31/CE qu'en ce qui concerne les domaines qui relèvent du champ d'application de cette directive.

L'article 1er, paragraphe 5, de la directive 2000/31/CE précise les domaines et les questions auxquels cette directive ne s'applique pas. Aux termes de l'article 3, paragraphe 3, de la directive 2000/31/CE, les services de la société de l'information ne bénéficient pas non plus de la libre circulation en ce qui concerne les domaines visés à l'annexe de cette directive.

L'article 1er, paragraphe 5, a), de la directive 2000/31/CE prévoit que celle-ci ne s'applique pas au domaine de la fiscalité.

B.36. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale estime que la disposition attaquée relève du domaine de la fiscalité et qu'à ce titre, elle est exclue du champ d'application de la directive 2000/31/CE.

La partie requérante soutient que la disposition attaquée ne relève pas du domaine de la fiscalité au sens de cette disposition et que la directive 2000/31/CE est applicable. Selon la partie requérante, le domaine de la fiscalité concerne uniquement le régime fiscal des services de la société de l'information.

B.37.1. Il ressort des considérants 12 et 13 de la directive 2000/31/CE précités que le domaine de la fiscalité, qui est exclu du champ d'application de cette directive, concerne les aspects fiscaux des services de la société de l'information, notamment la taxe sur la valeur ajoutée prélevée sur ces services.

B.37.2. La disposition attaquée met à charge des prestataires du service de la société de l'information décrit en B.24.2 une obligation d'information, à la demande de l'administration fiscale, concernant l'identité et l'activité des prestataires du service de location d'hébergement touristique, en vue de faciliter la perception de la taxe régionale sur les établissements d'hébergement touristique, décrite en B.3.

Comme il est dit en B.4, les intermédiaires ne sont pas redevables de la taxe régionale, laquelle frappe le service de la location d'hébergement touristique, et non le service de la société de l'information décrit en B.24.2. La disposition attaquée ne constituant pas une taxe qui grève l'activité des prestataires du service de la société de l'information précité, elle ne règle pas, à première vue, les aspects fiscaux de ce service.

La disposition attaquée fait toutefois partie d'une réglementation fiscale. Elle contribue en outre à l'effectivité de celle-ci, en ce qu'elle vise à permettre à l'administration fiscale d'identifier les redevables de la taxe concernée et leurs revenus imposables.

B.37.3. Par l'arrêt qu'elle a rendu le 19 décembre 2019 dans l'affaire C-390/18, la Cour de justice a jugé qu'un service d'intermédiation tel que celui qui est offert par la partie requérante constitue un service de la société de l'information relevant de la directive 2000/31/CE (points 39-69).

Par ailleurs, par le même arrêt, la Cour de justice a jugé que l'obligation de notification préalable instaurée par l'article 3, paragraphe 4, b), second tiret, de la directive 2000/31/CE constitue « non pas une simple exigence d'information [...], mais une exigence procédurale de nature substantielle justifiant l'inopposabilité aux particuliers des mesures non notifiées restreignant la libre circulation des services de la société de l'information » (point 94, voy. aussi point 96).

Par cet arrêt, la Cour de justice ne s'est toutefois pas prononcée sur la notion de « domaine de la fiscalité », visée à l'article 1er, paragraphe 5, a), de la directive 2000/31/CE, ni sur la question de savoir si une réglementation telle que la disposition attaquée relève de cette notion.

B.37.4. L'article 267 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne habilite la Cour de justice à statuer, à titre préjudiciel, aussi bien sur l'interprétation des conventions et des actes des institutions de l'Union européenne que sur la validité de ces actes. En vertu du troisième alinéa de cette disposition, une juridiction nationale est tenue de saisir la Cour de justice lorsque ses décisions - comme celles de la Cour constitutionnelle - ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne. En cas de doute sur l'interprétation ou sur la validité d'une disposition du droit de l'Union européenne importante pour la solution d'un litige pendant devant une telle juridiction nationale, celle-ci doit, même d'office, poser une question préjudicielle à la Cour de justice.

B.37.5. Dès lors que le recours en annulation soulève un doute concernant la question de savoir si la disposition attaquée relève du domaine de la fiscalité au sens de la directive 2000/31/CE, il convient de poser à la Cour de justice la première question préjudicielle formulée dans le dispositif.

B.37.6. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale ne conteste pas que la disposition attaquée n'a pas donné lieu à une notification préalable à la Commission européenne et à l'État membre d'établissement de la partie requérante, à savoir l'Irlande.

En cas de réponse affirmative à la première question préjudicielle, il y a lieu de poser la deuxième question préjudicielle énoncée dans le dispositif.

b) L'obligation particulière d'information visée à l'article 15, paragraphe 2, de la directive 2000/31/CE.

B.38.1. Les articles 12 à 15 de la directive 2000/31/CE prévoient un régime d'exonération de responsabilité pour les prestataires de services de la société de l'information dans l'exercice de trois catégories d'activités (simple transport (« *Mere conduit* »), forme de stockage dite « *caching* » et hébergement).

Dans ce cadre, l'article 15, paragraphe 1, de cette directive pose le principe de l'absence d'obligation générale de surveillance à charge des intermédiaires. L'article 15, paragraphe 2, de la même directive permet aux États membres d'instaurer, à charge des prestataires de services de la société de l'information, une obligation particulière d'information à l'initiative du prestataire ou à la demande de l'autorité. Ainsi, les États membres sont autorisés à instaurer, pour les prestataires de services de la société de l'information, l'obligation de communiquer aux autorités compétentes, à leur demande, « les informations permettant d'identifier les destinataires de leurs services avec lesquels ils ont conclu un accord d'hébergement ».

B.38.2. L'article 15 de la directive 2000/31/CE a été transposé à l'article XII.20 du Code de droit économique, qui dispose :

« § 1er. Pour la fourniture des services visés aux articles XII.17, XII.18 et XII.19, les prestataires n'ont aucune obligation générale de surveiller les informations qu'ils transmettent ou stockent, ni aucune obligation générale de rechercher activement des faits ou des circonstances révélant des activités illicites.

Le principe énoncé à l'alinéa 1er ne vaut que pour les obligations à caractère général. Il n'empêche pas les autorités judiciaires compétentes d'imposer une obligation temporaire de surveillance dans un cas spécifique, lorsque cette possibilité est prévue par une loi.

§ 2. Les prestataires visés au paragraphe 1er ont l'obligation d'informer sans délai les autorités judiciaires ou administratives compétentes des activités illicites alléguées qu'exerceraient les destinataires de leurs services, ou des informations illicites alléguées que ces derniers fourniraient.

Sans préjudice d'autres dispositions légales ou réglementaires, les mêmes prestataires sont tenus de communiquer aux autorités judiciaires ou administratives compétentes, à leur demande, toutes les informations dont ils disposent et utiles à la recherche et à la constatation des infractions commises par leur intermédiaire ».

En cas de refus de collaboration, le prestataire est passible d'une amende pénale de 26 à 25 000 euros (articles XV.118, 3°, et XV.70, alinéa 4, du Code de droit économique).

B.39.1. La disposition attaquée exige des prestataires des services de la société de l'information qu'ils communiquent à l'administration fiscale des informations permettant d'identifier les destinataires de leurs services ainsi que des informations qui concernent l'activité de ceux-ci, à savoir : « les données de l'exploitant et les coordonnées des établissements d'hébergement touristique » ainsi que « le nombre de nuitées et d'unités d'hébergement exploitées durant l'année écoulée ».

Il y a lieu de déterminer si l'article 15, paragraphe 2, de la directive 2000/31/CE est applicable à la disposition attaquée. Dans l'affirmative, il y a lieu de déterminer si cette disposition autorise une obligation d'information à charge des prestataires de services de l'information telle que celle qui est prévue par la disposition attaquée.

B.39.2. Avant de statuer quant au fond, compte tenu de l'obligation de la Cour d'interroger, même d'office, la Cour de justice de l'Union européenne en cas de doute sur l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union européenne importante pour la solution d'un litige, la Cour doit poser à la Cour de justice la troisième question préjudicielle énoncée dans le dispositif.

B.40. Dans l'attente de l'arrêt de la Cour de justice, la Cour sursoit à statuer sur les autres moyens.

Par ces motifs,

la Cour,

avant de statuer quant au fond,

pose à la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles suivantes :

1. L'article 1er, paragraphe 5, a), de la directive 2000/31/CE du Parlement européen et du Conseil du 8 juin 2000 ' relative à certains aspects juridiques des services de la société de l'information, et notamment du commerce électronique, dans le marché intérieur ' doit-il être interprété en ce sens qu'une législation nationale qui oblige les prestataires d'un service d'intermédiation qui a pour objet, au moyen d'une plateforme électronique, de mettre en relation, contre rémunération, des locataires potentiels avec des loueurs professionnels ou non professionnels proposant des prestations d'hébergement de courte durée, à communiquer, sur demande écrite de l'administration fiscale et sous peine d'amende administrative, ' les données de l'exploitant et les coordonnées des établissements d'hébergement touristique, ainsi que le nombre de nuitées et d'unités d'hébergement exploitées durant l'année écoulée ', dans le but d'identifier les redevables d'une taxe régionale sur les établissements d'hébergement touristique et leurs revenus imposables, relève du ' domaine de la fiscalité ' et doit, par conséquent, être considérée comme étant exclue du champ d'application de cette directive ?

2. En cas de réponse affirmative à la première question, les articles 1er à 3 de la directive 2006/123/CE du Parlement européen et du Conseil du 12 décembre 2006 ' relative aux services dans le marché intérieur ' doivent-ils être interprétés en ce sens que cette directive s'applique à une législation nationale telle que celle qui est décrite dans la première question préjudicielle ? Le cas échéant, l'article 56 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne doit-il être interprété comme s'appliquant à une telle législation ?

3. L'article 15, paragraphe 2, de la directive 2000/31/CE doit-il être interprété comme s'appliquant à une législation nationale telle que celle qui est décrite dans la première question préjudicielle et comme autorisant une telle législation ?

Ainsi rendu en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 26 novembre 2020.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

F. Daoût