

Note d'observations

Mais, au fond, quelle différence y a-t-il entre le bon et le mauvais motif ? La motivation des règlements-taxes sur les spectacles et divertissements à Bruxelles

par
Marie SERVAIS

*Assistante à l'Université de Liège
Avocate au barreau de Liège-Huy*

1. Les arrêts commentés s'inscrivent dans le contexte d'un contentieux qui a débuté il y a une vingtaine d'années. Le 17 décembre 2003, la Ville de Bruxelles adopte un règlement-taxe sur les spectacles, divertissements et événements similaires, applicable aux périodes imposables 2004 à 2007. Le préambule dudit règlement-taxe indiquait la motivation suivante :

« *Considérant la situation financière de la Ville ;
Considérant que les manifestations visées par le présent règlement entraînent des charges spécifiques, de toute nature, pour la population, notamment en termes de surveillance et de mobilisation de la police, et qu'il est logique de faire supporter les charges dont question par leurs organisateurs* »¹.

Compte tenu de cet objectif double, le règlement-taxe imposait, notamment, le paiement d'un montant de 0,85 EUR aux organisateurs des manifestations visées par ledit règlement, prélevé par ticket d'entrée auxdites manifestations, lorsque le prix d'entrée est égal ou supérieur à 20,00 EUR².

Par la suite, la Ville de Bruxelles a adopté de nouveaux règlements-taxes portant sur cette même matière imposable³. Les préambules des règlements-taxes ultérieurs excluaient toute considération relative aux charges engendrées par l'organisation de spectacles, divertissements et événements similaires et motivaient l'impôt par un objectif budgétaire, à savoir le besoin en financement de la Ville de Bruxelles.

Ces différents règlements-taxes ont donné lieu à un important contentieux, que nous décrivons chronologiquement. Nous tenterons également de mettre en lumière deux aspects de ce contentieux, en matière de fiscalité communale, qui, selon nous, soulèvent des interrogations. En premier lieu, la jurisprudence commentée nous permettra de revenir brièvement sur la traditionnelle question de la motivation du règlement-taxe. En second lieu, nous nous intéresserons à la problématique de la ligne de démarcation – mise en exergue dans les arrêts évoqués –, souvent ténue, qui distingue le contrôle judiciaire de légalité et de celui qui porte sur l'opportunité.

1. L'IMPOSITION D'UN IMPÔT COMMUNAL AUX ORGANISATEURS DE MANIFESTATIONS CULTURELLES À BRUXELLES

2. Au travers de la présente section, nous examinerons le contentieux relatif à l'imposition établie par la Ville de Bruxelles à l'encontre de certains organisateurs de manifestations culturelles. Dans un premier temps, notre examen portera sur la jurisprudence antérieure à 2021. Dans un second temps, nous examinerons les deux arrêts prononcés par la Cour de cassation le 29 janvier 2021, publiés *in extenso* ci-avant, qui seront ensuite commentés de manière plus spécifique aux points n^{os} 8 et s.

A. *Jurisprudence – ante 2021*⁴

3. Par un arrêt du 16 juin 2016, la Cour de cassation a eu à connaître d'un pourvoi introduit par la société Live

(1) Règlement-taxe de la Ville de Bruxelles du 17 décembre 2003, sur les spectacles, divertissements et événements similaires ; traduction libre.

(2) Art. 5, du règlement-taxe de la Ville de Bruxelles du 17 décembre 2003, sur les spectacles, divertissements et événements similaires.

(3) Voy. notamment l'art. 2, e), de la décision du Conseil communal de la Ville de Bruxelles du 17 décembre 2007 ; l'art. 2, e), de la décision du Conseil communal de la Ville de Bruxelles du 23 novembre 2009 et l'art. 2, e), de la décision du Conseil communal de la Ville de Bruxelles du 20 décembre 2010.

(4) La Cour de cassation s'est vue confrontée, depuis près de vingt ans, à la question de la légalité des règlements-taxes applicables aux organisateurs de manifestations culturelles à Bruxelles. Cette jurisprudence a fait l'objet d'un premier commentaire relatif aux arrêts prononcés par la Cour suprême le 24 mai 2012 (Cass., 24 mai 2012, R.G. n^{os} F.11.0053.N et F.11.0052.N). En conséquence, et dès lors que les pourvois portaient essentiellement sur le moyen tiré de la violation de l'article 464, 1^o, du C.I.R. 92, qui n'a plus été invoqué de manière fructueuse ultérieurement, ils ne feront pas l'objet de la présente note d'arrêt. Nous renvoyons donc le lecteur au commentaire réalisé par B. DE CLIPPEL, « Les taxes sur les spectacles, calculées sur les

Nation, qui sollicite l'écartement du règlement-taxe du 17 décembre 2003, conformément à l'article 159 de la Constitution⁵, au motif que celui-ci violerait les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, et, en particulier, le principe d'égalité des citoyens devant l'impôt. Ce recours fait suite à l'arrêt de la cour d'appel de Bruxelles du 17 décembre 2014 qui avait estimé que ledit règlement-taxe se justifiait au regard des charges particulièrement lourdes pour la collectivité qu'entraînaient ces manifestations, notamment des coûts en termes de contrôle, de surveillance et de police. Ces coûts devaient par conséquent être logiquement supportés par les organisateurs des manifestations en question⁶. La cour d'appel estimait encore que les organisateurs visés disposaient d'une capacité financière telle qu'il était pertinent de leur faire supporter ledit impôt.

La Cour de cassation a quant à elle estimé, par son arrêt du 16 juin 2016, que le critère de distinction auquel la Ville de Bruxelles avait eu recours, à savoir le prix d'entrée des manifestations culturelles visées, était justifié de manière objective et raisonnable vis-à-vis des deux buts poursuivis par le règlement-taxe cité ci-avant, confirmant par-là l'arrêt de la cour d'appel de Bruxelles.

4. En 2019, la Cour de cassation a eu à connaître de deux pourvois introduits par la Ville de Bruxelles, invoquant la légalité du règlement-taxe du 17 décembre 2007, applicable aux années de revenus 2008 et 2009. La cour d'appel avait en effet estimé que le règlement-taxe, en ce qu'il avait uniquement pour objectif de faire supporter la taxe litigieuse par les organisateurs des manifestations dont le prix d'entrée est supérieur ou égal à 20 euros, entraînait une distinction entre les contribuables qui n'était pas justifiée⁷.

Par deux arrêts du 10 octobre 2019, la Cour de cassation, suivant en cela sa jurisprudence précédemment exposée, a cassé les arrêts précédemment rendus par la cour d'appel de Bruxelles et renvoyé les deux affaires devant la cour d'appel de Gand, au motif que :

« [L]es juges d'appel, en jugeant que la distinction opérée n'est pas objective et raisonnable, au motif qu'il n'est pas démontré que la distinction conduit, de manière effective, à imposer plus durement les organisateurs des manifestations visées qui auraient une plus grande capacité financière que ceux qui

auraient une capacité financière moindre, ne justifient pas leur décision en droit »⁸.

B. 2021, confirmation de la jurisprudence majoritaire

5. L'épisode suivant de cette saga nous conduit à examiner les deux arrêts rendus par la Cour de cassation en date du 29 janvier 2021. La Cour de cassation, section néerlandophone, a, à nouveau, été saisie d'une demande de vérification de l'application de l'article 159, de la Constitution, par la cour d'appel de Bruxelles, relativement à la validité des règlements-taxes litigieux⁹.

6. Saisie d'un premier pourvoi introduit par la société Live Nation, la Cour de cassation s'est essentiellement prononcée sur la compatibilité du règlement-taxe du 17 décembre 2003 avec les articles 10, 11 et 172, de la Constitution. Le préambule dudit règlement-taxe, comme évoqué ci-avant, avait un objectif tant financier que d'inclusion du coût des charges diverses, notamment en termes de nuisances, entraînées par l'organisation de spectacles d'une certaine ampleur.

En l'espèce, le 23 avril 2019, la cour d'appel, en se fondant sur la jurisprudence de la Cour de cassation du 16 juin 2016 (voy. *supra*), a considéré que ledit règlement ne violait pas le principe d'égalité et de non-discrimination. La cour d'appel rappelle ainsi que les critères de distinction établis par une commune entre contribuables doivent être objectifs et justifiés. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'impose cependant pas à la commune de veiller à ce que l'impôt créé s'adapte à toutes les particularités des cas individuels¹⁰.

La Cour de cassation a rejeté le pourvoi et validé cet arrêt¹¹.

7. Saisie d'un second pourvoi introduit par la Ville de Bruxelles, la Cour suprême s'est prononcée sur la légalité du règlement-taxe du 20 décembre 2010, modifiant le règlement-taxe du 17 décembre 2003¹².

En l'espèce, la cour d'appel, par un arrêt du 4 juin 2019, avait écarté l'application du règlement-taxe du 20 décembre 2010 au motif que son préambule n'avait égard qu'à la situation financière de la Ville de Bruxelles¹³. La cour d'appel constatait que le règlement-taxe créait deux catégories de contribuables. L'objectif

recettes brutes, et l'interdiction faite aux communes par l'article 464, 1°, du C.I.R. 92 d'établir certaines taxes – L'appréciation du respect des principes d'égalité et de non-discrimination, lorsque la différenciation des opérations imposables n'est pas motivée par le règlement-taxe », *J.D.F.*, 2012, pp. 280 et s.

(5) Cass., 16 juin 2016, R.G. n° F.15.0089, *R.F.R.L.*, 2016, pp. 347 à 350.

(6) Bruxelles, 17 décembre 2014, R.G. n° 2011/AR/360, inédit.

(7) Anvers, 27 février 2018, R.G. n° F.15.0090.N, inédit et Bruxelles, 27 juin 2018.

(8) Cass., 10 octobre 2019, R.G. nos F.18.0087.N et F.18.0137.N, inédit.

(9) Cass., 29 janvier 2021, R.G. nos F.19.0127.N et F.19.0128.N.

(10) Bruxelles, 23 avril 2019, 2011/AR/236, inédit.

(11) Cass., 29 janvier 2021, R.G. n° F.19.0127.N.

(12) Cass., 29 janvier 2021, R.G. n° F.19.0128.N.

(13) Bruxelles, 4 juin 2019, 2014/AF/241, inédit.

de l'impôt établi était de nature purement budgétaire. Au regard de cet élément, la Cour a considéré que la Ville de Bruxelles ne justifiait pas à suffisance que le critère de distinction tenait compte, de manière objective et raisonnable, de la capacité des organisateurs des manifestations visées de participer au financement de la commune. Compte tenu, notamment, du fait que le tarif établi prenait en compte le prix d'entrée fixé et non le nombre de spectateurs, l'objectif poursuivi par le règlement-taxe, à savoir celui de faire supporter les besoins financiers de la Ville par les contribuables qui ont une plus grande capacité financière, n'était, suivant la Cour, pas atteint avec certitude par la fixation d'un tarif. Sur cette base, la Cour a estimé que la distinction créée n'était pas justifiée de manière raisonnable. En conséquence, le critère de distinction choisi par la Ville de Bruxelles n'était pas pertinent. Ce faisant, la Cour a écarté l'application du règlement-taxe du 20 décembre 2010, sur la base de l'article 159 de la Constitution, en considérant que ledit règlement-taxe était contraire au principe constitutionnel d'égalité.

La Cour de cassation, par ce second arrêt du 29 janvier 2021, rappelle que les principes d'égalité et de non-discrimination inscrits dans les articles 10, 11 et 172, de la Constitution, tels qu'applicables aux litiges fiscaux, n'imposent pas à l'autorité communale de démontrer que la distinction opérée, ou son absence, entraînerait nécessairement certaines conséquences disproportionnées dans le chef des contribuables. Il suffit que la Ville justifie de manière raisonnable et objective la raison pour laquelle elle opère des catégorisations. La Cour de cassation conclut que l'arrêt de la cour d'appel ne justifie pas à suffisance sa décision en droit et casse l'arrêt litigieux¹⁴.

2. LE CARACTÈRE FONDÉ ET L'APPRÉCIATION DU MOTIF

8. Le contentieux décrit ci-dessus met en exergue deux problématiques du domaine de la fiscalité locale : d'une part, les arrêts commentés soulèvent la question de la motivation d'un règlement-taxe dans le chef de l'autorité locale, notamment au regard du principe constitutionnel d'égalité ; d'autre part, la jurisprudence décrite ci-avant nous permet de nous interroger quant à l'appréciation exercée par le juge dans le cadre de son examen du caractère justifié des motifs des règlements-taxes litigieux.

A. La motivation du règlement-taxe

9. Le point de friction à la base du contentieux faisant l'objet de la présente contribution réside dans la

motivation des règlements-taxes adoptés par la Ville de Bruxelles.

Comme évoqué précédemment, si, antérieurement, la Ville de Bruxelles fondait son imposition relative à l'organisation de spectacles et autres manifestations culturelles sur un objectif double, – à savoir, d'une part, de faire supporter le coût de certaines charges et nuisances entraînées par l'organisation de spectacles de plus grande envergure et, d'autre part, de contribuer au financement de la Ville de Bruxelles –, tel n'a plus été le cas à compter de l'année 2008 : le préambule des règlements-taxes renvoyait uniquement au motif de « la situation financière de la Ville ».

Ce dernier motif, de nature purement financière, est fréquemment employé par les autorités locales. Nous pouvons nous interroger, cependant, quant à la compatibilité avec le principe d'égalité et, en particulier, quant au caractère adéquat de ce type de motivation, stéréotypée¹⁵.

10. Ainsi, l'admissibilité de cette forme de motifs stéréotypés, indépendamment du principe d'égalité, pose question en termes de motivation du règlement-taxe en lui-même.

Par motif, il y a lieu d'entendre « *les éléments de droit et circonstances de fait qui ont déterminé l'autorité à agir, qui justifient la mise en œuvre de sa compétence* »¹⁶.

La doctrine et la jurisprudence enseignent que l'adoption d'un règlement-taxe communal n'est pas assujettie à une quelconque obligation de motivation formelle. Elle n'est pas non plus soumise à la loi du 14 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs. Cependant, « *il n'en demeure pas moins que l'adoption d'un règlement-taxe doit reposer sur des motifs exacts, pertinents et admissibles, conformément au principe de motivation matérielle des actes administratifs* »¹⁷. À cet égard, la Haute juridiction administrative a pu considérer qu'une motivation fondée sur la seule référence à la situation financière d'une commune est nécessaire mais suffisante afin de justifier l'adoption d'un impôt local¹⁸.

En outre, on notera qu'une certaine jurisprudence estime que tout motif se doit d'être objectivement admissible en fait et en droit et, en principe, de ressortir du règlement-taxe, de son préambule ou à tout le moins de son dossier administratif¹⁹.

(14) Cass., 29 janvier 2021, R.G. n° F.19.0128.N.

(15) Nous renvoyons, sur ce point, à la lecture de A. SCHEYVAERTS et D. VERMEER, « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013, pp. 25 et s.

(16) A. SCHEYVAERTS et D. VERMEER, « La motivation des règlements-taxes », *op. cit.*, p. 8.

(17) B. LOMBAERTS, T. MATHIEU et M. VRANCKEN, « Fiscalité régionale et locale : actualités en droit public », in F. TULKENS (dir.), *Le droit administratif répressif, fiscal et indemnitaire*, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 18.

(18) Voy. not. en ce sens C.E., 15 mai 2018, *De Bruycker et Guille*, n° 241.481.

(19) Voy. not. C.E., 11 septembre 2020, *Ville de Mons*, n° 248.253 ; C.E., 29 mai 2020, *société coopérative à responsabilité limitée Centre hospitalier régional de Verviers*, n° 247.680.

11. Indépendamment de cette question de la motivation matérielle des motifs d'un règlement-taxe, le juge saisi d'un contentieux en matière de fiscalité locale, pourra être conduit à examiner la compatibilité d'un règlement-taxe avec le principe d'égalité consacré par les articles 10, 11 et 172, de la Constitution. Ce principe d'égalité implique que l'autorité communale peut opérer une distinction entre plusieurs catégories de contribuables, pour autant que le critère de distinction choisi soit justifié de manière objective et raisonnable²⁰. Ainsi, lorsque le juge judiciaire ou administratif contrôle la compatibilité d'un règlement-taxe donné avec le principe constitutionnel d'égalité, celui-ci contrôle la légitimité du but poursuivi (i), le caractère objectif, pertinent et précis du critère de distinction (ii) et, enfin, vérifie si la distinction opérée permet d'atteindre l'objectif poursuivi de manière raisonnable et proportionnée (iii)²¹.

Lorsque la commune agit dans le cadre de l'intérêt communal, il n'est pas contesté que l'objectif même d'un impôt est de percevoir les moyens nécessaires au fonctionnement de la commune²². C'est en complément de cet objectif premier que les communes peuvent également, par le biais de la fiscalité, poursuivre un objectif accessoire tendant à encourager ou décourager un comportement considéré comme néfaste pour la collectivité²³. L'autorité dispose cependant d'un large pouvoir d'appréciation, dit discrétionnaire, dans le choix d'opportunité qu'elle exerce lorsqu'elle adopte un règlement-taxe imposant une matière donnée. En d'autres termes, le choix de l'autorité communale de lever un impôt est une décision de nature politique. On relèvera d'ailleurs, à cet égard, que « dans le cadre de leurs compétences fiscales, les communes peuvent choisir une matière imposable qui ne se retrouve que chez certains contribuables »²⁴.

Toutefois, se pose la question de l'adéquation d'un motif qualifié de purement financier avec le principe d'égalité lorsque ledit motif a pour conséquence que

seule une catégorie de contribuables, déterminée par le règlement-taxe, est visée par l'impôt. Certains considèrent, en effet, que « sans autre intention que l'amélioration des finances communales, le choix de mettre la taxe à charge d'une catégorie de redevables plutôt qu'une autre s'avérera toujours arbitraire »²⁵.

Face à un motif relatif à la situation financière de la commune, la jurisprudence de la Cour de cassation n'impose quant à elle pas que l'autorité communale justifie plus amplement les distinctions opérées. Comme l'a rappelé à plusieurs reprises la Haute juridiction, dans les arrêts qui font l'objet du présent commentaire²⁶, l'autorité, lorsqu'elle établit une distinction, doit vérifier que celle-ci est justifiée et raisonnable par rapport à l'objectif poursuivi. Elle n'est cependant nullement tenue de vérifier les conséquences concrètes entraînées par la distinction opérée²⁷. À cet égard, le critère de distinction choisi par l'autorité ne doit pas non plus être nécessairement en lien avec la nature et l'objectif poursuivi par la taxe²⁸.

La Cour de cassation considère également que :

« [!] 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 »²⁹.

En conséquence, l'autorité communale peut fonder la distinction opérée par son règlement-taxe sur des considérations abstraites, pour peu que celles-ci soient objectives et raisonnables. Compte tenu de cet élément, il ne peut dès lors être exigé d'une commune que celle-ci réalise une étude portant sur les conséquences précises de la distinction introduite³⁰. Le contrôle opéré par le juge des conséquences de la distinction est donc marginal.

(20) J. BOURTEMBOURG, N. FORTEMPS, C. MOLITOR et F. BELLEFLAMME, « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *R.G.C.F.*, 2016, p. 53.

(21) *Ibidem*, pp. 60 et 67.

(22) *Ibidem*, p. 54.

(23) C.E., 23 décembre 2002, *ASBL Espace P et autres*, n° 114.119.

(24) A. SCHEYVAERTS et D. VERMEER, « La motivation des règlements-taxes », *op. cit.*, pp. 11 et 13. L'on précisera également, dans ce contexte, que l'autonomie fiscale qui est accordée aux autorités communales leur confère le droit de déterminer le fait générateur, l'assiette et le taux des taxes qu'elles créent. Le fait de choisir un fait générateur particulier n'est pas en tant que tel discriminatoire : l'autorité dispose d'un pouvoir discrétionnaire, qui résulte de cette autonomie fiscale. Dans ce sens, voy. not. C.E., 23 décembre 2002, *ASBL Espace P et autres*, n° 114.119 ; B. LOMBAERT, « L'autonomie fiscale des communes : entre l'État, la Région et l'Union européenne », *Rev. dr. commun.*, 2006, p. 4. En outre, le principe d'égalité devant l'impôt n'interdit pas qu'une norme générale et abstraite ait dans les faits un seul ou unique destinataire (C.E., 9 décembre 1949, *S.A. Brasserie Wielemans-Ceuppens c. Commune de Forest*, n° 181, *Pas.*, IV, 1950, p. 65 ; C.E., 5 mai 2017, *Ferraz da Cruz et crts*, n° 238.107).

(25) A. SCHEYVAERTS et D. VERMEER, « La motivation des règlements-taxes », *op. cit.*, p. 27 ; Cass., 17 novembre 2006, R.G. n° 04.0015.N et Gand, 15 décembre 2009, *T.F.R.*, 2010, p. 556. Dans le sens contraire, voy. J. BOURTEMBOURG, N. FORTEMPS, C. MOLITOR et F. BELLEFLAMME, « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *op. cit.*, pp. 60 et 61.

(26) Cass., 29 janvier 2021, R.G. n° F.19.0127.N et Cass., 29 janvier 2021, R.G. n° F.19.0128.N.

(27) Dans le même sens, voy. également Cass., 14 mars 2008, R.G. n° F.06.0084.F.

(28) A. SCHEYVAERTS et D. VERMEER, « La motivation des règlements-taxes », *op. cit.*, p. 25.

(29) Traduction libre Cass., 29 janvier 2021, R.G. n° F.19.0127.N et Cass., 29 janvier 2021, R.G. n° F.19.0128.N ; voy. aussi Cass., 14 mars 2008, *J.L.M.B.*, 2009, pp. 1700 et s.

(30) Cass., 14 mars 2008, *J.L.M.B.*, 2009, pp. 1700 et s. ; J.-P. MAGREMANNE, « Principe d'égalité : justification objective et raisonnable des critères de distinction », *J.L.M.B.*, 2009, pp. 1704 et s.

En outre, la charge de la preuve de démontrer que la commune n'a pas agi en conformité avec le principe d'égalité repose sur les épaules du contribuable³¹. En particulier, il appartient à ce dernier, au stade du contentieux, de démontrer que celui-ci est victime d'une « *discrimination non objectivement et raisonnablement justifiable confinante à l'arbitraire* »³². Il apparaît, selon nous, que la charge de la preuve est plus ardue dans le chef du contribuable, qui peinera à démontrer l'incompatibilité du règlement-taxe au principe d'égalité.

12. Le Conseil d'État est indécis quant au point de savoir si un motif stéréotypé tel que celui envisagé dans le cadre de la présente contribution est compatible avec le principe d'égalité. En effet, la Haute juridiction administrative estime tantôt que la seule référence aux finances de l'autorité locale est suffisante³³, tantôt que le juge doit rechercher un objectif accessoire, autre que financier, permettant de justifier la distinction opérée³⁴.

Les cours et tribunaux de l'ordre judiciaire n'ont pas non plus tranché cette question. En effet, certaines juridictions, palliant la carence de la commune, ont interprété la formule stéréotypée dont question comme visant, au-delà de l'objectif financier, un objectif particulier qui tend à atténuer les pertes financières causées par la situation visée par le règlement-taxe³⁵. Ainsi, la Cour de cassation, par un arrêt du 3 septembre 2015, a estimé que le juge judiciaire pouvait admettre qu'une distinction opérée par un règlement-taxe se justifie par le « contexte du règlement-taxe », si celui-ci est exposé par l'autorité locale en cours de procédure³⁶. La Cour a cependant revu cette jurisprudence par un arrêt du 16 juin 2016³⁷.

En toute hypothèse, il conviendrait, à notre sens, que la jurisprudence adopte une position plus constante. En effet, soit elle suit la thèse selon laquelle la seule référence à la situation financière d'une commune suffit et que tout autre objectif (à titre d'exemple, de lutte contre certaines nuisances) est accessoire. Dans ce cas, une commune pourrait poursuivre un objectif purement financier au travers d'un règlement-taxe. Soit, on considère que cette seule référence ne constitue pas un motif suffisant. Dans tous les cas, il est selon nous exclu que

le juge se fonde sur l'économie générale et le contexte du règlement-taxe ou encore sur la volonté supposée de l'autorité telle qu'elle ressortirait d'une lecture entre les lignes des dispositions litigieuses. Une telle recherche s'apparenterait à un contrôle en opportunité qui ne relève pas de la compétence du juge mais d'un choix d'appréciation souveraine de l'autorité communale.

B. L'appréciation du motif : la question du jugement en légalité ou en opportunité ?

13. Comme nous l'avons mentionné, une difficulté surgit dans ce type de contentieux, à savoir celle relative à la nature du contrôle opéré par le juge.

En effet, lorsqu'un recours est introduit à l'encontre d'un règlement-taxe, le Conseil d'État exerce un contrôle de légalité interne. Ainsi, son contrôle doit se limiter à examiner s'il existe des motifs fondant l'acte administratif, s'il n'est pas confronté à un détournement de pouvoir et si les motifs sont pertinents, adéquats et proportionnés³⁸.

Dans le cadre de cet examen du caractère proportionné des motifs, en aucun cas le Conseil d'État et les juges de l'ordre judiciaire ne peuvent se prononcer sur l'opportunité de l'acte administratif litigieux. En effet, « *aucun des deux n'a le pouvoir d'apprécier le choix de l'autorité administrative ni d'exercer un contrôle en opportunité. Seul le contrôle parlementaire et, plus généralement, celui des assemblées délibérantes (conseil communal, etc.) peuvent porter sur les raisons (politiques) qui sous-tendent l'acte réglementaire* »³⁹.

Cette problématique se manifeste plus généralement chaque fois qu'une juridiction administrative ou judiciaire apprécie la proportionnalité d'un acte à l'objectif qu'il poursuit. La jurisprudence du Conseil d'État rappelle que « *la légalité d'un acte s'apprécie sur la base des motifs en possession de l'autorité lorsqu'elle l'adopte ; que, par ailleurs, ces motifs (...) relèvent du pouvoir d'appréciation de l'auteur de l'acte, à l'égard duquel le Conseil d'État exerce un contrôle marginal* »⁴⁰.

Ainsi, lorsque le juge vérifie et contrôle le caractère proportionné des distinctions opérées par un

(31) A. SCHEYVAERTS et D. VERMEER, « La motivation des règlements-taxes », *op. cit.*, p. 22.

(32) Liège, 27 avril 2012, *Rev. dr. comm.*, 2013, p. 17.

(33) C.E., 10 janvier 2007, s.a. *Belgacom Mobile*, n° 166.441 ; voy. aussi J. BOURTEMBOURG, N. FORTEMPS, C. MOLITOR et F. BELLEFLAMME, « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *R.G.C.F.*, 2016, pp. 60 et 61.

(34) C.E., 26 janvier 2010, s.a. *Mobistar*, n°s 200.075 et 200.076.

(35) A. SCHEYVAERTS et D. VERMEER, « La motivation des règlements-taxes », *op. cit.*, p. 28. À titre d'exemple, voy. Bruxelles, 13 décembre 2012, R.G. n° 2007/AR/1005.

(36) Cass., 3 septembre 2015, R.G. n° C.130247.N ; dans le même sens, voy. Liège, 25 février 2015, F-2150225-13. ; A. SCHEYVAERTS, « Peut-il être tenu compte du contexte ou de l'économie générale d'un règlement-taxe pour justifier une différence de traitement ? », *R.F.R.L.*, 2017, p. 17. Cette position serait minoritaire : dans ce sens, voy. notamment Bruxelles, 20 avril 2017, R.G. n° 2012/AR/168.

(37) Cass., 16 juin 2016, R.G. n° F.15.0089, inédit.

(38) A. SCHEYVAERTS et D. VERMEER, « La motivation des règlements-taxes », *op. cit.*, p. 12.

(39) *Ibidem*, p. 13.

(40) C.E., 27 mars 2014, *Commune de Montigny-le-Tilleul*, n° 226.903.

règlement-taxe, ou encore vérifie s'il est en présence d'une erreur manifeste d'appréciation, il ne peut « *sous peine de faire œuvre législative – (...) rechercher par lui-même les objectifs qui ont justifié l'adoption du règlement-taxe. Les seuls motifs dont il peut tenir compte sont ceux qui ressortent du règlement-taxe lui-même ou du dossier relatif à son élaboration* »⁴¹. En effet, dans le cas contraire, la séparation entre le pouvoir exécutif et judiciaire s'en verrait fragilisée. On rappellera, à cet égard, que le juge est indépendant et « *placé 'hors du jeu politique' par le Constituant* »⁴².

14. La frontière entre le contrôle marginal basé sur le concept de proportionnalité et le jugement en opportunité est ténue. Cela se manifeste notamment dans les arrêts de la Cour de cassation du 29 janvier 2021 qui font l'objet du présent commentaire.

En examinant la motivation de la cour d'appel de Bruxelles quant au caractère justifié, proportionné et raisonnable de la distinction créée par les règlements-taxes des 17 décembre 2003 et 20 décembre 2010, la Cour de cassation a abouti, dans les deux affaires, à un résultat analogue. Les arrêts de la Cour de cassation ont eu pour conséquence de maintenir les effets des règlements-taxes litigieux, tantôt par le rejet du pourvoi introduit par la société Live Nation, tantôt par la cassation dans le cadre du pourvoi introduit par la Ville de Bruxelles.

Dans le cadre de la cassation de l'arrêt de la cour d'appel de Bruxelles du 4 juin 2019 (relatif au règlement-taxe dont les motifs tenaient exclusivement compte des besoins financiers de la commune), la Cour de cassation a considéré que les juges d'appel n'avaient pas justifié leur arrêt à suffisance en droit⁴³.

Au regard de ces éléments et compte tenu du caractère succinct de la motivation de la Cour de cassation, les conclusions déposées par l'avocat général près la Cour de cassation qui ont précédé les arrêts du 16 juin 2016 et du 10 octobre 2019 permettent d'apporter quelques précisions transposables aux arrêts commentés.

En premier lieu, il ressort des conclusions de l'avocat général qui ont précédé l'arrêt de la Cour de cassation du 16 juin 2016 qu'au travers de l'examen du caractère justifié du règlement-taxe du 17 décembre 2003, la cour d'appel s'est fondée sur deux motifs : d'une part, les charges causées par lesdits événements culturels et, d'autre part, la capacité financière des contribuables et le rendement des événements⁴⁴.

En d'autres termes, en avalisant la motivation de la cour d'appel, la Cour de cassation, par son arrêt du 16 juin 2016, a jugé que chacun des deux motifs sur lesquels la cour d'appel s'était fondée était conforme aux articles 10, 11 et 172, de la Constitution, en ce compris le motif fondé sur la capacité financière des contribuables et le rendement des événements. Au regard de cet élément, la cour d'appel, dans son arrêt du 4 juin 2019, écarte de manière inadéquate l'argument des appelants fondés sur l'arrêt de la Cour de cassation du 16 juin 2016 pour considérer que le règlement-taxe qui aurait seulement égard à la « situation financière de la Ville » ne serait pas compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

En deuxième lieu, dans le cadre des arrêts de la Cour de cassation du 10 octobre 2019, l'avocat général a rappelé que lorsque le juge examine la compatibilité d'un règlement-taxe avec le principe constitutionnel d'égalité, celui-ci ne peut pas juger en opportunité, de l'efficacité ou de la gestion politique. Son contrôle est limité au contrôle de la légalité de l'acte administratif. Pour apprécier la pertinence du critère de distinction employé, « *le juge ne peut pas examiner si l'objectif poursuivi pourrait également être atteint par d'autres moyens, dès lors qu'une telle appréciation relève de l'opportunité de la mesure* »⁴⁵. L'avocat général a considéré que « *les cours d'appel, en tenant compte des particularités des litiges qui leur ont été soumis, ont procédé à un examen en opportunité du critère de distinction employé et ne pouvaient donc pas, sur cette base, conclure que les règlements-taxes litigieux étaient contraires au principe constitutionnel d'égalité* »⁴⁶.

Selon nous, la Cour de cassation, par son second arrêt du 29 janvier 2021, relatif au règlement-taxe dont la motivation est purement financière, a en réalité cassé l'arrêt de la cour d'appel au motif que celle-ci ne s'est pas cantonnée à un contrôle de la légalité. Dans le cadre de son examen du caractère proportionné, objectif et légitime de la distinction opérée entre les contribuables, la cour d'appel a procédé à un jugement en opportunité en estimant que le motif du règlement-taxe n'était en réalité pas fondé. Une telle conclusion révèle, en effet, une immixtion du juge dans le pouvoir discrétionnaire de l'autorité communale. Ce faisant, la cour d'appel s'est prononcée sur l'opportunité de l'acte adopté par la Ville de Bruxelles, conduisant la Cour de cassation à renvoyer l'affaire devant la cour d'appel de Gand afin que celle-ci soit à nouveau examinée.

(41) A. SCHEYVAERTS et D. VERMEER, « La motivation des règlements-taxes », *op. cit.*, p. 19.

(42) X. MINY, « Au nom de l'État de droit », *A.P.T.*, 2020, p. 629.

(43) Cass., 29 janvier 2021, R.G. n° F.19.0127.N.

(44) Conclusions de l'avocat général près la Cour de cassation, 19 novembre 2015 ; Cass., 16 juin 2016, R.G. n° F.15.0089, inédites.

(45) Conclusions de l'avocat général près la Cour de cassation, 16 juin 2019 ; Cass., 10 octobre 2019, R.G. n° F.18.0087.N, inédites.

(46) *Idem*.

3. CONCLUSION

15. Le contentieux examiné au travers de la présente contribution, relatif aux règlements-taxes adoptés depuis le début des années 2000 par la Ville de Bruxelles et applicables à l'organisation de certaines manifestations culturelles, nous a permis de revenir, en quelques lignes, sur deux thématiques d'actualité en matière de fiscalité locale.

Le recours, par les autorités locales, à des motifs stéréotypés fondés sur leurs seuls besoins financiers est fréquent. Le point de savoir si ceux-ci doivent être admis, comme nous l'avons relevé ci-avant, ne donne pas lieu à une réponse univoque. Toutefois, il serait selon nous souhaitable qu'une position plus constante se dégage de la jurisprudence, tant de la Haute juridiction administrative que de l'ordre judiciaire. En effet, comme nous l'avons indiqué précédemment, dans le cadre de l'examen de la compatibilité d'une distinction opérée par un règlement-taxe avec le principe d'égalité, il conviendrait soit de concéder que la référence aux seules considérations financières est admissible, soit que tel n'est pas le cas, à défaut de justification complémentaire.

En toute hypothèse, le juge ne peut, à notre sens, chercher à se positionner quant à la question de savoir

s'il est confronté à un bon ou à un mauvais motif. En effet, il est constant que le contrôle des juridictions administratives et judiciaires de la compatibilité d'un motif au principe d'égalité consacré par les articles 10, 11 et 172, de la Constitution, doit être marginal, bien que, par nature, il se situe à la frontière entre l'examen en légalité et celui en opportunité.

Conformément à ce principe, la Cour de cassation, par son second arrêt du 29 janvier 2021 relatif au règlement-taxe motivé sur la base de simples considérations financières, a cassé l'arrêt de la cour d'appel. Cette dernière estime que la distinction opérée par la Ville de Bruxelles n'était pas justifiée à suffisance dès lors que la taxe n'était pas fondée sur des motifs autres que de nature financière. Nous déplorons cependant l'absence de plus de clarté dans la motivation de la Cour de cassation, celle-ci se limitant à juger la décision non fondée et motivée en droit. À l'image des conclusions de l'avocat général relatives à l'arrêt antérieur du 10 octobre 2019, la Cour de cassation aurait apporté plus de clarté quant à sa motivation si celle-ci avait constaté, plus spécifiquement, que la cour d'appel avait exercé un contrôle en opportunité, ou à tout le moins dépassant les limites du contrôle marginal, ce qui excède sa compétence, en qualité d'organe du pouvoir judiciaire.