



Cour constitutionnelle

**Arrêt n° 148/2022**  
**du 17 novembre 2022**  
**Numéro du rôle : 6708**

*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 P. Nihoul et L. Lavrysen, des juges T. Giet, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, T. Detienne, D. Pieters, S. de Bethune, E. Bribosia et W. Verrijdt, et, conformément à l'article 60bis de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du juge émérite J.-P. Moerman, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président P. Nihoul,

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).

Par l'arrêt interlocutoire n° 155/2020 du 26 novembre 2020, publié au Moniteur belge du 29 décembre 2020, deuxième édition, la Cour a posé 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 ? ».

Par arrêt du 27 avril 2022 dans l'affaire C-674/20, la Cour de justice de l'Union européenne a répondu aux questions.

Par ordonnance du 4 mai 2022, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs T. Giet et W. Verrijdt, a décidé :

- de rouvrir les débats,
- d'inviter les parties à exposer, dans un mémoire complémentaire à introduire le 3 juin 2022 au plus tard et à communiquer aux autres parties dans le même délai, leur point de vue sur l'incidence de l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne précité sur le recours en annulation,
- 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 la présente ordonnance, à être entendue, et
- qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 8 juin 2022 et l'affaire mise en délibéré.

Des mémoires complémentaires ont été introduits par :

- la partie requérante;
- le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, assisté et représenté par Me C. Molitor, avocat au barreau de Bruxelles.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 8 juin 2022.

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 -

A.1. La position des parties a été présentée dans la partie A de l'arrêt de la Cour n° 155/2020 du 26 novembre 2020, à laquelle il est renvoyé.

A.2. Dans le mémoire complémentaire qu'elle a introduit à la suite de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 27 avril 2022 en cause de *Airbnb Ireland UC c. Région de Bruxelles-Capitale* (C-674/20), la partie requérante expose que le fait que la Cour de justice ait jugé qu'une mesure nationale telle que l'article 12 de l'ordonnance du 23 décembre 2016 ne constitue pas une restriction à la libre prestation des services au sens de l'article 56 Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : le TFUE) est sans incidence sur l'examen des deuxième et troisième moyens.

En ce qui concerne le deuxième moyen, premièrement, les États membres disposent d'une marge de manœuvre limitée quant au régime de coopération prévu par 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 », d'autant que la disposition attaquée fait partie d'une réglementation fiscale. Il ressort par ailleurs de la jurisprudence de la Cour de justice que ce régime de coopération est obligatoire pour les États membres. Deuxièmement, une situation dans laquelle une autorité administrative souhaite obtenir des informations fiscales auprès d'une entreprise établie dans un autre État membre relève du champ d'application de la directive 2011/16/UE. Troisièmement, des mesures unilatérales qui vont au-delà du régime de coopération mis en place par cette directive ou qui dérogent à celle-ci sont contraires à cette directive et au principe de coopération loyale. Elles portent en outre atteinte à la souveraineté fiscale des États membres et au principe de la territorialité de l'impôt.

En ce qui concerne le troisième moyen, premièrement, l'obligation de notification préalable visée à 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 » est subordonnée non pas à la condition que le projet de mesure envisagé constitue effectivement une restriction à la libre circulation, mais à celle que le projet de mesure puisse être qualifié de « projet de règle technique ». Des projets de dispositions nationales comparables à celui de la disposition attaquée ont d'ailleurs été notifiés à la Commission européenne, qui a suspendu leur adoption et leur mise en œuvre en vertu de l'article 6 de la directive (UE) 2015/1535. Deuxièmement, le domaine de la fiscalité n'est pas exclu du champ d'application de la directive (UE) 2015/1535. Le fait que cette directive ait été adoptée sur le fondement de l'article 114 du TFUE n'y change rien. L'applicabilité de la directive (UE) 2015/1535 ressortirait du document de la Commission européenne intitulé « Orientations pratiques sur la définition et la notification des 'mesures fiscales ou financières' aux fins de la Directive (UE) 2015/1535 ». La disposition attaquée serait exclue du régime dérogatoire visé à l'article 7, paragraphe 4, de la directive (UE) 2015/1535. La Commission européenne aurait confirmé que les mesures imposant des obligations d'information aux intermédiaires afin d'assurer le respect d'une obligation fiscale sont exclues de la notion de « mesure fiscale » au sens de cette directive. Troisièmement, la Cour de justice est actuellement saisie d'une question préjudicielle relative à l'applicabilité de la directive (UE) 2015/1535 à une réglementation de droit italien qui impose un devoir d'information en matière fiscale aux plateformes en ligne actives dans le secteur de la location à court terme (C-83/21, *Airbnb Ireland UC et Airbnb Payments UK Ltd c. Agenzia delle Entrate*). La partie requérante estime que la Cour ne pourrait pas rejeter le présent recours en annulation avant le prononcé de l'arrêt de la Cour de justice dans l'affaire C-83/21.

La partie requérante observe que les sixième et septième moyens, qui portent sur des questions distinctes de celles que la Cour de justice a examinées dans son arrêt du 27 avril 2022 (C-674/20), ne sont pas affectés par les enseignements de cet arrêt.

A.3. Dans son mémoire complémentaire, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale fait valoir qu'il ressort de l'arrêt de la Cour de justice du 27 avril 2022 dans l'affaire C-674/20 que les quatrième et cinquième moyens ne sont pas fondés. Il estime que cet arrêt est sans incidence sur les deuxième, troisième, sixième et septième moyens. Il se réfère à cet égard aux développements qu'il a exposés dans ses précédents mémoires.

- B -

B.1.1. Le 6 juillet 2017, la société de droit irlandais « Airbnb Ireland UC » a introduit un recours en annulation contre 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 ».

Cette disposition oblige les prestataires de services d'intermédiation immobilière, et notamment les responsables de plateformes électroniques d'hébergement, à transmettre à l'administration fiscale de la Région de Bruxelles-Capitale, sur demande écrite de celle-ci, certaines données relatives à l'identité et à l'activité des exploitants des établissements d'hébergement touristique situés en Région de Bruxelles-Capitale qui font appel à leurs services d'intermédiation (données de l'exploitant, coordonnées des établissements d'hébergement touristique, nombre de nuitées et nombre d'unités d'hébergement exploitées). Les informations ainsi obtenues doivent permettre ensuite à l'administration fiscale régionale de percevoir auprès de ces exploitants la taxe régionale sur les établissements d'hébergement touristique établie aux articles 3 et 4 de l'ordonnance du 23 décembre 2016.

B.1.2. Par son ordonnance du 5 juin 2019, la Cour a décidé que la présente affaire ne pouvait pas encore être déclarée en état et a invité les parties à se prononcer dans un mémoire

complémentaire sur l'incidence, sur celle-ci, de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne dans l'affaire en cause *X c. YA, Airbnb Ireland UC, Hôtelière Turenne SAS, Association pour un hébergement et un tourisme professionnels (AHTOP), Valhotel* (C-390/18).

Par son arrêt rendu en grande chambre le 19 décembre 2019 dans l'affaire C-390/18, la Cour de justice a jugé qu'un service d'intermédiation tel que celui offert par *Airbnb* constitue un service de la société de l'information relevant 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).

B.1.3. Par son arrêt interlocutoire n° 155/2020 du 26 novembre 2020, la Cour a rejeté le premier moyen, pris de la violation des règles répartitrices de compétences (B.20 à B.30).

Elle a par ailleurs interrogé la Cour de justice dans le cadre de l'examen du quatrième moyen (B.31 à B.40).

Il est renvoyé aux considérants B.1.1 à B.13 et B.17 de cet arrêt quant à la disposition attaquée et à son contexte, et aux considérants B.14 à B.16 en ce qui concerne le rejet de l'exception d'irrecevabilité relative aux deuxième à cinquième moyens.

B.1.4. La Cour examine d'abord les quatrième et cinquième moyens, compte tenu des réponses apportées par la Cour de justice aux questions que la Cour lui a posées par son arrêt n° 155/2020, avant d'examiner les deuxième, troisième, sixième et septième moyens.

#### *Quant au quatrième moyen*

B.2. 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, auxquelles les États membres peuvent prendre des mesures restreignant la libre circulation des services de la société de l'information.

B.3.1. Les considérants 12 et 13 de la directive 2000/31/CE énoncent :

« (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 ».

B.3.2. L'article 1er de cette directive, intitulé « Objectif et champ d'application », 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.

[...]

5. La présente directive n'est pas applicable :

a) au domaine de la fiscalité;

[...] ».

B.3.3. L'article 3, paragraphes 2 et 4, de cette directive prévoit :

« 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.

[...]

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 ».

Selon l'article 3, paragraphe 4, a), une dérogation à l'interdiction de restreindre la libre circulation des services de la société de l'information n'est possible, sous réserve de son caractère proportionné à l'objectif poursuivi, que pour des raisons tenant à l'ordre public, à la protection de la santé publique, à la sécurité publique ou à la protection des consommateurs. Selon l'article 3, paragraphe 4, b), l'État membre est par ailleurs tenu, avant de prendre une mesure restreignant la libre circulation des services de la société de l'information, d'une part, de demander à l'État membre dans lequel le prestataire de services de la société de l'information

est établi de prendre des mesures et, d'autre part, de notifier à cet État membre et à la Commission son intention de prendre de telles mesures.

B.4.1. Avant de statuer quant au fond sur la violation, alléguée, du principe d'égalité et de non-discrimination, lu en combinaison avec la directive 2000/31/CE, en ce que les intermédiaires qui sont des prestataires de services de la société de l'information seraient privés des garanties contenues dans l'article 3, paragraphe 4, de cette directive, la Cour, par son arrêt n° 155/2020, a posé 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 ? ».

B.4.2. Par son arrêt du 27 avril 2022 en cause de *Airbnb Ireland UC c. Région de Bruxelles-Capitale* (C-674/20), la Cour de justice de l'Union européenne a répondu à la première question préjudicielle comme suit :

« 26. Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 1er, paragraphe 5, sous a), de la directive 2000/31 doit être interprété en ce sens qu'une disposition d'une réglementation fiscale d'un État membre faisant obligation aux intermédiaires, s'agissant des établissements d'hébergement touristique situés dans une région de cet État membre pour lesquels ils se posent en intermédiaire ou mènent une politique de promotion, de communiquer à l'administration fiscale, à la demande écrite de cette dernière, 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 au cours de l'année écoulée, doit être considérée comme étant indissociable, quant à sa nature, de la réglementation dont elle fait partie et, partant, relève du ' domaine de la fiscalité ', qui est expressément exclu du champ d'application de cette directive.

27. Premièrement, il y a lieu de rappeler que la directive 2000/31 a été adoptée sur le fondement, notamment, de l'article 95 CE, dont les termes ont été repris à l'article 114 TFUE, qui exclut de son champ d'application, à son paragraphe 2, les ' dispositions fiscales '. Dans l'arrêt du 29 avril 2004, *Commission/Conseil* (C-338/01, EU:C:2004:253, point 63), la Cour a indiqué que ces termes couvraient non seulement tous les domaines de la fiscalité, sans distinguer les types d'impôts ou de taxes concernés, mais aussi tous les aspects de cette matière, qu'il s'agisse de règles matérielles ou procédurales. Elle a également précisé que les modalités de recouvrement des impositions de quelque nature que ce soit ne pouvaient être dissociées du système de taxation ou d'imposition auquel celles-ci se rattachent (arrêt du 29 avril 2004, *Commission/Conseil*, C-338/01, EU:C:2004:253, point 66).

28. Deuxièmement, cette interprétation ressort également de la place de ces dispositions au sein des traités. L'article 114, paragraphe 2, TFUE fait en effet partie du chapitre 3, intitulé ' Le rapprochement des législations ', qui suit un chapitre 2, dénommé ' Dispositions fiscales ', au sein du titre VII, ayant pour objet ' [l]es règles communes sur la concurrence, la fiscalité et le rapprochement des législations ', du traité FUE. Par conséquent, tout ce qui a trait audit chapitre 3, à savoir le rapprochement des législations, ne porte pas, et ne peut porter, sur ce qui relève dudit chapitre 2, à savoir les dispositions fiscales.

29. Troisièmement, le même raisonnement prévaut s'agissant du droit dérivé adopté sur le fondement de l'article 95 CE, puis de l'article 114 TFUE. C'est, en outre, ce qui ressort de l'interprétation littérale des termes vastes employés à l'article 1er, paragraphe 5, sous a), de la directive 2000/31, à savoir le ' domaine de la fiscalité ', lesquels appellent donc une interprétation large, comme la Cour l'a reconnu, par exemple, au sujet de la notion de ' domaine des transports ', plus étendue que celle de ' services de transports ' (arrêt du 15 octobre 2015, *Grupo Itevelesa e.a.* C-168/14, EU:C:2015:685, point 41).

30. Quatrièmement, ces considérations sont corroborées par la lecture des considérants 12 et 13 de la directive 2000/31, qui énoncent que cette directive exclut de son champ d'application ' la fiscalité ' et que ladite directive ' n'a pas pour but d'établir des règles en matière d'obligations fiscales '.

31. En l'occurrence, il est constant que des services tels que ceux fournis par Airbnb Ireland sont des services de la société de l'information, relevant de la directive 2000/31, la Cour ayant ainsi défini un service d'intermédiation ayant 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 (arrêt du 19 décembre 2019, *Airbnb Ireland* C-390/18, EU:C:2019:1112, points 49 et 69).

32. Toutefois, ainsi que la juridiction de renvoi l'a relevé, l'applicabilité de cette directive au litige au principal est subordonnée à la condition que l'article 12 de l'ordonnance du 23 décembre 2016, qui fait obligation aux intermédiaires, pour les établissements d'hébergement touristique situés dans la Région de Bruxelles-Capitale pour lesquels ils se posent en intermédiaire ou mènent une politique de promotion, de communiquer à l'administration fiscale, sur demande écrite de cette dernière, 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, ne puisse être considéré comme relevant du ' domaine de la fiscalité ', à défaut de quoi il se trouverait hors du champ d'application de la directive 2000/31, conformément à l'article 1er, paragraphe 5, sous a), de cette dernière.

33. À cet égard, il convient de souligner que, s'il est exact que l'article 12 de l'ordonnance du 23 décembre 2016 s'adresse non pas en lui-même aux redevables de la taxe touristique forfaitaire, mais aux personnes ayant joué un rôle d'intermédiaire dans l'exploitation d'un hébergement touristique à titre onéreux, et que son objet est la fourniture d'informations à l'administration de la Région de Bruxelles-Capitale, sous peine d'amende, il n'en demeure pas moins que, en premier lieu, l'administration destinataire de ces informations est l'administration fiscale, en deuxième lieu, comme la juridiction de renvoi le souligne elle-même, cet article fait partie d'une réglementation fiscale, à savoir l'ordonnance du 23 décembre 2016, et, en troisième lieu, les informations dont cette disposition impose la transmission sont indissociables, quant à leur substance, de ladite réglementation, puisqu'elles seules sont de nature à identifier le redevable effectif de ladite taxe, l'assiette de cette dernière, à savoir le lieu de l'hébergement à domicile, le nombre d'unités d'hébergement ainsi que le nombre de nuitées et, par conséquent, son montant.

34. Il convient donc de répondre à la première question qu'une disposition d'une réglementation fiscale d'un État membre faisant obligation aux intermédiaires, s'agissant des établissements d'hébergement touristique situés dans une région de cet État membre pour lesquels ils se posent en intermédiaire ou mènent une politique de promotion, de communiquer à l'administration fiscale régionale, à la demande écrite de cette dernière, 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 au cours de l'année écoulée, doit être considérée comme étant indissociable, quant à sa nature, de la réglementation dont elle fait partie et, partant, relève du ' domaine de la fiscalité ', qui est expressément exclu du champ d'application de la directive 2000/31 ».

B.4.3. Il ressort de cet arrêt que l'article 12 de l'ordonnance du 23 décembre 2016 doit être considéré comme étant indissociable, quant à sa nature, de la réglementation dont il fait partie et, dès lors, que cette disposition relève du « domaine de la fiscalité », lequel est expressément exclu du champ d'application de la directive 2000/31/CE.

B.4.4. Le quatrième moyen n'est pas fondé.

*Quant au cinquième moyen*

B.5. 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 l'obligation de donner suite à la demande d'informations de l'administration fiscale régionale prévue à l'article 12 de l'ordonnance du 23 décembre 2016 impose une restriction non raisonnablement justifiée à la libre prestation des services.

B.6.1. Par son arrêt du 27 avril 2022 en cause de *Airbnb Ireland UC c. Région de Bruxelles-Capitale* (C-674/20), la Cour de justice de l'Union européenne a répondu à la deuxième question préjudicielle, citée en B.4.1, comme suit :

« 39. Par la seconde partie de sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si une réglementation telle que celle en cause au principal, qui fait obligation aux prestataires de services d'intermédiation immobilière, indépendamment de leur lieu d'établissement et de la manière dont ils s'entremettent, s'agissant des établissements d'hébergement touristique situés dans une région de l'État membre concerné pour lesquels ils se posent en intermédiaire ou mènent une politique de promotion, de communiquer à l'administration fiscale régionale, à la demande écrite de cette dernière, 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 au cours de l'année écoulée, se heurte ou non à l'interdiction posée à l'article 56 TFUE.

40. Tout d'abord, il convient de souligner que l'article 12 de l'ordonnance du 23 décembre 2016 instaure une obligation de donner suite à une demande d'informations des autorités fiscales à l'égard de tous les intermédiaires dont l'activité concerne des établissements d'hébergement touristique situés dans la Région de Bruxelles-Capitale, indépendamment du lieu d'établissement de ces intermédiaires et, par conséquent, quel que soit l'État membre dans lequel ils sont établis, sans que soit non plus pertinente la manière dont ces opérateurs économiques s'entremettent, par voie numérique ou selon d'autres modes de mise en relation.

41. Une telle réglementation n'est donc pas discriminatoire et ne porte pas, en tant que telle, sur les conditions de la prestation de services d'intermédiation, mais fait seulement obligation aux prestataires de services, une fois cette prestation réalisée, d'en conserver les données aux fins de l'exacte perception des taxes se rapportant à la location des biens en cause auprès des propriétaires concernés.

42. À ce sujet, il ressort d'une jurisprudence constante qu'une législation nationale opposable à tous les opérateurs exerçant des activités sur le territoire national, n'ayant pas pour objet de régler les conditions concernant l'exercice de la prestation des services des entreprises concernées et dont les effets restrictifs qu'elle pourrait produire sur la libre prestation des services sont trop aléatoires et trop indirects pour que l'obligation qu'elle édicte puisse être

regardée comme étant de nature à entraver cette liberté, ne se heurte pas à l'interdiction posée à l'article 56 TFUE (arrêt du 8 mai 2014, *Pelckmans Turnhout*, C-483/12, point 25 et jurisprudence citée).

43. Tout en admettant ce caractère non discriminatoire en théorie, Airbnb Ireland estime que, en pratique, l'article 12 de l'ordonnance du 23 décembre 2016 affecte plus particulièrement des services d'intermédiation tels que ceux qu'elle assure.

44. Certes, l'évolution des moyens technologiques ainsi que la configuration actuelle du marché de la prestation de services d'intermédiation immobilière aboutissent au constat que les intermédiaires fournissant leurs prestations au moyen d'un portail télématique sont susceptibles de faire face, en application d'une réglementation telle que celle en cause au principal, à une obligation de transmission de données à l'administration fiscale plus fréquente et plus importante que celle pesant sur d'autres intermédiaires. Toutefois, cette obligation plus grande n'est que le reflet d'un nombre de transactions plus important auxquelles lesdits intermédiaires procèdent et de leur part de marché respective. Il n'en résulte, par conséquent, aucune discrimination.

45. Ensuite, il y a lieu de relever que, par leur nature même, les obligations fiscales entraînent des charges supplémentaires pour les prestataires de services.

46. Or, la Cour a eu l'occasion de souligner que ne sont pas visées à l'article 56 TFUE 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 les États membres et celle interne à un État membre (voir arrêt du 22 novembre 2018, *Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank*, C-625/17, EU:C:2018:939, point 32 et jurisprudence citée).

47. Enfin, même si l'obligation faite à tous les intermédiaires de fournir des informations à l'administration fiscale, lorsque celle-ci en fait la demande, concernant 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 au cours de l'année écoulée, peut engendrer des coûts supplémentaires, notamment liés à la recherche et au stockage des données concernées, il convient de remarquer, surtout dans le cas de services d'intermédiation fournis par voie numérique, que les données en cause sont mémorisées par des intermédiaires tels que Airbnb Ireland, de sorte que, en toute hypothèse, le coût supplémentaire qu'engendre cette obligation pour ces intermédiaires apparaît réduit.

48. Il suffit, à cet égard, de se reporter aux déclarations de celle-ci dans le cadre de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 19 décembre 2019, *Airbnb Ireland* (C-390/18, EU:C:2019:1112), selon lesquelles elle indiquait offrir en tant que service ' un système de notation des loueurs et des locataires accessible aux futurs loueurs et locataires ', ce qui implique, mécaniquement, la conservation des données s'y rapportant.

49. Il y a donc lieu de répondre à la seconde partie de la deuxième question qu'une réglementation telle que celle en cause au principal, qui fait obligation aux prestataires de services d'intermédiation immobilière, indépendamment de leur lieu d'établissement et de la manière dont ils s'entremettent, s'agissant des établissements d'hébergement touristique situés dans une région de l'État membre concerné pour lesquels ils se posent en intermédiaire ou mènent une politique de promotion, de communiquer à l'administration fiscale régionale, à la

demande écrite de cette dernière, 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 au cours de l'année écoulée, ne se heurte pas à l'interdiction posée à l'article 56 TFUE ».

B.6.2. Il ressort de cet arrêt que l'article 12 de l'ordonnance du 23 décembre 2016 n'est pas discriminatoire, dès lors qu'il s'applique à tous les intermédiaires dont l'activité concerne des établissements d'hébergement touristique situés dans la Région de Bruxelles-Capitale, indépendamment de leur lieu d'établissement et, par conséquent, de l'État membre dans lequel ils sont établis, et indépendamment de la manière dont ces opérateurs économiques s'entretiennent.

La disposition attaquée ne porte par ailleurs pas, en tant que telle, sur les conditions de la prestation de services d'intermédiation, mais fait seulement obligation aux prestataires de services, une fois cette prestation réalisée, d'en conserver les données aux fins de l'exacte perception des taxes se rapportant à la location des biens en cause auprès des propriétaires concernés. Par conséquent, conformément à la jurisprudence constante de la Cour de justice rappelée au point 42 de son arrêt, précité, du 27 avril 2022 (C-674/20), la disposition attaquée n'est pas de nature à entraver la libre prestation des services garantie par l'article 56 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : le TFUE).

B.6.3. Le cinquième moyen n'est pas fondé.

#### *Quant au deuxième moyen*

B.7.1. 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 TFUE, 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) et avec le principe de la territorialité de l'impôt. La partie requérante critique l'article 12 de l'ordonnance du 23 décembre 2016 en ce qu'il autorise l'administration fiscale à adresser directement des demandes d'informations à des intermédiaires établis dans un autre État membre sans que celle-ci doive recourir au mécanisme d'« échange d'informations sur demande » prévu aux articles 5 à 7 et 20 de la directive 2011/16/UE,

démontrer que ce mécanisme est insuffisant pour assurer l'efficacité des contrôles fiscaux et garantir que les informations sollicitées sont « vraisemblablement pertinentes » pour l'administration fiscale au sens de l'article 1er, paragraphe 1, de cette directive.

Selon le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, les informations en cause concernent uniquement l'identité et l'activité des contribuables pour l'activité qu'ils exercent sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale. Partant, elles ne relèvent pas de la compétence fiscale d'un autre Etat membre, de sorte que la directive 2011/16/UE n'est pas applicable et qu'il n'est pas non plus porté atteinte au principe de la territorialité de l'impôt.

B.7.2. La partie requérante n'explique pas en quoi la disposition attaquée violerait l'article 63 du TFUE, qui garantit la libre circulation des capitaux.

En ce qu'il est pris d'une violation de cette disposition, le deuxième moyen est irrecevable.

B.8.1. La directive 2011/16/UE (aussi désignée, en anglais, « Directive on Administrative Cooperation » ou, de manière abrégée, « DAC ») établit des règles et procédures d'échange d'informations entre les administrations fiscales des États membres.

B.8.2. Cette directive a été modifiée pour la dernière fois par la directive (UE) 2021/514 du Conseil du 22 mars 2021 « modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal » (aussi désignée « DAC 7 », ci-après : la directive (UE) 2021/514), qui est entrée en vigueur le 14 avril 2021 (article 3).

L'article 8*bis quater*, paragraphe 1, de la directive 2011/16/UE, tel qu'il a été introduit par l'article 1er, point 8), de la directive (UE) 2021/514, prévoit que les États membres imposent aux opérateurs de plateformes des obligations de déclaration en ce qui concerne les activités commerciales réalisées par leur intermédiaire. Le paragraphe 2 de la même disposition prévoit que l'autorité compétente d'un État membre dans lequel la déclaration est effectuée communique ensuite les informations déclarées, au moyen d'un échange automatique, à l'autorité compétente de l'État membre duquel le « Vendeur à déclarer », c'est-à-dire l'utilisateur de la plateforme concernée, est résident et, en cas de fourniture de services de

location de biens immobiliers, à l'autorité compétente de l'État membre dans lequel les biens immobiliers sont situés.

Les États membres doivent transposer cette disposition pour le 31 décembre 2022 au plus tard (article 2, paragraphe 1).

Les considérants 6 à 13 et 18 à 20 de la directive (UE) 2021/514 énoncent :

« (6) La numérisation de l'économie s'est développée rapidement au cours des dernières années. Cela s'est traduit par un nombre croissant de situations complexes liées à la fraude et à l'évasion fiscales. La dimension transfrontière des services proposés par l'intermédiaire d'opérateurs de plateformes a engendré un environnement complexe dans lequel il peut être difficile de faire appliquer les règles fiscales et de garantir le respect des obligations fiscales. Le respect des obligations fiscales est lacunaire et la valeur des revenus non déclarés est importante. Les administrations fiscales des États membres disposent d'informations insuffisantes pour évaluer et contrôler de manière correcte les revenus bruts perçus dans leur pays, qui proviennent d'activités commerciales réalisées avec l'intermédiation de plateformes numériques. Cela est particulièrement problématique lorsque les revenus ou le montant imposable passent par des plateformes numériques établies dans une autre juridiction.

(7) Les administrations fiscales demandent fréquemment des informations aux opérateurs de plateformes. Cela engendre des coûts administratifs et de mise en conformité considérables pour les opérateurs de plateformes. Parallèlement, certains États membres ont imposé une obligation de déclaration unilatérale, qui entraîne une charge administrative supplémentaire pour les opérateurs de plateformes, puisqu'ils doivent se conformer à de nombreuses normes nationales de déclaration. Il est donc essentiel d'introduire une obligation de déclaration normalisée qui s'appliquerait à l'ensemble du marché intérieur.

(8) Étant donné que la plupart des revenus ou montants imposables des vendeurs sur les plateformes numériques circulent de part et d'autre des frontières, la déclaration d'informations relatives à l'activité concernée donnerait des résultats positifs supplémentaires si ces informations étaient également communiquées aux États membres qui bénéficieraient d'un droit d'imposition sur les revenus perçus. En particulier, l'échange automatique d'informations entre les autorités fiscales est essentiel afin de fournir à ces dernières les informations nécessaires leur permettant de déterminer correctement l'impôt sur le revenu et la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dus.

(9) Afin de garantir le bon fonctionnement du marché intérieur, il convient que les règles en matière de déclaration soient à la fois efficaces et simples. Reconnaissant qu'il est difficile de détecter les faits générateurs de l'impôt qui surviennent dans le cadre d'une activité commerciale facilitée par l'intermédiaire de plateformes numériques et tenant également compte de la charge administrative supplémentaire que les administrations fiscales devraient supporter en pareils cas, il est nécessaire d'imposer aux opérateurs de plateformes une obligation de déclaration. Les opérateurs de plateformes sont mieux placés pour recueillir et vérifier les informations nécessaires concernant l'ensemble des vendeurs qui exploitent et utilisent une plateforme numérique précise.

(10) L'obligation de déclaration devrait s'appliquer tant aux activités transfrontières qu'aux activités non transfrontières, afin de garantir l'efficacité des règles en matière de déclaration, le bon fonctionnement du marché intérieur, des conditions de concurrence équitables et le respect du principe de non-discrimination. En outre, l'application des règles en matière de déclaration réduirait la charge administrative qui pèse sur les plateformes numériques.

(11) Compte tenu de l'utilisation répandue des plateformes numériques dans le cadre d'activités commerciales, tant par des personnes physiques que par des entités, il est primordial de veiller à ce que l'obligation de déclaration s'applique quelle que soit la nature juridique du vendeur. Néanmoins, il y a lieu de prévoir une exception pour les entités publiques, auxquelles l'obligation de déclaration ne devrait pas s'appliquer.

(12) La déclaration des revenus tirés de ces activités devrait fournir aux autorités fiscales des informations complètes nécessaires pour déterminer de manière correcte l'impôt sur le revenu dû.

(13) Dans un souci de simplification et d'atténuation des coûts de mise en conformité, il serait raisonnable d'imposer aux opérateurs de plateformes l'obligation de déclarer dans un seul État membre les revenus perçus par les vendeurs en utilisant la plateforme numérique.

[...]

(18) Afin de prévenir la fraude et l'évasion fiscales, il convient que la déclaration de l'activité commerciale inclue la location de biens immobiliers, les services personnels, la vente de biens et la location de tout mode de transport. Les activités menées par un vendeur agissant en tant que salarié de l'opérateur de plateforme ne devraient pas relever du champ d'application de cette déclaration.

(19) Dans l'optique de réduire les coûts de mise en conformité inutiles pour les vendeurs qui louent des biens immobiliers, telles que les chaînes hôtelières ou les voyagistes, il faudrait fixer un seuil, aux fins de l'obligation de déclaration, pour le nombre de locations par lot au-delà duquel l'obligation de déclaration ne s'appliquerait pas. Néanmoins, afin d'éviter le risque de contournement des obligations de déclaration par des intermédiaires qui apparaissent sur les plateformes numériques en tant que vendeur unique tout en gérant un grand nombre d'unités immobilières, il convient d'introduire des garanties appropriées.

(20) L'objectif de prévention de la fraude et l'évasion fiscales pourrait être garanti en imposant aux opérateurs de plateformes de déclarer les revenus perçus par l'intermédiaire de plateformes numériques à un stade précoce, avant que les autorités fiscales des États membres n'établissent leurs avis d'imposition annuels. Afin de faciliter le travail des autorités fiscales des États membres, les informations déclarées devraient être échangées dans le mois qui suit la déclaration. Afin de faciliter l'échange automatique d'informations et d'utiliser plus efficacement les ressources, les échanges d'informations devraient être effectués par voie électronique par l'intermédiaire du réseau commun de communication (CCN) existant, développé par l'Union ».

B.8.3. La constitutionnalité de la disposition attaquée doit être contrôlée au regard des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec les articles 1er, 5 à 7 et 20 de la directive 2011/16/UE, tels qu'ils étaient applicables avant les modifications introduites par la directive (UE) 2021/514.

B.8.4. Il ressort du préambule de la directive 2011/16/UE que cette directive vise à contribuer à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales, en renforçant la coopération entre les autorités fiscales nationales. Elle tend à permettre aux États membres d'établir correctement le montant des impôts et taxes dus dans le contexte d'une mobilité croissante des contribuables, de l'augmentation du nombre d'opérations transfrontalières et de l'internationalisation des instruments financiers. La directive 2011/16/UE s'appuie sur les acquis de la directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977 « concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs » (ci-après : la directive 77/799/CEE), qu'elle remplace :

« (1) À l'ère de la mondialisation, il est plus que jamais nécessaire pour les États membres de se prêter mutuellement assistance dans le domaine fiscal. La mobilité des contribuables, le nombre d'opérations transfrontalières et l'internationalisation des instruments financiers connaissent une évolution considérable, ce qui fait qu'il est difficile pour les États membres d'établir correctement le montant des impôts et taxes à percevoir. Cette difficulté croissante a des répercussions sur le fonctionnement des systèmes fiscaux et entraîne un phénomène de double imposition, lequel incite à la fraude et à l'évasion fiscales, tandis que les contrôles restent du ressort des autorités nationales. Le bon fonctionnement du marché intérieur s'en trouve menacé.

(2) C'est pourquoi un État membre ne peut gérer son régime fiscal interne sans disposer d'informations provenant d'autres États membres, notamment pour ce qui est de la fiscalité directe. Afin de surmonter les effets négatifs de ce phénomène, il est indispensable de mettre au point un nouveau mécanisme de coopération administrative entre les administrations fiscales des États membres. Il est nécessaire de disposer d'instruments propres à instaurer la confiance entre les États membres par l'établissement de règles, d'obligations et de droits identiques dans toute l'Union européenne.

(3) Dès lors, il convient d'adopter une approche totalement nouvelle, grâce à l'élaboration d'un nouveau texte conférant aux États membres la compétence nécessaire pour coopérer efficacement au niveau international en vue de surmonter les effets négatifs, sur le marché intérieur, d'une mondialisation sans cesse croissante.

[...]

(6) En raison du nombre et de l'importance des adaptations à apporter à la directive 77/799/CEE, une simple modification de la directive en vigueur ne serait pas suffisante pour atteindre les objectifs décrits ci-dessus. C'est pourquoi la directive 77/799/CEE

devrait être abrogée et remplacée par un nouvel instrument juridique. Il convient que cet instrument s'applique aux impôts directs et indirects qui ne sont pas encore couverts par d'autres dispositions législatives de l'Union. À cet effet, la présente directive est considérée comme l'instrument approprié aux fins d'une coopération administrative efficace.

(7) La présente directive s'appuie sur les acquis de la directive 77/799/CEE, mais prévoit au besoin des règles plus claires et plus précises régissant la coopération administrative entre les États membres afin de mettre en place, notamment en ce qui concerne l'échange d'informations, un champ plus large pour la coopération administrative entre les États membres. Des règles plus claires devraient en outre permettre, en particulier, de couvrir toutes les personnes morales et physiques dans l'Union, en prenant en compte l'éventail toujours croissant de dispositifs juridiques, y compris non seulement des dispositifs traditionnels tels que les trusts, les fondations et les fonds d'investissement, mais aussi tout nouvel instrument qui pourrait être établi par des contribuables dans les États membres.

[...]

(9) Il importe que les États membres échangent des informations concernant des cas particuliers lorsqu'un autre État membre le demande et fassent effectuer les recherches nécessaires pour obtenir ces informations. La norme dite de la ' pertinence vraisemblable ' vise à permettre l'échange d'informations en matière fiscale dans la mesure la plus large possible et, en même temps, à préciser que les États membres ne sont pas libres d'effectuer des ' recherches tous azimuts ' ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles concernent la situation fiscale d'un contribuable donné. Les règles de procédure énoncées à l'article 20 de la présente directive devraient être interprétées assez souplesment pour ne pas faire obstacle à un échange d'informations effectif.

[...]

(19) Les circonstances dans lesquelles un État membre requis peut refuser de transmettre des informations devraient être clairement définies et circonscrites, en tenant compte de certains intérêts privés qu'il convient de protéger ainsi que de l'intérêt public.

(20) En revanche, un État membre ne devrait pas refuser de transmettre des informations parce qu'il n'en tire lui-même aucun intérêt ou parce que les informations sont détenues par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire, ou encore parce qu'elles se rapportent à une participation au capital d'une personne.

(21) La présente directive contient des règles minimales et ne devrait donc pas porter atteinte à la faculté des États membres d'établir une coopération plus étendue avec d'autres États membres en vertu de leur législation nationale ou dans le cadre d'accords bilatéraux ou multilatéraux conclus avec d'autres États membres ».

B.8.5. L'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2011/16/UE, intitulé « Objet », dispose :

« La présente directive établit les règles et procédures selon lesquelles les États membres coopèrent entre eux aux fins d'échanger les informations vraisemblablement pertinentes pour

l'administration et l'application de la législation interne des États membres relative aux taxes et impôts visés à l'article 2 ».

L'article 2 de la directive 2011/16/UE, intitulé « Champ d'application », énonce :

« 1. La présente directive s'applique à tous les types de taxes et impôts prélevés par un État membre, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales.

2. Nonobstant le paragraphe 1, la présente directive ne s'applique pas à la taxe sur la valeur ajoutée et aux droits de douane, ni aux droits d'accises couverts par d'autres textes de législation de l'Union relatifs à la coopération administrative entre États membres. La présente directive ne s'applique pas non plus aux cotisations sociales obligatoires dues à l'État membre, à une de ses entités ou aux organismes de sécurité sociale de droit public.

3. Les taxes et impôts visés au paragraphe 1 ne sauraient en aucun cas être interprétés comme incluant :

a) les droits tels que les droits perçus pour des certificats ou d'autres documents délivrés par les pouvoirs publics; ou

b) les droits de nature contractuelle, tels que la contrepartie versée pour un service public.

4. La présente directive s'applique aux taxes et impôts visés au paragraphe 1 qui sont perçus sur le territoire auquel les traités s'appliquent en vertu de l'article 52 du traité sur l'Union européenne ».

L'article 5 de la même directive, intitulé « Procédure régissant l'échange d'informations sur demande », dispose :

« À la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise communique à l'autorité requérante les informations visées à l'article 1er , paragraphe 1, dont elle dispose ou qu'elle obtient à la suite d'enquêtes administratives ».

L'article 6 de la même directive, intitulé « Enquêtes administratives », dispose :

« 1. L'autorité requise fait effectuer toute enquête administrative nécessaire à l'obtention des informations visées à l'article 5.

2. La demande visée à l'article 5 peut comprendre une demande motivée portant sur une enquête administrative précise. Si l'autorité requise estime qu'aucune enquête administrative n'est nécessaire, elle informe immédiatement l'autorité requérante des raisons sur lesquelles elle se fonde.

3. Pour obtenir les informations demandées ou pour procéder à l'enquête administrative demandée, l'autorité requise suit les mêmes procédures que si elle agissait de sa propre initiative ou à la demande d'une autre autorité de son propre État membre.

[...] ».

L'article 7 de la même directive prévoit que les communications visées à l'article 5 de celle-ci doivent être effectuées le plus rapidement possible et, sauf cas particuliers, dans des délais de deux mois ou de six mois selon que l'autorité requise est déjà ou n'est pas déjà en possession des informations demandées.

L'article 20, paragraphe 1, de la directive 2011/16/UE prévoit, en ce qui concerne les demandes d'informations et d'enquêtes administratives introduites en vertu de l'article 5 de cette directive, l'utilisation, dans la mesure du possible, d'un formulaire adopté par la Commission. Le paragraphe 2 de cet article 20 est libellé comme suit :

« Les formulaires types visés au paragraphe 1 comportent au moins les informations suivantes, que doit fournir l'autorité requérante :

- a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;
- b) la finalité fiscale des informations demandées.

L'autorité requérante peut, dans la mesure où ils sont connus et conformément à l'évolution de la situation internationale, fournir les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise ».

B.9. La directive 2011/16/UE a été transposée dans le droit de la Région de Bruxelles-Capitale par l'ordonnance du 26 juillet 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 » (ci-après : l'ordonnance du 26 juillet 2013).

L'article 3 de l'ordonnance du 26 juillet 2013 dispose :

« § 1er. La présente ordonnance établit les règles et procédures selon lesquelles la Région de Bruxelles-Capitale et les autres Etats membres de l'Union européenne coopèrent entre eux aux fins d'échanger les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et

l'application de la législation interne de tous les Etats membres relative aux impôts mentionnés à l'article 4, § 1er.

La présente ordonnance énonce également les dispositions régissant l'échange des informations visées à l'alinéa premier par voie électronique.

§ 2. La présente ordonnance n'affecte pas l'application des règles relatives à l'entraide judiciaire réciproque en matière pénale. Elle ne porte pas non plus atteinte aux obligations dans les Etats membres en matière de coopération administrative plus étendue qui résulteraient d'autres instruments juridiques, y compris d'accords bilatéraux ou multilatéraux ».

L'article 4, § 1er, de la même ordonnance dispose :

« La présente ordonnance s'applique :

- à l'ensemble des taxes, impôts et droits quels qu'ils soient, perçus par ou pour le compte de la Région de Bruxelles-Capitale, sauf si leur perception et recouvrement sont assurés par le Service Public Fédéral Finances;

[...] ».

L'article 4, §§ 2 et 3, de la même ordonnance exclut de son champ d'application les taxes, impôts, cotisations et droits visés à l'article 2, paragraphes 2 et 3, de la directive 2011/16/UE.

L'article 7, alinéa 1er, de la même ordonnance dispose :

« L'autorité compétente interne peut, dans un cas particulier, demander à une autorité compétente de lui communiquer toutes les informations visées à l'article 3, dont celle-ci dispose ou qu'elle a obtenues à la suite d'une enquête administrative. La demande peut comprendre une demande motivée portant sur une enquête administrative précise ».

B.10.1. La taxe régionale sur les établissements d'hébergement touristique établie par l'ordonnance du 23 décembre 2016 est perçue par la Région de Bruxelles-Capitale sur le territoire de celle-ci. Elle ne relève pas des taxes et impôts exclus du champ d'application de la directive 2011/16/UE en vertu de l'article 2, paragraphes 2 et 3, de celle-ci. Elle relève dès lors du champ d'application de la directive 2011/16/UE.

L'article 5 de la directive 2011/16/UE prévoit toutefois une simple faculté, pour l'autorité requérante, de recourir à la procédure d'échange d'informations sur demande. Cet article 5

impose uniquement une obligation à l'autorité requise (C.J.U.E, grande chambre, 16 mai 2017, C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA*, point 62; grande chambre, 6 octobre 2020, C-245/19 et C-246/19, *Etat luxembourgeois c. B* et *Etat luxembourgeois c. B e.a.*, points 109 et 112; 25 novembre 2021, C-437/19, *Etat luxembourgeois c. L*, points 41 et 44. Voir aussi, à propos de l'article 2, paragraphe 1, de la directive 77/799/CEE, que l'article 5 de la directive 2011/16/UE a remplacé : C.J.U.E, 27 septembre 2007, C-184/05, *Twoh International BV*, point 32; 27 janvier 2009, C-318/07, *Hein Persche*, points 61 et 65; grande chambre, 22 octobre 2013, C-276/12, *Sabou*, point 33).

Pour autant que les intermédiaires puissent se prévaloir du bénéfice de l'application de la procédure d'échange d'informations sur demande visée à l'article 5 de la directive 2011/16/UE, le législateur ordonnancier n'enfreint pas les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec cette disposition, en ce qu'il ne prévoit pas l'utilisation de cette procédure en cas de demandes d'informations adressées aux intermédiaires qui sont établis dans un autre État membre de l'Union européenne. Pour le même motif, il n'y a pas lieu d'examiner la différence de traitement entre les intermédiaires établis dans un autre État membre dont l'activité concerne des établissements d'hébergement touristique situés dans la Région de Bruxelles-Capitale et « toute autre entité qui serait établie dans un autre État membre mais qui continuerait à bénéficier de l'application des mécanismes de coopération prévus dans la directive 2011/16/UE ».

La circonstance que la directive 2011/16/UE a récemment été modifiée par la directive (UE) 2021/514 afin d'imposer aux opérateurs de plateformes des obligations de déclaration et de prévoir un échange automatique d'informations entre administrations fiscales ne modifie pas cette conclusion.

Il résulte par ailleurs de l'examen du cinquième moyen que la disposition attaquée ne constitue pas une restriction à la libre prestation des services de la société de l'information au sens de l'article 56 du TFUE. La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne à laquelle la partie requérante se réfère est dès lors inapplicable en l'espèce.

La mesure introduite par la disposition attaquée n'est pas davantage contraire au principe de la territorialité de l'impôt, dès lors qu'elle vise à assurer l'effectivité d'une réglementation

fiscale qui dispose d'un point de rattachement avec le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale dans un contexte de services transfrontaliers.

B.10.2. Le deuxième moyen n'est pas fondé.

*Quant au troisième moyen*

B.11. 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 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 », 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 aurait dû être notifié à la Commission européenne.

B.12. L'article 1er, paragraphe 1, b), e), f) et g), de la directive (UE) 2015/1535 dispose :

« 1. 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.

[...]

e) ' règle relative aux services ', une exigence de nature générale relative à l'accès aux activités de services au sens du point b) et à leur exercice, notamment les dispositions relatives au prestataire de services, aux services et au destinataire de services, à l'exclusion des règles qui ne visent pas spécifiquement les services définis audit point.

Aux fins de la présente définition :

i) une règle est considérée comme visant spécifiquement les services de la société de l'information lorsque, au regard de sa motivation et du texte de son dispositif, elle a pour finalité et pour objet spécifiques, dans sa totalité ou dans certaines dispositions ponctuelles, de réglementer de manière explicite et ciblée ces services;

ii) une règle n'est pas considérée comme visant spécifiquement les services de la société de l'information si elle ne concerne ces services que d'une manière implicite ou incidente;

f) 'règle technique', une spécification technique ou autre exigence ou une règle relative aux services, y compris les dispositions administratives qui s'y appliquent, dont l'observation est obligatoire de jure ou *de facto*, pour la commercialisation, la prestation de services, l'établissement d'un opérateur de services ou l'utilisation dans un État membre ou dans une partie importante de cet État, de même que, sous réserve de celles visées à l'article 7, les dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres interdisant la fabrication, l'importation, la commercialisation ou l'utilisation d'un produit ou interdisant de fournir ou d'utiliser un service ou de s'établir comme prestataire de services.

Constituent notamment des règles techniques *de facto* :

[...]

iii) les spécifications techniques ou d'autres exigences ou les règles relatives aux services liées à des mesures fiscales ou financières qui affectent la consommation de produits ou de services en encourageant le respect de ces spécifications techniques ou autres exigences ou règles relatives aux services; ne sont pas concernées les spécifications techniques ou autres exigences ou les règles relatives aux services liées aux régimes nationaux de sécurité sociale.

[...]

g) 'projet de règle technique', le texte d'une spécification technique, ou d'une autre exigence ou d'une règle relative aux services, y compris de dispositions administratives, qui est élaboré dans le but de l'établir ou de la faire finalement établir comme une règle technique et qui se trouve à un stade de préparation où il est encore possible d'y apporter des amendements substantiels ».

En vertu de l'article 5, paragraphe 1, premier alinéa, de cette directive :

« Sous réserve de l'article 7, les États membres communiquent immédiatement à la Commission [européenne] tout projet de règle technique, sauf s'il s'agit d'une simple transposition intégrale d'une norme internationale ou européenne, auquel cas une simple information quant à la norme concernée suffit; ils adressent également à la Commission une notification concernant les raisons pour lesquelles l'établissement d'une telle règle technique est nécessaire, à moins que ces raisons ne ressortent déjà du projet ».

B.13.1. Constitue une « règle technique » au sens de l'article 1er, paragraphe 1, f), de la directive (UE) 2015/1535, notamment, une « règle relative aux services », telle qu'elle est définie à l'article 1er, paragraphe 1, e), de cette directive. Aux termes de cette définition, constitue une « règle relative aux services » une exigence de nature générale « relative à l'accès aux activités de services [de la société de l'information] et à leur exercice, notamment les

dispositions relatives au prestataire de services, aux services et au destinataire de services, à l'exclusion des règles qui ne visent pas spécifiquement de tels services ».

Les services tels que ceux que fournit *Airbnb* sont des services de la société de l'information au sens de la directive (UE) 2015/1535.

Comme la Cour de justice de l'Union européenne l'a jugé au point 41 de son arrêt, précité, du 27 avril 2022 (C-674/20), l'obligation de donner suite à la demande d'informations prévue par la disposition attaquée ne porte pas sur les conditions de la prestation des services d'intermédiation immobilière. Cette obligation n'a pas pour objet de réglementer l'accès ni l'exercice de ces services, mais de collecter les données nécessaires à la taxation de l'activité de location immobilière sous-jacente. Elle concerne ainsi les services de la société de l'information « d'une manière implicite ou incidente » au sens du second alinéa de la définition figurant à l'article 1er, paragraphe 1, *e*), de la directive (UE) 2015/1535.

Il s'ensuit que la disposition attaquée ne constitue pas une « règle technique » au sens de l'article 1er, paragraphe 1, *f*), de la directive (UE) 2015/1535.

Pour le surplus, comme l'a observé l'avocat-général dans ses conclusions présentées le 7 juillet 2022 dans l'affaire C-83/21, *Airbnb Ireland UC et Airbnb Payments UK Ltd c. Agenzia delle Entrate*, à propos d'une législation italienne qui imposait une obligation d'information analogue à l'obligation prévue par la disposition attaquée :

« 33. [...] *Airbnb* soutient que, en réalité, le régime fiscal litigieux a été conçu spécifiquement pour cibler les locations immobilières conclues par l'intermédiaire des plateformes en ligne telles que celle gérée par *Airbnb*. [...] il ressort clairement des informations figurant dans le dossier soumis à la Cour que le régime fiscal litigieux a été adopté afin de pallier à l'évasion fiscale de masse dans le secteur des locations immobilières de courte durée conclues entre particuliers. Or il est notoire que c'est grâce à ces plateformes en ligne, telles que celle gérée par *Airbnb*, et, donc, grâce aux services de la société de l'information que ce secteur a connu un développement aussi important. Si des intermédiaires opérant par d'autres moyens existent dans ce secteur, leurs parts de marché doivent [...] être minimales.

34. La situation en cause au principal concerne [...] non pas une simple application à des services de la société de l'information des règles préexistantes, applicables à des prestataires exerçant hors ligne, mais l'établissement de règles dont l'objectif est de résoudre des problèmes apparus spécifiquement dans l'environnement d'Internet et qui s'adressent donc spécifiquement aux prestataires de services en ligne.

35. Ainsi, [...] les obligations qui pèsent sur les intermédiaires en vertu du régime fiscal litigieux visent spécifiquement les services de la société de l'information, sans que la seule formulation technologiquement neutre des dispositions nationales en cause puisse modifier cette appréciation.

36. Cependant, cette analyse ne prend en compte qu'un seul aspect du problème, à savoir la simple affectation spécifique des prestataires de services de la société de l'information. Certes, une telle approche peut être suffisante dans la situation concernant des règles dont l'objectif est de réglementer les conditions mêmes de l'accès et de l'exercice d'une activité en ligne ou d'interdire une telle activité. En revanche, dans une situation telle que celle en cause dans l'affaire au principal, qui concerne des dispositions ayant un objectif différent, la très complexe définition de 'règle relative aux services' exige [...] une interprétation plus nuancée, afin de déterminer avec justesse si ces dispositions relèvent de l'obligation de notification et de la sanction qui accompagne cette obligation en cas de sa méconnaissance éventuelle, à savoir la non-opposabilité aux particuliers des dispositions qui auraient dû être notifiées.

37. Une telle interprétation plus nuancée requiert de déterminer si la disposition dont il est soutenu qu'elle constitue une règle technique a pour objectif spécifique de réglementer l'accès ou l'exercice d'un service de la société de l'information. En effet, la lecture combinée de l'article 1er, paragraphe 1, sous e), premier alinéa, et second alinéa, point i), de la directive 2015/1535 [...] amène à conclure que la formulation de cette seconde disposition, selon laquelle 'une règle est considérée comme visant spécifiquement les services de la société de l'information lorsque [...] elle a pour finalité et pour objet spécifiques [...] de réglementer de manière explicite et ciblée ces services', doit être comprise comme exigeant qu'une règle relative à de tels services ait pour finalité et objet spécifiques de réglementer de manière explicite et ciblée l'accès et l'exercice de ces services, c'est-à-dire les matières indiquées à cette première disposition.

[...]

39. [...] l'obligation de collecte et de fourniture d'informations [...] ne vise nullement à réglementer l'accès ou l'exercice du service d'intermédiation dans les locations immobilières de courte durée. En effet, la fourniture d'informations à l'administration fiscale n'a pas pour objectif de réglementer, ni même de contrôler, l'activité de l'intermédiaire, mais uniquement de réglementer celle de ses clients bailleurs. Cette obligation ne concerne donc l'activité de l'intermédiaire que 'de manière incidente', au sens de l'article 1er, paragraphe 1, sous e), premier alinéa, et second alinéa, point ii), de la directive 2015/1535. Si ladite obligation est la conséquence directe de l'exercice du service d'intermédiation concernant les biens immobiliers situés en Italie et mis en location par des personnes physiques, elle ne conditionne toutefois pas, contrairement à ce que soutient Airbnb, la possibilité d'exercer cette activité et ne détermine ni la façon ni les conditions de son exercice. La même obligation survient ex post du fait de l'exercice de l'activité et concerne non pas les relations de l'intermédiaire avec ses clients, mais uniquement celles avec l'administration fiscale.

[...]

42. L'argument selon lequel l'intermédiaire concerné se trouverait contraint d'adopter des procédures techniques et organisationnelles afin de se conformer aux obligations découlant du régime fiscal litigieux, soulevé par Airbnb, ne saurait modifier [l'] appréciation relative aux obligations en cause du point de vue de la directive 2015/1535. L'adoption de telles procédures constituerait, en effet, des mesures internes au prestataire concernant ses relations avec l'administration de l'État membre dans lequel est situé le lieu des prestations sous-jacentes à son service d'intermédiation. De telles mesures n'affectent cependant pas l'exercice de son propre service. Il en irait autrement uniquement si les obligations incidentes imposées à un prestataire des services le contraignaient à modifier les modalités de l'exercice de ce service, comme le fait de demander à ses clients des informations supplémentaires.

[...]

44. Lors de l'audience a également été débattue la question de savoir si les obligations découlant, pour les intermédiaires, du régime fiscal litigieux devraient être qualifiées de 'règles techniques *de facto*', au sens de l'article 1er, paragraphe 1, sous f), deuxième alinéa, point iii), de la directive 2015/1535, en tant que règles relatives aux services liées à des mesures fiscales.

45. Cependant, [...] de telles règles accompagnent des mesures fiscales qui ont pour objectif d'influencer la consommation de certains produits ou services tels que les produits moins nocifs pour l'environnement ou plus économes en énergie. Or tel n'est pas l'objectif du régime fiscal litigieux. En effet, l'objectif de celui-ci est uniquement [...] de faciliter le recouvrement d'impôts et de lutter contre l'évasion fiscale. Les obligations en cause sont donc des mesures fiscales au sens propre et ne sauraient être qualifiées de 'règles techniques *de facto*' ».

Ces observations valent tout autant pour la disposition attaquée.

B.13.2. Le troisième moyen n'est pas fondé.

*Quant au sixième moyen*

B.14. 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 européenne des droits de l'homme, en ce que l'article 12 de l'ordonnance du 23 décembre 2016 constitue une ingérence injustifiée, d'une part, dans le droit au respect de la vie privée et à la protection des données à caractère personnel des exploitants d'établissements d'hébergement touristique et, d'autre part, dans le droit à la vie privée des intermédiaires.

B.15.1. L'article 22 de la Constitution dispose :

« Chacun a droit au respect de sa vie privée et familiale, sauf dans les cas et conditions fixés par la loi.

La loi, le décret ou la règle visée à l'article 134 garantissent la protection de ce droit ».

L'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme dispose :

« 1. Toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de sa correspondance.

2. Il ne peut y avoir ingérence d'une autorité publique dans l'exercice de ce droit que pour autant que cette ingérence est prévue par la loi et qu'elle constitue une mesure qui, dans une société démocratique, est nécessaire à la sécurité nationale, à la sûreté publique, au bien-être économique du pays, à la défense de l'ordre et à la prévention des infractions pénales, à la protection de la santé ou de la morale, ou à la protection des droits et libertés d'autrui ».

B.15.2. Le droit au respect de la vie privée, tel qu'il est garanti par l'article 22 de la Constitution et par l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, a pour but essentiel de protéger les personnes contre les ingérences dans leur vie privée.

Ce droit a une portée étendue et comprend entre autres la protection des données à caractère personnel et des informations personnelles.

B.15.3. Le droit au respect de la vie privée des personnes morales englobe la protection de leurs secrets d'affaires.

Il n'est pas exclu que des secrets d'affaires incluent des informations à caractère personnel ou que de telles informations comprennent des secrets d'affaires.

B.15.4. L'article 22 de la Constitution et l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme exigent que toute ingérence des autorités dans le droit au respect de la vie privée et dans le droit à la protection des données à caractère personnel soit prescrite par une disposition législative suffisamment précise, qu'elle corresponde à un besoin social impérieux et qu'elle soit proportionnée à l'objectif légitime qu'elle poursuit.

B.15.5. Le législateur ordonnancier doit avoir égard à l'article 22, alinéa 1er, de la Constitution, en vertu duquel seul le législateur fédéral peut déterminer de manière générale dans quels cas et à quelles conditions le droit au respect de la vie privée peut être limité.

La circonstance qu'une ingérence dans la vie privée résulte de la réglementation d'une matière déterminée qui a été attribuée au législateur ordonnancier n'affecte certes pas cette compétence, mais ce dernier est tenu de respecter la réglementation fédérale générale, qui a valeur de réglementation minimale pour toute matière.

B.16.1. En prévoyant que les intermédiaires doivent communiquer à l'administration fiscale des données relatives à l'identification de leurs clients et au nombre de transactions effectuées par ceux-ci, la disposition attaquée porte atteinte au droit au respect de la vie privée de ces intermédiaires et des exploitants d'établissements d'hébergement touristique qui font appel à leurs services.

B.16.2. Toutefois, cette ingérence dans la vie privée est prévue par une disposition légale.

Le pouvoir d'investigation des fonctionnaires de l'administration fiscale régionale est limité par les objectifs qui consistent à établir correctement la taxe régionale sur les établissements d'hébergement touristique et à contrôler si les exploitants qui font appel à un intermédiaire se sont acquittés de l'obligation de déclaration prévue à l'article 7 de l'ordonnance du 23 décembre 2016.

Les catégories de données susceptibles d'être communiquées sont suffisamment délimitées. Il s'agit des « données de l'exploitant » entendues comme le nom, le prénom et l'adresse de celui-ci (*Doc. Parl.*, Parlement de la Région de Bruxelles-Capitale, 2016-2017, n° A-445/2, pp. 15-16), des « coordonnées des établissements d'hébergement touristique » et du « nombre de nuitées et d'unités d'hébergement exploitées durant l'année écoulée ». Comme l'observe le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, il ressort des termes « durant l'année écoulée » que la demande d'informations de l'administration fiscale ne peut porter que sur les transactions effectuées lors de l'exercice d'imposition précédant celui durant lequel la demande est formulée.

En ce que la disposition attaquée vise à la communication de données personnelles, ce qui constitue un traitement de données au sens du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 « relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données) » (ci-après : le RGPD), le législateur ordonnancier est lié par les garanties minimales de ce règlement.

L'absence de référence au RGPD dans la disposition attaquée n'y change rien, étant donné que ce règlement est directement applicable dans l'ordre juridique interne. Par ailleurs, rien dans la disposition attaquée ne permet de considérer que le législateur ordonnancier a méconnu les exigences du RGPD.

Les intermédiaires et les exploitants d'établissements d'hébergement touristique qui font appel à ceux-ci peuvent ainsi connaître de manière suffisamment précise les situations dans lesquelles les données des exploitants sont susceptibles d'être communiquées à l'administration fiscale.

B.16.3. La mesure attaquée poursuit des buts légitimes, qui consistent à établir correctement la taxe régionale sur les établissements d'hébergement touristique et à vérifier le respect, par les redevables de la taxe, de leurs obligations fiscales.

B.16.4. La mesure attaquée permet d'atteindre les objectifs poursuivis, dès lors que les informations transmises par les intermédiaires sont indispensables pour identifier les exploitants d'établissements d'hébergement touristique qui font appel à un intermédiaire, l'assiette de la taxe et son montant. La mesure attaquée ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire, puisque la demande d'informations est limitée aux données qui sont nécessaires à l'établissement de la taxe.

La communication des données à l'administration fiscale n'est pas automatique. Elle a uniquement lieu à la demande écrite de l'administration fiscale, dont les fonctionnaires sont tenus au secret professionnel.

L'ingérence dans le droit au respect de la vie privée des intermédiaires et des exploitants d'établissements d'hébergement touristique qui font appel à ceux-ci est raisonnablement justifiée.

B.16.5. Le sixième moyen n'est pas fondé.

*Quant au septième moyen*

B.17. Le septième moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison ou non 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, alinéa 2, de l'ordonnance du 23 décembre 2016 prévoit une amende d'un montant excessif, sans permettre à l'administration et au tribunal ni de choisir entre une sanction minimale et une sanction maximale, ni de tenir compte de circonstances atténuantes, de l'étendue des demandes d'informations et de la fréquence de celles-ci (première branche). Selon la partie requérante, cette disposition fait naître une différence de traitement injustifiée entre, d'une part, les intermédiaires qui sont actifs en Région de Bruxelles-Capitale et, d'autre part, ceux qui sont actifs en Région flamande ou en Région wallonne (deuxième branche), ainsi qu'une identité de traitement injustifiée entre les intermédiaires et les exploitants d'établissements d'hébergement touristique (troisième branche).

B.18. La Cour ne peut examiner la compatibilité de la disposition attaquée avec l'article 49, paragraphe 3, de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, lu en combinaison avec les articles 10 et 11 de la Constitution, qu'en ce que la disposition attaquée met en œuvre le droit de l'Union, conformément à l'article 51, paragraphe 1, de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (CJUE, grande chambre, 26 février 2013, C-617/10, *Åklagaren*, points 17 et suivants).

Comme il est dit en B.6.2, la disposition attaquée n'est pas de nature à porter atteinte à la libre prestation des services de la société de l'information. Par ailleurs, la directive 2011/16/UE,

telle qu'elle était applicable avant sa modification par la directive (UE) 2021/514, ne régissait pas les obligations de déclaration des opérateurs de plateformes à l'égard des administrations fiscales nationales ni, *a fortiori*, la sanction applicable en cas de manquement à ces obligations. Dès lors que la partie requérante ne démontre pas l'existence d'un lien de rattachement avec la mise en œuvre du droit de l'Union, le septième moyen est irrecevable en ce qu'il porte sur la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

B.19.1. Selon le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, l'amende prévue à l'alinéa 2 de la disposition attaquée aurait un caractère uniquement incitatif et indemnitaire et ne serait dès lors pas une sanction pénale au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme.

B.19.2. Une mesure constitue une sanction pénale au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme si elle a un caractère pénal selon sa qualification en droit interne ou s'il ressort de la nature de l'infraction, à savoir la portée générale et le caractère préventif et répressif de la sanction, qu'il s'agit d'une sanction pénale ou encore s'il ressort de la nature et de la sévérité de la sanction subie par l'intéressé qu'elle a un caractère punitif et donc dissuasif (CEDH, grande chambre, 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlande*, §§ 30-31; grande chambre, 10 février 2009, *Zolotoukhine c. Russie*, § 53; grande chambre, 15 novembre 2016, *A et B c. Norvège*, §§ 105-107).

B.19.3. L'amende introduite à l'alinéa 2 de la disposition attaquée est qualifiée en droit interne d'amende administrative. Elle sanctionne le manquement de l'intermédiaire à l'obligation d'information sur demande de l'administration fiscale visée à l'alinéa 1er de la disposition attaquée, qui a pour but de permettre l'établissement correct de la taxe. La qualification en droit interne n'est cependant pas déterminante aux fins de l'article 6 de la Convention (CEDH, 8 juin 1976, *Engel et autres c. Pays-Bas*, § 82; 9 octobre 2003, *Ezeh et Connors c. Royaume-Uni*, § 91)

En ce qui concerne la nature de l'infraction, l'amende concerne un groupe ayant un statut spécifique, à savoir les intermédiaires, et non l'ensemble des citoyens. Ce constat n'exclut

toutefois pas la disposition attaquée de l'application de l'article 6 sous son volet pénal (CEDH, 9 octobre 2003, *Ezeh et Connors c. Royaume-Uni*, § 103).

En ce qui concerne la nature et la sévérité de la sanction, il ressort du montant relativement élevé de l'amende que celle-ci présente un caractère essentiellement punitif et dissuasif.

B.19.4. Cette amende administrative a donc principalement un caractère répressif et est pénale au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Elle doit donc être conforme aux principes généraux du droit pénal.

Toutefois, cette amende n'est pas une peine au sens de l'article 1er du Code pénal, de telle sorte que les règles internes du droit pénal et de la procédure pénale ne lui sont pas, en tant que telles, applicables.

B.20.1. Les faits visés à l'article 12, alinéa 2, de l'ordonnance du 23 décembre 2016 ne constituent pas une infraction pénale et ne sont donc pas passibles de poursuites devant le tribunal correctionnel. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exige pas, dans ce cas, qu'un parallélisme existe en ce qui concerne les mesures d'individualisation de la peine.

Toutefois, il appartient à la Cour de vérifier si, en ce qu'il ne permet pas que s'appliquent à cette amende les règles permettant de respecter le principe de proportionnalité des sanctions pénales, compte tenu notamment des amendes déjà infligées à l'intermédiaire pour l'exercice d'imposition considéré, le législateur n'a pas méconnu les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à cette Convention.

B.20.2. Le principe de la proportionnalité des sanctions pénales ou administratives implique que la sanction prononcée par le juge ou par l'autorité administrative doit se trouver dans un rapport raisonnable de proportionnalité avec l'infraction qu'elle punit, compte tenu des éléments de la cause. Ce principe pourrait être violé par le législateur s'il enferme le pouvoir d'appréciation du juge ou de l'autorité administrative dans des limites trop étroites ne leur

permettant pas de tenir compte des éléments pertinents de la cause ou s'il imposait une seule sanction manifestement disproportionnée par rapport à la gravité du comportement qu'il entendait sanctionner.

B.21.1. La disposition attaquée prévoit que l'amende est fixée invariablement à 10 000 euros, quels que soient l'étendue et le nombre de demandes d'informations adressées à l'intermédiaire, ainsi que le type de manquement de celui-ci.

Une réclamation peut être introduite contre la décision d'infliger une amende administrative (article 11, § 3, alinéa 1er). Un recours peut ensuite être intenté devant le tribunal de première instance au moyen d'une action introduite sur la base des articles 1385*decies* et 1385*undecies* du Code judiciaire (article 11, § 3, alinéa 2, de l'ordonnance du 23 décembre 2016 *juncto* l'article 23/1, § 7, alinéa 3, de l'ordonnance du 21 décembre 2012 « établissant la procédure fiscale en Région de Bruxelles-Capitale »).

La disposition attaquée ne prévoit pas la possibilité de diminuer la sanction qu'elle instaure en tenant compte d'éléments tels que les efforts de l'intermédiaire, sa bonne foi, ou encore les amendes déjà infligées à celui-ci pour l'exercice d'imposition considéré. Ainsi, le montant total des amendes infligées à un intermédiaire pour le même exercice d'imposition peut s'avérer très élevé si l'administration adresse à cet intermédiaire une demande d'informations par exploitant faisant appel à ses services, comme en attestent les neuf amendes infligées à la partie requérante pour l'exercice d'imposition 2017.

Il en résulte que l'intermédiaire auquel une amende est infligée ne peut se voir appliquer une sanction proportionnée qui tienne compte de tous les éléments pertinents de la cause, dès lors qu'il ne peut pas bénéficier d'une réduction du montant de l'amende en cause.

B.21.2. En ce qu'il ne permet pas à l'administration fiscale et au tribunal de première instance de réduire le montant de l'amende au regard de tous les éléments pertinents de la cause, l'article 12, alinéa 2, de l'ordonnance du 23 décembre 2016 viole les normes de référence visées en B.17.

B.22. Le septième moyen, en sa première branche, est fondé dans cette mesure. L'article 12, alinéa 2, de l'ordonnance du 23 décembre 2016 doit être annulé dans la mesure indiquée en B.21.2. Il n'y a pas lieu d'examiner les autres branches du moyen, dès lors que cet examen ne pourrait conduire à une annulation plus étendue.

Compte tenu, d'une part, de la portée limitée de l'annulation et, d'autre part, de la charge pour l'administration et les juridictions qu'entraînerait la remise en cause des amendes infligées, il y a lieu de maintenir, en application de l'article 8, alinéa 3, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, les effets de la disposition annulée pour les amendes infligées avant la date du prononcé du présent arrêt.

Par ces motifs,

la Cour

- annule l'article 12, alinéa 2, de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 23 décembre 2016 « relative à la taxe régionale sur les établissements d'hébergement touristique », en ce qu'il ne permet pas à l'administration fiscale et au tribunal de première instance de réduire le montant de l'amende au regard de tous les éléments pertinents de la cause, notamment les amendes déjà infligées à l'intermédiaire pour l'exercice d'imposition considéré;

- maintient les effets de cette disposition pour les amendes infligées avant la date du prononcé du présent arrêt;

- rejette le recours pour le surplus.

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 17 novembre 2022.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

P. Nihoul