

CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF

XV^e CHAMBRE

A R R Ê T

n° 261.583 du 29 novembre 2024

A. 233.292/XV-4718

En cause : **la société anonyme
HÔTEL BENTLEY,**
ayant élu domicile
square de l'Aviation, 20
1070 Bruxelles,
assistée et représentée par son conseil
M^e Aude TANGHE, avocate,

contre :

la Région de Bruxelles-Capitale,
représentée par son Gouvernement,
ayant élu domicile chez
M^{es} Fabien HANS,
et Benoît CAMBIER, avocats,
avenue Winston Churchill, 253/40
1180 Bruxelles.

I. Objet de la requête

Par une requête introduite le 25 mars 2021, la partie requérante demande l'annulation de « la décision de la partie adverse datée du 26 janvier 2021, en ce que cette décision rejette la demande d'aide "aux hôtels et appart-hôtels pour les pertes de revenus et pour les charges d'exploitation permanentes, dans le cadre de la crise sanitaire COVID-19", prévue par l'article 2 de l'arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale relatif à une aide aux hôtels et appart-hôtels dans le cadre de la crise sanitaire [de la] COVID-19 du 22 octobre 2020 ».

II. Procédure

Par un arrêt n° 252.151 du 18 novembre 2021, le Conseil d'État a rouvert les débats et a réservé les dépens.

Par un arrêt n° 256.001 du 10 mars 2023, le Conseil d'État a rouvert les débats et a réservé les dépens.

M. Constantin Nikis, premier auditeur au Conseil d'État, a rédigé un rapport sur la base de l'article 13 du règlement général de procédure.

Le rapport a été notifié aux parties.

Les parties ont déposé un ultime dernier mémoire.

Par une ordonnance du 23 mai 2024, l'affaire a été fixée à l'audience du 11 juin 2024.

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

M^e Aude Tanghe, avocate, comparaissant pour la partie requérante, et M^{es} Fabien Hans et Noémie Cambier, avocats, comparaissant pour la partie adverse, ont été entendus en leurs observations.

M. Constantin Nikis, premier 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. La partie requérante indique exploiter trois unités hôtelières à Anderlecht.

2. Les 7, 8 et 18 novembre 2019, l'administration fiscale opère un contrôle de la partie requérante, en matière de TVA et d'impôt des sociétés. Selon le procès-verbal de constatations, le contrôle porte sur l'année 2017.

3. Le 30 juillet 2020, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale demande à la section de législation du Conseil d'État son avis, dans un délai de 30 jours, sur un projet d'arrêté relatif à une aide aux hôtels et appart-hôtels dans le cadre de la crise sanitaire du COVID-19.

4. La section de législation du Conseil d'État donne son avis n° 67.906/1, le 16 septembre 2020. Cet avis se lit notamment comme il suit :

- « L'aide est octroyée sur la base de l'article 28 de l'ordonnance du 3 mai 2018 'relative aux aides pour le développement économique des entreprises', qui dispose que le Gouvernement peut octroyer une aide aux entreprises dont l'activité économique est touchée par une calamité naturelle ou un événement extraordinaire, pour la réparation des dommages matériels, pour les pertes de revenus et pour les charges d'exploitation permanentes. Le projet dispose que la crise sanitaire COVID-19 est reconnue comme un événement extraordinaire au sens de cet article. L'aide est octroyée aux conditions visées à l'Encadrement temporaire des mesures d'aide d'État de la Commission européenne.

Le projet définit les conditions d'octroi de l'aide, la forme et le montant de celle-ci ainsi que la procédure d'instruction des dossiers de demande d'aide et de liquidation de l'aide.

3.1. Le projet entend trouver un fondement juridique dans les articles 28, 30 et 49 de l'ordonnance du 3 mai 2018. Le pouvoir général d'exécution du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale 2 est également invoqué.

[...]

3.3. Interrogé quant à la compatibilité du régime en projet avec l'article 28 de l'ordonnance du 3 mai 2018, le délégué a répondu comme suit :

[...]

3.4. Bien que l'on puisse douter de la portée précise de l'article 28 de l'ordonnance du 3 mai 2018, on peut se rallier au choix qu'a fait l'auteur du projet d'invoquer cette disposition pour la réglementation en projet, et ce compte tenu des éléments avancés par le délégué. Toutefois, ainsi qu'il a été relevé dans l'avis précité 67.183/1, ce choix entraîne certaines conséquences.

3.4.1. Le champ d'application du règlement en projet se limite aux hôtels et appart-hôtels établis dans la région. En ce qui concerne cette limitation, il convient de souligner que l'habilitation conférée au Gouvernement à l'article 28 de l'ordonnance du 3 mai 2018 lui permettant d'octroyer une aide aux entreprises en cas d'événement extraordinaire a une portée générale et s'applique, en principe, à toutes les "entreprises" telles qu'elles sont définies à l'article 2 de l'ordonnance. La limitation de l'octroi de l'aide aux entreprises qui proposent des logements, et au sein de cette catégorie d'entreprises, aux hôtels et appart-hôtels, devra être justifiée à la lumière du principe constitutionnel d'égalité.

3.4.2. Dans le cadre d'une interprétation étendue de l'article 28 de l'ordonnance du 3 mai 2018, il faut admettre qu'en plus des conditions générales et des motifs d'exclusion généraux prévus dans l'ordonnance du 3 mai 2018, qui s'appliquent à toutes les formes d'aides réglées dans l'ordonnance, des conditions spécifiques d'octroi de l'aide et des motifs d'exclusion spécifiques peuvent être fixés sur la base de cet article, pour autant que ceux-ci découlent directement de l'événement extraordinaire pour lequel l'aide est octroyée et qu'ils puissent s'inscrire dans l'objectif général que poursuit cette aide, selon l'ordonnance ("pour la réparation des dommages matériels, pour les pertes de revenus et pour les charges d'exploitation permanentes"). Il y a lieu de réexaminer les conditions d'octroi de l'aide et les motifs d'exclusion prévus aux articles 3 et 4 du projet à la lumière de ce qui précède. Ainsi, la question se pose de savoir si le motif d'exclusion prévu à l'article 4, alinéa 1^{er}, 1^o, du projet peut s'inscrire dans le cadre de l'objectif général précité, l'exclusion absolue en cas de sanction pour non-respect d'une mesure corona devant en tout état de cause être considérée comme disproportionnée à la lumière de cet objectif, qui est par essence d'octroyer une aide pour pertes de revenus et non de garantir le respect des mesures sanitaires en vigueur. Il en va de même pour l'article 4, alinéa 2^o, du projet, étant donné que le fait qu'un bénéficiaire procède à un licenciement collectif est dénué de pertinence

quand il s'agit de déterminer les dommages matériels ou les pertes de revenus. Ce motif d'exclusion vise plutôt à prendre une mesure en matière d'emploi qu'à prévoir un régime d'aide. En ce qui concerne l'article 4, alinéa 1^{er}, 3^o, du projet, il convient de renvoyer à l'observation formulée au point 6. Au vu de ce qui précède, il apparaît au Conseil d'État, section de législation, qu'il y a lieu d'omettre l'article 4 en son entier du projet.

Afin d'éviter toute confusion quant à la validité des conditions générales et des motifs d'exclusion généraux prévus par l'ordonnance du 3 mai 2018, étant donné que la façon dont sont rédigés les articles 3 et 4 du projet pourrait également donner l'impression qu'ils sont exhaustifs, il est en tout cas recommandé de disposer expressément dans ces articles que les conditions et motifs d'exclusion qui y sont mentionnés s'appliquent "sans préjudice des conditions prévues (motifs d'exclusion prévus) dans l'ordonnance".

3.5. Sous réserve des observations formulées ci-avant, le projet peut être réputé trouver un fondement juridique suffisant dans les articles 28, 30 et 49 de l'ordonnance du 3 mai 2018. Il n'est par conséquent pas nécessaire d'invoquer le pouvoir général d'exécution dont dispose le Gouvernement. Les références à l'article 20 de la loi spéciale du 8 août 1980 et à l'article 8, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 12 janvier 1989 seront dès lors omises du préambule.

3.6. On peut admettre que les dispositions figurant à l'article 11 du projet et relatives au traitement de données à caractère personnel sont une conséquence intrinsèque des articles 28 (octroi de l'aide) et 43 (contrôle) de l'ordonnance du 3 mai 2018, de sorte qu'aucune base légale n'est requise pour le règlement du traitement de données à caractère personnel qui y est directement lié ».

5. Le projet d'arrêté est adopté le 22 octobre 2020 et publié au *Moniteur belge* du 26 octobre 2020 (2^e éd., pp. 77.202 et ss. ; *erratum*, 4 novembre 2020, p. 79.255). Les conditions d'octroi de l'aide se lisent comme suit :

« Art. 3. Le bénéficiaire :

1^o est un exploitant d'au moins un hôtel ou appart-hôtel établi dans la Région ;

2^o dispose au 7 juillet 2020, conformément à l'ordonnance du 8 mai 2014 relative à l'hébergement touristique, d'un numéro d'enregistrement actif, non suspendu et des attestations d'urbanisme et de sécurité d'incendie valides pour les hôtels et appart-hôtels pour lesquels l'aide est demandée ;

3^o satisfait à ses obligations de publication de ses comptes annuels auprès de la Banque nationale de Belgique ;

4^o remplit au moins deux des trois conditions de santé financière suivantes :

a) les fonds propres, inclus dans le code comptable 10/15 augmenté du code 101, sont supérieurs à la moitié du capital souscrit, code 100, plus l'apport hors capital, code 11, sauf si le bénéficiaire a reconstitué adéquatement ses fonds propres depuis la clôture du dernier exercice fiscal ;

b) le chiffre d'affaires, code 70, de 2019 est supérieur à celui de 2018 ;

c) le résultat du bénéfice de l'exercice avant impôts, code 9903, est positif ;

5^o n'a pas, au moment de la demande d'aide, de dettes sociales et fiscales, sauf si celles-ci font l'objet d'un plan d'apurement conclu avec les autorités compétentes, lequel est dûment respecté ;

6^o n'était pas en difficulté au 31 décembre 2019, au sens de l'article 2, point 18, du règlement (UE) n° 651/2014 ;

7° n'a pas déjà reçu, en tant qu'entreprise, en ce compris la prime visée dans le présent arrêté, plus de 800.000 euros d'aide dans le cadre du point 22 de l'encadrement temporaire des mesures d'aide d'État.

[...]

Art. 4. Le bénéficiaire qui procède, entre le 23 mars 2020 et le 31 décembre 2020, à un licenciement collectif au sens du Chapitre VII de la loi du 13 février 1998 portant des dispositions en faveur de l'emploi, est exclu de l'aide ou, le cas échéant, tenu de la rembourser ».

L'article 8, alinéa 2, de l'arrêté énonce que l'aide prévue est octroyée aux conditions visées à l'encadrement temporaire des mesures d'aides d'État de la Commission européenne.

6. Le 22 octobre 2020, également, un procès-verbal est dressé par l'administration de la TVA. Il porte sur quatre infractions, identifiées comme suit par l'administration :

« 1/ Infractions au régime de la déduction ; relatives à l'obligation d'être en possession d'une pièce, facture, document d'attente ou document d'importation conforme (application de l'article 46, § 1^{er}, du Code de la TVA et de l'article 3 de l'arrêté royal n° 3) ».

À l'issue de ses constatations, l'administration fixe le montant de la taxe à 50.144,64 euros.

« 2/ Infraction à l'obligation d'acquitter la TVA due sur des travaux immobiliers auxquels le régime du cocontractant prévu à l'article 20 de l'arrêté royal n° 1, a été appliqué ».

À l'issue de ses constatations, l'administration fixe le montant de la taxe à 35.305, 20 euros.

« 3/ Infractions au régime de la déduction relatives aux biens ou services destinés totalement ou partiellement à des fins privées ou autres que celles qui relèvent de l'activité économique de l'assujetti ».

À l'issue de ses constatations, l'administration fixe le montant de la taxe à 1.966,76 euros.

« 4/ Infractions aux articles 63, § 1^{er}, al. 1^{er}, 2° et 3° et 63octies, § 1^{er}, al. 1^{er} (al. 3 jusqu'au 31.12.2012) du Code TVA et à l'article 18 de l'arrêté royal n° 1, du 29 décembre 1992, relatif au chiffre d'affaires déclaré ».

À l'issue de ses constatations, l'administration fixe le montant de la taxe à 3.580,48 euros.

Le montant total des amendes est arrondi à 9.450 euros.

7. Le 9 novembre 2020, la partie requérante demande à pouvoir bénéficier de l'aide prévue par l'arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 22 octobre 2020 relatif à une aide aux hôtels et appart-hôtels dans le cadre de la crise sanitaire [de la] COVID-19 [ci-après : l'arrêté du 22 octobre 2020 »], pour les hôtels qu'elle exploite sous les enseignes « Hôtel Aviation », « Hôtel Escale » et « Hôtel des Deux Gares », à Anderlecht.

8. Le 30 novembre 2020, la partie adverse rejette la demande au terme de la motivation suivante :

« Après analyse de votre dossier, je suis au regret de vous informer que votre entreprise ne répond pas aux conditions prévues par l'arrêté susmentionné, à savoir : votre entreprise avait, au moment de la demande d'aide, des dettes fiscales, et celles-ci ne faisaient pas l'objet d'un plan d'apurement conclu avec les autorités compétentes ou ce plan d'apurement n'était pas dûment respecté.

Il ressort en effet de l'attestation fiscale jointe à votre demande et datée du 2 novembre 2020, de la capture d'écran du compte MyMinFin de l'entreprise reprenant des données mises à jour en date du 23 novembre 2020 et du mail du même jour [de l'administratrice] que la SA Hotel Bentley pourrait, à cette date, être redevable du montant contesté suivant : dette TVA – article 500233444519 : 125.924,28 € (montant mentionné dans la capture d'écran du compte MyMinFin de l'entreprise reprenant des données mises à jour en date du 23 novembre 2020)

Que la contestation de ces dettes est sans incidence sur l'examen au fond de votre demande de prime, l'administration ne disposant en effet d'aucun pouvoir d'appréciation pour déroger à cette condition expresse de la réglementation qui a été décidée par le Gouvernement ».

9. La partie requérante indique que, le 10 décembre 2020, une requête en contestation de la dette fiscale est enrôlée au tribunal de première instance de Bruxelles. Elle dépose l'avis de fixation de l'affaire à la date du 12 février 2021. Il résulte de l'instruction par l'auditorat que l'audience de plaidoiries est prévue le 25 février 2025.

10. Le 14 décembre 2020, la partie requérante adresse un courrier électronique à l'administration fiscale, dans lequel elle indique contester « la dette fiscale [...] née à la suite d'un contrôle », à l'exception des troisième et quatrième infractions et demande un plan de remboursement pour « l'incontestablement dû », en raison de l'état de sa trésorerie. Ce courrier se lit notamment comme suit :

« Vous trouverez ci-joints plusieurs documents explicitant le motif et complétant notre demande.

En résumé, nous contestons la dette fiscale art. 50023344519 née à la suite d'un contrôle (voir PV du 22/10/2020).

Toutefois, nous ne contestons pas la 3^e et la 4^e infractions (voir extraits du PV) et nous sommes d'accord de payer MAIS la crise sanitaire a eu un impact sur notre

chiffre d'affaires et donc notre trésorerie. C'est la raison pour laquelle nous vous demandons un plan de remboursement pour l'incontestablement dû s'élevant à 5547,24 euros.

Vous trouverez donc ci-joints :

- 1/ PV de constatation du 22/10/2020 complet,
- 2/ PV de constatation du 22/10/2020 extraits (plus faciles à consulter) mentionnant les montants ci-dessus,
- 3/ Requête contradictoire de notre avocat contestant les conclusions du contrôle (cf. PV ci-dessus),
- 4/ mail de l'avocat conseillant de payer l'incontestablement dû (ou de demander un plan de paiement, en l'occurrence vu l'état de notre trésorerie) ».

11. Le 22 janvier 2021, la partie requérante informe la partie adverse de la contestation d'une partie de la dette fiscale et de l'introduction d'une demande de plan d'apurement pour la partie non contestée. Elle sollicite la révision de la décision de la partie adverse du 30 novembre 2020.

12. Le 26 janvier 2021, le Directeur général de la partie adverse adresse une lettre à la partie requérante par laquelle il l'informe de sa décision de retirer sa décision du 30 novembre 2020 et de refuser l'octroi de la prime. Il s'agit de l'acte attaqué, qui est motivé comme suit :

« Vous avez introduit une demande d'aide en date du 9 novembre 2020. Après analyse de votre dossier, votre demande avait fait l'objet d'une décision de refus, notifiée par courrier daté du 30 novembre 2020.

Néanmoins, suite au mail de votre conseil, M^e Rayet, reçu le 22 janvier [2021] et après réexamen des pièces justificatives jointes à la demande, cette décision de refus est retirée.

Il apparaît en effet que notre décision du 30 novembre 2020 était entachée d'une erreur matérielle susceptible d'induire l'entreprise en erreur. En effet, la décision de refus susmentionnée mentionnait que "la SA Hotel Bentley pourrait, à cette date, être redevable du montant contesté suivant : [...]". Or, il ressort des pièces du dossier, et plus particulièrement de l'attestation émise par le SPF Finances et datée du 2 novembre 2020, que la SA Hotel Bentley "doit des montants [...]".

Par conséquent, je vous prie de trouver ci-dessous la nouvelle décision de refus concernant votre demande d'aide.

Après analyse de votre dossier, je suis au regret de vous informer que votre entreprise ne répond pas aux conditions prévues par l'arrêté susmentionné, à savoir : votre entreprise avait, au moment de la demande d'aide, des dettes fiscales, et celles-ci ne faisaient pas l'objet d'un plan d'apurement conclu avec les autorités compétentes ou ce plan d'apurement n'était pas dûment respecté.

Il ressort en effet de l'attestation fiscale jointe à votre demande et datée du 2 novembre 2020, de la capture d'écran du compte MyMinFin de l'entreprise reprenant des données mises à jour en date du 23 novembre 2020 et du mail du même jour de M^{me} [N.G.], administratrice, que la SA Hotel Bentley est, à cette date, redevable du montant suivant : dette TVA – article 500233444519 : 125.924,28 € (montant mentionné dans la capture d'écran du compte MyMinFin de l'entreprise reprenant des données mises à jour en date du 23 novembre 2020).

Que la contestation de cette dette est sans incidence sur l'examen au fond de votre demande de prime, l'administration ne disposant en effet d'aucun pouvoir d'appréciation pour déroger à cette condition expresse de la réglementation qui a été décidée par le Gouvernement.

Art. 3. Le bénéficiaire :

[...]

5° n'a pas, au moment de la demande d'aide, de dettes sociales et fiscales, sauf si celles-ci font l'objet d'un plan d'apurement conclu avec les autorités compétentes, lequel est dûment respecté ».

13. Une ordonnance du 15 juillet 2021 modifiant l'ordonnance du 3 mai 2018 relative aux aides pour le développement économique des entreprises, en cas de calamité naturelle, de perturbation grave de l'économie ou d'événement extraordinaire modifie, notamment, l'article 28 de l'ordonnance du 3 mai 2018 relative aux aides pour le développement économique des entreprises [ci-après : « l'ordonnance du 3 mai 2018 »], avec effet le 13 mars 2020 (*M.B.* 20 juillet 2021, p. 71.763).

IV. Recevabilité de la requête

IV.1. Argumentation des parties

IV.1.1. Le mémoire en réponse

La partie adverse soulève une exception d'irrecevabilité du recours. Elle objecte que si l'acte attaqué était annulé, la décision de refus d'octroi de la prime du 30 novembre 2020 subsisterait, de sorte que la partie requérante n'a pas intérêt à poursuivre l'annulation de la décision du 26 janvier 2021 dans son ensemble.

Par ailleurs, « sur les possibilités de réfection de l'acte attaqué en cas d'annulation », elle écrit ce qui suit :

« L'aide litigieuse bénéficie de la mesure d'encadrement temporaire instituée par la Commission européenne pour permettre aux États membres de faire face à la crise du COVID-19 (*cf.* exposé des faits). Sans cet encadrement des mesures d'aides d'État, opéré exceptionnellement par la Commission européenne, la partie adverse ne pourrait pas allouer une telle aide financière à ses entreprises, sans contrevenir aux articles 107 et 108 du TFUE.

Or, cet encadrement est temporaire. Au moment de la rédaction du présent mémoire en réponse, il est prévu qu'il vienne à échéance le 30 septembre 2021.

Si Votre Conseil venait à annuler l'acte attaqué, il est peu probable que la partie adverse puisse encore adopter une telle mesure d'aide aux entreprises.

Il conviendra, le cas échéant, de se poser la question de l'intérêt de la partie requérante à poursuivre l'annulation de l'acte attaqué dans l'hypothèse où la réfection de l'acte ne serait plus possible, en raison des contraintes de droit européen interdisant les aides d'État en dehors de ce contexte exceptionnel ».

IV.1.2. Le mémoire en réplique

S'agissant de la première exception d'irrecevabilité du recours, la partie requérante écrit que « c'est uniquement la décision de refus qui fait l'objet du présent recours, comme indiqué dans le préambule et le dispositif de la requête ». Elle demande, si le Conseil d'État considère qu'il s'agit d'une décision unique, son annulation partielle. Subsidiairement, elle indique que « la partie adverse retrouverait sa compétence et pourrait adopter une nouvelle décision de retrait ».

S'agissant de la seconde exception d'irrecevabilité, elle écrit qu'en cas d'annulation de l'acte attaqué, « les parties seraient replacées au moment où la décision a été prise », de sorte que « la nouvelle décision serait prise dans le cadre prévu à l'époque des faits ».

IV.1.3. L'ultime dernier mémoire de la partie adverse

Dans son ultime dernier mémoire, la partie adverse développe considérablement l'exception, en apportant les éléments nouveaux suivants (les notes infrapaginales sont omises) :

« 3. Il est exact que le régime d'encadrement temporaire des mesures d'aide d'État visant à soutenir l'économie dans le contexte actuel de la flambée de COVID-19 a été prolongé jusqu'au 30 juin 2022. Ce mécanisme n'a, pour la plupart de ses outils, pas été prolongé au-delà.

4. Pour le reste, la partie adverse ne peut, par contre, pas se rallier à la position de Monsieur le Premier Auditeur.

Article 1. Portée juridique et caractère contraignant de la communication de la Commission européenne en matière d'aide d'État

5. La compatibilité d'une aide d'État au droit communautaire est subordonnée à l'appréciation préalable de la Commission qui dispose, à cet effet, « d'un pouvoir discrétionnaire dont l'exercice implique des appréciations d'ordre économique et social qui doivent être effectuées dans un contexte communautaire ». La Commission dispose donc d'une large marge d'appréciation.

Elle a précisé les critères qu'elle retient pour apprécier la compatibilité de différents types d'aide dans des communications, des encadrements, des lignes directrices voire des lettres adressées aux États membres.

En matière d'aides d'État, la Cour de justice leur reconnaît à ces guidelines une portée juridique. Elle constate, en effet, que « les lignes directrices sont fondées sur l'article 93, § 1 [art. 88, § 1, nouveau] du traité et, dès lors, représentent un

élément de cette obligation de coopération régulière et périodique dont ni la Commission ni les États membres ne peuvent s'affranchir”.

La Cour de justice accepte d'interpréter des lignes directrices, alors qu'elles sont dépourvues de valeur normative. Elle a jugé que les lignes directrices sur les aides à finalité régionale et les lignes directrices sur les aides à l'emploi n'étaient pas dépourvues d'effets juridiques, car les juges nationaux sont tenus de les “prendre [...] en considération” en vue de la solution des litiges qui leur sont soumis. En particulier, ces actes peuvent éclairer l'interprétation de dispositions nationales, prises dans le but d'assurer leur mise en œuvre, ou compléter des dispositions communautaires ayant un caractère contraignant.

6. Par ailleurs, les lignes directrices et autres encadrements peuvent également produire des effets contraignants à l'égard des États membres. Ces derniers sont en effet tenus d'appliquer les règles énoncées dans des lignes directrices dès qu'ils les ont acceptées.

En l'espèce, le point 22 de la Communication n° 2020/ C91 I/01 de la Commission, prévoit ce qui suit :

“La Commission considérera qu'une aide d'État de ce type est compatible avec le marché intérieur sur la base de l'article 107, § 3, point b), du TFUE, pour autant que toutes les conditions suivantes soient remplies :
[...]
d. l'aide est octroyée au plus tard le 31 décembre 2020”.

La Région de Bruxelles-Capitale a non seulement accepté ces règles, mais elle les a [faites] siennes dans l'article 2, alinéa 3, de l'AGRBC du 22 octobre 2020, qui dispose que :

“L'aide est octroyée aux conditions visées au point 22 de l'encadrement temporaire des mesures d'aide d'État”.

C'est ce qui a conduit le Gouvernement régional à prévoir à l'article 8 de l'arrêté du 22 octobre 2020 : “La décision d'octroi est notifiée au bénéficiaire au plus tard le 31 décembre 2020”.

Postérieurement à l'adoption de l'arrêté en question, la Commission a postposé la date butoir du 31 décembre 2020 jusqu'au 30 juin 2022. Il n'empêche que la Région a bel et bien entendu se conformer et faire siennes les lignes directrices imposées par la Commission au moment de l'adoption de son arrêté, ce qui signifie qu'elle a prévu, par arrêté réglementaire, l'interdiction d'allouer des aides au-delà du 31 décembre 2020.

7. Il en va d'autant plus ainsi que le régime d'aide instauré par l'AGRBC du 22 octobre 2020 a été préalablement soumis à l'autorisation de la Commission européenne, conformément à ce que prévoit l'article 108 (3) TFUE. Dans son appréciation du caractère nécessaire, approprié et proportionné du régime d'aide envisagé, la Commission a expressément tenu compte de l'existence de cette limite temporelle :

“(43) The Commission accordingly considers that the measure is necessary, appropriate and proportionate to remedy a serious disturbance in the economy of a Member State and meets all the conditions of the Temporary Framework. In particular: (...) Aid will be granted under the measure no later than 31 December 2020”.

Prolonger cette échéance au-delà de cette date, particulièrement au-delà du 30 juin 2022, requerrait l'accord préalable de la Commission européenne.

8. Il s'ensuit que même en cas d'annulation, la partie adverse ne "pourrait s'affranchir" de cette date butoir pour délivrer une aide postérieurement, sous peine de violer non seulement le droit communautaire, mais aussi les articles 2, alinéa 3 et 8, de l'AGRBC du 22 octobre 2022.

Article 2. L'aide d'État trouve son seul fondement dans l'article 107 (3), b), du TFUE.

9. Monsieur le Premier Auditeur se méprend ensuite en considérant qu'en cas d'annulation, une réfection de l'acte pourrait être possible pour délivrer l'aide, sans limite de temps, sur la base de l'article 107, § 2, b), TFUE.

Cette disposition prévoit que :

"Sont compatibles avec le marché intérieur :

(...)

b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires".

10. Cependant, le Régime d'aide élaboré par la partie adverse dans l'arrêté trouve son fondement exclusif dans l'article 107, § 3, b), TFUE, qui dispose quant à lui que :

"Peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur :

(...) b) les aides destinées à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre.

Il est renvoyé à ce fondement dans l'article 2, alinéa 3 de l'AGRBC du 22 octobre 2020 qui dispose que :

"L'aide est octroyée aux conditions visées au point 22 de l'encadrement temporaire des mesures d'aide d'État".

Le point 22 en question dispose que "la Commission considérera qu'une aide d'État de ce type est compatible avec le marché intérieur sur la base de l'article 107, paragraphe 3, point b), du TFUE, pour autant que toutes les conditions suivantes soient remplies [...]

[...]

d. l'aide est octroyée au plus tard le 30 juin 2022"".

11. Cet état de fait est d'ailleurs confirmé par l'examen auquel a procédé la Commission européenne pour aboutir à sa décision du 9 octobre 2020 par laquelle elle autorise le régime d'aide que met en place l'AGRBC du 22 octobre 2020 :

"(12) The compatibility assessment of the measure is based on Article 107(3)(b) TFEU, in light of sections 2 and 3.1 of the Temporary Framework.

[...]

(38) Since the measure involves aid within the meaning of Article 107(1) TFEU, it is necessary to consider whether that measure is compatible with the internal market.

(39) Pursuant to Article 107(3)(b) TFEU the Commission may declare compatible with the internal market aid "to remedy a serious disturbance in the economy of a Member State".

[...]

(42) The measure is one of a series of measures conceived by the Belgian authorities to remedy a serious disturbance in their economy. The importance of the measure to preserve employment and economic continuity is widely accepted and the measure is of a scale which can be reasonably anticipated to produce effects across the entire economy. Furthermore, the measure has been designed to meet the requirements of a specific category of aid (“Limited amounts of aid”) described in section 3.1 of the Temporary Framework.

(43) The Commission accordingly considers that the measure is necessary, appropriate and proportionate to remedy a serious disturbance in the economy of a Member State and meets all the conditions of the Temporary Framework. In particular: [...] Aid will be granted under the measure no later than 31 December 2020 (recital (17)). The measure therefore complies with point 22(d) of the Temporary Framework ;

[...]

(45) The Commission therefore considers that the measure is necessary, appropriate and proportionate to remedy a serious disturbance in the economy of a Member State pursuant to Article 107(3)(b) TFEU since it meets all the relevant conditions of the Temporary Framework.

4. Conclusion

The Commission has accordingly decided not to raise objections to the aid on the grounds that it is compatible with the internal market pursuant to Article 107(3)(b) of the Treaty on the Functioning of the European Union”.

12. Les aides basées sur l'article 107, § 2, b), TFUE et celles basées sur l'article 107, § 3, b) relèvent de catégories distinctes, sont sujettes à des conditions d'octroi différentes et selon une procédure de contrôle différente.

En l'espèce, l'annulation de l'acte attaqué, qui se base sur un régime élaboré sur pied de l'article 107, § 3, b, ne pourrait donc pas conduire à une réfection de celui-ci en lui substituant un autre fondement.

Il faudrait d'abord élaborer un régime d'aide distinct, spécifiquement basé sur l'article 107, § 2, b), ce qui relève du pouvoir d'appréciation de l'autorité subsidiaire. Il faudrait ensuite que la mesure envisagée soit notifiée à la Commission européenne, laquelle devrait apprécier sa comptabilité au droit communautaire.

Ce processus serait étranger et distinct d'une simple “réfection d'acte”.

Il ressort de ce qui précède que :

- La réfection de l'acte attaqué par un acte qui trouverait son fondement de l'AGRBC du 22 octobre 2022 et dans l'article 107, § 3, b), n'est pas possible, dès lors que l'échéance contraignante fixée par la Commission pour délivrer cette aide est dépassée et que l'AGRBC a fait sienne cette exigence en adoptant une disposition réglementaire interdisant l'octroi de l'aide au-delà de la période initialement autorisée par la Commission européenne ;

- L'octroi d'une aide d'État qui trouverait son fondement dans l'article 107, § 2, b), ne peut découler du régime mis en place par l'AGRBC du 22 octobre 2022. Elle suppose une décision distincte, sans lien avec le régime examiné, ce qui relève de la pure opportunité de l'autorité subsidiaire.

En conséquence, et contrairement à ce que conclut Monsieur le Premier Auditeur, la partie adverse serait dans l'impossibilité de procéder à une réfection de l'acte

conduisant à l'octroi de l'aide. La partie requérante n'a, partant, pas d'intérêt au recours ».

IV.2. Examen

La requête sollicite l'annulation de l'acte attaqué « en ce que cette décision rejette la demande d'aide ». Il s'ensuit que l'objet de la requête est limité à la décision de refus et ne porte pas sur la décision de retirer la décision de refus précédente.

La première exception d'irrecevabilité n'est pas accueillie.

Le Conseil d'État ne peut anticiper et substituer sa propre appréciation à celle de la partie adverse quant à la réfection éventuelle de l'acte attaqué. Dans l'hypothèse où il constaterait l'illégalité du règlement préalablement adopté par la partie adverse, sur lequel se fonde l'acte attaqué, il appartiendrait à cette dernière de prendre les mesures nécessaires pour remédier à l'illégalité constatée. La partie requérante, qui a sollicité l'octroi d'une aide et se l'est vu refuser par l'acte attaqué, a intérêt au recours. Les développements de l'ultime dernier mémoire de la partie adverse ne sont pas de nature à modifier cette appréciation.

La seconde exception d'irrecevabilité n'est pas non plus accueillie.

V. Premier moyen

V.1. Thèse de la partie requérante

Le premier moyen, invoqué à titre principal, est pris de « la violation de l'arrêté du 26 octobre 2020 ».

Il se déduit des développements de la requête que la partie requérante invoque une violation de la condition d'obtention de l'aide, définie à l'article 3, 5°, selon laquelle « le bénéficiaire [...] n'a pas, au moment de la demande d'aide, de dettes sociales et fiscales, sauf si celles-ci font l'objet d'un plan d'apurement conclu avec les autorités compétentes, lequel est dûment respecté ». Elle expose que la partie adverse lui a refusé l'aide au seul motif que cette condition n'était pas respectée. En substance, elle fait valoir que la dette fiscale n'existait pas à la date du 9 novembre 2020, parce que la TVA ne pouvait, à cette date, lui être réclamée sur la seule base du procès-verbal du 22 octobre 2020. Elle explique que ce procès-verbal annonce une dette TVA, mais que le fait générateur de la dette est son inscription

dans le « registre de perception et de recouvrement » (article 85, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA).

En réplique, elle expose que, dans le projet d'arrêté initial, c'était l'absence de dettes sociales et fiscales au 31 décembre 2019 qui était envisagée comme condition, ce qui aurait eu un sens, selon elle. Pour le surplus, elle explique que la réalisation d'une opération ne suffit pas à faire naître la dette TVA, qu'un procès-verbal de constatation n'a aucun effet juridique, et que c'est la contrainte qui fait naître la dette d'impôt. Elle réaffirme que sa dette TVA n'était pas existante et encore moins exigible au moment de l'introduction de la demande d'aide. Elle ajoute qu'en l'espèce, le litige avec l'administration porte sur le refus d'un droit à la déduction pour des motifs qu'elle conteste. Enfin, elle rejette l'affirmation de la partie adverse selon laquelle l'introduction d'une requête devant le Tribunal de première instance de Bruxelles, dès la réception du procès-verbal de constatation, constitue une reconnaissance de l'existence de la dette. Elle explique qu'en l'absence de recours administratif organisé, le contribuable peut et a intérêt à contester la position administrative et que cette situation est fréquente. Elle estime « illusoire » de suggérer qu'elle paie 90.000 euros pour obtenir une prime de 120.000 euros « à une période où les trois unités hôtelières étaient à l'agonie ».

Dans son dernier mémoire déposé à la suite du rapport établi sur la base de l'article 12 du règlement de procédure, elle demande à titre principal au Conseil d'État de « constater la violation de l'arrêté du 26 octobre 2020 du fait de la commission d'une erreur manifeste d'appréciation par la partie adverse dans le cadre de l'appréciation de la réunion, ou non, des conditions d'octroi ».

Dans son ultime dernier mémoire, elle se réfère au rapport et à ses écrits de procédure.

V.2. Examen

L'arrêt n° 256.001 du 10 mars 2023 décide notamment ce qui suit :

« Les conditions ainsi fixées [par l'article 3 de l'arrêté du 26 octobre 2020, précité] sont précises et supposent la production de documents établissant des faits vérifiables. Leur application n'implique pas un pouvoir d'appréciation dans le chef de la partie adverse. Il suffit, en effet, que l'hôtelier ou l'exploitant remplisse les conditions énoncées à l'article 3, précité, pour qu'il puisse percevoir les aides en question, l'autorité administrative étant dépourvue de tout pouvoir d'appréciation. Il s'ensuit que l'objet direct et véritable du recours est bien la reconnaissance d'un droit subjectif et qu'en principe, conformément aux articles 144 et 145 de la Constitution, ce type de litige relève de la compétence des cours et tribunaux de l'ordre judiciaire.

Toutefois, dans le cadre de son recours, la partie requérante fait valoir que l'acte attaqué se fonde sur un arrêté qui est lui-même illégal, à tout le moins l'article 3, alinéa 1^{er}, 5°, de celui-ci et pour lequel elle demande qu'il soit fait application, certes à titre subsidiaire, de l'article 159 de la Constitution ».

Il résulte de cet arrêt, qui a autorité de chose jugée, que le premier moyen, développé à titre principal, consiste à demander la reconnaissance d'un droit subjectif à l'octroi de l'aide.

Le Conseil d'État n'est pas compétent pour connaître du premier moyen. Il ne pourrait annuler l'acte attaqué que si le deuxième ou le troisième moyens, développés à titre subsidiaire, le conduisaient à constater, après avoir fait application de l'article 159 de la Constitution, que l'acte attaqué est privé de fondement réglementaire.

Le premier moyen est rejeté.

VI. Deuxième moyen

VI.1. Thèse de la partie requérante

VI.1.1. La requête

Le deuxième moyen, développé à titre subsidiaire, est intitulé « excès et détournement de pouvoir : violation des normes d'habilitation ».

La partie requérante fait valoir que « l'instauration, notamment, de la présente condition constitue un excès de pouvoir ».

Tout d'abord, elle relève que l'article 2, alinéa 2, de l'arrêté du 26 octobre 2020 fait référence à l'article 28 de l'ordonnance du 3 mai 2018. Elle cite l'article 28 précité et en déduit que le gouvernement de la partie adverse tire son habilitation à prendre les mesures prévues par l'arrêté du 26 octobre 2020 de cette ordonnance.

À cet égard, elle cite les articles 29 et 30 de l'ordonnance, insérés dans la section 1 relative aux « habilitations générales au gouvernement » du chapitre IX intitulé « dispositions communes aux aides ». Elle relève que l'habilitation légale autorise le gouvernement à déterminer : « la forme, l'intensité et la durée de l'aide et les dépenses et les investissements éligibles » ; « les secteurs exclus en tenant compte de la réglementation européenne, des règles répartitrices de compétences et de sa politique économique » ; « le montant maximal de chaque aide, ainsi que le

nombre maximal et le montant total des aides octroyées pour une période déterminée » ainsi que, « pour chaque aide, le nombre maximal qui peut être octroyé annuellement et « la procédure et les délais pour l’instruction des dossiers de demande d’aide, ainsi que pour la liquidation de l’aide ». Selon elle, l’ordonnance n’autorise pas le Gouvernement à assortir l’octroi de l’aide à des conditions telles que celles figurant dans l’article 3 de l’arrêté du 26 octobre 2020. Elle estime en effet que « ces conditions sont étrangères aux sujets que la partie adverse était habilitée à régler ».

Ensuite, elle se réfère à l’avis de la section de législation du Conseil d’État n° 67.906/1/V du 16 septembre 2020, sur un projet d’arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale « relatif à une aide aux hôtels et appart-hôtels dans le cadre de la crise sanitaire du COVID-19 », dont elle reproduit des extraits.

Elle fait grief à la partie adverse de ne pas avoir tenu compte de « l’invitation qui lui a été faite de “réexaminer les conditions d’octroi de l’aide et les motifs d’exclusion prévus aux articles 3 et 4 du projet à la lumière de ce qui précède” » et d’avoir « laissé dans le texte de l’arrêté des conditions qui ne peuvent manifestement pas “s’inscrire dans l’objectif général que poursuit cette aide, selon l’ordonnance”, à savoir “la réparation des dommages matériels, pour les pertes de revenus et pour les charges d’exploitation permanentes” ». Elle estime que certaines conditions, comme l’obligation d’avoir eu, l’année précédant la pandémie (2019), un chiffre d’affaires supérieur à celui de 2018 ou la condition ne pas avoir de dettes fiscales impayées sont étrangères à l’objectif de l’ordonnance. Elle considère qu’il est normal qu’un hôtel, du fait d’une perte de revenus récurrente, ne puisse pas faire face à certaines de ses obligations, dont ses obligations fiscales. Selon elle, « à défaut, une aide serait superflue et l’arrêté du 26 octobre n’aurait pas lieu d’être, de surcroît en ce qu’il se fonde sur l’article 28 de l’ordonnance du 3 mai 2018 ».

Elle conclut que ces conditions ne sont pas acceptables, même en admettant une interprétation extensive de l’article 28, puisqu’elles ne s’inscrivent pas dans l’objectif général que poursuit l’aide.

Elle souligne, enfin, qu’au point 22 de la Communication de la Commission n° 2020/C 91 I/01 – « Encadrement temporaire des mesures d’aide d’État visant à soutenir l’économie dans le contexte actuel de la flambée de COVID-19 », la seule condition que la Commission envisage est celle relative aux entreprises en difficulté. Elle estime révélateur de « l’état d’esprit singulier de la partie adverse » qu’elle ne fasse pas usage de la faculté laissée par la Commission d’accorder une aide « à des entreprises qui ne sont pas en difficulté et/ou à des entreprises qui n’étaient pas en difficulté au 31 décembre 2019, mais qui ont connu

ou commencé à connaître des difficultés par la suite en raison de la flambée de COVID-19 », et qu'elle pose comme conditions à l'article 3 de l'arrêté du 26 octobre 2020 : « n'était pas en difficulté au 31 décembre 2019, au sens de l'article 2, point 18, du règlement (UE) n° 651/2014 ». Elle reproche à la partie adverse d'exclure de l'aide COVID » les entreprises qui « ont connu ou commencé à connaître des difficultés par la suite en raison de la flambée de COVID-19 ». Selon elle, « une entreprise qui connaît des problèmes en raison de la perte de revenus due au COVID-19 est privée de l'aide destinée à remédier aux dommages découlant de la crise due au COVID-19 ».

VI.1.2. Le mémoire en réplique

À l'exception d'irrecevabilité du moyen, soulevée par la partie adverse, selon laquelle la partie requérante évoque un excès de pouvoir sans indiquer les dispositions qui auraient précisément été violées, elle réplique que les articles 28, 29 et 30 de l'ordonnance du 3 mai 2018 sont citées *expressis verbis* et *in extenso*.

Sur le fond, elle réplique que « le fait de ne pas pouvoir payer ses impôts en 2021 (donc au moment d'introduire sa demande) peut parfaitement être une conséquence du manque de liquidités due à la crise COVID ».

En ce qui concerne le cas d'espèce, elle fait valoir qu'« une rectification fiscale (I.soc.) ou une régularisation TVA n'a rien à voir avec la santé de l'entreprise ; il suffit qu'un contrôle ait lieu avant l'introduction de la demande pour que l'administration demande des impôts supplémentaires, dont l'existence était ignorée jusqu'à ce moment par le contribuable ».

VI.2. Examen

Bien qu'il ne soit pas formulé comme tel, le moyen, en ce compris ses développements, peut être compris comme invoquant l'illégalité, au regard des articles 28 à 30 de l'ordonnance du 3 mai 2018, de l'article 3, 5°, de l'arrêté du 22 octobre 2020 sur lequel se fonde l'acte attaqué. La première exception d'irrecevabilité soulevée par la partie adverse est rejetée.

La seconde exception d'irrecevabilité soulevée par la partie adverse – selon laquelle la partie requérante n'a pas intérêt à invoquer l'illégalité de l'arrêté du 22 octobre 2020, parce qu'il n'existera plus de base réglementaire permettant d'accorder une mesure d'aide si le Conseil écarte cet arrêté – n'est pas fondée. La partie requérante a intérêt à soulever un moyen qui est susceptible de conduire à

l'annulation d'une décision rejetant sa demande d'aide. Le Conseil d'État ne peut anticiper la manière dont la partie adverse restatuerait, le cas échéant, sur sa demande.

Sur le fond, l'article 28 de l'ordonnance du 3 mai 2018, tel que modifié par l'ordonnance du 15 juillet 2021, précitée, se lit comme il suit :

« Chapitre VIII. Aide aux entreprises touchées par une calamité naturelle, une perturbation grave de l'économie ou un événement extraordinaire

Art. 28. Le Gouvernement peut octroyer une aide aux entreprises dont l'activité économique est touchée par une calamité naturelle, une perturbation grave de l'économie telle que visée à l'article 107 (3) b du TFUE ou un événement extraordinaire, pour la réparation des dommages matériels, les investissements et dépenses de relance, pour les pertes de revenus et pour les charges d'exploitation permanentes

Le Gouvernement peut, dans le cadre de la présente aide :

- 1° déterminer ce qu'il faut entendre par calamité naturelle, perturbation grave de l'économie et événement extraordinaire ou reconnaître certaines occurrences comme telles ;
- 2° déterminer les entreprises admissibles ou exclues, les conditions d'éligibilité et les critères d'attribution ;
- 3° déroger à l'article 41, 3°, et à l'article 45.

Les articles 37 et 39 ne s'appliquent pas à la présente aide ».

Dans tous ses écrits de procédure, l'argumentation de la partie requérante repose sur le texte de l'ordonnance du 3 mai 2018, avant la modification intervenue entre le dépôt de la requête – le 25 mars 2021 – et le dépôt du mémoire en réplique – le 27 août 2021. Bien que le rapport de l'auditorat déposé le 15 décembre 2023, cite la disposition telle que modifiée par l'ordonnance du 21 juillet 2021, la partie requérante, dans son ultime dernier mémoire déposé le 22 février 2024, « réitère l'ensemble de l'argumentation déployée dans ses précédents mémoires » sans réorienter son argumentation, en fonction de la modification rétroactive de la disposition législative sur laquelle se fonde l'arrêté du 20 octobre 2020 et sans élever de critiques à l'encontre de cette modification rétroactive.

En ce qu'il dispose que « le Gouvernement peut, dans le cadre de la présente aide, [...] 2° déterminer les entreprises admissibles ou exclues, les conditions d'éligibilité et les critères d'attribution », l'article 28 de l'ordonnance du 3 mai 2018 habilite à suffisance le Gouvernement à fixer une condition telle que celle définie à l'article 3, 5°, de l'arrêté du 22 octobre 2020.

Le deuxième moyen n'est pas fondé.

VII. Troisième moyen

VII.1. Thèses des parties

VII.1.1. La requête

Le troisième moyen est pris de la violation « du principe d'égalité » et de « l'égalité devant les services publics ». La partie requérante précise qu'il concerne plus particulièrement la condition relative à l'absence de dette fiscale, prévue par l'article 3, 5°, de l'arrêté du 26 octobre 2020.

Après avoir rappelé la définition du principe d'égalité et de non-discrimination, elle fait valoir que « la condition relative à l'absence de dettes fiscales [y] est manifestement contraire ».

Elle fait tout d'abord valoir que le critère n'est pas pertinent et relève trois inégalités.

Elle critique, premièrement, « la différence de traitement entre l'entreprise qui n'a pas de dettes fiscales/sociales ou qui a obtenu (et respecté) un plan d'apurement et l'entreprise qui a une dette fiscale ou sociale ». Elle rappelle que l'objectif de l'article 28 de l'ordonnance du 3 mai 2018 est de permettre au Gouvernement d'octroyer « une aide aux entreprises dont l'activité économique est touchée par une calamité naturelle ou un événement extraordinaire, pour la réparation des dommages matériels, pour les pertes de revenus et pour les charges d'exploitation permanentes ». Elle indique que l'arrêté « [s'inscrit] dans l'objectif général que poursuit cette aide, selon l'ordonnance », à savoir « la réparation des dommages matériels, pour les pertes de revenus et pour les charges d'exploitation permanentes ». Selon elle, le critère choisi par la partie adverse est dénué de pertinence. Elle relève ainsi que « si une entreprise a subi une perte de revenus telle qu'elle se trouve dans l'incapacité de payer ses impôts (calculés sur base du bénéfice réalisé l'année précédant la « période COVID », donc une année normale), elle n'a pas droit à une aide de la part de la partie adverse et que « si elle n'est même pas en mesure d'assumer un plan de paiement avec l'administration fiscale, elle n'a pas droit à l'aide non plus », alors que, selon elle, « le défaut de paiement des impôts provient dans la plupart des cas du manque de liquidités » et « le manque de liquidités, dans les secteurs concernés, provient, dans l'écrasante majorité des cas, des mesures liées au COVID ». Elle en déduit que « plus l'entreprise sera touchée par la crise, plus elle aura subi une perte de revenus et/ou plus elle aura des charges d'exploitation récurrentes ou encore, plus elle aura du mal à y faire face, moins elle aura de chances d'obtenir une aide ». Elle ajoute que, contrairement à l'avis du Conseil Économique et Social, le Gouvernement n'a pas prévu que ce sont les dettes

fiscales « échues » qui doivent avoir été apurées. Elle en déduit qu'« on est privé d'aide même si la dette n'est pas échue et que l'on compte la payer plus tard, une fois les liquidités nécessaires réunies par exemple... ». Elle relève que ce critère est emprunté à la législation relative aux marchés publics. Elle estime que, « dans le cadre d'un marché public, il apparaît normal d'exiger que le soumissionnaire n'ait pas de dettes fiscales ouvertes : il en va de sa santé financière, de sa solvabilité et de sa fiabilité », mais qu'« appliquer la même condition dans le cas d'une entreprise que l'on entend aider parce que, justement, sa solvabilité et sa santé financière sont précaires, enlève, par définition, à ladite condition toute pertinence ».

Elle critique, deuxièmement, l'« identité de traitement entre l'entreprise qui est en mesure de payer ses dettes fiscales ou sociales et qui ne le fait pas et une entreprise qui est dans l'impossibilité de procéder de la sorte ». Elle estime que, « si la partie adverse souhaitait exclure les « mauvais payeurs », elle aurait pu instaurer une règle plus pertinente », plutôt que de traiter de manière identique les entreprises qui ont les moyens de payer leurs impôts mais ne le font pas, d'une part, et les entreprises qui sont dans l'impossibilité matérielle de payer par défaut de moyens, d'autre part (et qui ont spécialement besoin d'aide). Elle rappelle que le traitement identique de personnes se trouvant dans des situations différentes constitue également une violation du principe d'égalité.

Elle critique, troisièmement, l'« identité de traitement entre l'entreprise qui n'a pas honoré sa dette fiscale pour une raison généralement quelconque et l'entreprise qui a contesté ou entend contester sa dette fiscale ». Elle constate que l'arrêté traite de manière identique une entreprise qui n'a pas payé ses impôts ni convenu d'un plan de paiement, d'une part, et l'entreprise qui a introduit un recours administratif ou un recours judiciaire contre une imposition ou l'entreprise qui se prépare à contester, d'autre part. Elle observe que « l'entreprise qui introduit un recours contre une imposition qu'elle estime erronée est privée du bénéfice de l'aide ... à moins qu'elle n'accepte de payer ledit impôt contesté indu afin de recevoir la prime ». Selon elle, il s'agit parfois de demander à l'entreprise de respecter une condition impossible. Elle cite l'exemple d'un contribuable qui recevrait un avis de rectification. Elle explique que, s'il faut considérer qu'un tel avis crée une dette fiscale, elle ne pourrait être payée avant l'enrôlement effectif de la cotisation, qui pourrait prendre un certain temps. Elle observe qu'entre temps, il serait réputé avoir une dette fiscale et serait privé du droit de solliciter l'allocation de l'aide. Elle conclut que « le lien entre le but poursuivi, qui est de remédier à la perte de revenus, et l'assimilation, vu l'identité de traitement infligé, de la dette fiscale *impayée* à la dette fiscale *contestée*, est inexistant ». Elle rappelle que la loi fiscale alloue différents délais pour diligenter un recours administratif ou judiciaire et que le traitement des affaires fiscales nécessite plusieurs années.

Elle fait ensuite valoir que la condition définie à l'article 3, 5°, de l'arrêté du 22 octobre 2020 viole le principe de proportionnalité.

Elle résume les exigences du principe de proportionnalité en citant l'arrêt n° 229.948 du 22 janvier 2015 et rappelle que, « dans la mesure où le contrôle de proportionnalité doit, en principe, demeurer marginal, il faut formuler les critères de la proportionnalité en référence à ce que ne ferait pas une autorité raisonnable ». Elle estime qu'« en l'espèce, même à imaginer que le Gouvernement ait voulu exclure du bénéfice de l'aide certains mauvais payeurs, la condition fixée paraît parfaitement inadéquate au regard du but poursuivi et totalement disproportionnée ».

Elle fait valoir que le Conseil d'État peut sanctionner l'acte si :

- Soit aucune autorité raisonnable n'aurait considéré que la mesure était appropriée afin d'atteindre le but que les normes applicables fixent à l'autorité administrative. Elle estime que tel est le cas en l'espèce « dans la mesure où l'on ne perçoit pas de quelle manière la condition d'avoir payé ses impôts et/ou de respecter un plan d'apurement est liée à la réparation du préjudice d'un hôtelier, qui fait appel à l'aide parce que, justement, sa situation ne lui permet plus de faire face à ses obligations ».

- Soit aucune autorité raisonnable n'aurait estimé que la mesure était, parmi celles qui permettaient d'atteindre le but en question, la moins attentatoire aux droits ou aux intérêts de la partie requérante. Elle estime qu'en l'espèce, « le Gouvernement ne pouvait pas ignorer le fait qu'en édictant cette condition, il excluait du bénéfice de l'aide les hôteliers les plus sévèrement touchés, tout comme ceux qui auraient diligencé ou qui avaient l'intention de diligenter un recours administratif ou judiciaire à l'encontre d'une imposition » ce qui, selon elle, ne peut être justifiée au regard du but poursuivi. Elle expose qu'« une entreprise qui aurait introduit [ou] devrait introduire un recours fiscal contre un impôt éventuellement établi de manière illégale serait privée d'aide... à moins qu'elle n'accepte de payer l'impôt ainsi considéré comme irrégulier pour bénéficier de l'aide ». Selon elle, il y avait d'autres moyens, moins attentatoires à ses droits et à ses intérêts, si la partie adverse entendait ne pas accorder la prime aux « mauvais payeurs stratégiques ». Il fallait, selon elle, inclure « les entreprises qui auraient contesté l'impôt (ou qui avaient l'intention de le contester tant qu'elles étaient encore dans les délais pour ce faire, quitte à réclamer par la suite la preuve de la contestation effective sous peine de remboursement par exemple) ».

- Soit, « même s'il n'existe pas de mesure moins "nuisible" pour atteindre le but fixé, aucune autorité raisonnable n'aurait estimé que l'avantage de l'adoption de la mesure l'emporte sur les inconvénients causés par celle-ci ». Elle n'aperçoit pas, en l'espèce, « l'avantage que la mesure pourrait générer, au regard de l'inconvénient que constitue l'exclusion pure et simple de la mesure d'aide des entreprises ayant introduit un recours et/ou ayant une dette fiscale ».

Elle conclut qu'il suffit que l'acte attaqué ne réponde pas à l'une de ces conditions pour que le juge l'annule et estime qu'en l'espèce il ne répond à aucune de ces trois conditions.

VII.1.2. Le mémoire en réponse

La partie adverse soulève l'irrecevabilité du moyen, en indiquant que, si le Conseil d'État écarte l'arrêté du 22 octobre 2020, il n'existe plus de base réglementaire permettant d'accorder la mesure d'aide litigieuse, dont la partie requérante se prétend illégalement privée.

Elle répond, ensuite, à l'argumentation au fond.

VII.1.3. Le mémoire en réplique

Sur l'exception soulevée par la partie adverse, selon laquelle elle n'aurait pas intérêt au moyen parce qu'en cas d'écartement de l'arrêté du 22 octobre 2020, « il n'existerait plus de base réglementaire permettant d'accorder la mesure d'aide litigieuse, dont la requérante se prétend illégalement privée », la partie requérante réplique que « si, indépendamment du sort réservé aux autres moyens, l'illégalité de l'arrêté était établie, la requérante pourrait se servir de ce constat dans un autre cadre, par exemple une action en responsabilité devant une juridiction de l'ordre judiciaire ».

Sur le fond, elle réplique que la partie adverse a commis plusieurs erreurs manifestes d'appréciation en fixant la condition établie à l'article 3, alinéa 1^{er}, 5^o.

En ce qui concerne la pertinence du critère, elle revient sur les trois discriminations alléguées.

Au sujet de la « différence de traitement entre l'entreprise qui n'a pas de dettes fiscales/sociales ou qui a obtenu (et respecté) un plan d'apurement et l'entreprise qui a une dette fiscale ou sociale », elle réfute l'argument selon lequel il

s'agit de « réserver l'octroi de l'aide COVID-19 aux seuls établissements qui étaient en mesure de se prévaloir d'une bonne santé financière, antérieurement à la crise » et l'affirmation selon laquelle « [sa] dette [...] porte sur des opérations réalisées en 2017, soit bien avant la crise de COVID-19 » et n'est donc pas liée à la crise. Elle fait valoir qu'en droit, « la dette fiscale ne pouvait dater de 2017, puisque le PV de constatation n'établit aucune dette fiscale ». Elle ajoute que l'existence d'une dette fiscale en 2020 n'est pas forcément signe d'une mauvaise santé financière structurelle.

Au sujet de l'« identité de traitement entre l'entreprise qui est en mesure de payer ses dettes fiscales ou sociales et qui ne le fait pas et une entreprise qui est dans l'impossibilité de procéder de la sorte », elle estime que la partie adverse a mal compris son grief et elle répète son argumentation, selon laquelle « il eut fallu faire une distinction entre l'entreprise qui n'est pas en mesure de payer ses impôts en raison de la crise [...] et celle qui peut payer mais ne le fait pas ». Elle admet qu'une entreprise qui ne paie pas ses impôts intentionnellement soit exclue de l'aide, mais estime injustifié que le même traitement soit réservé à une entreprise qui n'est pas en mesure de les payer. Elle rejette encore l'affirmation de la partie adverse, selon laquelle « si une entreprise n'a pas honoré ses dettes envers l'administration, c'est généralement qu'elle se trouve dans une situation précaire, pour des raisons indépendantes de la crise du COVID-19 et qu'elle ne peut donc pas prétendre à la prime ». Selon elle, cette « généralité » ne suffit pas à justifier le critère de distinction. Elle ajoute que la partie adverse ignore les réalités économiques de la crise. Elle rappelle que la TVA doit être payée tous les mois et qu'il n'est pas étonnant que, durant une interdiction de voyager, un hôtel ou un restaurant ait, à la fin du mois, des recettes inférieures à ses obligations. Enfin, elle précise qu'elle ne demande pas à la partie adverse de rechercher « l'intention » du débiteur, mais de constater, documents comptables à l'appui, si l'entreprise a ou non les moyens de payer. Elle s'insurge contre l'affirmation selon laquelle il ne serait « pas admissible d'opérer une différence de traitement entre un établissement selon qu'il aurait délibérément choisi de ne pas payer une taxe dont il est redevable ou qu'il ne serait financièrement pas en mesure de le faire ». Selon elle, « dans les deux hypothèses, il est justifié d'exclure l'établissement du bénéfice de la mesure d'aide ».

Au sujet de « l'identité de traitement entre l'entreprise qui n'a pas honoré sa dette fiscale pour une raison généralement quelconque et l'entreprise qui a contesté ou entend contester sa dette fiscale », enfin, elle fait valoir que « la prétendue dette TVA est apparue, en germe, au moment du contrôle », qu'elle « n'aurait pas pu contester en 2017 une dette qui n'existait pas » et qu'« une fois [qu'elle] a eu connaissance des montants réclamés par l'administration, elle [les] a contesté ». Elle reproche à la partie adverse de raisonner « comme si chaque fois que

l'administration rectifiait une situation, elle avait forcément raison et que les contestations du contribuable ne constituaient qu'une formalité ». Quant à la suggestion de la partie adverse, selon laquelle la partie requérante pouvait payer la dette « sous toute réserve » afin de satisfaire à toutes les conditions d'octroi de l'aide au moment de l'introduction de sa demande, elle réplique qu'une telle argumentation démontre « une ignorance totale de la situation économique ». Elle s'élève contre la suggestion « qu'une société qui agonise débourse plus de 90.000, € (qu'elle n'a pas), pour obtenir une aide de 128.000..., le tout en attendant que son litige fiscal soit définitivement tranché... dans 6-8 ans ». Enfin, elle estime que son propre raisonnement n'est pas discriminatoire et ne favorise pas l'introduction de contestations fiscales dans le seul but d'obtenir l'aide. Elle rappelle que le législateur a prévu que l'exigibilité de la dette fiscale est suspendue en cas de contestation. Elle estime qu'« exercer un droit prévu par la loi ne peut créer une discrimination au préjudice de celui qui a décidé de ne pas l'exercer/celui n'avait pas de raison de l'exercer, dès lors que les deux personnes ont le même droit et la même possibilité de l'exercer ». Elle juge incompréhensible que le législateur n'ait prévu aucune règle pour les contribuables qui contestent l'impôt.

Elle conclut en se demandant quel est le but de la réglementation. S'il s'agit de n'aider que les entreprises « saines », elle estime que le critère n'est pas pertinent, parce que ne pas être en mesure de payer ses impôts en période de COVID est normal. S'il s'agit de n'aider que les entreprises respectueuses de leurs obligations, elle fait valoir que le non-paiement d'un impôt à la suite d'une contestation ne constitue pas la violation d'une obligation légale.

En ce qui concerne le « défaut de proportionnalité », elle maintient que la partie adverse a commis des erreurs manifestes d'appréciation dans le choix des critères d'octroi de l'aide litigieuse. Elle considère que « certaines conditions d'octroi n'ont aucun lien réel avec la prime, alors que d'autres ont comme effet d'empêcher justement certains candidats-bénéficiaires à recevoir la prime alors qu'ils se trouvent dans une situation de nécessité absolue ». Elle estime en être un excellent exemple. Elle affirme que « le contribuable obtient gain de cause devant les juridictions fiscales environ 4 fois sur 10... ce qui signifie que, dans ces mêmes 4 cas sur 10, la société aura fait les frais d'une erreur de l'administration fiscale ».

VII.1.4. Le dernier mémoire de la partie adverse

En ce qui concerne l'intérêt au moyen, la partie adverse s'oppose à l'analyse selon laquelle le Conseil d'État pourrait décider de l'écartement, sur la base de l'article 159 de la Constitution, de l'application du seul article 3, 5°, de

l'arrêté du 22 octobre 2020, tout en maintenant l'application de ses autres dispositions.

Elle estime que, face à une demande d'écarter l'application d'une norme réglementaire sur la base de l'article 159 de la Constitution, le Conseil d'État doit écarter l'arrêté dans son ensemble. Elle répète que la partie requérante serait dépourvue d'intérêt à une telle demande qui empêcherait la réfection de l'acte annulé dans la mesure où, en cas d'écartement de l'arrêté dans son ensemble, il n'existe plus aucun fondement légal permettant d'accorder l'aide. Elle développe longuement ce point de vue.

Elle réagit, ensuite, à l'argumentation au fond.

VII.2. Examen

L'exception d'irrecevabilité soulevée par la partie adverse n'est pas fondée. La partie requérante a intérêt à soulever un moyen qui est susceptible de conduire à l'annulation d'une décision rejetant sa demande d'aide. Le Conseil d'État ne peut anticiper sur la manière dont la partie adverse restatuerait, le cas échéant, sur sa demande.

Sur le fond, les règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination visées aux articles 10 et 11 de la Constitution n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre certaines catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. Elles s'opposent encore à ce que soient traitées de manière identique, sans justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure considérée, sont essentiellement différentes. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause. Le principe d'égalité est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

En fait, le contrôle fiscal portant sur l'année 2017 a abouti à un procès-verbal du 22 octobre 2020, constatant un certain nombre d'infractions aux obligations relatives à la TVA, l'administration fiscale rejetant des déductions TVA relatives à des opérations de 2017, pour un montant total de 90.997,76 euros (hors amendes et intérêts de retard). La partie requérante a introduit sa demande d'aide auprès de la partie adverse le 7 novembre 2020, a contesté la dette fiscale dans son ensemble par une action en justice enrôlée le 10 décembre 2020, mais a admis l'existence d'un « incontestablement dû » de 5.547,24 euros, pour lequel elle a sollicité un plan d'apurement le 14 décembre 2020. Le 21 janvier 2021, la partie

adverse a considéré qu'elle ne répondait pas à la condition définie à l'article 3, 5°, de l'arrêté du 22 octobre 2020, en se fondant sur le compte « MyMinFin » établi par l'administration fiscale fédérale.

Dans ses écrits de procédure et à l'audience, la partie requérante soutient qu'au jour de l'introduction de la demande, elle n'avait pas de dette fiscale (le procès-verbal du 22 octobre 2020 ne faisant pas à lui seul naître la dette fiscale) et qu'en tous cas, elle n'avait pas de dette fiscale exigible (la contestation de l'impôt suspendant son exigibilité). Une telle argumentation concerne l'application de la loi fiscale par l'administration de la TVA et la mise en œuvre concrète de la condition définie à l'article 3, 5°, de l'arrêté du 22 octobre 2020 par la partie adverse. Ces questions échappent à la compétence du Conseil d'État. Au demeurant, la partie requérante n'a intérêt à soulever l'illégalité de la condition fixée à l'article 3, 5°, de l'arrêté du 22 octobre 2020 que dans la mesure où elle relève effectivement des catégories qu'elle estime discriminées, ce qui suppose qu'elle appartienne à la catégorie des entreprises ayant une dette fiscale ne faisant pas l'objet d'un plan d'apurement dûment respecté.

La première discrimination alléguée porte sur la différence de traitement entre les entreprises ayant une dette fiscale au moment de l'introduction de la demande d'aide, qui sont exclues du bénéfice de l'aide, et les entreprises qui n'ont pas de dette fiscale ou qui bénéficient d'un plan d'apurement dûment respecté au moment de l'introduction de la demande.

La partie adverse expose que l'objectif de la mesure est « d'exclure les entreprises dont la précarité financière est antérieure et étrangère au COVID [...], ce qui correspond à l'objectif global poursuivi dans le cadre de la mise en place de cette aide ». En soi, s'agissant d'accorder une aide d'État dans le cadre de la crise sanitaire, cet objectif est légitime.

La partie requérante fait valoir que le critère de distinction n'est pas pertinent parce que « si une entreprise a subi une perte de revenus telle qu'elle se trouve dans l'incapacité de payer ses impôts », elle n'a pas droit à une aide et que « si elle n'est même pas en mesure d'assumer un plan de paiement avec l'administration fiscale, elle n'a pas droit à l'aide non plus ». Elle affirme, de manière générale, que « le défaut de paiement des impôts provient, dans la plupart des cas, du manque de liquidités » et que « le manque de liquidités, dans les secteurs concernés, provient, dans l'écrasante majorité des cas, des mesures liées au COVID ». En substance, elle estime que le critère aboutit à priver de l'aide les entreprises qui en ont le plus besoin.

La partie requérante n'établit toutefois pas qu'elle était elle-même en manque de liquidités en raison de la crise du COVID-19, au moment de l'introduction de sa demande. La pièce 6 de son dossier, qui mentionne une perte de chiffre d'affaires entre 2019 et 2020, ne permet pas au Conseil d'État de constater l'impossibilité dans laquelle elle aurait été de s'acquitter de ses dettes fiscales ou d'assumer un plan de paiement. Elle ne démontre dès lors pas se trouver dans la catégorie des entreprises qu'elle estime concrètement discriminées par le critère de distinction.

La deuxième discrimination alléguée porte sur l'identité de traitement entre les entreprises qui sont en mesure de payer leur dette fiscale ou sociale et qui ne le font pas et celles qui sont dans l'impossibilité de procéder de la sorte.

La partie requérante avance que l'impossibilité de payer une dette fiscale, même antérieure à la crise du COVID-19, peut être liée à un problème de liquidités dû à cette crise. Elle n'établit toutefois pas, pièces comptables à l'appui, qu'elle se trouve effectivement dans une telle situation et qu'elle relève dès lors de la catégorie qu'elle estime discriminée par la condition définie à l'article 3, 5°, précité.

La troisième discrimination alléguée porte sur l'identité de traitement entre l'entreprise qui n'a pas honoré sa dette fiscale pour une raison généralement quelconque et l'entreprise qui a contesté ou entend contester sa dette fiscale.

En l'espèce, la partie requérante ayant admis l'existence d'une part « incontestablement due » de l'impôt, qu'elle n'a pas payée, elle ne se trouve pas dans la catégorie des entreprises faisant l'objet de la troisième discrimination alléguée.

Au titre de la proportionnalité, la partie requérante fait grief à la condition définie à l'article 3, 5°, précité, de ne pas tenir compte du droit de l'administré de contester la dette fiscale. Il est vrai que la condition retenue ne permet pas d'accorder l'aide aux entreprises qui contestent une dette fiscale. Dans son ultime dernier mémoire, la partie adverse expose qu'il s'agit de simplifier la procédure d'octroi des aides pour ne pas allonger l'instruction des demandes et de ne pas saupoudrer l'aide afin de ne pas diluer l'enveloppe disponible.

Il peut être admis que l'objectif d'accorder rapidement, en période de crise, une aide financière aux entreprises qui subissent les conséquences des mesures de restrictions dues à la situation sanitaire, impose d'avoir recours à des catégories simplificatrices et approximatives. Imposer à l'administration régionale de tenir

compte de l'existence éventuelle de litiges administratifs ou judiciaires auxquels la Région n'est pas partie, ne serait pas compatible avec l'objectif de célérité poursuivi. Par ailleurs, tenir compte de l'existence de contestations fiscales, dont l'issue est incertaine, pourrait effectivement conduire à accorder une aide à des entreprises qui ne rencontrent pas les objectifs poursuivis. Il en résulte que la mesure n'est pas disproportionnée.

Le moyen n'est pas fondé.

VIII. Indemnité de procédure

Dans son dernier mémoire, la partie adverse sollicite une indemnité de procédure de 770 euros, à la charge de la partie requérante. Il y a lieu de faire droit à sa demande.

IX. Remboursement

Il apparaît, à la consultation du compte bancaire ouvert auprès du service désigné au sein du Service public fédéral Finances comme compétent pour percevoir les droits et la contribution qui sont à payer dans le cadre d'une procédure introduite devant le Conseil d'État que les droits et la contribution relatifs à l'introduction de la requête en annulation ont été payés à deux reprises, le 6 avril 2021 par les anciens conseils de la partie requérante. Il y a dès lors lieu de rembourser à celle-ci le montant de 220 euros indûment payé.

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

Article 1^{er}.

La requête est rejetée.

Article 2.

La partie requérante supporte les dépens, à savoir le droit de rôle de 200 euros, la contribution de 20 euros et l'indemnité de procédure de 770 euros, accordée à la partie adverse.

Article 3.

Le montant de 220 euros versé indûment par la partie requérante lui sera remboursé par le service désigné au sein du Service public fédéral Finances comme compétent pour percevoir les droits et la contribution qui sont à payer dans le cadre d'une procédure introduite devant le Conseil d'État.

Ainsi prononcé, à Bruxelles, le 29 novembre 2024, par la XV^e chambre du Conseil d'État, composée de :

Anne-Françoise Bolly,
Marc Joassart,
Élisabeth Willemart,
Frédéric Quintin,

présidente de chambre,
conseiller d'État,
conseillère d'État,
greffier.

Le Greffier,

La Présidente,

Frédéric Quintin

Anne-Françoise Bolly