

Les taxes communales et le principe constitutionnel d'égalité

Jurisprudence 2000-2005

R. ANDERSEN¹

Professeur à l'Université catholique de Louvain

E. WILLEMART¹

Avocat au barreau de Bruxelles

La Cour de cassation et le Conseil d'État ont, les premiers, été amenés à se prononcer sur le respect du principe constitutionnel de l'égalité des contribuables². En l'occurrence, leur compétence portait exclusivement sur les règlements-taxes communaux et provinciaux, les lois fiscales étant alors encore soustraites à tout contrôle juridictionnel.

La jurisprudence en la matière, initialement assez sommaire, s'est progressivement affinée et complétée, notamment sous l'impulsion de la Cour d'arbitrage, pour aboutir, au début des années 1990, à une démarche commune aux trois juridictions.

Dans un premier temps, la Cour de cassation et, à sa suite, le Conseil d'État, s'en tenaient à un contrôle purement *formel* de l'égalité, jugeant que «*le principe d'égalité n'est point légalement violé quand chacun des contribuables placés dans les mêmes conditions est soumis au même traitement*»³.

C'est le Conseil d'État qui, le premier, s'est affranchi de cette vision assez restrictive, pour se pencher sur la *pertinence* du critère retenu pour distinguer plusieurs catégories de contribuables. Il affirme ainsi, dès 1964, qu'une distinction entre les contribuables est arbitraire – et donc discriminatoire – «*lorsque la détermination d'une imposition communale est subordonnée, en vertu du règlement, à une condition qui est sans rapport avec la nature de l'imposition et avec le but que celle-ci doit permettre d'atteindre*»⁴. La Cour de cassation lui a emboîté le pas à partir de 1975⁵.

La Cour d'arbitrage, spécialement dédiée au respect du principe d'égalité⁶ et inspirée par la Cour européenne des droits de l'homme, a perfectionné la démarche, en consacrant la «*montée en puissance*» du principe de proportionnalité, dont les potentialités semblent infinies. Bien que le contrôle de la Cour porte exclusivement sur les lois, décrets et ordonnances – et donc sur les impôts fédéraux et régionaux⁷ –, sa

jurisprudence méthodique a inspiré, et continue d'inspirer, les juridictions judiciaires et administrative.

La définition, désormais traditionnelle, du principe d'égalité suggère au juge de rechercher les *objectifs* de la norme soumise à son contrôle et d'apprécier, à l'aune de ces objectifs, la *comparabilité* des catégories de personnes prétendument discriminées, l'*objectivité* du critère de distinction choisi, la *pertinence* de la différence de traitement et la *proportionnalité* de la mesure par rapport aux principes en cause.

Les objectifs poursuivis par l'auteur d'une norme fiscale sont de deux ordres. L'impôt poursuit bien entendu, à titre principal, un objectif financier, consistant à alimenter et à équilibrer les caisses de la collectivité. L'impôt peut, en outre, poursuivre un objectif accessoire consistant à encourager ou, à l'inverse, à décourager, un comportement ou une activité, selon qu'il est jugé bénéfique ou néfaste pour la collectivité.

Les distinctions justifiées par un objectif incitatif ou dissuasif sont le plus souvent vilipendées par les contribuables, qui tentent de démontrer qu'elles manquent d'objectivité, de pertinence ou de proportionnalité (I).

L'objectif financier de l'impôt est quant à lui mis en cause, tantôt pour critiquer l'absence de différenciation entre les contribuables dans la détermination du taux ou du montant de l'impôt, tantôt pour mettre en cause, en tant que telle, la hauteur du taux ou du montant de l'impôt (II).

I. LA TAXE COMMUNALE À L'AUNE DE SES OBJECTIFS INCITATIFS OU DISSUASIFS: LE CONTRÔLE DES CRITÈRES DE DISTINCTION

Il convient, à titre préalable, de rappeler que «*dès lors que l'objectif principal de la taxe est d'ordre budgétaire, rien ne s'oppose en principe à ce qu'elle poursuive également des objectifs accessoires, non financiers; qu'aucune disposition légale ou réglementaire n'interdit à une commune, lorsqu'elle établit des taxes justifiées par l'état de ses finances, de les faire porter par priorité sur des activités qu'elle juge plus critiquables que*

1. Robert ANDERSEN est l'auteur des passages relatifs à la jurisprudence judiciaire, tandis qu'Elisabeth WILLEMART a rédigé les passages relatifs à la jurisprudence du Conseil d'État.
2. Dès 1908 pour la Cour de cassation (Cass., 16 mars 1908, *Pas.*, I, 1908, p. 132) et dès 1949 pour le Conseil d'État (C.E., arrêt *Brasserie Wielemans-Ceuppens*, n° 181, du 9 décembre 1949).
3. Cass., 16 mars 1908, *Pas.*, I, 1908, p. 132.
4. C.E., arrêt *Lemmens*, n° 10.675, 9 juin 1964.
5. Cass., 20 novembre 1975, *Pas.*, I, 1976, p. 347.
6. À partir de 1989 (loi spéciale du 6 janvier 1989 relative à la Cour d'arbitrage).
7. La Cour s'intéresse aux taxes locales, sous d'autres angles que le respect du principe de l'égalité entre les contribuables dans la définition de l'impôt (art. 172 de la Constitution). Certains arrêts concernent, notamment, la procédure fiscale contentieuse, ou les interventions du législateur qui ont pour effet de limiter les compétences fiscales des collectivités locales (art. 170, § 3, al. 2 et 3 et § 4, al. 2). Ces questions excèdent toutefois le cadre de la présente contribution. Elles sont abordées, dans ce numéro, par Cédric MOLITOR, d'une part, et par Bruno LOMBAERT, d'autre part.

d'autres ou dont elle estime la prolifération nuisible; qu'une commune peut dès lors utiliser son pouvoir fiscal en vue de poursuivre des objectifs d'incitation ou de dissuasion qu'elle détermine librement pour autant que ces objectifs restent accessoires, en d'autres termes que l'impôt ne soit pas établi à des fins uniquement dissuasives ou ne devienne purement prohibitif»¹.

Dans les limites ainsi définies, les objectifs incitatifs ou dissuasifs ne sont donc pas, en soi, critiquables². En revanche, ils constituent l'étalon à l'aune duquel s'apprécie la constitutionnalité des différences de traitement que la commune établit, soit en définissant l'assiette de l'impôt et les contribuables, soit en déterminant la base et le taux de l'impôt ou son montant.

A. La jurisprudence administrative

Le Conseil d'État a immédiatement calqué sa méthode de contrôle sur celle de la Cour d'arbitrage. À l'instar de la Cour, il distingue les différences de traitement discriminatoires (discriminations «actives») et les identités de traitement discriminatoires (discriminations «passives»).

En ce qui concerne les premières, le Conseil d'État répète que *«l'article 172, qui est une application de la règle de l'égalité devant la loi établie par l'article 10 de la Constitution, n'exclut pas qu'un régime fiscal différent soit établi à l'égard de certaines catégories de biens ou de personnes, pourvu que le critère de différenciation soit susceptible de justification objective et raisonnable»*, étant entendu que *«l'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la taxe visée, ainsi que de la nature des principes en cause, en respectant un rapport de proportionnalité entre les moyens utilisés et le but poursuivi»³.*

Quant aux secondes, le Conseil d'État précise parfois que *«les mêmes règles interdisent, dans les conditions qui viennent d'être énoncées, que soient traitées de manière identique des catégories de biens ou de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure considérée, sont essentiellement différentes»⁴.*

A. LA COMPARABILITÉ DES SITUATIONS

Le «test préalable de comparabilité» permet bien souvent d'interrompre le contrôle d'égalité dès sa prémisse. En effet, une discrimination n'existe que si le règlement fiscal traite de manière différente des catégories de contribuables qui se trouvent dans des

situations comparables (ou s'il traite de manière identique des catégories de contribuables qui se trouvent dans des situations incomparables).

La motivation du constat de non-comparabilité est parfois assez brève, voire péremptoire. Ainsi, le Conseil d'État a-t-il jugé que la taxe sur les secondes résidences établie par la commune de Villers-le-Bouillet n'est pas discriminatoire, en tant qu'elle traite différemment les propriétaires de seconde résidence – qui sont soumis à ladite taxe – et les propriétaires domiciliés sur la commune – qui sont soumis au précompte immobilier – parce que les deux impositions *«n'ont pas le même objet»*, *«ce qui rend vaine la comparaison entre ces divers impôts»⁵.*

Le plus souvent, toutefois, le constat de non-comparabilité est plus argumenté. Ainsi, en ce qui concerne la taxe de la ville de la Roche sur les loges foraines et les loges mobiles, le Conseil d'État a retenu l'argumentation selon laquelle la différence de traitement entre les grosses installations – taxées – et les petites installations – non taxées – est justifiée par *«la réalité objectivement distincte entre le centre touristique de la Roche, où en raison d'un public nombreux, l'activité foraine est susceptible d'être rentable, et les villages de l'entité, où l'activité foraine est moins recherchée car susceptible d'être déficitaire»⁶.*

En réalité, la comparaison entre deux catégories de contribuables n'a de sens que si elle est opérée, non pas *in abstracto*, mais au regard des objectifs de l'impôt. Dès lors, la motivation d'un constat de non-comparabilité n'est parfaitement convaincante que lorsqu'elle se réfère expressément à ces objectifs.

Le Conseil d'État a par exemple jugé que *«les exploitants des établissements dénommés «sex-shops» ou «peep-shows», spécialisés dans la vente ou la location de films, cassettes vidéos et livres qui sont liés directement à la sexualité et [...] les exploitants des établissements qui vendent le même matériel, mais cette fois non lié à la sexualité»* ne se trouvent pas dans des situations objectivement comparables, du point de vue d'une taxe qui doit, précisément, avoir un effet dissuasif sur les premiers⁷. Il en va de même, pour les mêmes motifs, de la différence de traitement établie par la Ville de Bruxelles, entre les spectacles *«de charme»* et les autres spectacles et divertissements non liés directement à la sexualité⁸.

1. C.E., arrêt *A.S.B.L. Espace P*, n° 114.119, 23 décembre 2002.

2. Sur la question des objectifs d'incitation ou de dissuasion, du point de vue des *compétences* de la commune, voir la contribution de Bruno LOMBAERT.

3. Jurisprudence constante.

4. Voir not. C.E., arrêt *S.A. B.P. Belgium*, n° 103.654, 15 février 2002.

5. C.E., arrêt *d'Aoust*, n° 99.385, 2 octobre 2001.

6. C.E., arrêt *S.P.R.L. Outdoor Immobilière*, n° 117.110, 17 mars 2003.

7. C.E., arrêt *Vandenplas*, n° 129.174, 12 mars 2004.

8. C.E., arrêt *S.P.R.L. Erivo*, n° 135.709, 5 octobre 2004. Voir encore C.E., arrêt *A.S.B.L. Syndicat national des propriétaires*, n° 120.792, 23 juin 2003 (troisième branche): les personnes physiques et les personnes morales ne sont pas comparables du point de vue d'une taxe sur les secondes résidences.

B. L'OBJECTIVITÉ DU CRITÈRE

L'exigence première, selon laquelle le critère de distinction doit être objectif, est maintenue, bien qu'elle ne soit plus suffisante.

En réalité, rares sont les critères qui ne sont pas, au moins, objectifs. Le Conseil d'État constate donc, au passage, que le critère retenu est objectif ou affirme, après avoir examiné la pertinence du critère, que la distinction repose sur une justification «*objective et raisonnable*»¹.

Ainsi été jugée «*objective*», la différence de traitement entre les sociétés de logements agréées et tous les autres propriétaires, pour l'application d'une taxe sur les terrains non bâtis² et pour l'application d'une taxe sur les bâtiments abandonnés³. Il en va de même des différences de traitement entre les pompes à essence, selon qu'elles sont ou non en libre services, et selon qu'elles permettent ou non un paiement automatique, pour l'application d'une taxe sur les appareils distributeurs automatiques de carburant⁴. Les critères de distinction entre les écrits soumis ou non à une taxe sur la distribution gratuite à domicile d'imprimés publicitaires non adressés ont quant à eux été jugés «*généraux et objectifs*»⁵.

C. LA PERTINENCE DE LA DISTINCTION

Le point central du contrôle d'égalité consiste à vérifier si la différence – ou l'identité – de traitement établie par le conseil communal pour atteindre le but qu'il assigne à la taxe, est susceptible de contribuer à la réalisation de cet objectif. A cet égard, il s'impose non seulement que le *principe* de la différence de traitement soit en rapport avec le but poursuivi, mais aussi que le *critère* de distinction choisi soit adéquat.

Le contrôle de la pertinence est sans doute l'étape la plus objective du contrôle d'égalité. Il s'agit réellement d'un test de logique.

Ainsi, par exemple, le Conseil d'État a-t-il considéré que la distinction entre les pompes à essence en libre service – taxées – et celles qui continuent à assurer un service systématique aux clients – non taxées – est «*justifiée par la réduction des charges fixes en personnel générée par le système du libre service et par l'objectif admissible de protection de l'emploi, accessoirement*

poursuivi par la délibération par laquelle le règlement attaqué a été adopté»⁶.

De même, une taxe sur les secondes résidences, en application de laquelle les personnes sont traitées distinctement selon qu'elles sont domiciliées ou non dans la commune, a été jugée «*susceptible de justification objective et raisonnable par rapport au but recherché par l'auteur du règlement-taxe, en l'occurrence faire participer au financement des services communaux utiles à la collectivité des personnes qui, n'étant pas domiciliées sur le territoire de la Ville, ne participent pas déjà aux recettes communales*»⁷.

D. LA PROPORTIONNALITÉ DE LA MESURE

Dernier aspect du contrôle classique de l'égalité, le respect du principe de proportionnalité suppose que la mesure, fût-elle pertinente, ne porte pas une atteinte excessive aux droits de la catégorie de contribuables qui se trouve désavantagée.

L'exigence de proportionnalité peut être invoquée seule ou en combinaison avec des droits ou des principes divers. En matière fiscale, l'appréciation du Conseil d'État est tantôt *autonome*, et dans ce cas elle se distingue mal du contrôle de pertinence, tantôt *combinée* avec la liberté du commerce et de l'industrie ou avec la faculté contributive des redevables, afin de permettre un examen du montant ou du taux de l'impôt.

La première hypothèse est notamment illustrée par les arrêts relatifs aux taxes sur les terrains non bâtis et sur les bâtiments abandonnés établies par la Ville de Liège. L'exonération dont bénéficient les sociétés de logement agréées était critiquée par les requérants au nom du principe d'égalité. Après avoir énuméré les caractéristiques de ces sociétés et avoir notamment relevé qu'«*il s'agit de sociétés dont la mission première est de remplir une fonction sociale que le législateur wallon, dans le prolongement de la législation étatique précédente, a érigée en service public*», le Conseil d'État a considéré que «*ces caractéristiques sont dans un rapport de proportionnalité raisonnable avec l'exonération*» en cause⁸. En réalité, il s'agissait tout autant d'apprécier la pertinence de la mesure – qui n'est pas examinée par ailleurs – que sa proportionnalité.

1. Sur la pertinence, voir *infra*. Sont ainsi jugées «*objectives et raisonnables*» la différence de traitement entre les logements selon qu'ils sont soumis ou non au précompte immobilier et la différence de traitement entre les personnes domiciliées ou non sur le territoire de la commune, dans le cadre d'un taxe sur les secondes résidences (C.E., arrêt *A.S.B.L. Syndicat national des propriétaires*, n° 120.792, 23 juin).
2. C.E., arrêt *A.S.B.L. Syndicat national des propriétaires*, n° 100.544, 6 novembre 2001.
3. C.E., arrêt *A.S.B.L. Syndicat national des propriétaires*, n° 100.545, du 6 novembre 2001.
4. C.E., arrêt *S.A. B.P. Belgium*, n° 103.654, 15 février 2002.
5. C.E., arrêt *S.A. Publi Hebdo*, n° 132.983, 24 juin 2004.
6. C.E., arrêt *S.A. B.P. Belgium*, n° 103.654, 15 février 2002.
7. C.E., arrêt *A.S.B.L. Syndicat national des propriétaires*, n° 120.792, 23 juin 2003. Dans le même ordre d'idées, voir C.E., arrêt *S.A. Nivadim*, du 5 octobre 2004 et C.E., arrêt *S.A. Publi Hebdo*, n° 132.983, 24 juin 2004.
8. C.E., arrêts *A.S.B.L. Syndicat national des propriétaires*, n° 100.544 et n° 100.545, 6 novembre 2001. Voir égal., dans le même ordre d'idées, l'arrêt *S.A. Nivadim*, n° 135.708, 5 octobre 2004, relatif à une taxe sur les «*kots*». En ce qui concerne une première branche du moyen, déduit d'une violation du principe d'égalité, le Conseil d'État considère que «*la différence de traitement est raisonnablement justifiée*», c'est-à-dire à la fois pertinente et proportionnée, par rapport aux objectifs de la taxe. En ce qui concerne la seconde branche de ce moyen, il considère que l'exonération dont bénéficient les logements appartenant à certaines institutions dont la mission se rattache à une fonction sociale n'est pas discriminatoire, parce que les caractéristiques de ces institutions «*sont dans un rapport de proportionnalité raisonnable avec l'exonération*».

Les arrêts dans lesquels le principe de proportionnalité est combiné avec la liberté du commerce et de l'industrie ou avec la capacité contributive des redevables¹ seront examinés dans la seconde partie de cette contribution.

B. La jurisprudence judiciaire

Comme il a déjà été relevé à plusieurs reprises, il existe entre les trois hautes juridictions que sont la Cour d'arbitrage, la Cour de cassation et le Conseil d'Etat une même conception quant aux exigences du principe d'égalité des citoyens devant l'impôt. Egalité n'est pas synonyme d'uniformité; les distinctions entre catégories de contribuables sont non seulement admissibles, mais parfois même nécessaires. Selon la Cour de cassation également: «*la règle de l'égalité des Belges devant la loi contenue dans l'article 10 de la Constitution, celle de la non-discrimination dans la jouissance des droits et libertés reconnus aux Belges contenue dans l'article 11 de la Constitution ainsi que celle de l'égalité devant l'impôt contenue dans l'article 172 de la Constitution impliquent que tous ceux qui se trouvent dans la même situation soient traités de la même manière mais n'excluent pas qu'une distinction soit faite entre différentes catégories de personnes pour autant que le critère de distinction soit susceptible de justification objective et raisonnable; l'existence d'une telle justification doit s'apprécier par rapport aux buts et aux effets de la mesure prise ou de l'impôt instauré; le principe d'égalité est également violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé*»². Le principe d'égalité et de non-discrimination se présente, dans la jurisprudence judiciaire, sous ces deux formes: d'une part, il requiert qu'un même traitement juridique soit réservé à tous ceux qui se trouvent dans la même situation de fait ou de droit et, d'autre part, que des traitements distincts s'appliquent à des personnes se trouvant dans des situations différentes. Afin de satisfaire à ces exigences et d'atteindre, en même temps, les objectifs qu'elle s'est assignés, l'autorité fiscale recourt aux critères de différenciation les plus variés. Lorsque, saisi d'un recours fiscal, le juge judiciaire est amené à contrôler, sur le pied de l'article 159 de la Constitution, la légalité, au regard du principe d'égalité et de non-discrimination, du règlement-taxe, il lui faut apprécier

si le ou les critères de différenciation retenus sont non seulement, en soi, objectifs et raisonnables, mais encore si ces critères sont pertinents et adéquats.

A. LA COMPARABILITÉ DES SITUATIONS

Si, le plus souvent, le contrôle à exercer par le juge implique ainsi la prise en compte de toute une série de paramètres, dans un certain nombre de cas, celui-ci estime pouvoir s'en dispenser. C'est lorsque les discriminations dénoncées par le contribuable sont manifestement inexistantes. Point n'est alors besoin de se lancer dans de grands discours; le bon sens et la raison dictent la solution: il n'y a pas d'inégalité, soit que les situations dans lesquelles se trouvent le réclamant et les autres catégories de contribuables sont totalement dissemblables, ce qui justifie qu'ils soient soumis à des régimes fiscaux différents, soit qu'elles sont fondamentalement les mêmes et requièrent un traitement identique. La motivation peut, dans ces conditions, être sommaire: le juge peut ainsi se contenter de relever, sans autre développement, que la distinction ou l'absence de distinction opérée entre contribuables est ou n'est pas discriminatoire au regard des buts poursuivis³.

B. LA PRISE EN COMPTE DU CARACTÈRE OBJECTIF, RELEVANT ET PROPORTIONNEL DE LA TAXE LITIGIEUSE

Si le juge judiciaire peut ainsi quelquefois se contenter de procéder à une analyse sommaire de la situation, dans la plupart des cas, il doit pousser plus avant ses investigations et examiner successivement si le critère retenu est objectif, pertinent et adéquat.

Cette analyse se fait essentiellement au regard du but ou des buts que poursuit le règlement-taxe communal.

L'identification de l'objectif poursuivi peut, elle-même, s'avérer complexe. En effet, si parfois le pouvoir fiscal définit expressément les finalités du règlement-taxe, dans d'autres cas il se montre particulièrement discret. Saisi d'un recours, le juge du fond ne peut tenir un règlement-taxe pour irrégulier au motif que celui-ci reste en défaut d'énoncer lui-même les motifs qui justifient son adoption. C'est ce que la Cour de cassation a rappelé encore récemment dans un arrêt du 17 février 2005⁴. Dans cet arrêt, elle casse

1. Voir not. C.E., arrêt *S.A. B.P. Belgium*, n° 103.654, 15 février 2002; C.E., arrêt *S.A. Publi Hebdo*, n° 132.983, 24 juin 2004.

2. Voir notamment Cass., 28 juin 2001, Rôle général n° F.00.0024.F, Ville de Liège.

3. Comme exemple, voir notamment l'arrêt de la Cour d'appel de Liège du 24 mars 2000 où la Cour déboute le contribuable en énonçant, de manière péremptoire et sur le ton du reproche, que le fait qu'une taxe communale sur la rénovation des trottoirs s'applique à des travaux de ce type exécutés par la commune à ses frais, et non à des travaux effectués aux frais d'autres pouvoirs publics, ne constitue en rien une violation du principe d'égalité et de non-discrimination dès lors que le but de cette taxe est précisément d'obtenir une participation financière à une partie des débours de la commune à charge des propriétaires riverains qui sont les principaux bénéficiaires de la rénovation (*F.J.F.*, n° 2000/150). Citons également un jugement du Tribunal de première instance de Gand du 28 mars 2002 qui considère que le règlement-taxe communal ayant pour seul objectif déclaré d'apurer la situation financière de la commune, ne peut, sans violation du principe d'égalité et de non-discrimination, être rendu applicable aux seuls exploitants d'institutions bancaires et financières (tfrnet.larcier.be – 28 octobre 2002) ou encore un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 31 mai 2002 qui considère comme discriminatoire le règlement-taxe communal qui soumet à l'impôt sur la surface professionnelle les personnes morales qui destinent des biens à un bail d'activités agricoles alors qu'aucune taxe n'est due si les terrains sont loués par des personnes physiques ou sont la propriété d'agriculteurs (*T.F.R.*, 2003, liv. 242, p. 509).

4. Rôle général n° F.04.0023.F, Ville de Liège.

un arrêt rendu le 3 mars 2004 par la Cour d'appel de Liège qui avait considéré que, dès lors qu'il ne contient aucune motivation sur l'objectif poursuivi par la commune en taxant les seuls établissements «où évoluent des serveuses poussant à la consommation», le règlement-taxe contient un vice qui doit entraîner son refus d'application en vertu de l'article 159 de la Constitution, la Cour suprême rappelant que «lorsque le juge doit, comme en l'espèce, apprécier le règlement-taxe par rapport aux buts et aux effets de celui-ci, il est nécessaire mais suffisant que ces motifs puissent être déduits du dossier administratif de la commune»¹.

Le but étant connu, il s'agit pour le juge judiciaire de vérifier si le critère de différenciation retenu, pour objectif qu'il soit, est en relation avec le but en question.

Quelques exemples permettront d'illustrer la démarche suivie par le juge.

Un premier exemple est emprunté à la jurisprudence abondante suscitée par les règlements-taxes communaux qui opèrent des distinctions entre contribuables selon que ceux-ci sont ou non inscrits dans les registres de la population et, par suite, contribuent aux dépenses de la commune par le truchement de l'impôt complémentaire des personnes physiques. Les juges du fond ont en général estimé ces distinctions justifiées². La Cour de cassation elle-même, dans un arrêt du 4 janvier 2002 n'a pas jugé ce critère critiquable, estimant que la Cour d'appel de Bruxelles dans son arrêt du 19 mai 2000 avait légalement justifié sa décision de ne pas écarter l'application du règlement communal litigieux sur les surfaces de bureaux, ce critère constituant un critère objectif et raisonnablement justifié en rapport avec la perte substantielle de recettes dues à la perte des centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques et à celles des dotations du Fonds des communes»³. Depuis lors, sous l'influence de l'arrêt n° 129.347 du 16 mars 2004 du Conseil d'Etat, la Cour d'appel de Gand est revenue sur sa jurisprudence antérieure dans un arrêt du 15 juin 2004⁴. Elle a confirmé ce revirement de jurisprudence dans un arrêt ultérieur du 21 juin 2005⁵.

Un autre exemple est fourni par les nombreuses décisions rendues à propos des règlements-taxes communaux sur la distribution des imprimés publicitaires.

Plusieurs de ces règlements établissent un régime fiscal de faveur pour les imprimés qui contiennent un pourcentage déterminé d'articles à caractère non commercial en considérant que les informations ainsi

fournies à la population ont une influence positive sur les finances communales en dispensant la commune de fournir elle-même les informations dont il s'agit. Une telle distinction est-elle justifiée au regard du but environnemental que poursuit accessoirement le règlement-taxe litigieux? Tant la Cour d'appel de Gand que le Tribunal de première instance de Mons ont répondu par l'affirmative⁶. Le même tribunal considère néanmoins que la taxe communale est discriminatoire dans la mesure où elle subordonne l'exemption fiscale à la condition que les écrits contenant au moins 43 % de texte rédactionnel soient ouverts à tous les annonceurs. Pour le tribunal, cette discrimination n'a aucun rapport raisonnable avec le but environnemental du règlement-taxe, et le tribunal d'invoquer, à cet égard, un arrêt n° 50.241 du 16 novembre 1994 du Conseil d'Etat⁷. Ce faisant, le jugement semble s'écarter de l'arrêt rendu peu auparavant, le 28 juin 2001, par la Cour de cassation qui casse un arrêt rendu le 20 octobre 1999 par la Cour d'appel de Liège à propos d'un règlement-taxe similaire. La Cour d'appel avait considéré qu'en taxant les distributions d'écrits publicitaires, quelle que soit la place occupée par les textes rédactionnels insérés dans ces écrits, dès lors qu'elles étaient le fait «d'un groupe restreint de commerçants» (il en allait de même lorsqu'elles étaient le fait d'un seul commerçant), le règlement violait le principe d'égalité, le recours à la notion de «groupe restreint de commerçant» manquant de précision et étant arbitraire. Cet arrêt fut cassé aux motifs que les dispositions réglementaires litigieuses sont précises et respectent les règles constitutionnelles en matière d'égalité et que l'arrêt ne relève d'ailleurs aucun grief en ce qu'elles soumettent à la taxe la distribution d'écrits publicitaires, quel que soit le pourcentage de texte rédactionnel non publicitaire, émanant d'un seul commerçant. Et la Cour de cassation de conclure qu'en décidant que le principe d'égalité a été violé pour le motif de l'imprécision et de l'arbitraire de la notion de «groupe restreint de commerçants», l'arrêt *a quo* ne justifie pas légalement sa décision⁸.

Les règlements-taxes relatifs à la distribution des annuaires téléphoniques ont donné lieu au même type de contestation. Une distinction entre les annuaires téléphoniques et divers autres documents à caractère informatif ou publicitaire est-elle justifiée au regard du but environnemental poursuivi par le règlement-taxe litigieux? Sur cette question, les cours d'appel sont divisées. Contrairement à la Cour d'appel de Bruxelles

1. Voir dans le même sens Liège, 20 juin 2001, *F.J.F.*, n° 2002/1.

2. Voir notamment Bruxelles, 19 mai 2000, *Not. Fisc. M.*, 2000, 247, note de M. DE JONCKHEERE; Gand, 29 avril 2003, *R.A.B.G.*, 2003, liv. 18, p. 1075, note M. VERVOORT; Bruxelles, 5 décembre 2003, *F.J.F.*, n° 2004/149.

3. Voir *L.R.B.*, 2002/2, note M. DE JONCKHEERE.

4. *R.A.B.G.*, 2004, liv. 17, p. 1148, note M. VERVOORT.

5. *Le Fiscologue* n° 994 du 16 septembre 2005, p. 12.

6. Gand, 13 janvier 2000, *T.G.R.*, 2000, p. 272 et *Civ. Mons*, 18 octobre 2001, *T.F.R.*, *tfr.net.larcier.be*, 6 novembre 2002.

7. *Droit communal*, 95/2, pp. 122 à 129.

8. Cass., 28 juin 2001, Rôle général F.00.0024.F, Ville de Liège. Il convient, à notre sens, de ne pas conclure hâtivement à la portée générale de cet arrêt et, par suite de caractère légal de pareil règlement-taxe. Il se pourrait en effet, et tel est notre sentiment, que la Cour, sans prendre position au fond, se soit limitée à constater le défaut de motivation de l'arrêt entrepris.

qui considère que les annuaires téléphoniques forment une catégorie autonome ayant ses caractéristiques propres et justifiant, à ce titre, un traitement fiscal distinct¹, la Cour d'appel de Liège² et celle de Gand³ considèrent, l'une et l'autre, que compte tenu du but poursuivi, la taxe viole le principe d'égalité et de non-discrimination.

Toujours dans le même domaine des règlements-taxes communaux poursuivant, à titre accessoire, des objectifs de type environnemental, citons encore, comme particulièrement illustratifs, un jugement du Tribunal civil de Liège du 18 mai 2004 qui, en présence d'un règlement-taxe communal qui soumet à la taxe les marchés qui se tiennent régulièrement, à l'exclusion des marchés occasionnels, «*ne peut s'empêcher de relever que la sécurité et la propreté qu'une commune se doit d'assurer sur son territoire de même que les troubles ou les embarras que des marchés peuvent engendrer ne sont pas nécessairement d'une part plus menacés et d'autre part plus nombreux ou plus importants lorsque lesdits marchés sont tenus régulièrement*»⁴, et un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 24 juin 2004 qui considère que le critère de distinction établi par le règlement-taxe entre le commerçant qui exerce exclusivement l'activité de grossiste de véhicules d'occasion soumis en tant que tel à la taxe et celui qui exerce en même temps l'activité de détaillant, n'est pas légalement justifié au regard de l'objectif poursuivi, l'assainissement de l'environnement d'un quartier de la commune^{5,6}.

L'existence ou non d'une justification objective et raisonnable au traitement fiscal différent doit être non seulement appréciée par rapport aux buts et aux effets de la taxe établie, mais également par rapport au lien de proportionnalité raisonnable entre les moyens utilisés et le but poursuivi. En ce qui concerne cette dernière exigence, un arrêt retient tout particulièrement l'attention; il s'agit de l'arrêt de la Cour de cassation du 17 novembre 2000 rendu à propos d'un règlement-taxe de la commune de Leeuw-Saint-Pierre relatif à la taxation des chevaux de luxe. Dans ce règlement, la commune avait jugé plus expédient pour atteindre son objectif, à savoir la taxation des chevaux de luxe, de mettre la taxe à charge des personnes qui soignent des chevaux de luxe en lieu et place des propriétaires de ces derniers en obligeant les premiers à répercuter la taxe sur les seconds. La Cour

d'appel de Bruxelles dans son arrêt *a quo* du 16 septembre 1999, avait considéré que même si cette solution offre des avantages pratiques à l'autorité communale, le rapport entre les moyens utilisés, l'établissement d'une taxe dans le chef des détenteurs de chevaux de luxe, et l'objectif poursuivi, taxer lesdits chevaux, n'est pas raisonnable. Pour la Cour de cassation, le juge d'appel a ainsi justifié légalement sa décision⁷.

II. LA TAXE COMMUNALE À L'AUNE DE SES EFFETS FINANCIERS: LE CONTRÔLE DU MODE DE CALCUL

Les requérants mettent fréquemment en cause le taux ou le montant de l'impôt, tantôt au regard du droit de propriété proclamé à l'article 16 de la Constitution et à l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme⁸, tantôt au regard de la liberté du commerce et de l'industrie consacrée par le décret d'Allarde, tantôt encore au regard de la capacité contributive des redevables⁹.

Si la jurisprudence est, à première vue, peu encline à censurer une taxe pour le seul motif que son montant serait excessif, quelques décisions indiquent que, dans des circonstances particulières, le juge constitutionnel, administratif ou judiciaire condamne les impôts qui sont «*confiscatatoires*», «*prohibitifs*» ou «*qui excèdent manifestement la capacité contributive des redevables*».

Bien qu'il puisse théoriquement s'effectuer en référence aux seuls principes, droits ou libertés énoncés ci-dessus – en tout cas lorsqu'ils résultent de dispositions législatives, constitutionnelles ou conventionnelles précises¹⁰ –, il semble qu'en pratique, le contrôle du montant de l'impôt s'affranchisse difficilement d'une articulation avec le principe d'égalité. Il s'agit sans doute, pour le juge, de contourner l'écueil de l'appréciation en opportunité, qui prêterait facilement le flanc à la critique. En toute hypothèse, les arrêts qui accueillent ce type d'argumentation demeurent exceptionnels.

A. La jurisprudence administrative

La liberté du commerce et de l'industrie, est très fréquemment invoquée lorsque l'impôt frappe une

1. Bruxelles, 25 mai 2001, tfr.net.larcier.be, 13 janvier 2002.

2. Liège, 20 décembre 2000, F.J.F., n° 2001/32 et 8 juin 2001, tfr.net.larcier.be, 13 janvier 2002.

3. Gand, 2 septembre 2003, F.J.F., n° 2004/448.

4. F.J.F., n° 2005/204.

5. F.J.F., n° 2005/275.

6. D'autres décisions allant dans le même sens ont été rendues à propos de taxes environnementales frappant les seuls mâts de GSM. Un autre article leur étant consacré dans ce numéro, le lecteur est prié de s'y référer.

7. Rapport de la Cour de cassation, 2001, pp. 102-104.

8. Voir, à ce sujet, l'arrêt n° 107/2005 du 22 juin 2005 de la Cour d'arbitrage et le commentaire de M. BOURGEOIS, «L'impôt confiscatoire selon la Cour d'arbitrage», J.T., 2005, p. 797 et s.

9. Sur cette problématique, voir not. B. LOMBAERT et P. NIHOUL, «Tous les moyens sont-ils bons pour s'exonérer d'une taxe en matière d'immeubles abandonnés? Politique fiscale, proportionnalité du taux, preuve de la publication d'un règlement et force majeure exécutoire», Droit communal, 2003, p. 39 et s.

10. Ce qui n'est pas le cas de la prétendue obligation de respecter la capacité contributive des redevables, déduite du principe de proportionnalité.

activité économique. Le principe de proportionnalité, compris comme une obligation de ne pas dépasser la capacité contributive des redevables, est en revanche avancé à l'encontre de toute imposition, dont le montant paraît élevé.

Les deux arguments se combinent, généralement dans le même moyen. Le Conseil d'État leur réserve pourtant un sort distinct, puisque, contrairement au principe de proportionnalité, la liberté du commerce et de l'industrie est consacrée par une disposition législative, à savoir le décret d'Allarde des 12 et 17 mars 1791.

A. LA LIBERTÉ DU COMMERCE ET DE L'INDUSTRIE

Le décret d'Allarde est invoqué, tantôt de manière autonome, tantôt en combinaison avec le principe d'égalité. Mais le plus souvent, le Conseil d'État vérifie directement la compatibilité de l'impôt avec le décret, sans faire de détour par le contrôle d'égalité.

L'argument donne rarement satisfaction aux plaideurs. Le Conseil d'État répète en effet, inlassablement, que *«la liberté de commerce et d'industrie consacrée par le décret d'Allarde des 2 et 17 mars 1791, n'est pas illimitée et n'est en tous cas pas de nature à entraver le pouvoir qu'a l'autorité publique d'établir des taxes sur les activités économiques et commerciales»*¹.

En réalité, les requérants devraient, pour obtenir éventuellement gain de cause, démontrer que l'impôt est non seulement dissuasif – ce qui est l'effet recherché lorsqu'il frappe une activité jugée néfaste pour la collectivité – mais *«prohibitif»*.

Ainsi, en ce qui concerne une taxe sur les immeubles non affectés au logement, établie par la commune d'Ixelles, le Conseil d'État a estimé que *«même si la taxe litigieuse a un caractère dissuasif sur le développement immobilier des bureaux, il n'apparaît pas qu'elle entraverait au-delà du raisonnable, voire empêcherait, l'installation de bureaux et de commerces»*².

En ce qui concerne la taxe sur les serveuses de bar, établie par la commune de Schaerbeek, le Conseil d'État a jugé que *«même si la taxe litigieuse a un caractère dissuasif sur la prolifération des activités visées, il n'apparaît pas qu'elle entraverait au-delà du raisonnable, voire empêcherait, l'existence même de ce genre d'activités»*. Il a constaté que *«les requérantes n'établissent pas qu'en raison de son nouveau taux la taxe litigieuse aurait un effet dissuasif ou prohibitif tel qu'elle constituerait désormais une entrave à la liberté du commerce et de l'industrie dans ce secteur d'activités»*³.

De même, *«il n'apparaît pas que la taxe [sur les loges foraines et les loges mobiles établie par la Ville de la Roche] entraverait au-delà du raisonnable l'exploitation des installations foraines»*⁴, ni que la taxe namuroise sur les *«peep-shows»* et les *«sex-shops»* *«entraverait au-delà du raisonnable, voire empêcherait, l'installation de tels établissements»*⁵, ni encore que la taxe bruxelloise *«sur les locaux où sont organisés des spectacles de charme»* *«entraverait au-delà du raisonnable, voire empêcherait l'implantation de tels spectacles»*⁶.

Dans une affaire dans laquelle les requérants avaient vraisemblablement produit des documents comptables pour démontrer que la taxe rendait leur activité déficitaire, le Conseil d'État s'est exprimé plus longuement sur la compatibilité des taxes dont le montant se veut dissuasif avec la liberté du commerce et de l'industrie. Après avoir estimé qu'il n'apparaissait pas que la taxe établie par la commune de Herstal sur la distribution gratuite à domicile d'imprimés non adressés *«entraverait au-delà du raisonnable, voire empêcherait, l'exercice, par ces entreprises, de leurs activités»*, le Conseil d'État a examiné *«les données financières avancées par les sociétés requérantes pour démontrer que la taxe serait disproportionnée et rendrait leur activité déficitaire»*. Il a relevé que *«ces données, qui ne visent pas toutes les publications éditées par ces sociétés, ne tiennent compte ni de la possibilité de répercuter la taxe sur les annonceurs ni de la vente en librairie de leurs publications ni encore de l'opportunité de recourir à d'autres formes de distribution, alors qu'un des buts de la taxe est précisément d'inciter les producteurs à modifier leurs comportements»*⁷.

Le contrôle se veut donc très concret.

B. LA PROPORTIONNALITÉ DE LA TAXE ET LA CAPACITÉ CONTRIBUTIVE DES REDEVABLES

1) Dans certains arrêts, la question de la capacité contributive est examinée *sous l'angle du principe d'égalité*: les requérants indiquent *soit* que la différence de traitement est disproportionnée en tant que l'impôt frappe une catégorie de personnes au-delà de sa capacité contributive, *soit* que l'absence de distinction entre deux catégories de personnes ne tient pas suffisamment compte de leur différence de situations du point de vue de la capacité contributive.

Dans le premier cas, l'absence de prise en compte de la capacité contributive d'une catégorie de redevables est considérée comme un *facteur aggravant d'une diffé-*

1. C.E., arrêt *Gillion*, n° 85.916, 14 mars 2000; C.E., arrêt *A.S.B.L. Espace P*, n° 114.119, 23 décembre 2002; C.E., arrêt *S.P.R.L. Outdoor Immobilière*, n° 117.110, 17 mars 2003; C.E., arrêt *Vandenplas*, n° 129.174, 12 mars 2004; C.E., arrêt *S.P.R.L. Erivo*, n° 135.709, 5 octobre 2004.

2. C.E., arrêt *Gillion*, n° 85.916, 14 mars 2000. Sur cet arrêt, voir not. B. LOMBAERT, «Autonomie fiscale des communes et politique urbanistique. A propos des taxes sur les immeubles affectés à d'autres usages que le logement», *A.P.T.*, p. 298 et s.

3. C.E., arrêt *A.S.B.L. Espace P*, n° 114.119, 23 décembre 2002.

4. C.E., arrêt *S.P.R.L. Outdoor Immobilière*, n° 117.110, 17 mars 2003.

5. C.E., arrêt *Vandenplas*, n° 129.174, 12 mars 2004.

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

7. C.E., arrêt *S.A. Publi Hebdo*, n° 132.983, 24 juin 2004.

rence de traitement que le requérant dit injustifiée. Dans le second cas, l'absence de prise en compte de la capacité contributive aurait pour effet de traiter de manière identique des catégories de contribuables qui se trouvent dans des situations pourtant incomparables.

Un exemple de la première hypothèse est fourni par un recours introduit contre la taxe sur les secondes résidences établie par la commune de Villers-le-Bouillet.

– Les requérants critiquaient notamment *«le montant disproportionné de l'impôt»*, en ce qu'il est *«largement supérieur à celui réclamé aux résidents à titre principal au titre des décimes additionnels au précompte immobilier»* et qu'il *«excède manifestement le revenu cadastral de la seconde résidence»*.

Après avoir considéré que la comparaison entre cette taxe et les autres impositions communales était sans pertinence, le Conseil d'État a pris soin d'examiner la taxe du point de vue de son montant. Il a toutefois rejeté l'argumentation du requérant, en considérant que *«la circonstance que le montant de la taxe litigieuse puisse, dans certains cas, être supérieur au revenu cadastral du bien ne suffit pas à prouver l'existence d'une rupture d'égalité fiscale dès lors que la taxe litigieuse impose l'usage d'un immeuble, sous la forme d'un forfait, c'est-à-dire quel que soit le revenu – théorique ou réel – que ce bien produit et, de manière plus générale, quel que soit le revenu global imposable du contribuable»*.

Le Conseil d'État a eu égard au fait que *«l'objet premier de cette taxe est de frapper un objet de luxe dont la possession démontre dans le chef du redevable une certaine aisance et qui ne revêt pas un caractère de nécessité comme l'exercice d'une activité professionnelle ou la possession d'une première résidence»* et en a déduit que *«même s'il peut paraître quelque peu élevé, le montant de la taxe fixé forfaitairement à 30.000 francs n'apparaît pas comme étant hors de toute proportion avec la faculté contributive des personnes qui y sont soumises»*¹.

Un raisonnement semblable a en revanche conduit, dans d'autres circonstances, à l'annulation de la taxe établie par la Province de Namur sur les appareils automatiques de carburant.

La taxe frappait uniquement les appareils distributeurs *«en libre service»* (à l'exclusion de ceux pour lesquels un préposé peut assurer le service) et frappait plus lourdement les distributeurs *«full automatiques»* (c'est-à-dire ceux pour lesquels le paiement se fait, de surcroît, de manière automatisée). La taxe était justifiée non seulement par un objectif financier, mais également par la volonté de sanctionner les situations ayant une influence négative sur l'emploi.

Diverses discriminations étaient alléguées. Le requérant critiquait, entre autres, le fait que le règlement

retienne comme critère de taxation le nombre de pistolets de chaque appareil distributeur. Ce faisant, le règlement ne tenait pas compte de l'existence de pompes *«multipros»*, munies de quatre pistolets, mais d'un seul compte. 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 profit que les pompes munies d'un seul pistolet.

Le Conseil d'État a considéré que la différence de traitement entre les pompes en libre service et les autres pompes, de même que la différence de traitement entre les pompes *«full automatiques»* et les autres pompes en libre service, étaient objectives et pertinentes par rapport aux objectifs poursuivis. Toutefois, dans les deux cas, il a jugé qu'*«en tant que le règlement attaqué soumet les appareils dits «multipros» en libre service à une taxe dont le montant est à ce point disproportionné par rapport aux appareils qui ne sont pas en libre service, il contient une discrimination contraire aux articles 10 et 172 de la Constitution»*².

L'arrêt est étonnant en ce que le Conseil d'État s'aventure sur le terrain du contrôle du montant de l'impôt, alors qu'il lui aurait suffi, semble-t-il, de constater, plus classiquement, que le critère du nombre de pistolets n'était pas pertinent au regard des objectifs poursuivis, en ce qu'il ne permettait pas de tenir compte de l'existence de pompes *«multipros»*. En d'autres termes encore, le Conseil d'État aurait pu considérer que le traitement identique, auquel étaient soumises toutes les pompes à quatre pistolets, sans distinguer selon qu'elles possèdent un ou plusieurs compteurs, était injustifié par rapport aux objectifs poursuivis et était donc discriminatoire.

– Deux arrêts relatifs, l'un à la taxe sur les *«sex-shops et peep-shows»* établie par la Ville de Namur, l'autre à la taxe sur les *«locaux où sont organisés des spectacles de charme»* établie par la Ville de Bruxelles, illustrent la seconde hypothèse.

S'agissant de la taxe namuroise, les requérants faisaient notamment grief à la taxe d'être fixée de manière forfaitaire, à 100.000 francs par mois et par établissement, sans relation quelconque avec une assiette réelle et sans distinction, ni gradation, ni proportionnalité³. Selon eux, la Ville établissait ainsi une discrimination, au sein des établissements visés, en ne tenant pas compte des facultés contributives des exploitants. Les requérants exposaient qu'il y avait ainsi *«une discrimination, non susceptible de justification objective et raisonnable, entre les établissements dont le bénéfice d'exploitation rend possible, sans mettre en péril leur activité, le paiement d'une taxe de 100.000 francs par mois, et les établissements dont le bénéfice d'exploitation est tel que le paiement de la taxe serait insupportable»*. La Ville aurait donc dû, selon eux,

1. C.E., arrêt d'Aoust, n° 99.385, 2 octobre 2001.

2. C.E., arrêt S.A. B.P. Belgium, n° 103.654, 15 février 2002.

3. Seconde branche du premier moyen.

faire varier le montant de la taxe en fonction d'éléments objectifs.

Le Conseil d'État n'a pas précisément répondu à l'argumentation. Il semble avoir traité successivement, sans les combiner, la question du caractère prohibitif de l'impôt et celle de son caractère discriminatoire¹.

Sur le montant de l'impôt, le Conseil d'État a répondu qu'il «ne peut annuler une taxe établie sans enfreindre aucune disposition législative que s'il existe une disproportion manifeste entre la taxe établie et les facultés contributives des personnes soumises à la taxe»², que «l'appréciation de cette éventuelle disproportion doit se faire en tenant compte de tous les résultats des activités des redevables et de l'ensemble des personnes qui sont soumises à la taxe, et non uniquement en fonction de la seule situation subjective des requérants» et qu'«il convient en outre de distinguer les taxes réellement prohibitives, qui sont interdites, des taxes seulement dissuasives».

Sur le principe d'égalité, le Conseil d'État a constaté que «la taxe litigieuse frappe une catégorie d'établissements déterminés de manière objective et a vocation à s'appliquer de la même façon à tous ceux qui se trouvent dans la même situation»³. Il a considéré que la différence de traitement – critiquée par ailleurs – entre les «sex-shops et peep-shows» et d'autres établissements, non visés par la taxe, est justifiée, mais il ne s'est pas prononcé sur la pertinence et la proportionnalité du traitement identique infligé à tous les «sex shops et peep shows», sans considération de l'importance de leur activité⁴.

L'on ne peut s'empêcher de penser que le raisonnement aurait pourtant pu être semblable à celui qui a été tenu dans l'arrêt du 15 février 2002, relatif aux pompes à essence, et qui a conduit à l'annulation de la taxe.

L'arrêt relatif à la taxe annuelle bruxelloise sur les «locaux où sont organisés des spectacles de charme» est plus convaincant. Le cas d'espèce était différent puisque, précisément, la taxe n'était pas forfaitaire, mais était fixée à un montant annuel de 200.000 francs par cabine. En l'espèce, les requérants arguaient qu'«en prévoyant un montant de 200.000 francs par cabine pour les spectacles érotiques, sans aucun lien avec les recettes [...] la partie adverse a usé de son pouvoir fiscal de manière déraisonnable et disproportionnée par rapport à l'objectif poursuivi».

Sur cette question, le Conseil d'État a répondu «qu'en établissant une taxe, non pas globalement forfaitaire, mais s'élevant à 200.000 francs par cabine et par an, la partie adverse n'a pas usé de son pouvoir fiscal de manière manifestement déraisonnable, puisqu'elle a fait varier le montant de la taxe en fonction d'éléments objectifs, c'est-à-dire le nombre de «cabines vidéos» ou de «peep-shows», et par conséquent la taille et la surface exploitée de l'établissement, son chiffre d'affaires et l'importance de la clientèle»⁵. A contrario⁶...

2) La question du caractère excessif de l'impôt est parfois critiquée de manière autonome, sans mise en œuvre du principe d'égalité. Les requérants critiquent alors «le caractère excessif de l'imposition» et font valoir qu'«une imposition excessive constitue en elle-même une illégalité susceptible de déboucher sur son annulation»⁷.

À cet égard, la jurisprudence du Conseil d'État est aussi claire que restrictive: «le Conseil d'État ne peut annuler une taxe établie 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», étant entendu qu'«une telle disproportion ne doit pas être appréciée en fonction de la situation de la seule partie requérante mais de celle de toutes les personnes soumises à la taxe»⁸.

La tâche des requérants est ardue: il leur faudrait démontrer concrètement, chiffres et documents probants à l'appui, que le montant de la taxe «serait hors de toute proportion avec la faculté contributive de l'ensemble des personnes qui y sont soumises»⁹.

Les requérants ont échoué à cet exercice, tant en ce qui concerne la taxe sur les loges foraines¹⁰, que la taxe sur les secondes résidences en tant qu'elle frappe les kots étudiants appartenant à des personnes privées¹¹ ou la taxe sur les «locaux où sont organisés des spectacles de charme»¹².

La prudence du Conseil d'État, face à ce type d'argumentation, est justifiée dans un arrêt du 5 octobre 2004, relatif à la taxe «sur les kots» établie par la Ville de Nivelles. Alors que les requérants l'invitaient à constater une «violation du principe de proportionnalité [et un] excès de pouvoir», en ce que le montant de la taxe annuelle constituait une charge excessive par

1. C.E., arrêt *Vandenplas*, n° 129.174, 12 mars 2004.

2. Alors qu'en réalité, une violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution était alléguée.

3. Ce qui revient à la définition énoncée par le Conseil d'État en 1964 (voir *supra*).

4. Dans un autre moyen, les requérants avaient également invoqué le décret d'Allarde (non combiné avec le principe d'égalité). Le Conseil d'État s'est donc penché sur le montant de la taxe (mais sans examiner le traitement identique auquel sont soumis les établissements visés, quel que soit leur chiffre d'affaires). Voir *supra*, point 1.

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

6. La combinaison du principe d'égalité et du caractère prohibitif du montant de l'impôt a également été invoquée à propos de la taxe établie par la Commune d'Herstal, sur la distribution gratuite à domicile d'imprimés non adressés. L'arrêt ne consacre toutefois pas d'attendus de principe à la question.

7. C.E., arrêt *S.P.R.L. Outdoor Immobilière*, n° 117.110, 17 mars 2003.

8. *Ibid.*

9. *Ibid.*

10. *Ibid.*

11. C.E., arrêt *A.S.B.L. Syndicat national des propriétaires*, n° 120.792, 23 juin 2003.

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

rapport aux revenus qui peuvent être dégagés des logements visés, le Conseil d'État a répondu, «*en ce qui concerne le montant forfaitaire de la taxe, qualifié par les parties requérantes de «totalement disproportionné par rapport à la nature et aux caractéristiques propres des logements visés», [qu'il] ne pourrait, sans se faire juge de l'opportunité de la taxe litigieuse, avoir égard à la justification économique de celle-ci ou à la capacité contributive des propriétaires redevables de la taxe*»¹.

B. La jurisprudence judiciaire

A. LE CONTRÔLE DU MODE DE CALCUL DE L'IMPÔT AU REGARD DES DROITS ET LIBERTÉS GARANTIS PAR LA CONSTITUTION ET LES INSTRUMENTS INTERNATIONAUX DE PROTECTION DES DROITS DE L'HOMME

Au terme de l'examen qui vise à s'assurer du caractère objectif et raisonnable des distinctions opérées par le règlement-taxe par rapport aux buts et aux effets de la taxe établie et, parfois même, indépendamment d'un tel examen, certaines décisions rendues par les juridictions judiciaires au cours de la période sous revue vérifient si l'impôt n'est pas excessif.

Parfois, le requérant invoque l'atteinte portée à la liberté du commerce et de l'industrie²; d'autres fois, c'est l'article 23 de la Constitution qui est invoqué³. Ces arguments sont rarement retenus⁴.

B. LA PROPORTIONNALITÉ DE LA TAXE ET LA CAPACITÉ CONTRIBUTIVE DES REDEVABLES

C'est au travers du principe d'égalité que s'opère le plus souvent le contrôle du mode de calcul de l'impôt. Ce contrôle trouve à s'exercer sans qu'il y ait lieu de distinguer selon que le règlement-taxe communal établit une contribution à un taux unique et forfaitaire ou un impôt progressif.

1. Taux unique et forfaitaire

Un arrêt de la Cour de cassation, rendu le 29 mars 2001, donne le ton. La Cour d'appel de Liège, dans l'arrêt entrepris du 26 février 1999, avait constaté qu'en fixant uniformément à dix mille francs par parcelle imposable le montant de la taxe annuelle sur les parcelles non bâties situées dans un lotissement non périmé, affectées à la destination de parcelles à bâtir par le permis de lotir, le règlement-taxe en cause avait pour conséquence qu'une parcelle de petite dimension

située dans un lotissement modeste était susceptible de subir le même régime qu'une superficie double située dans un quartier résidentiel de haut standing alors qu'il était particulièrement facile pour l'autorité communale de tenir compte d'éléments objectifs, tel le revenu cadastral, pour déterminer la hauteur des impositions d'une façon admissible. La Cour de cassation a rejeté le pourvoi fondé notamment sur la violation du principe d'égalité, estimant que par de telles considérations, la Cour d'appel avait légalement justifié sa décision⁵.

Quelques décisions des juges du fond rendues au cours de la période considérée, adoptent le même raisonnement. Ainsi, la Cour d'appel de Liège, dans un arrêt du 3 janvier 2001 considère qu'est arbitraire et viole le principe constitutionnel d'égalité des Belges devant l'impôt, le règlement communal qui instaure une taxe unique et forfaitaire de cent mille francs belges par mois sur les *sex-shops*, *peep-shows* et autres établissements du même acabit, un établissement de petite dimension réalisant des activités modestes de façon principale ou accessoire étant susceptible de subir le même régime fiscal qu'un fonds sensiblement différent qui peut être d'une superficie double dans un quartier mieux situé et générer des bénéfices nettement supérieurs, alors qu'il était particulièrement aisé pour l'autorité communale de tenir compte d'éléments objectifs, comme par exemple le revenu cadastral, pour déterminer le montant des impositions d'une façon admissible en évitant toute disproportion manifeste⁶. Ainsi encore, pour prendre un autre exemple, la Cour d'appel de Mons se réfère expressément à ce dernier arrêt pour considérer qu'est arbitraire et viole le principe constitutionnel d'égalité des Belges devant l'impôt, le règlement communal qui instaure une taxe forfaitaire sur l'exploitation des champs d'aviation, sans déterminer aucune base d'imposition, car une telle taxe met les exploitations visées sur le même pied quelles que soient leur superficie ou leur importance économique⁷.

2. Autres modalités de calcul

Si l'application d'un taux unique et forfaitaire à une catégorie déterminée de contribuables peut avoir pour conséquence de lui imposer une charge fiscale excessive, au-delà de sa capacité contributive, il se peut également que l'impôt distingue entre plusieurs catégories de contribuables mais ne tienne pas suffisamment compte de leurs différences de situation du point de vue de leurs capacités contributives, auquel cas il

1. C.E., arrêt *S.A. Nivadim*, n° 135.708, 5 octobre 2004.

2. Liège 16 février 2005 n° 2001/DP/2 (province de Namur), cité par M. DE JONCKHEERE dans la chronique de jurisprudence fiscale, publiée dans *L.R.B.*, 2005/2, pp. 132-133.

3. Bruxelles 25 mai 2001 précité.

4. Voir cependant Bruxelles 31 mai 2002, précité, qui, devant la disproportion totale entre le revenu net de la location des terres agricoles soumis à l'impôt et le montant annuel de celui-ci, n'hésite pas à qualifier ce dernier de quasi-expropriation des biens en question.

5. *Rapport de la Cour de cassation*, 2001, pp. 108-110.

6. *F.J.F.*, n° 2001/31. Voir également Liège, 20 juin 2001, *F.J.F.*, n° 2002/1.

7. Mons, 10 février 2004, *F.J.F.*, n° 2004/181.

s'expose à la même critique. Pour ne prendre qu'un exemple d'une telle situation, citons l'arrêt de la Cour d'appel de Gand du 31 mai 2005 qui tient pour contraire au principe constitutionnel d'égalité, un règlement-taxe communal qui opère une distinction entre les titulaires de professions libérales et les personnes appartenant au secteur des classes moyennes et des entreprises pour taxer plus lourdement les premiers, en faisant notamment valoir qu'on ne saurait affirmer de manière générale que la capacité financière du titulaire d'une profession libérale est normalement supérieure à celle d'une personne exerçant une activité professionnelle dans le secteur des classes moyennes ou des entreprises et qu'il n'y a aucune raison de considérer qu'il en irait autrement dans la commune concernée¹.

Par ailleurs, comme l'a encore récemment rappelé la Cour de cassation dans un arrêt du 15 janvier 2004, la progressivité d'une taxe communale ne donne pas, en soi, lieu à inégalité pour autant que soient remplies les conditions communément admises par la Cour d'arbitrage, la Cour de cassation et le Conseil d'État en matière d'égalité fiscale².

III. CONCLUSION

La large autonomie fiscale reconnue aux pouvoirs locaux n'est pas illimitée. Les règlements-taxes qu'ils adoptent doivent, notamment, respecter le principe d'égalité et de non-discrimination. L'autorité de tutelle et le juge doivent y veiller. Comme le rappellent de manière systématique les décisions passées sous revue, ce principe ne fait pas obstacle à ce qu'un traitement fiscal différent soit établi à l'égard de certaines catégories de personnes pour autant que cette différence soit objectivement et raisonnablement justifiée, ce qui

est contrôlé à la lumière du but et des effets de la taxe établie ainsi qu'à celle de la juste proportionnalité entre les moyens utilisés et le but visé. La tâche à laquelle se trouve confronté le juge est d'une rare complexité tant est grande l'ingéniosité dont font preuve les pouvoirs locaux dans l'élaboration de leurs règlements-taxes et singulièrement dans le choix des critères de différenciation retenus. Cette complexité, au même titre que le degré d'approfondissement du contrôle exercé par le juge, explique les divergences de jurisprudence que l'on a relevées ici et là, tant entre le Conseil d'État et les juridictions judiciaires qu'entre ces dernières.

Le juge – judiciaire ou administratif – exerce son contrôle selon les mêmes standards. La tâche s'avère complexe. La procédure devant le Conseil d'État étant de type inquisitoire, la tâche de la haute juridiction administrative s'en trouve facilitée.

Quelle que soit l'étendue du contrôle que le juge est en mesure d'exercer, il se doit de faire preuve d'une certaine retenue. Comme le rappelle à juste titre la Cour de cassation dans son arrêt précité du 28 juin 2001, *«lorsqu'une norme établissant un impôt vise des contribuables dont les situations sont diverses, elle doit nécessairement appréhender cette diversité avec un certain degré d'approximation de manière telle que les règles de l'égalité et de la non-discrimination n'exigent pas que la norme module l'imposition en fonction des particularités de chaque cas»*. Une certaine tolérance est de mise. Si l'autorité fiscale doit pouvoir justifier les distinctions établies entre catégories de contribuables, il suffit que cette justification soit raisonnable, comme le soulignent de manière unanime les juridictions suprêmes et, à leur suite, les juges du fond. Mais ne faut-il pas, en matière fiscale comme en toute autre matière, toujours garder raison?

1. *Le Fiscologue* du 4 novembre 2005, pp. 13-14.

2. *Rapport de la Cour de cassation*, 2004, pp. 72 à 74.