

CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF

XV^e CHAMBRE

A R R Ê T

n° 251.180 du 30 juin 2021

A. 230.076/XV-4337

En cause : **la ville de Lessines**,
représentée par son collège communal,
ayant élu domicile chez
M^{es} Dominique VERMER et
Maximilien RALET, avocats,
avenue Tedesco, 7
1160 Bruxelles,

contre :

la Région Wallonne,
représentée par son Gouvernement,
ayant élu domicile chez
M^{es} Alain HIRSCH et
Vincent DELCUVE, avocats,
avenue de la Couronne, 340
1050 Bruxelles.

I. Objet de la requête

Par une requête introduite par la voie électronique, le 28 janvier 2020, la ville de Lessines demande l'annulation de « l'arrêté de la Région wallonne du 29 novembre 2019 tel que refusant d'approuver la délibération du conseil communal de la ville de Lessines du 24 octobre 2019 relative à la taxe sur les commerces de nuit ».

II. Procédure

Le dossier administratif a été déposé.

Les mémoires en réponse et en réplique ont été régulièrement échangés.

M. Lionel Renders, auditeur au Conseil d'État, a rédigé un rapport sur la base de l'article 12 du règlement général de procédure.

Le rapport a été notifié aux parties.

Les parties ont déposé un dernier mémoire.

Par une ordonnance du 7 mai 2021, l'affaire a été fixée à l'audience du 22 juin 2021.

Par des courriels du 14 juin 2021 M^e Maximilien Ralet, avocat de la partie requérante et M^{es} Vincent Delcuve et Alain Hirsch, avocats de la partie adverse, ont fait savoir qu'ils se réfèrent à leurs écrits de procédure et ne comparaitraient pas.

M^{me} Élisabeth Willemart, conseiller d'État, a exposé son rapport.

M. Lionel Renders, auditeur, a été entendu en son avis conforme.

Il est fait application des dispositions relatives à l'emploi des langues, inscrites au titre VI, chapitre II, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973.

III. Faits

1. Le ministre wallon des Pouvoirs locaux communique, chaque année, une « circulaire relative à l'élaboration des budgets des communes de la Région wallonne », qui comporte un chapitre de recommandations relatives à la fiscalité communale.

Pour l'année 2020, ce chapitre est introduit comme suit :

« L'autonomie fiscale dévolue aux pouvoirs locaux doit se concilier avec la responsabilité que s'est donnée le Gouvernement wallon de veiller à la préservation de l'intérêt général qui implique de veiller à ce que la politique fiscale des pouvoirs locaux s'intègre dans le cadre plus global de l'ensemble des fiscalités qui pèsent sur les entreprises et les citoyens wallons.

Il convient donc que les pouvoirs locaux veillent à pratiquer des politiques cohérentes et raisonnables et que l'effort financier demandé aux contribuables conserve un caractère de juste participation à la vie de la Région.

Je souhaite que les conseils communaux maintiennent leur collaboration à la poursuite de cet objectif lors de l'exercice 2020.

J'invite ainsi ces conseils à limiter les champs de leur fiscalité aux taxes reprises à la nomenclature figurant en annexe. La pratique a démontré que le choix de ces taxes, communément appliquées aux taux recommandés, garantit une plus grande sécurité juridique et ne risque pas de blesser l'intérêt général. [...] ».

La circulaire inclut une « nomenclature des taxes communales », introduite, notamment, par la considération selon laquelle « sauf cas spécifiques approuvés par le Gouvernement wallon », « les taxes non reprises dans la nomenclature ci-annexée ne peuvent être instaurées ». Les taxes figurant dans cette nomenclature sont assorties de « taux maxima recommandés ».

La circulaire budgétaire 2020 comporte un point relatif à la taxation des commerces de nuit. Il se lit comme suit :

« VII.4.24. 04004/364-48 Commerces de nuit

Taxe directe.

Taux maximum recommandé est fixé à 21,5 euros le m² de surface commerciale nette avec un montant maximum total recommandé de 2.970 euros par établissement.

Pour les surfaces inférieures à 50 m², il est possible de prévoir une taxe forfaitaire. Dans ce cas, le montant maximum recommandé est fixé à 800 euros.

Il faut entendre par :

“Commerce de nuit” : tout établissement dont la surface commerciale réelle ne dépasse pas une surface nette de 150 m², dont l’activité consiste en la vente aux détails de produits alimentaires et/ou autres sous quelques formes et conditionnements que ce soit et non destiné à être consommés sur place, qui ouvre et reste ouvert durant une période comprise entre 22h et 5h, quel que soit le jour de la semaine.

“Surface commerciale nette”: la surface destinée à la vente et accessible au public y compris les surfaces non couvertes; cette surface inclut notamment les zones de caisses, les zones situées à l'arrière des caisses ».

2. Le 24 octobre 2019, le conseil communal de la partie requérante adopte un règlement-taxe par lequel est établie, pour les exercices 2020 à 2025, une taxe « sur les commerces de nuit ».

Les dispositions utiles à l’examen de la requête se lisent comme il suit :

« Article 1 – assiette de la taxe

Il est établi du 1^{er} janvier 2020 au 31 décembre 2025 une taxe annuelle sur les commerces de nuit.

Article 2 – définition

Au sens du présent règlement, il faut entendre par “commerce de nuit” tout établissement dont l’activité principale consiste en la vente de produits alimentaires et/ou autres sous quelques formes et conditionnements que ce soit et non destinés à être consommés sur place, qui ouvre ou reste ouvert durant une période comprise entre 22 heures et 5 heures du matin et ce, quel que soit le jour de la semaine.

Article 3 – fait générateur de la taxe

La présente taxe est due dès le premier jour d'activité du commerce de nuit durant l'année d'imposition.

Article 4 – redevable de la taxe

Sont solidairement et indivisiblement redevables de la taxe la(les) personne(s) physique(s) ou morale(s) exploitante(s) du commerce de nuit et la(s) personne(s) physique(s) ou morale(s) propriétaire(s) de l'immeuble ou de la partie d'immeuble où se situe le commerce de nuit.

Article 5 – calcul et taux de la taxe

§1. La taxe annuelle est de 2.500 euros par commerce de nuit.

§2. En cas de début ou de cession d'activités d'un commerce de nuit en cours d'année d'imposition, la taxe est due pour le nombre de mois durant lesquels les activités du commerce ont lieu, sachant que tout mois entamé compte en entier.

[...] ».

Le préambule du règlement-taxe comporte les motifs suivants :

- « [...] Le conseil communal,
- Vu les articles 41, 162 et 170, §4, de la Constitution;
- Vu le Code de la démocratie locale et de la décentralisation, notamment les articles L1122- 30, L1133-1 et 2, L3131-1, §1^{er}, 3^o, L3132-1 et L3321-1 à 12;
- Vu le décret du 14 décembre 2000 et la loi du 24 juin 2000 portant assentiment de la Charte européenne de l'autonomie locale, notamment l'article 9.1 de la Charte;
- Vu l'arrêté royal du 12 avril 1999 déterminant la procédure en matière de réclamation;
- Vu les recommandations émises par la circulaire 2020 relative à l'élaboration des budgets des communes de la Région wallonne;
- Vu la communication du dossier à Mme la Directrice financière en date du 12 septembre 2019 conformément à l'article L1124-40, §1^{er}, 3^o et 4^o, du Code de la démocratie locale et de la décentralisation;
- Considérant qu'en conformité avec l'article L1124-40, §1^{er}, 4^o, la Directrice financière n'a pas pris l'initiative de remettre un avis de légalité écrit préalable et motivé sur le présent règlement dont l'incidence budgétaire est inférieure à 22.000 euros;
- Considérant la situation financière de la commune; que l'objectif principal poursuivi par la présente taxe est de procurer à la commune les moyens financiers nécessaires à ses missions et aux politiques qu'elle entend mener, ainsi que d'assurer son équilibre financier;
- Considérant qu'à titre accessoire, la commune souhaite limiter le nombre de commerces de nuit présents sur son territoire dès lors qu'ils sont régulièrement sources de nuisances; que les désagréments causés par les clients de ces établissements sont généralement multiples, à savoir l'augmentation des nuisances sonores nocturnes, l'abandon régulier de déchets sur la voie publique et le stationnement gênant;
- Considérant qu'en outre, concernant le taux de la taxe, la commune ne se conforme pas aux recommandations émises dans la circulaire de la Région wallonne relative à la fiscalité 2020; que la Région wallonne recommande de taxer les commerces de nuit en fonction de leur superficie, sans pour autant apporter une motivation qui le justifie; que la commune souhaite maintenir un taux forfaitaire; que les raisons pour lesquelles la commune taxe les commerces de nuit, reprises ci-avant, est sans lien avec la superficie de l'établissement; qu'effectivement le maintien de l'équilibre budgétaire communal et les nuisances causées par la présence de commerces de nuit est sans lien causal avec la superficie de ces commerces; qu'à l'inverse, la Commune estime qu'une taxation au m² est difficilement justifiable au regard de l'interdiction stipulée à l'article

464 du Code des impôts sur les Revenus, interdisant aux communes “d’établir des centimes additionnels à l’impôt des personnes physiques, à l’impôt des sociétés [...] ou des taxes similaires sur la base ou le montant de ces impôts [...]” ».

3. Le 29 novembre 2019, le ministre du Logement, des Pouvoirs locaux et de la Ville de la partie adverse décide de ne pas approuver la délibération du 24 octobre 2019.

Cet arrêté ministériel est motivé comme suit :

« Vu la Constitution, les articles 41,162 et 170;
Vu la loi spéciale de réformes institutionnelles du 8 août 1980, l'article 7;
Vu le Code de la Démocratie Locale et de la Décentralisation, les articles L3111-1 à L3151-1;
Vu l'arrêté du Gouvernement wallon du 13 septembre 2019 fixant la répartition des compétences entre les Ministres et réglant la signature des actes du Gouvernement;
Vu l'arrêté du Gouvernement wallon du 26 septembre 2019 portant règlement du fonctionnement du gouvernement;
Vu la délibération du 24 octobre 2019 reçue le 30 octobre 2019 par laquelle le conseil communal de Lessines établit, pour les exercices 2020 à 2025, une taxe annuelle sur les commerces de nuit;
Considérant que l'article 5, §1^{er}, de la délibération qui fixe un taux forfaitaire unique de 2.500 € par commerce de nuit;
Considérant que dans le cadre de l'autonomie fiscale que lui confère l'article 170, §4, de la Constitution, le conseil communal peut lever des impositions et en fixer les taux, et les redevables;
Considérant que la règle de l'égalité des Belges devant la loi contenue dans l'article 10 de la Constitution et celle de la non-discrimination dans la jouissance des droits et libertés reconnus aux Belges contenue dans l'article 11 de la Constitution impliquent que tous ceux qui se trouvent dans la même situation soient traités de la même manière mais n'excluent pas qu'une distinction soit faite entre différentes catégories de personnes ou de situations taxables pour autant que le critère de distinction soit susceptible de justification objective et raisonnable; que l'existence d'une telle justification doit s'apprécier par rapport au but et aux effets de la mesure prise ou de l'impôt instauré; que le principe d'égalité est également violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé;
Considérant qu'il est ici manifeste que ce mode de taxation, à savoir un taux forfaitaire unique crée une discrimination car elle traite de manière inégale les personnes qui exploitent un commerce de nuit en ne prenant pas en compte la superficie de l'espace commercial; que cette décision de mode de taxation n'est pas motivée de manière à apporter une justification objective et raisonnable qui permette d'apprécier que le rapport entre le but et les effets de la mesure prise est suffisamment établi;
Considérant dès lors qu'au vu du principe d'égalité des citoyens devant la loi et de non-discrimination, la délibération en cause viole les articles 10 et 11 de la Constitution;

ARRÊTE :

Article 1^{er} : La délibération du 24 octobre 2019 par laquelle le Conseil communal de Lessines établit, pour les exercices 2020 à 2025, une taxe sur les commerces de nuit n'est pas approuvée. (...) ».

Il s'agit de l'acte attaqué.

Cette décision est notifiée à la partie requérante par un courrier du 29 novembre 2019.

IV. Premier moyen

IV.1. Thèses des parties

Le premier moyen est pris de la violation des articles 41, 162, alinéa 2, et 170, § 4, de la Constitution, du principe de l'autonomie fiscale des communes, de la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs, de l'article L3114-1 du Code de la démocratie locale et de la décentralisation (CWaDeL), des principes de bonne administration et du principe de minutie, ainsi que de l'excès de pouvoir.

IV.1.1. Première branche

Dans une première branche, la partie requérante critique le motif de refus d'approbation, relatif à l'absence de prise en compte de la superficie des commerces au regard du principe de l'autonomie fiscale communale et des limites du contrôle de tutelle.

Dans sa requête, elle expose, tout d'abord, longuement les principes de l'autonomie fiscale des communes et de la tutelle spéciale d'approbation. Elle reproduit, ensuite, les motifs justifiant, dans le préambule du règlement-taxe, l'établissement d'une taxe annuelle forfaitaire d'un montant total de 2.500 euros à charge des exploitants de commerces de nuit. Elle en déduit qu'elle a explicitement motivé les raisons pour lesquelles elle estime nécessaire de taxer les commerces de nuit et les raisons pour lesquelles elle se départit des recommandations formulées dans la circulaire budgétaire 2020.

Elle critique également l'arrêté attaqué en soulignant que la jurisprudence est fixée en ce sens que lorsqu'un acte administratif repose sur une pluralité de motifs, que l'un de ces motifs est vicié et qu'il n'est pas établi que les autres motifs auraient à eux seuls été retenus pour adopter une décision identique, le seul motif vicié justifie l'annulation de l'intégralité de l'acte. Elle estime qu'en l'espèce, l'illégalité du motif pris de l'absence de prise en compte de la superficie des commerces justifie l'annulation de l'acte attaqué.

Elle rappelle la recommandation de la circulaire budgétaire 2020 de taxer les commerces de nuit en fonction de leur surface commerciale nette, avec un seuil (50 m²), en-deçà duquel il est possible de prévoir une taxe forfaitaire de 800 euros maximum, et un plafond (138 m²), correspondant à un montant maximum total de 2.970 euros.

Selon elle, le motif de l'acte attaqué qu'elle critique traduit la volonté de la partie adverse de lui imposer le mode de taxation préconisé par la circulaire budgétaire 2020, en dépit des motifs susceptibles de justifier le taux forfaitaire évoqué dans sa délibération du 24 octobre 2019, étant entendu qu'un règlement-taxe ne doit pas être motivé en la forme.

Elle critique le fait que l'acte attaqué ne fait pas référence à sa situation particulière ou concrète, pas plus qu'à celle des exploitants de commerces de nuit, et ne démontre pas la moindre appréciation individualisée de la décision communale, mais entend lui imposer une norme générale automatiquement applicable à la taxation des commerces de nuit, selon laquelle les taux ne pourraient être fixés qu'en tenant compte de la superficie de chaque commerce visé par la taxe. Elle relève qu'aucune instruction du dossier ne semble avoir été effectuée et précise qu'elle n'a pas été invitée à produire une « justification objective et raisonnable qui permette d'apprécier que le rapport entre le but et les effets de la mesure prise est suffisamment établi ».

Elle est d'avis qu'un taux forfaitaire n'est pas nécessairement discriminatoire. Elle relève que la circulaire budgétaire 2020 préconise elle-même de nombreuses taxes forfaitaires, y compris pour les commerces de nuit d'une superficie inférieure à 50 m² ou supérieure à 138 m². Elle estime qu'à l'inverse, la prise en compte de la superficie peut être, selon les circonstances propres à la taxe considérée, inadaptée, voire discriminatoire. Elle s'appuie sur un arrêt de la Cour d'appel de Mons du 18 novembre 2016, qui a décidé que la superficie des locaux affectés aux actes de commerce n'est pas le reflet de la capacité contributive du redevable et de l'importance de ses revenus, ainsi que sur l'arrêt du Conseil d'État n° 183.718 du 2 juin 2008, qui a considéré que le seul critère de la surface commerciale ne constitue pas une indication adéquate de l'ampleur de l'activité exercée.

Elle ajoute que l'exigence de motivation matérielle du règlement-taxe n'impose pas d'envisager tous les cas particuliers auxquels la taxe est susceptible de s'appliquer. Elle relève que, selon un arrêt de la Cour de cassation du 28 juin 2001, « lorsqu'une norme établissant un impôt vise des contribuables dont les situations

sont diverses, elle doit nécessairement appréhender cette diversité avec un certain degré d'approximation de manière telle que les règles de l'égalité et de la non-discrimination n'exigent pas que la norme module l'imposition en fonction des particularités de chaque cas ». Elle ajoute que la Cour de cassation a également jugé, dans un arrêt du 14 mars 2008, que « l'exigence de justification objective et raisonnable n'implique pas que l'autorité publique qui opère une distinction entre des catégories de contribuables doive fonder celle-ci sur des constatations et des faits devant être prouvés concrètement devant le juge ni apporter la preuve que la distinction ou l'absence de distinction aura nécessairement des effets déterminés. Il suffit qu'il apparaisse raisonnablement qu'il existe ou qu'il peut exister une justification objective pour ces différentes catégories».

Elle estime qu'en l'espèce, l'auteur de l'acte attaqué ne démontre pas ni n'instruit le caractère discriminatoire du taux forfaitaire appliqué. Elle soutient qu'au regard de l'objectif accessoire visant à lutter contre les nuisances et les perturbations engendrées par les commerces de nuit, l'instauration d'un taux unique est pleinement justifiable et justifié, dès lors que les nuisances ou perturbations susceptibles de survenir sont indépendantes des surfaces affectées au commerce de nuit, ainsi que le relève précisément la délibération du 24 octobre 2019. Elle conteste que soit critiqué le recours à un taux forfaitaire alors que la circulaire budgétaire 2020 use également du mécanisme forfaitaire et ne préconise une taxation fondée sur la superficie qu'à l'égard des commerces de nuit d'une superficie comprise entre 50 m² et 138 m².

Elle conclut que, par l'acte attaqué, l'autorité de tutelle entend imposer une directive uniforme aux communes, à savoir lier le montant de la taxe à la surface commerciale nette des établissements assujettis à la taxe, ce qui porte atteinte à l'autonomie fiscale communale constitutionnellement protégée.

Dans son mémoire en réponse, la partie adverse rappelle, à son tour, les principes de l'articulation entre l'autonomie fiscale et la tutelle d'approbation. En substance, elle expose que l'autonomie fiscale des communes « ne peut être considérée comme un blanc-seing [leur] octroyant un pouvoir législatif absolu au détriment d'autorités hiérarchiquement supérieures, en ce compris [leur] autorité de tutelle » et que « la tutelle a [...] pour objet de limiter l'action autonome d'un pouvoir fiscal dans le but de prévenir son exercice illégal, contraire à l'intérêt général, déraisonnable, ou même, dans une certaine mesure, inopportun ». Elle concède que la tutelle doit être de stricte interprétation, mais estime que cette interprétation ne peut être restrictive au point d'entraîner sa neutralisation.

Elle rappelle la jurisprudence développée au fil des ans par la Cour de cassation, la Cour constitutionnelle et le Conseil d'État en ce qui concerne les principes d'égalité et de non-discrimination. Elle en déduit que, s'il n'est pas interdit d'opérer une différence de traitement entre deux contribuables, cette différence de traitement doit reposer sur un critère objectif et doit pouvoir être raisonnablement justifiée.

Appliquant ces principes au cas d'espèce, elle rappelle le préambule du règlement-taxe et la motivation de l'acte attaqué. Elle s'étonne que la partie requérante estime que l'acte attaqué serait fondé sur les recommandations de la circulaire budgétaire, alors qu'il n'en fait jamais mention. Elle soutient que l'acte attaqué soulève clairement la problématique de la violation des principes d'égalité et de non-discrimination garantis par les articles 10 et 11 de la Constitution et se fonde sur la jurisprudence des hautes juridictions.

Elle précise qu'elle n'a pas tenté de s'immiscer dans les prérogatives communales en matière de taxes locales mais qu'elle a estimé que la mise en place d'un taux forfaitaire était de nature à violer les principes d'égalité et de non-discrimination et qu'une taxe qui tiendrait compte d'un critère tel que la superficie, était par contre de nature à respecter ces principes.

Elle estime que l'acte attaqué apparaît d'autant plus pertinent qu'une analyse des motivations du règlement-taxe démontre, selon elle, le risque de le voir censuré devant les cours et tribunaux. Si elle admet qu'un taux forfaitaire n'est pas nécessairement discriminatoire, elle observe que les tribunaux ont déjà censuré cette modalité de taxation en matière de taxe sur les *night-shops*, dès lors que le caractère forfaitaire ne tient pas compte de la capacité contributive des contribuables. Elle s'appuie sur des jugements du 22 décembre 2016 et du 31 octobre 2017 dans lesquels la 21^{ème} chambre du Tribunal de première instance de Liège a refusé d'appliquer des règlements-taxes prévoyant une taxe sur les *night-shops*, en raison de son caractère forfaitaire.

Elle est d'avis que l'arrêt du 18 novembre 2016 de la Cour d'appel de Mons, cité par la partie requérante, est dénué de pertinence parce qu'il concernait une taxe sur les surfaces commerciales. Selon elle, la situation des commerces de nuit établis sur le territoire de la partie requérante est bien différente. Elle fait valoir que la définition de « commerce de nuit » au sens de l'article 2 du règlement-taxe litigieux, bien qu'elle n'y fasse pas de référence explicite, se fonde sur celle reprise à l'article 2, 9°, de la loi du 10 novembre 2006 relative aux heures d'ouverture dans le commerce, l'artisanat et les services. Elle expose qu'il n'est pas question ici de

surfaces commerciales au sens large, comme dans l'affaire précitée soumise à la Cour d'appel de Mons, mais bien de magasins dont l'activité est relativement uniforme tant du point de vue des produits vendus que des horaires d'ouverture. Elle estime que, dans ces circonstances, faire usage d'un critère de superficie apparaît plus approprié puisqu'il est tout à fait raisonnable de considérer qu'à activité similaire, un commerce de plus grande taille aura une capacité contributive plus importante.

Elle estime que le fait de soutenir, dans le préambule du règlement-taxe, que « les raisons pour lesquelles la commune taxe les commerces de nuit, reprises ci-avant, est sans lien avec la superficie de l'établissement » constitue une motivation incorrecte. Elle est d'avis qu'un commerce d'une taille plus importante engendrera plus de nuisances, puisqu'il sera susceptible d'accueillir plus de clients, alors même que le règlement-taxe litigieux se donne pour objectif de lutter contre ces nuisances. Elle indique que le fait que la circulaire budgétaire recommande, dans certaines circonstances, d'envisager un taux forfaitaire n'est pas pertinent en l'espèce dès lors que l'acte attaqué ne se fonde pas sur la circulaire budgétaire et ne dit pas non plus qu'une taxe forfaitaire est nécessairement discriminatoire en toutes circonstances mais que, dans le cas d'espèce, la motivation de ce choix ne permet pas d'en assurer le caractère objectif et raisonnable.

Elle considère qu'est également erronée la justification du règlement-taxe litigieux, selon laquelle « une taxation au m² est difficilement justifiable au regard de l'interdiction stipulée à l'article 464 du Code des impôts sur les revenus (CIR 1992), interdisant aux communes "d'établir des centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés (...) ou des taxes similaires sur la base ou le montant de ces impôts" ». Elle rappelle les termes de l'article 464 du CIR 1992 et soutient, jurisprudence du Conseil d'État et de la Cour constitutionnelle à l'appui, que cette disposition a pour objectif d'éviter que les provinces, les agglomérations et les communes établissent des impôts concurrents aux impôts sur les revenus.

Selon elle, il convient de déterminer si le règlement-taxe litigieux établit un impôt sur la même base que l'impôt des personnes physiques ou l'impôt des sociétés. Elle indique que, conformément à l'article 185 du CIR 1992, les sociétés sont imposables sur le montant total de leurs bénéfices, lesquels sont définis à l'article 24 du même Code. Elle fait valoir que si la taxe sur les commerces de nuit avait été établie sur la base de la superficie, elle aurait porté sur un élément qui n'est nullement utilisé pour déterminer le bénéfice imposable du commerçant concerné. Elle souligne que le fait générateur de la taxe est l'activité de commerce de nuit

(article 3 du règlement-taxe), en manière telle qu'il n'y a aucune corrélation entre le bénéfice taxable et la taxe sur les commerces de nuit. Elle en déduit que la taxe sur les commerces de nuit est indépendante des revenus qui sont générés par l'exploitation du commerce de nuit, de telle sorte qu'elle n'est pas fondée sur des composantes essentielles à l'impôt sur les revenus et n'est donc pas contraire à l'article 464, 1°, du CIR 1992.

Elle ajoute qu'il ne peut pas non plus être considéré que le règlement-taxe établirait une taxe additionnelle au précompte immobilier, qui est calculé sur la base du revenu cadastral. Elle déduit des articles 482 et 478 du CIR 1992 que le revenu cadastral est basé sur un pourcentage de la valeur vénale du bien et qu'il sert de base au calcul du précompte immobilier. Elle expose qu'à supposer que la taxe soit établie sur la base de la superficie affectée à l'exploitation du commerce, il ne s'agit pas pour autant d'un élément utilisé pour déterminer le revenu cadastral et *a fortiori* le montant du précompte immobilier.

Selon elle, l'article 464 du CIR 1992 est ainsi respecté. Elle en déduit que la motivation retenue par la partie requérante pour justifier de ne pas tenir compte de la superficie du commerce et de la capacité contributive des contribuables, repose sur des fondements erronés. Elle conclut qu'elle était fondée à refuser d'approuver la délibération du 24 octobre 2019 en invoquant une violation des principes d'égalité et de non-discrimination garantis par les articles 10 et 11 de la Constitution.

La partie adverse n'apporte aucune observation complémentaire dans son courrier du 22 octobre 2020, valant dernier mémoire.

IV.1.2. Seconde branche

Dans une seconde branche, la partie requérante fait valoir que le motif de refus d'approbation, pris de l'absence de justification objective et raisonnable du taux forfaitaire unique, est erroné et témoigne d'une erreur manifeste d'appréciation.

Dans sa requête, elle reproche à l'auteur de l'acte attaqué de considérer que le choix du mode de taxation « n'est pas motiv[é] de manière à apporter une justification objective et raisonnable qui permette d'apprécier que le rapport entre le but et les effets de la mesure prise est suffisamment établi ». Selon elle, la partie adverse s'est abstenue de lire la délibération du 24 octobre 2019, dont elle reproduit le passage pertinent. Elle estime que cette motivation apporte une justification, tant objective que raisonnable, sur la décision liée au mode de taxation.

Selon elle, le seul reproche qui est véritablement formulé par la partie adverse consiste dans le non-respect du mode de taxation recommandé par la circulaire budgétaire 2020, alors que celle-ci est nécessairement dépourvue de caractère réglementaire.

Elle souligne encore que la partie adverse n'a pas pris la peine de la consulter afin d'obtenir davantage de justifications quant au caractère discriminatoire - ou non - du mode de taxation adopté.

Elle conclut que la partie adverse, qui n'a procédé à aucun examen concret du dossier administratif et des circonstances de la cause, ne s'est pas comportée comme toute autorité de tutelle normalement prudente et diligente l'aurait fait, a méconnu le principe de bonne administration et les dispositions visées au moyen relatives à l'autonomie fiscale des communes et au pouvoir de tutelle, et que l'acte attaqué repose sur des motifs erronés et sur une erreur manifeste d'appréciation.

La partie adverse répond, en se référant à sa réponse à la première branche du moyen, que « l'examen de la décision non-approuvée procède d'une analyse juridique appropriée qui tient compte de la définition des principes d'égalité et de non-discrimination tels que retenus et rappelés régulièrement par les trois plus hautes juridictions du pays ».

Elle ajoute que « l'acte attaqué est précis puisque (i) il constate que la mise en œuvre d'un taux forfaitaire unique est discriminatoire et (ii) il constate que la motivation apportée au choix par la partie requérante ne permet pas d'y voir une justification objective et raisonnable ».

IV.2. Appréciation

L'article 170, § 4, alinéas 1^{er} et 2, de la Constitution énonce ce qui suit :

« § 4. Aucune charge, aucune imposition ne peut être établie par l'agglomération, par la fédération de communes et par la commune que par une décision de leur conseil.

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

Conformément à l'article L3131-1, § 1^{er}, 3°, du CWaDeL, sont soumis à l'approbation du gouvernement les règlements relatifs aux redevances et taxes communales, à l'exception des taxes additionnelles à l'impôt des personnes

physiques et des centimes additionnels au précompte immobilier. Le paragraphe 5 de la même disposition prévoit notamment que l'approbation de tels règlements peut être refusée pour violation de la loi ou lésion de l'intérêt général.

L'établissement d'un impôt communal est, en vertu des dispositions précitées de la Constitution, une matière d'intérêt communal qu'il revient au conseil communal de régler, sauf les exceptions déterminées par la loi, dont la nécessité est démontrée, et pour autant que, sous le contrôle de l'autorité de tutelle et des juridictions compétentes, l'établissement d'un tel impôt ne viole pas la loi ou ne blesse pas l'intérêt général. Dans ces limites, le pouvoir fiscal des communes participe de l'autonomie que leur a reconnue le Constituant.

Il incombe à l'autorité de tutelle d'apporter la preuve des éléments qu'elle avance pour porter atteinte à l'autonomie communale. Le Conseil d'État ne peut avoir égard qu'aux motifs formellement énoncés dans sa décision, à l'exclusion d'autres motifs qui pourraient être déduits du dossier administratif ou qui sont invoqués dans les écrits de procédure. Il lui appartient aussi de vérifier si les motifs figurant dans la décision résultent bien d'un examen concret des circonstances de l'espèce et ressortent du dossier administratif. Le contrôle du juge administratif ne se limite pas à celui de l'erreur manifeste d'appréciation mais comprend aussi et d'abord la vérification de l'exactitude, de la pertinence et de l'admissibilité en droit des motifs avancés par l'autorité de tutelle pour porter atteinte à l'autonomie communale.

En l'espèce, l'auteur de l'acte attaqué estime qu'il est « manifeste » que le taux forfaitaire unique crée une discrimination, en traitant de la même manière toutes les personnes qui exploitent un commerce de nuit, sans prendre en compte la superficie de l'espace commercial. Il considère que la décision d'adopter ce mode de taxation « n'est pas motivée de manière à apporter une justification objective et raisonnable qui permette d'apprécier que le rapport entre le but et les effets de la mesure prise est suffisamment établi ».

Si l'acte attaqué doit être interprété comme signifiant que le mode de taxation forfaitaire choisi par la partie requérante n'est pas formellement motivé, ce motif est inadéquat en ce qu'il se fonde sur une conception erronée du contrôle de tutelle prévu par la Constitution.

L'autorité de tutelle ne peut porter atteinte à l'autonomie fiscale reconnue aux pouvoirs locaux par la Constitution que pour empêcher que la loi ne soit violée ou l'intérêt général blessé. C'est à elle qu'il appartient d'indiquer

concrètement, dans chaque cas d'espèce et après une appréciation individuelle, les motifs pour lesquels elle estime devoir porter atteinte à l'autonomie communale en n'approuvant pas un règlement-taxe, parce qu'il viole la loi ou lèse l'intérêt général. Exiger de l'autorité communale qu'elle motive formellement les choix posés lors de l'établissement de l'impôt reviendrait à inverser la charge de la preuve.

L'absence d'obligation de motivation formelle du règlement-taxe n'élude pas l'obligation de faire reposer les choix posés lors de l'établissement d'une taxe sur des motifs exacts, pertinents et admissibles, soumis au contrôle de l'autorité de tutelle. Ces motifs peuvent être exprimés dans le préambule du règlement-taxe, notamment aux fins d'éclairer l'autorité de tutelle sur les choix posés par l'autorité communale.

En l'espèce, le règlement-taxe est précédé de considérants destinés à justifier expressément le choix d'un taux forfaitaire unique.

La première justification avancée par l'autorité communale réside dans l'objectif accessoire qu'elle poursuit, de limiter le nombre de commerces de nuit présents sur son territoire en raison des nuisances qu'ils occasionnent. Le conseil communal de la partie requérante a tenté de motiver le choix de s'écarter d'une taxation en fonction de la superficie, en estimant que « le maintien de l'équilibre budgétaire communal et les nuisances causées par la présence de commerces de nuit [sont] sans lien causal avec la superficie de ces commerces ».

La partie adverse ne pouvait affirmer que le taux forfaitaire unique d'une taxe sur les commerce de nuit crée « manifestement » une discrimination, sans examiner concrètement si l'établissement d'une catégorie unique de contribuables est, en l'espèce, compatible avec les principes d'égalité et de non-discrimination.

S'il doit être interprété comme se rapportant à un tel examen, le motif selon lequel la taxe « n'est pas motivée de manière à apporter une justification objective et raisonnable qui permette d'apprécier que le rapport entre le but et les effets de la mesure prise est suffisamment établi » est une formule stéréotypée qui ne démontre pas qu'une appréciation concrète a été portée sur la pertinence et la proportionnalité de la mesure au regard de l'objectif poursuivi.

Il n'est pas établi que la partie adverse a concrètement examiné le choix posé par la partie requérante, à la lumière de l'objectif accessoire de dissuasion qu'elle annonce expressément poursuivre, afin d'apprécier, notamment, si la mesure est pertinente et proportionnée au regard de cet objectif. L'argumentation

développée *a posteriori* par la partie adverse dans son mémoire en réponse ne permet pas de suppléer aux carences du dossier administratif.

En toute hypothèse, l'indication selon laquelle seul un taux prenant en compte la superficie du commerce serait admissible au regard des principes d'égalité et de non-discrimination excède les limites du contrôle de tutelle. Si l'examen de la pertinence et de la proportionnalité du règlement adopté par la partie requérante mène à la conclusion qu'une taxe forfaitaire unique est effectivement discriminatoire en l'espèce, la partie requérante reste, en vertu du principe constitutionnel de l'autonomie fiscale, libre d'opter pour un autre mode de taxation, à la condition que celui-ci soit pertinent et proportionné au regard de l'objectif communal poursuivi lequel doit être légitime.

La seconde justification avancée par l'autorité communale procède de la considération qu'« une taxation au m² est difficilement justifiable au regard de l'interdiction stipulée à l'article 464 du Code des impôts sur les revenus, interdisant aux communes "d'établir des centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés (...) ou des taxes similaires sur la base ou le montant de ces impôts (...)" ».

Ni l'acte attaqué, ni le dossier administratif ne font apparaître que ce motif a été examiné par la partie adverse. L'argumentation développée *a posteriori* par la partie adverse dans son mémoire en réponse ne permet pas de suppléer aux carences du dossier administratif.

Il n'appartient pas au Conseil d'État de se substituer à l'autorité de tutelle pour vérifier l'exactitude, la pertinence et l'admissibilité en droit des motifs avancés par l'autorité communale pour justifier les choix posés lors de l'établissement de l'impôt.

Il résulte de ce qui précède que le premier moyen est fondé.

V. Autres moyens

Les autres moyens, s'ils étaient fondés, ne pourraient mener à une annulation plus étendue. Il n'y a dès lors pas lieu de les examiner.

VI. Indemnité de procédure et dépens

La partie requérante sollicite une indemnité de procédure de 700 euros.
Il y a lieu de faire droit à sa demande.

**PAR CES MOTIFS,
LE CONSEIL D'ÉTAT DÉCIDE :**

Article 1^{er}.

L'arrêté du ministre du Logement, des Pouvoirs locaux et de la Ville du 29 novembre 2019, refusant d'approuver la délibération du conseil communal de la ville de Lessines du 24 octobre 2019 relative à la taxe sur les commerces de nuit, est annulé.

Article 2.

Le présent arrêt sera publié dans les mêmes formes que l'arrêté ministériel annulé.

Article 3.

La partie adverse supporte les dépens, à savoir le droit de rôle de 200 euros, la contribution de 20 euros et l'indemnité de procédure de 700 euros, accordée à la partie requérante.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique de la XV^e chambre,
le 30 juin 2021, par :

Pascale Vandernacht,
Marc Joassart,
Élisabeth Willemart,
Caroline Hugé,

président de chambre,
conseiller d'État,
conseiller d'État,
greffier.

Le Greffier,

Le Président,

Caroline Hugé

Pascale Vandernacht