

CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF

A R R Ê T

n° 210.391 du 13 janvier 2011

A. 181.246/XV-546

En cause : **1. la s.a. DIMOTEL,**
 2. l'a.s.b.l. FED. HORECA – PROVINCE DE LIÈGE,
 ayant élu domicile chez
 Mes X. THIEBAUT et A. RÖMER, avocats,
 rue Simonon 13
 4000 Liège,

 contre :

 1. la ville de Liège,
 ayant élu domicile chez
 Me Fr. DELOBBE, avocat,
 place des Nations Unies 7
 4020 Liège,

 2. la province de Liège.

LE CONSEIL D'ÉTAT, XV^e CHAMBRE,

Vu la requête introduite le 22 février 2007 par la société anonyme DIMOTEL et l'association sans but lucratif FED. HORECA – PROVINCE DE LIÈGE, qui demandent l'annulation de la délibération du 23 octobre 2006 par laquelle le conseil communal de Liège a prorogé pour une période d'un an à partir du 1^{er} janvier 2007 son règlement relatif à la taxe sur les hôtels du 17 décembre 2001;

Vu le dossier administratif;

Vu les mémoires en réponse et en réplique régulièrement échangés;

Vu le rapport de M. P. RONVAUX, auditeur au Conseil d'État;

Vu la notification du rapport aux parties, le dernier mémoire des parties requérantes et le dernier mémoire avec demande de poursuite de la procédure de la première partie adverse;

Vu l'ordonnance du 23 novembre 2010, notifiée aux parties, fixant l'affaire à l'audience du 14 décembre 2010;

Entendu, en son rapport, M. Ph. QUERTAINMONT, conseiller d'État;

Entendu, en leurs observations, Me A. RÖMER, avocat, comparaissant pour les parties requérantes, et Me N. MICHEL *loco* Me Fr. DELOBBE, avocat, comparaissant pour la première partie adverse;

Entendu, en son avis conforme, M. P. RONVAUX, auditeur;

Vu le titre VI, chapitre II, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973;

Considérant que les faits utiles à l'examen du recours se présentent comme suit:

1. Par une délibération de son conseil communal du 17 décembre 2001, la ville de Liège a établi pour les exercices d'imposition 2002 à 2006 une taxe communale sur les hôtels.

Cette taxe frappe «les logements loués meublés dans les hôtels et assimilés». Est qualifié de «loué meublé» pour l'application du règlement-taxé «le logement qui est loué, garni d'un ou plusieurs meubles par une personne autre que le locataire, même différente du propriétaire ou du locataire principal du bien immobilier, et même si une partie des meubles est la propriété du locataire». Est assimilé à un hôtel «tout établissement louant des logements, chambres, appartements et proposant des services tels que la mise à disposition de draps, linges, *etc.* et/ou permettant la prise de repas ou de boissons dans ledit établissement».

2. En vertu de l'article 9 du règlement, le taux de la taxe est fixé à 8 pour cent du montant global perçu, hors taxe sur la valeur ajoutée, «à raison de l'occupation, de l'utilisation des accessoires de service, de l'éclairage et du chauffage.»

Les articles 10 et 11 précisent que «le contribuable est repris à la taxe sur base du cinquième du montant de la pension lorsque celle-ci concerne la location en pension complète et sur base du tiers en demi-pension» et que la taxe «est multipliée par un facteur d'occupation» dont le mode de calcul est plus amplement déterminé par l'article 12 du règlement.

3. Par une délibération du 23 octobre 2006, le conseil communal décide de proroger pour une période d'un an à partir du 1^{er} janvier 2007 le règlement relatif à la taxe sur les hôtels du 17 décembre 2001.

Cette délibération, qui constitue l'acte attaqué, comporte un considérant qui indique qu'«il est essentiel d'assurer la continuité du Service public et l'impérieuse nécessité pour la Ville d'avoir à sa disposition, dès le 1^{er} janvier, l'arsenal fiscal nécessaire afin de ne pas mettre en péril la réalisation du budget 2007».

4. Elle a été approuvée par un arrêté du 7 décembre 2006 du collège provincial de Liège, statuant comme autorité de tutelle.

Conformément à l'article L1133-1 du Code de la démocratie locale et de la décentralisation, la délibération a été affichée le 27 décembre 2006.

5. Le règlement-taxe litigieux n'a été applicable que durant les six premiers mois de l'année 2007. En effet, dès le 1^{er} juillet 2007, il a été remplacé par un nouveau règlement-taxe sur les hôtels, voté par le conseil communal de Liège le 27 février 2007. Le nouveau règlement ne prend plus pour base de l'imposition les montants perçus en raison de l'occupation des logements concernés.

6. La première requérante DIMOTEL (anciennement dénommée HOTELLERIE NIEVES) est une société anonyme qui exploite un hôtel, rue des Guillemins à Liège. La seconde requérante est une association sans but lucratif dont l'objet social consiste notamment dans la défense des intérêts professionnels de ses membres, en province de Liège. Aux termes de ses statuts, elle constitue un «syndicat patronal de l'industrie hôtelière»;

Considérant que l'auditeur-rapporteur a soulevé, en ce qui concerne la recevabilité du recours de la première requérante, une réserve, déduite de ce qu'au moment de la rédaction du rapport il ne ressortait pas du dossier que la société DIMOTEL avait bien été soumise à la taxe litigieuse pendant la période au cours de laquelle le règlement attaqué a été applicable;

Considérant qu'invitée à apporter des éclaircissements à ce sujet pour démontrer son intérêt au recours, la première requérante indique dans son dernier mémoire qu'elle a bien été soumise à la taxe litigieuse pour les deux premiers trimestres de l'année 2007 et produit à cet égard deux avertissements-extraits de rôle pour des montants respectifs de 8.489,16 euros (pour lequel un dégrèvement de 1.240,96 euros est intervenu) et de 8.499 euros; que compte tenu de ces éléments, il y a lieu de considérer que le recours est recevable dans le chef de la première requérante;

Considérant, en ce qui concerne la seconde requérante, l'a.s.b.l. FED. HORECA – PROVINCE DE LIÈGE, que la première partie adverse, la ville de

Liège, conteste dans son mémoire en réponse la recevabilité du recours, pour défaut d'intérêt à agir de cette a.s.b.l.; qu'elle s'en explique en faisant référence à un jugement rendu par le tribunal de première instance de Liège en rapport avec une action introduite par l'a.s.b.l. FED. HORECA – PROVINCE DE LIÈGE en vue d'obtenir, dans un litige fiscal, l'annulation ou le dégrèvement d'une taxe enrôlée à charge d'un de ses membres; que ce jugement, après avoir constaté que l'a.s.b.l. requérante n'était pas redevable de la taxe contestée au sens de l'article 366 du CIR 92, n'était pas reprise au rôle exécutoire contesté, et n'avait pas de droit subjectif à faire valoir, conclut que cette a.s.b.l. ne démontre pas son intérêt propre à agir dans un litige fiscal opposant un de ses membres à un pouvoir taxateur;

Considérant que la jurisprudence du Conseil d'État est fixée en ce sens que les associations sans but lucratif peuvent agir devant lui à condition de satisfaire aux conditions exigées de toutes les autres personnes physiques ou morales, à savoir justifier d'un intérêt direct, personnel et légitime, ainsi que de la qualité requise; qu'il est en outre requis qu'elles agissent dans le but qu'elles se sont fixé dans leurs statuts et que ce but ne coïncide pas avec la défense de l'intérêt général ni avec l'intérêt personnel de leurs membres; qu'est irrecevable le recours en annulation introduit par une association dont l'objet est à ce point large que l'intérêt collectif qu'elle poursuit ne serait guère distinct de la défense de l'intérêt général;

Considérant qu'en l'espèce, la seconde requérante, créée le 26 octobre 1965 et qui entend former «un syndicat patronal de l'industrie hôtelière», a pour objet social, aux termes de l'article 1^{er} de ses statuts coordonnés, notamment «l'étude, la protection, la défense et le développement des intérêts professionnels et moraux» de ses membres, ainsi que «l'étude et la réalisation des modifications bénéfiques à apporter aux diverses législations régissant nos professions»; que l'acte attaqué est un règlement-taxe qui a vocation à s'appliquer à tous les hôtels établis sur le territoire de la ville de Liège et non pas uniquement à la première société requérante; que ce règlement est susceptible d'avoir des effets financiers pour les membres de l'a.s.b.l. qui gèrent des établissements hôteliers sur le territoire de la ville de Liège, effets qu'il entre dans l'objet social de la seconde requérante de contester; qu'en critiquant le règlement-taxe litigieux quant à sa légalité, l'a.s.b.l. requérante défend les intérêts collectifs de ses membres et poursuit bien un intérêt propre, distinct tant de l'intérêt général que de l'intérêt personnel de ses membres; qu'au surplus, il convient de relever que le jugement du tribunal civil de Liège cité à l'appui de l'exception soulevée par la première partie adverse n'est pas transposable dans la présente espèce, car dans cette affaire l'a.s.b.l. FED. HORECA – PROVINCE DE LIÈGE entendait contester une imposition enrôlée à charge d'un de ses membres en sorte que le tribunal a constaté que le litige concernait les intérêts individuels d'un des

membres de l'association et non les intérêts collectifs de cette dernière; que l'exception d'irrecevabilité soulevée par la première partie adverse doit être rejetée;

Considérant qu'à l'appui de leur recours les requérantes soulèvent quatre moyens:

- un premier moyen est pris de la violation de l'article 464, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992, en ce que le règlement-taxé attaqué établit une taxe similaire à l'impôt des sociétés et à l'impôt des personnes physiques, sur la base de ces impôts;

- un second moyen est pris de la violation des principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination, en ce que le règlement-taxé litigieux crée une discrimination injustifiée entre les hôtels munis d'un restaurant et les hôtels qui en sont dépourvus, ainsi qu'entre les grands hôtels comportant un nombre élevé de chambres et les plus petits hôtels;

- un troisième moyen est pris de la violation du principe de proportionnalité, de la liberté du commerce et de l'industrie et des principes d'égalité et de non-discrimination, en ce que le montant de la taxe litigieuse dépasse manifestement la capacité contributive de la première requérante et des autres contribuables visés;

- un dernier moyen est pris de l'absence ou de l'insuffisance de motifs de faits exacts et pertinents, de l'absence d'examen sérieux et concret des circonstances de faits, de la violation du principe général de droit de l'obligation de motivation matérielle de tout acte administratif et de la violation du principe de bonne administration, les requérantes faisant grief au règlement-taxé attaqué de ne contenir aucune motivation concernant les raisons pour lesquelles il y aurait lieu de taxer l'assiette visée ou les raisons pour lesquelles il conviendrait de la taxer telle qu'elle est taxée;

Considérant que les requérantes développent leur premier moyen en exposant que l'article 9 du règlement-taxé prend pour base de la taxe qu'il instaure «le montant global perçu, hors taxe sur la valeur ajoutée, à raison de l'occupation, de l'utilisation des accessoires de service, de l'éclairage et du chauffage» alors que l'article 464, 1°, du CIR 1992 interdit aux communes d'établir des centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales et à l'impôt des non-résidents ou des taxes similaires sur la base ou le montant de ces impôts, sauf toutefois en ce qui concerne le précompte immobilier; que les requérantes font également valoir que les sommes sur lesquelles le taux de la taxe est appliqué sont déjà prises en considération dans la base

d'imposition tant à l'impôt des sociétés, impôt auquel la première requérante est soumise, qu'à l'impôt des personnes physiques; qu'elles soulignent ensuite que l'article 464, 1°, du CIR 1992 fait obstacle à ce que les mêmes sommes puissent à nouveau servir de base à une taxe communale;

Considérant qu'en réponse, la ville de Liège, première partie adverse, fait valoir que selon l'article 23 du CIR 1992 «l'assiette» de l'impôt des revenus professionnels d'une personne physique est l'ensemble des revenus qui proviennent, directement ou indirectement, d'activités de toute nature, à savoir les bénéfices, les profits, les bénéfices ou profits d'une activité professionnelle antérieure, les rémunérations et les pensions, rentes et allocations en tenant lieu, tandis qu'en ce qui concerne l'impôt des sociétés il ressort de l'article 185 du CIR 1992 que «l'assiette de l'impôt» se compose de l'ensemble des bénéfices, y compris les dividendes distribués; qu'elle relève ensuite qu'un certain nombre de revenus sont exonérés d'impôt sur les revenus et «n'entrent pas en compte pour déterminer la base d'imposition (provision pour risques et charges en vue de faire face à des pertes ou des charges nettement précisées, article 48 CIR/92)» et que certains frais et charges «doivent être déduits aux fins de délimiter la base sur laquelle l'impôt sera calculé»; qu'il en découle, selon la première partie adverse, que la base imposable de l'impôt des personnes physiques et de l'impôt des sociétés correspond aux revenus nets alors que la base imposable du règlement-taxe attaqué se révèle tout à fait différente puisqu'elle vise l'occupation mais encore l'utilisation des accessoires de service, d'éclairage et de chauffage; que si ces derniers éléments ont été préalablement déduits de l'impôt sur les revenus à titre de charges professionnelles, ils sont par contre inclus dans la base d'imposition définie par l'article 9 du règlement-taxe de la ville de Liège du 17 décembre 2001; que la première partie adverse conclut que la taxe sur les hôtels «n'est nullement une taxe similaire à l'impôt sur les revenus quant à sa base d'imposition»;

Considérant que la province de Liège, seconde partie adverse, fait observer que l'article 464, 1°, du CIR 1992 constitue une limitation légale au principe constitutionnel de l'autonomie fiscale communale consacré par l'article 170, § 4, de la Constitution et doit, en tant que tel, être interprété de manière restrictive; qu'elle argumente ensuite dans le même sens que la première partie adverse en soulignant que l'impôt des sociétés prend pour base d'imposition le montant total du bénéfice réalisé, c'est-à-dire la différence entre les recettes perçues et les charges supportées par la société alors que la taxe établie par le règlement attaqué prend pour base d'imposition les recettes hors T.V.A. perçues à raison de l'occupation, de l'utilisation des accessoires de service, de l'éclairage et du chauffage; qu'elle relève aussi que si l'exercice social d'une société hôtelière se clôture en perte, elle ne devra pas d'impôt

des sociétés, alors que par contre la taxe communale relative aux hôtels sera due, que la société ait réalisé un bénéfice ou subi une perte;

Considérant que l'article 464, 1°, du Code des impôts sur les revenus, dispose notamment comme suit:

« Les provinces, les agglomérations et les communes ne sont pas autorisées à établir:

1° des centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales et à l'impôt des non-résidents ou des taxes similaires sur la base ou sur le montant de ces impôts, sauf toutefois en ce qui concerne le précompte immobilier.»;

que cet article, qui constitue une exception légale posée à l'autonomie fiscale des communes, est issu de l'article 83 de la loi du 29 octobre 1919 établissant des impôts cédulaires sur les revenus, article qui entendait interdire aux communes d'établir tant un impôt communal par application d'un pourcentage sur le montant de l'impôt sur les revenus, que des taxes similaires calculées en fonction des éléments visés par l'impôt sur les revenus ou en fonction du montant de cet impôt; que la disposition précitée de l'article 83 a été ensuite reprise à l'article 34 de la loi du 24 décembre 1948 concernant les finances provinciales et communales, laquelle entendait également interdire toute superposition d'un prélèvement communal sur le prélèvement de l'État sur les revenus;

que les travaux préparatoires de cette loi du 23 décembre 1948 font apparaître que le législateur entendait séparer autant que possible les impôts de l'État des impôts communaux, raison pour laquelle les quotes-parts et les centimes additionnels communaux doivent disparaître (*Doc. parl.*, Sénat, 1947-1948, n° 492, pp. 10 et s.);

Considérant que s'il est admis que les communes peuvent lever des taxes qui soit sont calculées à partir d'éléments qui ne sont ni représentatifs, ni proportionnés au montant des revenus, soit frappent des entreprises indépendamment de leurs résultats et bénéfices, par contre, le règlement de la ville de Liège du 17 décembre 2001 relatif à la taxe sur les hôtels, en ce qu'il prend pour base d'imposition les revenus bruts issus de la location de logements meublés dans les hôtels et assimilés, établit une taxe similaire aux impôts sur les revenus, taxe similaire que l'article 464, 1°, du CIR 1992 prohibe; qu'en effet, en prévoyant que «la taxe est fixée à 8 pour cent du montant global perçu, hors taxe sur la valeur ajoutée, à raison de l'occupation, de l'utilisation des accessoires de service, de l'éclairage et du chauffage», l'article 9 du règlement précité fait porter la taxe sur le chiffre d'affaires brut réalisé et incorpore dans l'assiette de la taxe communale sur les hôtels des éléments de revenus dont il n'est pas contestable qu'ils entrent en compte de manière essentielle dans la détermination de la base imposable à l'impôt des sociétés et à

l'impôt des personnes physiques; que la considération que certains des éléments de revenus qui font partie du montant global soumis à la taxe communale concernée sont déduits et ne font donc pas partie du revenu net imposable aux impôts sur les revenus ne modifie pas ce constat; qu'il en va de même pour la considération selon laquelle «le montant global» sur lequel est appliqué le taux de la taxe communale ne serait pas simplement perçu en contrepartie de l'occupation des logements loués meublés dans des hôtels mais également en contrepartie de l'utilisation des accessoires de service, de l'éclairage et du chauffage des locaux loués; qu'en effet, l'article 464, 1°, du CIR 1992 est violé dès que les autorités locales font porter l'assiette des taxes qu'elles établissent sur des éléments de revenus qui contribuent de manière essentielle à déterminer la base imposable aux impôts sur les revenus; qu'en toute hypothèse, le terme «base» utilisé par l'article 464, 1°, du CIR 1992 doit être interprété comme visant aussi bien les revenus nets que les revenus bruts, les premiers étant nécessairement inclus dans les seconds et n'en étant qu'une partie, de sorte qu'en frappant un revenu brut, la taxe frappe nécessairement le revenu net compris dans celui-ci et elle constitue dès lors un prélèvement supplémentaire à l'impôt sur les revenus et une taxe similaire que l'article 464, 1°, prohibe;

Considérant que la seconde partie adverse ne peut être suivie lorsqu'elle soutient qu'«on a peine à imaginer une quelconque taxe communale qui ne constituerait pas une taxe similaire à l'impôt sur les revenus, du fait que toute taxe ne peut être acquittée que sur base des revenus perçus par une personne physique ou une société»; que la question n'est en réalité pas de savoir au moyen de quelles ressources la taxe levée par la partie adverse est acquittée par ses redevables, mais d'examiner si cette taxe est conçue de manière que sa base imposable empiète sur celle que la loi définit pour l'impôt sur les revenus; que tel est le cas d'une taxe calculée «sur le montant global perçu, hors taxe à la valeur ajoutée», en tant qu'elle est perçue sur un élément essentiel dans la détermination du bénéfice imposable à l'impôt des sociétés, à savoir le chiffre d'affaires réalisé; qu'une telle taxe méconnaît l'interdiction édictée à l'article 464, 1°, du C.I.R. 1992;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le règlement du 17 décembre 2001 par lequel la ville de Liège a établi une taxe sur les hôtels pour les exercices d'imposition 2002 à 2006 viole l'article 464, 1°, du CIR 1992, et que cette illégalité rejaillit sur l'acte attaqué dont l'objet consiste à proroger le règlement-taxé du 17 décembre 2001 pour une période d'un an à partir du 1^{er} janvier 2007; que le premier moyen de la requête est dès lors fondé;

Considérant qu'il n'y a pas lieu d'examiner les autres moyens, lesquels, à les supposer fondés, ne pourraient entraîner une annulation aux effets plus étendus,

D É C I D E :

Article 1^{er}.

Est annulée la délibération du conseil communal de la ville de Liège du 23 octobre 2006 qui décide que le règlement relatif à la taxe sur les hôtels du 17 décembre 2001 est prorogé pour une période d'un an à partir du 1^{er} janvier 2007.

Article 2.

Le présent arrêt sera publié par extrait dans les formes prescrites par l'article L1133-1 du Code de la démocratie locale et de la décentralisation.

Article 3.

Les dépens, liquidés à la somme de 350 euros, sont mis à la charge de la première partie adverse.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique de la XV^e chambre, le treize janvier deux mille onze par :

M.	M. LEROY,	président de chambre,
M.	Ph. QUERTAINMONT,	conseiller d'État,
M.	I. KOVALOVSKY,	conseiller d'État,
M.	R. GHODS,	greffier assumé.

Le Greffier assumé,

Le Président,

R. GHODS

M. LEROY