

Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à un séminaire sur une thématique fiscale pointue [BR]- Séminaire pluridisciplinaire : "Les règlements-taxes communaux : outils de lutte contre les comportements prohibés ?"

Auteur : Demeuse, Rodrigue

Promoteur(s) : 2456; Bourgeois, Marc

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2016-2017

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/2841>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

Les règlements-taxes communaux : outils de lutte contre les comportements prohibés ?

Rodrigue DEMEUSE

Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2016-2017

Titulaires :

Marc BOURGEOIS
Jean BUBLLOT

Tuteurs académiques :

Lionel ORBAN
Marc BOURGEOIS

REMERCIEMENTS

Ce travail de fin d'études représente non seulement l'aboutissement d'une recherche longue de plusieurs mois, mais également le terme d'une année de master complémentaire très intense. Je ne saurais donc faire l'impasse sur les remerciements qui méritent d'être adressés à une série de personnes.

Tout d'abord, merci à Messieurs ORBAN et BOURGEOIS, mes tuteurs académiques, pour l'accompagnement et les conseils avisés qu'il m'ont procurés afin de mener à bien ce travail.

Merci aussi à mes collègues assistants pour leurs idées inspirantes et leurs encouragements.

Merci également aux gentils relecteurs de ce travail pour l'énergie qu'ils y ont consacrée et les remarques constructives qui en ont découlé.

Merci enfin à mes parents, ma famille et mes amis pour leur patience, leurs sacrifices et leur soutien indéfectible tout au long de cette année. Ils ont été d'une aide bien plus précieuse qu'ils ne l'imaginent et je leur en suis profondément reconnaissant.

TABLE DES MATIERES

Introduction.....	4
Chapitre I ^{er} . Une autonomie fiscale communale relativement encadrée.....	5
Section 1 ^{ère} . Fondement d'une large autonomie fiscale.....	5
Section 2. Limites à l'autonomie fiscale.....	6
A. Limites territoriales et matérielles	6
B. Limites constitutionnelles et légales	7
C. Le contrôle de tutelle	8
D. Le droit européen	9
Section 3. Principes présidant à l'adoption des règlements-taxes	10
A. Le principe d'égalité devant l'impôt comme garant de la motivation matérielle	10
B. Le principe d'annualité de l'impôt.....	13
C. Le principe de non-rétroactivité des impôts	13
D. Un principe « <i>non bis in idem</i> » en matière fiscale ?	14
E. Le principe de la liberté d'entreprendre.....	15
Chapitre II. Une imagination sans limite quant à la multiplicité des objets taxables	16
Section 1 ^{ère} . Impôt ou redevance : une confusion savamment entretenue.....	16
A. Notion d'impôt.....	16
B. Notion de redevance	17
C. Conséquences pratiques de la distinction	18
D. Des prélèvements à la qualification parfois incertaine	20
Section 2. Balises jurisprudentielles encadrant les objectifs non financiers.....	22
A. Des objectifs nécessairement accessoires	22
B. Des objectifs d'intérêt communal	23
Section 3. Des objectifs secondaires plus ou moins avouables et avoués	23
A. Objectifs environnementaux	24
B. Objectifs urbanistiques et de logement	25
C. Objectifs de tranquillité publique	27
Chapitre III. Quand la taxe communale se transforme en sanction	31
Section 1 ^{ère} . Taxation et sanction : une frontière délicate.....	31
Section 2. Taxation d'une infraction pénale	32

Section 3. Taxation d'un fait interdit administrativement	35
Section 4. Taxation d'un fait autorisé	38
Conclusion	41
Bibliographie	44

INTRODUCTION

Les communes doivent aujourd'hui assurer des missions de plus en plus vastes et variées, avec des moyens sans cesse réduits. La fiscalité constitue donc logiquement un outil nécessaire au financement de cette extension de pouvoirs. Les difficultés financières auxquelles sont confrontées les autorités locales les conduisent en effet à multiplier les sources de revenus, ce qui engendre une prolifération des règlements-taxes dans de nombreux domaines, l'imagination des décideurs communaux apparaissant souvent comme la seule limite à leur autonomie fiscale.

En outre, au-delà des objectifs purement financiers, les communes profitent généralement de leur pouvoir de taxation pour poursuivre une série d'autres buts, y compris en dehors de leurs compétences matérielles. Elles utilisent alors l'instrument fiscal pour encourager certains comportements et en dissuader d'autres, voire pour les sanctionner. Les exemples ne manquent pas et la jurisprudence regorge de cas de règlements-taxes frappant des actes déjà interdits pénalement ou administrativement, ou au contraire autorisés, mais fortement découragés par le biais de l'impôt.

Des balises existent évidemment pour encadrer ces pratiques afin d'éviter les abus, mais la situation est loin d'être limpide en pratique. Ce travail visera dès lors à mieux caractériser ces règlements-taxes et à déterminer dans quelle mesure l'outil fiscal peut être utilisé par les communes pour lutter contre des comportements qu'elles jugent moins souhaitables, voire contre des actes déjà interdits par des règles non fiscales.

Ainsi, dans un premier chapitre, nous analyserons dans quelle mesure les communes sont libres d'établir les règlements-taxes qu'elles souhaitent, en vertu de la très large autonomie fiscale dont elles bénéficient. Nous verrons toutefois que de nombreuses limites institutionnelles et d'importants principes juridiques encadrent cette compétence taxatrice.

Dans le second chapitre, après un détour indispensable par la distinction entre les qualifications d'impôt et de redevance, et les conséquences pratiques non-négligeables qui en découlent, nous aborderons les règles encadrant la possibilité pour les communes de poursuivre des objectifs non financiers par le biais de leur pouvoir fiscal. Nous évoquerons ensuite différents exemples de règlements-taxes adoptés un peu partout dans le pays illustrant la grande variété de buts extra-fiscaux recherchés par les pouvoirs locaux.

Enfin, dans le troisième et dernier chapitre, nous nous concentrerons sur l'usage de l'outil fiscal communal comme moyen de lutte contre les comportements illégaux ou considérés comme problématiques, en mettant en lumière les difficultés souvent rencontrées en pratique dans l'entreprise de distinction d'une taxe communale et d'une sanction. Pour illustrer cette délicate situation, nous verrons la façon dont les règlements-taxes appréhendent les faits rendus illégaux par des dispositions pénales ou administratives, avant d'analyser certains cas dans lesquels ils se rapprochent dangereusement d'une forme de sanction de comportements pourtant autorisés.

Ces différentes réflexions quant aux multiples facettes de la fiscalité communale nous permettront finalement de déterminer dans quelle mesure cette dernière peut, ou non, constituer un moyen de lutte efficace contre les comportements prohibés.

CHAPITRE I^{ER}. UNE AUTONOMIE FISCALE COMMUNALE RELATIVEMENT ENCADREE

Dans l'exercice de leurs compétences fiscales, les communes jouissent d'une très large autonomie dont le fondement se situe directement dans la Constitution (Section 1^{ère}). D'importantes limites institutionnelles balisent toutefois l'usage de cette force taxatrice (Section 2). Par ailleurs, plusieurs principes juridiques fondamentaux encadrent l'exercice de ce pouvoir d'imposition (Section 3).

SECTION 1^{ÈRE}. FONDEMENT D'UNE LARGE AUTONOMIE FISCALE

Le pouvoir fiscal des communes trouve sa source dans la combinaison de trois dispositions constitutionnelles indissociables¹ : les articles 41², 162³ et 170, § 4⁴, de la Constitution.

Les articles 41 et 162 consacrent le principe de l'autonomie communale, cette notion signifiant que « l'autorité communale règle tout ce qui est d'intérêt local, pour autant que la loi ne limite pas son pouvoir de décision et sous la réserve du contrôle de l'autorité supérieure »⁵. Il s'agit donc d'un concept relativement large puisque les compétences attribuées aux pouvoirs locaux par la Constitution n'y sont pas expressément énumérées, la loi fondamentale privilégiant la notion plus vague d'intérêt communal.

Or, le Conseil d'Etat considère depuis longtemps que l'établissement d'un règlement-taxe relève de l'intérêt communal⁶, à condition d'avoir pour objectif principal de permettre à la commune de mener à bien ses missions et d'assurer le bon fonctionnement de ses services⁷. L'article 170, § 4, de la Constitution, confirme d'ailleurs explicitement la possibilité pour les autorités communales d'établir des impôts dans le but de se procurer les moyens nécessaires aux intérêts dont elles ont la charge⁸, soumettant cette compétence au respect du principe de légalité de l'impôt.

¹ B. LOMBAERT, « L'autonomie fiscale des communes : entre l'Etat, la Région et l'Union européenne », *Rev. dr. commun.*, 2006, n° 1, p. 3 ; J.-C. LAES, « Fiscalité fédérale, régionale et locale : histoire d'un ménage (fiscal) à trois (Première partie) », *R.F.R.L.*, 2015, n° 1, p. 21.

² L'article 41 dispose : « Les intérêts exclusivement communaux ou provinciaux sont réglés par les conseils communaux ou provinciaux, d'après les principes établis par la Constitution (...) ».

³ L'article 162 précise : « Les institutions provinciales et communales sont réglées par la loi. La loi consacre l'application des principes suivants : 1° l'élection directe des membres des conseils provinciaux et communaux; 2° l'attribution aux conseils provinciaux et communaux de tout ce qui est d'intérêt provincial et communal, sans préjudice de l'approbation de leurs actes, dans les cas et suivant le mode que la loi détermine; 3° la décentralisation d'attributions vers les institutions provinciales et communales; 4° la publicité des séances des conseils provinciaux et communaux dans les limites établies par la loi; 5° la publicité des budgets et des comptes; 6° l'intervention de l'autorité de tutelle ou du pouvoir législatif fédéral, pour empêcher que la loi ne soit violée ou l'intérêt général blessé (...) ».

⁴ L'article 170, § 4, prévoit : « Aucune charge, aucune imposition ne peut être établie par l'agglomération, par la fédération de communes et par la commune que par une décision de leur conseil. La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1er, les exceptions dont la nécessité est démontrée ».

⁵ M.-C. VALSCHAERTS, « Les taxes provinciales et communales », *Guide de droit immobilier*, novembre 2008, p. 205.

⁶ C.E., 17 février 1988, Commune de Nassogne, n° 29.365.

⁷ A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013, n° 1, p. 15.

⁸ E. WILLEMART, « Le pouvoir fiscal des collectivités décentralisées », *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 54 ; M.-C. VALSCHAERTS, *op. cit.* (voy. note 5), p. 206 ; B. LOMBAERT, *op. cit.* (voy. note 1), p. 3.

Ces dispositions constitutionnelles sont mises en œuvre par l'article 117 de la Nouvelle loi communale⁹, l'article 42 du Décret communal flamand¹⁰ et l'article L1122-30, al. 1^{er}, du Code wallon de la démocratie locale et de la décentralisation (CWADEL)¹¹ qui disposent que « le conseil règle tout ce qui est d'intérêt communal ». C'est donc sur ces bases légales que les communes établissent leurs règlements-taxes.

Cette autonomie fiscale est en outre extrêmement large puisqu'elle confère aux autorités locales la possibilité de déterminer *a priori* librement les bases, l'assiette, les taux, les exonérations et les redevables des impositions dont elles apprécient la nécessité en fonction des besoins auxquels elles estiment devoir pourvoir¹², ceux-ci devant toutefois nécessairement être d'intérêt communal¹³.

SECTION 2. LIMITES A L'AUTONOMIE FISCALE

Si l'autonomie fiscale des pouvoirs locaux se révèle très étendue, elle n'en demeure pas moins soumise à une série de limites importantes, découlant du cadre institutionnel belge et international. Parmi celles-ci, nous pouvons relever les obstacles liés aux compétences territoriales et matérielles des communes (A), les limites d'origine constitutionnelle et légale (B), le contrôle exercé par les autorités de tutelle (C), de même que les restrictions liées au droit européen (D). L'objet limité de cette contribution ne permettant pas de les évoquer toutes en profondeur, nous nous contenterons d'en analyser les principaux aspects.

A. Limites territoriales et matérielles

Les communes ne peuvent exercer leurs compétences matérielles et fiscales que sur leur territoire¹⁴. Un lien de rattachement est donc nécessaire entre le territoire communal et l'imposition établie. Cela signifie qu'un règlement-taxa doit nécessairement s'adresser « aux personnes et aux choses qui se trouvent sur son territoire et aux professions, industries ou commerces qui s'y exercent »¹⁵.

Le critère de rattachement territorial retenu par la jurisprudence est donc relativement large puisqu'il vise tant la situation personnelle du redevable, limitant la compétence taxatrice aux personnes domiciliées sur le territoire communal ou y possédant des intérêts, que la situation matérielle liée à la localisation de l'évènement ou du fait donnant lieu à la perception de l'impôt¹⁶.

⁹ Applicable aux communes bruxelloises (*M.B.*, 3 septembre 1988).

¹⁰ Applicable aux communes flamandes (*M.B.*, 31 août 2005).

¹¹ Applicable aux communes wallonnes (*M.B.*, 12 août 2004).

¹² B. LOMBAERT, *op. cit.* (voy. note 1), pp. 4 et 5 ; C.E., 18 octobre 1979, Etablissements Canivet, n° 19.853 ; C.E., 20 octobre 2011, Mediapub, n° 215.930 ; C.E., 12 juin 2012, A.S.B.L. Syndicat National des Propriétaires, n° 219.721 ; Anvers, 11 mars 1997, *F.J.F.*, 97/179.

¹³ A. RÖMER, « Le pouvoir des communes en matière fiscale : où s'arrête l'« intérêt communal » ? », note sous C.E., 12 juin 2012, *R.F.R.L.*, 2013, n° 2, p. 137.

¹⁴ A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, *op. cit.* (voy. note 7), p. 18.

¹⁵ Voy. la jurisprudence citée par B. LOMBAERT, *op. cit.* (voy. note 1), p. 8 : Cass., 27 février 1911, *Pas.*, I, p. 145 ; C.E., 9 janvier 1990, Commune de Neerpelt, n° 33.727 ; C.E., 25 janvier 1996, Minkranch L. Van Himbeek, n° 11.609.

¹⁶ Pour une étude plus complète des limites territoriales à l'autonomie fiscale communale, voy. J. ASTAES et V. SEPULCHRE, « Impôts non perçus au profit de l'Etat », *Manuel de droit fiscal 2014-2015*, sous la direction de A. Tiberghien, Malines, Kluwer, 2015, pp. 1655 à 1657.

Notons dès à présent que les communes ne sont pas liées par leurs compétences matérielles dans l'établissement d'un règlement-taxe, en raison d'une « déconnexion des compétences fiscales et matérielles »¹⁷. Elles peuvent ainsi décider de taxer toute situation quelconque qu'elles souhaitent imposer, et ce même si elles ne disposent pas de compétences normatives en la matière¹⁸. L'objectif principal poursuivi doit néanmoins impérativement consister dans le prélèvement des « moyens nécessaires pour financer les services assurés par l'administration »¹⁹.

Des objectifs secondaires peuvent également être poursuivis à condition d'être accessoires à l'objectif budgétaire principal et de relever de l'intérêt communal, en respectant la hiérarchie des normes²⁰. Une commune ne peut donc en principe pas, par exemple, utiliser son pouvoir fiscal pour sanctionner un comportement infractionnel, le droit pénal n'étant pas d'intérêt communal²¹.

Nous reviendrons largement sur la problématique des objectifs secondaires admissibles ou non dans les deuxième et troisième chapitres de ce travail.

B. Limites constitutionnelles et légales

Une seconde limitation importante au pouvoir taxateur communal trouve son origine dans l'article 170, § 4, de la Constitution. Comme nous l'avons vu, cette disposition étend tout d'abord, en son premier alinéa, le principe constitutionnel de légalité de l'impôt aux impositions communales, en imposant l'intervention du conseil communal dans l'établissement des règlements-taxes. Il ne s'agit donc pas d'une limitation à l'autonomie fiscale communale à proprement parler, mais bien d'une confirmation de celle-ci, tout en la modalisant²².

En revanche, le second alinéa de cet article prévoit une limite très importante au pouvoir de taxation des communes. Il dispose en effet que la loi détermine « les exceptions dont la nécessité est démontrée ». Ce faisant, il autorise le législateur à établir toutes les exceptions à l'autonomie fiscale communale qu'il estimerait nécessaires.

Selon la Cour constitutionnelle²³ et la doctrine majoritaire²⁴, seul le législateur fédéral se voit attribuer une telle compétence limitative en vertu de l'article 170, § 4, alinéa 2. Toutefois, la Haute juridiction constitutionnelle autorise les régions et communautés à recourir à la théorie des pouvoirs implicites afin de régler elles aussi cette matière²⁵. En vertu de l'article 10 de la

¹⁷ E. WILLEMART, « Taxes et redevances communales. Les limites constitutionnelles », *Trait d'Union*, 2004, n° 3, p. 2.

¹⁸ A. BORTOLOTTI et L. ORBAN, « La fiscalité locale : une décennie d'évolutions », *Actualités en droit fiscal. Les effets de la crise bancaire et dix ans de réforme de la procédure*, sous la direction de M. Bourgeois et J.P. Bours, Limal, Anthemis, 2009, pp. 169 à 225.

¹⁹ C.E., 14 mars 2000, Gillion, n° 85.916.

²⁰ B. LOMBAERT, *op. cit.* (voy. note 1), pp. 6 et 7 ; C.E., 12 mai 1960, n° 7842, *R.J.D.A.*, 1960, p. 163.

²¹ E. WILLEMART, *op. cit.* (voy. note 17), p. 3.

²² *Ibid.*, p. 3.

²³ Voy. not. C.C., 15 décembre 2001, n° 189/2001 ; C.C., 25 mars 2003, n° 35/2003 ; C.C., 16 juillet 2015, n° 105/2015.

²⁴ Voy. not. 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, n° 1-2, p. 57 ; A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, *op. cit.* (voy. note 7), p. 14 ; B. LOMBAERT, *op. cit.* (voy. note 1), p. 9 ; J. ASTAES et V. SEPULCHRE, *op. cit.* (voy. note 16), p. 1657.

²⁵ C.C., 20 janvier 2010, n° 4/2010 ; C.C., 29 juillet 2010, n° 89/2010.

loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles²⁶, elles peuvent en effet prévoir des exceptions à l'autonomie fiscale des communes à condition qu'elles soient nécessaires à l'exercice de leurs compétences, que la matière se prête à un régime différencié et que l'incidences des mesures prises soit seulement marginale²⁷.

Relevons enfin que les exceptions adoptées sur base de cette habilitation constitutionnelle, quoique pouvant être implicites, doivent faire l'objet d'une interprétation stricte étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe de l'autonomie fiscale communale²⁸.

Aussi, faisant largement usage de cette possibilité offerte par la Constitution, le législateur fédéral a-t-il fortement réduit la possibilité pour les communes de déterminer librement l'assiette de leurs impôts²⁹. Il a par exemple interdit aux autorités locales d'établir des impôts sur les jeux et paris³⁰ ou encore de lever des impôts sur les revenus similaires à ceux visés dans le Code des impôts sur les revenus 1992³¹.

L'ensemble des exceptions légales établies serait trop long et fastidieux à développer dans le cadre de ce travail. Nous vous recommandons dès lors la lecture de la contribution de J. ASTAES et V. SEPULCHRE dans le *Manuel de droit fiscal 2014-2015*³², détaillant toutes les dispositions pertinentes et les nombreuses controverses qu'elles ne manquent pas de susciter.

C. Le contrôle de tutelle

Une troisième limite importante à l'autonomie fiscale communale réside dans le contrôle de tutelle administrative exercé par les autorités régionales et provinciales. L'article 162, al. 2, 6° de la Constitution et l'article 7 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles³³ imposent en effet aux autorités de tutelle de vérifier que les actes posés par les communes ne violent pas la loi et ne lèsent pas l'intérêt général.

La tutelle administrative se définit donc comme « l'ensemble des moyens dont dispose l'autorité supérieure pour contraindre les services décentralisés à observer la loi et à respecter l'intérêt général »³⁴.

Un double contrôle est ainsi exercé sur les actes posés par les communes, à la fois sur la légalité et sur l'opportunité, ce qui peut conduire l'autorité supérieure à bloquer une décision communale non seulement parce qu'elle est illégale, mais aussi parce qu'elle pose problème sur le plan politique, social ou économique³⁵.

²⁶ M.B., 15 août 1980.

²⁷ Pour de plus amples détails sur cette question, voy. A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, *op. cit.* (voy. note 7), p. 15.

²⁸ J. ASTAES et V. SEPULCHRE, *op. cit.* (voy. note 16), pp. 1657 et 1658, renvoyant notamment à l'arrêt n° 19/2012 de la Cour constitutionnelle du 16 février 2012.

²⁹ A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, *op. cit.* (voy. note 7), p. 14.

³⁰ Article 74, Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, codifié par l'arrêté royal du 23 novembre 1965 portant codification des dispositions légales relatives aux taxes assimilées aux impôts sur les revenus, M.B., 18 janvier 1966.

³¹ Article 464, Code des impôts sur les revenus 1992, M.B., 30 juillet 1992.

³² J. ASTAES et V. SEPULCHRE, *op. cit.* (voy. note 16), pp. 1657 à 1672.

³³ Modifié par une loi spéciale du 13 juillet 2001, M.B., 3 août 2001, qui octroie la compétence d'organisation de la tutelle administrative aux régions.

³⁴ M.-C. VALSCHAERTS, *op. cit.* (voy. note 5), p. 210.

³⁵ J. ASTAES et V. SEPULCHRE, *op. cit.* (voy. note 16), p. 1673.

Les règlements-taxes n'échappent pas à ce contrôle et sont soumis, en Région wallonne³⁶, à une tutelle spéciale d'approbation. Cela implique que ces décisions doivent être approuvées par le Collège provincial avant de produire le moindre effet, un recours étant possible devant le Gouvernement wallon³⁷.

Une liste exemplative des règlements-taxes considérés comme conformes à l'intérêt général est fournie chaque année dans le cadre de la circulaire relative à l'élaboration des budgets adressée aux communes par le Ministre wallon des pouvoirs locaux³⁸. Cette pratique ne dispense toutefois pas l'autorité de tutelle d'effectuer un examen individuel de chaque décision, sur base des circonstances propres à toute nouvelle taxe adoptée³⁹. Elle ne peut en effet « imposer aux communes une obligation que la loi ne leur impose pas, sans indiquer concrètement, dans chaque cas d'espèce et après une appréciation individuelle, les motifs spécifiques qui justifient cette exigence »⁴⁰.

En Flandre⁴¹ et en Région de Bruxelles-Capitale⁴², les règlements-taxes font l'objet d'une tutelle générale de suspension et d'annulation. Cela signifie que les décisions produisent leurs effets⁴³ dès leur adoption par le conseil communal, sous réserve de leur suspension ou annulation par le Gouvernement régional⁴⁴.

Relevons enfin que le fait pour une commune d'être la seule à établir une taxe visant une matière imposable spécifique ou une nouvelle catégorie de redevables ne suffit pas à démontrer que le règlement-taxe est contraire à l'intérêt général⁴⁵. Rien n'empêche donc une entité locale d'user de son autonomie fiscale pour établir un impôt qu'elle serait seule à lever.

D. Le droit européen

Le droit européen constitue une autre limite institutionnelle non négligeable à l'autonomie fiscale communale. En effet, lorsqu'une commune adopte un règlement-taxe, elle a l'obligation, en tant que composante d'un Etat membre, de respecter les libertés fondamentales garanties par les traités de l'Union européenne⁴⁶.

A cet égard, la Cour de justice de l'Union européenne a notamment établi qu'une taxe locale frappant les marchandises provenant d'une région pour être acheminées vers une autre région,

³⁶ En vertu de l'article L3131-1, § 1^{er}, 3^o du CWADEL. A noter que les taxes additionnelles à l'impôt des personnes physiques et les centimes additionnels au précompte immobilier sont quant à eux soumis à la tutelle générale d'annulation par le Gouvernement wallon.

³⁷ J. BOURTEMBOURG, N. FORTEMPS, C. MOLITOR et F. BELLEFLAMME, *op. cit.* (voy. note 24), p. 58.

³⁸ *Ibid.*

³⁹ B. LOMBAERT, *op. cit.* (voy. note 1), p. 13.

⁴⁰ C.E., 24 mai 2002, Ville de Huy, n° 106.994.

⁴¹ En vertu des articles 248 et suivants du Décret communal flamand.

⁴² En vertu des articles 9 à 13 de l'Ordonnance du Conseil régional bruxellois du 14 mai 1998 organisant la tutelle administrative sur les communes de la Région de Bruxelles-Capitale, *M.B.*, 17 juillet 1998.

⁴³ En théorie, le règlement-taxe acquiert force exécutoire dès son adoption et force obligatoire vis-à-vis du contribuable cinq jours après sa publication. Sur cette question, voy. D. DEOM et C. THIEBAUT, « Le point sur la publication des règlements communaux », *Rev. dr. commun.*, 2015, n° 4, pp. 10 et 11.

⁴⁴ En Flandre, la compétence de suspendre un règlement-taxe est toutefois octroyée au Gouverneur.

⁴⁵ C.E., 2 octobre 2015, Commune de Silly, n° 232.411.

⁴⁶ M.-C. VALSCHAERTS, *op. cit.* (voy. note 5), p. 212.

pourtant située au sein d'un même Etat membre, constituait une taxe d'effet équivalent à un droit de douane à l'exportation, portant dès lors atteinte à la libre circulation des marchandises⁴⁷.

Au niveau belge, nous pouvons relever l'exemple d'une taxe adoptée par de nombreuses communes il y a une vingtaine d'années, et qui visait les propriétaires d'antennes paraboliques. Celle-ci a ainsi subi les foudres de la Cour de justice de l'Union européenne qui l'a jugée contraire à la libre prestation des services, en raison de la discrimination qu'elle instaurait entre les entreprises de diffusion par câble et celles recourant au satellite⁴⁸.

Il ressort clairement de ces arrêts que les communes, lors de l'établissement de leurs règlements-taxes, doivent être très vigilantes à ne pas entraver directement ou indirectement la libre circulation des marchandises, des services, des capitaux et des personnes⁴⁹. Toute velléité protectionniste dans leur chef est donc à proscrire.

Pour de plus amples développements concernant la jurisprudence de la Cour de justice et ses conséquences sur l'autonomie fiscale des communes, nous vous recommandons la lecture d'un article de B. LOMBAERT dans la *Revue de droit communal*⁵⁰, ainsi que d'une contribution plus récente d'E. TRAVERSA, dans la *Revue de fiscalité régionale et locale*⁵¹.

SECTION 3. PRINCIPES PRESIDANT A L'ADOPTION DES REGLEMENTS-TAXES

A côté des limites directement liées au cadre institutionnel belge et international, les communes doivent également respecter plusieurs principes fondamentaux dans l'exercice de leurs pouvoirs fiscaux. Le principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt occupe une place essentielle parmi ceux-ci et engendre des conséquences pratiques importantes, en termes d'exigence de motivation notamment (A). Le principe d'annualité des impôts s'applique également aux taxes locales (B), de même que celui de la non-rétroactivité (C). Se pose par ailleurs la question de l'existence ou non d'un principe général « *non bis in idem* » régissant la fiscalité locale (D). Enfin, le respect du principe de la liberté d'entreprendre peut également constituer une limite (E).

A. Le principe d'égalité devant l'impôt comme garant de la motivation matérielle

En vertu de la hiérarchie des normes, les communes doivent nécessairement respecter les principes de valeur constitutionnelle dans l'élaboration de leurs règlement-taxes. Aussi le principe de l'égalité des contribuables devant l'impôt joue-t-il un rôle important en la matière, notamment quant à son impact sur l'exigence de motivation.

a) L'égalité des citoyens devant l'impôt

Ce principe découle des articles 10 et 11 de la Constitution garantissant l'égalité et la non-discrimination entre les citoyens, ainsi que de l'article 172 qui en constitue une application particulière en matière fiscale⁵².

⁴⁷ C.J.U.E., 9 septembre 2004 (Commission c. Comune di Carrara), C-72/03.

⁴⁸ C.J.U.E., 29 novembre 2000 (De Coster), C-17/00.

⁴⁹ A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, *op. cit.* (voy. note 7), p. 17.

⁵⁰ B. LOMBAERT, *op. cit.* (voy. note 1), pp. 14 à 18.

⁵¹ E. TRAVERSA, « Liberté de circulation et autonomie fiscale locale : la multiplicité des garanties confine-t-elle à l'excès ? Un essai de clarification », *R.F.R.L.*, 2013, n° 3, pp. 195 à 205.

⁵² C.C., 5 mars 2015, n° 25/2015.

Rappelons que, selon une définition bien connue et désormais partagée par les différentes Hautes juridictions du pays, le principe d'égalité des citoyens devant l'impôt suppose que des différences de traitement établies à l'égard de certaines catégories de biens ou de personnes sont admissibles, à condition que le critère de distinction utilisé puisse faire l'objet d'une justification objective et raisonnable, en tenant compte de l'objectif et des effets de la taxe instaurée, ainsi que d'un rapport de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé⁵³.

En outre, le principe d'égalité devant l'impôt s'oppose tant au traitement différent de contribuables se trouvant dans une situation similaire (discrimination active) qu'au traitement identique de personnes se trouvant dans une situation différente (discrimination passive)⁵⁴.

b) La motivation des règlements-taxes

Les conséquences pratiques de ces exigences constitutionnelles sont nombreuses. En raison de la portée limitée de la présente contribution, nous nous concentrerons toutefois particulièrement sur l'une d'entre elles, qui suscite toujours à l'heure actuelle le débat au sein de la doctrine et de la jurisprudence, à savoir l'exigence de motivation des impositions communales.

A ce sujet, il convient tout d'abord de relever qu'un règlement-taxe n'est pas un acte administratif unilatéral à portée individuelle, ce qui l'exclut *de facto* du champ d'application de la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs⁵⁵. Le conseil communal ne doit donc en principe pas énoncer formellement, dans le texte de la décision, les motifs de droit et de fait qui la justifient⁵⁶.

Cependant, lors de l'établissement d'une imposition, les communes sont amenées à opérer une série de choix susceptibles d'être contrôlés au regard du principe d'égalité et de non-discrimination⁵⁷. Les pouvoirs locaux disposent en effet, comme nous l'avons vu, d'une très large autonomie fiscale leur permettant de définir la matière imposable, le fait générateur, la base imposable, le taux, les redevables et les exonérations.

Si ces choix relèvent d'un important pouvoir discrétionnaire, ils n'échappent pas pour autant au contrôle du juge, tant administratif que judiciaire, dont la tâche consiste notamment à vérifier si les différences de traitements instituées par la taxe sont susceptibles d'une justification objective et raisonnable⁵⁸. Pour ce faire, le juge doit donc être en mesure de déterminer les motifs de droit et de fait ayant présidé à l'adoption du règlement-taxe.

Or, comme l'énoncent pertinemment A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, « le défaut de justification de la part des communes quant au choix du fait générateur, à celui des redevables et au taux de la taxe rend impossible aux destinataires comme aux juridictions de vérifier que les choix opérés ne sont pas arbitraires et que la taxe ne l'est pas davantage »⁵⁹.

⁵³ Voy. not. C.E., 9 mars 2009, Mediapub, n° 191.206 ; C.C., 19 janvier 2017, n° 5/2017 ; Cass., 17 novembre 2006, *T.F.R.*, 2008, pp. 200 à 205.

⁵⁴ R. ANDERSEN et E. WILLEMART, « Les taxes communales et le principe constitutionnel d'égalité. Jurisprudence 2000-2005 », *Rev. dr. commun.*, 2006, n° 1, p. 21.

⁵⁵ *M.B.*, 12 septembre 1991.

⁵⁶ A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, *op. cit.* (voy. note 7), p. 18.

⁵⁷ J. BOURTEMBOURG, N. FORTEMPS, C. MOLITOR et F. BELLEFLAMME, *op. cit.* (voy. note 24), pp. 59 et 60.

⁵⁸ *Ibid.*

⁵⁹ A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, *op. cit.* (voy. note 7), p. 18.

Dès lors, si les raisons ayant présidé à son adoption n'apparaissent pas de façon formelle dans le préambule du règlement-taxe, la jurisprudence majoritaire impose malgré tout une obligation de motivation matérielle, exigeant que les motifs puissent être déduits du dossier constitué par la commune, et ce uniquement s'il a été établi préalablement à l'adoption de la décision⁶⁰. Une justification ultérieure ne pourrait donc pas, en principe, être apportée par l'autorité communale en cours d'instance, les explications données par le biais des écrits de procédure ne pouvant, selon le Conseil d'Etat, « pallier la carence du dossier administratif »⁶¹.

Toutefois, la Cour de cassation a récemment, dans le contexte d'une taxe provinciale, ouvert une brèche dans cette conception qu'elle partageait jusqu'alors avec le Conseil d'Etat. Dans un arrêt du 3 septembre 2015⁶², elle a en effet précisé que « lorsque la justification du traitement différencié des contribuables n'est pas explicitement mentionnée dans le préambule ou dans le texte du règlement-taxe contrôlé ou dans les pièces du dossier soumis au conseil provincial, le juge est tenu de contrôler si la justification avancée par l'autorité provinciale au cours de la procédure peut se déduire de la nature de la différence qui est faite ou repose sur le contexte du règlement-taxe ou du dossier ».

Il faudrait donc ne pas se contenter du préambule du règlement-taxe et du dossier administratif constitué préalablement à la décision, mais s'intéresser également aux principes qui la sous-tendent et à son contexte⁶³.

Ainsi, s'appuyant sur cet arrêt et sur d'autres décisions rendues dans le même sens par la Cour d'appel de Liège et le tribunal de première instance de Bruxelles⁶⁴, J. BOURTEMBOURG, N. FORTEMPS, C. MOLITOR et F. BELLEFLAMME défendent l'idée selon laquelle les motifs justifiant une décision ne doivent pas nécessairement figurer dans son préambule ou dans le dossier soumis au conseil communal, mais peuvent être déduits du contexte et des arguments développés par les parties devant le juge, comme l'accepte d'ailleurs la Cour constitutionnelle lorsqu'elle vérifie le respect du principe d'égalité et de non-discrimination par les normes de valeur législative⁶⁵.

Si nous sommes assez séduits par cette argumentation, nous ne saurions toutefois trop conseiller aux communes, à la lumière des nombreuses hésitations jurisprudentielles et doctrinales, et en attendant une éventuelle confirmation de sa position par la Cour de cassation⁶⁶, de mentionner dans le dossier administratif préparatoire à l'adoption d'un règlement-taxe l'ensemble des motifs justifiant les différences de traitement susceptibles d'être ainsi créées.

⁶⁰ Voy. la jurisprudence citée par A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, *op. cit.* (voy. note 7), pp. 18 et 19 : Cass., 17 février 2005, *F.J.F.*, 2005/244 ; Bruxelles, 5 octobre 2006, *F.J.F.*, 2007/149 ; Bruxelles, 2 décembre 2008, non publié, R.G. n° 2005/2599 ; C.E., 6 janvier 2009, S.A. Mobistar, n° 189.301. Voy. également S. NOPERE, « Taxes communales établies en Région de Bruxelles-Capitale sur les emplacements de parking », *Jurim. Pratique*, 2015, n° 1, p. 181.

⁶¹ C.E., 4 mars 2008, S.A. Mobistar, n° 180.380 ; C.E., 24 octobre 2008, S.A. Mobistar, n° 187.328 ; C.E., 6 janvier 2009, S.A. Mobistar, n° 189.301.

⁶² Cass., 3 septembre 2015, *T.F.R.*, 2016, n° 494, pp. 92 à 100.

⁶³ J. BOURTEMBOURG, N. FORTEMPS, C. MOLITOR et F. BELLEFLAMME, *op. cit.* (voy. note 24), p. 73.

⁶⁴ Civ. Bruxelles, 29 octobre 2014, inédit, R.G. n° 2010/5948/A ; Liège, 25 février 2015, inédit, R.G. n° 2012/1712 ; Liège, 26 juin 2015, inédit, R.G. n° 2013/1210.

⁶⁵ J. BOURTEMBOURG, N. FORTEMPS, C. MOLITOR et F. BELLEFLAMME, *op. cit.* (voy. note 24), pp. 69 à 75.

⁶⁶ Celle-ci est en effet actuellement saisie dans le cadre de plusieurs affaires pendantes posant cette question.

Cette recommandation a évidemment d'autant plus d'intérêt lorsqu'une taxe poursuit, outre un objectif budgétaire, d'autres objectifs accessoires. En effet, comme nous le verrons dans les prochains chapitres, il n'est pas interdit à la commune de faire porter une taxe « par priorité sur des activités qu'elle juge plus critiquables que d'autres ou dont elle estime la prolifération nuisible »⁶⁷. Lorsqu'elle poursuit ce type d'objectifs, il est donc souhaitable de justifier la différence de traitement spécifique ainsi établie, une simple formule stéréotypée du type « vu la situation financière de la commune » ne semblant pas toujours suffire⁶⁸.

B. Le principe d'annualité de l'impôt

Le principe d'annualité constitue un autre élément auquel les communes doivent être attentives dans l'exercice de leur pouvoir fiscal. L'article 171 de la Constitution⁶⁹ consacre le principe constitutionnel d'annualité de l'impôt, au regard duquel « le pouvoir exécutif ne peut procéder à la perception des impositions réglées par ou en vertu d'une loi qu'après y avoir été habilité par le pouvoir législatif, dans une loi budgétaire ou une loi de financement »⁷⁰.

Cette disposition constitutionnelle ne s'applique toutefois qu'aux impôts établis par l'Etat fédéral et les régions⁷¹. Les communes ne sont donc pas visées par l'article 171, mais le principe d'annualité leur est malgré tout applicable en vertu des dispositions budgétaires auxquelles elles sont soumises⁷². Par conséquent, les taxes communales ne pourront être levées qu'après inscription au budget, voté annuellement, d'un crédit dont le montant est égal à la recette présumée engendrée par l'imposition pour l'année visée⁷³.

Pour le surplus, nous vous recommandons la lecture d'un article de F. VAN DE GEJUCHTE, publié dans la *Revue de fiscalité régionale et locale*⁷⁴.

C. Le principe de non-rétroactivité des impôts

Autre point d'attention dans l'élaboration des taxes communales, le principe général de la non-rétroactivité des normes fiscales, et donc des règlements-taxes, se voit reconnaître une valeur constitutionnelle par la Cour constitutionnelle⁷⁵, qui le conçoit comme inhérent au principe de

⁶⁷ C.E., 30 juin 1977, S.P.R.L. Pierre Debeffe, n° 18.368.

⁶⁸ Sur cette question de la simple référence à la situation financière de la commune comme justification d'une différence de traitement entre contribuables, la jurisprudence et la doctrine sont partagées. Voy. notamment le point de vue défendu par A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, *op. cit.* (voy. note 7), pp. 25 à 30, selon lesquels « sans autre intention que l'amélioration des finances communales, le choix de mettre la taxe à charge d'une catégorie de redevable plutôt qu'une autre s'avérera toujours arbitraire ». Dans le même sens, voy. S. NOPERE, *op. cit.* (voy. note 60), p. 182. Dans un sens contraire, voy. J. BOURTEMBOURG, N. FORTEMPS, C. MOLITOR et F. BELLEFLAMME, *op. cit.* (voy. note 24), pp. 61 à 63, selon lesquels une telle distinction entre contribuables découle de l'exercice même des pouvoirs fiscaux des communes et ne doit pas nécessairement toujours être justifiée autrement que par les finances communales.

⁶⁹ L'article 171 dispose : « Les impôts au profit de l'État, de la communauté et de la région sont votés annuellement. Les règles qui les établissent n'ont force que pour un an si elles ne sont pas renouvelées ». C.C., 26 avril 2006, n° 59/2006.

⁷⁰ F. VAN DE GEJUCHTE, « L'annualité de l'impôt », *R.F.R.L.*, 2013, n° 3, p. 191.

⁷¹ Voy. not. l'article 241 de la Nouvelle loi communale, l'article L1312-2 du Code wallon de la démocratie locale et l'article 148, §1, du Décret communal flamand. Voy. également deux arrêts intéressants sur le sujet : Civ. Arlon, 3 septembre 2014, *R.F.R.L.*, 2015, n° 2, pp. 133 à 139 ; Civ. Luxembourg, 11 mai 2016, *R.F.R.L.*, 2016, n° 4, pp. 371 à 376.

⁷² C.E., 14 mars 2000, Gillion, n° 85.916 ; Bruxelles, 15 octobre 1999, *T.F.R.*, 2000, p. 202.

⁷³ F. VAN DE GEJUCHTE, *op. cit.* (voy. note 71), pp. 187 à 194.

⁷⁴ C.C., 19 juillet 2003, n° 100/2003.

sécurité juridique. La Cour de cassation⁷⁶ considère par contre qu'il s'agit d'un principe général de droit de valeur légale, dont l'article 2 du Code civil constitue une expression particulière⁷⁷.

Cette différence de point de vue n'a toutefois pas une influence fondamentale en matière de règlements-taxes communaux, ceux-ci étant de toutes façons situés à un rang inférieur de la hiérarchie des normes, et ne pouvant dès lors en principe jamais avoir d'effet rétroactif⁷⁸. Si cette règle semble claire, son application est moins aisée. Il n'est en effet pas toujours évident de déterminer à partir de quel moment une taxe communale est rétroactive.

Selon la Cour constitutionnelle, une norme fiscale ne peut être rétroactive « que si elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitifs au moment de son entrée en vigueur »⁷⁹.

Or, pour déterminer la caractère définitif d'une situation, il y a lieu de distinguer les impositions indirectes, frappant « des actes, des opérations ou des faits passagers, isolés de nature »⁸⁰, et les impositions directes, frappant « une situation de nature durable où se trouve le contribuable par son activité ou par son patrimoine »⁸¹.

En ce qui concerne les règlements-taxes ayant une nature d'imposition indirecte, la solution est simple : ils n'auront d'effet rétroactif que s'ils acquièrent une force obligatoire après la survenance du fait générateur auquel ils s'appliquent⁸². La question a suscité plus de débat au niveau des taxes directes. Il semble toutefois acquis aujourd'hui qu'elles n'auront d'effet rétroactif que si elles entrent en vigueur après la fin de la période imposable⁸³ au cours de laquelle les revenus imposés ont été générés⁸⁴.

Pour de plus amples développements sur le principe de non-rétroactivité des règlements-taxes, nous vous renvoyons vers une très intéressante contribution de M.-P. DONEA, publiée dans la *Revue de fiscalité régionale et locale*⁸⁵.

D. Un principe « non bis in idem » en matière fiscale ?

Il est par ailleurs tentant pour les contribuables d'essayer de recourir à l'adage « non bis in idem », bien connu en matière pénale, pour l'appliquer au droit fiscal et empêcher ainsi une même matière imposable de se voir frapper par deux pouvoirs taxateurs différents. Les conséquences pourraient se révéler problématiques au niveau des pouvoirs locaux qui n'hésitent pas à imposer des matières déjà taxées par d'autres autorités.

Cependant, les trois Hautes juridictions du pays estiment que cet adage ne constitue pas un principe général de droit et « ne s'oppose en tout cas pas à la coexistence de deux impôts

⁷⁶ Cass., 17 mai 2010, inédit, R.G. S.09.0038.N/1.

⁷⁷ L'article 2 du Code civil prévoit : « La loi ne dispose que pour l'avenir : elle n'a point d'effet rétroactif ».

⁷⁸ Sauf habilitation législative moyennant le respect de conditions strictes.

⁷⁹ C.C., 23 juin 2004, n° 109/2004, cité notamment par Liège, 14 juin 2016, *R.F.R.L.*, 2016, n° 3, pp. 268 à 274 et Civ. Liège, 10 octobre 2016, *R.F.R.L.*, 2016, n° 3, pp. 288 à 293.

⁸⁰ Cass., 12 septembre 2003, inédit, R.G. C.01.0578.F.

⁸¹ Cass., 16 mai 2014, *F.J.F.*, 2015/120.

⁸² M.-P. DONEA, « Le principe de non-rétroactivité de la loi appliqué à la matière fiscale », *R.F.R.L.*, 2013, n° 2, p. 97.

⁸³ Pour rappel, en matière d'impôts communaux, l'exercice d'imposition correspond à la période imposable.

⁸⁴ Cass., 16 mai 2014, *F.J.F.*, 2015/120.

⁸⁵ M.-P. DONEA, « Le principe de non-rétroactivité de la loi appliqué à la matière fiscale », *R.F.R.L.*, 2013, n° 2, pp. 87 à 104.

comparables, mais dont les causes qui les justifient sont différentes, levés par des pouvoirs taxateurs différents »⁸⁶. Il en résulte que les communes sont tout à fait autorisées à taxer ce qui l'est déjà par un autre niveau de pouvoir, à moins d'une interdiction légale explicite⁸⁷. A ce titre, nous retiendrons principalement celle figurant à l'article 464 CIR/92 qui empêche les communes d'établir un impôt sur les revenus, comme déjà mentionné dans la section précédente.

Notons toutefois la récente thèse d'A. VAN DE VIJVER, concluant bel et bien à l'existence d'un principe général de droit *non bis in idem* applicable en droit fiscal⁸⁸.

E. Le principe de la liberté d'entreprendre

Enfin, les règlements-taxes communaux peuvent poser question au regard de la liberté d'entreprendre, anciennement appelée liberté de commerce et d'industrie. Ce principe est établi par les articles II.3 et II.4 du Code de droit économique⁸⁹.

La liberté d'entreprendre n'est toutefois pas absolue et peut faire l'objet de restrictions, pour autant que celles-ci soient nécessaires et en rapport avec l'objectif poursuivi, c'est-à-dire, basées sur des motifs d'intérêt général et proportionnées au but visé⁹⁰. Un règlement-taxe frappant une exploitation et poursuivant un but dissuasif ne sera donc pas nécessairement contraire au principe de la liberté d'entreprendre, sauf s'il se révèle uniquement prohibitif⁹¹. Ainsi, une taxe locale qui entraverait au-delà du raisonnable ou rendrait totalement impossible une activité commerciale ou industrielle légalement menée ne peut être adoptée⁹².

Encore faut-il toutefois que le contribuable qui s'estime lésé par un tel règlement-taxe démontre que celui-ci porte réellement atteinte à sa liberté d'entreprendre, ce qui ne constitue pas toujours une mince affaire, en raison du contrôle très marginal exercé par la jurisprudence en la matière⁹³.

Pour une analyse plus détaillée du respect par les communes de la liberté d'entreprendre dans l'exercice de leur autonomie fiscale, nous vous recommandons la lecture d'un article de S. NOPERE, publié dans la *Revue pratique de l'immobilier*⁹⁴.

⁸⁶ C.E., 24 juin 2004, S.A. Publi Hebdo e.a., n° 132.983.

⁸⁷ C.E., 24 mai 2002, Ville de Huy, n° 106.994 ; C.C., 19 décembre 2001, n° 159/2001 ; Cass., 16 octobre 1997, *Pas.*, 1997, I, p. 1041.

⁸⁸ A. VAN DE VIJVER, *Een verkenning van de grondslagen van het Ne Bis in Idem beginsel in het Belgisch belastingrecht*, Bruxelles, Larcier, 2016.

⁸⁹ Loi du 28 février 2013 instituant le Code de droit économique, *M.B.*, 29 mars 2014.

⁹⁰ S. NOPERE, *op. cit.* (voy. note 60), p. 184 ; C.E., 5 mai 2017, Ferraz da Cruz e.a., n° 238.107.

⁹¹ C.E., 11 mai 1978, A.S.B.L. Union de la presse périodique belge, n° 18.974 ; C.E., 24 juin 2004, S.A. Publi Hebdo e.a., n° 132.982 ; C.E., 30 octobre 2014, S.A. Green Wind, n° 228.985.

⁹² B. LOMBAERT et M. NIHOUL, « Tous les moyens sont-ils bons pour s'exonérer d'une taxe en matière d'immeubles abandonnés ? Politique fiscale, proportionnalité du taux, preuve de la publication d'un règlement et force majeure exonératoire », *Le droit communal.*, 2003, n° 3, p. 42.

⁹³ S. NOPERE, *op. cit.* (voy. note 60), p. 187.

⁹⁴ *Ibid.*, pp. 184 à 190 ;

CHAPITRE II. UNE IMAGINATION SANS LIMITE QUANT A LA MULTIPLICITE DES OBJETS TAXABLES

Les difficultés budgétaires rencontrées actuellement par les pouvoirs locaux les poussent à multiplier les sources de rentrées financières. Cette nécessité, couplée à un « succès croissant de la fiscalité et de la parafiscalité comme instruments de politiques préventives ou répressives »⁹⁵, pousse les communes à faire preuve d'une imagination débordante dans l'établissement de nouveaux règlements-taxes poursuivant toutes sortes d'objectifs. Pour ce faire, leur marge de manœuvre n'est toutefois pas identique selon qu'elles établissent un impôt ou une redevance, ce qui les incite parfois à entretenir plus ou moins volontairement un certain flou dans la qualification donnée à l'acte (Section 1^{ère}). Profitant d'une jurisprudence relativement souple quant aux objectifs non financiers poursuivis par les règlements-taxes (Section 2), les communes wallonnes, bruxelloises et flamandes s'engouffrent dans la brèche et recourent de plus en plus à leurs pouvoirs fiscaux pour poursuivre de tels buts et influencer de la sorte les comportements de leurs citoyens (Section 3).

SECTION 1^{ÈRE}. IMPOT OU REDEVANCE : UNE CONFUSION SAVAMMENT ENTRETENUE

Même si elles n'apparaissent pas toujours clairement, des différences fondamentales existent entre les notions d'impôt (A) et de redevance (B). L'analyse de la correcte qualification à attribuer à un prélèvement est dès lors inévitable à partir du moment où les conséquences qui en découlent ont un impact non-négligeable sur la possibilité ou non pour les communes de poursuivre des objectifs accessoires aux considérations purement budgétaires (C). Dans la pratique pourtant, les communes recourent de façon plus ou moins consciente à des prélèvements situés à la frontière entre l'impôt et la redevance (D).

A. Notion d'impôt

La Cour de cassation définit l'impôt comme « un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'Etat, les régions, les communautés, les provinces ou les communes sur les ressources des personnes qui y vivent ou y possèdent des intérêts, pour être affecté aux services d'utilité publique »⁹⁶.

De cette définition ressortent plusieurs caractéristiques principales⁹⁷, dont les plus décisives sont le caractère à la fois obligatoire et contributif du prélèvement, qui ne peut être pratiqué qu'en vertu de la Constitution ou d'une loi, d'un décret ou d'une ordonnance. Pour pouvoir être qualifié d'impôt, un règlement-taxe communal doit donc s'appliquer comme conséquence nécessaire d'un fait générateur déterminé, sans constituer la contrepartie directe et immédiate

⁹⁵ E. WILLEMART, *op. cit.* (voy. note 17), p. 7.

⁹⁶ Cass., 20 mars 2003, *F.J.F.*, 2003, p. 647.

⁹⁷ Pour l'analyse détaillée de la définition et de l'ensemble de ses caractéristiques, voy. V. SEPULCHRE, « Impôt, rétribution et redevance – Conséquences pratiques d'une distinction fondamentale », *R.G.F.*, 2005, n° 3, pp. 14 à 16.

d'un service fourni⁹⁸. Les recettes qu'il procure doivent également impérativement financer les missions de service public exercées par les communes⁹⁹.

B. Notion de redevance

La redevance¹⁰⁰, quant à elle, est définie par la Cour de cassation comme « la rémunération que l'autorité réclame à certains redevables en contrepartie d'une prestation spéciale qu'elle a effectuée à leur profit personnel ou d'un avantage direct et particulier qu'elle leur a accordé »¹⁰¹.

Deux critères distinguent donc cette notion de celle d'impôt¹⁰² : d'une part, il doit s'agir de la contrepartie d'un service individuel fourni par l'autorité au redevable, et d'autre part, le montant réclamé au bénéficiaire de ce service doit correspondre au coût de celui-ci¹⁰³.

D'emblée, il est important de préciser que la qualification donnée par l'autorité à son prélèvement ne lie pas le juge et que celui-ci peut tout à fait requalifier une redevance en impôt si les critères susmentionnés ne sont pas respectés¹⁰⁴. L'opération inverse, à savoir la requalification d'un impôt en redevance, serait toutefois contraire à l'autonomie fiscale communale, selon la Cour d'appel de Bruxelles¹⁰⁵.

En principe, les redevances ne relèvent pas du pouvoir fiscal propre des communes et un régime particulier leur est applicable¹⁰⁶, formellement plus souple que celui relatif aux impôts¹⁰⁷, notamment au niveau de la procédure d'élaboration, mais plus strict sur le plan matériel, spécialement en ce qui concerne le nécessaire respect des compétences matérielles des communes.

Il convient par ailleurs de mentionner que l'autonomie communale en matière d'établissement de redevance est sensiblement limitée par l'article 173 de la Constitution¹⁰⁸. Cette disposition instaure en effet une sorte de « présomption »¹⁰⁹ selon laquelle tout prélèvement exigé des citoyens par l'autorité communale doit respecter les règles relatives aux impôts telles qu'étudiées dans le premier chapitre, peu importe la qualification qui lui est donnée, sauf si une

⁹⁸ V. SEPULCHRE, « Fiscalité et parafiscalité : impôts, taxes, rétributions, amendes pénales et amendes administratives », *Rev. dr. commun.*, 2006, n° 1, p. 31.

⁹⁹ M.-C. VALSCHAERTS, *op. cit.* (voy. note 5), p. 225.

¹⁰⁰ Certains auteurs lui préfèrent le terme de « rétribution », issu du prescrit constitutionnel : voy. A. BORTOLOTTI, « Les notions d'« impôt » & de « rétribution » : commentaire de l'arrêt n° 172/2006 du 22 novembre 2006 de la cour d'arbitrage », *R.G.F.*, 2011, n° 2, p. 15.

¹⁰¹ Cass., 10 septembre 1998, *J.D.F.*, 1998, p. 224.

¹⁰² Selon notamment l'analyse de E. WILLEMART, *op. cit.* (voy. note 17), p. 5.

¹⁰³ Sur le rapport raisonnable entre le montant de la redevance et le coût du service fourni, voy. C.E., 24 juin 2004, n° 132.983 ; C.E., 9 mars 2009, *Mediapub*, n° 191.206.

¹⁰⁴ Cass., 17 décembre 1968, *Pas.*, 1969, I, p. 363 ; C.E., 24 mars 1981, *Staes Marcel*, n° 21.061.

¹⁰⁵ Bruxelles, 30 mai 2012, *F.J.F.*, 2014/58.

¹⁰⁶ V. SEPULCHRE, « L'imbraglio de la jurisprudence actuelle sur les octrois communaux », *R.G.F.*, 2005, n° 1, p. 27.

¹⁰⁷ B. LOMBAERT, « L'article 173 de la Constitution », *Rev. B. dr. Const.*, 2006, liv. 3, p. 267.

¹⁰⁸ L'article 173 dispose : « Hors les provinces, les polders et waterings et les cas formellement exceptés par la loi, le décret et les règles visées à l'article 134, aucune rétribution ne peut être exigée des citoyens qu'à titre d'impôt au profit de l'État, de la communauté, de la région, de l'agglomération, de la fédération de communes ou de la commune ».

¹⁰⁹ Pour reprendre le terme utilisé par V. SEPULCHRE, « Impôt, rétribution et redevance – Conséquences pratiques d'une distinction fondamentale », *R.G.F.*, 2005, n° 3, p. 20.

loi, un décret ou une ordonnance l'autorise ou si cette rétribution est le fait d'une province, des polders ou des wateringues.

Dès lors, les communes se voient refuser le pouvoir d'établir des redevances lorsqu'elles ne disposent pas d'une habilitation légale pour ce faire¹¹⁰, le régime propre aux impôts s'appliquant dans ce cas¹¹¹. Notons qu'une telle autorisation légale générale existait jusqu'en 1984, en vertu des articles 76, 2° et 77, 5°, de la loi communale de 1836¹¹², mais qu'elle a été abrogée par une loi du 3 décembre 1984¹¹³. Depuis lors, il faut rechercher une habilitation légale à la perception de redevances par les communes dans des dispositions plus spécifiques, comme la loi du 12 novembre 1997 relative à la publicité de l'administration dans les provinces et communes¹¹⁴, autorisant ce type de prélèvement pour la délivrance de documents administratifs.

Dans les matières non visées par les quelques lois particulières existantes, l'établissement de redevances par ce niveau de pouvoir sera en principe interdit, même si certains auteurs estiment que les communes peuvent tout de même en percevoir lorsqu'il s'agit de prélèvements facultatifs¹¹⁵. Cette distinction ne semble toutefois pas partagée par la majorité de la doctrine¹¹⁶.

Quoiqu'il en soit, les communes peuvent en pratique échapper à ce verrou constitutionnel en adoptant malgré tout des redevances sans habilitation légale, mais sous la forme de véritables règlements-taxes respectant les règles applicables aux impôts, ce dont elles ne se privent d'ailleurs pas¹¹⁷.

C. Conséquences pratiques de la distinction

Le régime des redevances se distingue de celui des impôts à plusieurs niveaux, engendrant des conséquences pratiques importantes, tantôt avantageuses pour l'autorité, tantôt plus limitantes¹¹⁸.

La première conséquence liée à la nature de redevance réside dans l'inapplicabilité du principe de légalité¹¹⁹. Certes, une exigence de légalité allégée¹²⁰ s'applique tout de même aux redevances, mais seul le principe général de celles-ci et éventuellement leurs redevables doivent être déterminés par le conseil communal, les autres éléments essentiels pouvant faire l'objet d'une délégation au collègue¹²¹.

¹¹⁰ E. WILLEMART, *op. cit.* (voy. note 17), p. 5 ; B. LOMBAERT, *op. cit.* (voy. note 107), p. 270.

¹¹¹ Cass., 29 octobre 2009, inédit, R.G. C.08.0608.N/1.

¹¹² M.B., 1^{er} avril 1836.

¹¹³ Loi du 3 décembre 1984 modifiant les dispositions relatives à la tutelle sur les actes des autorités communales, M.B., 22 décembre 1984.

¹¹⁴ M.B., 19 décembre 1997.

¹¹⁵ Voy. V. SEPULCHRE, *op. cit.* (voy. note 98), pp. 37 à 41, qui fait ainsi une distinction entre redevances facultatives et rétributions obligatoires. Selon lui, les redevances telles que les prix d'entrée d'une piscine communale, la location d'une salle communale ou la redevance de stationnement sont facultatives et peuvent être établies par les communes sans autorisation légale et sans respecter les formes de l'impôt.

¹¹⁶ Voy. not. B. LOMBAERT, *op. cit.* (voy. note 107), p. 270 ; E. WILLEMART, *op. cit.* (voy. note 17), pp. 5 et 6 ; A. BORTOLOTTI, *op. cit.* (voy. note 100), p. 20.

¹¹⁷ E. WILLEMART, *op. cit.* (voy. note 17), p. 6 ; B. LOMBAERT, *op. cit.* (voy. note 107), p. 271.

¹¹⁸ Pour une étude détaillée des conséquences liées à la qualification d'impôt ou de redevance, voy. V. SEPULCHRE, *op. cit.* (voy. note 109), pp. 25 et 26.

¹¹⁹ Voy. not. C.E., 20 avril 2015, ASBL Coméos, n° 230.917.

¹²⁰ Selon l'expression de A. BORTOLOTTI, *op. cit.* (voy. note 100), p. 20.

¹²¹ S. NOPERE, *op. cit.* (voy. note 60), p. 181.

En outre, les limitations établies par le législateur fédéral à l'autonomie fiscale communale, en vertu de l'article 170, § 4, alinéa 2, de la Constitution, ne visent pas les redevances. Ce niveau de pouvoir ne peut donc nullement limiter la compétence des communes d'en établir¹²². Par contre, il peut tout à fait débloquent le verrou de l'article 173 de la Constitution en les habilitant à en percevoir, comme les régions peuvent également le faire¹²³.

Par ailleurs, la tutelle applicable aux redevances semble n'être qu'une tutelle de suspension et d'annulation, et non d'approbation comme pour les taxes¹²⁴. De plus, ce sont les règles procédurales civiles et non fiscales, notamment en ce qui concerne le recouvrement, qui s'appliquent à ce type de prélèvements¹²⁵.

Toutefois, si le régime encadrant les redevances apparaît plus simple sur le plan formel que celui prévalant pour les impôts, les limitations matérielles qu'il implique sont sans conteste plus handicapantes, notamment en ce qui concerne la possibilité de poursuivre des objectifs secondaires via ces instruments fiscaux et parafiscaux.

En effet, deux limites importantes viennent contrarier les plans d'une commune qui souhaiterait agir sur les comportements de ses citoyens, à savoir l'interdiction d'établir une redevance en dehors de l'exercice de ses compétences matérielles et le montant modéré à respecter.

Ainsi, alors que rien n'interdit à une commune de taxer une situation sans lien avec ses compétences matérielles, cette façon de faire est tout à fait prohibée dans l'établissement d'une redevance¹²⁶. Les objectifs secondaires poursuivis seront donc limités au champ d'action matériel des autorités communales, ce qui est de nature à limiter fortement leur marge de manœuvre en la matière.

De plus, comme mentionné précédemment, le montant de la redevance doit correspondre au coût du service presté. Or, même s'il n'est pas interdit à la commune de poursuivre un objectif dissuasif vis-à-vis des usagers en tentant de les décourager dans l'utilisation d'un service déterminé, un tel but sera difficile à atteindre, au vu du caractère nécessairement raisonnable du montant de la redevance¹²⁷.

Ainsi, comme le rappelle le Conseil d'Etat dans un récent arrêt¹²⁸, « même si la commune peut poursuivre un but de dissuasion en choisissant d'instaurer une redevance plus ou moins élevée en contrepartie d'une prestation quelconque, elle est tenue, ce faisant, de rester dans les limites d'une juste proportionnalité entre le coût de la prestation et le montant réclamé, ce qui est inhérent à la notion même de redevance ».

Un objectif dissuasif sera donc en principe beaucoup plus difficile à atteindre par le biais d'une redevance que par celui d'une taxe, malgré les facilités qu'elle suppose au niveau du régime applicable.

¹²² V. SEPULCHRE, *op. cit.* (voy. note 98), p. 36.

¹²³ C.C., 29 juillet 2010, n° 89/2010.

¹²⁴ V. SEPULCHRE, *op. cit.* (voy. note 98), pp. 36 et 37.

¹²⁵ A. BORTOLOTTI, *op. cit.* (voy. note 100), p. 20.

¹²⁶ B. LOMBAERT, *op. cit.* (voy. note 107), p. 269.

¹²⁷ E. WILLEMART, *op. cit.* (voy. note 17), p. 6.

¹²⁸ C.E., 18 avril 2016, s.p.r.l. Murat-Ekrem, n° 234.415.

D. Des prélèvements à la qualification parfois incertaine

La nature de certains prélèvements établis par les communes a fait couler beaucoup d'encre dans la doctrine et la jurisprudence, en raison de situations se trouvant parfois à la frontière entre les deux notions.

Un premier exemple concerne le traitement des déchets, pour lequel tout citoyen est en général tenu au paiement d'un montant principalement forfaitaire, mais variable pour la partie excédant une certaine quantité de déchets produits. Il serait tentant de qualifier ce prélèvement de redevance, étant donné que l'enlèvement des ordures est un service rendu par la commune ou l'intercommunale, et que ces dernières doivent nécessairement répercuter sur les citoyens le coût réel de ce service, selon le principe du « coût vérité »¹²⁹. Cependant, lorsque les habitants ne produisent aucun déchet, ils sont malgré tout tenus au paiement de la partie forfaitaire de la taxe. On peut donc logiquement considérer qu'il s'agit bel et bien d'un impôt¹³⁰. Les communes semblent d'ailleurs respecter cette qualification en votant généralement des règlements-taxes pour établir ce type de prélèvement. Remarquons toutefois que certaines d'entre elles établissent également des redevances pour l'enlèvement de déchets issus de manifestations particulières, dès lors que ces ordures ne sont pas traitées par le système de collecte classique¹³¹.

Cette problématique des impositions visant les déchets, et auxquelles on ne peut échapper, nous amène à évoquer la question des taxes rémunératoires, qui ne doivent pas non plus être confondues avec des redevances¹³². On peut relever à ce titre l'exemple des taxes de voirie, de pavage ou d'égouts¹³³, en vertu desquelles l'autorité locale réalise des travaux tout en exigeant des riverains une somme correspondant au coût de ceux-ci. Il s'agit pourtant bien d'impôts à proprement parler, puisque les recettes générées par ce type de prélèvement servent à couvrir des dépenses effectuées par la commune dans l'intérêt général, même si elles ne paraissent profiter qu'à un groupe plus réduit de contribuables¹³⁴. En effet, les riverains n'ont pas le choix d'utiliser ou non les services ainsi fournis par la commune. A supposer qu'ils n'utilisent jamais leur trottoir rénové, ils doivent malgré tout en payer la rénovation.

Un autre exemple de prélèvement dont la qualification a fait l'objet de longs débats devant les cours et tribunaux concerne la distribution gratuite d'écrits publicitaires non adressés, lorsque la commune en justifie l'existence par les coûts qu'engendre le traitement des papiers. Selon le Conseil d'Etat, il s'agit pourtant d'un impôt¹³⁵. Or, les conséquences d'une telle qualification sont importantes, en termes d'égalité à nécessairement respecter avec les autres annonceurs par

¹²⁹ Voy., pour les communes wallonnes, l'Arrêté du Gouvernement wallon du 5 mars 2008 relatif à la gestion des déchets issus de l'activité usuelle des ménages et à la couverture des coûts y afférents, *M.B.*, 17 avril 2008.

¹³⁰ Voy., en ce sens, Anvers, 29 octobre 2013, *L.R.B.*, 2014, n° 1, p. 73.

¹³¹ Voy. par exemple la « Redevance sur l'enlèvement et le traitement de déchets issus des manifestations » établie par la commune de Sprimont, disponible sur <http://www.sprimont.be/commune/reglements-et-taxes/redevances/redevance-pour-l2019enlevement-et-le-traitement-de-dechets-issus-des-manifestations> (consulté le 17 avril 2017).

¹³² C.C., 30 novembre 2005, n° 173/2005.

¹³³ J. ASTAES et V. SEPULCHRE, *op. cit.* (voy. note 16), p. 1648.

¹³⁴ M.-C. VALSCHAERTS, *op. cit.* (voy. note 5), pp. 226 et 227.

¹³⁵ C.E., 9 mars 2009, *Mediapub*, n° 191.206 ; C.E., 13 mai 2009, *Mediapub*, n° 193.256 ; C.E., 8 mars 2010, *Mediapub*, n° 201.658 ; C.E., 20 octobre 2011, *Mediapub*, n° 215.930.

exemple, sauf à admettre une justification objective et raisonnable découlant de la motivation matérielle du règlement-taxe.

Relevons encore le cas d'une commune réclamant le paiement d'un montant comme condition de recevabilité d'une demande de permis de bâtir, lorsque les travaux envisagés nécessitent une intervention obligatoire des services d'incendie. Il a été décidé dans ce cas que le prélèvement constituait un impôt¹³⁶.

Enfin, une des questions les plus débattues depuis de nombreuses années concerne les montants prélevés par les communes et les concessionnaires en matière de stationnement. La jurisprudence semble toutefois aujourd'hui bien établie, considérant le paiement effectué par un automobiliste pour garer sa voiture comme une redevance, à partir du moment où il s'agit d'un avantage individuel octroyé au contribuable par la mise à disposition d'une parcelle de la voie publique¹³⁷. Les communes sont d'ailleurs explicitement habilitées à percevoir une telle redevance, et même une taxe en Flandre et en Wallonie¹³⁸, pour le stationnement payant, le stationnement à durée limitée et celui sur les emplacements réservés aux riverains, et ce depuis la loi du 22 février 1965 permettant aux communes d'établir des redevances de stationnement applicables aux véhicules à moteur¹³⁹. Cette loi a récemment été abrogée dans les trois régions du pays, et remplacée par les décrets du 27 octobre 2011 pour la Région wallonne¹⁴⁰, du 9 juillet 2010 pour la Flandre¹⁴¹, ainsi que par l'ordonnance du 22 janvier 2009 pour la Région de Bruxelles-Capitale¹⁴². Si les deux premières dispositions n'ont pas posé de problème particulier, la légalité de l'ordonnance bruxelloise qui visait à harmoniser la politique de stationnement dans les dix-neuf communes, a été remise en cause et attaquée devant la Cour constitutionnelle, en arguant de l'incompétence de la Région¹⁴³. Dans un arrêt du 29 juillet 2010¹⁴⁴, la Haute juridiction a cependant validé la disposition, affirmant au passage la nature de redevance de ce type de prélèvement qui vise le stationnement.

Si la qualification de redevance ne fait donc plus de doute pour ce qui concerne le stationnement d'un véhicule pour lequel le contribuable respecte la durée de parcage prévue, la question est

¹³⁶ Liège, 17 février 1995, *J.L.M.B.*, 1996, p. 637.

¹³⁷ Cass., 17 juin 2010, *T.F.R.*, 2011, n° 393, p. 46, cité par J. ASTAES et V. SEPULCHRE, *op. cit.* (voy. note 16), p. 1649.

¹³⁸ Depuis une loi du 20 juillet 2005, *M.B.*, 11 août 2005, dont les éléments ont été repris par toutes les régions à l'exception de la Région de Bruxelles-Capitale qui permet dorénavant uniquement l'adoption d'une redevance.

¹³⁹ *M.B.*, 23 mars 1965.

¹⁴⁰ Décret du 27 octobre 2011 modifiant divers décrets concernant les compétences de la Wallonie, *M.B.*, 24 novembre 2011, ayant inséré les dispositions de la loi de 1965 au sein du décret du 19 décembre 2007 relatif à la tutelle d'approbation de la Région wallonne sur les règlements complémentaires relatifs aux voies publiques et à la circulation des transports en commun, *M.B.*, 14 janvier 2008.

¹⁴¹ Décret du 9 juillet 2010 portant recouvrement de rétributions de stationnement par des sociétés de parking, *M.B.*, 26 juillet 2010.

¹⁴² Ordonnance du 22 janvier 2009 portant organisation de la politique de stationnement et création de l'Agence du stationnement de la Région de Bruxelles-Capitale, *M.B.*, 30 janvier 2009.

¹⁴³ Pour le détail des arguments soulevés devant la Cour et l'appréciation de cette dernière, voy. B. LOMBAERT et M. BELMESSIERI, « Actualité de la gestion du stationnement dépenalisé », *Rev. dr. commun.*, 2013, n° 2, pp. 16 à 19, ainsi que C. THIEBAUT, « Le stationnement en Région de Bruxelles-Capitale », *Amén.*, 2016, n° 3, pp. 180 et 181.

¹⁴⁴ C.C., 29 juillet 2010, n° 89/2010.

éminemment plus délicate lorsque l'automobiliste ne la respecte pas ou ne paie même pas. Nous étudierons cette sensible question de façon plus détaillée dans le troisième chapitre.

Il ressort de tous ces exemples que la qualification à donner à un prélèvement ne coule pas toujours de source. Le conseil communal peut dès lors, de façon volontaire ou non, être amené à établir une redevance en lieu et place d'un impôt, et inversement. Cette pratique peut s'expliquer par une simple méconnaissance du sujet, mais aussi par une volonté de bénéficier des avantages de l'un ou l'autre régime. Les communes doivent néanmoins se montrer prudentes en raison de la possibilité pour le juge de requalifier une redevance en impôt et de lui appliquer le régime formellement plus strict que cela suppose.

SECTION 2. BALISES JURISPRUDENTIELLES ENCADRANT LES OBJECTIFS NON FINANCIERS

Si l'impôt apparaît mieux adapté que la redevance à la poursuite d'objectifs non exclusivement financiers, les communes doivent, pour ce faire, respecter une série de balises édictées depuis longtemps par la jurisprudence. Ainsi, le Conseil d'Etat admet qu'un règlement-taxe poursuive un but incitatif ou dissuasif¹⁴⁵, moyennant le respect de deux conditions : d'une part, les objectifs non budgétaires doivent rester secondaires (A), et d'autre part, les communes ne peuvent excéder les limites de leurs compétences, dans le cadre de l'intérêt communal (B).

A. Des objectifs nécessairement accessoires

Il est de jurisprudence constante « qu'aucune disposition légale ou réglementaire n'interdit à une commune, lorsqu'elle établit une taxe justifiée par l'état de ses finances, de la faire porter par priorité sur des activités qu'elle estime plus critiquables que d'autres ou dont elle estime le développement peu souhaitable »¹⁴⁶. Il est donc permis aux communes de taxer plus fortement certaines activités qu'elles jugent non désirables, comme les sex-shops ou les films pornographiques¹⁴⁷. Nous verrons dans la section suivante que les pouvoirs locaux ne manquent d'ailleurs pas d'imagination en la matière.

Le Conseil d'Etat impose toutefois que ces objectifs restent accessoires par rapport au but principal, qui doit nécessairement être de nature financière¹⁴⁸, contrairement à ce qui est exigé des autres pouvoirs publics¹⁴⁹. Cela signifie que l'impôt doit être principalement justifié par l'état des finances de la commune et qu'il ne peut être établi à des fins uniquement dissuasives ou purement prohibitives¹⁵⁰.

¹⁴⁵ Voy. not. C.E., 14 mars 2000, Gillion, n° 85.916 ; C.E., 17 mars 2003, S.P.R.L. Outdoor immobilière, n° 117.110.

¹⁴⁶ Voy. not. C.E., 8 mars 2010, Mediapub, n° 201.658 ; C.E., 13 décembre 2012, Ville de Mouscron, n° 221.752 ; C.E., 18 avril 2016, A.S.B.L. Fédération des Cafés de Belgique, n° 234.417.

¹⁴⁷ Voy. plusieurs arrêts illustratifs cités par B. LOMBAERT et M. NIHOUL, *op. cit.* (voy. note 92), p. 41 : C.E., 12 mars 2004, n° 129.174 ; C.E., 30 juin 1977, S.P.R.L. Pierre Debeffe, n° 18.368.

¹⁴⁸ Voy. not. C.E., 8 mai 2007, Cora, n° 170.927 ; C.E., 13 mai 2009, Mediapub, n° 193.256.

¹⁴⁹ Voy. M. PAQUES, « Les écotaxes et le droit public », *L'introduction des écotaxes en droit belge*, Bruxelles, Publications des Facultés universitaires Saint-Louis, pp. 84 et 85.

¹⁵⁰ B. LOMBAERT et M. NIHOUL, *op. cit.* (voy. note 92), p. 41 ; A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, *op. cit.* (voy. note 7), p. 19 ; V. SEPULCHRE, *Mémento de la fiscalité locale et régionale 2015*, Waterloo, Kluwer, 2016, p. 220.

Il en découle qu'une commune ne peut utiliser l'instrument fiscal principalement comme moyen de sanction d'une situation ou d'un comportement qui ne lui convient pas, puisque dans ce cas de figure, l'objectif principal ne serait plus financier, mais bien prohibitif¹⁵¹. Nous verrons toutefois dans le dernier chapitre que ce principe n'est pas toujours évident à faire respecter en pratique, le Conseil d'Etat se contentant d'un contrôle marginal en la matière¹⁵².

B. Des objectifs d'intérêt communal

Une seconde balise posée par la jurisprudence attrait aux compétences communales. Nous avons vu précédemment que l'objectif financier principal est toujours présumé relever de l'intérêt communal dès lors que les moyens perçus sont affectés au financement des missions d'intérêt général exercées par l'autorité locale, sans que la situation taxée doive nécessairement relever de sa compétence matérielle.

Dans la poursuite d'objectifs accessoires non financiers, les communes sont aussi, bien évidemment, tenues par la contrainte de l'intérêt local. Ce dernier étant limité « par le caractère subordonné du pouvoir communal »¹⁵³, les municipalités ne peuvent dès lors pas user de l'instrument fiscal d'une façon telle que cela aboutirait à réglementer des matières relevant des compétences d'autres niveaux de pouvoir¹⁵⁴.

En effet, lorsqu'une situation est déjà réglée de façon complète par les régions ou le fédéral, en vertu de la hiérarchie des normes, elle ne relève plus de l'intérêt communal et les entités locales ne peuvent la taxer. C'est ce que confirme le Conseil d'Etat dans un important arrêt du 12 juin 2012¹⁵⁵, affirmant « qu'il n'est pas permis aux communes de réglementer une matière qui est entièrement organisée par une norme supérieure, qui a mis en place un régime normatif suffisamment complet et précis pour mettre fin au pouvoir autonome des communes ».

Dès lors, cette seconde limitation à la poursuite d'objectifs non budgétaires aboutit à l'interdiction de principe de recourir à un règlement-taxé pour sanctionner un comportement déjà prohibé par une autre législation, en matière pénale par exemple¹⁵⁶. Nous analyserons concrètement cette conséquence dans le dernier chapitre et verrons que la réalité est parfois plus nuancée.

SECTION 3. DES OBJECTIFS SECONDAIRES PLUS OU MOINS AVOUABLES ET AVOUES

Encadrées par ces balises importantes, les communes recourent aujourd'hui de plus en plus souvent à l'instrument fiscal pour mener des politiques non fiscales pour lesquelles elles ne disposent pas toujours de compétences matérielles¹⁵⁷. Les matières imposables visées par les règlements-taxes sont ainsi extrêmement variées, traduisant la grande imagination dont font

¹⁵¹ J.-P. MAGREMANNE et A. SCHEYVAERTS, « Actualités 2014 en matière de taxes provinciales et communales », *Le droit fiscal en Belgique*, Limal, Anthemis, 2015, p. 409.

¹⁵² B. LOMBAERT, *op. cit.* (voy. note 1), p. 7.

¹⁵³ A. RÖMER, *op. cit.* (voy. note 13), p. 140.

¹⁵⁴ B. LOMBAERT et M. NIHOUL, *op. cit.* (voy. note 92), p. 41.

¹⁵⁵ C.E., 12 juin 2012, A.S.B.L. Syndicat national des propriétaires et copropriétaires, n° 219.721.

¹⁵⁶ E. WILLEMART, *op. cit.* (voy. note 17), p. 3.

¹⁵⁷ A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, *op. cit.* (voy. note 7), p. 20.

preuve les pouvoirs locaux dans l'usage de l'outil fiscal comme moyen d'action, même si les objectifs ainsi poursuivis ne sont pas toujours clairement assumés.

Afin de rendre compte de cette situation, analysons successivement une série de règlements-taxes particulièrement exemplatifs adoptés dans les trois régions du pays, poursuivant des buts environnementaux (A), urbanistiques et de logement (B), ainsi que de tranquillité publique (C).

A. Objectifs environnementaux

En Région wallonne, de nombreuses communes adoptent des taxes et des redevances poursuivant un objectif environnemental. Ainsi, la Ville de Liège a par exemple édicté un règlement établissant une redevance sur l'enlèvement de déchets abandonnés, due solidairement par le propriétaire des déchets et la personne qui les a déposés à des endroits non autorisés¹⁵⁸. Le montant à payer varie de 100 à 500 euros en fonction du volume d'immondices. Tout en l'adoptant selon des formes très proches de celles d'un règlement-taxe, la Ville qualifie ce prélèvement de redevance, ce qui signifie qu'elle le conçoit comme la contrepartie du service d'enlèvement qu'elle rend au propriétaire peu scrupuleux. Il ne s'agirait donc pas directement d'un moyen dissuasif visant à lutter contre ce type de comportements mais plutôt d'une compensation des coûts engendrés pour la Ville, ce dont il est permis de douter au vu des montants relativement importants réclamés. D'autres communes, elles, établissent bel et bien une véritable taxe sur ce type de dépôt de déchets, dont le montant s'échelonne aussi en fonction de la quantité enlevée, variant généralement de 30 à 500 euros, ce qui est paradoxalement souvent moins élevé que la redevance liégeoise. Il s'agit notamment des communes de Bassenge, Anthisnes, Wavre, Ciney, ou encore Mouscron. Elles justifient l'adoption de cette taxe par le comportement critiquable des auteurs, la dégradation du domaine public et les coûts de nettoyage et de remise en ordre des sites.

Une taxe similaire est établie en Région de Bruxelles-Capitale, notamment par les communes d'Auderghem, de Saint-Gilles, de Bruxelles ou de Schaerbeek, avec un champ d'application légèrement plus large dans certaines localités, la taxe y visant parfois aussi les graffitis, le nourrissage des animaux sauvages, ou encore le mauvais entretien des trottoirs. Les montants sont généralement similaires à ceux pratiqués en Wallonie, mais peuvent monter jusqu'à 800 euros par mètre cube de gravats à Schaerbeek, par exemple.

En Flandre, des prélèvements semblables existent notamment à Coxyde, Hoeilaart, Dendermonde, Lommel ou Halle, et les montants varient d'une trentaine à parfois 1000 euros en fonction du volume de déchets abandonnés ou de la durée nécessaire pour les ramasser.

Les tarifs souvent très élevés de ces différents prélèvements traduisent une réelle volonté de ces autorités locales de lutter contre une série de comportements polluants, sans que cet objectif ne soit toujours clairement affirmé dans le préambule du règlement, particulièrement dans le cas des redevances officiellement censées compenser ni plus ni moins que le coût de ces pollutions pour la collectivité¹⁵⁹. Or, force est de constater que ces prélèvements ressemblent parfois furieusement à de véritables amendes, l'aspect dissuasif occupant une place essentielle. Nous y

¹⁵⁸ Règlement adopté par le conseil communal du 26 novembre 2013, disponible sur <http://www.liege.be/telechargements/pdf/finances/taxes/3-48d-enlevement-dechets-2013-11-26-71.pdf> (consulté le 25 avril 2017).

¹⁵⁹ Voy. à ce sujet V. SEPULCHRE, *La fiscalité environnementale en Belgique*, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 7.

reviendrons dans le dernier chapitre. A notre connaissance, le Conseil d'Etat n'a toutefois pas encore eu à se prononcer spécifiquement quant à la régularité de ce type d'impositions.

Une taxe à caractère environnemental d'un autre genre a par contre fait couler beaucoup d'encre ces dernières années¹⁶⁰. Il s'agit d'un impôt communal frappant la distribution d'écrits publicitaires non adressés, appelés également « toutes-boîtes ». Ces règlement-taxes imposent ainsi les distributeurs de ces écrits à hauteur d'un à dix centimes par unité, en fonction de leur poids. Les communes justifient en général l'adoption de ce type d'imposition par la nécessité de limiter la production de déchets papiers générée par ces toutes-boîtes, engendrant en outre un surcoût en matière de propreté publique. Le principal argument invoqué par les plaideurs à l'encontre de cette taxe, établie tant en Wallonie¹⁶¹, qu'à Bruxelles¹⁶² et en Flandre¹⁶³, réside dans la différence de traitement qu'elle instaure entre les distributeurs de publicité gratuite non adressée et ceux qui l'adressent, de même qu'avec les journaux gratuits d'information généralement exemptés de la taxe, alors que les conséquences sur l'environnement et les coûts apparaissent comme similaires.

Toutefois, la jurisprudence valide généralement ces règlements-taxes, estimant que la différence de traitement établie repose sur une justification objective et raisonnable, à savoir le fait que les toutes-boîtes soumis à la taxe sont des écrits à vocation publicitaire et commerciale diffusés gratuitement à l'ensemble des habitants de la commune, sans qu'ils en aient fait la demande, ce qui est donc de nature à entraîner une plus grande production de déchets que les écrits adressés¹⁶⁴.

A côté de ces deux exemples emblématiques, les communes établissent d'autres types de taxes à portée environnementale frappant des matières imposables variées : la collecte des déchets au moyen de conteneurs à puce, la collecte et le traitement des déchets ménagers et assimilés, les demandes de permis d'environnement, les dépôts de mitrilles et de véhicules usagés, les mines, minières, carrières et terrils, l'enlèvement des versages sauvages, les établissements visés par un permis d'environnement, les centres d'enfouissement technique, les dépôts de terres polluées, ainsi que la délivrance de sacs payants¹⁶⁵. Toutes ces impositions visent incontestablement des activités jugées problématiques par les communes d'un point de vue environnemental et poursuivent donc clairement un but dissuasif vis-à-vis de leurs auteurs.

B. Objectifs urbanistiques et de logement

L'analyse des règlements-taxes adoptés par les communes à travers le pays laisse également transparaître la volonté de ces dernières de mener, via leurs compétences fiscales, des politiques plus ou moins volontaristes dans les matières de l'urbanisme et du logement. Ainsi, les taxes

¹⁶⁰ Voy. R. ANDERSEN et E. WILLEMART, *op. cit.* (voy. note 54), p. 24.

¹⁶¹ Un très grand nombre de communes wallonnes ont ainsi adopté une telle taxe, dont notamment Amay, Andenne, Arlon, Charleroi, Ciney, Esneux, Floreffe, Huy, Jodoigne, Liège, Namur, etc.

¹⁶² Cette taxe existe dans la totalité des 19 communes de la Région bruxelloise.

¹⁶³ Là aussi, énormément de communes ont adopté cette taxe, notamment Gand, Torhout, Dendermonde, Hasselt, Deinze, Steenokkerzeel, Hamme, Alost, etc.

¹⁶⁴ Voy. not. C.E., 9 mars 2009, Mediapub, n° 191.206 ; C.E., 13 mai 2009, Mediapub, n° 193.256 ; C.E., 8 mars 2010, Mediapub, n° 201.658 ; Cass., 3 septembre 2015, *T.F.R.*, 2016, n° 494, pp. 92 à 100.

¹⁶⁵ Relevé établi par V. SEPULCHRE, *op. cit.* (voy. note 159), pp. 102 et 103.

frappant les propriétaires d'immeubles insalubres¹⁶⁶, inachevés ou inoccupés¹⁶⁷, ou encore de terrains non bâtis¹⁶⁸, visent très clairement à influencer le comportement de ces redevables afin qu'ils s'abstiennent de laisser déperir leurs biens, dans un contexte où la demande en logements est importante, tout en essayant de préserver la qualité du bâti communal.

Un exemple illustrant parfaitement ces objectifs à caractère urbanistique et de logement réside dans les règlements-taxes adoptés par une série de communes frappant spécifiquement la subdivision de maisons unifamiliales en petits logements et kots étudiants. Le but souvent poursuivi, mais pas toujours clairement avoué, est d'éviter l'appauvrissement des centres urbains et du patrimoine, causant la fuite des citoyens aux revenus les plus élevés, tout en luttant contre les marchands de sommeil. En général, les pouvoirs locaux qui établissent ce genre d'impôts les justifient en invoquant la saturation du marché des kots, l'absence ou le peu de contribution des locataires aux taxes additionnelles à l'impôt des personnes physiques, ainsi que l'impossibilité de réunifier ce type de logement par la suite, ce qui empêche le retour des familles au centre-ville.

Les règlements-taxes adoptés sur ces bases ne sont cependant pas toujours identiques d'une commune à l'autre, visant parfois l'ensemble des petits logements indépendamment de leurs occupants¹⁶⁹, et parfois uniquement ceux occupés par des personnes non domiciliées dans la localité¹⁷⁰. Nous pouvons donc supposer que l'objectif poursuivi n'est pas nécessairement le même dans tous les cas.

Par ailleurs, il est intéressant de relever quelques questions juridiques qui se sont posées quant à la légalité de ces impôts et au respect par ceux-ci du principe d'égalité et de non-discrimination.

Au niveau de la légalité de ces taxes, la jurisprudence a notamment été amenée à se pencher sur leur conformité avec l'interdiction posée par l'article 464, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992¹⁷¹, de lever des centimes additionnels à l'impôt sur les revenus ou des taxes similaires. Dans un premier temps, les cours et tribunaux ont eu tendance à considérer ces règlements-taxes comme illégaux en ce qu'ils frappent le propriétaire en raison de son droit réel

¹⁶⁶ Notamment à Amay, Ans, Beaumont, Charleroi, Courcelles, Engis, Le Roeulx, Liège, Mons, Wanze, Auderghem, Anderlecht, etc.

¹⁶⁷ C'est le cas de la quasi-totalité des communes wallonnes et de nombreuses communes bruxelloises comme Jette, Saint-Gilles, Bruxelles-Ville, Woluwé-Saint-Pierre, Etterbeek, Schaerbeek, etc.

¹⁶⁸ Notamment à Andenne, Ans, Berloz, Chatelet, Dinant, Durbuy, Flobecq, Huy, Liège, Mons, Namur, Jette, Saint-Gilles, Evere, etc.

¹⁶⁹ C'est notamment le cas de la Ville de Huy, qui dispose d'un règlement imposant une taxe annuelle de 190 euros par logement au propriétaire d'un bien de moins de 28 m² ou d'un logement collectif. C'est également le cas de la Ville de Charleroi pour un montant de 150 euros par an. Les communes de Liège et de Mons disposent elles aussi de règlements similaires.

¹⁷⁰ C'est notamment le cas de la Ville d'Ottignies-Louvain-la-Neuve qui impose une taxe annuelle de séjour de 150 euros aux propriétaires mettant un bien en location ou à disposition d'une personne non-inscrite aux registres de la population et des étrangers. La Ville de Leuven taxe également les locations de chambres ou de studios à destination d'étudiants non domiciliés dans la commune, pour un montant annuel allant de 40 à 90,50 euros. La Ville de Liège dispose également d'un règlement poursuivant le même objectif via une « taxe urbaine sur les déchets ménagers, à charge des personnes qui offrent en location des logements à d'autres qui n'y sont pas domiciliées ».

¹⁷¹ Article 464/1, C.I.R./1992, inséré par la loi du 19 avril 2014 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992, en ce qui concerne l'établissement de taxes additionnelles sur des impôts régionaux, *M.B.*, 16 mai 2014.

sur le bien et non de l'usage qu'il en fait, ce qui vise par conséquent le revenu que génère l'immeuble en tant que tel, se rapprochant donc d'un revenu immobilier¹⁷². La jurisprudence a cependant évolué et considère aujourd'hui qu'il ne s'agit pas d'un impôt similaire à l'impôt sur les revenus étant donné que ces taxes sont fixées forfaitairement et annuellement, sur une base propre et indépendante du revenu effectif ou présumé du bien¹⁷³. Le Conseil d'Etat précise même que la question de l'usage qui est fait du bien par le propriétaire, à savoir sa mise en location ou non, est sans intérêt en l'espèce, la simple possibilité d'utilisation du bien à des fins d'habitation suffisant à établir une base différente de celle d'un impôt sur les revenus¹⁷⁴.

En ce qui concerne le respect par ces taxes du principe d'égalité et de non-discrimination, la différence de régime fiscal qu'elles établissent entre petits et grands logements reste sujette à débat. La jurisprudence est en effet très partagée quant à la légalité du critère de distinction fondé sur la taille des biens, adoptant parfois des positions différentes au sein d'un même tribunal et face à un règlement identique. Ainsi, le tribunal civil de Liège a plusieurs fois considéré ce critère de la taille comme purement arbitraire et contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution, refusant dès lors d'appliquer la taxe litigieuse¹⁷⁵. Toutefois, le même tribunal a plus récemment rendu des arrêts¹⁷⁶ dans lesquels il considère que la justification avancée par les communes, liée à la saturation du marché des kots, à la diminution de rentrées financière qu'implique ce type de logement, ainsi qu'à la dégradation de l'habitat, est raisonnable et justifiée, ouvrant ainsi la voie aux communes désireuses d'adopter des règlements-taxes visant spécifiquement les petits logements, indépendamment du lieu de domiciliation de leurs occupants.

Enfin, au-delà des taxes évoquées ci-dessus qui poursuivent clairement des objectifs dissuasifs ou incitatifs, relevons malgré tout l'existence d'impositions, en matière urbanistique, qui nous semblent plus prosaïquement vouées exclusivement au financement des caisses communales et à la récupération des frais administratifs engendrés par le traitement par la commune de différents projets immobiliers, sans autre ambition que celle de frapper des contribuables possédant une capacité contributive supposée plus importante. Citons à titre d'exemples les impôts visant les demandeurs de permis d'urbanisme et d'urbanisation¹⁷⁷, mais aussi celles frappant la construction ou la reconstruction de biens immeubles¹⁷⁸.

C. Objectifs de tranquillité publique

De nombreuses taxes communales sont également adoptées dans un objectif de dissuasion des comportements portant atteinte à la tranquillité publique, s'écartant souvent largement d'un objectif financier pourtant censé être principal. Si le but poursuivi apparaît parfois clairement,

¹⁷² Voy. la jurisprudence citée par A. BINON et B. BEELEN, « La taxe sur les 'kots' louvanistes est une taxe communale valable », *Le fiscologue*, 2005, livre 976, p. 6 : Bruxelles, 3 mai 1996, *L.R.B.*, 1998/1, p. 29 ; Civ. Bruges, 22 décembre 2003, *F.J.F.*, 2004, livre 6, p. 595.

¹⁷³ Voy. not. Cass., 24 mai 2012, *Pas.*, 2012, livre 5, p. 1179 ; Cass., 13 février 2014, *L.R.B.*, 2014, livre 2, p. 25.

¹⁷⁴ C.E., 13 juillet 2015, Depauw, n° 231.938.

¹⁷⁵ Civ. Liège, 24 juin 2009, *L.R.B.*, 2009, livre 4, p. 272 ; Civ. Liège, 24 juin 2010, *F.J.F.*, 2012, livre 3, p. 346.

¹⁷⁶ Civ. Liège, 10 octobre 2013, *F.J.F.*, 2014, livre 7, p. 796 ; Civ. Liège, 2 avril 2014, *R.F.R.L.*, 2015, livre 2, p. 107 ; Civ. Liège (sect. Liège), 2 avril 2015, *R.F.R.L.*, 2015, livre 2, p. 107.

¹⁷⁷ Notamment à Amay, Arlon, Aywaille, Couvin, Engis, Esneux, Ohey, Rixensart, etc.

¹⁷⁸ Notamment à Braine-L'Alleud, Chatelet, Chaudfontaine, Dalhem, Huy, Liège, Nandrin, Neupré, Seraing, Bruxelles-Ville, Koekelberg, Watermael-Boisfort, etc.

certaines communes n'assument cependant pas toujours des ambitions extra-fiscales moins avouables.

C'est particulièrement vrai pour les taxes visant la prostitution, souvent de façon détournée. Ainsi, ne disposant d'aucun moyen légal d'interdire ce type d'activité, les communes recourent à l'instrument fiscal pour le dissuader, tantôt en frappant explicitement les établissements servant à la prostitution, et tantôt en le faisant de manière plus indirecte, voire hypocrite.

La commune la plus transparente en la matière est celle de Schaerbeek qui n'a pas hésité à adopter un règlement-taxe visant directement « les lieux de prostitution en vitrine »¹⁷⁹. Cette taxe s'élève à un peu plus de 9000 euros pour les salons disposant de plusieurs chambres, à charge de l'exploitant ou, à défaut, du propriétaire des lieux. Cette localité apparaît cependant bien isolée puisqu'elle est à notre connaissance une des seules du pays à oser employer le terme « prostitution » dans son libellé. La commune de Saint-Josse préfère par exemple parler de « carrées »¹⁸⁰. La cible visée n'est restée pas moins claire puisque les carrées sont définies comme « toute construction, bien immeuble ou partie d'immeuble se situant au rez-de-chaussée composé d'une vitrine visible depuis la voie publique, dont les fenêtres sont éclairées directement ou indirectement par un système d'éclairage particulier, derrière laquelle la personne qui se prostitue est l'exploitante de la carrée ». Chaque carrée est taxée aux environs de 3000 euros par an.

De façon bien plus détournée, de nombreuses communes taxent plutôt le « personnel de bar »¹⁸¹ et les « serveurs de bar »¹⁸². Ils sont généralement définis comme « toute personne, en ce compris le tenancier ou la tenancière, occupée dans un bar, qui favorise directement ou indirectement le commerce de l'exploitant, soit en consommant habituellement avec les clients, soit en provoquant la consommation de toute autre manière que par le service normal des clients ou par le seul exercice du chant ou de la danse »¹⁸³. Cette définition se veut donc plus large que la prostitution, même si en pratique, c'est bien cette dernière qui est visée. L'exploitant de ces lieux doit donc payer une taxe annuelle variant fortement d'une localité à l'autre, s'élevant par exemple à 5000 euros par établissement à Liège, mais grimpant à 18.750 euros à Gembloux. L'objectif dissuasif apparaît dès lors évident.

En Flandre, les pouvoirs communaux parlent plutôt de « maisons érotiques »¹⁸⁴. La définition qui leur est donnée est en réalité très proche de celle visant le personnel de bar, mais elle précise explicitement la dimension érotique du comportement des serveurs ou serveuses. Les montants

¹⁷⁹ Règlement adopté par le conseil communal du 28 septembre 2016, disponible sur [http://www.schaerbeek.be/files/documents/vivre-a-schaerbeek/taxes/28-29 - les lieux de prostitution en vitrine - 2017 a 2021.pdf](http://www.schaerbeek.be/files/documents/vivre-a-schaerbeek/taxes/28-29_-_les_lieux_de_prostitution_en_vitrine_-_2017_a_2021.pdf) (consulté le 13 mai 2017).

¹⁸⁰ C'est le cas de la commune de Saint-Josse, dont le règlement a été adopté par le conseil communal le 30 novembre 2015 et est disponible sur [http://www.stjosse.irisnet.be/pdf/tax/151130-CARREES-RT-Abrog-Adoption-Delibe FR.pdf](http://www.stjosse.irisnet.be/pdf/tax/151130-CARREES-RT-Abrog-Adoption-Delibe_FR.pdf) (consulté le 13 mai 2017).

¹⁸¹ Appellation répandue en Wallonie, notamment à Andenne, Arlon, Bastogne, Charleroi, Fléron, Gembloux, Liège, Mons, Oupeye, Soumagne, etc.

¹⁸² Termes utilisés en Région bruxelloise par les communes de Saint-Gilles et Bruxelles-Ville.

¹⁸³ Extrait du règlement-taxe adopté par le conseil communal de la Ville d'Andenne le 10 décembre 2013, disponible sur <http://mrw2.wallonie.be/dgpl/rtaxes/pdf/2013S1/00002905.pdf> (consulté le 13 mai 2017).

¹⁸⁴ C'est principalement le cas en Flandre, comme à Saint-Trond, Herent, Deinze, Kortenberg, Zonhoven, etc.

réclamés aux exploitants sont là aussi très variables, allant de 1875 euros annuels à Herent jusqu'à plus de 8000 euros à Saint-Trond, en fonction de l'importance de l'exploitation.

Souvent, les communes se contentent, pour justifier l'adoption de ces règlements, d'une formule stéréotypée renvoyant à la nécessité financière. Toutefois, lorsqu'elles les motivent plus précisément, elles font alors généralement référence au coût qu'engendrent les contrôles policiers supplémentaires nécessaires pour encadrer les personnes attirées par ces endroits et qui seraient plus à même de perturber la sécurité et la tranquillité publique, ainsi qu'aux difficultés de circulation et aux nuisances causées par ce genre d'activité.

Interrogé sur la légalité de ce type de règlement-taxe visant à dissuader plus ou moins directement la prostitution, le Conseil d'Etat n'y a rien trouvé à redire, répétant à nouveau « qu'aucune disposition légale ou réglementaire n'interdit à une commune, lorsqu'elle établit des taxes justifiées par l'état de ses finances, de les faire porter par priorité sur des activités qu'elle juge plus critiquables que d'autres ou dont elle estime la prolifération nuisible »¹⁸⁵.

En outre, sur le plan des mœurs jugées moins souhaitables, certaines communes n'hésitent pas à taxer les sex-shops¹⁸⁶, les spectacles de charme¹⁸⁷ et la diffusion commerciale de films pornographiques¹⁸⁸, cette pratique étant également parfaitement tolérée par le Conseil d'Etat¹⁸⁹.

Par ailleurs, d'autres types d'activités, non liées aux bonnes mœurs mais à d'autres aspects de la tranquillité publique, sont visées par les règlements-taxes communaux, dans un but dissuasif tout à fait assumé. Nous pouvons ainsi citer l'exemple des taxes sur les night shops qui sont généralement justifiées par les désagréments causés par ce genre d'établissement, en termes de nuisances sonores, de salissures, d'abandon de déchets sur la voirie, de stationnement gênant et de perturbations nocturnes¹⁹⁰. Relevons aussi les taxes frappant les colporteurs¹⁹¹, rarement motivées autrement qu'en raison des impératifs budgétaires communaux, mais pour lesquelles nous pouvons malgré tout soupçonner un but dissuasif quant à ce type d'activité potentiellement problématique pour la tranquillité publique.

¹⁸⁵ C.E., 23 décembre 2002, A.S.B.L. « Espace P » e.a, n° 114.119.

¹⁸⁶ C'est le cas de la Ville de Liège qui les taxe annuellement à hauteur de 21,50 euros par mètre carré, en vertu d'un règlement voté le 12 juin 2013 par le conseil communal disponible sur <http://mrw2.wallonie.be/dgpl/rtaxes/pdf/2013S1/00000762.pdf> (consulté le 13 mai 2017).

¹⁸⁷ Principalement en Région bruxelloise où les communes de Saint-Gilles, Saint-Josse, Bruxelles-Ville et Schaerbeek imposent annuellement l'exploitant de lieux où sont proposés des spectacles à caractère érotique ou pornographique pour un montant minimum de 5000 euros par espace dédié à cette pratique.

¹⁸⁸ C'est par exemple le cas de la Ville de Gand qui taxe la projection habituelle et commerciale de films, en frappant de façon beaucoup plus sévère la diffusion de films érotiques. La taxe peut ainsi s'élever à près de 21 euros par pièce réservée pour une seule personne, à chaque projection d'un tel film, en vertu d'un règlement du 23 novembre 2015, disponible sur https://stad.gent/system/files/regulations/2016_RE_voorstellingen_1.pdf (consulté le 13 mai 2017).

¹⁸⁹ C.E., 5 octobre 2004, S.P.R.L. Erivo, n° 135.709.

¹⁹⁰ Enormément de communes dans tout le pays ont ainsi adopté des règlements-taxes visant ces établissements, soit lors de leur ouverture, soit sur une base forfaitaire annuelle. Citons notamment Andenne, Hannut, Herstal, Huy, La Louvière, Liège, Malmédy, Mons, Seraing, Verviers, Evere, Forest, Woluwé-Saint-Lambert, Jette, Ganshoren, Lommel, Dendermonde, etc.

¹⁹¹ Cette taxe existe notamment à Amay, Binche, Gembloux, Jodoigne, Mouscron, etc.

Enfin, dans un tout autre domaine, évoquons la taxe adoptée par la commune d'Auderghem¹⁹², relative au transport de personnes par un véhicule de la police locale. Il s'agit d'un impôt de 150 euros dû par toute personne transportée par la police locale en raison de son état d'ivresse sur la voie publique ou de présomptions d'intoxication due à l'alcool ou à d'autres substances. Il est intéressant de noter que, dans sa première version, ce règlement visait également les cas de dérangement public et d'arrestation administrative, mais fut annulé à plusieurs reprises par la tutelle régionale, tantôt en raison du caractère trop flou de ces faits générateurs, tantôt à cause de l'exonération octroyée aux parents d'un mineur lorsqu'un accord était conclu entre ceux-ci et la commune, ce qui était jugé arbitraire et contraire au principe d'égalité, le Conseil d'Etat ayant d'ailleurs validé ce point de vue¹⁹³. La taxe ne vise donc plus aujourd'hui que les cas d'ivresse publique et prétend officiellement couvrir les frais engendrés par le transport de ces personnes. La volonté de dissuader, par le biais de la taxe, ce genre de comportements nuisibles pour la tranquillité publique ne saurait toutefois être exclue.

¹⁹² Règlement-taxe adopté par le conseil communal d'Auderghem le 27 juin 2013, disponible sur <http://www.auderghem.be/règlement-taxe-relatif-au-transport-de-personnes-par-des-véhicules-de-la-police-locale> (consulté le 13 mai 2017).

¹⁹³ C.E., 24 avril 2013, Commune d'Auderghem, n° 223.260.

CHAPITRE III. QUAND LA TAXE COMMUNALE SE TRANSFORME EN SANCTION

Les nombreux exemples de règlements-taxes analysés dans le chapitre précédent démontrent la grande variété d'objectifs plus ou moins dissuasifs poursuivis par les communes. Cependant, il arrive que ces dernières ne se contentent pas de décourager un comportement ou une activité, mais adoptent des taxes se rapprochant sensiblement d'une véritable sanction, assimilable à une amende.

Or, comme nous l'avons déjà évoqué, les pouvoirs locaux ne peuvent en principe pas adopter de sanction par la voie fiscale. En effet, les objectifs dissuasifs éventuellement poursuivis par les règlements-taxes doivent rester accessoires, un impôt ne pouvant être établi à des fins prohibitives¹⁹⁴. Par ailleurs, nous avons vu que les communes ne peuvent s'emparer d'une matière déjà organisée complètement par un autre niveau de pouvoir. Elles n'ont ainsi pas le droit d'ajouter une sanction par la voie fiscale à des comportements déjà pénalement ou administrativement réprimés. A cet égard, l'article 2 de la loi du 24 juin 2013 relative aux sanctions administratives communales¹⁹⁵, auquel renvoie l'article 119bis, § 1^{er}, de la Nouvelle loi communale¹⁹⁶, interdit explicitement au conseil communal de prévoir des peines ou des sanctions administratives lorsque la loi, le décret ou l'ordonnance en établissent déjà.

Toutefois, la distinction entre sanction et impôt ne semble pas toujours évidente à opérer en pratique, certains règlements-taxes se trouvant parfois à la limite entre les deux notions. C'est donc à la jurisprudence que revient la difficile mission de trancher le problème, à la lumière de certains critères qu'elle a établis au fil du temps (Section 1^{ère}). La question a d'autant plus d'importance lorsqu'une taxe frappe un fait déjà sanctionné pénalement (Section 2) ou interdit administrativement (Section 3). Enfin, il existe une série de situations dans lesquelles la taxe est telle qu'elle prend de réelles allures de sanction d'un comportement pourtant parfaitement autorisé (Section 4).

SECTION 1^{ÈRE}. TAXATION ET SANCTION : UNE FRONTIERE DELICATE

Selon A. SCHEYVAERTS et D. VERMER¹⁹⁷, citant un jugement du Tribunal de première instance de Namur du 15 décembre 2010¹⁹⁸, la taxe devient une sanction, qualifiable d'amende, à partir du moment où elle « excède la satisfaction des besoins fiscaux concrets de l'autorité qui l'instaure et met à mal la trésorerie de celui qui doit la supporter ».

Outre la dimension essentielle ou accessoire de l'objectif dissuasif poursuivi, un critère important de distinction retenu par la jurisprudence semble donc résider dans le respect ou non

¹⁹⁴ Gand, 23 décembre 2014, *Le Fiscologue*, 2015, n° 1444, p. 13.

¹⁹⁵ L'article 2 de cette loi précise en effet : « Le conseil communal peut établir des peines ou des sanctions administratives contre les infractions à ses règlements ou ordonnances, à moins que des peines ou des sanctions administratives soient établies par ou en vertu d'une loi, d'un décret ou d'une ordonnance pour les mêmes infractions », *M.B.*, 1^{er} juillet 2013.

¹⁹⁶ L'article 119bis, § 1^{er}, de la Nouvelle loi communale précise en effet : « Le conseil communal peut établir des peines et des sanctions administratives communales conformément à la loi du 24 juin 2013 relative aux sanctions administratives communales ».

¹⁹⁷ A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, *op. cit.* (voy. note 7), p. 20.

¹⁹⁸ Civ. Namur, 15 décembre 2010, *R.G.C.F.*, 2011, n° 2, pp. 180 et s.

de la capacité contributive du redevable. Cette dernière constituerait en effet l'élément permettant de déterminer la caractère simplement dissuasif d'une taxe, ou au contraire sa dimension prohibitive¹⁹⁹. Toutefois, cela n'empêche pas un taux d'imposition d'être assez élevé, seul un tarif important permettant en effet d'atteindre l'objectif dissuasif et de modifier réellement les comportements²⁰⁰. Le juge appréciera donc dans chaque cas d'espèce si le taux de la taxe apparaît déraisonnable au regard de la capacité contributive de celui qui doit s'en acquitter. La marge de manœuvre des communes en la matière n'est donc pas établie de façon précise et dépendra largement de l'appréciation portée par le juge quant aux caractères respectueux de la capacité contributive et accessoire des objectifs dissuasifs poursuivis.

Dans l'arrêt précité, le Tribunal de première instance de Namur établit également d'autres critères de distinction entre impôt et sanction, censés faciliter cet exercice de qualification. Ainsi, il souligne notamment que la sanction peut, à la différence de l'impôt, être adaptée en fonction des situations particulières et que le pouvoir du juge ne se limite donc pas à la question de la légalité, mais que celui-ci se prononce également en opportunité.

C'est donc la combinaison de ces différents critères qui permet de déterminer si l'on se trouve face à une sanction ou un impôt, la frontière entre les deux restant toutefois assez floue. Une part de subjectivité semble dès lors inévitable.

Or, si la distinction n'est pas évidente à réaliser en pratique, elle n'en demeure pas moins lourde de conséquences, puisque le contribuable se voit priver, par le choix de la voie fiscale et non pénale pour sanctionner un comportement, d'importantes garanties telles que la présomption d'innocence, la nécessité de la coexistence d'un élément matériel et intentionnel de l'infraction, la personnalisation de la peine, le droit à être entendu préalablement, ou encore le droit au sursis²⁰¹. La différence de régime entre l'impôt et la sanction s'avère dès lors essentielle.

SECTION 2. TAXATION D'UNE INFRACTION PENALE

En raison des conséquences potentiellement problématiques que nous venons d'évoquer, la bonne qualification à donner à un prélèvement a donc d'autant plus d'importance lorsqu'une taxe communale s'applique à une infraction pénale, afin d'empêcher les communes de court-circuiter de la sorte les garanties qui s'y attachent.

En principe, rien n'interdit à une commune de taxer un acte prohibé par la loi, la provenance illicite des fonds utilisés pour payer l'impôt ne portant pas atteinte à sa légitimité²⁰². Cet enseignement résulte d'un arrêt du Conseil d'Etat du 19 avril 2007²⁰³, dans lequel il valide un règlement-taxe adopté par la Ville d'Anvers frappant les propriétaires de maisons de rendez-vous, alors que le proxénétisme, notamment visé par cet impôt, constitue une infraction pénale au sens de l'article 380 du Code pénal²⁰⁴.

¹⁹⁹ B. LOMBAERT et M. NIHOUL, *op. cit.* (voy. note 92), pp. 42 et 43.

²⁰⁰ Liège, 7 février 2017, inédit.

²⁰¹ A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, *op. cit.* (voy. note 7), p. 21.

²⁰² V. SEPULCHRE, *op. cit.* (voy. note 150), p. 221 ; J. ASTAES et V. SÉPULCHRE, *op. cit.* (voy. note 16), p. 1651.

²⁰³ C.E., 19 avril 2007, Meulders, n° 170.186.

²⁰⁴ L'article 380, §1^{er}, du Code pénal dispose ainsi : « Sera puni d'un emprisonnement d'un an à cinq ans et d'une amende de cinq cents euros à vingt-cinq mille euros : 1° quiconque, pour satisfaire les passions d'autrui, aura embauché, entraîné, détourné ou retenu, en vue de la débauche ou de la prostitution, même

Toutefois, il convient d'être prudent et de nuancer les conséquences à tirer de cette jurisprudence au regard d'autres arrêts plus récents. Dans l'un d'eux, le Conseil d'Etat précise en effet « qu'une taxe ne peut porter que sur une situation légale, et qu'elle n'a ni pour objet ni pour effet d'interdire le maintien de cette situation ; qu'il peut seulement arriver qu'une taxe tende, à titre accessoire, à inciter les contribuables à réduire l'activité taxée ou à s'en détourner »²⁰⁵. En affirmant que seules les situations légales sont susceptibles d'une taxation communale, il serait tentant de penser que la Haute juridiction administrative revient sur sa position antérieure, tout en s'écartant de la vision classique selon laquelle le droit fiscal ne se préoccupe pas du caractère licite ou non d'un fait taxable.

Cependant, à la lumière d'autres arrêts, il paraît mieux indiqué d'interpréter plutôt cette décision comme une interdiction de taxer spécifiquement une infraction en tant que telle, en raison de son seul caractère illégal. Le Conseil d'Etat ne dit d'ailleurs pas autre chose lorsqu'il affirme qu'« une taxe ou un tarif de taxation qui s'applique spécifiquement en raison de l'existence d'une infraction revêt par nature un rapport étroit avec la législation qui établit cette infraction (...) ; qu'en effet, le fait générateur de la taxe ou du tarif de taxation s'identifie alors avec l'infraction au sens de cette législation » et qu'il en conclut que les communes « ne peuvent, par le biais de leur pouvoir fiscal, assortir une infraction de conséquences pécuniaires qui s'ajoutent aux sanctions prévues par le législateur compétent »²⁰⁶. Ainsi, une imposition spécifiquement applicable à des infractions pénales ou réglementaires en raison de ce caractère illicite doit être annulée puisqu'elle prend nécessairement le caractère de sanction.

Dès lors, nous pouvons déduire de cette jurisprudence que si la validité d'une taxe communale n'est pas impactée par le caractère licite ou non de l'opération imposée, une commune ne peut en tout cas pas introduire de différence de traitement reposant principalement sur le fait qu'un comportement est illégal, ce qui reviendrait à ajouter des conséquences fiscales à des sanctions préexistantes. Pour cela, elle doit donc s'abstenir de faire coïncider le fait taxable avec une infraction délictueuse²⁰⁷.

Il s'agit en réalité d'une application des deux limites posées par la jurisprudence à la poursuite d'objectifs accessoires par les pouvoirs locaux et analysées dans le chapitre précédent. En effet, si la taxe a pour objet une infraction en tant que telle, son but principal n'est plus financier, mais bien répressif, et elle empiète dès lors sur les compétences d'autres niveaux de pouvoir chargés d'établir les sanctions en la matière.

Une analyse concrète du règlement-taxe sera donc nécessaire afin de déterminer si celui-ci poursuit un objectif simplement dissuasif frappant, entre autres, une situation interdite par une autre législation, ou s'il vise spécifiquement à sanctionner un comportement en raison de son caractère illégal, se confondant dès lors avec une sanction. Dans ce dernier cas, la hiérarchie des normes, de même que le principe *non bis in idem*, dans son acception pénale cette fois,

de son consentement, une personne majeure ; 2° quiconque aura tenu une maison de débauche ou de prostitution ; 3° quiconque aura vendu, loué ou mis à disposition aux fins de la prostitution des chambres ou tout autre local dans le but de réaliser un profit anormal ; 4° quiconque aura, de quelque manière que ce soit, exploité la débauche ou la prostitution d'autrui (...) ».

²⁰⁵ C.E., 30 octobre 2014, S.A. Green Wind, n° 228.985.

²⁰⁶ C.E., 24 décembre 2013, S.P.R.L. Mecar e.a., n° 225.950 ; C.E., 22 novembre 2016, A.S.B.L. Fédération belge des exportateurs de véhicules neufs et d'occasion, n° 236.487.

²⁰⁷ V. SEPULCHRE, *op. cit.* (voy. note 150), p. 223 ; J. BOURTEMBOURG, N. FORTEMPS, C. MOLITOR et F. BELLEFLAMME, *op. cit.* (voy. note 24), p. 63.

tendent à interdire une telle pratique confinant tantôt à l'excès de pouvoir, tantôt à l'introduction d'une double peine.

Ces nuances théoriques nous semblent toutefois délicates à appliquer en pratique, dépendant largement de l'appréciation qu'en fera le juge. En effet, comme nous l'avons vu dans le chapitre précédent, de nombreuses taxes communales s'écartent parfois fortement d'un objectif financier, cédant souvent le pas aux objectifs dissuasifs, comme le démontrent certains tarifs extrêmement élevés, sans que cela ne soit nécessairement sanctionné par la jurisprudence. Nous pensons notamment à la taxe sur le personnel de bar adoptée à Gembloux, frappant donc le proxénétisme de façon assez directe, et s'élevant à 18.750 euros par an.

D'autres exemples, particulièrement en matière de stationnement, ont cependant fait l'objet d'une censure judiciaire ou administrative plus ou moins importante et permettent d'illustrer l'interdiction pour les communes d'utiliser leur pouvoir fiscal afin de réprimer une infraction pénale. Ainsi, les pouvoirs locaux ne peuvent utiliser la voie fiscale ou parafiscale pour taxer les véhicules garés en infraction, sur une place réservée aux personnes handicapées ou sur le trottoir, par exemple. Cette interdiction est d'ailleurs matérialisée par les différentes dispositions régionales applicables²⁰⁸ qui permettent aux communes de percevoir des taxes et redevances de stationnement, tout en précisant explicitement que cela doit se faire dans le respect de la législation et des règlements sur la police du roulage. Une taxe communale ne peut donc frapper spécifiquement les véhicules violant les dispositions légales et réglementaires applicables en la matière, comme le Code de la route²⁰⁹. Cela peut ainsi conduire à des situations étonnantes dans lesquelles la catégorie d'automobilistes autorisés à se garer à un endroit déterminé se verra soumise à une redevance de stationnement, tandis que les personnes qui y stationnent sans en avoir reçu l'autorisation ne pourront en aucune manière faire l'objet d'un tel prélèvement et devront être poursuivis pénalement ou administrativement²¹⁰.

Pour illustrer cela, citons l'exemple des taxes communales sur le remorquage de véhicules par la police. Le tribunal de première instance de Liège a eu l'occasion de statuer à plusieurs reprises, en 2009 et 2011 notamment²¹¹, sur la compétence des communes dans l'établissement de ce type d'imposition. Il rappelle d'abord, conformément à ce que nous avons vu, qu'une telle taxe ne peut avoir pour objectif de sanctionner un comportement dont la répression est confiée à d'autres autorités, comme c'est le cas de l'enlèvement de véhicules stationnés en infraction au Code de la route²¹². Il convient donc de vérifier si le fait générateur de l'impôt est bien l'enlèvement par la police de la voiture mal stationnée et gênant la circulation, et pas l'infraction de stationnement en tant que telle. Dans l'arrêt de 2009, la taxe était due pour cause de parage illégal sur une place réservée aux taxis par le règlement sur la circulation, ce qui a poussé le tribunal à la déclarer illégale en raison du lien trop étroit qu'elle entretenait avec une infraction

²⁰⁸ Voy. en Wallonie : le décret du 27 octobre 2011 modifiant divers décrets concernant les compétences de la Wallonie, *M.B.*, 24 novembre 2011 ; en Flandre : le décret du 9 juillet 2010 portant recouvrement de rétributions de stationnement par des sociétés de parking, *M.B.*, 26 juillet 2010 ; à Bruxelles : l'ordonnance du 22 janvier 2009 portant organisation de la politique de stationnement et création de l'Agence du stationnement de la Région de Bruxelles-Capitale, *M.B.*, 30 janvier 2009.

²⁰⁹ C.E., 18 novembre 1993, Halleux, n° 44.939.

²¹⁰ Voy. J. ASTAES et V. SEPULCHRE, *op. cit.* (voy. note 16), p. 1651, citant Cass., 16 février 2012, *F.J.F.*, 2012/211 ; Cass., 5 novembre 2010, *Lar. Cass.*, 2011, p. 52.

²¹¹ Civ. Liège, 18 mars 2009, *L.R.B.*, 2009, livre 4, p. 266 ; Civ. Liège, 23 novembre 2011, *F.J.F.*, 2013/146.

²¹² Voy. A. RÖMER, *op. cit.* (voy. note 13), p. 139.

spécifique audit règlement. Par contre, dans l'arrêt de 2011, le tribunal a validé une taxe pourtant similaire mais dont l'unique but annoncé était cette fois de couvrir les frais exposés par la commune pour le déplacement des véhicules irrégulièrement stationnés susceptibles de gêner la voie publique, dans le cadre de ses compétences en matière de sécurité, de tranquillité et de mobilité.

La possibilité pour les communes de taxer un fait interdit par le droit pénal dépend donc avant tout de l'appréciation que le juge aura du caractère assimilable ou non du fait taxable et du fait interdit, sur base notamment de la motivation donnée au règlement.

SECTION 3. TAXATION D'UN FAIT INTERDIT ADMINISTRATIVEMENT

Les balises évoquées au sujet des comportements pénalement sanctionnés sont *a fortiori* applicables aux règlements-taxes visant des actes frappés par des interdictions administratives, l'impôt ne pouvant là non plus se transformer en sanction. Une taxe ne peut donc normalement pas avoir pour fait générateur une interdiction administrative sous peine de se muer *de facto* en amende à caractère répressif. Or, une sanction administrative ne peut être établie que dans le respect de la procédure établie par la loi du 24 juin 2013 relative aux sanctions administratives communales, et non par un règlement-taxe.

Les communes ne respectent cependant pas toujours ces règles et les exemples d'application ne manquent pas, notamment dans le domaine de l'urbanisme. Ainsi, l'illustration la plus emblématique est offerte par une taxe de la Ville de Schaerbeek, adoptée le 31 mars 2010, visant exclusivement les immeubles subdivisés en logements multiples sans permis d'urbanisme²¹³. Le règlement, inspiré d'une taxe similaire adoptée à Auderghem quelques années plus tôt²¹⁴, frappe donc d'un impôt de 75 euros par mois chaque unité d'habitation créée en infraction avec les règles urbanistiques applicables. Le but poursuivi par les autorités réside clairement dans la volonté de dissuader les propriétaires de diviser leur immeuble en petits logements, pour des raisons sociales et urbanistiques liées à la prolifération sauvage de ce type d'habitat. Elles arguent ainsi de la baisse de qualité de vie et des charges administratives importantes engendrées pour la commune, ajoutant en outre qu'une absence de demande de permis d'urbanisme les prive de l'opportunité de revoir à la hausse le revenu cadastral, ce qui impacte négativement leurs recettes fiscales²¹⁵.

Toutefois, le Conseil d'Etat a rejeté ces arguments dans un arrêt du 12 juin 2012²¹⁶, annulant le règlement schaarbeekoïse. Il justifie sa décision en rappelant « qu'il n'est pas permis aux communes de réglementer une matière qui est entièrement organisée par une norme supérieure, qui a mis en place un régime normatif suffisamment complet et précis pour mettre fin au pouvoir autonome des communes ». Or, « la taxe litigieuse frappe exclusivement des infractions qui ressortissent déjà à la matière de l'urbanisme et de l'aménagement du territoire, alors que cette matière relève des Régions et, particulièrement à Bruxelles, est déjà appréhendée, d'une manière

²¹³ Voy. N. BERNARD, « La question de la superficie minimale au croisement des polices du logement et de l'urbanisme (ou: les communes ont-elles le droit de prendre un règlement renforçant les exigences régionales et une directive limitant les subdivisions d'immeuble?) », *Echos log.*, 2015, livre 2, p. 9.

²¹⁴ Voy. N. BERNARD et V. LEMAIRE, « Densification de la ville et subdivision des immeubles: passage obligé ou alliance contre-nature? », *Rev. dr. commun.*, 2010, livre 1, p. 12.

²¹⁵ N. Bernard, *op. cit.* (voy. note 213), p. 9.

²¹⁶ C.E., 12 juin 2012, A.S.B.L. Syndicat national des propriétaires et copropriétaires, n° 219.721.

détaillée et complète par le Code bruxellois de l'aménagement du territoire », celui-ci prévoyant déjà des sanctions pénales et administratives en cas d'infraction urbanistique. Cet arrêt ne se limite en réalité pas à relever un problème de compétence, mais applique le principe *non bis in idem* issu du droit pénal en mettant en évidence le risque d'une double sanction à caractère pénal en cas de non-respect des prescriptions urbanistiques, la taxe communale étant assimilable à une amende et s'ajoutant aux sanctions régionales existantes²¹⁷.

Suite à cet arrêt, la commune d'Auderghem a retiré le règlement similaire qu'elle avait adopté, mais continue de taxer certains comportements contraires aux règles d'urbanisme. Elle dispose par exemple depuis de nombreuses années d'une taxe sur le défaut de déclaration d'actes et travaux soumis à autorisation²¹⁸. Est ainsi redevable d'un montant de 1000 euros toute personne titulaire d'un permis d'urbanisme qui ne déclarerait pas au Collège le commencement des travaux, le tarif étant ramené à 200 euros pour les maisons d'habitation de moins de trois logements. Il s'agit donc bel et bien d'une taxe pouvant s'apparenter à une véritable sanction puisqu'elle frappe spécifiquement l'irrespect de prescriptions administratives²¹⁹, à un tarif relativement élevé. A notre connaissance, ce règlement n'a toutefois pas encore été remis en cause devant les juridictions.

Toujours dans le domaine urbanistique, le tribunal de première instance de Bruxelles a, dans un arrêt du 20 avril 2012²²⁰, déclaré illégal un règlement-taxe adopté par la commune de Wolluwe-Saint-Lambert qui frappait les surfaces de bureau en imposant un tarif quatre fois supérieur pour celles ayant été installées sans autorisation administrative²²¹. Il a en effet estimé que le but premier de cette taxe était de sanctionner une infraction urbanistique, alors que cette compétence est du ressort des régions.

Un autre type de règlement-taxe à portée urbanistique régulièrement contesté devant les juridictions judiciaires et administratives consiste en l'imposition par les communes de l'absence d'emplacement de parking, lors de la construction ou de l'aménagement d'un immeuble aboutissant à une augmentation de la surface habitable ou du nombre de logements. Plusieurs communes²²² taxent en effet les propriétaires qui ne prévoient pas suffisamment d'emplacements de parking par rapport aux exigences urbanistiques minimales, voire par rapport à un nombre supérieur défini dans le règlement-taxe, et ce à des taux variant de 2000 à 5000 euros par emplacement manquant. La jurisprudence n'est pas unanime quant à la légalité de ce type de taxe²²³. Certaines juridictions, comme le tribunal de première instance de Namur, ont en effet déjà estimé qu'elle frappe un fait négatif, à savoir l'abstention de se conformer à

²¹⁷ M. OSWALD et J. KESTERMANS, « Actualités en matière de jurisprudence fiscale du Conseil d'Etat », *Revue Générale du Contentieux Fiscal*, 2014, n° 5, p. 307.

²¹⁸ Règlement-taxe voté, en sa dernière version, par le conseil communal du 26 novembre 2015, disponible sur <http://www.auderghem.be/règlement-taxe-sur-le-défaut-de-déclaration-de-certains-actes-et-travaux-et-sur-le-défaut-d'une> (consulté le 24 mai 2017).

²¹⁹ Une déclaration préalable au commencement des travaux est en effet imposée par l'article 194/2 du Code bruxellois de l'aménagement du territoire, inséré par l'ordonnance du 14 mai 2009 modifiant l'ordonnance du 13 mai 2004 portant ratification du Code bruxellois de l'aménagement du territoire, *M.B.*, 27 mai 2009.

²²⁰ Civ. Bruxelles, 20 avril 2012, *R.F.R.L.*, 2013, n° 2, p. 141.

²²¹ Voy. A. RÔMER, *op. cit.* (voy. note 13), p. 139.

²²² Voy. notamment à Andenne, Arlon, Ciney, Hannut, Huy, Mouscron, Visé, etc.

²²³ Voy. les développements complets liés à cette problématique par A. SCHEYVAERTS, « De quelques décisions de jurisprudence récentes en matière de taxes sur les emplacements de parking et de taxes sur l'absence d'emplacement de parking », *R.F.R.L.*, 2015, n° 3, pp. 195 et 196.

des prescriptions urbanistiques, ce qui doit engendrer une requalification de l'imposition en sanction et la rendre dès lors illégale puisqu'une commune n'est pas compétente pour ce faire²²⁴. D'autres juridictions, majoritaires, considèrent au contraire que cette taxe porte sur un fait positif, à savoir la construction d'un immeuble sans emplacement de parcage suffisant, frappant dès lors l'augmentation de la capacité contributive du propriétaire traduite par l'accroissement de la valeur de son patrimoine. La Cour d'appel de Liège, tout comme le Conseil d'Etat sont de cet avis et valident dès lors ce type de taxe²²⁵. Même le tribunal de première instance de Namur semble s'être finalement rallié à cette position²²⁶. Toujours est-il qu'il est préférable pour les communes de préciser dans le règlement qu'il vise bel et bien l'augmentation de la capacité contributive du propriétaire afin d'éviter tout risque de confusion avec une sanction²²⁷.

Dans un autre domaine, un règlement-taxe adopté par la commune de Waimes²²⁸ et visant les débits de boissons qui restent ouverts après les heures de fermeture imposées par le règlement de police constitue un autre exemple intéressant à analyser. Dans le cas où ils prolongent leur activité au-delà de l'heure prévue, après en avoir demandé l'autorisation, ces établissements doivent ainsi payer 10 euros par heure supplémentaire. Dès lors, étant donné la dérogation octroyée, ce n'est plus une sanction administrative qui s'applique, mais bien une taxe d'un montant plutôt dérisoire. Cette dernière ne se rapproche donc pas vraiment d'une amende, mais cet exemple mérite toutefois d'être relevé en ce qu'il illustre parfaitement bien, parmi l'arsenal de moyens dont disposent les communes, la complémentarité de l'outil fiscal avec les mesures administratives classiques.

Enfin, en matière de salubrité publique, les règlements-taxes évoqués dans le chapitre précédant visant les dépôts clandestins de déchets constituent un autre exemple étonnant de prélèvement frappant un comportement interdit administrativement. De nombreuses communes sanctionnent en effet ce type d'actes par le biais de sanctions administratives communales, tout en instaurant en outre, dans une optique de pollueur-payeur, une taxe ou une redevance destinée à compenser le coût engendré par ces attitudes pour la collectivité. Cette pratique n'est en principe pas interdite. Cependant, comme nous l'avons vu, les tarifs très élevés des prélèvements établis leur confèrent parfois une nature fort proche de celle d'une sanction, ce qui ne devrait par contre pas être toléré à la lumière des balises jurisprudentielles évoquées. Certaines communes, telle Marche-en-Famenne, vont même jusqu'à intituler leur règlement en la matière comme une « taxe sur l'intervention des services communaux en raison du non-respect de certaines dispositions réglementaires en matière de propreté publique et d'affichage »²²⁹. Le lien entre l'imposition et le caractère illicite du comportement est dans ce cas extrêmement clair, ce qui renforce encore la proximité avec la sanction.

²²⁴ Civ. Namur, 15 décembre 2010, R.G.C.F., 2011, n° 2, pp. 180 et s.

²²⁵ Liège, 17 octobre 2012, *R.F.R.L.*, 2013, n° 2, pp. 150 à 152 ; C.E., 15 octobre 2009, Ville de La Louvière, n° 196.982.

²²⁶ Civ. Namur, 17 mars 2011, *R.G.C.F.*, 2011, p. 348.

²²⁷ A. SCHEYVAERTS, op. cit. (voy. note 223), p. 196.

²²⁸ Taxe « sur la prolongation de l'heure de police » adoptée le 30 octobre 2013, disponible sur <http://mrw2.wallonie.be/dgpl/rtaxes/pdf/2013S1/00002598.pdf> (consulté le 26 mai 2017).

²²⁹ Règlement adopté le 10 novembre 2015 par le conseil communal de Marche-en-Famenne, disponible sur https://www.marche.be/administration/files/2012/11/Taxe_sur_l'intervention_des_services_communaux_en_raison_du_non_respect_de_certaines_dispositions_reglementaires_en_matiere_de_proprete_publique_et_d'affichage.pdf (consulté le 26 mai 2017).

Ces nombreux cas d'applications démontrent une nouvelle fois la porosité de la frontière entre imposition communale et sanction. Il arrive ainsi régulièrement qu'une taxe s'ajoute aux mesures répressives existantes, parfois à la limite de l'admissibilité, mais il peut même arriver qu'elle se substitue directement à une sanction. C'est le cas, par exemple, de l'absence d'emplacements de parking suffisants, notamment lorsqu'un tel aménagement est matériellement impossible à exiger du maître d'ouvrage. Dans ce cas, il ne pourra lui être raisonnablement reproché de ne pas en réaliser, mais la taxe permettra de compenser l'impossibilité de le sanctionner par la voie classique.

Il faut cependant rester prudent quant à cette pratique consistant à remplacer une sanction par une taxe, ce qui pourrait avoir pour effet de donner l'impression aux contribuables que le fait de s'en acquitter rend l'acte tout à fait licite, ou le laisse à tout le moins impuni. Dans le domaine de la fiscalité environnementale, V. SEPULCHRE, dont le raisonnement nous paraît transposable en l'espèce, attire d'ailleurs très justement l'attention des autorités sur le risque d'une taxation déresponsabilisante, voire encourageant le citoyen à rentabiliser au maximum le montant qu'il paie²³⁰.

SECTION 4. TAXATION D'UN FAIT AUTORISÉ

Après nous être penchés sur le sort à réserver aux impôts communaux frappant des comportements sanctionnés pénalement ou administrativement, attardons-nous sur les taxes visant des actes parfaitement licites mais découragés par ce biais, à un point tel qu'ils peuvent être perçus par le contribuable comme interdits. A nouveau, l'impôt prend parfois dans ces cas de véritables allures d'amende, ce qui est tout aussi prohibé que lorsqu'il est en concours avec des sanctions pénales ou administratives, en raison du caractère accessoire que doit revêtir l'objectif dissuasif. La seule façon d'établir une sanction dans un cadre juridique acceptable serait alors de transformer le fait taxable en un fait punissable par le biais d'un règlement de police et de le punir au moyen de sanctions administratives, dans le respect dès lors des conditions prévues par la loi sur les sanctions administratives communales²³¹.

Or, comme la démonstration en a été faite dans le second chapitre, les exemples de règlements-taxes aux effets dissuasifs très prononcés sont nombreux et rarement censurés par la jurisprudence, dont le contrôle reste marginal. Analysons quelques exemples emblématiques.

Dans le domaine des bonnes mœurs et de la tranquillité publique, nous avons notamment vu que la prostitution, pourtant autorisée légalement, constitue un objet d'imposition privilégié, avec des taxes frappant de façon indirecte l'exercice de cette profession. Les taux parfois extrêmement élevés de certaines d'entre elles traduisent un objectif dissuasif important, voire prépondérant, ce qui les rapproche sensiblement d'une véritable amende. Or, les conséquences concrètes de ce genre d'impôt ne sont pas toujours nécessairement souhaitables étant donné le grand risque d'inciter en réalité les prostituées à travailler d'autant plus pour s'en acquitter, à se déplacer dans une autre commune où le taux de la taxe est moins important, ou même à retomber dans la clandestinité pour y échapper.

²³⁰ V. SEPULCHRE, *op. cit.* (voy. note 159), pp. 14 et 15.

²³¹ Voy. B. LOMBAERT et M. BELMESSIERI, *op. cit.* (voy. note 143), p. 14.

Un autre comportement *a priori* licite mais fortement impacté par la fiscalité communale concerne les immeubles inoccupés. Être propriétaire d'un bien sans le mettre en location ni l'habiter n'étant aucunement interdit, certains propriétaires ne se tracassent pas beaucoup des conséquences très négatives qu'une telle situation peut avoir sur le quartier et sur l'offre de logements. De nombreuses communes ont donc adopté, comme nous l'avons vu dans le chapitre précédent, des taxes frappant les biens immeubles bâtis inoccupés, avec des tarifs progressifs d'une année à l'autre et dépendant de la longueur de la façade et du nombre d'étages²³². Un immeuble laissé dans cet état pendant quelques années peut donc très vite coûter annuellement plusieurs milliers d'euros à son propriétaire, ce qui est censé fortement l'inciter à ne pas maintenir son bien dans cette situation. A nouveau, le caractère dissuasif est extrêmement présent en l'espèce et ce type d'imposition se rapproche parfois sensiblement d'une amende, en tout cas vis-à-vis des personnes ne disposant pas des moyens leur permettant de payer indéfiniment la taxe annuelle.

Enfin, l'un des exemples les plus marquants de prélèvement communal à la qualification incertaine, embrassant parfois sérieusement les contours d'une sanction, attrait aux redevances de stationnement. Rappelons-nous tout d'abord que l'interdiction faite aux communes d'établir une taxe sanctionnant une infraction pénale est valable *a fortiori* en matière de redevance, puisqu'un tel prélèvement ne peut être établi que dans la limite des compétences matérielles communales, auxquelles le droit pénal est étranger. Or, pendant de longues années, les infractions de stationnement relevaient entièrement du droit pénal, ce qui ne débouchait souvent sur aucune sanction, en raison notamment de l'engorgement des cours et tribunaux. En 1965, le législateur a donc explicitement autorisé les communes à percevoir des redevances en matière de stationnement payant²³³. Cette possibilité a ensuite été élargie, par une loi du 7 février 2003²³⁴, au stationnement à durée limitée et à celui réservé aux riverains. Cette même loi a en outre définitivement dépénalisé les trois types de stationnement mentionnés, nécessitant toutefois en 2005²³⁵ quelques ajustements en vertu desquels le stationnement de longue durée et le stationnement alterné semi-mensuel demeurent des infractions pénales. Depuis lors, les communes sont donc responsables de la gestion et du contrôle du stationnement payant, à durée limitée et réservé aux riverains²³⁶. Le conducteur qui ne paie pas ce qu'il doit pour l'occupation d'un emplacement de parking n'est donc plus sanctionné pénalement et c'est un agent communal ou un concessionnaire qui se charge de vérifier le respect des règlements.

Mais les pouvoirs communaux ont trouvé une façon détournée de sanctionner l'absence de paiement. Ils ont ainsi établi des redevances, ou des taxes pour certains d'entre eux, prévoyant deux types de tarifs : un tarif progressif, dépendant de la durée de stationnement, et un tarif forfaitaire, présumé choisi par l'automobiliste en cas de défaut de paiement. Ce montant forfaitaire varie fortement d'une commune à l'autre, pouvant aller jusqu'à 40 euros dans

²³² A Huy, par exemple, le montant de la taxe s'élève à 180 euros par mètre courant de façade par étage la première année, doublé la deuxième année, et triplé les années suivantes.

²³³ Par la loi du 22 février 1965 permettant aux communes d'établir des redevances de stationnement applicables aux véhicules à moteur, *M.B.*, 23 mars 1965.

²³⁴ Loi du 7 février 2003 portant diverses dispositions en matière de sécurité routière, *M.B.*, 25 février 2003.

²³⁵ Loi du 20 juillet 2005 modifiant les lois coordonnées du 16 mars 1968 relative à la police de la circulation routière, *M.B.*, 11 août 2005. Cette loi a également permis aux communes de percevoir une taxe à la place d'une redevance.

²³⁶ B. LOMBAERT et M. BELMESSIERI, *op. cit.* (voy. note 143), p. 3.

certaines localités, comme à Liège. Dès lors, si le conducteur ne paie pas, il ne se voit pas appliquer d'amende, mais il est supposé avoir opté pour le tarif forfaitaire.

Cette technique présente toutefois de réels airs de sanction déguisée, surtout lorsqu'elle s'applique aux automobilistes qui dépassent la durée de stationnement prépayée de quelques minutes à peine et auxquels est imposée l'entière du forfait, sans possibilité de déduire le montant acquitté préalablement. Malgré cela, la jurisprudence s'est étonnamment plutôt prononcée en faveur des communes, la Cour de cassation validant cette façon de faire dans un arrêt du 14 janvier 2013²³⁷, dans le cas d'un forfait de 20 euros. Toutefois, si la jurisprudence venait à changer de point de vue et à censurer cette technique, rappelons que les communes ont tout le loisir d'établir des sanctions administratives en la matière, même si cela nécessite alors le respect de la procédure prévue par la loi du 24 juin 2013, plus lourde à mettre en œuvre et nécessitant des moyens plus conséquents²³⁸.

Il existe encore de très nombreux autres exemples de taxes communales qui, comme les règlements analysés dans cette section, frappent des faits autorisés et à l'appui desquels les pouvoirs locaux tentent de dissuader fortement un comportement, sans toutefois tomber dans la prohibition. La jurisprudence se montre souvent assez tolérante en la matière, mais le flou entourant la distinction entre la sanction et l'imposition laisse toutefois persister une réelle incertitude en la matière, préjudiciable à la fois pour les communes et pour les redevables.

²³⁷ Cass. 14 janvier 2013, *L.R.B.*, 2013, n° 1, p. 27.

²³⁸ Voy. B. LOMBAERT et M. BELMESSIERI, *op. cit.* (voy. note 143), p. 16, dont le raisonnement s'applique par analogie à la loi relative aux sanctions administratives communales adoptée depuis lors et modifiant l'article 119bis de la Nouvelle loi communale.

CONCLUSION

Au terme de ce travail, un certain nombre de constats s'imposent. Si les communes jouissent d'une très large autonomie fiscale, leur permettant notamment de poursuivre des objectifs non financiers, en ce compris en dehors de leurs compétences matérielles, elles n'en demeurent pas moins soumises à de nombreuses limites. Celles-ci découlent non seulement du cadre institutionnel belge et international, mais proviennent également de principes fondamentaux aux conséquences importantes, en termes de motivation des règlements-taxes notamment.

A l'intérieur de ces balises, la jurisprudence admet depuis longtemps que les communes puissent, par le biais de l'outil fiscal, inciter ou dissuader des comportements qu'elles estiment bénéfiques ou problématiques. Les pouvoirs locaux font dès lors preuve d'une imagination débordante en imposant une multitude d'objets taxables dans des domaines extrêmement variés et surprenants. Toutefois, les juridictions y posent deux conditions : l'objectif extra-fiscal doit nécessairement être accessoire et il doit impérativement respecter la hiérarchie des normes. En conséquence, un règlement-taxe communal ne peut en aucun cas se transformer en sanction. Or, force est de constater que ces limites plutôt restrictives sont loin d'être claires en pratique.

En effet, s'il est fait interdiction aux communes, en raison des contours de leur autonomie et de la nature hiérarchiquement inférieure de leurs règlements-taxes, d'empiéter sur les compétences d'une autre autorité lorsque cette dernière établit déjà un corps de règles suffisamment complet, ce qui est le cas d'un comportement sanctionné pénalement ou administrativement, certains pouvoirs locaux ne se privent toutefois pas de taxer un tel comportement. Profitant du flou artistique qui règne quant à la distinction entre amende et taxe dissuasive au tarif particulièrement élevé, ils estiment ainsi qu'une telle taxe n'est pas réclamée en raison de l'infraction en tant que telle, veillant de la sorte à ne pas faire coïncider le fait taxable avec le fait punissable, à charge pour le juge de déterminer *a posteriori* s'il s'agit toujours bien d'un impôt.

En ce qui concerne les faits non sanctionnés par une autre autorité, l'interdiction faite aux communes de poursuivre un objectif prohibitif ne trouve pas tant sa source dans la hiérarchie des normes que dans le caractère nécessairement accessoire des objectifs non budgétaires. Mais là aussi, le même problème de qualification se pose, de façon sans doute encore plus aigüe, pour les taxes à fort caractère dissuasif frappant lourdement des comportements autorisés mais jugés non souhaitables par les communes, se rapprochant dès lors fortement d'une sanction. Et même s'il est rare que la jurisprudence censure une autorité locale en la matière, en raison du contrôle purement marginal opéré, l'incertitude persiste en l'absence de critères clairs de distinction entre la dimension accessoire ou principale de certains objectifs extra-fiscaux.

Or, le recours à l'instrument fiscal pour sanctionner un comportement, plutôt qu'à la voie pénale ou administrative, prive le contribuable d'importantes garanties, notamment liées au respect des droits de la défense, à la proportionnalité de la sanction et à la constatation de l'infraction. Une frontière clarifiée entre les sphères pénales, administratives et fiscales est dès lors hautement souhaitable, afin de sortir à la fois les communes et les contribuables du flou dans lequel ils évoluent actuellement.

Toutefois, dans la mise en place d'un cadre juridique mieux défini, il apparaît inévitable de se pencher sur une problématique qui nuit également à la prévisibilité de la matière, à savoir

l'interdiction faite aux communes de poursuivre, par le biais d'un règlement-taxe, un objectif dissuasif ou incitatif fort à titre principal, lorsque celui-ci relève de l'intérêt communal et respecte la hiérarchie des normes. En effet, à partir du moment où l'objectif financier est nécessairement présent par nature dans un règlement-taxe, l'ajout d'une condition de primauté par la jurisprudence nous semble de nature à conférer au contrôle juridictionnel un caractère éminemment subjectif, source d'incertitude tant pour les communes que pour les redevables.

En outre, force est de reconnaître que la situation actuelle crée sans doute une discrimination difficilement justifiable entre les communes et les autres niveaux de pouvoir, pour lesquels il n'est pas obligatoirement requis que l'objectif financier soit le principal but poursuivi par les taxes qu'ils instaurent. Ainsi, le cas des écotaxes a démontré qu'un impôt peut parfaitement prévoir un montant tellement élevé qu'il en deviendrait prohibitif si tel est le but poursuivi²³⁹.

Aussi, si une entité locale a pour objectif essentiel de lutter contre un phénomène portant atteinte, par exemple, à la tranquillité publique, et ce par le biais d'un règlement-taxe, la jurisprudence ne gagnerait-elle pas en cohérence et en prévisibilité à autoriser cette pratique, sans s'obstiner à vérifier systématiquement le caractère accessoire d'une telle ambition ? C'est en tout cas une question sur laquelle il serait bon que le législateur se penche dans une optique de simplification de la matière, tout en étant conscient qu'il s'agirait sans doute d'une porte ouverte à des conséquences potentiellement spectaculaires, au risque de mettre à mal certaines garanties pour les citoyens, ce qui doit être bien réfléchi. Si telle n'est pas sa volonté, la définition de critères clairs permettant de déterminer l'importance des objectifs poursuivis s'impose alors.

Quoi qu'il en soit, la situation actuelle nous paraît intenable, les communes étant souvent réduites à un rôle de funambule, cheminant sur un fil étroit en équilibre précaire entre les limites de leur autonomie fiscale et la poursuite d'objectifs dissuasifs suffisamment efficaces, et risquant à tout moment de tomber dans le précipice de la sanction et de s'y casser les dents, tandis que les contribuables sont soumis au bon vouloir de l'appréciation fortement subjective des juridictions.

Dès lors, en raison de cette absence de prévisibilité satisfaisante, nous ne pouvons que conseiller aux pouvoirs locaux de se montrer très prudents dans l'utilisation de l'outil fiscal comme instrument de lutte contre les comportements, particulièrement lorsqu'ils sont prohibés par une autre législation.

²³⁹ C.C., 2 février 1995, n° 7/95, cité par M. BOURGEOIS, « De l'impôt confiscatoire selon la Cour d'arbitrage », *J.T.*, 2005, n° 6205, p. 800.

BIBLIOGRAPHIE

La législation :

- La législation fédérale

Constitution belge coordonnée le 17 février 1994, *M.B.*, 17 février 1994.

Loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, *M.B.*, 15 août 1980.

Code civil de 1804.

Loi communale du 30 mars 1836, *M.B.*, 1^{er} avril 1836.

Code pénal de 1867.

Loi du 22 février 1965 permettant aux communes d'établir des redevances de stationnement applicables aux véhicules à moteur, *M.B.*, 23 mars 1965.

Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, codifié par l'arrêté royal du 23 novembre 1965 portant codification des dispositions légales relatives aux taxes assimilées aux impôts sur les revenus, *M.B.*, 18 janvier 1966.

Lois coordonnées du 16 mars 1968 relatives à la police de la circulation routière, *M.B.*, 27 mars 1968.

Loi du 3 décembre 1984 modifiant les dispositions relatives à la tutelle sur les actes des autorités communales, *M.B.*, 22 décembre 1984.

Nouvelle loi communale du 24 juin 1988, *M.B.*, 3 septembre 1988.

Loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs, *M.B.*, 12 septembre 1991.

Code des impôts sur les revenus 1992, *M.B.*, 30 juillet 1992.

Loi du 12 novembre 1997 relative à la publicité de l'administration dans les provinces et communes, *M.B.*, 19 décembre 1997.

Loi du 7 février 2003 portant diverses dispositions en matière de sécurité routière, *M.B.*, 25 février 2003.

Loi du 20 juillet 2005 modifiant les lois coordonnées du 16 mars 1968 relative à la police de la circulation routière, *M.B.*, 11 août 2005.

Loi du 28 février 2013 instituant le Code de droit économique, *M.B.*, 29 mars 2014.

Loi du 24 juin 2013 relative aux sanctions administratives communales, *M.B.*, 1^{er} juillet 2013.

- La législation régionale

Ordonnance du Conseil régional bruxellois du 14 mai 1998 organisant la tutelle administrative sur les communes de la Région de Bruxelles-Capitale, *M.B.*, 17 juillet 1998.

Ordonnance du 13 mai 2004 portant ratification du Code bruxellois de l'aménagement du territoire, *M.B.*, 26 mai 2004.

Code wallon de la démocratie locale et de la décentralisation, *M.B.*, 12 août 2004.

Décret communal flamand du 15 juillet 2005, *M.B.*, 31 août 2005.

Décret du 19 décembre 2007 relatif à la tutelle d'approbation de la Région wallonne sur les règlements complémentaires relatifs aux voies publiques et à la circulation des transports en commun, *M.B.*, 14 janvier 2008.

Ordonnance du 22 janvier 2009 portant organisation de la politique de stationnement et création de l'Agence du stationnement de la Région de Bruxelles-Capitale, *M.B.*, 30 janvier 2009.

Décret du 9 juillet 2010 portant recouvrement de rétributions de stationnement par des sociétés de parking, *M.B.*, 26 juillet 2010.

Décret du 27 octobre 2011 modifiant divers décrets concernant les compétences de la Wallonie, *M.B.*, 24 novembre 2011.

Arrêté du Gouvernement wallon du 5 mars 2008 relatif à la gestion des déchets issus de l'activité usuelle des ménages et à la couverture des coûts y afférents, *M.B.*, 17 avril 2008.

La jurisprudence :

C.J.U.E., 29 novembre 2000 (De Coster), C-17/00.

C.J.U.E., 9 septembre 2004 (Commission c. Comune di Carrara), C-72/03.

C.C., 2 février 1995, n° 7/95.

C.C., 15 décembre 2001, n° 189/2001.

C.C., 19 décembre 2001, n° 159/2001.

C.C., 25 mars 2003, n° 35/2003.

C.C., 19 juillet 2003, n° 100/2003.

C.C., 23 juin 2004, n° 109/2004.

C.C., 30 novembre 2005, n° 173/2005.

C.C., 26 avril 2006, n° 59/2006.

C.C., 20 janvier 2010, n° 4/2010.

C.C., 29 juillet 2010, n° 89/2010.

C.C., 19 février 2012, n° 19/2012.

C.C., 5 mars 2015, n° 25/2015.

C.C., 16 juillet 2015, n° 105/2015.

C.C., 25 mai 2016, n° 78/2016.

C.C., 19 janvier 2017, n° 5/2017.

C.E., 12 mai 1960, n° 7842, *R.J.D.A.*, 1960, p. 163.

C.E., 30 juin 1977, S.P.R.L. Pierre Debeffe, n° 18.368.

C.E., 11 mai 1978, A.S.B.L. Union de la presse périodique belge, n° 18.974.

C.E., 18 octobre 1979, Etablissements Canivet, n° 19.853.

C.E., 24 mars 1981, Staes Marcel, n° 21.061.

C.E., 9 janvier 1990, Commune de Neerpelt, n° 33.727.

C.E., 25 janvier 1996, Minkranch L. Van Himbeek, n° 11.609.

C.E., 17 février 1988, Commune de Nassogne, n° 29.365.

C.E., 18 novembre 1993, Halleux, n° 44.939.

C.E., 14 mars 2000, Gillion, n° 85.916.

C.E., 24 mai 2002, Ville de Huy, n° 106.994.

C.E., 23 décembre 2002, A.S.B.L. « Espace P » e.a., n° 114.119.

C.E., 17 mars 2003, S.P.R.L. Outdoor immobilière, n° 117.110.

C.E., 23 juin 2003, Syndicat national des Propriétaires, n° 120.792.

C.E., 24 juin 2004, S.A. Publi Hebdo e.a., n° 132.982.

C.E., 24 juin 2004, S.A. Publi Hebdo e.a., n° 132.983.

C.E., 5 octobre 2004, S.P.R.L. Erivo, n° 135.709.

C.E., 19 avril 2007, Meulders, n° 170.186.

C.E., 4 mars 2008, S.A. Mobistar, n° 180.380.

C.E., 24 octobre 2008, S.A. Mobistar, n° 187.328.

C.E., 6 janvier 2009, S.A. Mobistar, n° 189.301.

C.E., 9 mars 2009, Mediapub, n° 191.206.

C.E., 13 mai 2009, Mediapub, n° 193.256.

C.E., 15 octobre 2009, Ville de La Louvière, n° 196.982.

C.E., 8 mars 2010, Mediapub, n° 201.658.

C.E., 20 octobre 2011, S.A.M., n° 215.929.

C.E., 20 octobre 2011, Mediapub, n° 215.930.

C.E., 12 juin 2012, A.S.B.L. Syndicat National des Propriétaires, n° 219.721.

C.E., 13 décembre 2012, Ville de Mouscron, n° 221.752.

C.E., 24 avril 2013, Commune d'Auderghem, n° 223.260.

C.E., 24 décembre 2013, S.P.R.L. Mecar e.a., n° 225.950.

C.E., 30 octobre 2014, S.A. Green Wind, n° 228.985.

C.E., 20 avril 2015, ASBL Coméos, n° 230.917.

C.E., 13 juillet 2015, Depauw, n° 231.938.

C.E., 2 octobre 2015, Commune de Silly, n° 232.411.

C.E., 18 avril 2016, S.P.R.L. Murat-Ekrem, n° 234.415.

C.E., 18 avril 2016, A.S.B.L. Fédération des Cafés de Belgique, n° 234.417.

C.E., 22 novembre 2016, A.S.B.L. Fédération belge des exportateurs de véhicules neufs et d'occasion, n° 236.487.

C.E., 5 mai 2017, Ferraz da Cruz e.a., n° 238.107.

Cass., 27 février 1911, *Pas.*, I, p. 145.

Cass., 17 décembre 1968, *Pas.*, 1969, I, p. 363.

Cass., 16 octobre 1997, *Pas.*, 1997, I, p. 1041.

Cass., 10 septembre 1998, *J.D.F.*, 1998, p. 224.

Cass., 20 mars 2003, *F.J.F.*, 2003, p. 647.

Cass., 12 septembre 2003, inédit, R.G. C.01.0578.F.

Cass., 17 février 2005, *F.J.F.*, 2005/244.

Cass., 17 novembre 2006, *T.F.R.*, 2008, pp. 200 à 205.

Cass., 29 octobre 2009, inédit, R.G. C.08.0608.N/1.

Cass., 17 mai 2010, inédit, R.G. S.09.0038.N/1.

Cass., 17 juin 2010, *T.F.R.*, 2011, n° 393, p. 46

Cass., 5 novembre 2010, *Lar. Cass.*, 2011, p. 52.

Cass., 16 février 2012, *F.J.F.*, 2012/211.

Cass., 24 mai 2012, *Pas.*, 2012, livre 5, p. 1179 ;

Cass. 14 janvier 2013, *L.R.B.*, 2013, n° 1, p. 27

Cass., 13 février 2014, *L.R.B.*, 2014, livre 2, p. 25.

Cass., 16 mai 2014, *F.J.F.*, 2015/120.

Cass., 3 septembre 2015, *T.F.R.*, 2016, n° 494, pp. 92 à 100.

Liège, 17 février 1995, *J.L.M.B.*, 1996, p. 637.

Anvers, 11 mars 1997, *F.J.F.*, 1997/179.

Bruxelles, 15 octobre 1999, *T.F.R.*, 2000, p. 202.

Bruxelles, 4 juin 2003, *F.J.F.*, 2004/59.

Bruxelles, 5 octobre 2006, *F.J.F.*, 2007/149.

Liège, 11 mai 2007, *F.J.F.*, 2009/90.

Bruxelles, 2 décembre 2008, inédit, R.G. n° 2005/2599.

Liège, 4 novembre 2009, *F.J.F.*, 2010/268.

Bruxelles, 30 mai 2012, *F.J.F.*, 2014/58.

Liège, 17 octobre 2012, *R.F.R.L.*, 2013, n° 2, pp. 150 à 152.

Anvers, 29 octobre 2013, *T.M.R.*, 2016/2, p. 113 à 115.

Gand, 23 décembre 2014, *Le Fiscologue*, 2015, n° 1444, p. 13.

Liège, 25 février 2015, inédit, R.G. n° 2012/1712.

Liège, 26 juin 2015, inédit, R.G. n° 2013/1210.

Liège, 10 février 2016, *R.F.R.L.*, 2015, n° 4, pp. 380 à 382.
 Liège, 14 juin 2016, *R.F.R.L.*, 2016, n° 3, pp. 268 à 274.
 Liège, 7 février 2017, inédit.

Civ. Namur, 9 janvier 2008, *F.J.F.*, 2009/119.
 Civ. Liège, 18 mars 2009, *L.R.B.*, 2009, livre 4, p. 266.
 Civ. Liège, 24 juin 2009, *L.R.B.*, 2009, livre 4, p. 272.
 Civ. Liège, 24 juin 2010, *F.J.F.*, 2012, livre 3, p. 346.
 Civ. Namur, 15 décembre 2010, *R.G.C.F.*, 2011, n° 2, pp. 180 et s.
 Civ. Namur, 17 mars 2011, *R.G.C.F.*, 2011, p. 348.
 Civ. Liège, 23 novembre 2011, *F.J.F.*, 2013/146.
 Civ. Bruxelles, 20 avril 2012, *R.F.R.L.*, 2013, n° 2, p.141.
 Civ. Bruxelles, 20 avril 2012, *F.J.F.*, 2014/76.
 Civ. Bruxelles, 29 juin 2012, *F.J.F.*, 2013/237.
 Civ. Liège, 10 octobre 2013, *F.J.F.*, 2014, livre 7, p. 796.
 Civ. Liège, 2 avril 2014, *R.F.R.L.*, 2015, n° 2, pp. 107 à 110.
 Civ. Arlon, 3 septembre 2014, *R.F.R.L.*, 2015, n° 2, pp. 133 à 139.
 Civ. Bruxelles, 29 octobre 2014, inédit, R.G. n° 2010/5948/A.
 Civ. Liège, 2 avril 2015, *R.F.R.L.*, 2015, livre 2, p. 107.
 Civ. Liège, 27 avril 2015, *R.F.R.L.*, 2015, n° 2, pp. 111 à 117.
 Civ. Luxembourg, 11 mai 2016, *R.F.R.L.*, 2016, n° 4, pp. 371 à 376.
 Civ. Liège, 10 octobre 2016, *R.F.R.L.*, 2016, n° 3, pp. 288 à 293.
 Civ. Bruxeles, 14 décembre 2016, *J.L.M.B.*, 2017, n° 5, pp. 230 à 234.

La doctrine :

ANDERSEN, R. et WILLEMART, E., « Les taxes communales et le principe constitutionnel d'égalité. Jurisprudence 2000-2005 », *Rev. dr. commun.*, 2006, n° 1, pp. 20 à 30.

ASTAES, J. et SEPULCHRE, V., « Impôts non perçus au profit de l'Etat », *Manuel de droit fiscal 2014-2015*, sous la direction de A. Tiberghien, Malines, Kluwer, 2015, pp. 1643 à 1773.

BERNARD, N., « La question de la superficie minimale au croisement des polices du logement et de l'urbanisme (ou: les communes ont-elles le droit de prendre un règlement renforçant les exigences régionales et une directive limitant les subdivisions d'immeuble?) », *Echos log.*, 2015, livre 2, pp. 3 à 9.

BERNARD, N. et LEMAIRE, V., « Densification de la ville et subdivision des immeubles: passage obligé ou alliance contre-nature? », *Rev. dr. commun.*, 2010, livre 1, pp. 2 à 16

BINON, A et BEELEN, B., « La taxe sur les 'kots' louvanistes est une taxe communale valable », *Le fiscologue*, 2005, livre 976, pp. 6 et 7.

- BORTOLOTTI, A., « Quelques écueils à éviter lors de la rédaction et la publication d'un règlement-taxe », *Le droit communal*, sous la direction de R. Capart, Limal, Anthemis, 2015, pp. 121 à 178.
- BORTOLOTTI, A., « Les notions d'« impôt » & de « rétribution » : commentaire de l'arrêt n° 172/2006 du 22 novembre 2006 de la cour d'arbitrage », *R.G.F.*, 2011, n° 2, pp. 15 à 26.
- BORTOLOTTI, A. et ORBAN, L., « La fiscalité locale : une décennie d'évolutions », *Actualités en droit fiscal. Les effets de la crise bancaire et dix ans de réforme de la procédure*, sous la direction de M. Bourgeois et J.P. Bours, Limal, Anthemis, 2009, pp. 169 à 225.
- Bourtembourg, J., Fortemps, N., Molitor, C. et Belleflamme, F., « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *R.G.C.F.*, 2016, n° 1-2, pp. 53 à 85.
- BOURGEOIS, M., « De l'impôt confiscatoire selon la Cour d'arbitrage », *J.T.*, 2005, n° 6205, pp. 797 à 803.
- DEMEYERE, N. et VAN DE WYGAERT, M., « Taxes assimilées aux impôts sur les revenus », *Manuel de droit fiscal 2015-2016*, Livre 2, sous la direction de A. Tiberghien, Waterloo, Wolters Kluwer, 2016, pp. 967 à 1021.
- DEOM, D. et THIEBAUT, C., « Le point sur la publication des règlements communaux », *Rev. dr. commun.*, 2015, n° 4, pp. 2 à 14.
- DONEA, M.-P., « Le principe de non-rétroactivité de la loi appliqué à la matière fiscale », *R.F.R.L.*, 2013, n° 2, pp. 87 à 104.
- LAES, J.-C., « Fiscalité fédérale, régionale et locale : histoire d'un ménage (fiscal) à trois (Première partie) », *R.F.R.L.*, 2015, n° 1, pp. 5 à 29.
- LOMBAERT, B., « L'article 173 de la Constitution », *Rev. B. dr. Const.*, 2006, liv. 3, pp. 267 à 271.
- LOMBAERT, B., « L'autonomie fiscale des communes : entre l'Etat, la Région et l'Union européenne », *Rev. dr. commun.*, 2006, n° 1, pp. 2 à 19.
- LOMBAERT, B. et BELMESSIERI, M., « Actualité de la gestion du stationnement dépenalisé », *Rev. dr. commun.*, 2013, n° 2, pp. 2 à 19.
- LOMBAERT, B. et NIHOUL, M., « Tous les moyens sont-ils bons pour s'exonérer d'une taxe en matière d'immeubles abandonnés ? Politique fiscale, proportionnalité du taux, preuve de la publication d'un règlement et force majeure exonératoire », *Le droit communal.*, 2003, n° 3, pp. 39 à 58.
- MAGREMANNE, J.-P. et SCHEYVAERTS, A., « Actualités 2014 en matière de taxes provinciales et communales », *Le droit fiscal en Belgique*, Limal, Anthemis, 2015, pp. 385 à 422.
- MAGREMANNE, J.-P. et VAN DE GEJUCHTE, F., « Aperçu des taxes en Région wallonne », *L.R.B.*, 2008, n° 3, pp. 123 à 149.
- NIKOLOVA, B. et EVRARD, O., « Sanction administrative en cas de logement inoccupé », note sous arrêt C.C., 29 juillet 2010, n° 91/2010, *Rev. dr. commun.*, 2011, n° 1, pp. 23 à 29.
- NOPERE, S., « Taxes communales établies en Région de Bruxelles-Capitale sur les emplacements de parking », *Jurim. Pratique*, 2015, n° 1, pp. 173 à 193.

- OSWALD, M. et KESTERMANS, J., « Actualités en matière de jurisprudence fiscale du Conseil d'Etat », *Revue Générale du Contentieux Fiscal*, 2014, n° 5, p. 307.
- PAQUES, M., « Les écotaxes et le droit public », *L'introduction des écotaxes en droit belge*, Bruxelles, Publications des Facultés universitaires Saint-Louis, pp. 71 à 116.
- RÖMER, A., « Le pouvoir des communes en matière fiscale : où s'arrête l'intérêt communal ? », note sous C.E., 12 juin 2012, *R.F.R.L.*, 2013, n° 2, pp. 134 à 140.
- SCHEYVAERTS, A., « De quelques décisions de jurisprudence récentes en matière de taxes sur les emplacements de parking et de taxes sur l'absence d'emplacement de parking », *R.F.R.L.*, 2015, n° 3, pp. 191 à 196.
- SCHEYVAERTS, A. et VERMER, D., « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013, n° 1, pp. 5 à 35.
- SEPULCHRE, V., « Fiscalité et parafiscalité : impôts, taxes, rétributions, amendes pénales et amendes administratives », *Rev. dr. commun.*, 2006, n° 1, pp. 31 à 46.
- SEPULCHRE, V., « Impôt, rétribution et redevance – Conséquences pratiques d'une distinction fondamentale », *R.G.F.*, 2005, n° 3, pp. 14 à 27.
- SEPULCHRE, V., *La fiscalité environnementale en Belgique*, Bruxelles, Larcier, 2009.
- SEPULCHRE, V., « L'imbroglia de la jurisprudence actuelle sur les octrois communaux », *R.G.F.*, 2005, n° 1, pp. 26 à 32.
- SEPULCHRE, V., *Mémento de la fiscalité locale et régionale 2015*, Waterloo, Kluwer, 2016.
- THIEBAUT, C., « Le stationnement en Région de Bruxelles-Capitale », *Amén.*, 2016, n° 3, pp. 169 à 188.
- TRAVERSA, E., « Liberté de circulation et autonomie fiscale locale : la multiplicité des garanties confine-t-elle à l'excès ? Un essai de clarification », *R.F.R.L.*, 2013, n° 3, pp. 195 à 205.
- VALSCHAERTS, M.-C., « Les taxes provinciales et communales », *Guide de droit immobilier*, novembre 2008, pp. 199 à 247.
- VAN DE GEJUCHTE, F., « L'annualité de l'impôt », *R.F.R.L.*, 2013, n° 3, pp. 187 à 194.
- VAN DE VIJVER, A., *Een verkenning van de grondslagen van het Ne Bis in Idem beginsel in het Belgisch belastingrecht*, Bruxelles, Larcier, 2016.
- WILLEMART, E., « Taxes et redevances communales. Les limites constitutionnelles », *Trait d'Union*, 2004, n° 3.