

AVERTISSEMENT : CE DOCUMENT REPREND LA VERSION ADRESSEE AU COMITE DE REDACTION, AVANT RELECTURES ET EDITION
--

FISCALITE COMMUNALE ET PRINCIPE D'EGALITE
Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification

Par

Jean BOURTEMBOURG

Nathalie FORTEMPS

Cédric MOLITOR

François BELLEFLAMME

Avocats associés – Bourtembourg & Co¹

Introduction

1. A l'origine de la présente étude, figure le constat suivant : l'action des communes en matière fiscale donne lieu à un contentieux important. C'est de la Constitution que les communes tiennent leurs compétences fiscales. En vertu de celles-ci, les autorités locales peuvent adopter des règlements-taxes sur base desquels des impositions sont établies. Le contentieux que l'on vient d'évoquer a un double objet. D'une part, il est dirigé directement contre les règlements-taxes communaux. Le contentieux du règlement-taxe relève de la compétence du Conseil d'Etat. D'autre part, le contentieux concerne les impositions elles-mêmes. Le contentieux de la taxe proprement dite relève quant à lui de la compétence des juridictions judiciaires. Même s'ils ont des objets différents, et s'ils relèvent de la compétence d'ordres juridictionnels distincts, ces deux contentieux présentent un trait commun : ils se fondent bien souvent sur des moyens, invoqués par les parties requérantes ou demanderesses, voire soulevés d'office par le juge, tendant à mettre en cause la légalité des règlements-taxes dont application, au regard des principes d'égalité et de non discrimination, consacrés par les articles 10 et 11 de la Constitution.

¹ Les auteurs pratiquent abondamment le contentieux de la fiscalité locale et, ils tiennent à avertir le lecteur à cet égard, presque toujours du côté des collectivités locales. Cependant, ils se sont employés à faire preuve d'objectivité, à vérifier leurs *a priori* et à mettre en perspective la jurisprudence dont ils avaient déjà connaissance.

La portée de ces principes, telle que définie dans la jurisprudence tant de la Cour constitutionnelle que de la Cour de cassation et du Conseil d'Etat, est bien connue. En vertu de cette définition, lorsqu'est soulevée devant un juge la question de la conformité de normes à portée générale - de nature législative ou réglementaire – aux principes d'égalité et de non discrimination, les débats portent, pour l'essentiel, sur l'existence d'une justification objective et raisonnable du traitement différentiel établi par la disposition en cause. Dans ce cadre, la détermination du but de la norme examinée revêt une importance particulière.

Lorsqu'il concerne les règlements-taxes communaux, le contentieux fondé sur les articles 10 et 11 de la Constitution présente certaines spécificités, tenant essentiellement à la manière dont les compétences fiscales des communes sont définies et doivent être appréhendées, et à la nature réglementaire des normes établissant les impôts communaux.

2. L'objet de la présente contribution est d'examiner la manière avec laquelle, dans un contexte contentieux, est exercé le contrôle de conformité des règlements-taxes communaux aux principes d'égalité et de non discrimination. L'exposé suit le plan suivant.

Dans un premier temps, il s'agit de déterminer ce qui, à la suite de l'adoption par une commune d'un règlement-taxe, lequel consacre nécessairement une série d'options, est susceptible de devoir être justifié par les autorités communales (Chapitre 1^{er}). Dans cette première partie, outre un rappel du contenu et de la portée du principe constitutionnel de l'autonomie fiscale des communes, nous examinons la question de savoir si et dans quelle mesure le choix d'un fait générateur particulier doit être justifié.

Dans un second temps, et après avoir déterminé ce qui, parmi les dispositions d'un règlement-taxe, est susceptible de devoir être justifié, nous nous attachons à décrire la manière d'apporter cette justification. L'objet de cette deuxième partie est de préciser où et comment ces éléments de justification, qui tiennent essentiellement au but poursuivi par la disposition contrôlée, peuvent être déterminés (Chapitre 2). Il s'agit notamment de répondre à la question de savoir si ce but doit être recherché exclusivement dans le préambule d'un règlement-taxe ou dans le dossier administratif constitué à l'occasion de l'élaboration de celui-ci, ou si ce but, et de manière plus générale les éléments de justification d'un traitement différentiel établi par un règlement-taxe, peut être déduit de la nature de cette différence de traitement, ou du contexte du règlement.

Dans une troisième partie, nous nous attachons à la portée, ou aux conséquences, que le juge est susceptible d'attribuer à l'existence de différences de traitement injustifiées établies par un règlement-taxe, qu'il aura préalablement constatées (Chapitre 3). Dans cette troisième partie, deux aspects sont, en particulier, examinés. Il s'agit de déterminer si le principe d'égalité se voit reconnaître un caractère d'ordre public. Par ailleurs, nous tentons de déterminer dans quelle mesure l'ensemble d'un règlement-taxe peut être entaché par une différenciation injustifiée établie par l'une de ses dispositions.

3. La méthode suivie est en quelque sorte celle d'un examen de jurisprudence. La réflexion se fonde en effet sur une lecture que nous avons voulu attentive – et qui, au regard de l'abondance de la matière disponible, ne saurait être considérée comme exhaustive – de la jurisprudence récente du Conseil d'Etat, de la Cour de cassation et, mais dans une moindre

mesure, parce qu'elle est moins accessible, la jurisprudence des juridictions judiciaires de fond.

Chapitre 1^{er}. – Les compétences fiscales des communes

4. Consacrée par la Constitution, l'autonomie fiscale des communes leur permet d'adopter des règlements-taxa et, en percevant les impositions ainsi prévues, d'alimenter leur budget. Même s'il s'agit d'une autonomie qui n'est pas illimitée, puisqu'encadrée, notamment, par le législateur et l'action des autorités de tutelle, la compétence ainsi dévolue aux communes, leur permet de mener une véritable politique en la matière. Lorsqu'elle adopte un règlement-taxa, une commune fait une série de choix, relatifs par exemple au fait générateur ou encore au taux de la taxe qu'elle instaure. Ces choix sont au cœur de la présente étude. En effet, dès lors que les options prises par une commune en matière fiscale sont confrontées aux principes d'égalité et de non-discrimination, celles-ci peuvent être amenées à devoir être justifiées. Dans ce premier chapitre, nous commençons par rappeler le contenu et la portée du principe constitutionnel de l'autonomie fiscale communale (Section 1^{ère}). Nous tentons ensuite de déterminer dans quelle mesure les options prises lors de l'adoption par une commune d'un règlement-taxa sont susceptibles de devoir être justifiées (Section 2).

Section 1^{ère}. – L'autonomie fiscale communale

§ 1^{er}. – Les fondements

5. Le contenu et la portée de l'autonomie communale en matière fiscale doivent être rappelés.

L'autonomie fiscale des communes est consacrée par la Constitution. Les articles 41 et 62 de la Constitution confient aux communes le soin de régler, à l'intervention des conseils communaux, « tout ce qui relève de l'intérêt communal ». D'autre part, l'article 170, § 4 de la Constitution prévoit ce qui suit :

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

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

Les trois dispositions constitutionnelles précitées constituent le fondement du pouvoir des communes de lever des impôts, et ce afin de pourvoir aux intérêts communaux dont elles ont la charge.

§2. – Le but de l'impôt communal

6. L'objectif d'un impôt est avant tout financier. En établissant, par la voie réglementaire, le principe d'un impôt, puis en établissant, généralement par voie de rôle, une taxation à charge de l'ensemble des redevables concernés, les autorités communales tendent, principalement, à alimenter le budget communal par des recettes fiscales.

Ceci étant, il est admis que les communes poursuivent des politiques fiscales en assignant aux taxations qu'elles prévoient des objectifs accessoires non financiers². En d'autres termes, les communes peuvent utiliser leur pouvoir fiscal en vue de poursuivre des objectifs d'incitation ou de dissuasion. En principe, l'objectif autre que financier doit rester accessoire. L'impôt établi par une commune doit avant tout répondre aux nécessités financières de la commune, même si le contrôle juridictionnel exercé sur cet aspect des choses est marginal.

En poursuivant par la voie fiscale des objectifs d'incitation ou de dissuasion, les communes doivent respecter les limites de leurs propres compétences, et ne peuvent s'emparer ou régler des matières qui relèvent de la compétence d'autres niveaux de pouvoir. Pour illustrer le propos, on peut se référer à un arrêt du Conseil d'Etat du 24 décembre 2013³, qui a annulé un règlement communal établissant une taxe s'appliquant spécifiquement en raison de l'existence d'une infraction. En l'occurrence, le règlement-taxé contesté prévoyait l'application d'un taux spécifique, correspondant au double du taux de base, pour les exploitants « ne se conformant pas à toutes les réglementations en vigueur ». Cet arrêt souligne le rapport étroit entre une telle taxe et la législation qui établit cette infraction, le fait générateur de la taxe, ou son tarif s'identifiant avec l'infraction. Le Conseil d'Etat considère que les communes ne peuvent pas, par le biais de leur pouvoir fiscal, assortir une infraction prévue par le législateur compétent de conséquences pécuniaires qui s'ajoutent aux sanctions prévues par ce législateur⁴. Cette jurisprudence n'affecte pas le principe, également consacré par la jurisprudence du Conseil d'Etat, selon lequel aucune disposition constitutionnelle ou législative ne requiert l'existence d'un lien entre une taxe communale et les compétences matérielles des communes⁵. L'idée ainsi exprimée est la suivante. Lorsqu'en vue d'alimenter son budget, elle établit une taxe, une commune doit, pour commencer, faire le choix de la

² En ce sens, et parmi de nombreux arrêts, voy. notamment C.E., 13 décembre 2012, *Ville de Mouscron*, n°221.752; 8 mars 2010, *S.A. Mediapub*, n°201.856; 23 décembre 2002, *Asbl Espace P et consorts*, n°114.109. Voy. également Civ. Bruxelles, 20 avril 2012, *F.J.F.*, 2013, liv. 1, 100.

³ C.E., 24 décembre 2013, *Spri Mekar et autres*, n°225.950.

⁴ Dans le même sens, voy. également C.E., 12 juin 2012, *Asbl Syndicat national des propriétaires*, n° 219.721. Cet arrêt annule un règlement établissant une taxe sur les immeubles subdivisés en logements multiples non conformes à la législation urbanistique, au motif qu'une taxe qui frappe exclusivement des infractions qui ressortissent déjà à la matière de l'urbanisme et de l'aménagement du territoire quant à la subdivision des immeubles en plusieurs logements constitue une forme d'amende administrative qui vient s'ajouter aux sanctions, notamment pénales, prévues par la loi sur l'urbanisme et empiète ainsi manifestement sur une matière qui ressortit aux attributions de la Région » ; dans la jurisprudence judiciaire, Civ. Bruxelles, 20 avril 2012, *F.J.F.*, 2013, liv. 1, 100, qui a jugé illégal un règlement instaurant une taxe d'un montant quadruplé par rapport au taux de base pour les « surfaces de bureaux lorsque ceux-ci n'ont pas été autorisés par un permis d'urbanisme », au motif qu'une telle taxe, qui « s'apparente à une sanction pour une infraction d'urbanisme » empiète sur la compétence régionale en la matière.

⁵ Notamment, C.E., 23 décembre 2002, *Asbl Espace P et autres*, n° 114.119. L'arrêt Mekar réaffirme d'ailleurs expressément l'idée de l'absence de lien obligatoire entre une taxe communale et les compétences matérielles des communes.

situation ou de l'élément visés par la taxe – en d'autres termes, de son fait générateur -. Dans ce choix, la commune n'est pas limitée aux situations ou éléments qui présentent un lien direct avec ses compétences matérielles⁶. Ainsi, par exemple, alors que les communes ne disposent pas de compétences leur permettant de réglementer⁷ les matières culturelles ou sportives, il est tout à fait envisageable qu'une taxe communale soit établie sur les infrastructures culturelles ou sportives situées sur le territoire de la commune. Lorsqu'un but accessoire est poursuivi, la compétence fiscale des communes est en quelque sorte instrumentalisée, ce qui ne peut, logiquement, se faire qu'au profit des compétences attribuées aux communes. Il se conçoit parfaitement que les communes ne puissent pas, par le biais de leur compétence fiscale, s'emparer et régler des matières qui relèvent de manière exclusive de la compétence d'autres collectivités publiques.

§ 3. – Le contenu du règlement-taxe communal

7. Comme l'a rappelé à de multiples reprises le Conseil d'Etat, il appartient à l'autorité communale, qui détient son pouvoir de taxation directement de la Constitution, de déterminer l'assiette, les bases, les redevables et les taux des impositions dont elle apprécie la nécessité au regard des besoins auxquels elle estime devoir pourvoir, sous la réserve imposée par l'article 170, § 4, de la Constitution, soit la compétence du législateur d'interdire aux communes de lever certains impôts, et sous le contrôle de l'autorité de tutelle, qui peut vérifier que l'établissement d'un impôt par une commune ne viole pas la loi ou ne blesse pas l'intérêt général⁸. Dans les limites établies par loi – en l'occurrence par le décret ou l'ordonnance⁹ -, les règlements-taxes communaux fixent également les règles relatives à l'établissement et au recouvrement des impôts. Les communes peuvent enfin prévoir, par le biais de dispositions exonératoires, des modérations ou des exemptions¹⁰ aux taxes qu'elles instaurent.

⁶ On sait qu'il n'existe pas de liste des matières relevant de la compétence des communes. Celles-ci peuvent s'occuper de tout ce qui, à leur estime, relève de l'intérêt communal, et ce pour autant que le constituant ou un législateur n'ait pas confié cette compétence à une autre autorité.

⁷ On peut certes envisager qu'une commune soutienne, notamment par le biais de subventions, le développement d'activités sportives sur son territoire, mais il s'agit d'un mode d'intervention différent.

⁸ C.E., 18 octobre 1979, *Etablissement Canivet*, n°19.853; 28 octobre 2008, *S.A. Mobistar*, n°187.40 ; 20 octobre 2011, *S.A. Mediapub*, n°215.930.

⁹ Les questions relatives à l'établissement et au recouvrement des taxes communales relèvent de la compétence des régions en matière de composition, d'organisation, de compétence et de fonctionnement des institutions communales (art. 6, § 1^{er}, VIII, 1^o de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles. Antérieurement, ces questions étaient réglées par la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales. Elles le sont maintenant par des dispositions régionales : en Région wallonne, voy. les articles L3321-1 à L3321-12 du Code de la démocratie locale et de la décentralisation ; en Région de Bruxelles-Capitale, voy. l'ordonnance du 3 avril 2014 relative à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes communales ; enfin en Région flamande, voy. le décret du 30 mai 2008 relatif à l'établissement, au recouvrement et à la procédure contentieuse des taxes provinciales et communales.

¹⁰ L'exemption est l'« acte par lequel une autorité affranchit un sujet de droit (justiciable, contribuable), d'une obligation qui lui incomberait normalement ou le soustrait au régime ordinaire qui lui serait applicable ». L'exemption consiste dans le « dégrèvement partiel d'impôt accordé au contribuable à titre gracieux » (E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 234, citant G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, 6^e éd., Paris, P.U.F., 1996, pp. 344 et 543). Le terme d'exonération englobe usuellement l'exemption et la modération. Sur la notion d'exonération, voy. également C.C., alors C.A., n° 18/89 du 5 juillet 1989, 4.B.2.E.

Les notions d'assiette, de base et de taux d'imposition doivent être précisées. Les expressions « assiette de l'impôt »¹¹ et « fait générateur » sont synonymes. Elles visent la situation ou le fait qui donne lieu à la déduction de l'impôt. Dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, le fait ou la situation entraînant la déduction de l'impôt sont également qualifiés de base imposable¹². Ainsi par exemple, pour ce qui concerne une taxe sur la force motrice qui serait due pour les moteurs utilisés par le contribuable pour l'exploitation de son établissement et de ses annexes, c'est bien l'utilisation desdits moteurs qui constitue le fait générateur. Pour prendre l'exemple d'une taxe communale sur les terrains non bâtis ou sur les immeubles abandonnés, c'est l'existence, qui doit généralement être constatée de la manière prévue par le règlement-taxe, d'un terrain non bâti ou d'un immeuble abandonné, au sens dudit règlement, qui constitue le fait générateur.

La base de l'impôt, ou plus exactement la base d'imposition, constitue le chiffre ou la valeur à partir desquels, par application du taux de la taxe, le montant de l'impôt est calculé. Pour reprendre l'exemple de la taxe sur la force motrice, il est généralement prévu que la base imposable correspond à la puissance du moteur utilisé, telle que cette puissance est définie ou précisée par le règlement-taxe. Pour une taxe sur les immeubles abandonnés, cela peut être la longueur de façade. Pour une taxe frappant les terrains non bâtis, cela peut être sa superficie, ou encore la longueur du terrain calculée à front de voirie.

Quant au taux, il s'agit du tarif dont l'application à la base permet le calcul de l'impôt. En fonction de la manière dont la base est définie, le taux peut correspondre soit à un chiffre, soit à un pourcentage.

§ 4. – Les limites à l'autonomie communale des communes

8. Il existe des limites à l'autonomie des communes en matière fiscale. Elles sont au nombre de trois. Ces limites sont d'ordre territorial, liées aux interdictions prévues par la loi, ou encore aux possibilités d'intervention de l'autorité de tutelle.

A. - Les limites territoriales

9. Les communes ne peuvent exercer leurs compétences, et notamment en matière fiscale, que sur leur territoire. Le pouvoir fiscal d'une commune « se limite aux personnes et aux choses qui se trouvent sur son territoire et aux professions, industries ou commerces qui s'y exercent »¹³. La commune peut donc imposer toutes les personnes qui habitent sur son territoire, et toutes celles qui y ont des intérêts, sur la base des situations qui s'y présentent ou des opérations qui y ont lieu¹⁴. Un lien direct doit ainsi nécessairement exister entre la taxe

¹¹ Il s'agit généralement de l'expression employée dans les arrêts de la Cour de cassation. Dans ses très intéressantes conclusions précédant l'arrêt de la Cour de cassation du 14 mars 2008 (1^{ère} ch., F.07.0067.F), M. l'Avocat général A. Henkes se réfère également, pour désigner le fait générateur, au « fait matériel imposable ».

¹² Voy. notamment C.C., n° 86/2000 du 5 juillet 2000.

¹³ Voy. notamment Cass., 27 février 1911, *Pas.*, I, p.145 ; C.E., 9 janvier 1990, *Commune de Neerpelt*, n°33.727, cité par B. LOMBAERT, « L'autonomie fiscale des communes : entre l'Etat, la Région et l'Union européenne », *Rev. dr. commun.*, 2006/1, p.8.

¹⁴ Comme le rappelle la Cour d'appel de Bruxelles dans un arrêt du 21 juin 2001, *F.J.F.*, 2002, liv. 1, 78. Cet arrêt a jugé illégale l'application de la taxe sur la force motrice à un contribuable par le seul fait qu'il a participé

communale et le territoire de la commune. Comme a pu le préciser la jurisprudence du Conseil d'Etat, ce lien peut être soit personnel soit réel. Il s'agit « d'un lien personnel si le redevable est domicilié ou réside sur le territoire de la commune concernée, et d'un lien réel si le fait taxable est localisé sur le territoire de la commune »¹⁵.

B. – Les interdictions prévues par la loi

10. L'article 170, § 4 de la Constitution précise, en son alinéa 2, que la loi détermine, par rapport aux taxes établies par le conseil communal, « les exceptions dont la nécessité est démontrée ».

Le législateur peut donc prévoir des exceptions au pouvoir fiscal des communes. Est ainsi visé le législateur fédéral. Selon une jurisprudence traditionnelle de la Cour constitutionnelle, la possibilité de limiter le pouvoir fiscal des communes, prévue par l'article 170, § 4, alinéa 2 de la Constitution, relève de la compétence de l'autorité fédérale¹⁶. Ceci étant, sur base de l'article 10 de la loi spéciale de réformes institutionnelles du 8 août 1980, qui consacre le principe des compétences implicites, les législateurs des communautés et des régions peuvent intervenir dans des matières qui ne relèvent pas de leurs compétences, dans la mesure où les dispositions ainsi adoptées sont nécessaires à l'exercice des compétences qui leur sont spécifiquement attribuées. A plusieurs reprises, la Cour constitutionnelle a jugé que même si ce faisant, il portait atteinte à une compétence réservée au législateur fédéral par l'article 170, § 4, alinéa 2 de la Constitution, un législateur régional pouvait adopter une mesure ayant pour effet d'ôter la possibilité aux communes de lever une taxe particulière en se fondant sur l'article 10 de la loi spéciale du 8 août 1980, et pour autant que les conditions d'application de cette disposition soient réunies. « Il est requis, à cette fin, que la réglementation adoptée soit nécessaire à l'exercice des compétences de la régions, que la matière se prête à un régime différencié et que l'incidence des dispositions en cause sur cette matière ne soit que marginale »¹⁷. Dans un arrêt n° 89/2019 du 29 juillet 2010, la Cour constitutionnelle a jugé que l'ordonnance bruxelloise qui ôtait aux communes la possibilité d'établir une taxe pour l'occupation d'un emplacement de stationnement de voirie constituait une mesure nécessaire à l'exercice de la compétence régionale en matière de gestion de la voirie et que l'incidence de la mesure sur la compétence fédérale, compte tenu du dispositif mis en place, n'était que marginale. La limitation ainsi apportée à l'autonomie fiscale communale a été validée sur la base de l'article 10 de la loi spéciale du 10 août 1980. Par contre, dans un arrêt n° 105/2015 du 16 juillet 2015, la Cour a considéré que l'atteinte portée à la compétence fiscale communale par le législateur wallon, ayant consisté en la suppression, en Région wallonne, du pouvoir des communes de maintenir ou d'instaurer une taxe sur les mâts, antennes ou pylônes affectés à la réalisation d'une opération mobile de télécommunications¹⁸, n'apparaissait pas nécessaire à l'exercice d'une compétence régionale.

à un grand chantier d'infrastructure mené sur les territoires de plusieurs communes sans qu'il soit établi que la société redevable de la taxe ait participé effectivement aux travaux de la section du tronçon situé sur le territoire de la commune pendant la période imposable.

¹⁵ C.E., 20 janvier 2009, *S.A. Mobistar*, n°189.664, et 21 janvier 2009, *S.A. Mobistar*, n°189.762.

¹⁶ Voy. notamment C.C., 25 mars 2003, n°35/2003 ; C.C., n° 89/2010 du 22 juillet 2010 ; C.C., n° 105/2015 du 16 juillet 2015.

¹⁷ C.C., n° 105/2015 du 16 juillet 2015, B.9.2.

¹⁸ Cette interdiction était le pendant de l'instauration d'une taxe régionale ayant le même objet, dont le bénéfice devait revenir pour l'essentiel aux communes, et qui allait donc remplacer les taxes communales sur les

Le législateur fédéral – et le cas échéant, aux conditions qui viennent d’être rappelées, les législateurs régionaux et communautaires - peut donc intervenir pour limiter la compétence des communes en matière fiscale, en interdisant l’adoption de telle ou telle taxe. La liste des dispositions adoptées par le législateur fédéral sur base de l’article 170, § 4, alinéa 2 est relativement longue¹⁹. Ces dispositions interdisent généralement l’instauration d’une taxe particulière, en visant telle situation ou tel fait générateur précis. D’autres dispositions instaurent une limitation d’ordre général à l’autonomie fiscale des communes. On peut citer à ce propos l’article 464 du CIR 1992. Selon cette disposition, il est interdit aux communes d’établir « des centimes additionnels à l’impôt des personnes physiques²⁰, à l’impôt des sociétés, à l’impôt des personnes morales, à l’impôt des non résidents, ou des taxes similaires sur la base ou sur le montant de ces impôts, sauf toutefois en ce qui concerne le précompte immobilier ».

L’interdiction fondée sur l’article 170, § 4, alinéa 2 de la Constitution est généralement formulée de manière expresse. Elle peut aussi être implicite. Tel est le cas de l’ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 22 janvier 2009 portant organisation de la politique de stationnement et création de l’agence du stationnement de la Région de Bruxelles-Capitale. Cette ordonnance met en place un système ayant pour objet de régler de manière globale et générale la question du stationnement sur l’ensemble du territoire de la Région, notamment par le biais d’un système de redevances proposées aux automobilistes pour l’utilisation des places de stationnement, rendant impossible pour les communes de maintenir un système de taxe de stationnement²¹.

C. – Le contrôle des autorités de tutelle

11. Dès lors qu’il est question de l’établissement d’une taxe par une commune, par le biais de l’adoption d’un règlement-taxe, il faut avoir égard à l’intervention de l’autorité de tutelle. La tutelle sur les pouvoirs locaux est exercée par les autorités régionales. En Région de Bruxelles-Capitale²², de même qu’en Région flamande²³, les règlements du conseil communal en matière fiscale sont soumis à la tutelle générale d’annulation. En Région wallonne, en application de l’article L 2131-1, § 1^{er}, du CWADEL, l’adoption par une commune d’un règlement-taxe est soumise à la tutelle d’approbation²⁴. Cela signifie qu’un règlement-taxe adopté par un conseil communal ne peut produire d’effets qu’à la condition qu’il ait été préalablement approuvé par l’autorité de tutelle. L’intervention des autorités de tutelle à

« antennes GSM » qui, selon les travaux préparatoires, donnaient lieu à un contentieux important « qui n’est pas favorable aux finances communales » (B.10.2).

¹⁹ Voy. TIBERGHIE, *Manuel de droit fiscal 2011-2012*, Waterloo, Kluwer, 2012, pp. 1488-1494, n° 7011.

²⁰ Cette disposition ne peut être lue indépendamment des articles 465 à 470 du CIR 1992, qui permettent aux communes d’établir une taxe additionnelle à l’impôt des personnes physiques.

²¹ Voy. C.C., n°89/2010 du 29 juillet 2010, B.9 : « Compte tenu du système mis en place par l’ordonnance attaquée, les communes ne disposent plus de la possibilité de lever une taxe pour l’occupation d’un emplacement de stationnement de voirie ». C’est ce même arrêt qui considère que la Région de Bruxelles-Capitale pouvait, au titre des pouvoirs implicites, limiter par ordonnance l’autonomie communale en matière fiscale, en exerçant ainsi la compétence attribuée au législateur fédéral par l’article 170, § 4, al. 2 de la Constitution.

²² Voy. l’ordonnance du 14 mai 1998 relative à la tutelle administrative sur les communes de la Région de Bruxelles-Capitales, spécialement ses articles 9 à 13.

²³ Articles 248 à 260 du Gemeentedecreet du 15 juillet 2005.

²⁴ Sauf en ce qui concerne les taxes additionnelles à l’impôt des personnes physiques et les centimes additionnels au précompte immobilier (art. L3122-2 et L3131-1, § 1^{er}, 3° du CWADEL).

l'égard des actes des autorités communales est conçue de manière à empêcher qu'à l'occasion de l'adoption de ces actes, la loi ne soit violée ou l'intérêt général blessé. Dans le cadre et en vue de l'exercice de son pouvoir de tutelle, la Région wallonne, à l'intervention du Ministre des Pouvoirs locaux, éditte chaque année une circulaire relative à l'élaboration des budgets des communes. Ainsi, pour les trois dernières années, on peut se référer à la circulaire du 23 juillet 2013 relative à l'élaboration des budgets des communes et des cpas de la Région wallonne, à l'exception des communes et des cpas relevant des communes de la Communauté germanophone pour l'année 2014²⁵, à la circulaire du 25 septembre 2014 relative à l'élaboration des budgets des communes et des cpas de la Région wallonne, à l'exception des communes et des cpas relevant des communes de la Communauté germanophone, pour l'année 2015²⁶, et enfin à la circulaire du 16 juillet 2015 relative à l'élaboration des budgets des communes de la Région wallonne à l'exception des communes de la Communauté germanophone pour l'année 2016²⁷. Ces circulaires contiennent une nomenclature des taxes communales dont la Région wallonne considère que leur adoption et leur établissement sont conformes à l'intérêt général, avec généralement, pour chacune des taxes reprises dans cette nomenclature, des indications relatives aux modalités de leur établissement et à leur taux.

Même si le principe de la tutelle sur les actes des pouvoirs locaux est consacré par la Constitution (article 162, alinéa 2, 6°), l'exercice du pouvoir de tutelle ne peut avoir pour conséquence de mettre à mal, de réduire ou d'annihiler l'autonomie communale, notamment en matière fiscale. Comme on l'a vu ci-dessus, c'est au législateur, et uniquement à lui, qu'il appartient de fixer des règles à portée générale limitant l'autonomie communale en matière fiscale. Le principe de l'adoption par l'autorité de tutelle, et en l'occurrence le membre du Gouvernement wallon en charge des Pouvoirs locaux, de directives prenant la forme de circulaires, adressées aux communes, ayant notamment pour objet de reprendre la liste des taxes dont l'adoption ne devrait en principe pas poser de difficultés à l'occasion de l'exercice du contrôle de tutelle, n'est en soi pas critiquable. Cependant, les pouvoirs dévolus à l'autorité de tutelle ne lui permettent pas de concevoir et d'appliquer les directives comme de véritables règlements²⁸. Ceci implique que l'autorité de tutelle ne peut, notamment, refuser d'approuver un règlement-taxé adopté par une commune, uniquement au motif que cette taxe n'est pas reprise dans la nomenclature figurant dans les circulaires budgétaires qu'elle a adoptées ou, s'il s'agit d'une taxe figurant dans cette nomenclature, si les modalités d'application de celle-ci ne correspondent pas à ce que prévoit cette circulaire. L'autorité de tutelle ne peut, en invoquant l'intérêt général, sanctionner la décision d'une commune en matière fiscale *« sans indiquer concrètement, dans chaque cas d'espèce et après une appréciation individuelle, les motifs spécifiques qui justifient »* sa décision. L'*« intervention de l'autorité de tutelle ne peut conduire à un automatisme dans l'application des normes (prévues par les circulaires) à des situations individuelles car la compétence de cette autorité est conçue de manière à ne la faire intervenir que chaque fois qu'elle est saisie d'une décision communale isolée »*²⁹.

On relève à cet égard que dans la circulaire précitée du 23 juillet 2013, était mentionné ce qui suit :

²⁵ *Moniteur belge*, 16 septembre 2013

²⁶ *Moniteur belge*, 15 octobre 2014 (Ed. 2).

²⁷ *Moniteur belge*, 3 août 2015.

²⁸ B. LOMBAERT, *op. cit.*, p.13, et les références citées.

²⁹ C.E., 24 mai 2002, *Ville de Huy*, n°106.994.

« Dans le cadre de la paix fiscale, (on) rappelle que, sauf cas spécifique approuvé par le Gouvernement wallon :

- les taxes non reprises dans la nomenclature ci-annexée ne peuvent être instaurées ;*
- les taxes en vigueur au 1^{er} janvier 1998 non reprises dans la nomenclature ci-annexée peuvent être reconduites. Leurs taux ne peuvent cependant pas faire l'objet d'une quelconque majoration ou indexation ;*
- les taux en vigueur au 1^{er} janvier 1998 supérieurs aux maxima recommandés repris dans la nomenclature ci-annexée ne peuvent faire l'objet d'une quelconque majoration ou indexation ».*

La position adoptée, sur ce point, dans les circulaires précitées des 25 septembre 2014 et 16 juillet 2015, est quelque peu différente, et paraît d'ailleurs plus respectueuse de l'autonomie communale. Ces circulaires mentionnent ce qui suit :

« (A) l'exception des taxes additionnelles à l'impôt des personnes physiques et aux centimes additionnels au précompte immobilier - qui sont soumises depuis le 20 janvier 2008 à la tutelle générale avec transmission obligatoire -, les règlements relatifs aux impositions communales sont soumis à la tutelle d'approbation.

Afin de préserver le principe d'autonomie communale garanti par la Constitution, il appartient à l'autorité de tutelle d'effectuer un examen concret et individualisé des circonstances de l'espèce, lorsqu'elle est amenée à apprécier les motifs justifiant l'adoption d'un nouveau règlement-taxe aux yeux d'un conseil communal. Dès lors, les communes sont invitées, lors de la communication de tout règlement-taxe qui ne rencontrerait pas ces recommandations, à exposer, de manière tout à fait circonstanciée, les raisons pour lesquelles il y aurait lieu de considérer, selon elles, que le règlement-taxe en question est nécessaire, tout en ne violant pas l'intérêt général ».

En invoquant le principe constitutionnel de l'autonomie communale, le Conseil d'Etat exerce un contrôle strict à l'égard des arrêtés de non-approbation adoptés par l'autorité de tutelle. Le Conseil d'Etat considère qu'il lui appartient de vérifier si les motifs figurant dans la décision résultent bien d'un examen concret des circonstances de l'espèce et ressortent du dossier administratif. Ce contrôle du juge administratif ne se limite pas à celui de l'erreur manifeste d'appréciation, mais comprend aussi la vérification de l'exactitude, de la pertinence et de l'admissibilité en droit des motifs avancés par l'autorité de tutelle pour porter atteinte à l'autonomie communale. En outre, l'*« autonomie communale étant de principe, il appartient à l'autorité de tutelle d'établir, lorsqu'elle refuse son approbation, que la délibération litigieuse viole la légalité ou blesse l'intérêt régional ou général »*, étant entendu que ce n'est pas *« à l'autorité communale d'établir la conformité de sa décision à l'intérêt régional ou général »*³⁰.

Section 2. – La justification des options prises par les communes en matière fiscale

³⁰ C.E., 11 septembre 2009, *Ville de Hotton*, n°195.978.

§ 1^{er}. – L’instauration de l’impôt

12. Lorsqu’elle instaure, par le biais d’un règlement adopté par le conseil communal, une taxe, une commune doit, nécessairement, procéder à une série de choix. Le premier choix ainsi fait est celui d’instaurer une (nouvelle) taxe. Les autres choix tiennent à la technique fiscale proprement dite, et ont pour objet la désignation du fait générateur de la taxe instaurée, de son ou de ses redevable(s), de la base d’imposition, du taux de la taxe, et enfin des éventuelles exonérations.

Si l’on a égard aux critiques dont un règlement-taxa communal est susceptible de faire l’objet dans un contexte contentieux, il faut déterminer dans quelle mesure les choix ainsi faits à l’occasion de l’adoption d’un tel règlement sont susceptibles de devoir être justifiés. Outre les critiques fondées sur une violation par un règlement-taxa d’une interdiction légale de prévoir une imposition au niveau communal - l’exemple de l’article 464, 1^o du CIR 1992 a été cité ci-dessus -, on entrevoit deux grands types de moyens susceptibles d’être invoqués à l’encontre d’un tel règlement, à l’appui d’une demande en annulation dont serait saisi le Conseil d’Etat ou afin d’obtenir l’écartement de l’application de ce règlement sur base de l’article 159 de la Constitution, qui justifient ainsi l’annulation d’une cotisation litigieuse par les juridictions judiciaires.

Soit les critiques sont adressées directement aux options prises par le conseil communal, et tendent à remettre en cause l’appréciation faite à l’occasion de la désignation du fait générateur, du redevable, de la base imposable ou du taux de la taxe. Juridiquement, de tels moyens sont généralement fondés sur la violation de l’obligation qui s’impose à tout acte administratif, fût-il réglementaire, de reposer sur des motifs de fait et de droit pertinents et admissibles³¹, ou pris de la violation de principes généraux, comme le principe de proportionnalité, de la violation de certaines libertés fondamentales, comme la liberté de commerce et d’industrie, et de l’erreur d’appréciation. Compte tenu de ce que l’autonomie communale en matière fiscale est un principe consacré par la Constitution, et de ce que dans la détermination des éléments constitutifs d’un impôt, la commune bénéficie d’une large marge d’appréciation, elle dispose à cet égard d’un pouvoir qui peut être qualifié de discrétionnaire. Le contrôle des juridictions ne peut dès lors être, à cet égard, que marginal. Les choix faits par le conseil communal à l’occasion de l’adoption d’un règlement-taxa, qui doivent certes respecter les balises fixées par ailleurs par la loi, relèvent essentiellement, sinon exclusivement, de l’opportunité. Ils ne sont dès lors susceptibles d’être sanctionnés que si l’on constate une erreur manifeste d’appréciation dans le chef de l’auteur du règlement, ou une disproportion manifeste dans les dispositions de celui-ci.

Soit, d’une manière qui est maintenant devenue classique, les critiques s’adressent aux différences de traitement prévues par le règlement-taxa en cause. Elles se fondent alors sur une violation des principes d’égalité et de non discrimination, consacrés par les articles 10 et 11 de la Constitution. Selon une définition devenue classique, et comme cela sera plus amplement développé ci-après, les principes d’égalité et de non discrimination - ainsi que le principe de l’égalité devant l’impôt - n’excluent pas qu’une distinction soit faite entre des catégories de personnes, pour autant que le critère de distinction soit susceptible d’une justification objective et raisonnable, dont l’existence s’apprécie par rapport au but et aux effets de la mesure prise ou de l’impôt instauré, ainsi qu’à une proportionnalité raisonnable

³¹ En ce sens, et pour ce qui concerne un règlement-taxa communal, C.E., 8 mai 2007, *S.A. Cora*, n°170.927.

entre les moyens employés et le but visé³². Face à une telle argumentation, le pouvoir de contrôle des juridictions est plus large, et l'office du juge consiste à vérifier, et ce pour autant que l'argumentation développée par les parties l'y incite, s'il existe ou non une justification objective et raisonnable pour le traitement fiscal différent réservé à diverses catégories de personnes. Pour vérifier s'il existe, ou non, une justification objective et raisonnable à une différence de traitement, le juge doit appliquer le raisonnement, ou la méthodologie suivants³³. Il s'agit tout d'abord d'examiner le but et les effets de la mesure, et en l'occurrence de la mesure fiscale. C'est en effet par rapport à ces deux éléments que l'existence d'une justification objective et raisonnable à la différence de traitement doit être appréciée. Il s'agit sur cette base de déterminer l'existence, ou non, d'un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens utilisés, c'est-à-dire les modalités de la mesure fiscale, et le but poursuivi par cette mesure. Si l'existence d'un tel rapport raisonnable de proportionnalité est établie, il pourra être conclu à « l'existence (d'une) justification objective et raisonnable du traitement différentiel »³⁴.

Les deux types de moyens susceptibles d'être invoqués pour tenter de remettre en cause la légalité d'un règlement-taxé communal constituent des ordres de considérations différents, qui ne se confondent ni ne se chevauchent. Cette précision est importante dès lors que de nombreux plaideurs font valoir - à tort selon nous - la circonstance qu'un règlement-taxé communal est mal motivé, c'est-à-dire que son adoption est justifiée par la situation financière de la commune, ce qui entraînerait qu'il faille considérer que ce règlement-taxé est contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution.

13. A l'instar de tout autre impôt, une taxe communale doit avoir pour objectif principal de prélever les moyens nécessaires pour financer les services assurés par l'autorité. Comme l'a rappelé le Conseil d'Etat³⁵, « le propre de toute taxe est d'apporter des ressources à l'autorité afin de lui permettre d'accomplir ses missions de service public, ce qui suppose qu'elle ne soit pas, ou le moins possible, en déficit ». La mention, dans le préambule d'un règlement-taxé, de « la situation financière de la commune » est bien le motif qui doit en principe être celui pour lequel un tel règlement est adopté, à savoir se procurer des recettes. Selon une jurisprudence constante³⁶, un tel motif suffit « à justifier l'adoption d'une taxation communale destinée normalement à prélever les moyens nécessaires pour financer l'ensemble de ses dépenses et des politiques d'intérêt communal qu'elle entend mener sur son territoire et ne peut en soi être considéré comme arbitraire »³⁷. Dans l'arrêt du 25 septembre 2014 qui vient d'être cité, la Cour d'appel de Bruxelles a jugé que l'argument développé par le redevable d'une taxe contestée, selon lequel le juge « devrait, sans procéder à un examen spécifique, constater d'emblée la violation des principes constitutionnels d'égalité et de non discrimination, pour tout (règlement-taxé) motivé par la situation financière (d'une) commune, au motif erroné qu'un tel but ne justifierait jamais la soumission à une taxe d'une catégorie spécifique de citoyens par rapport à l'ensemble des citoyens de cette commune »,

³² Voy. notamment Cass., 30 novembre 2006, F.050103.F

³³ A cet égard, voy. les conclusions de l'Avocat général HENKES, avant Cass., 30 novembre 2006, F.050103.F, *Pas.*, 2006, n°7, disponibles sur www.cass.be.

³⁴ *Idem*, n° 7.

³⁵ C.E., 23 décembre 2002, *Asbl Espace P et consorts*, n°114.119.

³⁶ Voy. notamment C.E., 10 janvier 2007, *S.A. Belgacom Mobile*, n°166.441 ; Bruxelles (ch. 6F), 10 septembre 2015, 2013/AF/170, inédit ; Liège, 26 juin 2015, 2013/RG/1210, www.juridat.be.

³⁷ Bruxelles, 25 septembre 2014, ch. fisc. 6 FIS, 2011/AR/1128, inédit.

est développé en méconnaissance des principes constitutionnels venant d'être cités, et d'un autre principe constitutionnel, à savoir de l'autonomie fiscale des communes.

Il est ainsi établi que l'état des finances communales, et la nécessité de prélever des recettes destinées à alimenter le budget communal et devant permettre le financement des dépenses et des politiques de la commune, constituent la justification suffisante à l'instauration d'une taxe au niveau communal. En d'autres termes, l'adoption d'un règlement-taxa ne doit pas, en tant que telle, être justifiée autrement que par la situation des finances communales. Par référence à cette situation, est exprimé de manière suffisamment claire le but que poursuit à titre principal, au même titre que tout impôt, l'instauration d'une taxe communale. C'est ici qu'il faut rappeler qu'outre un objectif principal de nature financière, les communes peuvent poursuivre, en adoptant un règlement-taxa, des objectifs accessoires de nature non fiscale. La référence à de tels objectifs, pour autant bien évidemment qu'il existe une corrélation entre ceux-ci et le dispositif prévu par le règlement-taxa, et qu'il s'agisse bien d'objectifs accessoires, est également susceptible de justifier l'adoption d'un règlement-taxa communal.

§ 2. – Le choix du fait générateur

14. Dans le cadre de l'autonomie fiscale dont elles disposent en vertu de l'article 170, § 4 de la Constitution, les communes choisissent librement l'assiette ou le fait générateur, la base, les redevables et le taux des taxes qu'elles instaurent. Ce choix relève d'un pouvoir d'appréciation discrétionnaire, et ce en vertu précisément de la large autonomie reconnue aux autorités communales en la matière. Ceci entraîne que les communes ne doivent pas spécialement justifier les choix qu'elles font, nécessairement, en instaurant une taxe, et que la légalité de ces choix ne pourra qu'assez difficilement être mis en cause. Il faut en effet, pour ce faire, que les personnes qui ont intérêt ou qualité pour contester une taxation ou le règlement qui en établit le principe et en fixe les modalités d'établissement, c'est-à-dire, pour l'essentiel, les redevables des taxes en question, parviennent à établir que les autorités communales soit ont commis une erreur manifeste d'appréciation, soit ont outrepassé leurs compétences en visant une matière qu'elles n'étaient pas autorisées à taxer.

D'un point de vue logique ou méthodologique, le premier choix qui doit être fait par une commune lorsqu'elle établit une taxe est celui du fait générateur, ou encore de l'assiette de l'impôt. Il s'agit ainsi de désigner le fait ou la situation dont la survenance ou l'existence entraîne la déduction de l'impôt. Le choix de la base imposable désigne la réalité chiffrée sur base de laquelle, par application du taux, le montant de l'impôt sera désigné, et la désignation du redevable découle en principe du choix du fait générateur qui a dû être fait dans un premier temps.

Dans des arrêts du 8 février 1989³⁸, le Conseil d'Etat, saisi d'un recours dirigé contre un règlement-taxa communal, et répondant à un argument des parties requérantes qui invoquaient la circonstance que « les règlements antérieurs établissaient des taxes de répartition et non des taxes de quotités, et qu'ils étaient différents de l'acte attaqué quant à la base de taxation, quant à son taux et quant à son produit », a fait valoir « que le choix du procédé fiscal et la détermination des recettes espérées, qui participent du pouvoir

³⁸ C.E., 8 février 1989, *Solvay*, n°31.947 et n° 31.948, *R.A.C.E.*, 1989.

d'appréciation de l'autorité, ne doivent toutefois pas être justifiés par des motifs particuliers, pourvu que l'un et l'autre soient en rapport avec les objectifs exprimés ». Cet enseignement nous paraît garder toute son actualité et sa pertinence. Il en va de même du contenu de l'avis oral donné par l'auditeur du Conseil d'Etat lors de l'audience tenue dans la procédure ayant mené aux arrêts précités, dans lequel la question du choix du fait générateur, et de la justification de ce choix, a été examinée dans les termes suivants :

« Le choix de la matière repose généralement sur un motif d'une extrême simplicité : il y a une matière à taxer, point. Parfois, il est vrai que d'autres préoccupations se superposent : d'esthétique, de moralité publique, d'économie, ... mais je ne connais pas de décision qui fasse de ces préoccupations complémentaires la condition de validité d'une taxe ; je ne crois pas que l'on puisse exiger de l'autorité qu'elle motive son choix, sans mordre en même temps sur le pouvoir d'appréciation discrétionnaire dont elle dispose, pour autant bien entendu que l'on reste dans les limites du raisonnable, (et) pour autant que l'assiette de l'impôt puisse raisonnablement être considérée comme l'indice d'une capacité contributive »³⁹.

Si l'on se réfère au but premier ou principal que toute taxe est censée poursuivre, soit la production de recettes destinées à alimenter le budget de l'autorité en cause, le choix de tel ou tel fait générateur est suffisamment justifié par la circonstance qu'il correspond à une situation ou à un fait dont l'existence est constatée ou est susceptible de l'être sur le territoire de la commune, ce qui permet d'espérer la perception des recettes attendues, pour autant que le fait ou la situation ainsi désigné apparaisse raisonnablement comme l'indice d'une capacité contributive dans le chef du redevable désigné par ailleurs.

15. Il nous paraît ici important d'insister sur ce qui constitue sans doute l'une des spécificités de la fiscalité communale, à savoir l'impérieuse nécessité pour une commune, à l'occasion de l'instauration d'une taxe, de faire des choix lorsqu'elle désigne le fait générateur ou les redevables d'une taxe qu'elle établit. En d'autres termes, il appartient aux autorités communales de *« choisir une matière imposable qui ne se retrouve que chez certains contribuables »*⁴⁰. Il y a lieu à ce propos de renvoyer à un arrêt du Conseil d'Etat du 30 novembre 1994⁴¹, qui a annulé un règlement de la Province du Luxembourg du 21 octobre 1992 *« relatif à la taxe pour les actions provinciales générales et en matière de soins de santé »*. La taxe forfaitaire établie par ce règlement, qui était due *« par tout chef de ménage qui a un domicile légal dans la Province au 1^{er} janvier de l'année d'imposition »*, a été jugée illégale au motif que *« le règlement attaqué n'isole aucune base taxable et frappe indistinctement tous les habitants de la Province inscrits dans le registre de la population »*. L'arrêt en déduit que la taxe en cause *« frappe en réalité directement, quoique de manière déguisée, les revenus des habitants personnes physiques »*⁴², et ce en violation de l'article 464, 1^o du CIR 1992.

³⁹ L'auteur de cet avis ajoutait : « Si la taxe sur 'l'air qu'on respire' imaginée par Michel de Ghelderode nous était déférée, je conclurais à son annulation ».

⁴⁰ B. LOMBAERT, « L'autonomie fiscale des communes : entre l'Etat, la Région et l'Union européenne », *Rev. dr. commun.*, 2006/1-2, p.4, n°5.

⁴¹ C.E., n°50.538 du 30 novembre 1994, *Comblin et Dechambre*.

⁴² B. LOMBAERT, *op. cit.*, p.12, n°21.

Lorsqu'elle établit une taxe dans le cadre de son autonomie fiscale, une commune doit donc faire le choix de telle ou telle matière imposable ou de tel ou tel fait générateur qui ne se retrouve que chez certains contribuables, et non dans le chef de toutes les personnes qui ont un établissement ou qui exercent une activité sur le territoire de la commune. Ceci a une conséquence importante en ce qui concerne le fondement ou la pertinence des critiques qui pourraient être adressées à un règlement-taxé communal, tirées d'une violation des principes d'égalité et de non discrimination. Alors que, comme on vient de le souligner, un règlement-taxé doit nécessairement faire le choix d'une matière imposable ou d'un fait générateur qui ne se retrouve que chez certains contribuables, la différence de traitement qui consiste en ce que certaines personnes sont désignées comme redevables d'une taxe, alors que d'autres ne le sont pas, n'est pas constitutive d'une discrimination. La différence de traitement ainsi établie est en effet susceptible d'être justifiée par référence aux modalités particulières venant d'être rappelées, en vertu desquelles les communes doivent exercer leurs compétences en matière fiscale. Il n'est pas nécessaire de recourir à d'autres types de justification à l'égard d'une telle différence de traitement⁴³. Au demeurant, « une discrimination n'existe que si le règlement fiscal traite de manière différente les catégories de contribuables qui se trouvent dans des situations comparables »⁴⁴. Or, au regard de la situation créée par l'application d'un règlement-taxé, les personnes qui sont désignées par ce règlement comme redevables de la taxe, et les autres, qui ne le sont pas, ne sont pas dans une situation suffisamment comparable.

16. Ceci étant, il y a certaines situations particulières où les communes peuvent quand même être amenées à justifier le choix de tel ou tel fait générateur. Comme on vient de le voir, le traitement fiscal différent des redevables d'une taxe communale d'une part, et de l'ensemble des personnes qui n'ont pas cette qualité d'autre part, qui est l'un des traits constitutifs de la fiscalité communale, ne doit pas être justifié. Ainsi, par exemple, le fait qu'une taxe sur les spectacles soit appliquée aux organisateurs de spectacles ou aux propriétaires, ou encore aux gestionnaires d'une salle de spectacles, et non à l'ensemble des autres personnes établies ou exerçant une activité sur le territoire de la commune, ne doit pas être justifié. Il y a cependant des hypothèses où la différence entre la situation des personnes soumises à l'impôt et celle des personnes qui ne le sont pas, doit pouvoir l'être. On peut ainsi penser à une taxe sur la distribution d'écrits publicitaires qui ne s'appliquerait qu'à la distribution de certains types de ces écrits, les autres n'étant pas taxés. Pour autant que l'on puisse considérer que les deux types de situation sont similaires ou suffisamment comparables, la commune auteur du règlement-taxé peut être amenée, dans un contexte contentieux, à justifier son choix de n'appliquer la taxe qu'à telle catégorie particulière de redevables.

17. Sous cette réserve, le choix de tel ou tel fait générateur ne doit dès lors pas être autrement justifié. On rappelle ici qu'outre les interdictions prévues par la loi, et ce en vertu de l'article 170, § 2, alinéa 2 de la Constitution, les communes ne peuvent faire le choix, pour désigner le fait générateur d'un impôt qu'elles établissent, d'un fait ou d'une situation érigé en infraction par une autre autorité publique dans l'exercice de ses compétences, et

⁴³ Nous ne partageons donc nullement l'opinion émise par A. SCHEYVAERTS et D. VERMER (« *La motivation des règlements-taxes* », *R.F.R.L.*, 2013/1, p. 27), selon laquelle « *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* ».

⁴⁴ R. ANDERSEN et E. WILLEMART, « Les taxes communales et le principe constitutionnel d'égalité. Jurisprudence 2000-2005 », *Rev. dr. commun.*, 2006/1-2, p.21.

susceptible, à ce titre, d'être sanctionné. La jurisprudence, et plus particulièrement celle du Conseil d'Etat, est maintenant très clairement fixée en ce sens que si une taxe communale peut poursuivre, à titre accessoire, un but d'incitation ou de dissuasion, la fiscalité communale ne peut être un instrument de sanction. On peut à cet égard citer un arrêt récent du Conseil d'Etat, du 30 octobre 2014⁴⁵, qui a jugé qu'une « taxe ne peut porter que sur une situation légale (et qu'elle ne peut avoir) ni pour objet ni pour effet d'interdire le maintien de cette situation ». 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 ». Le même arrêt, rendu sur un recours en annulation dirigé contre un règlement communal établissant une taxe sur les installations productrices d'énergie au moyen de sources renouvelables, ajoute que « la circonstance qu'une activité soit encouragée par certains niveaux de pouvoir ⁴⁶ (...) n'interdit pas à d'autres niveaux de pouvoir - la commune - de percevoir une taxe sur cette même activité, pourvu que celle-ci soit d'un montant tel qu'il n'ait pas pour résultat de priver de tout effet les mesures d'encouragement arrêtées par les premiers ».

§ 3. – La désignation du(des) redevable(s)

18. On peut raisonner de la même manière s'agissant du choix du redevable et de celui de la base d'imposition d'une taxe communale. En réalité, la désignation du redevable d'une taxe communale, et le choix de la base d'imposition, résultent du choix du fait générateur, ou à tout le moins doivent présenter un lien logique avec celui-ci. Il faut bien évidemment que le redevable présente un lien direct avec le fait ou la situation qui constitue le fait générateur de la taxe. Si à cet égard l'une ou l'autre option peuvent se présenter à la commune, le choix finalement fait peut être influencé par la nécessité ou les contraintes liées à une perception efficace de la taxe. Une jurisprudence bien établie, tant au niveau du Conseil d'Etat ⁴⁷ que des juridictions judiciaires ⁴⁸, considère que le pouvoir dont disposent les communes, dans le cadre de leur autonomie fiscale, de désigner les redevables des taxes qu'elles instituent, implique la faculté de prévoir des mécanismes de solidarité entre ces redevables, « l'article 1202 du Code civil, qui concerne uniquement la solidarité en matière d'obligations résultant d'une convention, ne pouvant restreindre la portée de l'article 170, § 4 de la Constitution » ⁴⁹.

§ 4. – Le choix de la base d'imposition

19. S'agissant de la base d'imposition, le choix de la commune ne paraît pas devoir être justifié de manière particulière ou explicite. Le plus souvent, ce choix découle de celui fait du fait générateur de la taxe. Il doit y avoir un lien logique, ou concret⁵⁰, entre le fait

⁴⁵ C.E., 30 octobre 2014, *S.A. Green Wind*, n°228.985.

⁴⁶ En l'occurrence, il s'agissait de l'Union européenne et de la Région.

⁴⁷ Not. C.E., 17 mars 2003, *Sprl Outdoor Immobilière*, n°117.110.

⁴⁸ Voy. not. Civ. Liège, 18 juin 2009, *J.F.*, 2010, liv.4, 455.

⁴⁹ C.E., 23 juin 2003, *Asbl Syndicat national des propriétaires*, n°120.792.

⁵⁰ On peut ainsi considérer, par exemple, que pour une taxe sur les spectacles, un tel lien existe entre le fait générateur, soit la tenue du spectacle, et la base d'imposition correspondant au nombre de spectateurs présents. Le même constat peut être fait pour une taxe sur les terrains non bâtis, calculée sur la base de la largeur du terrain constatée à front de voirie, ou une taxe sur les immeubles abandonnés, calculée suivant le nombre de mètres de façade de l'immeuble, pour les niveaux abandonnés, avec des règles correctrices pour les immeubles de coin ou sur deux rues (en ce sens, Bruxelles, 10 septembre 2015, 2013/AF/170, inédit).

générateur et la base d'imposition, et suffira pour justifier le choix de cette dernière. Les communes doivent cependant être attentives à ce que la base d'imposition choisie constitue suffisamment un indice de la capacité contributive du contribuable, étant entendu que la prise en compte par un dispositif fiscal de la capacité contributive des contribuables doit être appréciée en ayant égard aux effets combinés de la base d'imposition et du taux.⁵¹

§ 5. – Le choix du taux.

20. Pour ce qui concerne le taux, les choses doivent être appréhendées de la même manière que ce qui vient d'être dit, s'agissant du choix du fait générateur ou de la base d'imposition. Ici encore, il s'agit d'un choix à l'égard duquel le conseil communal dispose d'une large marge d'appréciation. Pour dire les choses autrement, et faire ainsi écho à la jurisprudence récente en la matière, le choix du taux d'une taxe communale est avant tout une question d'opportunité. A ce propos, le conseil communal aura avant tout égard au but principal de toute imposition, soit le fait de générer des recettes pour alimenter le budget de l'autorité concernée, et ainsi lui permettre d'exercer les missions d'intérêt général qui lui ont été confiées. L'autorité tiendra compte également des éventuelles contraintes liées à l'établissement et au recouvrement de l'impôt, en fixant le taux à un niveau tel que les recettes générées par l'imposition dépassent les éventuels coûts liés à cet établissement et à ce recouvrement. Enfin, les autorités communales doivent veiller à ce qu'il n'existe pas de disproportion manifeste entre la taxe susceptible d'être établie en application du règlement qu'elles adoptent, dont le montant sera la conséquence tant de la base d'imposition retenue que du taux applicable, et les facultés contributives des contribuables.

La jurisprudence récente, tant administrative que judiciaire, insiste, à raison nous semble-t-il, sur la large autonomie dont disposent les communes quand elles fixent le taux des impositions qu'elles instaurent. Le Conseil d'Etat a ainsi jugé, à plusieurs reprises, que la fixation d'un taux d'imposition est avant tout une question d'opportunité, directement liée à l'autonomie fiscale des communes, garantie par la Constitution. S'il n'est pas question que le pouvoir discrétionnaire dont disposent les communes pour ce qui concerne la fixation du taux de leurs impositions, mènent à l'arbitraire, le choix du taux appliqué ne doit pas non plus être rationalisé ou justifié d'une telle manière qu'il faudrait justifier très précisément pourquoi un taux est appliqué plutôt qu'un autre⁵². Selon le Conseil d'Etat, le taux retenu est justifié lorsqu'il reste dans les limites du raisonnable, et ne cause pas de préjudice proportionné aux intéressés. Le plus récent des arrêts cités ajoute que c'est en principe la partie qui conteste à cet égard la légalité d'un règlement-taxa qui doit établir que tel ne serait pas le cas. Des décisions statuant dans le même sens ont été rendues par les juridictions judiciaires⁵³.

⁵¹ On peut, pour illustrer le propos, se référer à un arrêt du Conseil d'Etat du 15 février 2002, S.A. BP Belgium, n°103.654, ayant annulé un règlement provincial établissant une taxe sur les appareils automatiques de carburant. La base d'imposition retenue par le règlement annulé n'était pas le nombre d'appareils distributeurs de carburant, mais le nombre de pistolets de chacun de ces appareils. « Ce faisant, le règlement ne tenait pas compte de l'existence de pompes 'multipros', munies de quatre pistolets, mais d'un seul compteur. Ces pompes étaient taxées quatre fois plus lourdement que les pompes munies d'un seul pistolet, alors qu'elles ne permettent de servir qu'un client à la fois et ne sont pas susceptibles de générer plus de profits que les pompes munies d'un seul pistolet » (R. ANDERSEN et E. WILLEMART, *op. cit.*, p.27).

⁵² C.E., 14 janvier 2014, *N.V. Elia Asset*, n°226.033; égal. 4 juin 2009, *N.V. Stevan*, n°193.808.

⁵³ Voy. Civ. Bruges, 19 mars 2012, *L.R.B.*, 2012, liv. 2-3, p.96, qui reprend les termes de la jurisprudence citée du Conseil d'Etat, faisant valoir que le choix d'un taux est une question d'opportunité, qui ne doit pas faire l'objet d'une justification précise; voy. égal. Gand, 23 décembre 2014, *Fiscologue*, 2015, liv. 1444, p.13 et

21. Il apparaît ainsi que la mise en cause de la légalité d'une taxe communale, au motif que le taux choisi ne serait pas justifié à suffisance, est une tâche particulièrement ardue. Le même constat doit être fait pour ce qui concerne une critique qui serait tirée du caractère disproportionné du taux ou du montant de la taxe. Sur ce point, et pour reprendre les termes d'une jurisprudence bien établie, le Conseil d'Etat « ne peut annuler une taxe (établie par une commune) sans enfreindre aucune disposition législative ou constitutionnelle que s'il existe une disproportion manifeste entre la taxe établie et les facultés contributives des personnes soumises à la taxe. Cette appréciation doit se faire en tenant compte de tous les résultats des activités des redevables ou de l'ensemble des personnes qui sont soumises à la taxe, et pas seulement en fonction de la seule situation subjective de la partie qui, concernée par l'application du règlement-taxe, en conteste la légalité »⁵⁴. Le Conseil d'Etat ajoute que la disproportion manifeste du montant d'une taxe communale ne peut être établie que sur la base de données chiffrées, « touchant à tous les résultats des activités de la partie qui en conteste la légalité »⁵⁵.

Un des traits marquants de la jurisprudence qui vient d'être invoquée, tant judiciaire qu'administrative, est qu'il ne suffit pas pour la partie qui entend mettre en cause la légalité d'un règlement-taxe communal d'invoquer de manière abstraite le caractère injustifié ou disproportionné de telle ou telle disposition du règlement-taxe, à charge pour la commune d'apporter, concrètement, la preuve de la légalité de son action et de ses décisions. C'est à la partie qui, dans le cadre d'une procédure devant le Conseil d'Etat ou les juridictions judiciaires, mène la contestation, qu'il appartient d'apporter la preuve du caractère injustifié de telle ou telle option prise par la commune lors de l'adoption du règlement-taxe, et du caractère disproportionné d'une taxe ainsi établie.

22. Si le choix de telle ou telle option ne doit pas faire l'objet d'une justification spécifique ou précise, il n'en va pas de même de l'hypothèse où un règlement prévoirait, pour une seule et même taxe, l'application de taux différents en fonction des redevables. Un tel règlement instaure en effet une différence de traitement entre des personnes se trouvant dans des situations qui, à l'évidence, sont suffisamment comparables. Si une telle différence ne peut en soi être critiquée, elle est néanmoins susceptible de devoir être justifiée de manière objective et raisonnable.

§ 6. – Les exonérations

23. Dans le cadre de leur autonomie fiscale, les communes ont le pouvoir de « définir tous les éléments nécessaires pour assurer la perception des impôts qu'elles établissent »⁵⁶. Ainsi, outre les éléments déjà cités, les communes ont la possibilité de prévoir, dans les règlements-taxes qu'elles adoptent, des exonérations.

L.R.B., 2014, liv. 4, p.72, qui rappelle le lien entre l'autonomie communale et la fixation du taux d'une taxe communale.

⁵⁴ Voy. not. C.E., 20 janvier 2009, *S.A. Mobistar*, n°189.644; 8 mars 2010, *S.A. Mediapub*, n°201.658.

⁵⁵ C.E., 21 juillet 2009, *S.A. Mobistar*, n°189.702.

⁵⁶ B. LOMBAERT, *op. cit.*, p.5, n°8.

La disposition fiscale exonératoire fait échapper à la taxe un redevable qui normalement y serait soumis. Tel est l'effet d'une telle disposition, mais aussi son objet. En prévoyant une disposition exonératoire, l'autorité communale applique un traitement différencié à deux types de personnes relevant normalement de la même catégorie des redevables de la taxe. Sauf à encourir des critiques fondées sur les articles 10 et 11 de la Constitution, une telle différence de traitement doit être justifiée. Dans un contexte contentieux, une commune peut donc être amenée à devoir livrer des éléments justifiant un traitement différencié résultant de l'application d'une disposition exonératoire.

Comme a déjà eu l'occasion de le souligner le Conseil d'Etat⁵⁷, lorsque dans un règlement-taxe le conseil communal prévoit des exemptions ou des dérogations, il poursuit généralement un objectif spécifique qui ne se confond pas avec les finalités assignées à la taxe. Dès lors que par l'effet de telles dispositions, une personne qui en principe serait soumise à la taxe y échappe, il apparaît aisément que ces dispositions ne visent pas le but financier, ou encore le but incitatif ou dissuasif généralement poursuivi par un règlement-taxe. Il en découle que les éléments susceptibles d'être invoqués pour justifier la différence de traitement résultant de l'adoption et de l'application d'une disposition exonératoire, sont différents de ceux qui peuvent l'être pour justifier l'adoption de la taxe elle-même. Ceci étant, dans certaines hypothèses, le but poursuivi par une commune en adoptant un règlement-taxe, et plus particulièrement un but accessoire d'incitation, est susceptible de justifier l'exonération prévue par un tel règlement-taxe. Il a ainsi été jugé que la disposition d'un règlement-taxe sur les immeubles abandonnés exonérant les propriétaires de tels immeubles situés dans le périmètre d'un plan d'expropriation, était susceptible d'être justifiée par le but non fiscal poursuivi par le règlement, et dûment établi, à savoir le maintien du bon état du parc immobilier situé sur le territoire de la commune, et l'évitement d'un processus de désintéressement généralisé en matière d'habitat⁵⁸. Au regard du but non fiscal ainsi décrit, cet arrêt considère cette disposition exonératoire justifiée dès lors que d'une part, il est impossible d'inciter un propriétaire exproprié ou en voie d'expropriation à rénover un bien, et que, d'autre part, il ne présente aucun intérêt pour la santé du patrimoine immobilier situé sur son territoire d'exiger une rénovation inutile, qui grèverait d'autant le patrimoine du pouvoir expropriant.

Chapitre 2 – La conformité des règlements-taxes communaux au principe d'égalité

24. Le contentieux que suscite l'action des communes en matière fiscale présente un double visage. Il y a le contentieux dont l'objet est la taxe elle-même, et qui est organisé d'une manière similaire au contentieux relatif à l'impôt sur les revenus. Le juge de l'impôt est le juge judiciaire. Le redevable qui conteste l'imposition communale établie à sa charge doit tout d'abord introduire une réclamation auprès de l'autorité administrative, en l'occurrence devant le collège composé des bourgmestre et échevins. Si cette réclamation a été rejetée, un recours judiciaire peut être adressé au tribunal de première instance. L'expérience montre que le contentieux dont sont saisies les juridictions judiciaires en matière de taxes communales est, pour une large part, un contentieux de la légalité du règlement-taxe. Les moyens très fréquemment invoqués à l'appui de ces recours amènent les cours et

⁵⁷ C.E., 20 octobre 2011, *S.A. Mediapub*, n°215.930.

⁵⁸ Bruxelles, 8 septembre 2015, inédit, 2013/AF/170.

tribunaux à vérifier la légalité du règlement-taxe dont application, et ce par l'intermédiaire de l'exception d'illégalité prévue à l'article 159 de la Constitution. D'autre part, les règlements-taxes font l'objet d'un abondant contentieux devant le Conseil d'État, au titre de sa compétence de juge de l'excès de pouvoir. Dans ce contexte, les règlements-taxes communaux sont le plus souvent mis en cause sur base des articles 10 et 11 de la Constitution, au motif que les différences de traitement qu'ils peuvent instaurer ne sont pas justifiées.

25. Il nous semble dès lors important de déterminer selon quelle méthode et avec quels critères la conformité des règlements-taxes communaux aux principes d'égalité et de non-discrimination est examinée par les juges. La portée des dispositions constitutionnelles précitées est bien connue, nous la rappellerons cependant succinctement (Section 1^{ère}). En nous référant plus particulièrement à la jurisprudence fiscale, nous évoquerons ensuite la méthode suivie ou la grille d'analyse appliquée pour exercer ce contrôle de conformité (Section 2), avec une attention particulière pour le critère du but poursuivi par la norme ainsi contrôlée (Section 3). Il s'agira enfin de décrire, dans une perspective critique, les différentes voies suivies par les juridictions pour identifier ce but (Section 4).

Section 1^{ère} - La portée des principes d'égalité et de non discrimination

26. Adoptant la même formulation que celle éprouvée de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, elle-même inspirée de la Cour européenne des droits de l'homme⁵⁹, Conseil d'Etat et Cour de cassation consacrent la portée du principe d'égalité et de non discrimination dans les termes suivants ⁶⁰ :

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

Le principe d'égalité et de non discrimination revêt donc une double portée : en premier lieu, il s'agit de traiter de manière identique tous ceux qui se trouvent dans une

⁵⁹ Voy. à ce sujet notamment F. DELPEREE et A. RASSON-ROLAND, *Droit public. La Cour d'arbitrage*, Extrait du *Répertoire notarial*, Bruxelles, Larcier, 1996, p. 93, n° 69 ; M. PAQUES, *Droit public élémentaire en quinze leçons*, Collection de la Faculté de Droit de l'Université de Liège, Bruxelles, Larcier, 2005, n° 469 ; P. MARCHAL, *Principes généraux du droit*, R.P.D.B., Bruxelles, Bruylant, 2014, p. 108.

⁶⁰ Voy. par exemple, en matière de fiscalité locale, Cass., 4 janvier 1992, F.00.0081.F ; C.E., 15 février 2002, *S.A. BP Belgium*, n° 103.654.

situation analogue ; en second lieu, il s'agit de traiter de manière différente les personnes qui se trouvent dans des situations « essentiellement différentes »⁶¹.

27. Les règlements fiscaux sont le plus souvent censurés par le juge pour avoir établi des différences de traitement. Plus rares sont les cas dans lesquels c'est l'absence de distinction entre contribuables qui est sanctionnée⁶².

Une décision récente du Conseil d'Etat illustre cette deuxième facette du principe d'égalité⁶³. Par un arrêt du 27 janvier 2014⁶⁴ le Conseil d'Etat a annulé partiellement un règlement-taxe communal sur les emplacements de parking en tant qu'il s'appliquait aux emplacements « servant aux cultes visés par la loi sur le temporel des cultes aux services publics, aux établissements d'enseignement subventionnés, aux hôpitaux, aux cliniques, aux polycliniques, aux dispensaires et œuvres de bienfaisance, à l'exception des surfaces de parking utilisées dans le cadre de la pratique d'opérations lucratives ou commerciales ». Le Conseil d'Etat a retenu que ni le rapport soumis au collège des bourgmestre et échevins par l'administration, ni les indications du préambule du règlement et les explications de la partie adverse devant lui, n'expliquaient pourquoi, contrairement au choix qui avait été posé lors de l'adoption d'un règlement similaire pour la période imposable antérieure, il était désormais prévu de taxer de la même manière les emplacements de parking desservant les entreprises dont ils facilitent l'activité lucrative, et ceux qui sont gérés par des services publics. Le Conseil d'Etat a estimé que la situation et la capacité contributive de ces contribuables étaient objectivement différentes et que la commune ne fournissait aucune justification sur la raison qui l'avait amenée à leur appliquer désormais un traitement identique.⁶⁵

Section 2 - Le contrôle du respect des principes d'égalité et de non discrimination

28. Ainsi que nous venons de le voir dans notre première section, un règlement-taxe doit, comme tout règlement administratif, reposer sur des motifs de *fond*, et les juridictions contrôlent l'existence de ces motifs, notamment en rapport avec des différences de traitement qui peuvent être faites. Nous allons à présent examiner, dans notre deuxième section, le contrôle du respect des principes d'égalité et de non discrimination et, en particulier, la manière avec laquelle les motifs justifiant un règlement-taxe au regard de ces principes peuvent être établis.

Le contrôle s'effectue, en règle, selon une méthodologie et des critères eux aussi empruntés à la Cour constitutionnelle: la comparabilité des situations entre lesquelles une

⁶¹ Pour F. DELPEREE et A. RASSON-ROLAND (*op. cit.*, p.93, n°69) les règles d'égalité et de non discrimination se présentent également sous une troisième facette : dans certaines circonstances, des inégalités se concilieraient avec le principe d'égalité et d'interdiction de discrimination par cela que ces inégalités visent à remédier à une égalité existante. On serait en présence d' « inégalités correctrices ».

⁶² En ce qui concerne la loi, M. PAQUES (*op. cit.*, n° 470) qualifie ce contrôle d' « encore plus délicat » car impliquant que la Cour « elle-même spécule sur le but qui aurait justifié la distinction et qu'elle construise elle-même le critère objectif sur lequel reposerait la distinction que le législateur aurait dû faire ».

⁶³ Voy. sur la jurisprudence antérieure not. R. ANDERSEN et E. WILLEMART, *op. cit.*, p. 20.

⁶⁴ C.E., 27 janvier 2014, *Communauté française*, n° 226.229.

⁶⁵ L'annulation partielle a été ici prononcée par référence implicitement à ce que prévoyait le règlement-taxe adopté antérieurement et qui instaurait une exonération au bénéfice de cette catégorie de personnes.

discrimination est dénoncée, le caractère objectif et raisonnable de la distinction, le caractère raisonnablement justifié de la distinction faite tenant compte du but poursuivi, et enfin la proportionnalité de la mesure en cause au regard du but visé⁶⁶.

Un tel raisonnement place le « *but poursuivi* » par l'auteur de la norme critiquée au cœur du contrôle. Il en devient un élément déterminant⁶⁷.

Le Conseil d'Etat, la Cour de cassation et la majorité des cours et tribunaux se sont montrés toutefois plus exigeants à l'égard de l'autorité administrative que ne l'est la Cour constitutionnelle avec le législateur. Ils ont en effet considéré que : « *s'il n'est pas requis que la justification objective et raisonnable du critère de la distinction faite entre diverses catégories de personnes ressorte immédiatement du seul règlement attaqué encore faut-il en pareil cas que l'objectif pouvant raisonnablement justifier la différence de traitement qui en découle apparaisse du dossier constitué au cours de son élaboration ou puisse être déduit du dossier administratif constitué par son auteur* »⁶⁸.

En corollaire de ce principe, il serait prohibé à l'auteur du règlement-taxe d'apporter des justifications postérieurement à l'élaboration de celui-ci et spécialement à l'occasion de sa défense devant le juge saisi d'une contestation mettant en cause la légalité de son règlement.

A plusieurs reprises, prononçant l'annulation de règlements-taxes communaux sur les installations GSM, le Conseil d'Etat a précisé « *que les explications données par la partie adverse dans le dernier mémoire, (...) ne peuvent pallier la carence du dossier administratif* »⁶⁹. Dans certains de ces arrêts⁷⁰ le Conseil d'Etat ajoutera même, de manière pour le moins surprenante, que l'explication donnée par la partie adverse sur la justification de la discrimination apportée dans le mémoire en réponse et le dernier mémoire, outre qu'elle ne serait pas étayée, « *ne saurait combler a posteriori l'insuffisance de la motivation formelle du règlement-taxe* ».

29. Antérieurement, pourtant, en l'absence d'indication dans le préambule du règlement et le dossier administratif, le Conseil d'Etat avait néanmoins tenu compte des explications fournies en cours de procédure par la partie adverse pour justifier son règlement-taxe au regard du principe d'égalité et de non discrimination⁷¹. Dans un arrêt prononcé en 2009, en

⁶⁶ Voy. not. P. MARCHAL, *op. cit.*, n° 72, M. PAQUES, *op. cit.*, p. 386, F. DELPEREE et A. RASSON-ROLAND, *op. cit.*, n° 70, N. BANNEUX, « *L'égalité : clef du contentieux constitutionnel ?* », in *L'égalité : nouvelle(s) clé(s) du droit ?*, Larcier, Bxl, 2004, p. 7, spécialement p. 35 et svtes.

⁶⁷ Les juridictions paraissent assimiler les notions de but et de motif à propos des règlements-taxe des collectivités locales. Cependant, il nous semble qu'il resterait encore à s'interroger sur cette confusion entre deux ordres de considérations, qui sont par ailleurs présentés comme radicalement distincts par la doctrine administrative classique (voy. à titre d'exemple parmi de nombreux autres : P. BOUVIER, R. BORN, B. CUVELIER et F. PIRET, *Éléments de droit administratif*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2013, p. 137-140).

⁶⁸ A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, « *La motivation des règlements-taxes* », *R.F.R.L.*, 2013/1, p. 5, spéc. pp. 21 et ss.

⁶⁹ Voy. not. C.E., 20 novembre 2007, *S.A. Mobistar*, n°176.930 ; C.E., 4 mars 2008, *S.A. Mobistar*, n° 180.381 ; C.E., 6 janvier 2009, *S.A. Mobistar*, n°189.304 ; C.E., 20 janvier 2009, *S.A. Mobistar*, n°189.667 ; C.E., 26 janvier 2010, *S.A. Mobistar*, n°200.075.

⁷⁰ C.E., 20 janvier 2009, *S.A. Mobistar*, n°189.667 ; C.E., 4 mars 2008, *S.A. Mobistar*, n°180.383 ; C.E., 28 octobre 2008, *S.A. Mobistar*, n° 187.413 ; C.E., 28 octobre 2008, *S.A. Mobistar*, n°187.414).

⁷¹ voy. not. C.E., 23 juin 2003, *Asbl Syndicat National des Propriétaires*, n°120.792, concernant un règlement-taxe sur les secondes résidences ; C.E., 17 mars 2003, *Spri Outdoor Immobilière*, n°110.110, s'agissant d'un

présence d'un règlement-taxe qui ne comportait pas dans son préambule une quelconque motivation, le Conseil d'Etat a eu égard au règlement-taxe adopté antérieurement et qui, lui, comportait dans son préambule une justification à l'égard de laquelle il a pu vérifier la raison d'être d'une taxe d'un montant deux fois plus élevé pour les publicités en faveur du tabac ou de l'alcool que pour les autres publicités. L'arrêt ajoute qu'il est de notoriété publique que le tabac et l'alcool sont des denrées dont les pouvoirs publics cherchent à décourager la consommation et que c'était donc à tort que la tutelle avait refusé d'approuver le règlement-taxe au motif que le fait pour une enseigne de faire de la publicité pour le tabac et l'alcool ne constituait pas un critère permettant de justifier qu'on applique un taux différent⁷².

30. De nombreux jugements et arrêts de cours et tribunaux judiciaires ont adopté le même rigorisme que celui initié par le Conseil d'Etat dans le contentieux des taxes locales sur les installations de mobilophonie. La Cour de cassation ne les a pas censurés.

Statuant sur un recours contre une taxe sur les écrits publicitaires non adressés, la 6^{ème} chambre civile de la Cour d'appel de Mons avait retenu par un arrêt du 5 octobre 2012 que les circulaires ministérielles de la Région wallonne justifiant l'application d'un taux différent en faveur des écrits de presse régionale gratuite et les avis circonstanciés des services administratifs compétents de la Ville et du collège communal sur le nouveau modèle de règlement-taxe ne figuraient pas dans le dossier soumis à la délibération des conseils communaux de la Ville lors de leur réunion à laquelle avait été adopté le règlement-taxe en cause. La Cour d'appel de Mons en avait conclu qu'« *il n'(était) pas établi que les conseillers communaux, chargés d'exercer les fonctions de nature législative au sein de la commune, savaient ou pouvaient savoir, sur la base des pièces du dossier administratif qui leur était soumis, le motif justifiant une différence de traitement entre les écrits publicitaires gratuits à domicile non adressés et les écrits de presse régionale gratuits* ». Le 20 juin 2014⁷³, la Cour de cassation a rejeté le pourvoi introduit contre cet arrêt, estimant que « *la Cour d'appel se bornait ainsi à constater que le dossier administratif ne contient pas de pièces permettant de justifier la différence de traitement alléguée et qu'aucun autre document n'a été soumis au conseil communal lors de sa délibération. Contrairement à ce que soutient le moyen, la Cour d'appel n'exige pas que le conseil communal se prononce sur la base de documents transmis à ses membres et discutés par ceux-ci* »⁷⁴.

Plus récemment, par deux arrêts du 23 septembre 2015⁷⁵, la Cour de cassation a rejeté des pourvois introduits contre des arrêts de la Cour d'appel de Mons qui avaient tenu pour contraires aux articles 10 et 11 de la Constitution des règlements-taxes communaux (en l'occurrence sur les mâts et pylônes GSM) en refusant de prendre en considération les motifs de justification des taxes invoqués par l'autorité locale car, selon la Cour d'appel, ils étaient présentés « *a posteriori* » (lors du litige), et non au stade de l'élaboration du règlement et non étayés par un dossier.

règlement-taxe communal sur les loges foraines et les loges mobiles situées sur des terrains privés au domaine public.

⁷² C.E., 18 mars 2009, *Ville de la Louvière*, n°191.596.

⁷³ F.130028.F.

⁷⁴ En Région wallonne, le conseil communal est convoqué par le collège communal la convocation devant contenir les points à l'ordre du jour. Pour chaque point de l'ordre du jour, toutes les pièces s'y rapportant sont mises à disposition sans déplacement des membres du conseil communal dès l'envoi de l'ordre du jour (art. L1122-12 et L1122-13 du Code wallon de la démocratie locale et de la décentralisation).

⁷⁵ Cass., 23 septembre 2015, F.14.0100.F et F.14.0102.F.

31. Un arrêt rendu par la 1^{ère} chambre néerlandophone de la Cour de cassation le 3 septembre 2015⁷⁶, sur les conclusions écrites de l'Avocat général THijs, laisse entrevoir une évolution importante de ce contrôle juridictionnel du respect du principe d'égalité en matière de taxes provinciales et communales. La Cour retient que la justification objective et raisonnable d'une différence de traitement entre redevables dans un règlement-taxe, en l'occurrence provincial, peut être déduite de la nature même de la différence ainsi faite, du contexte du règlement-taxe ou encore du dossier y référant sur base duquel le conseil provincial a décidé d'instaurer l'impôt. La Cour ajoute que lorsque la justification d'un traitement différencié de contribuables n'est pas explicitement mentionnée dans le préambule, ou dans le texte du règlement-taxe contrôlé, ou encore dans les pièces du dossier présenté au conseil provincial, le juge doit vérifier si la justification avancée par l'autorité provinciale en cours de procédure peut être déduite de la nature de la différence de traitement établie ou livrée par le contexte du règlement-taxe sur le dossier y afférent. Sur base de ces considérations, la Cour de cassation déclare fondé le moyen pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution et casse l'arrêt de la Cour d'appel de Gand qui avait lui estimé devoir limiter son contrôle, pour apprécier les raisons qui justifiaient le traitement différencié, aux éléments qui dataient de la préparation du règlement et qui remontaient au plus tard au moment de son adoption du règlement provincial.

Section 3 - Le but poursuivi par le règlement

32. Analysant la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, N. BANNEX a souligné que c'est parce que toute distinction doit être justifiée, que cette justification constitue la raison pour laquelle le législateur estime la distinction apte à contribuer à atteindre le but qu'il poursuit⁷⁷.

Le but poursuivi par le législateur est recherché par la Cour constitutionnelle dans les travaux préparatoires de la loi.

Ce but poursuivi par le législateur peut être unique mais aussi multiple. Il s'agit, pour reprendre les termes de B. RENAULD, d'une « *notion gigogne* »⁷⁸ car « *Contrairement à l'administration, le législateur n'a pas d'obligation de motiver en la forme les dispositions qu'il adopte. Lorsque la Cour d'arbitrage utilise le but poursuivi par la norme pour « mesurer » le respect du principe de proportionnalité des moyens mis en œuvre par rapport à l'objectif, il lui faut découvrir ou construire cet objectif. Très souvent elle se réfère aux travaux préparatoires et aux déclarations qui accompagnent la norme. (...). Mais le recours aux travaux préparatoires n'est pas toujours suffisant pour dégager le ou les objectifs. (...). Lorsque l'on examine différents arrêts de la Cour d'arbitrage, l'on s'aperçoit que ce que la juridiction appelle « l'objectif de la norme », ou « le but poursuivi par le législateur » ou encore « l'objectif des dispositions entreprises » recouvre différents concepts qui sont appréhendés à des niveaux de généralités divers. Si l'on utilise ici l'expression de « notion*

⁷⁶ Cass., 3 septembre 2015, C.130247.N.

⁷⁷ *Op. cit.*, p. 49.

⁷⁸ B. RENAULD, "Objectif du législateur et contrôle de constitutionnalité", obs. sous C.A., n° 22/94 du 8 mars 1994, *R.B.D.C.*, 1994, p. 347.

gigogne », c'est pour exprimer l'idée que les différents buts dégagés utilisés par la Cour sont susceptibles de « s'emboîter », un peu comme le font ces tables appelées « gigognes » »⁷⁹.

33. Le but d'un règlement-taxé peut être unique (strictement financier), mais à côté du but « financier » premier, l'autorité provinciale ou communale peut poursuivre un ou plusieurs buts secondaires ou accessoires, ou des buts « *gigognes* ». Un objectif ou des objectifs différents pourraient être recherchés par l'imposition même instaurée (but principal, ou le cas échéant unique, financier, voir un ou des but(s) secondaire(s) dissuasif(s) ou incitatif(s)). Un dessein encore plus particulier pourrait faire l'objet d'une disposition isolée du règlement, telle une disposition exonératoire, un mécanisme de solidarité, ...

Le but strictement financier d'une taxe communale, a déjà jugé la Cour de cassation, ne peut justifier des différences de traitement entre les catégories de contribuables que constituent celle des distributeurs d'écrits publicitaires gratuits et non adressés distribués à domicile, soumis à la taxe, et celle des distributeurs d'écrits publicitaires gratuits adressés et distribués à domicile, qui échappent à la taxe⁸⁰. Le juge saisi devra dès lors correctement identifier les éventuels « *buts gigognes* » et mettre en relation, de manière adéquate, la disposition discriminatoire critiquée avec le but poursuivi par celle-ci.

Ainsi notamment, lorsque, dans un règlement-taxé, le conseil communal prévoit des exemptions et des dérogations, il poursuit un objectif spécifique qui ne se confond pas avec les finalités assignées à la taxe⁸¹. C'est donc à l'aune de cet objectif spécifique que la conformité au principe d'égalité d'une discrimination résidant dans une exonération doit être appréciée. Le but financier auquel tend nécessairement tout règlement fiscal ne saurait, en principe, justifier à lui seul une exonération, un taux réduit, un seuil d'imposition, ...

Section 4. La détermination du ou des but(s) poursuivi(s)

34. La Cour constitutionnelle recourt aux travaux préparatoires de la loi, du décret, ou de l'ordonnance pour identifier le ou les objectifs poursuivis par la norme. Le silence des travaux préparatoires de la loi n'emporte cependant pas inéluctablement la violation du principe d'égalité. Ainsi, selon un arrêt de la Cour constitutionnelle du 22 décembre 2010 ⁸²« *La Cour ne saurait conclure à la violation du principe d'égalité et de non discrimination pour le seul motif que la justification objective et raisonnable de la différence de traitement en cause ne ressort pas des travaux préparatoires. Le constat qu'une telle justification n'est pas mentionnée dans les travaux préparatoires n'exclut pas qu'une mesure ait pour fondement un objectif d'intérêt général pouvant raisonnablement justifier la différence de traitement qui en découle* ». La Cour s'est prononcée dans le même sens par un arrêt du 12 juin 2012, précisant qu'il n'est pas exclu dans une telle hypothèse « *qu'un objectif légitime puisse raisonnablement justifier la différence de traitement* »⁸³.

⁷⁹ Idem, p. 350.

⁸⁰ Cass., 28 février 2014, F.13.0112.F.

⁸¹ Voy. not. C.E., 20 octobre 2011, S.A. Mediapub, n° 215.929.

⁸² C.C., 22 décembre 2010, n° 160/2010.

⁸³ C.C., 12 juin 2012, n° 72/2012 ; voy. également l'arrêt du 18 mai 2011, n° 81/2011.

35. Le Conseil d'Etat et, jusqu'à l'arrêt du 3 septembre 2015⁸⁴, la Cour de cassation paraissent bien requérir que si la justification objective et raisonnable ne ressort pas du seul règlement, elle résulte alors du dossier constitué au cours de son élaboration ou puisse être déduite du dossier administratif constitué par son auteur.

L'obligation serait à mettre en lien avec les exigences de motivation interne à laquelle doit satisfaire tout règlement⁸⁵. Les motifs exacts, pertinents et légalement admissibles de tout acte administratif doivent ressortir du dossier administratif⁸⁶. Ce dossier administratif doit permettre aux juridictions saisies d'une contestation de sa régularité d'être en mesure d'exercer leur contrôle de légalité⁸⁷.

Cette condition serait-elle liée au contrôle que serait ou ne serait pas en mesure de réaliser le juge ? A défaut de justification dans le préambule ou le dossier constitué lors de l'élaboration du règlement, ou le dossier administratif⁸⁸, le juge ne serait pas à même d'identifier le but qui paraît ou qui aurait pu être suivi par l'auteur de l'acte pour justifier la différence de traitement ? Telle est la conclusion à laquelle nous paraît avoir abouti V. SEPULCHRE dans son analyse consacrée aux arrêts rendus par le Conseil d'Etat dans le cadre du contentieux des taxes sur les écrits publicitaires⁸⁹.

Si telle était la raison d'être de l'exigence, l'on n'aperçoit pas, pour notre part, pourquoi il serait interdit à l'auteur du règlement-taxe querellé de venir, à l'occasion des débats menés devant un juge, éclairer celui-ci sur la ou les justification(s) objective(s) et raisonnable(s) qui justifierai(en)t la différence de traitement ce qui, comme il l'est exigé sur le fond, pourrai(en)t suffire à faire apparaître qu'elle(s) existe(nt) raisonnablement.

36. L'analyse de la jurisprudence montre que plusieurs méthodes peuvent être appliquées par les juges, lorsque, saisis de moyens mettant en cause la conformité d'un règlement-taxe communal aux principes d'égalité et de non-discrimination, ils recherchent le but poursuivi par ce règlement, et par là la justification des différences de traitement instaurées par celui-ci. Dans les lignes qui suivent, nous passons en revue ces trois méthodes, en concluant par une appréciation critique de la jurisprudence commentée.

Nous examinerons successivement le cas où la justification ressort du préambule du règlement, le cas où la justification apparaît du dossier constitué au cours de l'élaboration du règlement-taxe ou peut être déduite du dossier administratif constitué par son auteur, et le cas où la justification peut résulter des principes qui sous-tendent le règlement-taxe ou qui sont révélés par l'ensemble des dispositions dudit règlement ou par son contexte. Nous adoptons cette présentation parce que tel est l'ordre qui est généralement suivi par les juridictions ; nous ne sommes pas certains qu'il faille lui reconnaître une portée juridique.

⁸⁴ C.100247.N.

⁸⁵ Voy. not. les conclusions de l'Avocat général H. HENKES précédant l'arrêt rendu par la Cour de Cassation C.120165.F.

⁸⁶ C.E., 3 mars 2011, *Marcq*, n°211.789.

⁸⁷ C.E., 18 novembre 2010, *Riche et Delcuve*, n°209.813.

⁸⁸ Sur ces notions, voy. infra, 38 et s.

⁸⁹ V. SEPULCHRE, « Règlement - Taxe communal - Principe d'égalité et liberté d'expression - Motivation des bases d'imposition, taux et exonération », obs. sous Conseil d'Etat, 20 octobre 2011, *S.A. Mediapub*, n° 215.930, *Rev. dr. commun.*, 2012/4, p. 19.

§ 1^{er}. - La justification ressort du préambule du règlement

37. Le préambule du règlement-taxe pourrait comporter des précisions sur le ou les buts que son auteur tente d'atteindre et amener ainsi le juge à pouvoir constater qu'une justification existe bel et bien à la discrimination dénoncée.

L'interprétation que fera (ou pourra faire) la juridiction des motifs ainsi exprimés par l'auteur de l'acte sera alors décisive pour le contrôle du principe constitutionnel.

On a déjà évoqué la jurisprudence du Conseil d'Etat, et à sa suite de la Cour de cassation, en ce qui concerne la motivation des règlements-taxes sur les pylônes et antennes GSM qui ne visaient (que) la situation financière de la commune. On ne reviendra pas sur cette jurisprudence qui a fait l'objet de nombreux commentaires⁹⁰.

Le Conseil d'Etat nous paraît en tout cas avoir pu interpréter les mêmes termes « *finances communales* » énoncés dans les préambules des règlements-taxes sur les écrits publicitaires pour y trouver une justification au traitement différent opéré par ces règlements entre les écrits publicitaires non adressés et les écrits publicitaires nominativement adressés. Le Conseil d'Etat a ainsi pu juger par un arrêt du 13 mai 2009 ⁹¹ : « *il apparaît que les critères destinés à identifier les écrits et les échantillons soumis à la taxe et ceux qui ne le sont pas, sont généraux et objectifs, et sont en rapport avec le but poursuivi, à savoir compenser les frais qu'occasionne, pour les finances de la commune, l'intervention du service de la propreté publique et de l'environnement ; que l'ensemble des écrits non adressés, dits « toutes boîtes », soumis à la taxe instaurée par le règlement attaqué, sont des écrits à vocation commerciale et publicitaire diffusés gratuitement à l'ensemble des habitants de la commune ; qu'en cela, ils se distinguent non seulement de la presse adressée, qui est distribuée uniquement aux abonnés, à leur demande et à leurs frais, mais également des écrits adressés, envoyés gratuitement à leurs destinataires, parfois sans que ceux-ci en aient fait la demande ; que, dès lors qu'elle entraîne la distribution des écrits concernés dans toutes les boîtes aux lettres situées sur le territoire de la commune, y compris celles d'appartements ou d'immeubles inoccupés, la distribution de « toutes boîtes » est de nature à provoquer une production de déchets de papier plus importante que la distribution d'écrits adressés* » ⁹².

Un arrêt du 8 mai 2014⁹³ a lui dit non fondé un moyen pris de la violation du principe d'égalité par un règlement-taxe sur les mâts d'éoliennes destinées à la production industrielle d'électricité, le grief mettant en cause la non-taxation d'éoliennes à usage domestique ou d'autres dispositifs telles les antennes relais de mobilophonie. L'arrêt relève que le règlement est motivé dans son préambule, par la circonstance qu'un des motifs de la taxation était d'éviter une discrimination avec les pylônes d'antennes GSM visés par un autre règlement-taxe communal. Il ajoute qu'une commune ne commet aucune illégalité en omettant de prévoir, dans un règlement, des dispositions qui concernent des situations comparables à celles qu'elles visent, mais qui ne se présentent pas sur le territoire communal et que s'il est

⁹⁰ Voy. not. M. NIHOUL et A. VANDEBURIE, « La taxation des mâts et pylônes porteurs d'antennes GSM : état des lieux », *Rev. dr. commun.*, 2009/4, p. 18 ; A. SCHEYVAERTS, « L'autonomie fiscale des communes permet la taxation des antennes GSM », *A.P.T.*, 2012, liv. 1, p. 160 ; M. DONEA et M. NYSSSEN, « Arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 5 septembre 2013 sur les pylônes GSM : un emballage médiatique justifié ? », *R.F.R.L.*, 2013, liv. 4, p. 353.

⁹¹ C.E., 13 mai 2009, *S.A. Mediapub*, n°193.256.

⁹² Voy. également C.E., 20 octobre 2011, *S.A. Mediapub*, n° 215.930, et la note de V. SEPULCHRE, *op. cit.*

⁹³ C.E., 8 mai 2014, *Scrl Provinciale Brabançonne d'Energie (P.B.E.)*, n°227.330.

vrai que de telles situations pourraient à l'avenir se présenter, cela est un élément aléatoire au sujet duquel il sera toujours possible d'adapter la réglementation si besoin en est, mais dont il ne doit pas être tenu compte, particulièrement alors que le règlement attaqué n'est applicable que pour une année.

En présence d'un règlement-taxe sur les immeubles ou habitations considérés comme étant inhabités (inadaptés, dangereux, abandonnés, délabrés, désaffectés ou non finis) et dont le préambule mentionnait que la taxe avait pour objectif, outre un but financier, d'encourager l'occupation ou l'utilisation d'habitations ou immeubles de qualité, de prévenir et de combattre la détérioration de la qualité des habitations et immeubles et de prévenir et combattre la désaffectation de longue durée des habitations et immeubles, la Cour de cassation a estimé, par un arrêt du 13 février 2014⁹⁴, qu'à la lumière de ces objectifs il n'était pas déraisonnable de n'établir qu'un seul tarif de base de 1.000,00 € par habitation imposable, sans qu'une distinction soit opérée en fonction de la valeur, de l'étendue, de la superficie ou de la situation de l'immeuble.

§. 2 - La justification apparaît du dossier constitué au cours de l'élaboration du règlement-taxe ou peut être déduite du dossier administratif constitué par son auteur

38. L'énoncé conduit à s'interroger sur la définition de ces deux notions et plus précisément si elles sont ou non synonymes.

On l'a évoqué, certaines juridictions ont adopté une interprétation restrictive de la notion ou des notions de dossier administratif ou de dossier constitué au cours de l'élaboration du règlement estimant devoir se limiter aux seules pièces préparatoires du règlement. L'on peut en tout cas déduire de l'arrêt prononcé par la Cour de cassation le 20 juin 2014⁹⁵ (rejetant le pourvoi dirigé contre l'arrêt de la Cour d'appel de Mons évoqué ci-avant du 5 octobre 2012) que le dossier administratif ou le dossier constitué au cours de l'élaboration du règlement-taxe ne devrait pas exclusivement comprendre les pièces mises à disposition des conseillers communaux préalablement à l'adoption du règlement-taxe et qu'il n'est pas exigé que preuve soit rapportée que ces documents aient été débattus par les conseillers communaux en séance du conseil communal.

Le dossier administratif, dans le sens entendu par le Conseil d'Etat, est constitué de l'ensemble des pièces sur lesquelles l'autorité s'est fondée pour prendre sa décision⁹⁶ ou encore les données de droit et de faits relatives à l'objet ou à la personne qui est l'objet de la décision qui est attaquée devant lui⁹⁷. Il s'agit aussi, plus généralement, des éléments de nature à établir la légalité de l'acte qui est querellé devant le Conseil d'Etat⁹⁸. Ce dossier administratif doit exister avant l'adoption de l'acte administratif. Il est considéré que les explications de la partie adverse doivent y trouver appui et que ce dossier administratif doit donc comporter les motifs établis en fait, pertinents et juridiquement admissibles qui justifient

⁹⁴ Cass., 13 février 2014, F.13 0073.N/1.

⁹⁵ Cass., 20 juin 2014, F.130028.F.

⁹⁶ Voy. not. C.E., 6 novembre 2009, *S.A. Galler et S.A. De Meyer*, n°197.647.

⁹⁷ C.E., 28 septembre 2007, *De Zotti*, n°175.188.

⁹⁸ C.E., 31 mai 2001, *De Muylder*, n°96.008.

l'acte, seuls motifs auxquels le Conseil d'Etat peut avoir égard⁹⁹. Doivent y figurer les documents recueillis au cours de l'élaboration de l'acte administratif attaqué et tous les documents dont l'établissement est exigé par les lois et règlements¹⁰⁰.

A notre connaissance, la question de savoir si le dossier administratif et le dossier constitué au cours de l'élaboration du règlement viseraient nécessairement la même réalité n'a pas été examinée, ni *a fortiori* tranchée.

39. Par un arrêt de la Cour de cassation du 1^{er} juin 2012¹⁰¹, il a toutefois été admis : « *La circonstance que la justification ne ressort pas immédiatement du seul règlement attaqué n'exclut pas qu'une mesure puisse avoir pour fondement un objectif légitime pouvant raisonnablement justifier la différence de traitement qui en découle. En refusant d'examiner la justification de la différence de traitement que la demanderesse (la commune) déduisait de l'existence de prélèvements obligatoires visant certains autres pylônes, au motif que « ces éléments ne sont pas (décisifs) dans le cadre de l'examen par la (Cour d'appel) du seul règlement-taxe litigieux au regard de la différence de traitement fiscal opérée par celui-ci », l'arrêt ne justifie pas légalement sa décision ».*

Le concept de « *dossier administratif* » ne pourrait-il donc pas viser, largement, toutes les pièces en rapport avec l'établissement du règlement-taxe et autoriser, par exemple, la prise en considération de documents préparatoires, tels, le projet de texte, les rapports d'analyse du ou des services communaux concernés, en Région wallonne, les circulaires budgétaires de l'autorité de tutelle, ... et ce quand bien même tous ces documents n'auraient pas été soumis aux membres du conseil communal (ou provincial) préalablement à leur réunion sachant qu'ils constitueraient toutefois bien les « *travaux préparatoires* » du projet de règlement-taxe au sens large que le collège communal aurait, *in fine*, sur proposition des services communaux, décidé de soumettre à l'adoption par le conseil communal ?

Une telle interprétation large nous paraît aussi autoriser qu'en l'absence de motivation dans le préambule d'un règlement-taxe ou d'autres pièces préparatoires de celui-ci, l'on puisse se référer à des règlements antérieurs (motivés) et qui révélaient la politique fiscale poursuivie par l'autorité locale de manière ininterrompue jusqu'en ce compris donc le dernier règlement-taxe. La Cour d'appel de Bruxelles l'a récemment admis par un arrêt du 10 septembre 2015¹⁰².

Pourquoi en effet ne faudrait-il obligatoirement que se référer au(x) but(s) présumés considérés comme exprimés par les auteurs du règlement parce que figurant dans le dossier à eux soumis avant le vote du règlement et uniquement à ceux-là ? La jurisprudence de la Cour de cassation ne nous paraît pas avoir consacré pareille exigence.

Ce ne serait même pas, pour reprendre les termes de F. DELPEREE, à propos de la Constitutionnalité des lois, « *Faire confiance aux déclarations affichées par ses auteurs* »¹⁰³. En effet, un règlement n'est pas un acte soumis à motivation formelle et rien ne permet

⁹⁹ Voy. en ce sens J. SALMON, J. JAUMOTTE, E. THIBAUT, « *Le Conseil d'Etat de Belgique* », Bruxelles, Bruylant, 2012, n° 752.

¹⁰⁰ Ibidem, n° 752.1.

¹⁰¹ Cass., 1^{er} juin 2012, F.110159.

¹⁰² Bruxelles, 10 septembre 2015, 2013/AF/170, inédit.

¹⁰³ F. DELPEREE, *op. cit.* p. 435.

d'affirmer que ce sont les motifs explicités dans la ou les pièces soumises à la délibération des conseillers communaux ou provinciaux qui auraient effectivement motivé le vote et l'adoption du règlement-taxe.

Rien ne justifierait donc que l'on ne pourrait pas généralement se référer aux éléments présents dans le « *dossier de l'administration* ».

§. 3 - La justification peut résulter des principes qui sous-tendent le règlement-taxe ou qui sont révélés par l'ensemble des dispositions dudit règlement ou par son contexte.

40. Nous l'avons évoqué au début de notre analyse : selon un arrêt de la 1^{ère} chambre néerlandophone de la Cour de cassation du 3 septembre 2015, le juge doit, sous peine de méconnaître la portée des articles 10 et 11 de la Constitution, rechercher les justifications d'une différence de traitement, au-delà du dossier administratif ou du dossier constitué préalablement à l'adoption du règlement-taxe. Le juge est tenu d'examiner l'argumentation soulevée par l'auteur de l'acte en cours de procédure et qui peut être déduite de la nature de la différence de traitement établie ou du contexte du règlement-taxe. Dans ses conclusions précédant cet arrêt, Monsieur l'Avocat général THijs appuie cette position par la jurisprudence de la Cour constitutionnelle qui va au-delà des travaux préparatoires de la loi pour examiner si une différence de traitement est ou non conforme au principe d'égalité et de non discrimination. Ne pas procéder de la même sorte s'agissant d'un règlement-taxe adopté par les communes et provinces serait une discrimination¹⁰⁴.

La possibilité de se référer seulement au texte du règlement, quand la justification d'une différence de traitement en ressort de manière immédiate, se déduisait déjà, mais *a contrario*, d'un arrêt antérieur de la Cour de cassation déjà évoqué plus haut¹⁰⁵.

Deux arrêts de la Cour d'appel de Liège rendus au cours de cette année 2015 adoptent la même approche.

Ainsi la Cour d'appel de Liège a-t-elle retenu par un arrêt du 26 juin 2015¹⁰⁶ qu'il pouvait également suffire que les motifs justifiant l'adoption par le Conseil du règlement-taxe ressortissent des principes qui sous-tendent le règlement et qui sont révélés par l'ensemble des dispositions de celui-ci. L'arrêt ajoute qu'il n'est nullement nécessaire que les objectifs accessoires de la taxe figurent dans les documents déposés par la commune dès lors qu'ils résultent à suffisance de l'objet de la taxe litigieuse. Il n'y va pas là, pour la Cour d'appel de Liège, d'une motivation *a posteriori* du règlement-taxe, laquelle peut se justifier par les dispositions mêmes du règlement qui s'interprètent et s'expliquent par leur articulation les unes par rapport aux autres. Et la Cour d'appel de conclure, au sujet d'une taxe sur les terrains non bâtis définis comme des terrains ayant supporté antérieurement une construction, que la lecture du règlement permet de comprendre que le but poursuivi par le législateur

¹⁰⁴ Voy. L. VANDENBERGHE, « De motivering van gemeentebelastingen in het kader van de toetsing van de eerbiediging van het non-discriminatiebeginsel: naar een niet-discriminerende behandeling van de gemeenten ? », *T.F.R.*, 2011, afl. 411, 917-921.

¹⁰⁵ Cass., 1^{er} juin 2012, F.11.0159.F : « La circonstance que la justification ne ressort pas immédiatement du seul règlement attaqué n'exclut pas qu'une mesure puisse avoir pour fondement un objectif légitime pouvant raisonnablement justifier la différence de traitement qui en découle ».

¹⁰⁶ Liège, 26 juin 2015, inédit, 2013/RG/1210, F-20150626-6.

communal est d'activer des terrains et des lots non bâtis réalisables dans la commune et que l'introduction d'une taxe sur les terrains à bâtir non bâtis permet à la commune d'encourager les propriétaires de terrains et de lots à construire¹⁰⁷.

Un arrêt du 25 février 2015¹⁰⁸ va dans le même sens et motive, lui aussi, l'analyse par référence à la jurisprudence de la Cour constitutionnelle lorsqu'elle se prononce sur la constitutionnalité d'une disposition légale. La Cour d'appel de Liège estime que se contenter d'examiner *prima facie* le préambule du règlement ou le dossier constitué par la commune pour conclure à une illégalité du règlement reviendrait à contraindre le pouvoir taxateur à justifier un acte qui n'est pas un acte unilatéral et à poser à son égard une exigence qui vincerait l'autonomie qui lui est reconnue par l'article 170, § 4 de la Constitution en vue de la couverture de ses dépenses.

On peut également se demander si telle n'est pas la méthode suivie par le Conseil d'État, dans plusieurs arrêts relatifs aux règlements-taxes sur la distribution gratuite à domicile d'écrits publicitaires non adressés¹⁰⁹. S'il répète le principe que les motifs d'un règlement administratif doivent apparaître dans le préambule ou résulter du dossier administratif, il considère ensuite que l'objectif principal de la taxe, qui est par nature d'ordre budgétaire, « se déduit de l'adoption même du règlement-taxe »¹¹⁰, avant d'apprécier le motif accessoire sans aucune référence au préambule ou au dossier.

§. 4 – Appréciation critique

41. A notre sens, on ne peut assimiler obligation de motivation de tout acte administratif et nécessaire respect du principe constitutionnel d'égalité et de non discrimination sous peine en définitive de censurer un règlement pour un simple défaut de forme dès lors qu'une justification pourrait bien être avancée et retenue pour considérer la différence de traitement admissible.

Cette sévérité à l'égard de l'auteur d'un acte administratif contraste qui plus est avec la position de la Cour constitutionnelle qui ne se limite pas aux travaux préparatoires de la loi pour vérifier l'existence d'une justification d'une discrimination. Or, comme, pour reprendre le constat de M. PÂQUES¹¹¹, le législateur bien souvent dispose d'un éclairage de la section de législation du Conseil d'Etat qui ne manque pas d'attirer souvent son attention sur la justification qu'il y aurait d'apporter à telle ou telle autre différence de traitement que comporterait le texte du projet ou de la proposition de loi, de décret ou d'ordonnance. Les autorités provinciales et communales ne bénéficient pas, elles, d'une telle consultation préventive.

¹⁰⁷ Dans ces arrêts, la Cour se réfère à des arrêts de la Cour de cassation du 20 juin 2014. A notre connaissance, ces arrêts du 20 juin 2014 de la Cour de cassation ne sont ni disponibles sur Juridat, ni publiés à la Pasirisie de 2014. Il résulte de l'arrêt F.13.0072 que la Cour de cassation a rejeté un pourvoi (non connu) contre un arrêt de la même Cour d'appel de Liège du 11 décembre 2010.

¹⁰⁸ Liège, 25 février 2015, F-20150225-13.

¹⁰⁹ Voy. notamment C.E., 20 octobre 2011, n° 215.930, *s.a. Mediapub*.

¹¹⁰ Même si le Conseil d'État ajoute, apparemment à titre surabondant, que la mention des finances communales dans le préambule du règlement atteste de l'objectif budgétaire.

¹¹¹ *Op. cit.*, n°469.

La haute juridiction administrative s'est au surplus refusée à reconnaître aux articles 10 et 11 de la Constitution le caractère d'un moyen touchant à l'ordre public estimant que le principe d'égalité est posé de manière si générale que son implication – et, partant, le contrôle judiciaire de cette application – présente de nombreuses facettes qu'il est impossible pour le juge de prendre en considération sans la preuve rapportée par le requérant, au risque de procéder à un examen qui part de prémisses ou de suppositions erronées et de conclure que le caractère indispensable de la preuve emporte que le moyen ne peut être examiné d'office¹¹².

42. L'exigence sur la preuve du but ainsi poursuivi ne serait-elle pas d'autant plus disproportionnée qu'il est par ailleurs admis que la justification objective et raisonnable n'implique pas que l'autorité publique qui opère une distinction entre les catégories de contribuables doit fonder celle-ci sur des constatations et des faits devant être prouvés concrètement devant le juge et apporter la preuve que la distinction ou l'absence de distinction aura nécessairement des effets déterminés. Il suffit qu'il apparaisse raisonnablement qu'il existe ou qu'il peut exister une justification objective pour ces différentes catégories¹¹³.

Nous approuvons, pour notre part, l'analyse d'un jugement rendu par la 32^{ème} chambre du Tribunal de première instance francophone de Bruxelles le 29 octobre 2014¹¹⁴ et dont nous reproduirons les larges extraits suivants :

« La problématique de l'absence de motivation d'une taxe communale au regard du 'choix' de la base imposable, est complexe et ne peut rencontrer une réponse unique et théorique qui soit abstraite des données concrètes de la cause :

- *d'une part, il est incontestable que la commune doit répondre à ses obligations financières et elle peut être amenée à instaurer des taxes qui ne répondent à aucune autre finalité que budgétaire : en pareil cas, dès lors que la taxe communale ne peut frapper la généralité des personnes physiques et morales, sur la généralité de leurs revenus ou de leur patrimoine, le fait taxable envisagé peut correspondre à un 'non-choix', qui ne saurait faire l'objet d'une motivation spécifique avant qu'un contribuable donné n'imagine à quelle catégorie d'autres contribuables potentiels il entend se comparer pour voir apprécier s'il y a violation du principe d'égalité ;*
- *à l'inverse, il ne pourrait être admis qu'une prise en compte patente de catégories différentes mais comparables -résultant à l'évidence de la définition même de la situation taxable ou des causes d'exonération exprimées (tel le fait de taxer les propriétaires d'immeubles, en exonérant les sociétés de droit public) ou de tarifications différenciées- échappe à la nécessité d'une justification quant à sa compatibilité avec les principes d'égalité et de proportionnalité en fonction de la finalité que la taxe sert manifestement.*

¹¹² C.E., 13 décembre 2012, *Bruloot*, n°221.734.

¹¹³ Cass., 14 mars 2008, F.06.0084.F, *F.J.F.*, 2008, p. 909.

¹¹⁴ Inédit, RG n° 2010/5948/A. La même 32^{ème} chambre (fiscale) du Tribunal de première instance francophone de Bruxelles a encore confirmé cette analyse dans un jugement du 18 novembre 2015 (inédit, 11/7151/A), rendu dans le cadre d'un recours contre une taxe sur la distribution à domicile d'imprimés non adressés.

Pour autant, le tribunal n'aperçoit pas sur quelle base légale il pourrait être exigé que cette motivation figure dans le préambule du règlement ou dans un dossier soumis au conseil communal avant le vote ; cette exigence souvent plaidée et parfois reçue en jurisprudence ne trouve pas de fondement juridique et semble procéder d'une mauvaise extrapolation au départ d'arrêts du Conseil d'Etat, qui exigent de trouver cette motivation dans le « dossier administratif » - ce qui ne vise que le dossier déposé au contentieux d'annulation auprès de cette juridiction, au même titre que les parties s'échangent des pièces en cours de procédure judiciaire.

Certes, un arrêt rendu en ce sens par la cour d'appel de Mons le 17 avril 2013 (J.D.F. 2014, p. 239) se réfère à un arrêt rendu par la Cour de cassation (exigeant une motivation dans le 'dossier administratif') et à une « pénétrante note d'observations du professeur Miguel de Jonckheere » mais cette note (T.F.R. décembre 2005, p. 966) admet que la notion de « dossier administratif » n'est pas adaptée au contexte et semble se référer, parce qu'en matière fiscale l'administration est demanderesse, à la notion de dossier administratif usuelle en matière fiscale - ce qui vise alors l'ensemble des actes administratifs individuels concourant à un enrôlement précis mais pas les travaux préparatoires d'une norme.

D'ailleurs, cette note s'empresse alors d'ajouter qu'il n'est pas impossible pour la commune d'éclairer ces motifs durant les débats (ce que l'arrêt de la cour d'appel de Mons se référant à cette note, dénie pourtant à la commune – J.D.F. 2014, p.240).

Le tribunal en déduit que le débat doit se nouer au départ de critiques précises que doit formuler de manière raisonnable le contribuable, en distinguant les catégories de contribuables dont il estime pouvoir comparer le traitement au regard du principe d'égalité ; et se dénouer au cours des débats judiciaires, en fonction de tous arguments et éléments de preuve que produisent les parties. ».

Chapitre 3. – Les aspects formels de la censure du principe d'égalité en droit fiscal.

43. Au terme de notre étude, il nous reste encore à examiner comment le principe d'égalité est mis en œuvre par les juridictions, sur le plan formel. Cet examen nous conduira à aborder le principe d'égalité d'une manière un peu différente. Le problème se distingue en effet de celui de la motivation : une chose est de savoir si telle disposition d'une taxe ne crée pas de différenciation arbitraire, une autre chose est de déterminer, le cas échéant, quelle portée le juge attribuera à ce constat.

44. Procéder à un tel examen impose de distinguer les jurisprudences administrative et judiciaire. En matière de fiscalité locale, les taxes sont adoptées par la voie de règlements administratifs qui peuvent faire et qui font l'objet d'un abondant contentieux devant le Conseil d'État, au titre de sa compétence de juge de l'excès de pouvoir. Par ailleurs, le juge de l'impôt reste quant à lui le juge judiciaire. Les procédures prévues par le Code des impôts sur

les revenus sont applicables à cet égard à la matière des taxes provinciales et locales¹¹⁵. Le Code des impôts prévoit quant à lui que le redevable peut se pourvoir d'abord en réclamation auprès de l'administration fiscale¹¹⁶. Lorsque cette réclamation a été rejetée, un recours judiciaire peut être adressé au tribunal de première instance¹¹⁷. Aucune autre procédure de contestation n'est admise¹¹⁸. Dans ce contexte, la conformité du règlement-taxé au principe d'égalité fait cependant l'objet d'un contrôle par l'intermédiaire de l'exception d'illégalité prévue à l'article 159 de la Constitution. Autrement dit, les deux ordres de juridictions interviennent dans des cadres légèrement différents ; et prendre en considération ces contextes permet de mieux comprendre leur jurisprudence respective.

45. Il nous semble que deux aspects, en particulier, doivent être mis en exergue ici. D'une part, il s'agit de se demander si le principe d'égalité intéresse l'ordre public ; à cette question, le Conseil d'État et les juridictions de l'ordre judiciaire apportent des réponses différentes (§. 1^{er}). D'autre part, il s'agit de se demander dans quelle mesure l'ensemble d'un règlement-taxé peut être entaché par une différenciation arbitraire (§ 2).

Section 1^{ère} – Le principe d'égalité et l'ordre public

46. On sait que certaines règles se voient reconnaître un caractère d'ordre public, c'est-à-dire qu'elles sont reconnues comme des règles qui, au sein d'un ordre juridique, « s'imposent avec une force particulière » : « norme impérative dont les individus ne peuvent s'écarter ni dans leur comportement, ni dans leurs conventions » ; « norme directive qui, exprimée ou non dans la loi, correspond à l'ensemble des exigences fondamentales (...) considérées comme essentielles au fonctionnement des services publics, au maintien de la sécurité ou de la moralité (...), à la marche de l'économie (...) ou même à la sauvegarde de certains intérêts particuliers primordiaux (...)»¹¹⁹.

47. En contentieux administratif, les illégalités déduites de la violation des règles d'ordre public sont les illégalités les plus graves, qu'il importe de censurer en tout état de cause¹²⁰. Ce statut emporte une série de conséquences, dont nous n'évoquerons que les plus notables. En principe, le moyen pris de la violation d'une règle d'ordre public n'exige pas de la part du requérant qu'il démontre son intérêt à ce moyen, comme il doit pouvoir le faire pour tout

¹¹⁵ Voy. l'article 12 de l'ancienne loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et locales, l'article L3321-12 du Code de la démocratie locale et de la décentralisation et l'article 11 de l'ordonnance du 3 avril 2014 relative à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes communales.

¹¹⁶ Art. 366 et suivants.

¹¹⁷ Art. 569, al. 1, 32°, 1385*decies* et 1385*undecies* Jud.

¹¹⁸ Cf. notamment Cass., 3 novembre 1995, C.95.20.F, et C. MOLITOR, « Le contentieux et les procédures de recouvrement des taxes communales », *Rev. dr. commun.*, 2006, n° 1-2, pp. 59 et s. – voy. cependant Cass. (1^{ère} ch.), 13 novembre 2009, C.08.0545.F, qui distingue clairement la contestation relative à l'établissement et à l'enrôlement de l'impôt de la contestation relative au recouvrement de l'impôt. Voy. également P. GLINEUR et S. WILMET, « Propos sur l'efficacité, en matière d'impôt, des principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination », *Mélanges John Kirkpatrick*, Bruxelles, Bruylant, 2004, pp. 369 et s.

¹¹⁹ G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, v° « Ordre public », 7^e éd., Paris, PUF, 2005. Voyez également C.E., 13 décembre 2012, *Bruloot*, n° 221.734, p. 7.

¹²⁰ J. SALMON, J. JAUMOTTE et E. THIBAUT, *Le Conseil d'Etat de Belgique*, vol. 1, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 905.

autre moyen¹²¹. En principe, le moyen pris de la violation d'une règle d'ordre public doit être soulevé le cas échéant d'office par le juge et peut par voie de conséquence être soulevé à tout moment de la procédure par le requérant lui-même¹²². En principe encore, il ne peut jamais être renoncé à la protection d'une règle d'ordre public, ni avant la procédure juridictionnelle, ni même pendant ladite procédure¹²³.

48. La jurisprudence est assez contrastée en ce qui concerne l'éventuel caractère d'ordre public du principe d'égalité. En substance, les juridictions de droit public, le Conseil d'Etat, mais également la Cour constitutionnelle, tendent à lui contester cette qualité. En revanche, la Cour de cassation la lui reconnaît¹²⁴.

49. En ce qui concerne les juridictions de droit public, leur réticence est compréhensible au regard des conséquences procédurales du caractère d'ordre public, que nous venons de rappeler. D'une part, comme l'a montré la Cour constitutionnelle, le principe d'égalité peut être combiné avec une multitude de règles de droit ; si donc ce principe pouvait être soulevé en tout temps, il en résulterait une exception qui viderait de sa substance la règle suivant laquelle ne sont recevables que les moyens qui ont été formalisés dès l'introduction de la requête en annulation¹²⁵. D'autre part, et cela nous paraît essentiel dans le cadre de notre recherche, une règle de droit générale et abstraite peut entraîner une infinité de différences de traitement ; on ne saurait dès lors imposer au juge de l'excès de pouvoir de les examiner d'initiative et de se saisir d'office de celles d'entre elles qui lui paraîtraient discriminatoires¹²⁶. Si cette dernière difficulté, voire impossibilité pratique, est indéniable, force est de constater qu'elle apparaît avec la même force quand on exige du conseil communal de rencontrer et de justifier, dans la constitution du dossier administratif, toutes les différences de traitement qui découleraient d'un règlement qu'il s'apprête à adopter.

¹²¹ J. SALMON, J. JAUMOTTE et E. THIBAUT, *op. cit.*, p. 909.

¹²² C.E., 8 décembre 2011, *Lambert*, n°216.764.

¹²³ J. SALMON, J. JAUMOTTE et E. THIBAUT, *op. cit.*, p. 911.

¹²⁴ D. RENDERS et L. VANSNICK, « La place des lois du service public dans la hiérarchie des normes », in dir. H. DUMONT *e.a.*, *Le service public. 2. Les lois du service public*, Bruxelles, La charte, 2009, pp. 19-20 et les références citées en note 59. Pour ce qui est du Conseil d'Etat, cette jurisprudence a encore été affirmée régulièrement depuis lors : C.E., 25 avril 2014, *Van Lelo*, n°227.174 ; C.E., 29 mars 2012, *Bragard*, n°218.781 ; C.E., 12 décembre 2011, *Plas*, n°216.824 ; C.E., 1^{er} octobre 2010, *Jamar de Bolsée*, n°207.823 ; C.E., 22 février 2010, *Thirion*, n°201.142. Dans le cas de la Cour constitutionnelle, il semble toutefois qu'il existe des exceptions, pour des motifs qui ne sont pas réellement explicites : voy. C.C., arrêt n° 97/2011 du 31 mai 2011.

¹²⁵ Les arrêts déjà cités (C.E., 25 avril 2014, *Van Lelo*, n°227.174 ; C.E., 29 mars 2012, *Bragard*, n°218.781 ; C.E., 12 décembre 2011, *Plas*, n°216.824 ; C.E., 1^{er} octobre 2010, *Jamar de Bolsée*, n°207.823 ; C.E., 22 février 2010, *Thirion*, n°201.142) répètent de manière systématique qu'un moyen pris de la violation du principe d'égalité ne saurait être soulevé pour la première fois au stade du mémoire en réplique.

¹²⁶ C.E., 13 décembre 2012, *Bruloot*, n°221.734, p. 8 : « Het gelijkheidsbeginsel is in de Grondwet – artikelen 10 en 11 – en in het EVRM – artikel 14 – verankerd alsoe en recht van de burger en een verplichting voor het bestuur om gelijke situaties gelijk te behandelen en kan aldus gezien worden alsoe en basisregel binnen een democratische rechtsstaat. De regel is evenwel zo algemeen gesteld dat de toepassing ervan – en dus ook de rechterlijke controle erop – vele facetten vertoont die de rechter onmogelijk in overweging kan nemen zonder door de verzoeker daarin geadstrueerd te zijn, op gevaar af een onderzoek te voeren dat uitgaat van verkeerde premissen of veronderstellingen ».

Cette absence de caractère d'ordre public doit par ailleurs être nuancée par le fait que les articles 10 et 11 de la Constitution peuvent être combinés avec une liberté fondamentale qui, elle, aurait un caractère d'ordre public¹²⁷.

Quoi qu'il en soit, il en découle que devant le Conseil d'Etat, le requérant qui invoque l'illégalité et le caractère discriminatoire de tout ou d'une partie du règlement-taxe doit pouvoir justifier de son intérêt au moyen, c'est-à-dire démontrer que la méconnaissance du principe d'égalité lui a causé préjudice. Tel ne sera le cas que lorsque ce requérant se plaindra d'avoir été soumis, à tort, à la taxe querellée ou d'avoir été exclu, à tort, du bénéfice d'une exonération, au regard du sort réservé à une catégorie comparable. Le requérant ne saurait se plaindre d'une discrimination s'il n'est pas lui-même redevable de la taxe¹²⁸. De même, le requérant n'a aucun intérêt à invoquer le caractère prétendument discriminatoire d'une exonération qui vise une situation sans rapport avec la sienne ; en effet, le seul effet d'un arrêt d'annulation serait alors de faire disparaître l'exonération sans modifier la situation du requérant¹²⁹. Enfin, une commune ne commet aucune illégalité en omettant de prévoir, dans le règlement, des dispositions qui concernent des situations comparables à celles qu'elle vise, mais qui ne se présentent pas sur le territoire communal¹³⁰.

50. La question ne se pose pas exactement dans les mêmes termes devant la Cour de cassation. Ici, la question de la validité du règlement-taxe ne constituera jamais l'objet principal du litige ; la question ne se posera que de manière indirecte, par l'intermédiaire de l'exception d'illégalité. Or, d'une part, l'exception d'illégalité a elle-même un caractère d'ordre public et tout juge doit en principe, d'initiative, examiner la légalité d'un acte administratif dont l'application lui est demandée¹³¹. D'autre part, dans le cadre de la mise en œuvre de l'exception d'illégalité, la question de l'intérêt au moyen ne se pose pas et celui qui soulève cette exception ne doit pas démontrer que l'illégalité alléguée lui porte personnellement préjudice¹³².

La Cour de cassation juge qu'il lui appartient de vérifier si le juge du fond a bien contrôlé le respect, par le règlement-taxe, des principes d'égalité, de non-discrimination et de proportionnalité. Cette vérification consiste à examiner si le juge du fond a pu ou non dégager une justification objective et raisonnable pour le traitement fiscal différent de catégories de personnes. Il s'agit, non de s'assurer de l'existence matérielle effective du critère distinctif que le juge du fond a révélé pour justifier le traitement différentiel incriminé, mais bien d'examiner la pertinence de la conclusion que le juge tire – l'existence ou non d'une justification objective et raisonnable – à partir des éléments qu'il relève. Comme nous l'avons

¹²⁷ C.E., 24 avril 2002, *Defalque*, n°105.838. Ainsi, en matière fiscale, le principe d'égalité est parfois combiné avec la liberté de commerce et d'industrie (C.E., 21 avril 2004, *Spri Funérailles Clerdent et crts*, n°130.492 ; C.E., 28 octobre 1998, *Asbl Fédération nationale des scieries et crts*, n°76.718).

¹²⁸ C.E., 28 octobre 1994, *Spri Automarket*, n°50.000, p. 6.

¹²⁹ C.E., 20 octobre 2011, *Spri Literies Deramlaix*, n°215.928, pp. 13-14 (il est reproché à un règlement-redevance relatif au stationnement payant de ne pas être applicable aux véhicules automoteurs non immatriculés, et en particulier aux quadricycles).

¹³⁰ C.E., 8 mai 2014, *Scrl PBE*, n° 227.330, p. 9.

¹³¹ B. LOMBAERT, « Quelle liberté ? Un contrôle d'ordre public... à géométrie variable », in éd. M. NIHOUL, *L'article 159 de la Constitution et le contrôle de légalité incident*, Actes du colloque du 7 mai 2009 au Parlement wallon, Bruxelles, La Charte, 2010, pp. 190 et s.

¹³² D. DEOM, « Quelle sanction ? Le refus d'application », in éd. M. NIHOUL, *L'article 159 de la Constitution et le contrôle de légalité incident*, Actes du colloque du 7 mai 2009 au Parlement wallon, Bruxelles, La Charte, 2010, p. 172.

déjà exposé au cours des sections précédentes, il est donc indispensable, pour permettre à la Cour de vérifier la légalité de la décision du juge du fond, que ce juge, dans le corps du jugement, d'abord, examine le but et les effets de la mesure fiscale (puisque c'est par rapport à eux que l'existence de la justification objective et raisonnable du traitement différentiel s'apprécie), et ensuite, relève les éléments à partir desquels, enfin, il conclut à l'existence (ou non) d'un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens utilisés (les modalités de la mesure fiscale) et le but poursuivi (par la mesure) et, en conséquence, à l'existence (ou non) de la justification objective et raisonnable du traitement différentiel¹³³. En vertu des règles déjà rappelées, dans la mesure où la Cour de cassation reconnaît une valeur d'ordre public au principe d'égalité, la méconnaissance de ce principe peut être invoquée pour la première fois dans le cadre d'un pourvoi qui est adressé à la Cour et elle-même peut soulever d'office une telle méconnaissance¹³⁴.

Toutefois, toutes ces conséquences qu'il convient de reconnaître au caractère d'ordre public du principe d'égalité ne sont pas non plus sans nuances dans le contrôle qui est exercé par la Cour de cassation. D'abord, la Cour de cassation ne saurait examiner un tel moyen, même d'ordre public, que si son examen ne relève pas de l'appréciation du pur fait et si de surcroît, elle peut trouver, dans l'arrêt déféré à sa censure, les éléments de fait qui lui permettent d'exercer son contrôle. Or, ces éléments de fait sont le plus souvent indispensables pour apprécier le caractère proportionné d'une différence de traitement¹³⁵. Ensuite, de par sa position dans l'ordre judiciaire, la Cour de cassation est le plus souvent conduite à vérifier que le juge du fond a examiné si une distinction introduite par le règlement-taxe est arbitraire ; ce faisant, le plus souvent encore, elle se prononce moins sur la conformité du règlement-taxe au principe d'égalité que sur la conformité de la décision du juge du fond à l'exigence de motivation des décisions juridictionnelles¹³⁶. Enfin, un moyen doit en tout état de cause toujours répondre aux règles de forme assez strictes du contentieux de cassation. Ainsi, la Cour de cassation a pu rejeter un moyen, alors qu'il était pris de la méconnaissance du principe d'égalité, parce que le demandeur ne visait pas formellement le vice de motivation de l'arrêt auquel il faisait grief de ne pas avoir constaté que la différence de traitement établie par le règlement-taxe était justifiée¹³⁷. De même, la Cour de cassation a également pu rejeter un moyen pris de la violation du principe d'égalité, au motif que le demandeur n'était pas assez précis dans le libellé de sa critique¹³⁸.

§. 2. – La discrimination et le règlement-taxe

¹³³ Conclusions de l'Avocat général A. Henkes avant Cass., 30 novembre 2006, F.05.0103.N.

¹³⁴ Cass., 18 septembre 1981, F 816 N. voy. S. VAN DROOGHENBROECK et F. BELLEFLAMME, « L'ordre public procédural », Observations sous Cass., 23 mai 2011, *in* dir. S. VAN DROOGHENBROECK, *Le droit international et européen des droits de l'homme devant le juge national*, Bruxelles, Larcier, 2014, p. 356 et B. LOMBAERT, « Quelle liberté ? Un contrôle d'ordre public... à géométrie variable », *op. cit.*, p. 194.

¹³⁵ S. VAN DROOGHENBROECK et F. BELLEFLAMME, *op. cit.*, p. 358.

¹³⁶ Voy., à titre d'exemple, Cass., 6 septembre 2013, F.12.0164.F, à la lumière des conclusions de l'Avocat général Henkes.

¹³⁷ Cass., 3 mars 2011, F.10.0061.F.

¹³⁸ Cass., 19 juin 2003, R.G. F.01.0078.F : « Attendu qu'en vertu de l'article 8.1.3. du règlement-taxe du 14 septembre 1995 sont exonérés de la taxe les immeubles ou parties d'immeubles affectés à l'usage d'hôpitaux, dispensaires, œuvres de bienfaisance et activités d'aide sociale et de santé sans but de lucre menés par des personnes subventionnées ou agréées par les pouvoirs publics ; Attendu que la demanderesse voit dans cette dernière condition une discrimination qui n'est pas raisonnablement justifiée par les objectifs poursuivis, mais qu'elle ne précise ni quels sont ces objectifs ni en quoi la différence de traitement entre les personnes subventionnées ou agréées par les pouvoirs publics et celles qui ne le sont pas ne présenterait pas un rapport de proportionnalité raisonnable avec lesdits objectifs ; Que le moyen, qui est imprécis, est irrecevable ».

51. Il convient dans un second temps, à propos des aspects formels de la censure du principe d'égalité en droit fiscal, d'examiner dans quelle mesure le constat d'une différence de traitement arbitraire peut entacher l'ensemble du règlement fiscal et, au-delà, justifier l'annulation des cotisations qui ont été enrôlées sur cette base.

52. À cet égard, il n'est pas sans intérêt de rappeler, à titre liminaire, la jurisprudence générale du Conseil d'État en matière d'annulation partielle. Le Conseil d'État est en effet régulièrement confronté à ce problème qui, sur le plan théorique en tout cas, est aujourd'hui bien décrit. Il arrive qu'un requérant sollicite seulement l'annulation de telle partie ou de tel effet d'un acte administratif qui lui fait grief. Cependant, une annulation partielle peut conduire à modifier de manière substantielle l'acte administratif. Or, le Conseil d'État n'est pas compétent pour réformer les actes administratifs. L'annulation partielle n'est dès lors admise que lorsque la partie annulée d'un acte peut être dissociée du reste de la décision sans en modifier substantiellement la portée et lorsque l'acte qui subsiste ne serait pas susceptible d'appeler, de la part de l'autorité, un jugement d'opportunité différent de celui qu'elle a porté sur l'acte complet. En pratique, l'annulation partielle est admise, mais réservée aux modalités de mise en vigueur d'un acte, à ce qui n'est pas essentiel, à ce qui peut être séparé du reste sans en modifier la substance...¹³⁹

53. Il ne nous semble pas que le Conseil d'État ait été souvent confronté à ce problème en matière de règlements-taxe. La plupart du temps, la différence de traitement censurée réside dans le choix de l'élément générateur ; dans un tel cas, il ne saurait évidemment y avoir aucune discussion sur la question de savoir si l'illégalité entache l'ensemble du règlement. Ainsi, par une très abondante jurisprudence, le Conseil d'État annula des règlements-taxe sur les pylônes GSM¹⁴⁰. Il en va de même, en matière de taux d'imposition, lorsque l'autorité fixe de manière discriminatoire le calcul des taux d'imposition pour les différentes situations qui sont susceptibles d'entrer dans les prévisions de la taxe ; l'illégalité qui en découle entache l'ensemble du règlement et justifie son annulation intégrale¹⁴¹. Au surplus, il faut encore que l'autorité prévienne un éventuel constat de discrimination et défende, à titre subsidiaire, le caractère détachable des dispositions viciées. À défaut, le Conseil d'État considérera de toute manière que l'autorité administrative aura admis que ces dispositions avaient un caractère essentiel et que leur illégalité entraîne celle de l'ensemble du règlement¹⁴².

Hors ces hypothèses, il nous semble que le Conseil d'État accepte assez volontiers de considérer qu'un règlement-taxe est divisible. Ainsi, appelé à connaître d'un règlement-taxe

¹³⁹ P. LEWALLE et L. DONNAY, *Contentieux administratif*, 3^e éd., Bruxelles, Larcier, 2008, pp. 635 et s. ; M. LEROY, *Contentieux administratif*, 4^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2008, pp. 570-572 ; J. SALMON, J. JAUMOTTE et E. THIBAUT, *op. cit.*, n°1307.

¹⁴⁰ Voy. par exemple sur ce sujet M. NIHOUL et A. VANDEBURIE, « La taxation des mâts et pylônes porteurs d'antennes GSM : état des lieux », *Rev. dr. commun.*, 2009, liv. 4, pp. 18 et s.

¹⁴¹ C.E., 15 février 2002, *S.A. BP Belgium*, n° 103.654, à propos des pompes « multipro » taxée en fonction du nombre de pistolets (comp. la jurisprudence judiciaire contrastée sur la question de savoir si ce mode de calcul est discriminatoire : il semble que la Cour de cassation ait jugé en sens contraire à propos d'un règlement similaire par un arrêt inédit du 5 octobre 2006, cité par l'Avocat général Henkes dans ses conclusions avant Cass., 30 novembre 2006, F.05.0103.F ; voy. également Mons, 26 septembre 2008, *T.F.R.*, 2009, liv. 358, 289 ; Gand, 10 mars 2010, *F.J.F.*, 2010, liv. 8, 942 ; Liège, 20 avril 2005, *F.J.F.*, liv. 4, 372).

¹⁴² C.E., 4 juin 1997, *Commune de Asse*, n° 66.545, p. 7.

sur la distribution d'écrits publicitaires qui prévoyait une exonération pour les écrits contenant au moins 30 p.c. de texte rédactionnel à condition que la publicité soit ouverte à tous les annonceurs, le Conseil d'État jugea que la condition requise pour bénéficier de l'exonération était discriminatoire, mais il n'annula que cette condition¹⁴³. Ainsi encore, dans une espèce déjà citée où une commune, en renouvelant une taxe, avait supprimé une exonération bénéficiant à une série de personnes morales sans but lucratif, le Conseil d'État jugea que le dossier administratif ne permettait pas de comprendre pourquoi ces situations objectivement différentes ne recevaient plus désormais un traitement distinct ; il accepta néanmoins de limiter les effets de l'annulation en tant que le nouveau règlement s'appliquait à ces personnes morales, au terme de la motivation suivante¹⁴⁴ : « considérant que l'illégalité constatée n'affecte l'acte attaqué qu'en tant qu'il rend la taxe applicable aux contribuables qui bénéficiaient de l'exonération prévue par l'article 6 du règlement-taxe du 13 novembre 2006; qu'une annulation partielle n'amène pas le Conseil d'État à se substituer à la partie adverse et protège les intérêts pécuniaires de celle-ci; qu'il y a lieu de limiter l'annulation en conséquence, comme indiqué au dispositif du présent arrêt ».

On observe enfin que cette question est reliée à celle de l'intérêt au moyen. Ainsi, dans une espèce déjà évoquée ci-avant, le Conseil d'État jugea que les requérants n'avaient pas d'intérêt à critiquer une exonération dont bénéficiaient des tiers, dès lors que leur propre situation ne s'en trouverait pas modifiée¹⁴⁵. Cet arrêt implique que le Conseil d'État jugeait aussi cette exonération divisible du reste du règlement.

54. Devant la Cour de cassation, encore une fois, le problème se pose de manière légèrement différente, par l'intermédiaire de l'exception d'illégalité¹⁴⁶. Celle-ci est prévue par l'article 159 de la Constitution qui dispose que « les cours et tribunaux n'appliqueront les arrêtés et règlements généraux, provinciaux et locaux, qu'autant qu'ils seront conformes aux lois », ce qui paraît incliner, *a priori*, à une application limitée. En outre, l'exception d'illégalité donne lieu à un contrôle concret de validité, c'est-à-dire au regard de l'application de la norme en cause à une espèce déterminée. Ces caractéristiques justifient par exemple qu'un règlement soit écarté *dans la seule mesure où* une de ses dispositions lui confère un effet rétroactif, ou encore *dans la seule mesure où* une peine prévue dépasse ce que le pouvoir réglementaire avait la compétence de prévoir.

¹⁴³ C.E., 16 novembre 1994, *S.A. Établissements Delhaize Frères et Cie « Le Lion » et S.A. Messagerie Belgique-Diffusion*, n°50.241. Il convient d'ajouter que cette condition avait fait l'objet d'une insertion querellée dans le règlement-taxe.

¹⁴⁴ C.E., 27 janvier 2014, *Communauté française*, n° 226.229. Il n'est pas sans intérêt de relever que M. LEROY a écrit à ce sujet, dans son précis de Contentieux administratif : « Mais dans certains cas, l'illégalité n'est pas localisable avec précision dans un article ou dans une paire d'article ; elle tient à des circonstances extrinsèques à l'acte, et ne concerne que certaines catégories d'administrés ou certains cas d'application. Si celles-ci sont bien circonscrites, il pourrait être déraisonnable d'annuler l'acte pour le tout, et l'annulation n'est prononcée que « en tant que » l'acte est susceptible de s'appliquer à la catégorie d'administrés ou de situations où il se révèle illégal ». Il cite un arrêt ancien (C.E., 23 mai 1990, *Asbl Association des femmes au foyer*, n°35.013) par lequel le Conseil d'État a annulé un arrêté d'exécution du Code des impôts en tant qu'il s'appliquait à certains contribuables et en tant qu'il aboutissait, pour ceux-ci, à retenir un précompte supérieur à l'impôt (M. LEROY, *op. cit.*, p. 572 ; voy. également J. SALMON, J. JAUMOTTE et E. THIBAUT, *op. cit.*, p. 2148).

¹⁴⁵ C.E., 20 octobre 2011, *Srpl Literies Deramlaix*, n°215.928, pp. 13-14.

¹⁴⁶ Sur l'ensemble de cette problématique, voy. l'ouvrage de J. THEUNIS, *De exceptie van onwettigheid*, Brugge, die Keure, 2011, pp. 383 et s.

55. En droit fiscal, la question s'est posée en lien avec le principe d'égalité au moment où la Cour de cassation ne s'est plus limitée à exiger que tous ceux qui se trouvent dans des situations de fait identiques fussent traités également, mais commença à rechercher également si la différenciation considérée revêtait ou non un caractère arbitraire. À l'occasion de conclusions approfondies avant un arrêt du 20 novembre 1975, Monsieur le Procureur général VELU a évoqué, à titre d'hypothèse de différenciation arbitraire, celle qui, dans son étendue, ne serait pas en rapport avec la nature et les fins de l'imposition : « Exemple classique : ne serait pas conforme au principe de l'égalité devant l'impôt la règle légale ou réglementaire qui énoncerait que toutes les personnes dont le nom commence par A sont redevables de l'impôt ou que toutes les personnes dont le nom commence par B en sont exonérées ». Dans cette espèce, toutefois, Monsieur VELU, suivi par la Cour de cassation, avait estimé à propos d'une taxe sur les parcelles non bâties qu'une dispense au bénéfice des sociétés ayant pour objet la construction de logements sociaux ne révélait pas différenciation arbitraire¹⁴⁷.

56. Parfois, la mise en œuvre du principe d'égalité est simple : il suffit de constater que l'application du règlement-taxe au contribuable qui conteste la cotisation, méconnaît le principe d'égalité. Dans un tel cas, il est inutile de se demander jusqu'à quel point la discrimination constatée entache l'ensemble du règlement¹⁴⁸. En revanche, la jurisprudence s'est montrée plus hésitante dans les cas où le contribuable a mis en cause la validité d'une disposition particulière, le plus souvent une exonération, applicable à d'autres catégories que la sienne.

57. La Cour de cassation a donc exercé un contrôle plus étendu à partir du milieu des années 70, mais cette extension du contrôle fut nuancée par la portée reconnue au constat d'une différenciation arbitraire. Progressivement, la Cour affirma que le caractère discriminatoire d'une exonération n'entachait que la disposition du règlement qui accorde cette exonération et ne pouvait entraîner l'illégalité du règlement-taxe tout entier. Lorsqu'une disposition d'un règlement n'était pas conforme aux lois, le juge ne pouvait refuser d'appliquer les autres dispositions. Le redevable qui ne bénéficiait pas de l'exonération illégale n'était pas fondé à se prévaloir de l'inégalité de traitement, s'il n'avait pas été lui-même exclu de manière illégale du bénéfice de l'exonération. Ainsi, s'agissant à nouveau d'une dispense réservée aux sociétés de logements sociaux, la Cour de cassation a jugé que l'illégalité de l'exonération ne pouvait entraîner l'illégalité du règlement-taxe tout entier, de telle sorte que le demandeur qui ne démontrait pas qu'il se trouvait dans les mêmes conditions qu'une société exonérée, n'avait aucun intérêt à se prévaloir de cette illégalité¹⁴⁹. Ainsi encore, s'agissant d'un règlement-taxe sur la distribution d'écrits publicitaires qui prévoyait l'exonération des entreprises ayant leur siège dans l'entité, l'illégalité de cette exonération ne pouvait entraîner que l'annulation de la disposition qui la prévoyait¹⁵⁰.

¹⁴⁷ Cass., 20 novembre 1975, *Pas.*, 1976, I, p. 347, avec les conclusions de l'Avocat général Velu.

¹⁴⁸ Comme devant le Conseil d'État, voyez à titre d'exemple le cas des règlements-taxe sur les pylônes GSM ; voy. également Cass., 17 novembre 2000, F.99.0156.Nt.

¹⁴⁹ Cass., 25 octobre 1985, *Pas.*, 1986, I, 221.

¹⁵⁰ Cass., 28 juin 2001, F.00.0024.F, *Pas.*, 2001, I, p. 1258. Cet arrêt de 2001 est même plus concluant que celui de 1985, considérant que dans le premier cas, le contribuable pouvait soutenir qu'il se trouvait dans une situation comparable aux sociétés qui bénéficiaient de l'exonération ; ce contribuable était dès lors bien victime directement d'une discrimination dans une situation de concurrence (P. GLINEUR et S. WILMET, *op. cit.*, pp. 348 et s.).

Cependant, cette jurisprudence n'entraînait pas totalement l'adhésion des juges du fond ; dans de nombreux cas, ceux-ci jugèrent au contraire qu'une clause exonératoire touchait à l'économie générale du règlement-taxé et, partant, que l'illégalité de cette clause entraînait celle de l'ensemble du règlement¹⁵¹. Davantage, la Cour de cassation elle-même a parfois semblé ne pas vérifier l'intérêt du contribuable aux critiques qu'il soulevait ; ainsi a-t-elle cassé une décision par laquelle une députation permanente avait jugé conforme au principe d'égalité une taxe sur les entités économiques qui ne portait que sur les entités économiques possédant la personnalité juridique¹⁵².

Quoi qu'il en soit, exprimé dans des termes aussi généraux, le principe énoncé par la Cour de cassation pouvait avoir des effets pervers, ce que n'avait pas manqué de relever la doctrine fiscaliste à l'époque de l'arrêt de 1985, en faisant écho aux conclusions de Monsieur VELU dix ans plus tôt¹⁵³ : « Il suffira [à la commune] d'établir un règlement-taxé qui sera conçu comme s'appliquant en principe à tous les habitants de la commune, mais un dernier article prévoira que « sont exonérés de la taxe les personnes dont le nom commence par une lettre autre que la lettre A ». Dans ce cas en effet, les heureux bénéficiaires de l'exonération – tous ceux dont le nom commence par les lettres de B à Z – se garderont bien de protester. Quant aux habitants dont le nom commence par A, ils n'auront aucun recours. En effet, selon l'arrêt annoté, ils ne sont pas redevables à critiquer l'exonération accordée aux autres habitants ». Autrement dit, il fallait se demander si la jurisprudence de 1985 ne vidait pas de sa substance celle de 1975.

58. La situation a cependant évolué vingt ans plus tard, à l'occasion de deux arrêts rapprochés de la Cour de cassation. Le premier cas concernait une taxe annuelle sur les entreprises d'import-export et de commerce en gros de véhicules d'occasion, qui prévoyait une exonération au profit des grossistes qui sont également détaillants. Le second cas concernait une taxe sur l'occupation de la voie publique, qui prévoyait une exonération, à nouveau, au profit des sociétés de logement public. Dans les deux cas, les juridictions d'appel avaient jugé que les distinctions sur lesquelles reposaient les exonérations n'étaient pas justifiées et, davantage, que les discriminations entachaient l'ensemble des règlements-taxés, de telle sorte que les cotisations en cause devaient être annulées. Dans les deux cas, les pouvoirs taxateurs s'étaient pourvus en cassation, en invoquant la jurisprudence de 1985. Dans les deux cas, Monsieur l'Avocat général HENKES avait conclu au bien-fondé du moyen, en se référant en substance à la même jurisprudence.

Par un premier arrêt du 18 novembre 2005, la Cour de cassation affirma une première fois que « les dispositions du règlement-taxé litigieux forment un ensemble qui ne peut être divisé, car elles se rapportent toutes à une taxe qui est inégalement établie » et que, partant, le

¹⁵¹ Liège, 15 septembre 2004, *F.J.F.*, 2007, liv. 8, 759 (à propos d'une taxation de l'occupation de la voirie dont sont dispensées les sociétés de logement social : la présence dans le règlement-taxé d'une exonération dont le contribuable a été exclu à tort doit entraîner le refus d'avaliser les cotisations litigieuses – voy. également Liège, 20 mars 2002, *F.J.F.*, 2002, liv. 5, 443) ; Liège, 26 mars 1999, *F.J.F.*, 1999, 314 (à propos d'une taxe sur les écrits publicitaires qui exonère les écrits émanant d'une entreprise ayant son siège dans la commune : l'économie toute entière du règlement-taxé est atteinte – voy. également Anvers, 9 novembre 1992, *F.J.F.*, 1993, 214). Voy. également les références citées par H. LOUVEAUX, « Les conséquences du caractère discriminatoire d'une exonération prévue dans un règlement-taxé, note sous Cass., 18 novembre 2005, *R.G.C.F.*, 2005, n° 5, p. 340.

¹⁵² Cass., 5 octobre 1990, F.1818.N.

¹⁵³ M. BALTUS, note d'observations sous Cass., 25 octobre 1985, *J.D.F.*, 1987, p. 23.

vice d'inconstitutionnalité qui affectait une disposition du règlement-taxé rendait celui-ci nul en son entier¹⁵⁴.

Cet arrêt fut naturellement relevé et commenté par la doctrine. H. LOUVEAUX émit l'hypothèse que cet arrêt de 2005 ne constituât pas un revirement de jurisprudence, mais bien plutôt un jalon dans l'élaboration d'une théorie équilibrée de la sanction devant frapper une clause d'exemption fiscale portant atteinte au principe d'égalité¹⁵⁵ : « Il faut souligner le danger d'une théorie qui admettrait que le caractère discriminatoire d'une clause d'exemption, si minime soit la portée de celle-ci entraîne la nullité de la taxe elle-même. (...) Si l'on s'en réfère à l'arrêt commenté, il semble qu'il faille rechercher dans chaque cas si « les dispositions du règlement-taxé litigieux forment un ensemble qui ne peut être divisé, car elles se rapportent toutes à une taxe qui est inégalement établie ». P. GLINEUR et S. WILMET, quant à eux, soulignèrent plutôt, aux termes d'une étude minutieuse de la jurisprudence, le caractère jugé artificiel, en matière d'impôt, du critère de « divisibilité » de la norme exonératoire par rapport à l'ensemble du règlement ; ils n'admettaient une telle « divisibilité » que dans l'hypothèse où il serait établi que l'intention réelle de l'auteur de la norme aurait été, au vu de la censure, de soumettre à l'impôt la catégorie qui bénéficie de l'exonération discriminatoire¹⁵⁶.

Dans le cadre du second recours, Monsieur l'Avocat général HENKES soutint à nouveau que le caractère discriminatoire de l'exonération en cause ne devait pas entraîner l'invalidation de l'ensemble du règlement : l'exonération discriminatoire ne constituait qu'un cas particulier de non imposition envisagé parmi un ensemble de cas de non-imposition prévu ; elle ne conditionnait en rien ni l'existence de l'impôt dans son ensemble ni de son fonctionnement dans ses différentes composantes ; elle ne conditionnait manifestement pas l'adoption du règlement dans le chef de l'auteur de celui-ci ; elle était donc divisible du reste du règlement.

Néanmoins, la Cour de cassation se limita à répéter par son arrêt du 16 novembre 2006 que « *les dispositions du règlement-taxé litigieux forment un ensemble qui ne peut être divisé, car elles se rapportent toutes à une taxe qui est inégalement établie* » et que, partant, le vice d'inconstitutionnalité qui affectait une disposition du règlement-taxé rendait celui-ci nul en son entier¹⁵⁷. Même si ce n'est pas explicite, il nous semble que tout, dans les circonstances dans lesquelles cet arrêt a été prononcé, laisse penser à un revirement de jurisprudence complet par rapport aux arrêts de 1985 et 2001. D'abord, la doctrine avait proposé une interprétation nuancée du premier arrêt de 2005. Ensuite, le parquet avait clairement attiré l'attention de la Cour sur le problème. Enfin, l'exonération en cause ici, au profit des sociétés de logement public, était similaire à celle qui était en cause en 1985 et le requérant ne pouvait, pas davantage qu'à l'époque, prétendre que sa situation personnelle était comparable à celle qui faisait l'objet de cette exonération¹⁵⁸.

¹⁵⁴ Cass., 18 novembre 2005, F.04.0053.F. Voy. également Bruxelles, 24 juin 2004, *F.J.F.*, 2005, liv. 9, 949. Ce faisant, la Cour de cassation reprenait une formulation traditionnelle (P. GLINEUR et S. WILMET, *op. cit.*, p. 347).

¹⁵⁵ H. LOUVEAUX, « Les conséquences du caractère discriminatoire d'une exonération prévue dans un règlement-taxé », note sous Cass. (1^{er} ch.), 18 novembre 2005, *R.G. C.F.*, 2005, n° 5, p. 341

¹⁵⁶ P. GLINEUR et S. WILMET, *op. cit.*, pp. 343 et s.

¹⁵⁷ Cass., 16 novembre 2006, F.05.0072.F, avec les conclusions de l'Avocat général Henkes.

¹⁵⁸ J. THEUNIS voit également dans les deux arrêts de 2005 et 2006, et sans aucun doute, un véritable revirement de jurisprudence, qu'il approuve du reste ; il estime, en substance, que cette attitude est plus respectueuse des limites du pouvoir du juge et ne fait que replacer le pouvoir réglementaire devant ses responsabilités (J. THEUNIS, *op. cit.*, n° 400 et 401).

59. Depuis lors, la Cour de cassation énonça encore, de manière très générale, qu'un redevable a intérêt à soutenir qu'un règlement-taxe méconnaît les articles 10 et 11 de la Constitution, dès lors que ce règlement impose de manière discriminatoire une catégorie de personnes à laquelle le redevable appartient et que, sans justification légale, il n'impose pas une autre catégorie de personnes. Cependant, pour ce qu'on peut connaître des faits, grâce aux conclusions de l'Avocat général, il semble qu'en réalité, la discrimination entachait de manière fondamentale la définition de l'élément générateur¹⁵⁹.

Plus récemment, la Cour de cassation a même admis qu'un demandeur établisse d'abord qu'une taxe était illégale en tant qu'elle s'appliquait à d'autres contribuables, pour violation des règles de compétence, pour en déduire ensuite que la taxe ne pouvait pas davantage lui être appliquée, par souci d'égalité ; autrement dit, par le biais du principe d'égalité, l'impossibilité causée par une norme légale supérieure de lever une taxe communale sur une catégorie précise de contribuables porte atteinte à l'applicabilité du règlement-taxe communal aux autres contribuables lorsqu'elle a un impact essentiel sur la taxation dans son ensemble¹⁶⁰.

Cette jurisprudence est pour l'essentiel mise en œuvre par les juridictions de fond¹⁶¹. Il nous semble que restent minoritaires, les cas dans lesquels le juge du fond remet en cause l'intérêt du redevable aux critiques qu'il élève. On relève seulement que, dans le cadre de l'application d'une taxe pour cause d'abandon et de désaffectation des bâtiments et sites d'activité économiques, un redevable qui avait une activité purement spéculative critiqua l'exonération des immeubles affectés à des services d'utilité publique par des personnes publiques. Il fut jugé que ce contribuable restait en défaut de démontrer entre quelles

¹⁵⁹ Cass., 8 avril 2011, F.10.0045.N., avec les conclusions de l'Avocat général Thijs. En substance, il s'agissait de se demander s'il était conforme au principe d'égalité de taxer, parmi les personnes morales, seules celles qui exerçaient une activité économique au sens large. L'Avocat général Thijs concluait que, non seulement le contribuable avait intérêt à se plaindre de ce que les personnes morales de droit public et les associations sans but lucratif n'étaient pas visées par l'élément générateur, mais encore, cette omission n'était pas justifiée au regard de l'objectif général de la taxe, qui était de faire contribuer les entités qui ne contribuaient pas déjà aux charges de la collectivités par l'intermédiaire des impôts sur les personnes physiques. Sur le premier point, Monsieur Thijs écrit : « De appelrechters hebben hierop geantwoord dat eiseres geen belang heeft om dit middel op te werpen vermits zij geen publiekrechtelijk orgaan is noch lid is van een vzw. Deze redenering is verkeerd. Nemen we bijvoorbeeld aan dat een gemeentelijk belastingreglement alleen de personen belast waarvan de familienaam met de letter A tot M begint. Kan de heer A. dan geen schending van het gelijkheidsbeginsel aanvoeren omdat zijn familienaam niet met de letter N tot Z begint? De vaststelling van afwezigheid van een objectief en redelijk verantwoord criterium voor de door eiseres aangevoerde verschillende behandeling, zou leiden tot de vaststelling dat het gemeentereglement ongrondwettig was en dat hiervan bijgevolg overeenkomstig artikel 159 van de Grondwet geen toepassing kon worden gemaakt. Eiseres had aldus wel degelijk belang bij de aanvoering van voornoemde ongelijkheid ».

¹⁶⁰ Cass., 13 février 2014, F.13.0059.N., avec les conclusions de l'Avocat général Thijs.

¹⁶¹ Liège, 11 mai 2007, *F.J.F.*, 2009, liv. 3, 339 (à propos d'une taxe sur les immeubles laissés à l'abandon qui prévoit une dispense pour les sociétés de logements sociaux) ; Mons (6^e ch.), 13 septembre 2013, *J.L.M.B.*, 2014, n° 24, p. 1146, avec les observations de C. Parmentier (à propos d'un règlement-taxe sur les séjours hôteliers qui prévoit une exonération des séjours en auberge de jeunesse) ; Gand, 29 octobre 2013, *L.R.B.*, 2013, liv. 3-4, 73 (à propos d'un règlement-taxe sur les immeubles laissés à l'abandon ou désaffectés qui prévoit une exemption de deux ans, uniquement pour le propriétaire pour lequel il s'agit d'une « habitation unique ») ; Gand, 30 juin 2009, *Fisc.* 2010, liv. 1211, 14 (à propos d'une taxe sur les surfaces de bureau qui exonère les surfaces de moins de 70 m² – voy également l'arrêt similaire Bruxelles, 3 avril 2009, *L.R.B.*, 2009, liv. 3, 215) ; Civ. Liège (sect. Liège) (21^e ch.), 27 avril 2015, *R.F.R.L.*, 2015, liv. 2, p. 111 (à propos d'une taxe sur les immeubles inoccupés dont sont exonérés les bâtiments publics) ; Civ. Anvers (sect. Anvers), 18 février 2015, *L.R.B.*, 2015, liv. 1, p. 56 (redevance d'inoccupation qui prévoit une dispense pour les entreprises communales autonomes et les sociétés agréées de logement social).

catégories comparables précises de contribuables une discrimination existerait, alors que son immeuble n'avait certainement pas l'affectation visée dans l'exonération critiquée¹⁶².

60. Cependant, un arrêt très récent d'une chambre néerlandophone de la Cour de cassation fait à nouveau entendre une note assez différente, et qui n'est pas sans lien de surcroît avec la problématique de la motivation des différences de traitement¹⁶³. La Cour jugea que le juge du fond ne peut pas écarter un règlement-taxé qui prévoit un tarif réduit pour une catégorie de contribuables, pour le seul motif abstrait que l'autorité ne démontrerait pas que la justification du tarif réduit ne pourrait pas s'appliquer également à une autre catégorie de contribuables qui est quant à elle soumise au tarif ordinaire ; le juge doit vérifier au contraire si le contribuable qui se plaint du caractère discriminatoire de la structure tarifaire a été victime *concrètement* d'une discrimination du fait de l'application du tarif ordinaire, parce qu'il appartiendrait lui-même à une catégorie qui aurait pu revendiquer l'application du tarif réduit au nom du principe d'égalité.

Certes, cet arrêt ne revient pas sur la problématique de la divisibilité du règlement-taxé. En revanche, par le biais de l'intérêt, il réduit très fortement la possibilité, pour un contribuable, d'invoquer le caractère discriminatoire de n'importe quelle disposition alors même que cette discrimination ne le concerne pas. On revient par là à la jurisprudence traditionnelle suivant laquelle le redevable qui ne bénéficie pas de l'exonération illégale ne peut se prévaloir de l'inégalité de traitement, s'il n'a pas été lui-même exclu de manière illégale du bénéfice de l'exonération.

61. Quoiqu'il en soit, afin de mettre cette jurisprudence en perspective, nous pouvons la comparer à celle du Conseil d'État. Dans son étude sur l'article 159 de la Constitution¹⁶⁴, D. DEOM, qui est il est vrai conseiller d'État, présente de manière générale la question d'une illégalité partielle dans le contexte de l'exception d'illégalité comme elle se pose dans le contexte du contentieux de l'excès de pouvoir et de l'annulation : seuls les effets ou les parties de l'acte qui sont reconnus illégaux doivent être censurés, pour ne pas paralyser des dispositions qui ne sont entachées d'aucun vice ; il appartient dès lors au juge d'apprécier si l'acte attaqué est divisible, ou s'il forme au contraire un tout indivisible de telle sorte qu'une annulation partielle équivaldrait à une réformation de l'acte ; enfin, en matière fiscale, l'éventuelle illégalité d'une exonération ne s'étend pas à l'ensemble du règlement-taxé, de telle sorte que le contribuable qui conteste une cotisation ne présente pas d'intérêt à s'en prévaloir.

Outre que cette conception des choses a été partagée pendant vingt ans par la Cour de cassation, il paraît logique que les jurisprudences des deux juridictions suprêmes ne s'écarteront pas trop, au regard des liens qui unissent, en matière de fiscalité locale, le contrôle de légalité exercé dans le cadre du contentieux de l'excès de pouvoir et le contrôle de légalité exercé par le biais de l'exception d'illégalité. Ces liens peuvent être illustrés par un arrêt de la Cour de

¹⁶² Bruxelles, 7 novembre 2013, *R.F.R.L.*, 2014, liv. 1, 47. Voy. également Gand, 29 juin 2010, *L.R.B.*, 2011, liv. 1, 32 : le contribuable, qui n'est pas lui-même un organe de droit public ou membre d'une asbl, ne dispose pas de l'intérêt requis pour se plaindre d'une discrimination entre les personnes morales exerçant une activité commerciale d'une part et les personnes morales de droit public et asbl d'autre part.

¹⁶³ Cass., 3 septembre 2015, R.G. C.13.0247.N, avec des conclusions conformes de Monsieur l'Avocat général Thijs (arrêt déjà cité et commenté plus haut).

¹⁶⁴ D. DEOM, *op. cit.*, p. 147, spéc. p. 175.

cassation. La Cour a admis la validité d'un motif d'un arrêt de la Cour d'appel de Liège suivant lequel il était sans intérêt pour le réclamant de se plaindre d'une clause discriminatoire dans un règlement-taxe, dès lors que cette clause avait été annulée par le Conseil d'État¹⁶⁵. Cela peut sembler une évidence : considérant que la clause annulée par le Conseil d'État est réputée n'avoir jamais existé, elle ne saurait entacher encore la validité du règlement. Mais cet arrêt fait apparaître que dès lors que le Conseil d'État considère qu'une clause est détachable du règlement dans le cadre du contentieux de l'excès de pouvoir, cela n'aurait pas de sens de se demander si elle pourrait entacher plus largement la validité du règlement dans le cadre de l'exception d'illégalité. Autrement dit, nous ne voyons pas le sens qu'il y aurait à analyser différemment les conséquences d'une exonération discriminatoire sur l'ensemble d'un règlement-taxe, suivant que cette exonération a ou non été annulée par le Conseil d'État.

62. Sans doute, il est inévitable que des nuances apparaissent entre les jurisprudences de ces deux juridictions, eu égard aux contextes dans lesquels elles interviennent. En premier lieu, le Conseil d'État examine s'il convient d'annuler un règlement tandis que les juridictions de l'ordre judiciaire examinent s'il convient de le priver d'application. On aurait cependant pu penser que cette différence conduirait la Cour de cassation à être plus ouverte que le Conseil d'État vis-à-vis d'une éventuelle divisibilité. L'annulation d'une exonération par le Conseil d'État a pour effet de soumettre à la taxe une catégorie de contribuables qui en avaient été exemptés par l'auteur de la norme ; en revanche, devant le juge judiciaire, la question se limite à savoir si un contribuable peut invoquer le caractère discriminatoire d'une disposition qui ne le concerne en rien. En deuxième lieu, le Conseil d'État ne reconnaît pas au principe d'égalité un caractère d'ordre public tandis que les juridictions de l'ordre judiciaire lui reconnaissent ce même caractère. Il s'en déduit que devant le juge judiciaire, celui qui se plaint de l'existence d'une discrimination ne doit en principe pas démontrer qu'il en est personnellement victime. Cette différence est cependant le plus souvent gommée dans le cadre du contrôle de comparabilité, dans lequel on demande au contribuable de démontrer que la catégorie qui bénéficie de la différence de traitement est objectivement comparable à la sienne. Enfin, en troisième lieu, le Conseil d'État exerce un contrôle abstrait, qui consiste à vérifier de manière objective la validité d'une norme au regard des règles qui occupent une position supérieure dans la hiérarchie des normes, tandis que les juridictions de l'ordre judiciaire sont conduites à se prononcer sur un litige né et actuel qui concerne des droits subjectifs et l'imposition d'une obligation dans un contexte donné¹⁶⁶. Ainsi, le juge judiciaire a considéré comme discriminatoire une taxe sur les secondes résidences dans une ville précise au motif, notamment, que cette ville ne percevait pas par ailleurs, auprès de ses résidents permanents, de taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques¹⁶⁷.

À notre estime, cependant, ces différences ne justifient pas une grande distance entre les deux jurisprudences. Le Conseil d'État assume, pour des motifs de sauvegarde de l'intérêt général qui paraissent raisonnables, le fait que l'annulation partielle frôle de toute façon toujours l'appréciation en opportunité, puisqu'elle conduit à spéculer sur le regard que l'autorité aurait porté sur la partie d'acte que le juge laisse subsister¹⁶⁸. En refusant cette

¹⁶⁵ Cass., 22 mars 2001, F.00.0057.F.

¹⁶⁶ S. VAN KOEKENBEEK, *Principes fondamentaux du contentieux constitutionnel belge*, tome 1, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2010, p. 53 ; M. UYTENDAELE, *Précis de droit constitutionnel belge*, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2005, p. 169.

¹⁶⁷ S. VAN CROMBRUGGE, « Taxe sur les secondes résidences : discriminatoire uniquement à Coxyde ? », *Fisc.*, 2013, liv. 1350, 1-2.

¹⁶⁸ M. LEROY, *op. cit.*, p. 572.

spéculation, la Cour de cassation semble, par ses arrêts de 2005 et 2006, exclure de manière radicale le caractère divisible d'une exonération d'un règlement-taxé. Ce faisant, elle crée un contexte très difficile pour la défense des intérêts financiers des communes. Encore une fois, aux termes de ces deux arrêts, un contribuable semble pouvoir invoquer le caractère discriminatoire de toute exonération, même qui ne le regarde en rien, pour échapper à ses obligations fiscales. Davantage, cette conception de la divisibilité pourrait être étendue à tous les aspects, même implicites, du règlement-taxé. Il a déjà été jugé discriminatoire que le règlement-taxé trouve à s'appliquer, sans aménagement, à une situation qui n'a pas été prévue par l'autorité fiscale¹⁶⁹. On ne voit pas pourquoi un contribuable ne pourrait pas invoquer, demain, ce genre de discrimination, même si elle ne le concerne en rien, pour en déduire que l'ensemble du règlement-taxé devrait être privé d'application. Combinée à la règle suivant laquelle toute différenciation doit reposer sur des motifs qui se déduisent du dossier administratif, cette conception de la divisibilité d'un règlement placerait la barre du principe d'égalité tellement haut qu'aucun règlement n'aurait plus la moindre chance de la passer... Pour l'ensemble de ces motifs, il nous paraît plus sage de s'en tenir à la position suivant laquelle un contribuable n'a pas d'intérêt à se plaindre d'une exonération discriminatoire, lorsque celle-ci est prévue au profit d'une catégorie qui n'a rien de comparable avec sa propre situation.

Conclusion

63. Au moment de conclure, il nous paraît utile de résumer le propos en rappelant les principales règles – nous en voyons quatre – qui doivent guider le raisonnement lorsque la légalité d'un règlement-taxé communal est examinée à l'aune des articles 10 et 11 de la Constitution.

Il faut, d'une part, se rappeler que le but, ou en tous cas le but principal, de tout impôt est de nature financière. Le motif, qui figure quasi systématiquement dans le préambule de tout règlement-taxé communal, tiré de la situation financière de la commune, suffit à justifier l'adoption d'une taxe communale. Ainsi justifiée, cette adoption ne peut en soi être considérée comme arbitraire. D'autre part, il est évident que l'autonomie fiscale reconnue aux communes est limitée par le principe de légalité, et n'autorise donc nullement l'instauration d'un impôt qui serait contraire au principe d'égalité. Il n'y a pas lieu de conclure à la violation de ce principe par un règlement-taxé motivé par la situation financière de la commune, au motif – à l'évidence erroné – que l'affirmation d'un tel but ne pourrait justifier la soumission à une taxe d'une catégorie spécifique de personnes, par rapport à l'ensemble des autres personnes présentant un lien de rattachement avec la commune. En d'autres termes, la différence de traitement consistant en ce que certaines personnes sont soumises à une taxe communale, alors que d'autres ne le sont pas, ne peut nullement être considérée, par principe ou automatiquement, comme constitutive d'une discrimination. En

¹⁶⁹ Par exemple, une taxe sur les immeubles déclarés inhabitables qui ne prévoit pas, comme c'est souvent le cas, une exonération pour les cas où la situation d'inhabitabilité résulte d'un cas de force majeure (voy. Gand, 1^{er} mars 2011, *Fisc.*, 2011, liv. 1269, 13 ; Anvers, 22 mai 2012, *L.R.B.*, 2012, liv. 2-3, 101 – la Cour écarte dans ce cas l'argument au motif qu'elle n'aperçoit pas en l'espèce de cas de force majeure ; voy. également, à titre d'exemples, Gand, 27 mai 2014, *Fisc.* 2014, liv. 1404, 12 ; Anvers, 29 avril 2014, *L.R.B.*, 2014, liv. 2, 37). Comp. avec les arrêts Cass., 8 avril 2011, F.10.0045.N., avec les conclusions de Monsieur l'Avocat général Thijs, et C.E., 16 novembre 1994, *S.A. Établissements Delhaize Frères et Cie « Le Lion » et S.A. Messagerie Belgique-Diffusion*, n° 50.241, cités plus haut.

troisième lieu, dans la recherche d'une justification à un traitement différencié établi par un règlement-taxe communal, et plus particulièrement dans celle du but poursuivi par ce règlement ou la disposition de celui-ci plus particulièrement examinée, il n'y a pas lieu de se limiter aux mentions figurant dans le préambule du règlement-taxe, ou dans le dossier constitué à l'occasion de l'élaboration de celui-ci. Il faut également avoir égard, le cas échéant, à la nature de la différence de traitement établie, au contexte dans lequel le règlement-taxe a été adopté, ou encore au contenu de ce règlement et à l'articulation de ses dispositions les unes par rapport aux autres. Même s'il faut constater que cette position n'est pas celle retenue par l'ensemble de la jurisprudence, elle vient d'être affirmée une nouvelle fois de manière très claire par la Cour de cassation, dans un arrêt du 3 septembre 2015¹⁷⁰. Enfin, et pour ce qui concerne les conséquences à tirer du constat du caractère discriminatoire d'une disposition d'un règlement-taxe, il apparaît que la solution la plus raisonnable est de ne pas accepter qu'un redevable puisse se plaindre d'un traitement différencié susceptible d'être qualifié de discrimination lorsque la disposition en cause traite de manière plus favorable une catégorie de personnes qui n'a rien de comparable avec celle dont il relève. On l'a vu, ce type de question se pose essentiellement à propos de dispositions exonératoires contenues dans des règlements-taxes. A cet égard, il nous semble que le plus sage est de considérer qu'un redevable n'a pas intérêt à invoquer le caractère discriminatoire d'une exonération lorsque celle-ci profite à une catégorie de personnes qui ne peut être comparée avec sa propre situation.

Le risque, à ne pas suivre les lignes de conduite que nous avons tenté d'ainsi tracer, est, comme on l'a déjà souligné ci-dessus à propos de la divisibilité d'un règlement contenant une disposition discriminatoire, de placer la barre du principe d'égalité à ce point haut que plus aucun règlement-taxe ne pourrait espérer la passer. Si tel était le cas, les articles 10 et 11 de la Constitution prendraient le pas sur l'article 170, § 4, du même texte, qui consacre l'autonomie fiscale des communes, alors même qu'il s'agit de dispositions de même valeur dans la hiérarchie des normes. En réalité, l'autonomie fiscale des communes doit pouvoir s'exercer pleinement, certes dans le respect des principes d'égalité et de non-discrimination. Tout est donc question d'équilibre entre ces deux ordres de considération constitutionnels, que les quatre règles ou lignes de conduites précitées doivent permettre d'assurer.

¹⁷⁰ R.G. C. 13.0247.N, déjà cité supra.