

Fiscalité régionale et locale : actualités en droit public

par Bruno Lombaert
avocat au barreau de Bruxelles et chargé d'enseignement à l'USL-B

Mathieu Thomas
avocat au barreau de Bruxelles

et Martin Vrancken
avocat au barreau de Bruxelles et assistant à l'ULiège¹

L'exercice par les collectivités fédérées et locales de leur pouvoir fiscal se fait dans le respect de nombreuses règles de droit constitutionnel et administratif. Il s'agit de savoir dans quelles limites (législatives) et sous quels contrôles (notamment de tutelle administrative) peut s'exercer leur autonomie, quelles procédures administratives elles doivent respecter, quels principes généraux s'appliquent à leurs normes fiscales (« Non bis in idem », territorialité, annualité, non-rétroactivité, proportionnalité, etc.) et en particulier quelle est la portée des règles d'égalité et de non-discrimination en la matière. Le droit public « habite » réellement le droit fiscal, singulièrement s'agissant de ces niveaux de pouvoir.

Même si l'on ne saurait aujourd'hui présenter la fiscalité régionale et la fiscalité locale sur un strict pied d'égalité parce que ces deux types de fiscalité relèvent de deux niveaux de pouvoir différents et qu'à ce titre, les normes fiscales qu'ils édictent respectivement ne relèvent pas des mêmes juridictions, il existe néanmoins bien des similitudes entre eux. Nous avons donc choisi de leur consacrer un exposé unique, commun, qui met en exergue sous chaque point ce qui relève de la fiscalité régionale et ce qui a trait au pouvoir de taxation local.

Nous nous sommes livrés, dans une première partie (Titre Ier), à une revue de jurisprudence sur ces différents aspects de droit public, qui ne prétend pas à l'exhaustivité, tant les sources sont abondantes, en particulier en ce qui concerne la fiscalité locale. Nous y épinglons les décisions dont nous avons connaissance, en privilégiant les plus récentes (essentiellement de 2016 et de 2017) et en privilégiant les questions que nous jugeons particulièrement intéressantes.

Dans une seconde partie de la contribution (Titre II), nous examinons la question particulière de l'application des impositions directes fédérales sur les revenus (ISOC ou IPM) aux intercommunales, laquelle a suscité de nombreux débats, parfois passionnés, tant devant le Parlement que devant la Cour constitutionnelle.

¹ Les auteurs tiennent ici à remercier les personnes qui ont bien voulu leur communiquer plusieurs arrêts et décisions inédits.

TITRE 1 ^{er} LES IMPOTS REGIONAUX ET LOCAUX.....	4
A. La compétence fiscale.....	4
A.1 L'autonomie fiscale (des communes).....	Error! Bookmark not defined.
(a) Le principe.....	4
(b) Les limitations par le législateur	4
(c) Les contrôles de tutelle.....	14
(d) Le principe de territorialité.....	15
B. La mise en œuvre du pouvoir fiscal	16
B.1 La procédure d'établissement de l'impôt	16
B.2 La distinction entre taxe et redevance.....	17
B.3 L'absence d'exigence de motivation formelle.....	18
B.4 Les motifs de taxation.....	18
B.5 La définition des éléments constitutifs de l'impôt.....	19
(a) Les redevables	19
(b) Les exonérations.....	22
(c) Le taux.....	27
B.6 Le principe « Non bis in idem » en matière fiscale	28
B.7 L'application de l'impôt dans le temps	29
B.8 Les sanctions.....	31
B.9 La réglementation fiscale par référence.....	31
B.10 Les règles de publication	32
B.11 La procédure fiscale.....	33
(a) La taxation d'office	33
(b) Les voies de recours	35
C. Les règles d'égalité et de non-discrimination	37
TITRE 2 La soumission des intercommunales à l'impôt fédéral sur les revenus : IPM ou ISOC ? 49	
A. L'évolution du cadre organique des intercommunales	49
A.1 Le premier temps : le temps des intercommunales dont l'objet social était limité par le législateur.....	50
A.2 Le second temps : le temps des intercommunales dont l'objet social n'est plus limité par le législateur	52
B. L'évolution de la fiscalité directe des intercommunales	54
B.1 Le premier temps : le temps de l'alignement de principe du régime fiscal des intercommunales sur celui des communes et de la coexistence de deux régimes différents.....	55
B.2 Le deuxième temps : le temps de la suppression des deux régimes distincts de taxation à l'impôt direct et de la soumission des intercommunales à un impôt des sociétés largement atténué.....	57
B.3 Le troisième temps : le temps de la soumission automatique des intercommunales à l'impôt des personnes morales.....	59
B.4 Le quatrième temps : le temps de la soumission de principe à l'impôt des sociétés	62

C.	La loi-programme du 19 décembre 2014 s’inscrit dans la logique des régimes fiscaux antérieurs.....	65
----	--	----

TITRE 1^{ER} LES IMPOTS REGIONAUX ET LOCAUX

A. LA COMPÉTENCE FISCALE : UNE AUTONOMIE ENCADRÉE

A.1 Le principe

1. Autonomie fiscale des pouvoirs locaux. En vertu de l'article 170 de la Constitution, les provinces et les communes sont compétentes pour établir des impôts, tout comme les collectivités supracommunales, les agglomérations et les fédérations de communes. Cette autonomie fiscale, consacrée par la Constitution, permet à ces entités de définir les éléments constitutifs des impôts qu'elles établissent. En particulier, le choix de la matière imposable relève de leur pouvoir politique d'opportunité ; sans que le juge puisse substituer son appréciation à la leur, elles peuvent donc choisir une matière imposable qui ne se retrouve que chez certains contribuables². Partant, il leur est en principe loisible d'instaurer une taxe dans des matières déjà imposées par un niveau de pouvoir supérieur³ – sauf dans l'hypothèse où la loi l'interdit expressément⁴ –, voire même, comme l'a récemment admis le Conseil d'Etat, de percevoir une taxe sur des activités qui sont encouragées à des niveaux de pouvoirs supérieurs⁵. De même, il a été jugé qu'en vertu de ce même principe, une commune n'est pas tenue de se conformer à ce que font les autres communes, le cas échéant avoisinantes, ni même de s'en inspirer⁶.

A.2 Les limitations par le législateur

2. Faculté pour le législateur (fédéral) d'interdire certaines impositions locales. L'autonomie fiscale des collectivités locales n'est pas absolue. La possibilité d'édicter des limites à cette autonomie a été expressément prévue par le constituant. L'article 170, §§ 3 et 4, alinéas 2, attribue ainsi au législateur la compétence de déterminer, à propos des impositions locales, les exceptions dont la nécessité est démontrée.

L'article 170 de la Constitution provient essentiellement de la deuxième réforme de l'Etat, intervenue en 1980⁷. Aussi, sous l'angle de la répartition des compétences entre autorité fédérale et entités fédérées, la loi dont il est question dans cette disposition est la loi fédérale⁸. Chaque fois qu'elle est invitée à connaître d'un recours qui dénonce une violation des règles répartitrices de compétences en matière fiscale, la Cour se réfère aux travaux préparatoires de l'article 170 de la Constitution pour

² Voy. B. LOMBAERT, « L'autonomie fiscale des communes : entre l'Etat, la Région et l'Union européenne », *Rev. dr. comm.*, 2006/1-2, pp. 2 et s., ici pp. 4-5 et l'abondante jurisprudence citée.

³ Civ. Flandre occidentale (sect. Bruges), 2 février 2016, R.G. n° 15/1238/A, *L.R.B.*, 2016, p. 73.

⁴ Voy. *infra*.

⁵ C.E., 13 octobre 2016, n° 236.108, *SA Green Wind*, à propos d'un règlement-taxe sur les mâts d'éoliennes. Le Conseil d'Etat a assorti cette faculté d'une réserve : celle que sa mise en œuvre ne peut avoir pour résultat de priver de tout effet les mesures d'encouragement arrêtées par les niveaux de pouvoirs supérieurs (en l'occurrence l'Union européenne et la Région).

⁶ Civ. Flandre occidentale (div. Bruges) (civ.) (4° ch.) n° 15/3740/A, 12 décembre 2016. Voy. également C.E., 11 septembre 2009, n° 195.978, *Ville de Hotton*, dont il est question *infra*, n° 8.

⁷ Révision de l'article 110 de la Constitution du 29 juillet 1980, *Moniteur belge*, 30 juillet 1980.

⁸ Voy. récemment D. DÉOM, « L'autonomie fiscale des communes, le législateur régional et les pouvoirs implicites », *Rev. dr. comm.*, 2017/3, pp. 28-31.

rappeler l'objectif de la règle de l'article 170, § 4, alinéa 2, de la Constitution :

« L'on peut déduire des travaux préparatoires de l'article 170 de la Constitution que le Constituant entendait, en adoptant la règle contenue à l'alinéa 2 de l'article 170, § 4, prévoir une "sorte de mécanisme de défense" de l'Etat "à l'égard des autres niveaux de pouvoir, de manière à se réserver une matière fiscale propre" (Doc. parl., Chambre, S.E. 1979, n° 10-8/4°, p. 4).

Cette règle a également été décrite par le Premier ministre comme un "mécanisme régulateur" :

"La loi doit être ce mécanisme régulateur et doit pouvoir déterminer quelle matière imposable est réservée à l'Etat. Si on ne le faisait pas, ce serait le chaos et cet imbroglio n'aurait plus aucun rapport avec un Etat fédéral bien organisé ou avec un Etat bien organisé tout court" (Ann., Chambre, 22 juillet 1980, p. 2707. Voy. également : ibid., p. 2708; Ann., Sénat, 28 juillet 1980, pp. 2650-2651).

"Je tiens à souligner [...] que, dans ce nouveau système de répartition des compétences fiscales entre l'Etat, les communautés et les régions et institutions du même niveau, les provinces et les communes, c'est l'Etat qui a le dernier mot. C'est ce que j'appelle le mécanisme régulateur" (Ann., Sénat, 28 juillet 1980, p. 2661) »⁹.

Lorsque la Région wallonne a remplacé les taxes précédemment communales par des taxes régionales sur les mâts, pylônes ou antennes GSM dans le but de garantir aux communes des recettes stables que ne garantissaient pas les règlements-taxes communaux, la Cour a jugé, à trois reprises, qu'une telle limitation par une Région de la compétence fiscale des communes était contraire aux règles répartitrices de compétences en matière fiscale entre le législateur fédéral et le législateur régional¹⁰.

La règle de principe n'exclut toutefois pas la mise en œuvre par une Région de ses pouvoirs implicites en vue de brider le pouvoir taxateur des communes qui en relèvent – dans le respect bien entendu des conditions fixées par la Cour constitutionnelle et le Conseil d'Etat, section de législation¹¹. Ainsi, une Région peut adopter une réglementation qui aurait pour effet de restreindre la compétence des communes d'instaurer une taxe uniquement si la réglementation adoptée peut être considérée comme nécessaire à l'exercice des compétences de la région, que la matière se prête à un régime différencié et que l'incidence des dispositions de la réglementation en cause sur cette matière ne soit que marginale¹².

3. Fiscalité régionale. Faculté pour le législateur (fédéral) d'interdire certaines impositions fédérées. Le pouvoir fiscal des entités fédérées peut également faire l'objet de limitations. L'article 170, § 2, de la Constitution permet ainsi au législateur fédéral, à la majorité ordinaire, de déterminer, relativement aux impositions des régions et des communautés, les exceptions dont la nécessité est démontrée. Ainsi, la loi du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visée à l'article 110, §§ 1^{er}

⁹ Voy. notamment C. const., arrêt n° 105/2015 du 16 juillet 2015. Voy. également J.-C. LAES, « La taxation des mâts, pylônes et antennes en Région wallonne », *R.F.R.L.*, 2014/2, p. 93 et s.

¹⁰ C. const., arrêt n° 105/2015 du 16 juillet 2015, C. const., arrêt n° 78/2016 du 25 mai 2016 et C. const., arrêt n° 146/2016 du 17 novembre 2016.

¹¹ C.E. (sect. lég.), avis n° 53.565 du 17 juillet 2013, *Doc. parl.*, Chambre, sess. ord. 2013-14, n° 3384/1.

¹² Voy. notamment C. const., arrêt n° 89/2010 du 29 juillet 2010. où la Cour constitutionnelle a admis un tel usage de ses pouvoirs implicites en matière fiscale (plus précisément, concernant l'instauration d'une redevance de stationnement) par la Région de Bruxelles-Capitale.

et 2 de la Constitution rend impossible la taxation par les entités fédérées de la matière imposable qui est déjà imposée par l'autorité fédérale¹³. Dans un avis du 2 décembre 2015, la section de législation du Conseil d'Etat a ainsi jugé que le projet de taxe présenté par la Région flamande consistait en un impôt sur la consommation d'électricité, qui fait déjà l'objet d'un impôt fédéral, et a conclu à l'incompétence de la Région¹⁴.

4. Article 464, 1°, du CIR 1992. Il existe une kyrielle de dispositions légales limitant la compétence fiscale des pouvoirs subordonnés¹⁵. Celle que les plaideurs invoquent le plus fréquemment en vue de contester la légalité d'un impôt local est sans doute l'article 464, 1°, du Code des impôts sur les revenus (ci-après CIR 1992). Sur pied de cette disposition, « [l]es provinces, les agglomérations et les communes ne sont pas autorisées à établir (...) des centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales et à l'impôt des non-résidents ou des taxes similaires sur la base ou sur le montant de ces impôts ».

Selon la Cour de cassation, une taxe locale qui frapperait l'une des composantes essentielles qui déterminent directement l'assiette des impôts sur les revenus, constitue une taxe similaire interdite au sens de l'article 464, 1°, du CIR 1992. Tout le débat consiste à déterminer ce qui constitue un tel élément, impliquant ainsi la qualification de taxe similaire interdite.

Dans un arrêt du 28 avril 2017, la cour d'appel de Liège a jugé que des taxes industrielles compensatoires portant sur la valeur vénale des immeubles et sur la valeur d'usage du matériel et de l'outillage, et non sur leur revenu, ne constituent pas des taxes similaires prohibées, établies sur la base ou sur le montant des impôts énumérés à l'article 464,1°, du CIR 1992¹⁶.

S'agissant d'une taxe instaurée par la province de Hainaut sur les débits de tabac, d'un montant de 0,05 euro par paquet de tabac vendu au-delà d'un seuil de 100.000 paquets, la cour d'appel de Mons a observé, dans un arrêt du 28 février 2017, qu'elle est indépendante du prix de vente des paquets de tabac, qu'elle n'est pas calculée sur la base du chiffre d'affaires réalisé ni sur le montant des revenus taxables à l'impôt des sociétés auquel elle n'est pas proportionnelle. Il ne s'agit donc pas d'une taxe similaire prohibée par l'article 464,1°, du CIR 1992¹⁷.

Dans un jugement du 19 décembre 2016, le tribunal de première instance de Flandre occidentale (division Bruges) a jugé que l'article 464, 1°, du CIR 1992 ne comporte aucune interdiction de taxes locales sur les résidences secondaires si celles-ci ne sont pas calculées sur le revenu cadastral ou toute autre base imposable de l'impôt sur le revenu cité dans l'article 464, 1°, du CIR 1992¹⁸.

5. Article 464, 1°, du CIR 1992. Cas des taxes communales sur les spectacles et divertissements. Concernant les taxes communales sur les spectacles et les divertissements, la mise en œuvre de l'article 464, 1°, du CIR 1992 fait aujourd'hui encore l'objet d'une divergence d'approche

¹³ C.A., arrêt n° 86/2000 du 5 juillet 2000.

¹⁴ C.E. (sect. lég.), avis n° 58.417/3 du 2 décembre 2015 sur « een amendement bij het voorontwerp decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2016 », *Doc.*, Parl. fl., 2015-16, n° 544/5, pp. 33-36.

¹⁵ Voy. par exemple A. TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal 2016-2017*, 35^e éd., Kluwer, Waterloo, 2016, pp. 1919 et s.

¹⁶ Liège, 28 avril 2017, 2015/RG/403, www.juridat.be.

¹⁷ Mons, 28 février 2017, 2016/RG/130, inédit.

¹⁸ Civ. Flandre occidentale (div. Bruges) (civ.) (4^e ch.) n° 15/3752/A, 19 décembre 2016, *L.R.B.*, 2017, p. 48. Voy. déjà Cass., 24 mai 2012, F.11.0057.N. Voy. sur cette question Th. LAUWERS, « Taxes sur les secondes résidences », *R.F.R.L.*, 2016/3, pp. 215-216.

profonde entre la Cour de cassation, le Conseil d'Etat et la Cour constitutionnelle. Il peut être utile de retracer ici brièvement la généalogie de cette controverse.

La Cour de cassation, dans un arrêt du 10 décembre 2009 (que l'on a qualifié par la suite de jurisprudence *ville de Leuven*), a jugé que :

« 1. En vertu de l'article 464, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992, les provinces, les agglomérations et les communes ne sont pas autorisées à établir des centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales et 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.

2. Une taxe locale qui est fondée sur une des composantes essentielles qui déterminent directement l'assiette des impôts sur les revenus, constitue une taxe similaire interdite.

3. Une taxe communale sur les spectacles et divertissements, calculée sur le chiffre d'affaire réalisé, diminué de la taxe sur la valeur ajoutée appliquée sur celui-ci, constitue une taxe similaire interdite dans la mesure où le chiffre d'affaire constitue un élément essentiel qui est pris en considération pour fixer l'assiette de l'impôt sur les revenus à charge du débiteur de cette taxe »¹⁹.

Dans des arrêts du 12 janvier 2010, n° 199.455, *SPRL Kunstraum Bruxelles*, et n° 199.454, *SPRL Arts & Sciences*, le Conseil d'Etat, siégeant en assemblée générale de la section du contentieux administratif, a pris le contrepied de cette jurisprudence, au terme d'une analyse fouillée, en se fondant notamment sur les travaux préparatoires de la loi du 24 décembre 1948 qui a supprimé, pour l'exercice 1949, la taxe perçue par l'Etat sur les spectacles et divertissements :

« Considérant que l'article 464, 1^o, du Code des impôts sur les revenus, dispose comme suit :

" Les provinces, les agglomérations et les communes ne sont pas autorisées à établir : 1^o des centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales et 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";

que cet article est issu de l'article 83 de la loi du 29 octobre 1919 établissant des impôts cédulaires sur les revenus, article qui entendait interdire aux communes d'établir tant un impôt communal par application d'un pourcentage sur le montant de l'impôt sur les revenus, que des taxes similaires calculées en fonction des éléments visés par l'impôt sur les revenus ou en fonction du montant de cet impôt; que la disposition de l'article 83 précitée a été ensuite reprise à l'article 34 de la loi du 24 décembre 1948 concernant les finances provinciales et communales, laquelle entendait également interdire toute superposition d'un prélèvement communal sur le prélèvement de l'Etat sur les revenus;

Considérant par ailleurs qu'il y a lieu de tenir compte de l'article 36 de la même loi du 24 décembre

¹⁹ Cass., 10 décembre 2009, F.08.0041.N. Cet arrêt de la Cour de cassation confirme une tendance que l'on trouve dans la jurisprudence antérieure du Conseil d'Etat (arrêt n° 183.202 du 22 mai 2008) et des juridictions judiciaires. Voyez à ce sujet l'exposé critique de V. SEPULCHRE, note sous C.E. (ass. gén.), arrêts n° 199.454 et 199.455 du 12 janvier 2010, « Taxes locales sur les spectacles », *Rev. dr. comm.*, 2010/3, pp. 92 et s.

1948, qui a aboli, à partir de l'exercice 1949, notamment :

" 2° les taxes établies au profit de l'Etat sur :

a) les spectacles ou divertissements",

mais en ajoutant :

" Les taxes provinciales et communales sur les spectacles et divertissements ne peuvent s'appliquer aux représentations données dans une salle de théâtre et à ranger dans l'une des catégories suivantes : tragédie, opéra, opéra-comique, opérette, comédie, vaudeville, farce folklorique, drame, revue de début et de fin de saison ou de fin d'année par des troupes à caractère sédentaire";

que les travaux préparatoires de la loi du 24 décembre 1948 font clairement ressortir que par la disposition de l'article 36, 2/, précité, le législateur entendait de manière expresse abandonner aux communes (et aux provinces) la taxe précédemment établie par l'État, "les autorités locales voyant ainsi leur potentiel fiscal accru à due concurrence" (Doc. parl. Chambre, s. 1947-1948, n/ 492, pp. 11 et 42; Doc. parl. Sénat, s. 1947-1948, n/ 492, pp. 10-11); que cet article 36 doit être interprété comme signifiant que les communes ont succédé à l'État pour la taxation concernée et peuvent dès lors, comme c'était le cas auparavant dans le chef de l'État, taxer les spectacles en fonction des recettes de l'exploitant; qu'en effet, la taxe originellement établie au profit de l'État sur les spectacles ou divertissements, en vertu de la loi du 28 février 1920, et abandonnée aux communes et aux provinces en 1948, consistait précisément en une taxe sur le montant brut des recettes quelconques, à un taux allant de 15% à 30%; qu'en outre, jusqu'à l'intervention de la loi du 24 décembre 1948, les communes et les provinces recevaient une fraction ou une quote-part fixe de l'impôt national sur les spectacles ou divertissements publics (ainsi, la loi du 7 juin 1926 attribuait une quote-part de 3/12e de cet impôt au profit des communes, tandis que la loi du 22 janvier 1931 attribuait 4/10e du même impôt aux communes); que si la loi du 24 décembre 1948 a ensuite entendu séparer la fiscalité de l'État et celle des communes, rien n'indique toutefois qu'en abolissant à l'article 36 de cette loi les taxes établies au profit de l'État sur les spectacles et divertissements, le législateur aurait entendu interdire que le montant des taxes communales sur les spectacles et divertissements ne pourrait être fixé à un pourcentage du prix des places, des droits d'entrée ou des recettes perçus par l'organisateur des spectacles ou divertissements; que le "règlement modèle" qui a été recommandé aux communes à l'époque par une circulaire du 31 octobre 1949 du ministre de l'Intérieur vient confirmer cette interprétation, puisque dans ce règlement type, fondé sur l'ancien impôt prélevé par l'État, le montant de la taxe sur les spectacles et divertissements était déterminé en fonction des recettes brutes; que la seule exception que le législateur a prévue est que les taxes communales sur les spectacles et divertissements ne peuvent s'appliquer aux représentations données dans une salle de théâtre et à ranger dans l'une des catégories expressément visées par l'article 36 de la loi du 24 décembre 1948; qu'il s'en déduit par ailleurs que l'article 464, 1°, actuel du Code des impôts sur les revenus trouve son origine dans une loi qui a reconnu explicitement aux communes le droit d'établir des taxes sur les spectacles et divertissements; qu'il a été souligné lors des débats parlementaires ayant précédé le vote de cette loi que l'objectif était, à l'article 34, de réduire l'article 83 des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus "à quelques dispositions portant interdiction, pour les provinces et les communes, d'établir des additionnels ou taxes similaires aux impôts cédulaires sur les revenus, sauf en matière de contribution foncière, et de taxer le bétail" (Doc. parl. Sénat, s. 1947- 1948, n/ 492, pp. 10 et s.); que cet article 34, devenu dans la coordination fiscale actuelle l'article 464, 1°, du C.I.R. 92, constitue une exception à l'autonomie des communes en matière fiscale, consacrée par la

Constitution;

Considérant qu'il y a lieu de conclure de ces développements, et de la lecture combinée des articles 34 (devenu l'article 464, 1°, du C.I.R. 92) et 36 de la loi du 24 décembre 1948, qu'une taxe communale établie sur les recettes brutes des spectacles ne saurait être regardée comme méconnaissant l'interdiction édictée à l'article 464, 1°, du C.I.R. 1992; qu'il s'ensuit qu'en l'espèce, le deuxième moyen, en tant qu'il soutient que le règlement, adopté le 26 mars 2007 par le conseil communal de Charleroi et établissant une taxe communale sur les salles de spectacles cinématographiques calculée sur le montant brut des recettes, violerait l'article 464 du C.I.R. 1992, n'est pas fondé ».

Un an plus tard, la compatibilité de cette interprétation de l'article 464, 1°, du CIR 1992 avec les articles 10 et 11 de la Constitution fut posée, également devant le Conseil d'Etat, qui interpella préjudiciellement la Cour constitutionnelle en ce sens.

Celle-ci y a répondu dans l'arrêt n° 19/2012 du 16 février 2012.

La question préjudicielle, légèrement reformulée par la Cour constitutionnelle, se lit comme suit :

« L'article 464, 1°, du CIR 1992 viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution s'il est interprété en ce sens qu'en conséquence de l'article 36 de la loi du 24 décembre 1948, il n'est pas réputé interdire aux communes de lever une taxe sur les spectacles et divertissements calculée sur la base de l'impôt des personnes physiques ou de l'impôt des sociétés, alors que l'article 464, 1°, du CIR 1992 interdit effectivement aux communes de le faire pour toutes les autres activités qui se déroulent sur le territoire de la commune ? »

Après avoir rappelé le contexte d'adoption des dispositions en cause ainsi que les jurisprudences divergentes de la Cour de cassation et du Conseil d'Etat en la matière, la Cour constitutionnelle a indiqué dans un premier temps que :

« le transfert de la taxe sur les spectacles et divertissements par le législateur aux communes dans les circonstances décrites en B.5.2 ne peut pas être considéré comme une justification suffisante pour pouvoir déroger, dans le chef des communes, à l'interdiction générale contenue dans l'article 464, 1°, du CIR 1992, tel qu'interprété en B.1 ».

Autrement dit, la Cour constitutionnelle a jugé que l'article 464, 1°, du CIR 1992 violait les articles 10 et 11 de la Constitution s'il était interprété comme permettant aux communes de lever une taxe sur les spectacles et divertissements calculée sur la base de l'impôt des personnes physiques ou de l'impôt des sociétés, alors qu'une interdiction vaut pour les activités autres que les spectacles et les divertissements.

Néanmoins, la Cour a constaté dans un second temps que l'article 464, 1°, du CIR 1992 pouvait faire l'objet d'une autre interprétation, conforme, elle, aux articles 10 et 11 de la Constitution. Les considérants pertinents de l'arrêt se lisent comme suit :

« B.6.2. L'article 464, 1°, du CIR 1992 interdit aux communes d'établir notamment des taxes similaires à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des sociétés "sur la base de ces impôts".

Comme il a été indiqué en B.3.2, cette disposition doit être interprétée restrictivement en raison de la limitation de l'autonomie fiscale des communes qui en découle.

La base de l'impôt des personnes physiques est constituée du revenu imposable tel qu'il est défini à l'article 6 du CIR 1992. La base de l'impôt des sociétés est constituée des bénéfices définis à l'article 185 du CIR 1992.

L'article 464, 1°, du CIR 1992 n'interdit pas de lever une taxe communale sur les recettes brutes dès lors que cette base diffère fondamentalement de la base de l'impôt des personnes physiques comme de celle de l'impôt des sociétés, et par ailleurs également de celle de l'impôt des personnes morales visé par cette même disposition (dont la base est définie à l'article 221 du CIR 1992) et de celle de l'impôt des non-résidents (dont la base est définie à l'article 228 du CIR 1992).

En effet, bien que les recettes brutes générées par une activité et, plus généralement, les revenus bruts du contribuable constituent le point de départ pour la détermination du revenu imposable à l'impôt des personnes physiques ou du bénéfice imposable à l'impôt des sociétés, il existe une différence essentielle entre, d'une part, les recettes brutes générées par les droits d'entrée ou les revenus bruts en général et, d'autre part, les bases imposables précitées. Par la base de l'impôt, la disposition en cause ne vise pas tout élément qui est pris en compte pour le calcul de l'impôt, mais exclusivement le montant sur lequel l'impôt est calculé en définitive (voir les arrêts n° 119/2007, B.6; n° 44/2008, B.6; n° 50/2011, B.57.5). De manière générale, il n'existe pas non plus de rapport proportionnel entre les recettes brutes ou revenus bruts et les différentes bases des impôts mentionnés à l'article 464, 1°, du CIR 1992.

B.6.3. L'article 464, 1°, du CIR 1992, combiné avec l'article 36 de la loi du 24 décembre 1948, interdit certes aux communes de lever une taxe sur les spectacles et divertissements calculée sur la base de l'impôt des personnes physiques ou de l'impôt des sociétés, tout comme l'article 464, 1°, du CIR 1992 interdit aux communes de le faire pour toutes les autres activités qui se déroulent sur leur territoire, mais ne leur interdit ni à l'égard de spectacles et divertissements ni à l'égard d'autres activités de lever une taxe sur les recettes brutes générées par les droits d'entrée ou sur les revenus bruts ».

Relevons qu'en estimant que les recettes brutes diffèrent fondamentalement de la base de l'impôt des personnes physiques comme de celle de l'impôt des sociétés, la Cour constitutionnelle allait clairement à l'encontre de ce qu'avait encore affirmé le Conseil d'Etat, une année auparavant, certes à propos d'une taxe sur les hôtels²⁰.

²⁰ Le Conseil d'Etat s'était exprimé de la manière suivante : « Considérant que s'il est admis que les communes peuvent lever des taxes qui soit sont calculées à partir d'éléments qui ne sont ni représentatifs, ni proportionnés au montant des revenus, soit frappent des entreprises indépendamment de leurs résultats et bénéfices, par contre, le règlement de la ville de Liège du 17 décembre 2001 relatif à la taxe sur les hôtels, en ce qu'il prend pour base d'imposition les revenus bruts issus de la location de logements meublés dans les hôtels et assimilés, établit une taxe similaire aux impôts sur les revenus, taxe similaire que l'article 464, 1°, du CIR 1992 prohibe; qu'en effet, en prévoyant que « la taxe est fixée à 8 pour cent du montant global perçu, hors taxe sur la valeur ajoutée, à raison de l'occupation, de l'utilisation des accessoires de service, de l'éclairage et du chauffage », l'article 9 du règlement précité fait porter la taxe sur le chiffre d'affaires brut réalisé et incorpore dans l'assiette de la taxe communale sur les hôtels des éléments de revenus dont il n'est pas contestable qu'ils entrent en compte de manière essentielle dans la détermination de la base imposable à l'impôt des sociétés et à l'impôt des personnes physiques; que la considération que certains des éléments de revenus qui font partie du montant global soumis à la taxe communale concernée sont déduits et ne font donc pas partie du revenu

En conséquence, la Cour constitutionnelle a jugé dans le dispositif de l'arrêt :

« - L'article 464, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992, combiné avec l'article 36 de la loi du 24 décembre 1948 concernant les finances provinciales et communales, viole les articles 10 et 11 de la Constitution s'il est interprété en ce sens qu'il n'est pas réputé interdire aux communes de lever une taxe sur les spectacles et divertissements calculée sur la base de l'impôt des personnes physiques ou de l'impôt des sociétés.

- L'article 464, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992, combiné avec l'article 36 de la loi du 24 décembre 1948 concernant les finances provinciales et communales, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution s'il est interprété en ce sens qu'il n'est pas réputé interdire aux communes de lever une taxe, notamment à l'égard des spectacles et divertissements, sur les recettes brutes générées par les droits d'entrée ou sur les revenus bruts ».

Notons que la nouvelle interprétation de l'article 464, 1^o, du CIR 1992 proposée par la Cour constitutionnelle, et qui est conforme aux articles 10 et 11 de la Constitution, a vocation à s'appliquer non seulement aux taxes communales sur les spectacles et divertissements, mais sur les autres taxes locales également.

Malgré ces décisions, la Cour de cassation n'a pas rendu les armes.

Dans un arrêt du 13 février 2014, la Cour a affirmé, en écho à ce que le Conseil d'Etat avait précédemment jugé, que *« [l]a circonstance qu'il ressort des travaux parlementaires de la loi du 24 décembre 1948 concernant les finances provinciales et communales que le législateur entendait laisser la taxe sur les spectacles et divertissements, établie auparavant au profit du royaume, aux communes et provinces, ne peut pas avoir pour conséquence que la limitation de la compétence fiscale des autorités locales contenue à l'article 464, 1^o, du Code des impôts sur les revenus soit considérée comme non-écrite, dès lors que le législateur n'a pas expressément dérogé à [la] limitation de la compétence d'imposition communale contenue à l'article 464, 1^o, du Code des impôts sur les revenus*

net imposable aux impôts sur les revenus ne modifie pas ce constat; qu'il en va de même pour la considération selon laquelle «le montant global» sur lequel est appliqué le taux de la taxe communale ne serait pas simplement perçu en contrepartie de l'occupation des logements loués meublés dans des hôtels mais également en contrepartie de l'utilisation des accessoires de service, de l'éclairage et du chauffage des locaux loués; qu'en effet, l'article 464, 1^o, du CIR 1992 est violé dès que les autorités locales font porter l'assiette des taxes qu'elles établissent sur des éléments de revenus qui contribuent de manière essentielle à déterminer la base imposable aux impôts sur les revenus; qu'en toute hypothèse, le terme «base» utilisé par l'article 464, 1^o, du CIR 1992 doit être interprété comme visant aussi bien les revenus nets que les revenus bruts, les premiers étant nécessairement inclus dans les seconds et n'en étant qu'une partie, de sorte qu'en frappant un revenu brut, la taxe frappe nécessairement le revenu net compris dans celui-ci et elle constitue dès lors un prélèvement supplémentaire à l'impôt sur les revenus et une taxe similaire que l'article 464, 1^o, prohibe. Considérant que la seconde partie adverse ne peut être suivie lorsqu'elle soutient qu'on a peine à imaginer une quelconque taxe communale qui ne constituerait pas une taxe similaire à l'impôt sur les revenus, du fait que toute taxe ne peut être acquittée que sur base des revenus perçus par une personne physique ou une société»; que la question n'est en réalité pas de savoir au moyen de quelles ressources la taxe levée par la partie adverse est acquittée par ses redevables, mais d'examiner si cette taxe est conçue de manière que sa base imposable empiète sur celle que la loi définit pour l'impôt sur les revenus; que tel est le cas d'une taxe calculée «sur le montant global perçu, hors taxe à la valeur ajoutée», en tant qu'elle est perçue sur un élément essentiel dans la détermination du bénéfice imposable à l'impôt des sociétés, à savoir le chiffre d'affaires réalisé; qu'une telle taxe méconnaît l'interdiction édictée à l'article 464, 1^o, du C.I.R. 1992 » (C.E., 13 janvier 2011, n^o 210.391, SA Dimotel et crts, publié dans la Rev. dr. comm., 2011/3, pp. 44 et s., avec des extraits du rapport de l'auditeur P. RONVAUX).

précité et aux dispositions qui le précédaient »²¹.

Et sans dire mot de l'arrêt de la Cour constitutionnelle – ce qui n'était pas nécessaire dès lors que la Cour de cassation tenait pour inexacte l'interprétation de l'article 464, 1^o, du CIR 1992 proposée par l'assemblée générale du contentieux administratif du Conseil d'Etat –, elle a ajouté :

« Une taxe communale frappant les concerts, représentations cinématographiques, vidéo et érotiques qui est calculée sur le montant brut de toutes les recettes, déduction faite de la taxe sur la valeur ajoutée qui y est appliquée, constitue une taxe similaire interdite visée à l'article 464, 1^o, du Code des impôts sur les revenus pour les organisateurs de concerts et de représentations qui sont soumis à l'impôt des personnes physiques et des sociétés, dès lors que ces revenus sont un élément essentiel pour déterminer l'assiette de ces impôts sur les revenus ».

Elle a ainsi validé le constat fait par les juges d'appel selon lequel le règlement-taxe communal litigieux, qui a pour assiette imposable les recettes brutes des concerts et représentations, est pour cette raison contraire à l'article 464, 1^o, du CIR 1992.

Dans un arrêt du 16 juin 2016, la Cour de cassation a confirmé et affiné sa jurisprudence.

Selon la Cour, une taxe locale sur les spectacles et les divertissements qui impose un impôt *forfaitaire* par spectateur, à charge des organisateurs, si l'un des prix d'entrée ou perception analogue est égal ou supérieur à un montant déterminé, n'est pas fondée sur une des composantes essentielles qui déterminent directement l'assiette des impôts sur les revenus, tels les recettes brutes ou le chiffre d'affaires, et n'est par conséquent pas une taxe similaire interdite par l'article 464, 1^o, du CIR 1992²².

À ce stade de l'exposé, un autre argument en faveur de l'interprétation stricte de l'article 464, 1^o, du CIR 1992, mérite d'être relevé. Plusieurs auteurs se prévalent de la nature indirecte de la taxe sur les spectacles et divertissements pour en déduire qu'elle n'est pas visée par l'article 464, 1^o. La jurisprudence leur a parfois emboîté le pas²³.

Cette thèse a été réfutée par le parquet général près la Cour de cassation, notamment dans les conclusions précédant l'arrêt du 24 mai 2012. Selon l'avocat général Thijs, lorsque les taxes sont établies sur le montant brut des entrées, il est clairement question d'un impôt direct. Il a d'autre part allégué que l'article 464, 1^o, du CIR 1992 ne fait pas de distinction entre taxes communales directes ou indirectes²⁴. La Cour constitutionnelle ne s'est pas prononcée sur la question, qu'elle a sans doute tenue pour superflue dans son raisonnement.

Force est de constater qu'une telle insécurité juridique assombrit les prévisions budgétaires de nombreuses communes. Face à tant de décisions contradictoires, les juges du fond ne savent manifestement pas davantage sur quel pied danser. C'est pourquoi, dans la circulaire du 24 août 2017

²¹ Cass., 13 février 2014, F.13.0059.N.

²² Cass., 16 juin 2016, F.15.0089.N.

²³ Liège, 27 avril 2012, *Rev. dr. comm.*, 2013/1, pp. 14 et s.

²⁴ Sur cette question, voy. not. B. de CLIPPEL, « Etudes – I. Les taxes sur les spectacles, calculées sur les recettes brutes, et l'interdiction faite aux communes par les 464, 1^o du C.I.R./92 d'établir certaines taxes ; II. L'appréciation du respect des principes d'égalité et de non-discrimination, lorsque la différenciation des opérations imposables n'est pas motivée par le règlement-taxe », *J.D.F.*, 2012, p. 282.

relative à l'élaboration des budgets des communes de la Région wallonne à l'exception des communes de la Communauté germanophone pour l'année 2017, la Ministre des Pouvoirs locaux s'est montrée prudente. Après avoir retracé l'évolution de la controverse et des joutes jurisprudentielles, elle a observé ceci :

« Cependant, la Cour de cassation (dans ses arrêts des 13 février 2014 et 16 juin 2016) estime toujours que l'article 464,1° du Code des impôts sur les revenus '92 s'oppose à ce que les autorités locales lèvent "un impôt sur un élément essentiel qui détermine directement la base de l'impôt sur les revenus" ».

Dès lors, contrairement à ce que l'on a pu croire avec l'arrêt de la Cour constitutionnelle, la controverse existe toujours. Il est donc prudent d'adopter un taux forfaitaire, le cas échéant couplé à un montant maximum fixé à un pourcentage du prix du billet (par exemple, x S par billet avec un taux maximum de x % du prix du billet) »²⁵.

6. Article 464, 1° du CIR 1992. Taxes forfaitaires. Un relatif consensus existe quant à la faculté pour les communes d'instaurer des taxes forfaitaires, tant en ce qui concerne les taxes sur les spectacles et divertissements que les autres taxes.

Dans un arrêt du 29 avril 2014, la cour d'appel d'Anvers a estimé qu'une taxe de séjour, à charge des personnes qui louent des chambres, concerne une taxe forfaitaire qui touche l'utilisation d'un immeuble, à savoir la location d'une chambre à des non-résidents de la ville. La Cour observe notamment que la taxe n'a aucun rapport avec le revenu net du bien, et qu'elle n'utilise donc pas la base ou le montant d'un impôt sur le revenu comme fait taxable et ne se fonde pas sur des éléments intrinsèques qui déterminent directement la base de l'impôt sur le revenu, de sorte que le règlement n'est pas contraire à l'article 464, 1°, du CIR 1992²⁶.

Notons également que dans un arrêt du 25 septembre 2014, la cour d'appel de Bruxelles, se référant à l'arrêt n° 19/2012 de la Cour constitutionnelle, a estimé qu'une taxe sur les spectacles forfaitaire de 1,85 euro par spectateur assistant (payant ou non), à charge de l'organisateur, n'était pas une taxe prohibée par l'article 464, 1°, du CIR 1992. Selon la cour, la taxe litigieuse n'a aucun rapport avec le chiffre d'affaires, dès lors que le prix d'entrée n'a aucune importance ni aucun effet sur le calcul de la taxe²⁷. S'agissant d'une taxe forfaitaire, la référence à l'arrêt de la Cour constitutionnelle n'était en réalité pas nécessaire, nous semble-t-il.

Cela étant, dans un arrêt du 28 octobre de la même année, la cour d'appel de Gand a en revanche considéré que la taxe sur la location de chambres d'hôtel établie par le règlement attaqué revenait à taxer une partie du chiffre d'affaires forfaitairement établie. Elle en a conclu que le règlement était contraire à l'article 464, 1°, du CIR 1992²⁸.

S'agissant des taxes portant sur les recettes brutes ou sur les droits d'entrée, la situation est plus floue, compte tenu des disparités qu'on observe entre les jurisprudences respectives de la Cour de cassation, du Conseil d'Etat et de la Cour constitutionnelle.

²⁵ *Moniteur belge*, 13 septembre 2017.

²⁶ Anvers n° 2013/AR/2242, 29 avril 2014, *F.J.F.*, 2015 (sommaire), liv. 3, 93.

²⁷ Bruxelles (6° ch.), 25 septembre 2014, 2011/AR/1128, inédit.

²⁸ Gand n° 2013/AR/223, 28 octobre 2014, *L.R.B.*, 2014 (sommaire DE JONCKHEERE, M.), liv. 3, 38.

Dans un arrêt du 25 février 2015, la cour d'appel de Liège a admis la conformité de deux taxes sur les spectacles, établies respectivement par la ville de Malmedy et par la ville de Stavelot, calculées à partir des recettes liées aux spectacles – et donc non forfaitaires²⁹. Pour justifier sa décision, la Cour a souligné l'importance d'interpréter strictement l'article 464, 1^o, du CIR 1992 en raison de l'autonomie fiscale des communes. Elle a ensuite remarqué que la taxe n'est pas perçue sur la base ni sur le montant des impôts énumérés à cette disposition, qu'elle est due indépendamment d'un bénéfice quelconque, qu'elle est perçue sur une des composantes du chiffre d'affaires. La cour d'appel a également observé que la taxe sur les spectacles et divertissements ne constitue pas une taxe directe en ce qu'elle ne vise pas une situation stable mais qu'elle est fonction du nombre d'entrées des spectateurs. Or, l'interdiction portée par l'article 464, 1^o, du CIR 1992 a trait à un impôt direct³⁰. Dans la suite de l'arrêt, la cour d'appel de Liège s'est expressément référée à la jurisprudence du Conseil d'Etat et à celle de la Cour constitutionnelle.

Compte tenu de l'insécurité juridique qui règne en la matière, la prudence recommande à tout le moins d'instaurer des taxes forfaitaires, de manière à ce que celles-ci soient calculées indépendamment des recettes mêmes de l'organisateur de spectacles ou de divertissements. Si, pour ce qui concerne les recettes brutes engendrées par les droits d'entrée, la Cour de cassation ne s'est à notre connaissance pas explicitement prononcée (les pourvois qui lui ont été déférés portaient chaque fois sur des taxes calculées sur les recettes brutes de l'exploitant des spectacles et divertissements), on conseillera aux communes concernées de ne pas jouer avec le feu.

A.3 Les contrôles de tutelle

7. Types de tutelle. Les règlements-taxes des communes sont soumis à une tutelle spéciale d'approbation en Région wallonne, conformément à l'article L3131-1 du Code de la démocratie locale et de la décentralisation (ci-après CDLD). C'est au gouvernement qu'il appartient d'approuver ou non le règlement-taxe qui lui est soumis, suivant la procédure prévue aux articles L3132-1 et -2 du CDLD. En Région de Bruxelles-Capitale en revanche, les règlements-taxes communaux sont soumis à la tutelle générale d'annulation, sur pied de l'ordonnance du 14 mai 1998 relative à la tutelle administrative sur les communes de la Région de Bruxelles-Capitale. Dans les deux cas, la censure d'un règlement-taxe peut être prononcée pour violation de la loi et/ou pour lésion de l'intérêt général.

8. Tutelle et autonomie fiscale des communes. La conciliation entre l'autonomie fiscale des communes et la défense de l'intérêt général par l'autorité de tutelle n'est pas toujours évidente. Récemment, le Conseil d'Etat a été saisi d'un recours en annulation dirigé contre la décision du Ministre wallon des Pouvoirs locaux de ne pas approuver le règlement-taxe de la commune de Montigny-le-Tilleul sur les écrits publicitaires au motif que ledit règlement fixerait un taux identique pour les écrits et échantillons publicitaires et pour les autres écrits publicitaires, et qu'il instaurerait une rupture de l'uniformité relative des taux pratiqués par les autres communes, spécialement en ce qu'il ne module pas le taux en fonction du poids des écrits publicitaires, contrairement à « l'ensemble des communes de Wallonie », ainsi qu'en fonction du contenu selon que s'y trouve ou non du « texte rédactionnel d'information générale ». Le Ministre avait donc refusé d'approuver le règlement-taxe en alléguant une contrariété à l'article 172 de la Constitution et une lésion de l'intérêt général.

²⁹ Liège, 25 février 2015, 2012/RG/1712, disponible sur www.juridat.be. Voy. aussi, Liège, 25 juin 2014, 2013/50 et 2011/383, cité dans l'arrêt. Voy. aussi Liège, 27 avril 2012, *J.D.F.*, 2012, p. 299.

³⁰ Voy. *supra*.

Dans son arrêt, le Conseil d'Etat a observé que le règlement-taxe mentionne en son préambule un objectif de dissuasion de la distribution systématique et non sollicité d'écrits ou d'échantillons publicitaires et que cet objectif permet de justifier la différence de traitement entre les écrits et échantillons qui sont adressés personnellement, à la demande, et qui bénéficient d'une exonération, et les autres, qui sont taxés³¹. Le Conseil d'Etat a ajouté que le taux plus élevé applicable aux écrits et échantillons sous blister plastique est également justifié par le coût supplémentaire qu'ils engendrent pour la collectivité. Enfin, le Conseil d'Etat a affirmé que « *la circonstance que la différenciation opérée par le règlement-taxe n'est pas identique à celle qui est retenue par les autres communes n'implique pas en soi qu'elle méconnaîtrait les exigences du principe d'égalité devant l'impôt* », et « *qu'eu égard à l'autonomie communale, consacrée par les articles 41, 162, 2°, et 170, § 4, de la Constitution, il n'incombe pas à l'autorité communale qui adopte un règlement-taxe de faire apparaître les motifs pour lesquels elle s'écarte des taux pratiqués par les autres communes; que l'autorité de tutelle ne peut se limiter à invoquer une "rupture de l'uniformité relative" de ces taux, pour en déduire que le règlement en cause méconnaît l'intérêt général; qu'il ne suffit pas, à cet égard, de constater que, dans l'ensemble des communes de Wallonie, le taux est modulé en fonction du poids des écrits publicitaires, ce qui n'est pas le cas du règlement adopté par la requérante* ». Le Conseil d'Etat a donc accueilli le moyen et prononcé l'annulation de la décision du Ministre des Pouvoirs locaux.

Il convient de déduire de cet arrêt que l'autorité de tutelle, pour censurer un règlement-taxe, doit pouvoir faire état de motifs spécifiques. Se référer à ce que font les autres communes et notamment constater une rupture de l'uniformité relative des taux ne sauraient suffire à établir une lésion de l'intérêt général. Si une comparaison avec la situation des autres communes ne nous paraît pas exclue en tant que telle, et pourrait donc utilement nourrir l'analyse de la légalité et de la conformité à l'intérêt général d'un règlement-taxe, cette comparaison doit être adventice. Notons que cet arrêt se situe dans le prolongement de la jurisprudence du Conseil d'Etat en la matière³².

A.4 Le principe de territorialité

9. Portée du principe. En vertu du principe de territorialité, les communes et les provinces ne sont autorisées à instaurer des impôts qu'à charge des personnes, physiques ou morales, qui ont des intérêts dans le territoire communal ou provincial.

10. Fiscalité régionale et répartition des compétences. Il est intéressant de relever, de ce point de vue, que dans un arrêt n° 30/2017 du 23 février 2017, la Cour constitutionnelle a rejeté un recours en annulation introduit contre le décret flamand du 3 juillet 2015 introduisant le prélèvement kilométrique. Devant la Cour, les requérants avaient prétendu que l'autorisation donnée par le décret attaqué aux agents des deux autres Régions de recouvrer des amendes administratives en dehors du territoire de la Région flamande violait le principe de territorialité. La Cour a observé qu'il ne s'agissait nullement d'une obligation, mais d'une autorisation, prise conformément à l'accord de coopération du 31 janvier 2014 conclu entre les trois Régions.

³¹ C.E., 16 mars 2017, n° 237.677, *commune de Montigny-le-Tilleul*.

³² Voy. par exemple C.E., 11 septembre 2009, n° 195.978, *Ville de Hotton*. Voyez encore, à ce sujet, B. LOMBAERT, « L'autonomie fiscale des communes : entre l'Etat, la Région et l'Union européenne », *op. cit.*, pp. 12-14 et la jurisprudence citée.

En revanche, dans un arrêt n° 58/2017 du 18 mai 2017, la Cour constitutionnelle a annulé deux dispositions du décret du Parlement flamand du 3 juillet 2015 contenant diverses mesures d'accompagnement de l'ajustement du budget 2015, en fiscalité environnementale, au motif que, précisément, celles-ci ne relevaient pas de la compétence territoriale de la Région. Les dispositions critiquées instaurent une redevance à la charge de certains organismes chargés de la collecte d'équipements électriques et électroniques mis au rebut ou de piles et accumulateurs usagés. La Cour a rappelé que :

« En ce qui concerne les régions, il résulte de l'article 19, § 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles et de l'article 7, alinéa 2, de la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions bruxelloises que leurs décrets ou ordonnances ne sont d'application que dans leur propre région. Toute norme adoptée par un législateur doit pouvoir être localisée dans le territoire de sa compétence, de sorte que toute relation et toute situation concrètes soient réglées par un seul législateur » (B.5).

Constatant ensuite que le point de rattachement de la redevance ne pouvait pas être localisé en Région flamande, puisque la redevance visait tous les organismes de gestion, quel que soit leur lieu d'établissement, et frappait l'ensemble de leur patrimoine, la Cour a conclu à l'incompétence de la Région flamande en l'espèce.

B. LA MISE EN ŒUVRE DU POUVOIR FISCAL

11. Réglementation applicable. L'établissement et le recouvrement des taxes communales et provinciales sont réglés, en Région wallonne, par les articles L3321-1 et suivants du Code de la démocratie locale et de la décentralisation. En Région de Bruxelles-Capitale, la matière fait l'objet de l'ordonnance du 3 avril 2014 relative à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes communales.

B.1 La procédure d'établissement de l'impôt

12. Compétence du conseil communal ou provincial. Au niveau local, en vertu de l'article 170, § 4, de la Constitution, toute charge ou imposition ne peut être valablement établie par une commune ou une province que par une décision de son conseil.

S'agissant de la procédure à suivre et des formalités qui doivent être respectées en vue de l'adoption d'un règlement-taxe, on épinglera un jugement du tribunal de première instance du Hainaut (division Mons) dans lequel, au demandeur qui soutenait que la commune n'établissait pas que les formalités relatives à l'organisation des réunions et délibérations du conseil communal (délais applicables, ordre du jour, mise à disposition des pièces, etc.) avaient été respectées lors de l'élaboration du règlement instaurant une taxe sur les panneaux publicitaires, le tribunal a rétorqué que le demandeur était étranger aux délibérations des conseils communaux et n'était donc pas concerné par les dispositions invoquées (à savoir, les articles L1122-12 du CDLD). Il en a conclu, confirmant une jurisprudence largement partagée jusqu'ici³³, que le demandeur n'avait pas intérêt à soulever une quelconque

³³ Liège (9^e ch.), 27 avril 2012, *Rev. dr. comm.*, 2013/1, p. 14.

violation de ces dispositions³⁴.

13. Principe de légalité et fiscalité régionale. Conformément à l'adage '*no taxation without representation*', l'article 170, § 2, de la Constitution pose le principe selon lequel un impôt régional doit être établi par une norme de rang législatif, soit un décret ou une ordonnance. Il revient au législateur d'arrêter les éléments essentiels permettant de déterminer la dette d'impôt du contribuable : il s'agit des catégories de contribuables, de l'assiette de l'impôt, du taux d'imposition ou du tarif, et des exemptions ou modérations éventuelles. Dans un arrêt n° 30/2017 du 23 février 2017, la Cour constitutionnelle a validé la délégation qui avait été faite par le législateur flamand au gouvernement d'ajuster la liste des routes visées par le prélèvement kilométrique. La Cour a considéré que cette faculté d'ajustement octroyée au gouvernement était suffisamment balisée, notamment dans la mesure où elle n'offrait pas à ce dernier la possibilité d'ajouter de nouvelles routes à la liste ou d'en supprimer, de sorte qu'il ne peut pas étendre ou limiter la base d'imposition, mais simplement reclasser les routes figurant déjà dans la liste, en cas de modification de leur statut de droit administratif (ce qui a, certes, une incidence sur le montant de la redevance). Selon la Cour, il peut être raisonnablement admis que le classement administratif des routes soit modifié pour des motifs de mobilité et de gestion des routes, et non pour des raisons fiscales.

B.2 La distinction entre taxe et redevance

14. Notions. La distinction entre taxe et redevance est bien connue en théorie. Ainsi, il est admis que la rétribution qu'une autorité perçoit à titre de rémunération (ou contrepartie) d'un service rendu ne peut être qualifiée de redevance que si la rétribution apparaît comme celle d'un service rendu prioritairement au redevable et si le montant réclamé est en relation avec le coût du service³⁵. Toutefois, cette distinction classique, reposant sur les termes comparés des articles 170 et 173 de la Constitution, demeure souvent malaisée à tracer dans la pratique.

Récemment, le Conseil d'Etat a précisé que la redevance pouvait poursuivre un but dissuasif et qu'à cet égard, les autorités administratives disposaient d'une relative marge d'appréciation au regard de la détermination du montant de la redevance. Ainsi, selon les magistrats de la rue de la Science, une commune peut instaurer une redevance plus ou moins élevée en contrepartie d'une prestation donnée si elle poursuit ou non un objectif de dissuasion. Néanmoins, elle reste tenue de respecter un rapport de juste proportionnalité entre le coût de la prestation et le montant de la redevance réclamée. En l'occurrence, il était question d'une redevance établie par le conseil communal de Schaerbeek pour la délivrance, par le bourgmestre, d'une attestation nécessaire en vue de l'exploitation d'un établissement de jeux de hasard. Considérant qu'aucune pièce du dossier administratif ne permettait de vérifier l'existence d'une proportion raisonnable entre le montant de la redevance établie et l'importance des prestations que la commune effectue pour pouvoir délivrer l'attestation en cause, que le montant demandé était nettement plus élevé que celui demandé pour la délivrance d'autres documents administratifs exigeant autant – sinon plus – de démarches de la part de la commune, et compte tenu de propos tenus par le bourgmestre lui-même devant le conseil communal, et qui accrédiétaient l'idée de la volonté de la commune de pénaliser les établissements qui solliciteraient l'attestation en cause en l'assortissant d'un coût prohibitif, le Conseil d'Etat a accueilli le moyen pris notamment de l'article

³⁴ Civ. Hainaut (div. Mons) (36^e ch.), 16 mars 2017, 15/1539/A, inédit.

³⁵ Voyez notamment à ce sujet l'étude fouillée de V. SEPULCHRE, « Fiscalité et parafiscalité : impôts, taxes, rétributions, amendes pénales et amendes administratives », *Rev. dr. comm.*, 2006/1-2, pp. 31 et s.

173 de la Constitution et de la notion de redevance, et a annulé l'extrait litigieux du règlement attaqué³⁶.

B.3 L'absence d'exigence de motivation formelle

15. Absence d'obligation de motivation formelle. Il est généralement admis que l'adoption d'un règlement-taxe par une commune ne doit pas être formellement motivée. Il s'agit en effet d'un acte réglementaire, non soumis à ce titre à la loi du 14 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs. La jurisprudence est concordante sur ce point³⁷. Il n'en demeure pas moins que l'adoption d'un règlement-taxe doit reposer sur des motifs exacts, pertinents et admissibles, conformément au principe de motivation matérielle des actes administratifs.

B.4 Les motifs de taxation

16. Motifs admissibles. Les motifs pour lesquels une collectivité locale établit un impôt peuvent être de différents ordres.

En instaurant une taxe, le but premier poursuivi par l'autorité qui en perçoit le produit est de se procurer des ressources financières, ceci en vue de lui permettre de mener les politiques qu'elle souhaite mettre en œuvre. Les règlements-taxes communaux font ainsi souvent état, dans leur préambule, de la nécessité de disposer de revenus. À cet égard, le Conseil d'Etat a récemment souligné qu'il ne peut pas être raisonnablement exigé que tout règlement-taxe soit étayé d'un exposé de la situation financière de la commune concernée³⁸. À l'évidence, même une commune florissante et prospère ne saurait être privée du droit de lever des impôts, qu'elle tire directement de la Constitution.

La motivation pécuniaire n'est toutefois pas la seule possible : les pouvoirs locaux peuvent également établir des taxes en vue d'encourager certains comportements, ou d'en dissuader d'autres³⁹ – pourvu toutefois qu'ils n'empiètent pas, ce faisant, sur les compétences matérielles d'autres autorités⁴⁰. Epinglons à cet égard un arrêt n° 236.108 du 13 octobre 2016 dans lequel le Conseil d'Etat a jugé que la poursuite d'objectifs secondaires lors de l'adoption d'un règlement-taxe déterminé ne contraint pas la commune à affecter les sommes ainsi perçues aux éventuels désagréments causés par l'activité visée par le règlement.

³⁶ C.E., 18 avril 2016, n° 234.415, *SPRL Murat-Ekrem*

³⁷ Voy. récemment Liège, 23 mai 2017, 2016/RG/123, www.juridat.be ; Mons, 28 février 2017, 2016/RG/130, inédit ; Civ. Bruxelles fr. (36° ch.), 9 octobre 2017, 2016/255/A, inédit.

³⁸ C.E., 22 novembre 2016, n° 236.487, *ASBL Fédération belge des Exportateurs de Véhicules Neufs et d'Occasion*.

³⁹ Gand (fisc.) (5° ch.), 2015/AR/2692, 6 décembre 2016, *L.R.B.* 2016, p. 149.

⁴⁰ Voy. la nuance exprimée *infra*, n° 17.

B.5 La définition des éléments constitutifs de l'impôt

17. Principe. Les communes disposent d'une très large autonomie fiscale. Les collectivités locales sont libres de définir les éléments essentiels de l'impôt qu'elles souhaitent instaurer, dans les limites exposées plus haut. Ainsi, comme le Conseil d'Etat l'a récemment rappelé dans un arrêt du 22 novembre 2016, évoqué au numéro précédent, il n'est pas requis qu'un lien particulier existe entre la taxe et les compétences matérielles des communes⁴¹. En l'espèce, la Haute juridiction administrative a admis la validité d'une taxe portant sur certaines activités nuisibles à l'environnement, alors que la protection de l'environnement relève, au niveau législatif, de la Région. Ce pouvoir des communes est cependant borné par l'interdiction de régler des matières qui relèvent d'autres collectivités politiques. Dans un arrêt de 2012, le Conseil d'Etat a ainsi censuré un règlement-taxe de la commune de Schaerbeek portant sur les immeubles subdivisés en logements multiples non conformes à la législation urbanistique au motif que la taxe litigieuse frappait exclusivement des infractions qui ressortissent déjà à la matière de l'urbanisme et de l'aménagement du territoire, alors que cette matière relève des Régions et, particulièrement à Bruxelles, était déjà appréhendée, d'une manière détaillée et complète par le Code bruxellois de l'aménagement du territoire, qui prévoit notamment des dispositifs de sanction⁴².

(a) *Les redevables*

18. Liberté dans la désignation des redevables. Les communes peuvent librement désigner les redevables des taxes qu'elles instituent. Le règlement doit présenter un degré suffisant de précision pour identifier les personnes tenues au paiement de la taxe, étant précisé qu'en cas de doute, il appartient aux autorités communales et au juge judiciaire de trancher⁴³.

Dans un arrêt du 16 septembre 2016, le Conseil d'Etat a jugé que les communes sont libres de désigner non seulement des personnes physiques comme redevables d'une taxe, indépendamment du fait qu'elles agissent en tant qu'organe d'une personne morale ou non⁴⁴. En l'espèce, était attaqué un règlement-taxe de la commune de Schaerbeek sur les lieux de prostitution en vitrine. Un moyen était pris de la violation de l'article 61, § 1^{er}, du Code des sociétés, en ce que le règlement-taxe litigieux met la taxe à charge de la personne physique qui représente la personne morale exploitant le salon de prostitution. Dans l'arrêt, le Conseil d'Etat a observé que les communes sont compétentes pour désigner les redevables des taxes qu'elles instituent. Il a ajouté que l'article 61, § 1^{er}, du Code des sociétés ne trouvait pas à s'appliquer, puisqu'il fait référence aux engagements de la société, plus précisément ses engagements contractuels, étrangers à l'objet du règlement⁴⁵. S'il est exact que

⁴¹ C.E., 22 novembre 2016, n° 236.487, *ASBL Fédération belge des Exportateurs de Véhicules Neufs et d'Occasion*.

⁴² C.E., 12 juin 2012, n° 219.721, *ASBL Syndicat national des propriétaires et copropriétaires*. Dans le même sens, voy. les arrêts *Halleux*, n° 44.939 du 18 novembre 1993, *Rev. dr. comm.*, 1994/2, pp. 128 et s., avec les extraits du rapport de l'auditeur Benoît Jadot (annulation d'une taxe communale qui frappait les seuls véhicules en infraction au Code de la route dès lors que la police de la circulation routière est expressément soustraite aux compétences des communes par l'article 10 de la loi du 16 mars 1968) ; *Gillion et crts*, n° 85.916 du 14 mars 2000, *A.P.T.*, 1999/4, pp. 298 et s., avec les extraits du rapport de l'auditeur Bruno Lombaert, intitulé « Autonomie fiscale des communes et politique urbanistique » (les requérants n'ont pas intérêt à critiquer le taux beaucoup plus élevé de la taxe attaquée applicable aux immeubles affectés irrégulièrement – sans permis d'urbanisme – à l'usage de bureaux, qui s'apparente à une sanction pour infraction d'urbanisme, dès lors qu'ils n'établissent pas avoir fait l'objet d'une imposition à ce taux).

⁴³ C.E., 22 novembre 2016, n° 236.487, *ASBL Fédération belge des Exportateurs de Véhicules Neufs et d'Occasion*.

⁴⁴ C.E., 16 septembre 2016, n° 235.780, *Berthet et crts*.

⁴⁵ En l'occurrence, il est utile de souligner que le moyen était uniquement pris de la violation de l'article 61, § 1^{er}, du

l'article 61, § 1^{er}, du Code des sociétés n'était pas pertinent et n'aurait pas pu conduire à l'annulation de l'acte attaqué, il n'en demeure pas moins que le fait pour la commune de taxer la personne physique, au lieu de la personne morale, pose problème, au regard notamment de l'article 2 du Code des sociétés. Ce faisant, la commune nie en effet la personnalité juridique de la personne morale. Une discrimination pourrait en outre être alléguée, le cas échéant, entre la personne physique soumise à cet impôt, et les personnes physiques qui gèrent d'autres commerces, et qui ne sont pas personnellement soumis à la taxe en question. À ce sujet, il nous faut bien avouer que l'argument avancé par le Conseil d'Etat selon lequel le règlement-taxe n'empêche nullement que la question de la contribution à la dette fiscale soit convenue entre la personne physique et la personne morale n'est guère convaincant. Il s'agit là d'un palliatif conventionnel purement facultatif.

Cette réserve étant faite, il serait cependant loisible à la commune, pour éviter des écueils juridiques, de mettre en place un mécanisme de solidarité à charge du gérant, personne physique⁴⁶. Par le biais d'un tel mécanisme, la commune pourrait s'adresser tant à la personne morale qu'au gérant, personne physique, pour obtenir le paiement de la taxe, tout en sauvegardant les droits du gérant, qui pourrait se retourner contre la personne morale qui exploite le salon – et sans devoir compter sur la bonne volonté de celle-ci.

Dans un jugement du 14 décembre 2016, le tribunal de première instance francophone de Bruxelles a été amené à statuer sur la compatibilité avec les articles 10, 11, 19 et 25 de la Constitution notamment d'un règlement-taxe sur les incivilités en matière de propreté publique. Ce règlement assujettissait à ladite taxe tant la personne qui avait apposé une affiche ou un autocollant que l'éditeur responsable⁴⁷. Le juge a estimé que l'éditeur était *a priori* étranger au collage de l'affiche ou de l'autocollant et que, partant, sa soumission à la taxe n'était pas justifiée. Selon le tribunal, il s'agirait d'une restriction injustifiée de la liberté de la presse et de la liberté d'expression, puisque de nature à dissuader tout éditeur d'éditer des écrits dont il serait responsable de la diffusion, le cas échéant illégale, future⁴⁸.

19. Mise en place d'un mécanisme de solidarité pour le paiement de la taxe. Comme nous venons de l'évoquer, la possibilité de désigner le redevable de la taxe va de pair avec la possibilité de mettre en place un mécanisme de solidarité, en vue de garantir le paiement de la taxe. Dans l'arrêt précédemment cité, le Conseil d'Etat l'a admis concernant la désignation du bailleur de l'immeuble en tant que personne solidaire pour le paiement de la taxe. Il a précisé qu'il s'agissait d'une compétence que les communes tiraient directement de l'article 170, § 4, de la Constitution, et dont l'article 1202 du Code civil, qui concerne uniquement la solidarité en matière d'obligations résultant d'une convention, ne pourrait restreindre la portée⁴⁹.

Ceci étant, le mécanisme de solidarité doit rester dans certaines limites. Ainsi, la jurisprudence du Conseil d'Etat est fixée en ce sens qu'il faut que le mécanisme de solidarité soit raisonnablement justifié, ce qui est le cas lorsqu'il existe une communauté d'intérêts entre les personnes tenues

Code des sociétés.

⁴⁶ Voy. le point suivant.

⁴⁷ Etrangement, le règlement-taxe disposait que « [l]a taxe est due solidairement, dans l'ordre cité et pour autant qu'ils soient identifiés (...) en cas d'apposition d'affiches et d'autocollants sur le mobilier urbain ou sur un immeuble ou un ouvrage public ou privé (...), par la personne qui a collé l'affiche ou l'autocollant, l'éditeur responsable de l'affiche, le propriétaire de l'affiche ou de l'autocollant (...) ». Le tribunal n'a pas manqué de relever la contradiction entre l'indication d'un mécanisme de solidarité et la mention d'une obligation à la taxe « en cascade » (« dans l'ordre cité »).

⁴⁸ Civ. Bruxelles (fr.) (34^e ch.), 14 décembre 2016, *J.L.M.B.*, 2017/5, p. 230.

⁴⁹ C.E., 16 septembre 2016, n° 235.780, *Berthet et crts.*

solidairement au paiement d'une taxe⁵⁰. Dans l'arrêt précité du 16 septembre 2016 concernant les lieux de prostitution en vitrine, la Haute juridiction administrative a jugé que tel était bien le cas : le propriétaire perçoit à charge de son locataire un loyer dont il est de notoriété publique, précise-t-il, qu'il est substantiellement plus élevé que si le bien recevait une autre affectation ; il faut donc en déduire qu'il existe bien une communauté d'intérêts⁵¹.

Notons que, dans un jugement du 10 janvier 2017, le tribunal de première instance francophone de Bruxelles a également admis la validité d'un mécanisme de solidarité prévu dans un règlement de la commune d'Anderlecht portant une taxe sur le nettoyage de l'espace public ou d'un endroit visible de celui-ci. En l'occurrence, le règlement-taxe prévoyait que la taxe était due solidairement par la personne qui a posé l'affiche ou l'autocollant et, si cette personne ne pouvait pas être identifiée, par la personne physique ou morale dont l'affiche ou l'autocollant fait la promotion. Le règlement précisait qu'en cas de propagande électorale et lorsque ne figure sur l'affiche ou l'autocollant que le sigle ou le numéro attribué à la liste, la taxe serait dans ce cas due par le premier candidat de la liste visée. En l'espèce, la commune d'Anderlecht avait enrôlé la taxe à charge d'un candidat représenté de manière prépondérante sur plusieurs dizaines d'affiches électorales (un certain L.L., du parti Debout les Belges). Le tribunal a admis l'existence d'une communauté d'intérêts entre la personne ayant posé l'affiche (sans autorisation) et celle dont l'affiche fait la promotion au motif que la décision d'éditer des affiches avait été manifestement prise par le parti politique auquel le candidat appartenait, et que celui-ci avait accepté que ces affiches soient utilisées en vue de faire la promotion de son parti et de ses candidats⁵².

20. Imposition des intercommunales. Récemment, la question s'est posée de savoir si et, le cas échéant, dans quelle mesure il est loisible à une commune d'instaurer un impôt à charge d'une intercommunale, surtout dans le tumulte des réformes législatives récentes en la matière.

Comme exposé plus loin (*infra*, n^{os} 80 et s.), le législateur fédéral a récemment mis un terme à l'exemption des intercommunales de l'impôt des sociétés prévue par l'article 180 du Code des impôts sur les revenus par une loi-programme du 19 décembre 2014 (qui a été modifiée ensuite par la loi-programme du 10 août 2015). Lors de cette réforme, il n'a toutefois pas touché à l'article 26 de la loi du 22 décembre 1986 relative aux intercommunales, qui prévoit que « [s]ans préjudice des dispositions légales existantes, les intercommunales sont exemptes de toutes contributions au profit de l'Etat ainsi que de toutes impositions établies par les provinces, les communes ou toute autre personne de droit public ». La commune de Perwez s'est réclamée de cette modification dans le cadre de l'application d'un règlement-taxe sur les mâts d'éolienne à l'intercommunale Provinciale Brabançonne d'Énergie (PBE) devant le tribunal de première instance du Brabant wallon, qui a donc décidé de poser une question préjudicielle à la Cour constitutionnelle libellée comme suit :

« *S'il devait être lu comme excluant toute forme d'imposition des intercommunales, même portant sur des activités commerciales en concurrence directe avec le secteur privé, l'article 26 de la loi du 22 décembre 1986 'relative aux intercommunales' est-il compatible avec les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution, lus, ou non, en combinaison avec l'article 101, § 1, d) du TFUE ?* »

⁵⁰ Voy. C.E., 14 mars 2000, n° 85.916, *Gillion et crts* ; 17 mars 2003, n° 117.110, *SPRL Outdoor Immobilière* ; 23 juin 2003, n° 120.792, *ASBL Syndicat national des propriétaires*.

⁵¹ C.E., 16 septembre 2016, n° 235.780, *Berthet et crts*.

⁵² Civ. Bruxelles (fr.) (36^e ch.), 10 janvier 2017, *R.F.R.L.*, 2017/1, p. 75. Comp. Civ. Bruxelles (fr.) (34^e ch.), 14 décembre 2016, *J.L.M.B.*, 2017/5, p. 230, cité plus haut, concernant la mise en place d'un mécanisme de solidarité entre l'éditeur d'une affiche ou d'un autocollant et la personne qui a apposé celui-ci.

Selon la commune de Perwez, le législateur aurait considéré que, pour bénéficier d'un régime fiscal différent de celui des opérateurs privés, une intercommunale doit démontrer qu'elle a pour but principal de pourvoir à des besoins d'intérêt général et qu'elle n'opère, dès lors, pas en concurrence avec le secteur privé.

La question est donc de savoir, a dit la Cour constitutionnelle, si l'article 26 de la loi du 22 décembre 1986 est compatible avec les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution s'il est interprété en ce sens que l'exemption qu'il vise vaut aussi pour les activités commerciales en concurrence directe avec le secteur privé⁵³. Ce faisant, a ajouté la Cour, il s'agit également de déterminer les limites de la compétence fiscale du législateur fédéral au regard de l'autonomie fiscale des communes consacrée par la Constitution.

La Cour, d'emblée, a rappelé la raison d'être de l'article 170, § 4, alinéa 2, de la Constitution : en érigeant un tel mécanisme, le constituant a voulu mettre à disposition de l'Etat un mécanisme de défense vis-à-vis des autres niveaux de pouvoir, un mécanisme régulateur. La nécessité de la limitation de la compétence fiscale des communes devant être démontrée, aux termes du prescrit constitutionnel, la Cour en a déduit qu'une loi ayant un tel objet doit recevoir une interprétation stricte.

Après avoir souligné que l'adoption de la loi soumise à sa censure avait été initialement motivée par la volonté du législateur d'exempter les associations de communes de contributions auxquelles n'étaient pas soumises les communes, dans le cadre d'activités portant également sur la réalisation d'objectifs d'intérêt communal, la Cour s'est référée à l'évolution de la situation, à l'instar du législateur. Elle a souligné que désormais, le législateur réserve aux seules structures intercommunales qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif le bénéfice d'un régime fiscal plus favorable. Elle en a déduit que la nécessité d'une exception générale à la compétence fiscale des communes en ce qui concerne les intercommunales qui se livrent à des activités commerciales en concurrence directe avec le secteur privé n'est plus démontrée.

La Cour constitutionnelle a donc répondu au tribunal de première instance du Brabant wallon que l'article 26 de la loi du 22 décembre 1986, s'il est interprété comme excluant toute forme d'imposition des intercommunales, lorsqu'elle porte sur des activités commerciales en concurrence directe avec le secteur privé, viole les articles 10, 11 et 170 de la Constitution⁵⁴. Ce faisant, la Cour s'est en réalité appuyée sur une modification du Code des impôts sur les revenus et lui a donné une amplitude que le législateur n'avait pas prévue. Pourvu de cette réponse, il appartient au juge *a quo* de déterminer, *in concreto*, si l'intercommunale concernée exerce des activités commerciales en concurrence avec le secteur privé ou non.

(b) *Les exonérations*

21. Nécessité d'un texte prévoyant l'exonération. Conformément au principe d'égalité, tous les contribuables visés par un règlement-taxe communal sont soumis à celui-ci et ne peuvent en principe

⁵³ C. const., arrêt n° 66/2017 du 1^{er} juin 2017. Voy. S. KEUNEN et K. WAUTERS, « Commerciële activiteiten intercommunales zijn onverenigbaar met fiscale vrijstelling », note sous C. const., arrêt n° 66/2017, T. Gem., 2017/3, pp. 163-165.

⁵⁴ Etonnamment, la Cour ne fait pas référence à l'article 172 de la Constitution.

s'y soustraire qu'à la condition de pouvoir se prévaloir d'une exemption prévue par le règlement en question. A cet égard, un raisonnement par analogie avec d'autres règlements-taxes est exclu. Il a ainsi été jugé que, s'agissant de deux règlements-taxes distincts, la possibilité pour un redevable de pouvoir se prévaloir d'une exonération dans un cas n'implique aucunement qu'il puisse faire valoir une exonération dans l'autre cas : il s'agit de deux taxes distinctes, indépendantes l'une de l'autre⁵⁵. Dans un jugement du 20 avril 2016, le tribunal de première instance francophone de Bruxelles a affirmé qu'il n'existe pas – et il ne saurait exister – de principe général de droit en vertu duquel l'Etat, les personnes de droit public, les biens leur appartenant ou les biens affectés à une mission de service public ou d'utilité générale seraient exemptés de tout impôt⁵⁶.

22. Nécessité d'un texte prévoyant l'exonération. Fiscalité régionale. Pour ce qui est des Régions, l'article 172, alinéa 2, de la Constitution prévoit explicitement que « *[n]ulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi* ». La cour d'appel de Bruxelles l'a rappelé au sujet d'une taxe annuelle sur les établissements dangereux, insalubres et incommodes établie par la Région de Bruxelles-Capitale : « *seule la loi peut instaurer une exonération d'impôt et une telle exonération au profit des biens du domaine public d'une autorité publique ou de son domaine privé, affectés à un service d'utilité générale, ne peut résulter d'un principe général de droit seul, en-dehors de la loi* »⁵⁷.

23. Exonérations et respect du principe d'égalité. Dans un jugement du 2 février 2016, le tribunal de première instance de Flandre occidentale (division Bruges) a estimé que le fait qu'une exemption à une taxe communale sur les logements ou bâtiments inadaptés et/ou inoccupés pour cause de permis de bâtir en vue de rénovation se limite à deux ans n'est pas en contrariété avec le but de la taxe, qui est de lutter contre la dégradation des immeubles et contre les habitations inadaptées ou inhabitables, la limitation à deux ans étant justifiée pour éviter que les travaux traînent en longueur⁵⁸. Selon le même juge, le fait que la durée de l'exemption soit portée à trois ans pour les exercices d'imposition ultérieurs ne constitue pas une atteinte à la sécurité juridique.

Dans un jugement du 25 février 2016, le tribunal de première instance francophone de Bruxelles a admis l'exonération, par un règlement-taxe sur les panneaux fixes exposant au regard du public un message de quelque nature que ce soit, des panneaux appartenant aux personnes morales de droit public, aux ASBL et aux établissements d'utilité publique en vue de la poursuite d'une finalité d'intérêt général relevant de leur objet social. Selon le juge, en exonérant ces panneaux, le règlement ne fait que tenir compte de la capacité contributive des contribuables – ceux-ci n'ayant pas vocation à retirer un profit des panneaux, à la différence de la requérante, une firme de publicité⁵⁹.

24. Force majeure. Motif implicite d'exonération. Selon la Cour de cassation, il ne résulte pas des articles 1^{er} et 6 du règlement-taxe sur les terrains non bâtis situés en bordure d'une voie publique suffisamment équipée adopté par la commune de Schaerbeek que le propriétaire d'un terrain non bâti ne puisse faire valoir que la taxe n'est pas due lorsque l'état de son terrain résulte d'une force majeure⁶⁰. Ce faisant, la Cour affirme donc que « *la force majeure est une cause générale d'exonération en droit fiscal, qui peut toujours être invoquée, même dans le silence de la loi, et dont la preuve doit être rapportée par celui qui s'en prévaut. Il y a là une appréciation en fait qui incombe au*

⁵⁵ Civ. Flandre occidentale (sect. Bruges), 2 février 2016, 15/1238/A, *L.R.B.*, 2016, p. 73.

⁵⁶ Civ. Bruxelles (fr.) (34^e ch.), 20 avril 2016, 2012/2247/A, inédit.

⁵⁷ Bruxelles (6^e ch.), 17 mars 2015, 2012/AR/2241.

⁵⁸ Civ. Flandre occidentale (sect. Bruges), 2 février 2016, 15/1238/A, *L.R.B.*, 2016, p. 73.

⁵⁹ Civ. Bruxelles (fr.) (34^e ch.), 25 février 2016, 2012/3889/A, 2012/3914/A, *R.F.R.L.*, 2016, p. 278.

⁶⁰ Cass., 26 février 2016, F.15.0039.F.

juge du fond »⁶¹.

D'après les décisions dont nous avons connaissance, les juges du fond s'alignent sur la jurisprudence de la Cour de cassation.

Dans un arrêt de 2013, la cour d'appel d'Anvers avait déjà affirmé que cette solution découle du principe constitutionnel d'égalité : celui-ci ne tolérerait pas que des contribuables qui se trouvent dans une situation de force majeure soient traités de la même façon que ceux qui ne se trouvent pas dans une telle situation⁶².

Dans un jugement du 20 décembre 2016, le tribunal de première instance de Flandre occidentale (division Bruges) a jugé que la force majeure est un principe général de droit qui s'applique aussi en matière fiscale⁶³.

Un arrêt de la cour d'appel de Gand du 21 février 2017 dépare ce paysage. La cour y a souligné que le règlement litigieux portant création d'une taxe sur les logements et immeubles inhabitables, inadaptés, abandonnés, inoccupés ou inachevés ne prévoit pas d'exemption pour cause de force majeure et que, selon elle, il serait contraire au principe d'égalité d'ajouter au règlement-taxe un motif d'exemption qui n'y est pas prévu. Sans doute convient-il de ne pas surestimer la portée de cet arrêt : en l'espèce, le juge gantois a en effet observé qu'il n'était en rien question d'une force majeure dès lors que rien n'avait empêché la partie intimée de rendre l'habitation habitable⁶⁴.

25. Force majeure. Contours. Indépendamment de la question de savoir si la force majeure est un motif implicite d'exonération d'un impôt déterminé, se pose la question des contours de ce concept, de ses conditions d'application.

Il existe plusieurs arrêts de la Cour de cassation sur la matière, apparemment contradictoires. Tandis que la première chambre (francophone) de la Cour a fait application, dans un arrêt du 4 juin 2015, de la notion de droit commun, qu'elle a importé en droit fiscal⁶⁵, la première chambre (néerlandophone) de la Cour a laissé entendre dans un arrêt du 7 avril 2016 que le concept de force majeure revêtait une signification propre en droit fiscal⁶⁶. Dans le pourvoi était ainsi soutenue la thèse selon laquelle la notion de force majeure en droit fiscal s'entend plus largement qu'en droit commun : selon le pourvoi, tandis qu'en droit commun, la force majeure devrait constituer un obstacle inévitable (au sens strict) pour l'accomplissement de l'obligation, un contribuable pourrait se prévaloir de la force majeure, en matière fiscale, chaque fois que la situation dans laquelle il se trouve est indépendante de sa volonté. La Cour n'a cependant pas explicitement tranché la question.

Sous cette réserve, il est admis en règle générale que la force majeure invoquée par un redevable doit résulter d'un événement indépendant de la volonté de celui-ci et qu'il n'a pas pu prévoir ni éviter.

⁶¹ Eric VAN BRUSTEM, « Une force majeure n'est pas l'autre », note sous Cass., 26 février 2016 et Cass., 6 avril 2016, *R.F.R.L.*, 2016, p. 235.

⁶² Anvers, 8 octobre 2013, 2012/AR/761, *L.R.B.*, 2014, p. 72. Voy. aussi Anvers n° 2013/AR/2066, 24 juin 2014.

⁶³ Civ. Flandre occidentale (div. Bruges) (civ.) (4^e ch. (B4)) n° 15/4068/A, 20 décembre 2016, *L.R.B.*, 2017, p. 50. Voy. aussi Civ. Flandre occidentale (sect. Bruges), 1^{er} février 2016, 14/3503/A.

⁶⁴ Gand (fisc.) (5^e ch.) n° 2015/AR/2850, 21 février 2017, *L.R.B.*, 2017, p. 65.

⁶⁵ Cass., 4 juin 2015, F.14.0094.F.

⁶⁶ Cass., 7 avril 2016, F.14.0074.N. Sur cette question, voy. notamment Eric VAN BRUSTEM, « Une force majeure n'est pas l'autre », note sous Cass., 26 février 2016 et Cass., 7 avril 2016, *R.F.R.L.*, 2016/3, pp. 231-235.

Dans l'arrêt précité du 4 juin 2015, la Cour de cassation a ainsi affirmé que ne décide pas légalement qu'une inoccupation procède d'un cas de force majeure, l'arrêt des énonciations duquel il ne résulte pas que le contribuable a fourni tous les efforts requis pour mettre fin à l'inoccupation de l'immeuble⁶⁷.

Une précision utile en vue de cerner la notion de force majeure peut également être trouvée dans un arrêt de la Cour de cassation du 16 juin 2017, concernant la fiscalité régionale⁶⁸. En vertu d'un décret de la Région flamande du 19 avril 1995 portant des mesures visant à lutter contre et à prévenir la désaffectation et l'abandon de sites d'activité économique, une redevance était due à charge des propriétaires de sites d'activité économique désaffectés et/ou abandonnés. La Cour de cassation a jugé qu'il est question d'une force majeure, et donc d'exonération de la redevance, « *indien de leegstand te wijten is aan redenen buiten de wil van de houder van het zakelijk recht* ». Soulignons la relative souplesse d'une telle exigence. La Cour a ensuite précisé ceci :

« *Het bestaan van overmacht om aan de leegstand een einde te stellen staat los van het al dan niet indienen van een verzoek tot opschorting van de heffing en van het al dan niet verkrijgen van de opschorting van de heffing* ».

Il s'agit en effet de questions de nature distincte. Constatant que les juges d'appel avaient rejeté l'argument de la force majeure invoqué par les demanderesses au motif que si elles avaient demandé la suspension de la redevance, elles auraient bénéficié d'un délai supplémentaire de deux ans, la Cour de cassation a donc cassé l'arrêt faisant l'objet du pourvoi.

Selon le tribunal de première instance de Flandre occidentale (division Bruges), il n'est pas question d'un cas de force majeure lorsque, pour se soustraire au paiement d'une taxe communale sur les immeubles inoccupés, le redevable excipe du recours fait à un mandataire en vue de la rénovation de l'immeuble en question (demandes de devis auprès d'entrepreneurs, suivi du chantier, etc.). Selon le tribunal, le choix du mandataire est imputable au redevable lui-même et sous sa responsabilité, et libre à lui d'exercer les recours légaux contre le mandataire négligent ou malhonnête⁶⁹.

Quelques mois plus tôt, le même tribunal avait jugé qu'une crise économique n'était en principe pas un événement soudain et imprévisible⁷⁰.

Le même tribunal a jugé le 20 décembre 2016 que la force majeure ne peut résulter que d'un événement indépendant de la volonté de l'homme, que celui-ci n'a pas pu prévoir ou éviter. Elle suppose donc un événement imprévu et inéluctable rendant impossible le respect de l'obligation ou de l'engagement pris. En l'espèce, le tribunal a considéré que les nombreux attermoissements (notamment procéduraux) qui avaient émaillé la liquidation d'une succession, suite à un décès, ne pouvaient pas constituer un cas de force majeure au regard de l'inadaptation ou de l'inhabitabilité d'un immeuble faisant partie de la succession, faute pour la requérante d'avoir entrepris les démarches nécessaires (notamment, la demande de désignation d'un séquestre judiciaire), pour remédier à l'état de l'immeuble, et en raison du fait que des litiges successoraux ne peuvent être tenus pour

⁶⁷ Cass. (1^{re} ch.), 4 juin 2015, F.14.0094.F, *Commune d'Auderghem c. Immobilière Subway*.

⁶⁸ Cass. 16 juin 2017, F.15.0100.N.

⁶⁹ Civ. Flandre occidentale (sect. Bruges) n° 15/2012/A, 8 juin 2016.

⁷⁰ Civ. Flandre occidentale (sect. Bruges) n° 15/244/A, 18 janvier 2016.

imprévisibles⁷¹.

Quelques mois plus tard, dans un autre jugement, le même tribunal a estimé que l'existence d'un cas de force majeure suppose que le contribuable démontre qu'il a entrepris, en vain, toutes les démarches qu'un bon père de famille placé dans les mêmes circonstances aurait entreprises. En l'espèce, s'agissant d'une taxe pour cause d'abandon et désaffectation de bâtiments et sites d'activité économiques, le juge a admis l'invocation de la force majeure dans le chef de plusieurs copropriétaires qui avaient entamé des démarches en vue de remédier au délabrement de l'immeuble leur appartenant, mais qui s'étaient heurtés à de multiples refus d'un copropriétaire⁷².

Dans une décision du 31 mai 2016, le tribunal de première instance néerlandophone de Bruxelles a admis l'invocation d'un cas de force majeure dans l'hypothèse où les travaux de rénovation d'un bâtiment classé étaient paralysés, indépendamment de la volonté du contribuable, en raison du fait qu'il devait attendre certains avis et autorisations, ce qui avait pour effet de l'empêcher d'occuper le bâtiment ou de mettre fin à son état d'abandon⁷³.

26. Fixation d'un seuil et respect du principe d'égalité. Selon le tribunal de première instance du Hainaut (division Mons), le mécanisme d'exonération doit entretenir un rapport raisonnable de proportionnalité avec le but poursuivi. Ainsi, la fixation d'un seuil pour une exonération doit être justifiée. En l'occurrence, la province du Hainaut avait instauré une taxe sur les débits de tabac, dont le taux est fixé à 1 % des achats de tabac, dont étaient exonérés les exploitants dont les achats n'atteignent pas 487.566,25 euros, ceci en vue de ne pas entraver l'activité des petits débiteurs de tabac et de prendre en compte la capacité contributive des différents contribuables. Le tribunal a estimé que ce seuil n'était raisonnablement justifié par aucun élément. Il a observé qu'il n'était pas démontré en quoi la soumission de ces petits débiteurs aurait entravé de manière disproportionnée l'exercice de leur activité ni en quoi cela aura été sans proportion avec leur capacité contributive. Il a dès lors écarté le règlement-taxe, sur base de l'article 159 de la Constitution⁷⁴.

Plus récemment, dans un arrêt du 28 février 2017, la cour d'appel de Mons a dû se prononcer au sujet d'un règlement-taxe sur les débits de tabac instauré également par la province du Hainaut (pour un exercice d'imposition différent), dont le taux était fixé à 0,05 euro par paquet, avec une exonération pour les 100.000 premiers paquets vendus. En l'occurrence, les gros distributeurs bénéficiaient aussi du mécanisme d'exonération. La cour a relevé que l'exonération est motivée par la volonté de tenir compte de la liberté de commerce et de la capacité contributive plus limitée des « petits » vendeurs de tabac. Elle a ajouté que la fixation du seuil permet également de limiter le coût d'établissement et du recouvrement de la taxe par rapport à son rendement et de favoriser ainsi une simplification administrative. La cour a considéré que le seuil de 100.000 paquets, qui tient compte de l'importance du volume de tabac vendu et partant de la capacité contributive importante du contribuable liée à la vente de tabac, dont la marge bénéficiaire augmente avec le volume vendu eu égard aux économies d'échelle, ne peut dès lors être considéré comme arbitraire et discriminatoire⁷⁵.

⁷¹ Civ. Flandre occidentale (div. Bruges) (civ.) (4^e ch. (B4)) n° 15/4068/A, 20 décembre 2016, *L.R.B.*, 2017, p. 50. Voy. aussi Civ. Flandre occidentale (sect. Bruges), 1^{er} février 2016, 14/3503/A.

⁷² Civ. Flandre occidentale (div. Bruges) (civ.) (4^e ch.), 15/702/A, 14 décembre 2016, *L.R.B.* 2017 (sommaire DE JONCKHEERE, M.), liv. 1, 46.

⁷³ Civ. Bruxelles (nl.) (35^e ch.), 31 mai 2016, *R.W.*, 2016-17, liv. 32, p. 1274.

⁷⁴ Civ. Hainaut (div. Mons) (36^e ch.), 22 novembre 2016, 15/1750/A, 15/1751/A et 15/1764/A, inédit. Ce jugement est frappé d'appel.

⁷⁵ Mons, 28 février 2017, 2016/RG/130, inédit.

(c) *Le taux*

27. Liberté dans la fixation du taux. Les communes et provinces sont libres de fixer le taux qu'elles souhaitent. Selon la Cour de cassation, il n'appartient pas au juge d'apprécier le caractère opportun ou souhaitable de la structure tarifaire d'une taxe⁷⁶. Ainsi, il a été récemment jugé que les communes ne sont pas tenues de motiver spécialement le taux retenu, le besoin de ressources financières suffisant à cet égard⁷⁷. De même, le caractère dissuasif d'une taxe peut impliquer la fixation d'un taux relativement élevé⁷⁸, pourvu toutefois que la taxe n'en devienne pas prohibitive⁷⁹. Selon le Conseil d'Etat, « *une taxe poursuivant un objectif de dissuasion n'est pas disproportionnée au seul motif que son montant est important* »⁸⁰. Il ne s'agit pas là d'une limitation inadmissible à la liberté d'entreprendre garantie par les articles II.3. et II.4. du Code de droit économique⁸¹.

Le Conseil d'Etat a récemment jugé à cet égard que, dans l'hypothèse d'une taxe dissuasive,

*« aucune règle n'impose que le montant d'une taxe soit établi en proportion des nuisances générées par l'activité taxée ou en proportion des avantages que le débiteur de la taxe retire de cette activité, sauf le cas, étranger à l'espèce, où une taxe serait d'un montant manifestement hors de proportion avec les facultés contributives procurées par cette activité et revêtirait par là un caractère prohibitif »*⁸².

En l'espèce, il était question d'un règlement-taxe de la commune de Molenbeek-Saint-Jean sur les entreprises liées principalement au commerce de véhicules d'occasion qui prévoyait, à côté du taux de base, un taux majoré pour les entreprises qui ne se conforment pas à toutes les réglementations en vigueur en matière d'urbanisme et d'environnement.

Dans une affaire soumise au tribunal de première instance francophone de Bruxelles, le requérant contestait l'augmentation substantielle – près de 2000 % en deux ans selon ses dires – du montant d'une taxe sur les panneaux fixes généralement quelconques exposant au regard du public un message de quelque nature que ce soit. Après avoir observé que l'objectif par la commune était simplement budgétaire, le tribunal s'est estimé incompétent pour s'immiscer dans la fixation du taux de la taxe qui, au demeurant, n'avait pas augmenté aussi substantiellement que ne le prétendait le requérant. Il n'était donc nullement question d'une hausse imprévisible et injustifiée du taux⁸³.

Selon le Conseil d'Etat, les communes « *ne peuvent, par le biais de leur pouvoir fiscal, assortir une infraction de conséquences pécuniaires qui s'ajoutent aux sanctions prévues par le législateur compétent, qu'une taxe, fût-elle établie avec l'intention de limiter, dissuader ou décourager certaines activités, n'est pas une sanction et ne peut être établie ou majorée en raison de l'illégalité éventuelle*

⁷⁶ Cass., 3 septembre 2015, C.13.0247.N.

⁷⁷ Civ. Bruxelles (fr.) (36^e ch.), 9 octobre 2017, 2016/255/A, inédit. Voy. Aussi C.E., 10 janvier 2007, n° 166.441, *Belgacom*, auquel ce jugement fait référence.

⁷⁸ En ce sens, voy. Liège, 14 juin 2016, R.G. n° 2015/RG/836, *R.F.R.L.*, 2016, p. 268.

⁷⁹ Voy. *infra*, n° 28.

⁸⁰ C.E., 5 mai 2017, n° 238.107, *Ferraz da Cruz et crts.*

⁸¹ *Ibid.*

⁸² C.E., 22 novembre 2016, n° 236.487, *ASBL Fédération belge des Exportateurs de Véhicules Neufs et d'Occasion.*

⁸³ Civ. Bruxelles (fr.) (34^e ch.), 2012/3889/A, 2012/3914/A, 25 février 2016.

de cette activité »⁸⁴.

Constatant que le règlement-taxe querellé majorait le taux de taxation en raison non pas de comportements identifiés comme tels, mais du fait qu'une infraction avait été commise à cette occasion, le Conseil d'Etat a estimé que cette majoration constituait cependant une sanction s'ajoutant à celle prévue par des réglementations distinctes et que, partant, la commune avait excédé les limites de ses compétences fiscales. Considérant que les dispositions litigieuses étaient manifestement dissociables des autres articles du règlement, le Conseil d'Etat s'est en conséquence limité à censurer les dispositions prévoyant le taux majoré.

28. Interdiction des taxes prohibitives. Selon le Conseil d'Etat, une taxe locale ne peut être censurée que s'il existe une disproportion manifeste entre la taxe établie et les facultés contributives des personnes soumises à la taxe. La jurisprudence de la Haute juridiction administrative est univoque quant à ce que cette appréciation 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 pas seulement en fonction de la seule situation subjective de la société requérante. Dans un arrêt récent, le Conseil d'Etat a ainsi jugé :

« Considérant que l'article 3 du règlement-taxe fixe le montant de la taxe à 940 euros par dancing et par mois ou fraction de mois d'exploitation durant l'exercice d'imposition; que, pour contester la légalité de cette disposition, la requérante produit des comptes annuels internes au 31 décembre 2015, indiquant un chiffre d'affaires d'environ 23.000 €, pour une activité dont la nature exacte n'est pas clairement établie comme il ressort des contestations relatives à la recevabilité du recours; que cette seule donnée ne permet pas de conclure qu'il existerait une disproportion manifeste entre la taxe établie et les facultés contributives de l'établissement de la requérante, à supposer qu'il soit bien exploité comme dancing, ni a fortiori des facultés contributives d'un dancing situé à Messancy en général; que le montant de la taxe reste dans les limites prévues par les circulaires budgétaires de la Région wallonne; qu'il n'est pas démontré que le règlement-taxe emporterait une entrave inadmissible à la liberté du commerce et de l'industrie, ni qu'il porterait en réalité sur une taxe prohibitive ni encore que l'autorité aurait commis une erreur manifeste d'appréciation en considérant que le taux de la taxe demeure raisonnable »⁸⁵.

B.6 Le principe « Non bis in idem » en matière fiscale

29. Concours d'une sanction administrative et d'une taxe communale. Devant le Conseil d'Etat, une société contestait une amende administrative qui lui avait été infligé par la direction du Logement de la Région de Bruxelles-Capitale, et qui avait été confirmée par le fonctionnaire délégué. L'un des moyens soulevés à l'appui de la requête consistait à invoquer une violation du principe *non bis in idem*, au motif que ladite société était par ailleurs soumise à une taxe communale sur les immeubles abandonnés. Le Conseil d'Etat a rejeté cette argumentation. Selon lui, les taxes communales ne constituent en aucune façon des peines mais sont de nature purement fiscale.

⁸⁴ Voy. aussi C.E., 13 octobre 2016, n° 236.108, *SA Green Wind*, où le Conseil d'Etat énonce qu'« une taxe ne peut porter que sur une situation légale, et qu'elle n'a ni pour objet ni pour effet d'interdire le maintien de cette situation ; qu'il peut seulement arriver qu'une taxe tende, à titre accessoire, à inciter les contribuables à réduire l'activité taxée ou à s'en détourner ».

⁸⁵ C.E., 5 mai 2017, n° 238.107, *Ferraz da Cruz et crts*.

Indépendamment de la question de savoir si l'amende administrative est une mesure de nature pénale ou non, le Conseil d'Etat a dès lors jugé qu'il ne pouvait en toute hypothèse y avoir application du principe *non bis in idem* en l'espèce⁸⁶.

30. Concours de plusieurs taxes. En vertu du principe *non bis in idem* appliqué en matière fiscale, la même base imposable dans le chef de la même personne pour une même année ne peut être imposée deux fois par la même autorité en raison de la même taxe visant le même but. En d'autres termes, pour que ce principe soit valablement invoqué, il doit s'agir de la même taxe ou de taxes de même nature, instaurées par la même autorité, portant sur la même matière taxable, le même fait générateur, dans le chef du même redevable, comme l'a récemment rappelé la cour d'appel d'Anvers⁸⁷. La cour d'appel de Gand a ainsi récemment rejeté un argument pris de la violation du principe de *non bis in idem* au motif que les deux taxes concernées avaient été établies par deux autorités différentes⁸⁸.

B.7 L'application de l'impôt dans le temps

31. Annualité de l'impôt. Il s'agit d'un principe constitutionnel pour l'Etat, les Communautés, les Régions. Pour les autres niveaux de pouvoir, ce principe se déduit des dispositions budgétaires qui leur sont applicables⁸⁹. Sa mise en œuvre est par ailleurs assouplie. Le tribunal de première instance de Luxembourg (division Arlon) a récemment affirmé qu'en l'absence d'un mécanisme d'autorisation semblable à celui prévu par l'article 171 de la Constitution, il est satisfait au principe d'annualité par l'inscription au budget d'un crédit dont le montant est égal à la recette présumée de la taxe. Il suffit que le règlement-taxe couvre le même exercice fiscal que celui de la taxe prévue et approuvée au budget de cet exercice⁹⁰. Il n'est donc pas requis qu'un conseil communal adopte une délibération ou résolution comportant une autorisation formelle de recouvrement des impôts⁹¹.

32. Non-rétroactivité de l'impôt. Le principe de non-rétroactivité de l'impôt est un principe général du droit. Il se déduit notamment de l'article 2 du Code civil. Il s'impose à ce titre aux pouvoirs subordonnés⁹².

Le principe de non-rétroactivité des lois et règlements est une garantie ayant pour but de prévenir l'insécurité juridique. Il exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que le justiciable puisse prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte est accompli. Il en résulte qu'en principe une réglementation nouvelle, et singulièrement une taxe locale, ne peut s'appliquer à des situations antérieures définitivement acquises lorsque la taxe devient obligatoire.

⁸⁶ C.E., 22 mars 2016, n° 234.234, *SA Immo Colline*.

⁸⁷ Anvers, 2015/AR/2263, 18 octobre 2016, *L.R.B.*, 2016 (sommaire DE JONCKHEERE, M.), liv. 3-4, p. 139. Voy. également, s'agissant toutefois de taxes régionales, Anvers n° 2015/AR/2263, 18 octobre 2016, *L.R.B.*, 2016 (sommaire DE JONCKHEERE, M.), liv. 3-4, p. 139.

⁸⁸ Gand (fisc.) (5^e ch.), 2015/AR/2850, 21 février 2017, *L.R.B.*, 2017 (sommaire DE JONCKHEERE, M.), liv. 1, p. 65. Dans le même sens, C.E. 14 mars 2000, n° 85.916, *Gillion et crts*, précité.

⁸⁹ En Région wallonne, voy. l'article L1312-2 du CDLD.

⁹⁰ Voy. déjà C.E., 5 octobre 2004, n° 135.708, *SA Nivadmin et SA Ruman* ; C.E. 14 mars 2000, n° 85.916, *Gillion et crts*.

⁹¹ Civ. Luxembourg (div. Arlon), 11 mai 2016, 13/180/A, R.F.R.L., 2016, p. 371.

⁹² Voy. récemment Liège, 26 juin 2015, 2013/RG/1210, www.juridat.be.

Dans ce contexte, il convient donc de distinguer les taxes directes des taxes indirectes.

Selon la cour d'appel de Liège, un règlement-taxe peut, sans avoir d'effet rétroactif, instaurer une taxe directe – en l'espèce, une taxe annuelle sur les immeubles inoccupés – dont la période imposable prend cours au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition durant lequel il est entré en vigueur. En l'espèce, le fait générateur de la taxe pour l'exercice fiscal 2013 n'était pas définitivement accompli au moment où le règlement qui instaure la taxe litigieuse est entré en vigueur, à savoir le 12 mars 2013⁹³.

Dans un jugement du tribunal de première instance de Liège, il était question d'une taxe visant l'existence, à un moment quelconque de l'exercice d'imposition, d'un pylône sur le territoire de la ville de Liège. Le tribunal a considéré qu'il s'agissait bien d'une situation de nature durable, et non d'un fait passager, de sorte que le règlement-taxe, publié et entré en vigueur au cours de l'exercice d'imposition, n'était pas rétroactif⁹⁴. *De facto*, les taxes directes sont donc susceptibles de faire l'objet d'un effet rétroactif limité.

S'agissant des taxes indirectes, qui frappent des actes, des opérations ou des faits passagers, fussent-ils répétés, elles ne peuvent pas être visées par un règlement-taxe entré en vigueur après leur accomplissement⁹⁵.

Selon la cour d'appel de Liège, une taxe dont le fait générateur est l'existence, au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition, d'un terrain non bâti sur le territoire de la Ville depuis plus de cinq ans vise une situation durable par nature, étant celle dans laquelle se trouve le terrain pendant au moins cinq ans. Il s'agit donc d'une taxe directe⁹⁶.

33. Fiscalité régionale. Adoption d'une norme interprétative. Récemment, la question s'est posée de savoir ce qu'il advenait d'une taxe après l'adoption, par le législateur, d'une disposition interprétative relative à la délimitation des exonérations à ladite taxe, et qui confirmait que le comportement visé était compris dans l'exonération. Dans un arrêt du 7 avril 2016, la Cour de cassation a affirmé qu'une loi interprétative est une loi qui, sur un point à propos duquel la règle de droit est incertaine ou contestée, donne une solution qui aurait pu être adoptée par la jurisprudence⁹⁷. Selon la Cour, lorsqu'une loi interprétative précise la portée d'une disposition légale (en l'occurrence la portée d'une exonération au précompte immobilier), cela n'empêche pas que le juge du fond puisse constater qu'une situation concrète était, avant la loi interprétative, soumise avec certitude au champ d'application de la loi interprétée – malgré le fait que celle-ci précise par la suite que la situation concrète est bien visée par l'exonération⁹⁸.

⁹³ Liège, 14 juin 2016, 2015/RG/836, *R.F.R.L.*, 2016, p. 268.

⁹⁴ Civ. Liège (div. Liège) (21^e ch.) n° 15/26/A, 15/28/A, 10 octobre 2016, *R.F.R.L.*, 2016, p. 288. Voy. aussi Cass., 16 mai 2014, *J.L.M.B.*, 2014, p. 1154.

⁹⁵ A. BORTOLOTTI, « Quelques écueils à éviter lors de la rédaction et la publication d'un règlement-taxe », in *Le droit communal - Etat des lieux - Colloque du Jeune Barreau de Liège*, Limal, Anthémis, 2015, p. 128.

⁹⁶ Liège, 26 mai 2015, 2013/RG/1210.

⁹⁷ Cass. (1^{re} ch.), 7 avril 2016, F.14.0097.N, *Alteris NV c. Vlaams Gewest*, A.P.T. 2016 (sommaire), liv. 4, 704.

⁹⁸ Signalons à ce sujet que l'entrée en vigueur du décret interprétatif adopté en l'espèce par le législateur flamand le 19 décembre 2008 était fixée au 1^{er} janvier de la même année, tandis que la loi interprétée – l'article 253, alinéa 4, du CIR 1992 –, avait été insérée par un décret du 22 décembre 1993. La Cour de cassation a relevé à cet égard que cette circonstance n'avait pas d'incidence sur la nature interprétative du décret de 2008.

B.8 Les sanctions

34. Majoration en cas de paiement tardif. Selon la cour d'appel de Bruxelles, en instaurant une taxe, l'autorité peut également prévoir une majoration en cas de paiement tardif ou d'absence de paiement. S'agissant d'une peine au sens de l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme, le juge dispose d'un pouvoir de pleine juridiction⁹⁹, et donc du pouvoir d'apprécier le bien-fondé d'une telle majoration ; il peut la réduire ou accorder la remise¹⁰⁰. Le demandeur doit évidemment faire valoir des motifs valables. En l'occurrence, le fait d'avoir des motifs sérieux de contester une taxe, mais de faire la sourde oreille face aux rappels de l'autorité et ne faire valoir ces fameux motifs qu'en instance n'est pas un motif valable pour échapper à la majoration¹⁰¹.

B.9 La réglementation fiscale par référence

35. Dangers de la réglementation par référence. Il est possible de se référer à la définition de certains concepts issus d'autres normes, ou de faire dépendre la mise en œuvre d'un règlement-taxe donné d'autres normes. Il convient cependant d'être vigilant et de prendre les précautions nécessaires pour éviter qu'un vice affectant la norme de référence rejaillisse sur le règlement-taxe lui-même. Le Conseil d'Etat a eu à connaître récemment d'une telle hypothèse à deux reprises.

Dans une première affaire, il était question d'une taxe communale instaurée par la commune de Schaerbeek sur les débits de boissons autorisés à rester ouverts au-delà des heures fixées par le règlement de police. Devant le Conseil d'Etat, les requérants avaient pris moyen de l'illégalité dudit règlement de police, et prétendaient que cette illégalité s'étendait au règlement-taxe. Ils en déduisaient que le règlement-taxe devait être annulé, en quelque sorte par répercussion. Dans l'arrêt n° 234.795 du 20 mai 2016, le Conseil d'Etat a jugé que même si le règlement-taxe litigieux trouve son fondement dans un règlement de police, à supposer celui-ci illégal, il ne s'ensuivrait pas que le règlement-taxe le serait également. En effet, si le règlement de police était illégal, les règles qu'il contient, et notamment l'obligation qu'il impose aux exploitants des débits de boissons d'obtenir une dérogation, délivrée par le collège des bourgmestre et échevins, pour être autorisés à ouvrir au-delà des heures ordinaires, pourraient être annulées par le Conseil d'Etat ou leur application pourrait être refusée par toutes les juridictions en application de l'article 159 de la Constitution. Il s'en déduit que pour l'application du règlement-taxe en cause, cela aurait pour conséquence que le fait générateur de la taxe devrait être tenu pour inexistant et donc que la taxe ne pourrait être perçue. Ce règlement serait inopérant mais cela ne l'entacherait pas d'irrégularité¹⁰².

Il s'agit également d'un règlement-taxe de la commune de Schaerbeek qui était querellé dans la seconde affaire. Devant le Conseil d'Etat, un moyen était pris de l'illégalité d'un règlement de police auquel le règlement-taxe attaqué faisait référence. Une disposition du règlement attaqué disposait en effet que « *la base imposable est en tout point conforme à celle renseignée dans le certificat de conformité délivré par la commune* », certificat que le règlement de police contraignait les exploitants concernés d'obtenir. Dans son arrêt, le Conseil d'Etat a souligné que le règlement de police invoqué ne constitue pas le fondement du règlement attaqué, mais que celui-ci trouve son fondement directement

⁹⁹ Voy. Cour EDH, 4 mars 2004, *Silvester's Horeca Service*.

¹⁰⁰ Bruxelles, 17 mars 2015, 2012/AR/2241, inédit.

¹⁰¹ *Ibid.*

¹⁰² C.E., 20 mai 2016, n° 234.795, *ASBL Union des Hôteliers, Restaurateurs, Cafetiers et Traiteurs de Bruxelles et crts.*

dans l'article 170, § 4, de la Constitution. Dès lors, il ne constitue pas une mesure d'exécution qui trouverait son fondement dans ce règlement de police. À supposer le règlement de police illégal, le Conseil d'Etat a estimé que cette illégalité ne rejaillirait pas sur le règlement-taxe qui y fait référence – ni que cela le rendrait inopérant. Si, en effet, dans pareille hypothèse, l'obligation pour les exploitants de se procurer un certificat de conformité devait être tenue pour nulle, cela n'empêcherait pas la commune d'établir la base imposable d'une autre manière¹⁰³. À la différence de l'arrêt précédent, où le règlement de police était *de facto* indissociable de la définition du fait générateur de la taxe, la mise en œuvre du règlement-taxe dans le cadre de la seconde affaire ne repose pas sur le règlement de police, puisqu'il se contente d'y faire référence.

B.10 Les règles de publication

36. Principes. En Région wallonne, l'article L1133-1 du CDLD dispose que les règlements-taxes, au même titre que les autres règlements, sont publiés par le bourgmestre par la voie d'une affiche indiquant l'objet du règlement, la date de la décision par laquelle il a été adopté, et, le cas échéant, la décision de l'autorité de tutelle. L'affiche mentionne également le ou les lieux où le texte du règlement peut être consulté par le public. L'article L1133-2, alinéa 2, du même Code prévoit que le fait et la date de la publication de ces règlements sont constatés par une annotation dans un registre spécialement tenu à cet effet, dans la forme qui doit être déterminée par arrêté du Gouvernement.

Ainsi que l'a récemment rappelé la Cour de cassation, en Région wallonne, les articles L1133-1 et L1133-2 du CDLD reprennent les articles 112 et 114 de la nouvelle loi communale du 24 juin 1988 et servent de base légale à l'arrêté royal du 14 octobre 1991 relatif aux annotations dans le registre de publication des règlements et ordonnances des autorités communales. Il résulte de ces dispositions que le seul mode de preuve admissible de la publication d'un règlement communal – et donc notamment d'un règlement-taxe – est l'annotation dans le registre spécial tenu à cet effet par le secrétaire communal (directeur général aujourd'hui)¹⁰⁴.

Dans un jugement du 26 octobre 2016, le tribunal de première instance de Namur (division Namur) a estimé qu'un extrait du registre des publications signé uniquement par le bourgmestre, et non par le secrétaire communal, ne permettait pas de satisfaire au prescrit de l'article L1132-3 du CDLD : l'extrait était donc dénué de toute force probante, et ne pouvait donc valoir comme preuve de la publication du règlement-taxe litigieux¹⁰⁵.

En Région de Bruxelles-Capitale, les règlements doivent faire l'objet d'une double publication, par affichage et sur le site Internet de la commune, conformément à l'article 112 de la nouvelle loi communale.

Dans un jugement du 10 janvier 2017, le tribunal de première instance francophone de Bruxelles a rejeté l'argument pris par le requérant d'une annotation tardive de la publication du règlement-taxe litigieux dans le registre spécial visé à l'article 114 de la nouvelle loi communale¹⁰⁶. Selon le tribunal,

¹⁰³ C.E., 16 septembre 2016, n° 235.780, *Berthet et crts.*

¹⁰⁴ Cass., 21 mai 2015, F.14.0098.F. Voy. aussi Civ. Namur (11^e ch.), 11 mai 2016, 13/1987/A, *R.G.C.F.*, 2016, p. 417.

¹⁰⁵ Civ. Namur (div. Namur) (11^e ch.), 26 octobre 2016, 11/2205/A, *R.G.C.F.*, 2017/1, p. 79.

¹⁰⁶ Civ. Bruxelles (fr.) (36^e ch.), 10 janvier 2017, 2015/6522/A, *R.F.R.L.*, 2017/1, p. 75.

une annotation tardive n'est pas sanctionnée par l'arrêté royal du 14 octobre 1991 précité, et le requérant n'a pas démontré que ladite annotation, qui n'est pas intervenue dans un délai déraisonnable, lui aurait causé grief. Par ailleurs, les irrégularités vénielles affectant l'annotation dans le registre spécial n'emportent en principe donc pas la remise en cause de la force probante de celui-ci¹⁰⁷.

37. Publication du règlement-taxé et point de départ du délai pour entreprendre celui-ci devant le Conseil d'Etat. En Région de Bruxelles-Capitale, les règlements communaux doivent faire l'objet, outre l'affichage, d'une diffusion sur le site Internet de la commune. Selon le Conseil d'Etat, dans l'hypothèse où la loi prescrit une double publication, le délai pour agir en annulation devant lui ne commence à courir que lorsque la publication s'est faite des deux manières prescrites. Jugeant que la publication d'un règlement-taxé sur le site Internet de la commune doit se faire avec une transparence suffisante, le Conseil d'Etat a rejeté l'exception d'irrecevabilité soulevée par la partie adverse, au motif que le règlement-taxé attaqué ne pouvait pas commodément être trouvé sur le site Internet de la commune et que, partant, la partie adverse ne démontrait pas que le recours avait été introduit hors délai¹⁰⁸.

B.11 La procédure fiscale

38. Principes. En Région wallonne comme en Région de Bruxelles-Capitale, les taxes communales (et provinciales en Région wallonne) sont soit recouvrées par voie de rôle, soit perçues au comptant contre remise d'une preuve de paiement¹⁰⁹. Les rôles sont arrêtés et rendus exécutoires au plus tard le 30 juin de l'année qui suit l'exercice par le collège communal (des bourgmestre et échevins en Région bruxelloise) ou provincial, selon le cas¹¹⁰. Nous renvoyons pour le surplus à la lecture des dispositions pertinentes du CDLD et de l'ordonnance du 3 avril 2014 relative à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes communales.

(a) La taxation d'office

39. Principe. En Région wallonne, l'article L3321-6 du CDLD dispose que lorsque le règlement de taxation prévoit une obligation de déclaration, la non-déclaration dans les délais prévus par ce même règlement ou la déclaration incorrecte, incomplète ou imprécise de la part du redevable entraîne l'enrôlement d'office de la taxe. Dans pareille hypothèse, le redevable doit être invité à faire valoir ses observations par écrit avant la mise en œuvre de la procédure, suivant les formalités prescrites. La matière de la taxation d'office est réglée à l'article 7 de l'ordonnance du 3 avril 2014 pour ce qui concerne la Région de Bruxelles-Capitale, avec quelques particularités par rapport au régime wallon, dont la précision selon laquelle « *[e]n cas de taxation d'office, la taxe est établie sur la base des*

¹⁰⁷ Voy. Civ. Namur (div. Namur) (11^e ch.), 15 septembre 2016, 13/1620/A, *F.J.F.*, 2017/1, p. 34, où le tribunal de première instance de Namur (division Namur) rejette un argument pris du défaut de numérotation des annotations dans le registre spécial des publications.

¹⁰⁸ C.E., 3 février 2017, n° 237.284, 3 février 2017, *NV Invest Offices & Warehouses*.

¹⁰⁹ Article L3321-3 du CDLD ; article 4, § 1^{er}, de l'ordonnance du 3 avril 2014 relative à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes communales.

¹¹⁰ Article L3321-4 du CDLD ; article 4, § 3, de l'ordonnance du 3 avril 2014 relative à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes communales.

données dont la commune dispose, à moins que le règlement-taxe ait prévu une autre base ».

40. Majoration en cas de taxation d'office. En son dernier alinéa, l'article L3321-6 du CDLD prévoit que le règlement de taxation peut prévoir que les taxes enrôlées d'office sont majorées de tel montant qu'il fixe et qui ne peut dépasser le double de la taxe qui est due. L'article 7, § 2, de l'ordonnance du 3 avril 2014 contient une disposition analogue.

Dans un arrêt n° 238.107 du 5 mai 2017, le Conseil d'Etat a estimé que la disposition d'un règlement-taxe prévoyant qu'en cas d'enrôlement d'office, le montant de la taxe pourrait être doublé, ne méconnaissait pas le principe de proportionnalité. Selon le Conseil d'Etat, il ne s'agit pas d'une majoration automatique mais bien d'une faculté dans le chef de la commune, qu'il lui appartient d'exercer en tenant compte des circonstances de l'espèce et des raisons pour lesquelles la taxe a été enrôlée d'office, sous le contrôle du juge judiciaire – et sans qu'il soit nécessairement besoin, comme l'avait pourtant prudemment suggéré l'autorité de tutelle, de prévoir une échelle de majorations¹¹¹.

Dans un arrêt du 19 mai 2017, la cour d'appel de Liège a jugé qu'en présence répétée d'une procédure d'imposition d'office en raison du caractère incorrect de la déclaration, elle n'apercevait pas en quoi une majoration de 100 % du montant de la taxe, inférieure de moitié au maximum prévu tant par la loi que par le règlement-taxe, n'aurait pu être raisonnablement infligée ou revêtirait un caractère disproportionné¹¹².

41. Mise en œuvre. Dans un arrêt du 23 mai 2017, la cour d'appel de Liège a jugé que la procédure de taxation d'office ne doit être respectée que si le règlement-taxe prévoit une obligation de déclaration, ce qui n'était pas le cas en l'espèce, le règlement organisant une procédure de constats successifs permettant au contribuable de faire valoir ses observations¹¹³.

42. Charge de la preuve. Dans un jugement du 26 septembre 2017, le tribunal de première instance francophone de Bruxelles a jugé qu'en cas de taxation d'office par une commune bruxelloise, la charge de la preuve des éléments pris en compte pour établir la taxation dans cette hypothèse incombe à la commune¹¹⁴. Une telle affirmation paraît pour le moins étrange, dès lors que l'article 7, § 1^{er}, alinéa 6, de l'ordonnance du 3 avril 2014 relative à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes communales prévoit que « [l]orsqu'une taxe est établie d'office, le redevable doit produire la preuve de l'exactitude des éléments qu'il invoque », et ce d'autant plus que les travaux préparatoires de l'ordonnance ne laissent planer aucun doute à ce sujet : « *La méthode d'établissement de la taxation d'office est maintenue telle qu'elle avait été prévue en 1996. Elle se fonde sur une procédure analogue prévue au Code des impôts sur les revenus. Le dernier alinéa du § 1 souligne formellement que la charge de la preuve en cas de taxation d'office est renversée, également par analogie aux règles contenues dans le Code des impôts sur les revenus (article 352)* »¹¹⁵.

En Région wallonne, le CDLD ne prévoit rien de particulier à ce sujet. Il faut en déduire que la charge

¹¹¹ C.E., 5 mai 2017, n° 238.107, *Ferraz da Cruz et crts.* Voy. aussi C.A., arrêt n° 92/2007 du 20 juin 2007, B.5.3, auquel le Conseil d'Etat fait référence.

¹¹² Liège, 19 mai 2017, 2014/RG/1229, www.juridat.be.

¹¹³ Liège, 23 mai 2017, R.G. n° 2016/RG/123, *R.F.R.L.*, 2017, p. 213. Voy. aussi Liège, 14 juin 2016, R.G. n° 2015/RG/836, *R.F.R.L.*, 2016, p. 268.

¹¹⁴ Civ. Bruxelles (fr.) (36^e ch.), 26 septembre 2017, 2016/2894/A.

¹¹⁵ *Doc.*, Parl. Rég. Bruxelles-Capitale, 2012-13, n° A-440/1, p. 6.

de la preuve repose sur la commune¹¹⁶. Il est en revanche certain que, tant en Région de Bruxelles-Capitale qu'en Région wallonne, c'est à l'administration qu'il incombe de démontrer que les conditions de recours à la taxation d'office sont réunies¹¹⁷.

(b) *Les voies de recours*

43. Principes. En vertu de l'article L3321-9 du CDLD, le redevable peut introduire une réclamation contre une taxe provinciale ou communale respectivement auprès du collège provincial ou du collège communal, qui agissent en tant qu'autorité administrative. Le délai pour introduire la réclamation est de six mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle mentionnant le délai de réclamation, telle qu'elle figure sur ledit avertissement-extrait de rôle, ou qui suit la date de l'avis de cotisation ou de la perception des impôts perçus autrement que par rôle, sous peine de déchéance¹¹⁸. Si l'avertissement-extrait de rôle ne mentionne pas le délai de réclamation, celui-ci ne commence pas à courir¹¹⁹.

Il convient bien évidemment de ne pas se méprendre sur la portée du « peut » et de la faculté dont dispose un redevable d'introduire un tel recours. Le recours qui est ici consacré est un recours administratif organisé dont la mise en œuvre est le préalable indispensable avant de pouvoir saisir le tribunal de première instance compétent, comme le prévoit l'article 1385*undecies* du Code judiciaire. À défaut d'avoir introduit une réclamation dans le délai prévu, le contribuable n'est pas recevable à agir devant le tribunal de première instance¹²⁰.

En Région de Bruxelles-Capitale, la matière est régie par l'ordonnance du 3 avril 2014 relative à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes communales. Le délai pour introduire une réclamation devant le collège des bourgmestre et échevins est de trois mois¹²¹.

44. Décision susceptible d'être attaquée. Notons à ce sujet que dans un arrêt du 17 juin 2016, la Cour de cassation a précisé que si la réclamation introduite devant le collège des bourgmestre et échevins contre une taxe communale est le préalable qui rend admissible l'action portée devant lui, ce n'est pas la décision administrative éventuellement rendue sur cette réclamation qui fait l'objet de l'action en justice, mais la taxe établie en application du règlement-taxe¹²².

L'article L3321-10 du CDLD prévoit d'ailleurs clairement que c'est la décision prise par le collège

¹¹⁶ En ce sens, Civ. Luxembourg (div. Arlon), 11 mai 2016, n° 13/180/A, *R.F.R.L.*, 2016, p. 371.

¹¹⁷ Voy. les deux jugements précédemment cités.

¹¹⁸ Article 371 du CIR 1992, rendu applicable par l'article L3321-12 du CDLD.

¹¹⁹ A. BORTOLOTTI, « Quelques écueils à éviter lors de la rédaction et la publication d'un règlement-taxe », in *Le droit communal - Etat des lieux - Colloque du Jeune Barreau de Liège*, Limal, Anthémis, 2015, p. 170.

¹²⁰ Civ. Bruxelles (nl.) (33^e ch.), 4 novembre 2016, 2016/2962/A, inédit ; Civ. Bruxelles (fr.) (36^e ch.), 16 mai 2017, 2016/1638/A, inédit. Voy. aussi Cass., 30 mai 2008, F.06.0110.F, où il a été relevé que la réclamation introduite par la demanderesse devant le collège des bourgmestre et échevins ne tendait pas à l'annulation ou au dégrèvement de la taxe mais à l'annulation du règlement-taxe lui-même, sur la base duquel la taxe litigieuse avait été enrôlée, de telle sorte que le collège s'est déclaré incompétent pour connaître de cette réclamation et l'a déclarée non recevable. Dans pareille hypothèse, faute d'avoir été précédée du recours administratif prévu par la loi, la demande de dégrèvement formée pour la première fois devant le juge doit être déclarée irrecevable.

¹²¹ Article 9, alinéa 2, de l'ordonnance du 3 avril 2014.

¹²² Cass., 17 juin 2016, F.15.0148.F.

provincial ou communal, selon le cas, qui peut faire l'objet d'un recours devant le tribunal de première instance dans le ressort duquel la taxe a été établie.

L'article L3321-10, alinéa 2, du CDLD, prévoit qu'à défaut de décision du collège communal ou provincial, la réclamation est réputée fondée, mais précise que les articles 1385*decies* et -*undecies* sont applicables.

Selon la Cour de cassation, il faut déduire des dispositions applicables qu'en l'absence de décision du collège communal saisi d'une réclamation dirigée contre une taxe qui n'a pas été établie d'office, le contribuable concerné peut porter la contestation sur l'application du règlement-taxe communal devant le tribunal de première instance dès l'expiration d'un délai de six mois à compter de la date de la réception de cette réclamation¹²³. C'est au juge qu'il revient ensuite de se prononcer sur le caractère fondé ou non de la réclamation portée devant lui.

Epinglons enfin un arrêt de la cour d'appel de Bruxelles du 13 octobre 2016, dans lequel la cour a refusé de faire droit à la demande d'annulation d'une taxe introduite devant elle et qui faisait état – à tort – de l'absence de toute décision du collège des bourgmestre et échevins statuant sur le recours administratif introduit devant lui. Au requérant, qui a tenté de réparer sa bétise en étendant sa demande à la décision du collège par des conclusions, la cour a opposé que les conditions de l'article 807 du Code judiciaire n'étaient pas réunies¹²⁴.

Récemment, le tribunal de première instance néerlandophone a rejeté une exception d'irrecevabilité soulevée par une commune qui prenait prétexte du fait que la requête introductive d'instance demandait l'annulation de la décision du conseil communal relative à l'adoption d'un règlement-taxe déterminé. En cours d'instance, la requérante avait précisé sa demande par des conclusions nouvelles. Le juge l'a admis : observant que, dans la requête même, c'est bien l'illégalité de l'imposition que la requérante cherchait à faire constater, toutes les conditions d'application de l'article 807 du Code judiciaire étaient réunies¹²⁵.

45. Délai d'action en répétition de l'indu. Dans un arrêt du 5 janvier 2017, la Cour de cassation a rappelé qu'en cas de paiement indu, la prescription de l'action en répétition, qui naît au moment du paiement, prend cours à ce moment. Par exception, lorsque l'indu résulte d'un événement ultérieur qui fait naître un droit au remboursement pour la période visée par le paiement, la prescription ne prend cours qu'à partir de cet événement. Il est par exemple question d'un tel paiement indu dans l'hypothèse où, après paiement d'une taxe, le règlement qui prévoyait celle-ci est annulé par le Conseil d'Etat. Dans pareille hypothèse, c'est à partir de l'annulation dudit règlement que le délai de prescription doit être calculé¹²⁶.

¹²³ Cass., 15 juin 2017, F.16.0054.F, *R.D. c. ville de Mouscron*.

¹²⁴ Bruxelles (6^e ch. fr.), 13 octobre 2016, 2014/AF/74, *R.F.R.L.*, 2016, p. 363.

¹²⁵ Civ. Bruxelles (nl.) (33^e ch.), 6 octobre 2017, 2016/2086/A, inédit. Voy. aussi Civ. Bruxelles (nl.) (33^e ch.), 6 octobre 2017, 2016/2104/A, inédit.

¹²⁶ Cass. (1^{er} ch.), 5 janvier 2017, F.15.0165.F, J.T., 2017, liv. 6681, 210, *R.F.R.L.*, 2017, liv. 1, 43. En l'occurrence, l'article 1^{er}, alinéa 1^{er}, a, de la loi du 6 février 1970 relative à la prescription des créances à charge ou au profit de l'Etat et des provinces dispose qu'en principe, sont prescrites et définitivement éteintes au profit de l'Etat les créances qui, devant être produites selon les modalités fixées par la loi ou le règlement, ne l'ont pas été dans le délai de cinq ans à partir du 1^{er} janvier de l'année budgétaire au cours de laquelle elles sont nées. Il en résulte que l'action en répétition d'une taxe provinciale levée sur la base d'un règlement-taxe annulé par le Conseil d'Etat se prescrit par cinq ans à compter du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle l'annulation par le Conseil d'Etat est intervenue.

C. LES RÈGLES D'ÉGALITÉ ET DE NON-DISCRIMINATION

46. Principes. Les communes et les provinces, de même que les Régions, doivent exercer leur autonomie fiscale dans les limites imparties et, même dans ces limites, en veillant à respecter les normes qui s'imposent à elles. Parmi ces normes figurent bien évidemment les principes d'égalité et de non-discrimination consacrés aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Conformément à une jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, de la Cour de cassation et du Conseil d'Etat, ces principes impliquent que tous ceux qui se trouvent dans la même situation doivent être traités de la même manière, sans exclure toutefois 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 au but et aux effets de la mesure prise (en l'occurrence le fait de soumettre à l'impôt une catégorie de personnes donnée ou non), étant entendu que le principe d'égalité est violé lorsqu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre le but poursuivi et les moyens mis en œuvre¹²⁷. Notons qu'il peut également être question d'une rupture de l'égalité lorsque deux catégories de contribuables se trouvant dans des situations identiques sont traitées de la même manière¹²⁸.

En matière fiscale, l'un des arguments favorisés des plaideurs consiste à invoquer une rupture de l'égalité. Dans ce contexte, il est utile de rappeler que la charge de la preuve de la discrimination repose sur le requérant¹²⁹. Il lui appartient également de démontrer qu'il est lui-même concrètement discriminé par l'application du règlement-taxe : invoquer une différence de traitement de manière abstraite n'est donc pas suffisant¹³⁰.

Comme le Conseil d'Etat l'a rappelé dans un arrêt du 5 mai 2017, le fait que seul un redevable soit soumis à un règlement-taxe n'implique pas nécessairement une violation du principe d'égalité et de non-discrimination devant l'impôt, sous réserve de l'hypothèse extrêmement rare du détournement de pouvoir¹³¹. Il est question d'un détournement de pouvoir lorsqu'il est établi, par des indices précis et concordants, qu'en adoptant l'acte attaqué, l'autorité a poursuivi des buts illégitimes sans rapport avec l'intérêt général¹³².

47. Catégories de personnes comparables. La première étape dans la démonstration d'une éventuelle violation des principes d'égalité et de non-discrimination consiste dans la détermination de deux (ou plusieurs) catégories de personnes comparables, faisant soit l'objet d'un traitement différent, soit l'objet d'un même traitement.

Naturellement, comme l'a rappelé la cour d'appel de Gand dans un arrêt du 21 février 2017, des personnes qui habitent dans différentes communes (le cas échéant, voisines) ne doivent pas être considérées, en matière de fiscalité communale, comme des redevables appartenant à une même catégorie (ou, plus exactement, à des catégories de personnes comparables)¹³³. En juger autrement

¹²⁷ Jurisprudence constante. Voy. Cass., 3 septembre 2015, C.13.0247.N.

¹²⁸ Civ. Liège (div. Liège) (21^e ch.) n° 15/6959/A, 22 décembre 2016, *R.F.R.L.*, 2016, liv. 4, 379.

¹²⁹ Mons, 28 février 2017, 2016/RG/130, inédit ; Civ. Bruxelles (fr.), 14 mars 2017, R.G. n° 2008/9436/A.

¹³⁰ Cass., 3 septembre 2015, C.13.0247.N.

¹³¹ C.E., 5 mai 2017, n° 238.107, *Ferraz da Cruz et crts.* Voy. déjà C.E., 9 décembre 1949, *S.A. Brasserie Wielemans-Ceuppens, Pas.*, IV, 1950, p. 65.

¹³² C.E., 5 mai 2017, n° 238.107, *Ferraz da Cruz et crts.*

¹³³ Gand (fisc.) (5e ch.) n° 2015/AR/2850, 21 février 2017 L.R.B. 2017 (sommaire DE JONCKHEERE, M.), liv. 1, p. 65.

reviendrait à nier l'autonomie fiscale des communes.

De même, il convient d'admettre avec le tribunal de première instance de Flandre occidentale (division Bruges) qu'il n'est pas question d'une violation du principe d'égalité lorsqu'un redevable ne se trouve pas dans la même situation lors de deux exercices d'imposition différents¹³⁴.

48. Existence d'une justification objective et raisonnable. Comme indiqué ci-avant, une différence de traitement est admissible si elle repose sur une justification objective et raisonnable. Selon la Cour de cassation, la nécessité pour l'autorité de faire valoir une telle justification n'implique pas que ladite autorité doive fournir la preuve que cette distinction ou l'absence de celle-ci aurait nécessairement des conséquences déterminées. En effet, selon la Cour, il suffit pour pouvoir établir si l'établissement de catégories est objectif et raisonnable qu'il apparaisse raisonnablement qu'une justification objective existe pour ces catégories¹³⁵. Comme l'a du reste récemment souligné la cour d'appel de Mons dans un arrêt du 28 février 2017, il n'est pas nécessaire de démontrer que le but poursuivi est nécessairement atteint dès lors que les justifications présentées sont suffisamment objectives et raisonnables¹³⁶.

Les juridictions tiennent compte, dans une certaine mesure, du nécessaire degré d'abstraction dont un règlement-taxe, acte de portée générale, doit être revêtu. Ainsi, la Cour de cassation a jugé à plusieurs reprises que lorsqu'une norme instaurant une taxe vise des redevables qui se trouvent dans des situations différentes, elle doit nécessairement saisir cette différence dans des catégories simplifiées, sans que les principes d'égalité et de non-discrimination exigent que la norme adapte la taxe en fonction de chaque situation particulière¹³⁷. C'est à la lumière de ce précepte qu'elle a admis, dans un arrêt que nous avons évoqué plus haut¹³⁸, qu'une commune instaure une taxe à la charge des organisateurs de spectacles si l'un des prix d'entrée atteint ou dépasse le montant de 20 euros, aucune taxe n'étant due si aucun des prix d'entrée n'atteint ce même montant, compte tenu de la capacité financière des organisateurs de tels spectacles et de ce que ces manifestations causent davantage de trouble pour la collectivité que d'autres événements – comme le mentionnait du reste le règlement-taxe litigieux dans son préambule¹³⁹.

49. Justification de la différence de traitement. Controverse. Si, comme exposé plus haut, une distinction peut être faite entre deux catégories de personnes moyennant l'existence d'une justification objective et raisonnable, la question se pose de savoir à quel moment et où celle-ci doit apparaître. Est-il indispensable que la justification apparaisse dans le règlement-taxe lui-même, le cas échéant, dans son préambule ? Dans le dossier qui a accompagné son élaboration ou dans le dossier administratif établi par son auteur ? L'autorité peut-elle faire état d'une telle justification *a posteriori*, en cas de contestation ? La justification peut-elle résulter de l'économie du règlement-taxe, des principes qui sous-tendent celui-ci, ou encore de son contexte ? Nous ne nous appesantirons pas ici sur cette matière qui a fait l'objet il y a peu de développements substantiels¹⁴⁰. Néanmoins, nous livrons ici quelques

¹³⁴ Civ. Flandre occidentale (sect. Bruges), 2 février 2016, R.G. n° 15/1238/A, *L.R.B.*, 2016, p. 73.

¹³⁵ Cass., 16 juin 2016, F.150089/N, précité. Voy. déjà Cass., 1^{er} octobre 1999, *Pas.*, 1999, I, p. 496.

¹³⁶ Mons, 28 février 2017, 2016/RG/130, inédit.

¹³⁷ Voy. notamment Cass., 16 juin 2016, F.150089/N, précité.

¹³⁸ *Supra*, n° 5.

¹³⁹ Cass., 16 juin 2016, F.150089/N, précité.

¹⁴⁰ Voy. J. BOURTEMBOURG, N. FORTEMPS, C. MOLITOR et F. BELLEFLAMME, « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *R.G.C.F.*, 2016, pp. 53-85. Voy. aussi N. FORTEMPS et C. MOLITOR, « Principes généraux et fiscalité locale », in S. BEN MESSAOUD et F. VISEUR (dirs.), *Les principes généraux de droit administratif. Actualités et applications pratiques*, Bruxelles, Larcier, 2017.

balises, à la lumière des derniers arrêts rendus en la matière.

Dans un arrêt du 20 juin 2014, la Cour de cassation avait admis que les motifs d'une différence de traitement puissent se déduire du dossier administratif ou des principes qui sous-tendent le règlement-taxe et qui sont révélés par l'ensemble des dispositions du règlement¹⁴¹.

Selon Aurélien Bortolotti, « [c]ela ne signifie [donc] pas (...) qu'une pièce du dossier administratif doive nécessairement aborder chacun des éléments constitutifs de l'impôt de manière spécifique. Il faut, mais il suffit, qu'il soit possible de comprendre objectivement, à la lecture de l'acte et/ou du dossier administratif, les raisons pour lesquelles ces éléments constitutifs ont été retenus »¹⁴².

50. Justification de la différence de traitement. Cass., 3 septembre 2015. Dans un arrêt du 3 septembre 2015, la première chambre (néerlandophone) de la Cour de cassation s'est penchée à nouveau sur la question. Saisie d'un pourvoi en cassation dirigé contre un arrêt de la cour d'appel de Gand écartant un règlement-taxe de la province de Flandre orientale, la Cour de cassation s'est exprimée comme suit :

« La justification objective et raisonnable de la distinction faite entre les contribuables dans un règlement-taxe provincial peut se déduire soit de la nature même de la différenciation qui est faite, soit du contexte du règlement-taxe, soit du dossier sur la base duquel le conseil provincial a décidé d'instaurer la taxe.

Lorsque la justification du traitement différencié des contribuables n'est pas explicitement mentionnée dans le préambule ou dans le texte du règlement-taxe contrôlé ou dans les pièces du dossier soumis au conseil provincial, le juge est tenu de contrôler si la justification avancée par l'autorité provinciale au cours de la procédure peut se déduire de la nature de la différence qui est faite ou repose sur le contexte du règlement-taxe ou du dossier »¹⁴³.

En l'espèce, le règlement provincial opérait une différence de traitement entre les entreprises agricoles, bénéficiant d'un taux réduit, et les autres entreprises, soumises au taux standard.

La Cour de cassation a exposé que les juges d'appel avaient censuré le règlement-taxe au motif que ni le règlement ni le dossier administratif ne justifiaient explicitement la différenciation entre les catégories de personnes en cause, de sorte que la justification objective et raisonnable de la différenciation dans ledit règlement faisait défaut, raison pour laquelle elle a cassé l'arrêt.

Le caractère innovant de cet arrêt a été souligné par la doctrine¹⁴⁴.

51. Justification de la différence de traitement. Cass., 16 juin 2016. Revirement ou affinement de jurisprudence ? La Cour de cassation s'est prononcée à nouveau sur la problématique

¹⁴¹ Cass., 20 juin 2014, F.13.0072.F.

¹⁴² A. BORTOLOTTI, « Quelques écueils à éviter lors de la rédaction et la publication d'un règlement-taxe », in *Le droit communal - Etat des lieux - Colloque du Jeune Barreau de Liège*, Limal, Anthémis, 2015, p. 127.

¹⁴³ Cass., 3 septembre 2015, C.13.0247.N.

¹⁴⁴ Voy. J. BOURTEMBOURG, N. FORTEMPS, C. MOLITOR et F. BELLEFLAMME, « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *R.G.C.F.*, 2016, pp. 53-85 ; C. PARMENTIER, Obs. sous Mons, 20 janvier 2016, *J.L.M.B.*, pp. 1924-1925.

moins d'une année plus tard. Par un arrêt du 16 juin 2016, la première chambre (néerlandophone) – encore elle – a affirmé ceci :

« Hoewel de verantwoording niet onmiddellijk uit de bestreden verordening zelf hoeft te blijken, moet in dergelijk geval de doelstelling dit het daaruit voortvloeiende verschil in behandeling redelijkerwijs kan verantwoorden, vooralsnog blijken uit het dossier dat tijdens het ontwerpen ervan is aangelegd of kunnen worden afgeleid uit het administratief dossier aangelegd door de auteur ervan »¹⁴⁵.

Certains auteurs en ont déduit que la Cour, ce faisant, avait opéré un revirement de jurisprudence et qu'elle était revenue à une approche plus classique¹⁴⁶.

Pour notre part, il ne nous semble pas que la Cour de cassation se soit déjugée. Ce d'autant plus que trois juges (sur cinq) ont siégé dans la chambre qui a rendu les deux arrêts, et que les conclusions (conformes) ont été rédigées dans les deux cas par l'avocat général Dirk Thijs¹⁴⁷. Ceci dit, il ne nous semble pas non plus que l'arrêt du 3 septembre 2015 ait marqué une étape décisive dans l'approche de la problématique. La piste d'un affinement progressif par la Cour de sa jurisprudence, sur le long cours, nous semble devoir être privilégiée.

Ici encore, il était question d'un règlement-taxe de la province de Flandre orientale, et c'est à peu près la même différence de traitement qui était dénoncée devant la Cour de cassation que celle visée dans l'arrêt du 3 septembre 2015, entre les entreprises agricoles et les autres entreprises.

Dans son arrêt, la cour d'appel de Gand avait considéré successivement :

- que la distinction opérée par le règlement taxe était justifiée par les différences en termes de capacité financière entre les entreprises agricoles et les contribuables pensionnés à partir de 60 ans et les autres sociétés et indépendants ;
- qu'il est parfaitement raisonnable de penser que les sociétés comme la requérante ont un plus grand rendement qu'une entreprise agricole ;
- que cette motivation pour la distinction, à la lumière de l'objectif de la taxe, à propos duquel le préambule du règlement mentionne explicitement la recherche d'une répartition générale et équilibrée de la pression fiscale sur les contribuables, est à ce point ancrée dans les caractéristiques de la catégorie privilégiée qu'aucune information à ce sujet ne devait être reprise dans le règlement-taxe ou dans le dossier.

¹⁴⁵ Cass. (1^{re} ch.), 16 juin 2016 R.G. n° F14.0218.N, *R.F.R.L.*, 2017/1, p. 15. Cette formulation fait écho à l'arrêt de la Cour de cassation du 21 février 2013 (C.12.0017.F) : « *S'il n'est pas requis que la justification 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* ».

¹⁴⁶ A. SCHEYVAERT, « Peut-il être tenu compte du contexte ou de l'économie générale d'un règlement-taxe pour justifier une différence de traitement ? », obs. sous Cass. (1^{ère} ch.), 16 juin 2016, *R.F.R.L.*, 2017, p. 18.

¹⁴⁷ Dans les conclusions précédant l'arrêt du 3 septembre 2015, celui-ci a d'ailleurs affirmé que la solution qu'il préconisait était tout à fait en phase avec un arrêt précédent de la Cour de cassation du 21 février 2013, dont nous avons souligné plus haut que le libellé était tout à fait analogue à celui de l'arrêt du 16 juin 2016 (voy. supra, note 145).

La Cour de cassation a conclu comme suit :

« Door aldus te oordelen dat het verschil in behandeling tussen de categorieën belastingplichtigen in het licht van de in de preambule van de belastingverordening uitgedrukte doelstelling van de belasting redelijk verantwoord is, verantwoord de appelrechters hun beslissing naar recht ».

On peut déduire de cet arrêt qu'en réalité, la Cour de cassation exige que le but poursuivi par la différence de traitement opérée par le règlement-taxe apparaisse dans le règlement-taxe lui-même ou dans le dossier constitué lors de son élaboration¹⁴⁸, mais qu'elle admet que les justifications concrètes, relatives à la distinction entre deux catégories de personnes, soient apportées *a posteriori*. La Cour de cassation fait une distinction relativement claire entre la justification (*verantwoording*) et l'objectif poursuivi (*doelstelling*). D'autre part, elle a clairement validé l'affirmation de la cour d'appel de Gand selon laquelle la justification (ou la motivation) de la distinction était à ce point liée aux caractéristiques des catégories traitées plus favorablement qu'aucune information à ce propos ne devait être reprise dans le règlement-taxe ou dans le dossier administratif. En d'autres termes, si la justification ne doit pas résulter directement du règlement litigieux lui-même, il n'en demeure pas moins que dans pareil cas, l'objectif qui peut raisonnablement justifier la différence de traitement doit ressortir du dossier qui a été établi pendant l'élaboration du règlement ou pouvoir être déduit du dossier administratif constitué par son auteur. De même, il ne nous semble pas que la Cour de cassation exige que l'objectif soit expressément mentionné. Dans le cas contraire, la Cour de cassation n'aurait pas employé le verbe *blijken*. On peut déduire l'objectif poursuivi du libellé, de la structure et des dispositions du règlement-taxe aussi, ainsi que des catégories elles-mêmes¹⁴⁹.

En réalité, la Cour de cassation montre dans les deux arrêts qu'il convient d'avoir une approche raisonnable dans la question de savoir si une différence de traitement est dûment justifiée par l'autorité.

Notons qu'il convient de réserver l'hypothèse où les catégories de personnes comparées ne sont pas comparables¹⁵⁰. Selon le tribunal de première instance francophone de Bruxelles, il est question d'une telle hypothèse lorsqu'une commune décide par exemple de taxer les surfaces de bureaux et non les immeubles affectés au logement ou au commerce, ces derniers faisant par ailleurs l'objet d'un règlement-taxe distinct¹⁵¹. On ne saurait se défaire de l'impression que, ce faisant, le tribunal esquivait la question épineuse de la motivation de la différence de traitement – ladite motivation étant en effet inexistante. La circonstance que les immeubles qui sont affectés à d'autres activités économiques fassent l'objet de règlements-taxes distincts a certainement été déterminante. Quant aux immeubles affectés au logement, la société requérante n'a vraisemblablement pas démontré de manière convaincante en quoi ils étaient comparables aux immeubles de surfaces de bureaux.

¹⁴⁸ Ce disant, la Cour n'est pas allée aussi loin que ce que l'avocat général Thijs préconisait dans les conclusions précédant l'arrêt du 3 septembre 2015, et selon lequel : « *Uit dit arrest [l'arrêt du 31 février 2013] kan m.i. worden afgeleid dat het voor Uw Hof volstaat dat de doelstelling van de belastingverordening kan afgeleid worden uit het administratief dossier zoals dat naderhand ingevolge gevoerde betwistingen door de belastingheffende overheid werd aangevuld of samengesteld, zonet zou het Hof gemaakte onderscheid elke zin ontberen* ».

¹⁴⁹ Voy. le beau contre-exemple offert par la décision du 12 mai 2017 du tribunal de première instance néerlandophone de Bruxelles que nous citons plus loin, et qui constitue selon nous une application erronée et excessive des principes consacrés par la Cour de cassation.

¹⁵⁰ Voy. déjà *supra*, n° 47.

¹⁵¹ Civ. Bruxelles (fr.) (36^e ch.), 9 octobre 2017, 2016/255/A, inédit.

52. Applications. Dans un jugement du 26 février 2016¹⁵², le tribunal de première instance francophone de Bruxelles s'est prononcé sur la conformité au principe d'égalité d'un règlement-taxe de la commune de Woluwe-Saint-Lambert sur les emplacements de parking, en ce que les emplacements de parking connexes à une activité notamment commerciale ou industrielle étaient assujettis à la taxe, à l'exclusion des parkings de bureaux¹⁵³. Dans son jugement, le tribunal a affirmé qu'un objectif accessoire devait « *pouvoir être dégagé des éléments du dossier administratif, dans l'optique d'effectuer un contrôle d'égalité par rapport à d'éventuelles discriminations* » et que « *[l]es justifications avancées ne peuvent l'être a posteriori* ». Le tribunal a observé qu'« *[e]n l'espèce, la défenderesse apporte diverses explications, quant au choix de l'objet de la taxe, mais aucune d'elles ne se déduit de pièces préalables à l'adoption du règlement-taxe litigieux, de sorte qu'elles ne peuvent permettre de justifier les différences de traitement constatées* ». Admettant que la notoriété publique puisse théoriquement suffire à justifier une différence de traitement, « *dans la mesure où l'on ne peut exiger de justifier ce qui ne doit absolument pas l'être* », le juge a considéré qu'il n'était en l'espèce aucunement de notoriété publique que les parkings de grandes surfaces provoqueraient plus de nuisances que certains parkings de bureaux, ce qui justifierait un traitement moins favorable. Le règlement-taxe a donc été écarté et la taxe enrôlée annulée.

Dans un jugement du 14 décembre 2016, le tribunal de première instance francophone de Bruxelles, se référant notamment à l'arrêt de la Cour de cassation du 3 septembre 2015, a jugé que « *pour apprécier si les distinctions faites dans le choix des redevables, des exonérations, des taux et des autres modalités d'établissement de la taxe sont objectives et pertinentes, il suffit qu'il apparaisse raisonnablement qu'il existe ou qu'il peut exister une justification objective pour ces catégories, et qu'il n'est pas requis que la motivation d'un règlement-taxe figure dans son préambule : les justifications d'un règlement-taxe et des différences de traitement entre redevables qu'il comporte peuvent également être déduites du contenu de ce règlement et de la nature même des différences ainsi faites, des documents préparatoires et du contexte du règlement-taxe* »¹⁵⁴.

L'affirmation du tribunal de première instance néerlandophone de Bruxelles dans une décision du 12 mai 2017 selon laquelle la nature et l'objectif de la taxe doivent ressortir du règlement ou du dossier administratif, ce qui correspond à l'exigence de motivation matérielle, doit également être approuvée¹⁵⁵. En revanche, la traduction de ces principes dans le cas d'espèce nous laisse (plus que) dubitatifs. En l'occurrence, il était question d'une taxe sur les immeubles abandonnés ou inachevés. Le tribunal a estimé qu'il n'existait pas la moindre justification – hormis la nécessité de se procurer des ressources financières – concernant le fait que seule la titularité d'un droit réel sur un immeuble ou un terrain abandonné ou négligé, sur un bâtiment inoccupé ou inachevé, était visée par la taxe. Une telle approche est à notre sens tout à fait excessive : l'objectif poursuivi par un règlement-taxe sur les immeubles abandonnés ne résulte-t-il pas de son objet lui-même, à savoir la nécessité de lutter contre les nombreux désagréments qui résulte de l'abandon d'un immeuble ?

Dans un autre jugement, le tribunal de première instance néerlandophone de Bruxelles a admis que le but poursuivi par la taxe (à savoir une taxe sur les immeubles à destination de bureaux) pouvait être trouvé dans un règlement précédent, le règlement litigieux ne constituant qu'une adaptation purement

¹⁵² Civ. Bruxelles (fr.) (32^e ch.), 26 février 2016, 06/5246/A, *R.F.R.L.*, 2016/3, p. 275.

¹⁵³ Notons que la commune de Woluwe-Saint-Lambert prétendait que les parkings de bureaux étaient bien assujettis à la taxe, mais le juge a considéré que cela ne ressortissait pas à suffisance du libellé du règlement.

¹⁵⁴ Civ. Bruxelles (fr.) (34^e ch.), 14 décembre 2016, *J.L.M.B.*, 2017/5, p. 230.

¹⁵⁵ Civ. Bruxelles, 12 mai 2017, 2006/902/A, inédit. Ce jugement est frappé d'appel. Dans le même sens, Civ. Bruxelles (35^e ch.), 31 mai 2016, *R.W.*, 2016-17, p. 1274.

technique de celui-ci¹⁵⁶. Le but était de préserver le logement. Le tribunal a jugé que la justification de la différence de traitement que le règlement opérait entre les différentes catégories de propriétaires était objective et raisonnable, et a donc rejeté la demande¹⁵⁷.

Dans un arrêt du 20 avril 2017, la cour d'appel de Bruxelles a dû trancher un litige opposant la commune de Schaerbeek à l'Etat belge¹⁵⁸. Celui-ci contestait devoir être assujéti à la taxe sur les surfaces de bureaux établie par celle-là, et se plaignait d'être victime d'une discrimination en ne pouvant pas prétendre au bénéfice de l'exonération prévue pour les surfaces servant aux cultes, aux établissements d'enseignement subventionnés, aux hôpitaux, aux cliniques, aux polycliniques, aux dispensaires et œuvres de bienfaisance. Devant le juge, la commune de Schaerbeek alléguait que les surfaces exonérées le sont en raison du fait que leur présence influence directement et favorablement la vie des habitants de la commune, ce qui n'est pas le cas de toutes les institutions exerçant une mission de service public. La Cour lui a rétorqué que cette justification ne figurait cependant ni dans le règlement-taxe, ni dans le dossier constitué pour son élaboration par la commune. Cet arrêt doit être approuvé au regard de la jurisprudence de la Cour de cassation, telle qu'interprétée ci-avant. Il faut que l'exonération soit justifiée par la poursuite d'un objectif donné et explicite.

Il peut être utile de mentionner la décision du tribunal de première instance d'Anvers (division Kontich) du 24 octobre 2016, concernant une taxe instaurée par la commune de Kontich sur les panneaux publicitaires. Dans cette affaire étaient contestées les exemptions prévues par le règlement-taxe. Selon le tribunal, qui fait explicitement référence à l'arrêt de la Cour de cassation du 3 septembre 2015, la justification objective et raisonnable ne doit pas nécessairement être explicitement mentionnée dans le règlement ou dans le dossier, mais elle est ici soutenue par le contexte même¹⁵⁹.

Dans un jugement du 11 mai 2016, le tribunal de première instance de Namur a considéré que la simple motivation liée à la nécessité d'assurer le financement de la commune ne permettait pas de justifier les différences de traitement établies par le règlement-taxe litigieux (à savoir entre les écrits publicitaires gratuits non adressés et les écrits publicitaires gratuits adressés, et entre les écrits non adressés contenant au moins une publicité et ceux qualifiés de presse régionale gratuite)¹⁶⁰. En l'espèce, à la lecture de la décision, il ne semble pas que la commune ait produit des explications particulières en vue de justifier les différences de traitement dénoncées.

Bien entendu, la problématique dont il est question ici doit être distinguée de celle de l'adéquation de l'objectif poursuivi avec les mesures mises en place par le règlement-taxe.

53. Adéquation de la différence de traitement par rapport à l'objectif poursuivi. Le tribunal de première instance de Liège, dans un jugement du 19 janvier 2017, a jugé que les règlements-taxes doivent s'appuyer sur des motifs justes, pertinents et valables. Ces motifs doivent ressortir du règlement-taxe lui-même ou du dossier administratif qui a été déposé à l'occasion de l'instauration de la taxe. En l'espèce, le tribunal a estimé que l'explication donnée dans le préambule du règlement-taxe ne justifie pas pourquoi seules les éoliennes qui sont destinées à la production d'électricité sont

¹⁵⁶ Civ. Bruxelles (nl), 18 avril 2016, 2014/6078/A, inédit. En ce sens également, voy. Civ. Bruxelles (fr.) (32^e ch.), 26 février 2016, 06/5246/A, précité.

¹⁵⁷ Civ. Bruxelles (nl), 18 avril 2016, 2014/6078/A, inédit.

¹⁵⁸ Bruxelles (6^e ch. fr.), 20 avril 2017, 2012/AR/168, *R.F.R.L.*, 2017, p. 206.

¹⁵⁹ Civ. Anvers (sect. Kontich) n° 15/4521/A, 24 octobre 2016, L.R.B. 2016 (sommaire DE JONCKHEERE, M.), liv. 3-4, 143.

¹⁶⁰ Civ. Namur, 11 mai 2016, 13/1987/A, *R.G.C.F.*, 2016, p. 417.

taxées. D'autres mâts et pylônes, qui ne sont pas soumis à la taxe concernée, ont en effet un impact comparable sur le paysage¹⁶¹. En l'occurrence, le tribunal n'a semble-t-il pas contesté l'absence d'un motif ou d'un objectif, mais son adéquation avec la différence de traitement opérée.

Dans un arrêt du 7 février 2017, la cour d'appel de Gand a adopté un raisonnement analogue. S'agissant d'un règlement-taxe sur les terrains non bâtis, qui instaurait une taxe à charge uniquement des parcelles non bâties situées dans un lotissement non périmé, à l'exclusion des terrains non bâtis situés dans une zone d'habitat et contigus à une voie publique équipée. La cour d'appel a jugé que l'objectif du règlement, tel qu'indiqué dans le préambule de celui-ci (à savoir le soutien de la politique foncière de la commune et la répression de la spéculation foncière), ne permettait pas de justifier raisonnablement et objectivement la distinction entre les deux catégories de personnes¹⁶².

Dans un arrêt n° 236.024 du 7 octobre 2016, le Conseil d'Etat a admis une distinction opérée par un règlement-taxe de la commune de Jette sur les appareils de distribution de carburant entre, d'une part, les appareils de distribution de carburant qui ne permettent pas l'approvisionnement via paiement électronique et, d'autre part, les appareils de distribution de carburant qui le permettent, et qui sont soumis à un tarif d'imposition plus élevé. Selon le Conseil d'Etat, cette distinction est justifiée par le fait que les seconds ont un rendement plus élevé puisqu'ils ne nécessitent pas la présence d'un préposé et peuvent être utilisés sans restriction, en dehors de sa présence également¹⁶³. Il n'est pas inutile de souligner qu'en l'occurrence, le préambule du règlement précisait expressément que les appareils de distribution de carburant qui permettent l'approvisionnement via paiement électronique sont « *plus rentables* ».

Dans un arrêt du 28 avril 2017, la cour d'appel de Liège a jugé que l'instauration d'une taxe industrielle compensatoire frappant les seuls immeubles bâtis et non bâtis dans lesquels se déroule une activité industrielle, commerciale, financière, agricole, artisanale ou autre et le matériel et l'outillage, est adéquate et proportionnée par rapport à l'objectif poursuivi de maintien des recettes communales¹⁶⁴.

54. Egalité négative : traitement identique appliqué à des catégories de personnes distinctes. Récemment, la Cour de cassation a admis la conformité d'un règlement-taxe de la province de Flandre orientale sur les secondes résidences avec le principe constitutionnel d'égalité en matière fiscale en ce qu'il réservait un traitement identique aux propriétaires de telles résidences qui l'utilisent eux-mêmes et à ceux qui la donnent en location ou la laissent à des tiers. La Cour a estimé qu'au regard de l'objectif poursuivi par le règlement, à savoir la nécessité d'acquérir des ressources financières, tel que mentionné dans le préambule, il n'était pas déraisonnable de réserver un traitement identique aux deux catégories de personnes comparées dans la mesure où tant l'une que l'autre bénéficient, directement ou indirectement, des investissements faits par la province dans le cadre de ses compétences¹⁶⁵.

Dans un jugement récent, le tribunal de première instance de Liège a affirmé qu'une taxe à taux fixe

¹⁶¹ Civ. Liège (div. Liège) (21e ch.) n° 15/6182/A, 15/6897/A, 19 janvier 2017, Cour. fisc. 2017 (reflet KELL, L.), liv. 7, 608 et <http://www.monkey.be/> (8 juin 2017), note KELL, L..

¹⁶² Gand (fisc.) (5e bis ch.) n° 2015/AR/2989, 7 février 2017 L.R.B. 2017 (sommaire DE JONCKHEERE, M.), liv. 1, p. 62.

¹⁶³ C.E., 7 octobre 2016, n° 236.024, *NV Kuwait Petroleum Belgique*. Voy. aussi, pour une considération du même type à propos d'une taxe régionale, C. const., arrêt n° 46/2017 du 27 avril 2017.

¹⁶⁴ Liège, 28 avril 2017, 2015/RG/403, juridat.be.

¹⁶⁵ Cass., 16 juin 2017, F.15.0186.N. Comp. Th. LAUWERS, « Taxes sur les secondes résidences », *op. cit.*, pp. 217-218, qui défendait une position plus stricte.

peut, selon les circonstances, violer le principe de l'égalité devant l'impôt s'il apparaît par exemple qu'elle frappe des contribuables se trouvant dans des situations sensiblement différentes, notamment quant à leur capacité contributive. En l'espèce, le juge a observé que le règlement litigieux portant une taxe sur les night shops s'appliquait de la même manière à une entreprise unipersonnelle de petite dimension réalisant des activités modestes à titre principal ou accessoire, qu'une société occupant de vastes locaux mieux localisés, réalisant un chiffre d'affaires plus important grâce à une clientèle plus large. Le juge a ajouté qu'il n'était pourtant pas impossible pour l'autorité communale de tenir compte d'éléments objectifs tels que le revenu cadastral ou la surface occupée, pour déterminer le montant des impositions d'une façon admissible en évitant toute disproportion manifeste¹⁶⁶. Si l'on peut être d'accord avec un tel constat, on est beaucoup plus réservé au sujet du constat fait ensuite par le juge, à titre surabondant, selon lequel l'objectif de compensation des coûts d'intervention des services communaux de police et de propreté en raison d'un surcroît de nuisances nocturnes ne permet pas de déterminer pourquoi seuls les night shops sont soumis à la taxe, et non d'autres commerces comparables (non cités).

55. Principe d'égalité et taxation des pylônes et mâts. La taxation des antennes GSM donne lieu à un contentieux croissant. Nous nous limiterons ici à relever deux décisions.

Il était question dans la première affaire d'un règlement-taxe sur les pylônes ou les mâts affectés à un système global de communication mobile (GSM) ou à tout autre système d'émission et/ou de réception de signaux de communication installés sur le territoire de la commune. Le jugement du tribunal de première instance du Hainaut (division Mons) du 18 octobre 2016 est pour le moins étonnant : dans un premier temps, le tribunal a affirmé qu'en réalité, malgré le libellé précis du règlement (le tribunal va jusqu'à évoquer de la « *poudre aux yeux* » !), celui-ci ne visait que les pylônes ou mâts de GSM ; et dans un second temps, il a fait reproche à la commune de n'avoir visé que les pylônes ou mâts de GSM, à l'exclusion de tout autre pylône ou mâât¹⁶⁷.

Epinglons également un jugement du tribunal de première instance francophone de Bruxelles du 13 décembre 2016 dans lequel le tribunal a estimé que, s'agissant d'un règlement-taxe sur les antennes-relais, pylônes et mâts de mobilophonie, l'argumentation développée par la requérante, qui consistait à dénoncer une différence de traitement entre les propriétaires de pylônes et mâts de mobilophonies et les propriétaires d'autres pylônes et mâts, ne pouvait être accueillie¹⁶⁸. Selon le tribunal, la volonté de la commune était de taxer l'activité des opérateurs de mobilophonie en ce que leur activité se matérialise par des pylônes et mâts. Il appartenait donc à la requérante, une société de mobilophonie, de démontrer en quoi son activité, son profil, ses ressources, étaient comparables avec ceux d'autres entreprises. Après avoir estimé que la requérante ne fournissait pas cette preuve, le tribunal a rejeté le moyen.

Deux circulaires complémentaires concernant la taxation sur les mâts, pylônes en antennes ont été émises le 20 avril 2017 par le Ministre des Pouvoirs locaux, suite à la saga intervenue devant la Cour constitutionnelle en la matière¹⁶⁹, à destination des villes et communes, ainsi que des provinces¹⁷⁰. Il est fait état dans ces circulaires d'un protocole d'accord conclu entre le Gouvernement wallon et les principaux opérateurs, accord par lequel la Région renonce à poursuivre toute taxation régionale sur les mâts, pylônes et antennes et s'engage à veiller à ce qu'il en soit de même au niveau des pouvoirs

¹⁶⁶ Civ. Liège (div. Liège) (21e ch.) n° 15/6959/A, 22 décembre 2016, *R.F.R.L.*, 2016, liv. 4, 379.

¹⁶⁷ 15/1775/A, inédit.

¹⁶⁸ 2015/6914/A et 2015/6915/A, inédit.

¹⁶⁹ *Voy. supra*, n° 2

¹⁷⁰ Ces circulaires sont disponibles sur le site : www.pouvoirslocaux.wallonie.be.

locaux, s'agissant de nouvelles taxes qui seraient votées pour l'exercice 2017. Nous renvoyons pour le surplus à la lecture de ces circulaires ainsi qu'à la contribution signée par Niels Appermont et Julie Leroy dans la Revue de fiscalité régionale et locale en 2017¹⁷¹.

56. Distinction entre propriétaires publics et privés (oui). Dans un arrêt du 14 juin 2016, la Cour d'appel de Liège a admis l'exonération d'une taxe communale sur les immeubles inoccupés de biens immeubles appartenant à des personnes morales de droit public, relevant de leur domaine public ainsi que de leur domaine privé, mais affectés à un service d'utilité publique. Selon la cour d'appel, qui s'est référé à un arrêt de la Cour de cassation du 27 juin 2014, « *les personnes morales de droit public se distinguent des personnes morales de droit privé en ce qu'elles n'ont que des missions de service public et ne doivent servir que l'intérêt général, et les personnes morales de droit public ne peuvent donc pas servir des intérêts purement égoïstes en exerçant de la spéculation foncière* » ; « *[s]i certains propriétaires privés peuvent faire le choix, délibéré ou non, de laisser se dégrader leurs immeubles dans l'attente d'une expropriation, d'un arrêté d'inhabitabilité et de l'obtention d'un permis pour les démolir et reconstruire une nouvelle structure, tel n'est pas le cas pour les pouvoirs publics, qui ne se trouvent pas dans une situation comparable, ce qui est de nature à justifier un traitement fiscal différent* »¹⁷².

57. Egalité et progressivité de l'impôt. Un arrêt récent du Conseil d'Etat mérite d'être cité à propos de l'articulation entre le principe d'égalité, qui impose un traitement identique à des situations analogues, sauf exception dûment justifiée, et la question de la proportionnalité de l'impôt ou, plus exactement, de la possibilité pour une autorité d'instaurer un impôt progressif.

Devant le Conseil d'Etat, un moyen était pris du fait que, s'agissant d'une taxe sur les distributeurs de carburant, un taux trois fois plus élevé était applicable aux appareils permettant le paiement électronique, par comparaison avec les appareils ne comportant pas une telle possibilité. La requérante alléguait que ses appareils n'étaient en l'occurrence pas trois fois plus rentables.

Dans l'arrêt n° 236.024 du 7 octobre 2016, le Conseil d'Etat a considéré qu'il n'était pas requis, pour que la taxe soit suffisamment proportionnelle au degré de différence entre les distributeurs de carburant concernés, que les appareils qui permettent le paiement électronique et sur lesquels est levée une taxe trois fois plus élevée, soient aussi trois fois plus rentables. La taxe étant instaurée en vue d'encourager l'utilisation de carburants propres, il ne dépasse de toute façon pas les limites du raisonnable, selon les magistrats de la rue de la Science, de taxer proportionnellement de manière plus lourde les appareils de distribution de carburant qui, justement en raison de la possibilité de paiement électronique, permettent de faire plus rapidement le plein et qui, donc, « traitent une capacité plus élevée » et « vendent plus de carburants fossiles » que les autres qui, à défaut de cette possibilité de paiement électronique, ne peuvent pas le faire¹⁷³. Une progressivité de la taxe n'est donc pas interdite *ipso facto*.

58. Fiscalité régionale. Jurisprudence de la Cour constitutionnelle au regard des principes d'égalité et de non-discrimination. La Cour constitutionnelle a rendu récemment plusieurs arrêts à propos de la compatibilité de plusieurs décrets et ordonnance régionaux avec le principe constitutionnel d'égalité en matière fiscale.

¹⁷¹ N. APPERMONT et J. LEROY, « Taxes locales sur les mâts et pylônes (GSM) : les opérateurs de télécommunications finiront-ils enfin par cesser leur combat ? », *R.F.R.L.*, 2017/1, pp. 7-14.

¹⁷² Liège, 14 juin 2016, R.G. n° 2015/RG/836, *R.F.R.L.*, 2016, p. 268.

¹⁷³ C.E., 7 octobre 2016, n° 236.024, *NV Kuwait Petroleum Belgique*.

Dans l'arrêt n° 132/2016 du 20 octobre 2016, la Cour constitutionnelle a admis la conformité de l'article 257, alinéa 1^{er}, 4°, du CIR 1992, tel que modifié par un décret wallon du 10 décembre 2009, aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Cette disposition prévoit une remise proportionnelle au précompte immobilier en faveur du propriétaire d'un bien immobilier bâti, non meublé, et resté inoccupé et improductif durant l'exercice d'imposition 2012 et qui a, par une vente, cédé son droit de propriété durant cet exercice, à condition que la vente ait eu lieu à partir du 181^e jour de l'année 2012. La question s'est posée de savoir si le fait pour un propriétaire qui avait vendu son bien avant le 180^e jour de l'année de ne pas pouvoir bénéficier de la remise n'était pas discriminatoire.

Saisie d'une question préjudicielle, la Cour constitutionnelle a observé que « *[c]ette différence de traitement découle de la règle selon laquelle une remise du précompte immobilier fondée sur l'inoccupation et l'improductivité d'un bien immeuble ne peut être accordée que si ce bien est resté inoccupé et improductif durant au moins 180 jours dans le courant de l'exercice d'imposition* » (B.8). Se référant aux travaux préparatoires du décret, la Cour a ajouté que « *[l]'instauration de la possibilité d'accorder une remise du précompte immobilier en cas d'inoccupation ou d'improductivité de l'immeuble concerné répond au souci de "ne pas taxer le possesseur d'un bien immobilier qui vient d'être mis temporairement dans l'impossibilité de percevoir des revenus de son immeuble, pour des causes indépendantes de sa volonté"* » – ce qui s'explique par le fait que l'improductivité doit être volontaire –, et que « *[l]'exigence d'une inoccupation et d'une improductivité d'au moins 180 jours vise à "limiter le bénéfice de [la remise du précompte immobilier] aux inoccupations suffisamment importantes pour entraîner une perte substantielle de revenus durant l'année", à l'exclusion des "inoccupations assez limitées dans le temps"* » (B.9). Faisant référence à demi-mots à l'impératif de proportionnalité, la Cour a ajouté qu'il était en toute hypothèse loisible au propriétaire ne pouvant se prévaloir de la remise de convenir avec l'acquéreur de ce que celui-ci lui versera une somme d'argent durant laquelle l'acquéreur aura la jouissance du bien vendu¹⁷⁴.

Dans un arrêt n° 46/2017 du 27 avril 2017, la Cour a admis la validité du décret de la Région wallonne du 19 novembre 1998 instaurant une taxe sur les automates en Région wallonne. Plusieurs motifs avaient été invoqués par le législateur wallon pour l'instauration de cette taxe : des objectifs tenant à la nécessité de se procurer des ressources financières, des considérations de justice fiscale ainsi que de santé publique et d'emploi.

Dans l'arrêt n° 30/2017 du 23 février 2017, dont il a déjà été question plus haut, la Cour constitutionnelle a également admis l'identité de traitement faite par le législateur flamand, dans le cadre de la redevance kilométrique, entre, d'une part, les véhicules dont la masse maximale autorisée est supérieure à 3,5 tonnes et qui sont réellement utilisés pour le transport de marchandises et, d'autre part, des véhicules dont la masse maximale autorisée est supérieure à 3,5 tonnes et qui sont certes destinés au transport de marchandises, mais ne sont pas réellement utilisés à cette fin, ou selon le type de marchandises qu'ils transportent. Selon la Cour,

« [l]orsqu'il instaure un impôt, le législateur décréteil doit nécessairement tenir compte des difficultés liées à la perception de l'impôt, particulièrement en ce qui concerne les frais administratifs et d'infrastructure qui en découlent pour l'administration chargée du recouvrement.

Comme le fait valoir le Gouvernement flamand, si l'on traitait différemment les poids lourds selon qu'ils transportent réellement des marchandises ou selon le type de marchandises qu'ils transportent,

¹⁷⁴ Voy. le considérant B.10.

il faudrait non seulement enregistrer le nombre de kilomètres qu'ils parcourent, mais aussi constater et évaluer leur cargaison avant de pouvoir fixer le taux du prélèvement kilométrique. Un tel constat et une telle évaluation engendreraient des charges administratives excessives » (B.21).

Il s'agit ici encore d'une illustration du fait qu'on ne saurait exiger du législateur fiscal (tout comme de tout pouvoir taxateur) qu'il appréhende toute situation particulière et lui réserve un traitement distinct¹⁷⁵.

En revanche, la Cour constitutionnelle a censuré dans l'arrêt n° 40/2017 du 22 mars 2017 l'ordonnance bruxelloise du 22 décembre 1994 relative au précompte immobilier en ce que celle-ci réservait un traitement moins favorable aux bâtiments scolaires qui appartiennent à une communauté, une région ou une personne de droit public qui dépend d'une telle institution, qu'aux bâtiments scolaires qui appartiennent à une autre autorité publique ou à un propriétaire privé, qui bénéficient d'une exonération totale du précompte. Selon la Cour, « *[e]n immunisant du précompte immobilier les biens immobiliers visés dans l'article 12, § 1er, du CIR 1992, le législateur vise l'affectation d'immeubles à de telles destinations par des autorités publiques et des propriétaires privés qui ne poursuivent aucun but de lucre à cet égard. Cet objectif s'applique indépendamment de l'autorité qui est propriétaire de ces bâtiments » (B.5.2). En conséquence, la Cour a annulé la disposition litigieuse « *en ce que son champ d'application, en visant les immeubles appartenant, « en propriété ou en copropriété, soit à une Communauté, à une Région ou à une personne de droit public qui dépend d'une telle institution », englobe les bâtiments scolaires ».**

¹⁷⁵ Voy. *supra*, n° 48.

TITRE 2 LA SOUMISSION DES INTERCOMMUNALES À L'IMPÔT FÉDÉRAL SUR LES REVENUS : IPM OU ISOC ?

59. Introduction. Les règles en matière d'impôts directs des intercommunales ont connu d'importantes évolutions au cours de ces dernières années. Ces évolutions émanent tant du législateur que de la jurisprudence.

Le point d'orgue des modifications récentes en la matière est bien entendu la loi-programme du 19 décembre 2014¹⁷⁶ qui a supprimé la soumission automatique des intercommunales à l'impôt des personnes morales.

La Cour constitutionnelle a jugé, dans un arrêt n° 151/2016 du 1^{er} décembre 2016, que ce nouveau régime de taxation ne viole pas le principe d'égalité et de non-discrimination entre les intercommunales et les communes, bien qu'il constitue un changement par rapport au système de taxation des intercommunales tel qu'il existait auparavant, c'est-à-dire un alignement du régime de la fiscalité directe des intercommunales sur celui des communes¹⁷⁷.

L'intervention du législateur fédéral marque-t-elle pour autant une rupture par rapport au régime fiscal antérieur tel qu'il aurait été de tout temps applicable ? Ou, au contraire, la loi-programme du 19 décembre 2014 constitue-t-elle une évolution qui accompagne, dans la continuité des règles fiscales antérieures, la mutation du champ d'action des intercommunales ?

Une analyse historique conjointe des lois organisant les intercommunales (A) et des règles de fiscalité applicables aux communes et aux intercommunales (B) permet de répondre à ces questions et de comprendre le contexte dans lequel s'inscrit la loi-programme du 19 décembre 2014 (C).

A. L'ÉVOLUTION DU CADRE ORGANIQUE DES INTERCOMMUNALES

60. Evolution du cadre organique des intercommunales en deux temps. Le cadre organique des intercommunales a évolué en deux temps. Le premier s'étend de la fin du XIX^e siècle au début du XX^e siècle. Le second a commencé après la première guerre mondiale et subsiste toujours à l'heure actuelle.

Dans le premier temps, le législateur a permis aux communes de s'associer entre elles dans des domaines d'activité qu'il déterminait lui-même. Dans le second temps, il a instauré un cadre juridique général et uniforme pour les associations de communes, sans plus en limiter leur objet.

Ces deux temps ont toujours suivi un même fil rouge : les législateurs fédéraux et régionaux successifs ont toujours indiqué que l'objet social des intercommunales, quelle que soit leur forme juridique, était de poursuivre un but d'utilité communale ou publique et ne consistait pas principalement à faire du commerce.

¹⁷⁶ M.B., 29 décembre 2014, pp. 106.219 et s.

¹⁷⁷ Considérants B.19.1 et B.19.2.

A.1 Le premier temps : le temps des intercommunales dont l'objet social était limité par le législateur

61. Loi du 6 août 1897. Une loi du 6 août 1897 relative à l'organisation des établissements hospitaliers intercommunaux¹⁷⁸ a permis aux communes, moyennant l'approbation du Roi, de s'associer pour fonder et entretenir des établissements hospitaliers. Ces établissements publics, qui jouissaient de la personnification civile, étaient soumis à toutes les dispositions légales régissant les hospices civils communaux.

62. Loi du 1^{er} juillet 1899. La loi du 1^{er} juillet 1899 concernant les associations de communes et de provinces pour l'exploitation des chemins de fer vicinaux¹⁷⁹ a ensuite prévu la possibilité pour les communes, moyennant l'approbation du Roi, de s'associer entre elles et avec les provinces, en vue d'obtenir de la Société nationale des Chemins de fer vicinaux la cession de l'exploitation des lignes traversant leur territoire. Ces sociétés devaient prendre la forme d'une société anonyme ou d'une société coopérative. Le législateur rappelait toutefois, à l'article 4, que les sociétés ne perdaient pas leur caractère civil. En effet, selon le législateur de 1899, « *l'objection soulevée contre les associations de communes ou de provinces entre elles ou avec des particuliers prenant la forme de société commerciale est des plus sérieuses. Le projet déclare que ces associations seront sociétés civiles malgré la forme qu'elles revêtiront ; deux formes seulement leur sont permises : celle de la société anonyme et celle de la société coopérative, mais alors, dans ce dernier cas, sans solidarité et avec engagement d'un montant déterminé. Et créées sous cette forme commerciale, ces sociétés ne perdront pas le caractère civil propre à l'essence des communes et des provinces et elles jouiront des avantages accordés par la loi à ce genre de sociétés commerciales. Ces dispositions formulées dans les articles 2 et 4 du projet résolvent les difficultés signalées à juste titre* »¹⁸⁰.

La manière dont l'intervention des communes dans les domaines d'activité économique était envisagée à l'époque ressort également d'un autre extrait des travaux préparatoires de la loi du 1^{er} juillet 1899 : « *les droits des communes sont corrélatifs à leurs devoirs ; ce sont autant de conséquences de leur raison d'être ; les uns comme les autres ont pour but l'accomplissement de leur mission, de là découle immédiatement cette conséquence primordiale, que la commune ne peut jamais être censée agir par esprit de lucre, mais uniquement dans le but de donner satisfaction aux intérêts de ses habitants, dans le sens le plus large. Donc, elle ne fait pas le commerce, quel que soit l'objet auquel elle applique son activité et une partie de ses ressources, de son domaine ou public ou privé. Elle établit des distributions d'eaux, des usines à gaz, des abattoirs, des kursaals, des casinos, des bains, perçoit les taxes des entrées d'abonnements, des classes payantes de musique dans les conservatoires comme dans les écoles, achète, revend. Elle ne fait pas le commerce* »¹⁸¹.

63. Loi du 18 août 1907. Le 18 août 1907¹⁸², le législateur a adopté une loi relative aux associations de communes et de particuliers pour l'établissement de services de distribution d'eau. Ces

¹⁷⁸ M.B., 12 août 1897, p. 3340.

¹⁷⁹ M.B., 7 juillet 1899, p. 2645.

¹⁸⁰ Doc. Parl., Sénat, sess. 1898-1899, Rapport fait au Sénat par la Commission de l'Intérieur et de l'Instruction Publique, Proposition de loi du 1^{er} juillet 1899 concernant les associations de communes et de provinces pour l'exploitation des chemins de fer vicinaux, *Pasin.*, 1899, p. 175.

¹⁸¹ *Ibid.*, p. 174.

¹⁸² M.B., 5 septembre 1907, p. 4668.

associations de communes, qui devaient être approuvées par le Roi, étaient constituées sous la forme d'une société anonyme ou d'une société coopérative. Le législateur insistait toutefois, à l'article 2, sur le fait qu'elles conservaient un caractère civil. Comme l'indiquent les travaux préparatoires de la loi du 18 août 1907, « [les sociétés de distribution d'eau] formeront des sociétés civiles, justiciables des tribunaux civils, n'ayant la forme des sociétés commerciales que pour la facilité de leur fonctionnement »¹⁸³.

Cette loi comportait également une nouveauté par rapport à la loi du 1^{er} juillet 1899 : son article 1^{er} permettait aux communes de s'associer avec des particuliers. A ce sujet, les travaux préparatoires indiquaient ce qui suit : « l'établissement des services publics d'eau alimentaire est une œuvre essentiellement communale. Il n'entre nullement dans les intentions du gouvernement de lui enlever ce caractère, mais il est cependant bon d'envisager l'hypothèse où le concours de particuliers serait nécessaire pour mener à bien l'entreprise : il se pourrait fort bien qu'une commune, impuissante à créer une distribution d'eau avec ses propres ressources, obtienne, pour l'établir, l'aide financière de citoyens généreux ou d'industriels désireux de s'assurer l'eau indispensable à l'approvisionnement de leurs maisons ouvrières ou au fonctionnement de leurs usines. Il y a toutes raisons, semble-t-il, de faire bénéficier des avantages accordés par le projet de loi l'association qui se créerait ainsi exceptionnellement entre la commune et certains particuliers, à la condition expresse, toutefois, que l'entrée de ceux-ci dans la société ne puisse avoir pour effet de la détourner de son but d'utilité publique, ni de lui attribuer le caractère d'une entreprise purement industrielle. Les dispositions des articles 4 et 8 du projet, comme aussi l'approbation des statuts réservée au roi, donnent à cet égard toutes les garanties désirables »¹⁸⁴.

Cette loi prévoyait également, en son article 4, que « les statuts des sociétés constituées après la mise en vigueur de la présente loi limiteront le dividende annuel à un chiffre maximum qui ne pourra dépasser 4 p. c. du montant des versements effectués ».

Par ailleurs, son article 13 précisait ce qui suit :

« Les sociétés régies par la présente loi sont assimilées aux communes pour l'application des lois sur les droits d'enregistrement, de timbre, de greffe et d'hypothèque.

Elles sont exemptées du droit de patente et de toute taxe provinciale ou communale analogue ».

Cette disposition était justifiée de la manière suivante dans les travaux préparatoires :

« Les sociétés régies par la présente loi sont assimilées aux communes pour l'application des lois sur les droits d'enregistrement, de timbre, de greffe et d'hypothèque.

Elles sont exemptes du droit de patente et de toute taxe provinciale ou communale analogue.

Les sociétés auxquelles s'applique le présent projet de loi sont créées dans un but d'intérêt public ; elles assument la tâche de remplir une obligation communale : il paraît juste de leur faciliter l'accomplissement de cette tâche en leur accordant les avantages fiscaux dont jouiraient les

¹⁸³ Doc. parl., Ch., sess. ord. 1906-1907, Exposé des motifs, *Pasin.*, p. 204.

¹⁸⁴ *Ibid.*

communes qu'elles suppléent »¹⁸⁵.

A.2 Le second temps : le temps des intercommunales dont l'objet social n'est plus limité par le législateur

64. Loi du 1^{er} mars 1922. Le 1^{er} mars 1922, le législateur a adopté une loi relative à l'association de communes dans un but d'utilité publique¹⁸⁶. Les communes pouvaient s'associer, moyennant l'approbation du Roi, pour poursuivre tout objet d'intérêt communal. Ici aussi, le législateur a rappelé que les intercommunales devaient poursuivre un intérêt public et communal et qu'elles ne pouvaient pas être autorisées à suivre un but principal de commerce ou de spéculation. En ce sens, les travaux préparatoires indiquent qu'« *un principe important et essentiel, cependant, ne peut pas être perdu de vue. Les associations dont il s'agit, comme tout ce qui est dans les attributions et la compétence des conseils communaux, doivent avoir un caractère d'utilité publique et d'intérêt communal. Ce n'est jamais dans un but principal de commerce ou de spéculation qu'elles peuvent être autorisées, comme l'indique, du reste, l'intitulé même de la proposition. Il est vrai que certaines entreprises, par exemple les distributions d'eau et d'éclairage, peuvent procurer des bénéfices aux communes ou les exposer à des pertes, mais comme elles sont une nécessité publique et comportent l'occupation exclusive de la voirie communale, on ne peut leur appliquer d'autre régime que celui de la régie ou de la concession avec monopole. Pendant l'occupation détestable que nous avons subie, beaucoup de communes ont fait des opérations commerciales pour préserver la population de la pire détresse et même elles se sont associées dans ce but. Elles ont bien fait, car le plus impérieux des intérêts communaux est la vie de nos concitoyens. Dans des circonstances normales et quand une nécessité réelle n'impose pas les mesures exceptionnelles, les entreprises dont le caractère industriel ou commercial est prépondérant ne doivent pas être permises à des associations de communes, pas plus qu'aux communes elles-mêmes. On ne doit pas exposer les finances communales à des risques trop grands ni entrer dans une voie où la notion de l'intérêt communal serait effacée. (...) La constitution d'associations communales restera soumise à l'avis de la députation permanente et à l'approbation du Roi et ne sera autorisée que quand elles auront un but d'utilité publique réel et certain. Ce sera une garantie suffisante, car il est à remarquer que la jurisprudence administrative qui, dans ces derniers temps surtout, a mis obstacle à toute œuvre intercommunale, n'était pas aussi rigoureuse qu'autrefois* »¹⁸⁷.

L'article 5 de la loi du 1^{er} mars 1922 indiquait que les statuts devaient mentionner la répartition des bénéfices. Son article 17 prévoyait également que :

« Les sociétés régies par la présente loi sont assimilées aux communes pour l'application des lois sur les droits d'enregistrement, de timbre, de greffe et d'hypothèque.

Elles sont exemptes de toutes contributions au profit de l'Etat ainsi que de toutes impositions provinciales ou communales ».

¹⁸⁵ *Ibid.*, p. 206.

¹⁸⁶ *M.B.*, 16 mars 1922, p. 2282.

¹⁸⁷ *Doc. Parl.*, Ch., sess. 1919-1920, Rapport fait au nom de la section centrale de la Chambre des représentants, *Pasin.*, 1922, pp. 28 et 29.

65. Loi du 22 décembre 1986. Par une loi du 22 décembre 1986 relative aux intercommunales¹⁸⁸, le législateur a abrogé les lois antérieures sur les associations de communes et instauré un régime unique pour toutes les intercommunales.

Une des justifications majeure avancée par le législateur pour réformer les lois sur les intercommunales portait sur les intercommunales mixtes. Comme l'indiquent les travaux préparatoires de la loi du 22 décembre 1986, « *la création d'intercommunales mixtes trahit la volonté du législateur car les sociétés d'économie mixte ne défendent pas toujours l'intérêt des collectivités locales : le partenariat privé exerce un contrôle de fait sur l'association et se taille la meilleure part des profits. Un problème supplémentaire réside dans le fait que la notion "d'intérêt communal" est de plus en plus vidée de son sens. Ce sont toutes ces anomalies que la nouvelle législation sur les intercommunales devrait faire disparaître* »¹⁸⁹.

Ainsi, la loi du 22 décembre 1986 a instauré des nouvelles règles tendant à donner aux communes un rôle prépondérant dans la prise de décision des organes des intercommunales. L'article 11 prévoyait que, quelle que soit la répartition des apports au sein de l'intercommunale, les communes doivent toujours disposer de plus de la moitié des voix au sein des organes de contrôle et de gestion. L'article 7 prévoyait une règle de double majorité pour toutes les décisions prises au sein du conseil d'administration, du collège des commissaires ou de l'assemblée générale. Et ces décisions n'étaient valables que si le vote avait récolté plus de la moitié des suffrages exprimés et, en outre, la majorité des voix des conseillers communaux présents ou représentés.

L'article 5 de cette loi prévoyait toujours que les intercommunales devaient adopter la forme juridique soit de la société anonyme, soit de la société coopérative, soit de l'association sans but lucratif. Son article 3 précisait que « *les intercommunales sont des personnes morales de droit public. Quels que soient leur forme et leur objet, elles n'ont pas un caractère commercial* ».

À un parlementaire qui lui demandait s'il ne fallait pas « *prévoir dans le projet de loi que les intercommunales ne peuvent contracter d'engagements à caractère commercial et qu'elles n'ont pas de but lucratif* », le Ministre a répondu qu'« *il n'y a aucune différence avec la loi du 1^{er} mars 1922. Les intercommunales étant des services d'intérêts publics (service public), elles ne peuvent pas être considérées comme des "commerçants". Elles peuvent cependant accomplir des actes commerciaux puisqu'elles vendent de l'électricité, du gaz, de l'eau, etc. (...) Le fait de permettre aux intercommunales d'adopter la forme juridique soit de la société commerciale, soit de l'association sans but lucratif a pour seul objet de créer un cadre juridique, auquel elles pourront d'ailleurs déroger en raison de la nature spéciale de l'association* »¹⁹⁰. Il a également indiqué que, « *d'après la jurisprudence, les intercommunales peuvent accomplir des actes qui sont par nature des actes commerciaux. L'objet de leurs activités reste cependant l'accomplissement de leur mission constitutionnelle par le biais de procédures qui sont en fait des moyens destinés à réaliser des objectifs d'intérêt général. En dehors des actes juridiques et administratifs, les intercommunales peuvent également accomplir des actes relevant tant du droit commercial que du droit civil. Il n'est dès lors pas souhaitable que la loi dispose que les engagements contractés par ces intercommunales n'ont aucun caractère commercial. Il est plus important d'éviter toute confusion entre intercommunales et sociétés commerciales ; c'est pour cette raison que, contrairement à la loi du 1^{er}*

¹⁸⁸ M.B., 26 juin 1987, p. 9909.

¹⁸⁹ Doc. Parl., Ch, sess. 1985-1986, Rapport fait au nom de la Commission de l'Intérieur, des Affaires générales et de la Fonction publique, *Pasin.*, 1986, p. 1860.

¹⁹⁰ *Ibid.*, p. 1874.

mars 1922, le projet de loi fait des intercommunales des personnes morales de droit public »¹⁹¹.

L'article 26 de la loi de 1986 indique enfin que « *sans préjudice des dispositions légales existantes, les intercommunales sont exemptes de toutes contributions au profit de l'Etat ainsi que de toutes impositions établies par les provinces, les communes ou toute autre personne de droit public* ». Cette disposition est toujours applicable en Région wallonne, en Région de Bruxelles-Capitale et en Région flamande.

66. Normes régionales en matière d'intercommunales. Suite à la régionalisation des compétences en matière d'association de communes et de financement des intercommunales, les Régions n'ont apporté aucun changement fondamental au système mis en place par la loi de 1986.

Ainsi, l'article L-1512-6 du Code wallon de la Démocratie locale et de la Décentralisation, tel que modifié par le décret du 19 juillet 2006, prévoit toujours que « *quel que soit leur objet, les associations de projet et les intercommunales exercent des missions de service public et à ce titre sont des personnes morales de droit public* » et qu'« *elles n'ont pas un caractère commercial* ». Il ressort des travaux préparatoire du décret modificatif de 2006 que la nature de l'intercommunale n'est pas de faire du commerce, même si elle est amenée à accomplir des actes réputés commerciaux¹⁹² et que son principal objectif est de satisfaire les besoins du citoyen au travers de l'intérêt communal¹⁹³.

En Région de Bruxelles-Capitale, c'est toujours la loi de 1986 qui s'applique.

Le décret flamand du 6 juillet 2001 portant réglementation de la coopération intercommunale indique, en son article 11, que les engagements des structures de coopération dotées de la personnalité civile n'ont aucun caractère commercial.

B. L'ÉVOLUTION DE LA FISCALITÉ DIRECTE DES INTERCOMMUNALES

67. Evolution de la fiscalité directe des intercommunales en quatre temps. Parallèlement à l'adoption de ces différents textes portant sur l'organisation des intercommunales, le législateur fédéral a réformé à de nombreuses reprises la fiscalité dans son ensemble.

L'absence de concomitance entre les réformes globales en matière de fiscalité et les modifications des textes organiques sur les intercommunales a eu pour conséquence que le traitement des intercommunales à l'impôt direct n'a pas toujours été uniforme dans le temps. L'analyse des régimes fiscaux qui ont été successivement applicables aux intercommunales montre également que, contrairement à ce qu'indique la Cour constitutionnelle dans son arrêt n° 151/2016, le traitement fiscal des intercommunales n'a pas toujours été identique à celui des communes.

Ici aussi, plusieurs temps peuvent être distingués.

¹⁹¹ *Ibid.*

¹⁹² *Doc. Parl.*, Parl. W., Compte rendu intégral, 6 novembre 1996, n° 3, p.10.

¹⁹³ *Ibid.*, p.12.

B.1 Le premier temps : le temps de l'alignement de principe du régime fiscal des intercommunales sur celui des communes et de la coexistence de deux régimes différents

68. Régime de taxation avant 1919. Avant 1919, le système des impôts directs comprenait : i) une contribution foncière assise sur les revenus immobiliers, ii) une taxe sur les revenus et profits réels frappant les revenus des actions et des obligations dans les sociétés belges par actions, les bénéficiaires des sociétés étrangères par actions opérant en Belgique et les rémunérations des administrateurs et commissaires près desdites sociétés, iii) un droit de patente atteignant les revenus professionnels, iv) une contribution personnelle et v) une taxe sur les automobiles¹⁹⁴.

69. Régime de taxation après 1919. La loi du 29 octobre 1919 a remplacé ce système par un mécanisme fiscal hybride comprenant, d'une part, des impôts cédulaires portant sur les revenus des propriétés foncières bâties et non bâties, les revenus des capitaux mobiliers et les revenus professionnels et, d'autre part, une supertaxe portant sur le revenu global du contribuable. Cette supertaxe constituait un impôt complémentaire sur le revenu global du contribuable et se superposait aux impôts cédulaires.

La contribution foncière (ou l'impôt sur les revenus des propriétés foncières) était fixée à 10 % du revenu cadastral. L'article 4, § 2, de la loi du 29 octobre 1919 prévoyait toutefois une exemption de cette contribution foncière pour les propriétés qui réunissaient cumulativement les conditions suivantes : avoir le caractère de domaines nationaux, être improductives par elles-mêmes et être affectées à un service public ou d'utilité générale. Cette exemption était déjà applicable précédemment : elle provient, à l'origine, de l'article C.V de la loi du 3 frimaire an VII (23 novembre 1798) relative à la répartition, à l'assiette et au recouvrement de la contribution foncière qui prévoyait que « *les domaines nationaux non productifs exceptés de l'aliénation ordonnée par les lois, et réservés pour un service national, tels que les deux palais du Corps législatif, celui du Directoire exécutif, le Panthéon, les bâtiments destinés au logement des ministres et de leurs bureaux, les arsenaux, magasins, casernes, fortifications et autres établissements dont la destination a pour objet l'utilité générale, ne seront portés aux états de sections et matrices de rôles que pour mémoire : ils ne seront point cotisés* ».

La taxe mobilière (ou l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers) était fixée au taux de 10 %. Elle était toutefois de 2 % sur les revenus de titres émis par l'Etat, les provinces, les communes et les autres organismes ou établissements publics (art. 14 et s. de la loi du 29 octobre 1919).

La taxe professionnelle (ou l'impôt sur les revenus professionnels) était établie sur les bénéfices des exploitations industrielles, commerciales ou agricoles quelconques, les rémunérations diverses des fonctionnaires et employés publics ou privés et les profits des professions libérales (art. 25 et s. de la loi du 29 octobre 1919). Comme l'indiquent les travaux préparatoires de la loi du 20 novembre 1962, les bénéfices réalisés par les sociétés étaient imposés de la manière suivante en vertu du système mis en place en 1919 :

- la partie des bénéfices qui était distribuée subissait la taxe mobilière (et la contribution nationale de crise) ;

¹⁹⁴ *Doc. Parl.*, sess. 1918-1919, Rapport fait au nom de la Section centrale, n° 320, p. 25

- la partie des bénéficiaires qui était réservée subissait la taxe professionnelle propre aux personnes juridiques. « *Mais, par essence, cette taxe professionnelle ne constitue qu'une imposition d'attente puisque lorsque cette quote-part des bénéfices est ultérieurement distribuée, en cours d'existence de la société ou à sa liquidation, on déduit de ladite taxe professionnelle des taxes mobilières et de crise en vertu du principe non bis in idem* »¹⁹⁵.

70. Coexistence de deux régimes de taxation des intercommunales différents. Ni le système fiscal antérieur à 1919 ni celui issu de la réforme de 1919 ne contenait de disposition expresse concernant la taxation des intercommunales. La détermination du régime fiscal qui leur était applicable nécessitait donc de combiner les dispositions des lois organiques sur les intercommunales et les règles générales en matière de taxation.

On l'a vu, les intercommunales n'étaient assimilées aux communes, dans les textes organiques de 1897, 1899, 1907 et 1922, que pour l'application des lois sur les droits d'enregistrement, de timbre, de greffe et d'hypothèque. S'il était nécessaire de prévoir une assimilation expresse des intercommunales aux communes pour les impôts indirects, cela implique que les intercommunales étaient considérées, en principe, comme des sociétés sous l'angle du droit fiscal. Dès lors, à défaut d'assimilation aux communes en ce qui concerne les impôts directs, les intercommunales étaient, en principe, redevables des mêmes impôts que les sociétés.

Des exemptions étaient néanmoins prévues dans les lois organiques : exemption du droit de patente dans celles de 1897, 1899 et 1907 et exemption de toutes contributions au profit de l'Etat dans celle de 1922. Le but de ces exemptions était, comme nous l'avons vu ci-avant dans l'analyse des lois organiques, d'accorder aux intercommunales les mêmes avantages fiscaux que les communes qu'elles suppléaient dès lors que ni les unes ni les autres n'ont pour mission première de faire du commerce.

Bien que l'objectif du législateur en matière de taxation des intercommunales était identique, deux régimes fiscaux distincts ont néanmoins co-existé pendant plusieurs décennies.

Les intercommunales constituées sous l'empire des lois antérieures à 1922 étaient soumises au droit commun de la fiscalité directe suite à la réforme du système de taxation de 1919. L'exemption prévue par les lois de 1897, 1899 et 1907 ne concernait en effet que le droit de patente, qui n'existait toutefois plus après 1919, et non toutes les contributions au profit de l'Etat.

En revanche, la loi organique des intercommunales de 1922 avait tenu compte de la modification du système fiscal qui était intervenue en 1919 et de la suppression du droit de patente : elle exemptait les intercommunales, non plus du droit de patente, mais de toutes les contributions au profit de l'Etat. Les intercommunales créées en application de la loi de 1922 bénéficiaient donc, contrairement aux intercommunales plus anciennes, des avantages suivants : exonération de la taxe professionnelle sur les bénéfices réservés, exonération de la contribution nationale de crise sur les bénéfices distribués et taxe mobilière sur les dividendes réduite au taux de 2 %¹⁹⁶.

Jusqu'en 1962, alors que l'intention du législateur consistait à traiter toutes les intercommunales de la même façon que les communes, certaines intercommunales étaient donc soumises au droit commun de

¹⁹⁵ *Doc. Parl.*, Ch., sess. 1961-1962, *Pas.*, 1962, II, p. 1296.

¹⁹⁶ G. VAN FRAEYENHOVEN, *La réforme des impôts sur les revenus. Commentaire de la loi du 20 novembre 1962*, Ed. Jaric, Bruxelles, 1963, pp. 179-180.

la fiscalité directe des sociétés tandis que d'autres bénéficiaient d'un régime d'exemption très large qui était également applicable aux communes.

B.2 Le deuxième temps : le temps de la suppression des deux régimes distincts de taxation à l'impôt direct et de la soumission des intercommunales à un impôt des sociétés largement atténué

71. Régime de taxation après 1962. La loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus¹⁹⁷ a abandonné le système fiscal hybride qui prévalait depuis 1919. Elle a établi quatre types d'impôts directs sur la globalité des revenus perçus par un contribuable, qu'il soit une personne physique ou une personne morale : un impôt sur les revenus des personnes physiques, un impôt sur les revenus des sociétés, un impôt sur les revenus des personnes morales et un impôt sur les revenus des non-résidents. Le système global de 1962 constitue la base du système qui est toujours applicable en vertu du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après « CIR 1992 »).

72. Régime de taxation des intercommunales après 1962. Le législateur a mis à profit cette large réforme fiscale pour harmoniser le régime de la fiscalité directe de toutes les intercommunales.

Au cours de ce processus de réforme fiscale, le législateur n'a toutefois pas intégré les règles applicables aux intercommunales sous le titre III de la loi du 20 novembre 1962 relatif à l'impôt des personnes morales, qui comprend notamment les dispositions portant sur la fiscalité des communes. Il les a reprises sous le titre II concernant l'impôt des sociétés.

Ces deux éléments sont mis en évidence dans les travaux préparatoires de la loi du 20 novembre 1962 :

« Le régime applicable aux intercommunales n'est pas uniforme, actuellement.

Celles constituées en vertu de la loi du 1^{er} mars 1922 ne sont soumises à l'impôt qu'en raison de leurs revenus de capitaux et biens immobiliers et de leurs revenus immobiliers qu'elles encaissent, tandis que les intercommunales constituées en vertu des lois des 6 août 1897, 1^{er} juillet 1899 et 18 août 1907 subissent le régime du droit commun.

Les intercommunales en vertu de la loi de 1922 ne sont donc pas taxés comme sociétés mais leurs bénéfices distribués subissent le régime des fonds publics belges, c'est-à-dire la taxe mobilière au taux de 2 p. c.

Le régime actuel particulièrement favorable a contribué à la constitution d'intercommunales qui en réalité sont de véritables sociétés d'économie mixte. Beaucoup de sociétés de distribution d'eau, d'électricité, de gaz, sont constituées sous forme d'association d'une société privée et de communes. Il n'est toutefois pas possible de soumettre ces sociétés d'économie mixte sur le plan local au même régime que les sociétés de droit commun sans réduire les ressources qu'en retirent

¹⁹⁷ M.B., 1^{er} décembre 1962, p. 10674.

les provinces et communes qui en font partie.

C'est la raison pour laquelle le nouveau régime ne modifie le régime fiscal des intercommunales que dans la mesure où le précompte immobilier et le précompte mobilier qui leur seront applicables se substitueront à la contribution foncière et à la taxe mobilière, puisque les précomptes seront dans leur chef censés correspondre à l'impôt définitivement dû.

Les bénéfices distribués par les intercommunales subiront cependant le précompte mobilier de 15 p. c. dans la mesure où ils sont distribués à des actionnaires privés.

À remarquer, au surplus, que toutes les intercommunales seront dorénavant mises sur le même pied »¹⁹⁸.

L'article 27 de la loi du 20 novembre 1962 prévoyait donc que les intercommunales étaient « *imposables uniquement en raison des revenus et produits de capitaux et biens mobiliers dont elles ont bénéficié ou disposé, ainsi que des revenus de propriétés foncières, lorsque ces derniers revenus n'étaient pas exonérés en vertu de dispositions légales particulières* ». L'article 35, § 5, précisait que, « *pour les associations et sociétés visées à l'article 27 de la présente loi, l'impôt des sociétés est censé correspondre au crédit d'impôt et aux précomptes immobilier et mobilier* ».

Pour les raisons évoquées dans les travaux préparatoires repris ci-avant, l'article 43 de la loi du 20 novembre 1962 prévoyait une règle spécifique pour les bénéfices distribués par les intercommunales : ils subissaient un précompte mobilier de 15 % dans la mesure où ils étaient distribués à des actionnaires privés.

Le régime fiscal spécifique prévu par le législateur à l'article 27 de la loi du 20 novembre 1962 s'appliquait non seulement aux intercommunales mais également aux associations sans but lucratif (ci-après « ASBL ») qui ne se livrent à des opérations à caractère lucratif qu'à titre accessoire¹⁹⁹.

73. Régime de taxation des communes après 1962. Bien que le régime de taxation applicable aux communes était très proche de celui des intercommunales, la disposition organisant le traitement fiscal des communes – l'article 36 – était reprise dans un titre distinct de la loi du 20 novembre 1962 : le titre III relatif à l'impôt des personnes morales.

Le paragraphe 2 de cette disposition prévoyait que les communes étaient « *imposables uniquement en raison des revenus et produits de capitaux et biens mobiliers dont elles ont bénéficié ou disposé, ainsi que des revenus de propriétés foncières, lorsque ces derniers revenus n'étaient pas exonérés en vertu de dispositions légales particulières ou de l'article 41, § 1^{er}, alinéa 2, de la présente loi* ». L'article 36, § 3, de la loi du 20 novembre 1962 précisait, quant à lui, que l'impôt des personnes morales dû par les communes « *est censé correspondre aux versements effectués au titre de crédit d'impôt et de précompte immobilier et mobilier* ».

Cet article 36 ne s'appliquait pas uniquement aux communes mais également, en vertu de son paragraphe premier, à l'Etat, aux provinces et, plus généralement, aux « *sociétés, associations,*

¹⁹⁸ Doc. Parl., Ch., sess. 1961-1962, Annexe I « Texte adopté par la Commission », Pas., 1962, II, p. 1627.

¹⁹⁹ G. VAN FRAEYENHOVEN, *op. cit.*, pp. 180-181.

établissements et organismes quelconques possédant la personne juridique qui ont en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration et qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ».

74. Immunisation de certains revenus immobiliers. Enfin, l'article 41 de la loi du 20 novembre 1962, applicable aux quatre catégories d'impôts, prévoyait toujours une immunisation pour « *le revenu des propriétés foncières qui ont le caractère de domaines nationaux, sont improductives par elles-mêmes et sont affectées à un service public ou d'utilité générale. L'immunité est subordonnée à la réunion de ces trois conditions* ».

75. Soumission des intercommunales à un impôt des sociétés largement atténué. Outre la réalisation du travail d'harmonisation du régime de taxation des intercommunales entrepris en vue de corriger une incohérence du passé, le législateur de 1962 a réaffirmé le principe selon lequel, du point de vue des impôts directs, les intercommunales sont soumises à l'impôt des sociétés. Cet assujettissement de principe à l'impôt des sociétés était, comme en 1919, largement atténué, avec les mêmes assouplissements que ceux prévus dans le régime fiscal antérieur. Bien que le législateur fiscal ne l'ait pas indiqué de manière expresse, l'on peut raisonnablement penser que le maintien de ce régime assoupli découlait de l'idée selon laquelle le but des communes ou des intercommunales qui les suppléent n'est pas de faire du commerce. Cette conclusion est d'ailleurs renforcée par la circonstance que le législateur de 1962 a supprimé les exemptions d'impôts accordées auparavant aux organismes d'intérêt public s'ils vendaient des services ou des biens sur la base d'un prix de revient, alors qu'il maintenait un régime général de taxation assoupli pour toutes les intercommunales, sans distinction quant au type d'actes qu'elles accomplissaient²⁰⁰.

Par ailleurs, bien qu'il en était très proche, le régime de taxation particulier des intercommunales était formellement calqué, non pas sur celui des communes, mais sur celui des ASBL qui ne se livrent à des opérations à caractère lucratif qu'à titre accessoire. Et le régime fiscal des intercommunales n'était plus totalement identique à celui des communes : en effet, la règle du précompte mobilier de 15 % dû sur les bénéfices distribués aux actionnaires privés n'était applicable qu'aux intercommunales, et pas aux communes.

B.3 Le troisième temps : le temps de la soumission automatique des intercommunales à l'impôt des personnes morales

76. CIR 1964. Un arrêté royal a été adopté le 26 février 1964 afin de coordonner les dispositions du Code des impôts sur les revenus établi par la loi du 20 novembre 1962. L'article 27 précité est devenu, suite à la coordination, l'article 103 du Code des impôts sur les revenus.

77. Taxation des ASBL avant 1976. En 1976, le législateur a notamment entendu clarifier le régime de taxation des ASBL. Celles-ci étaient, sur le plan fiscal, classées en trois catégories :

²⁰⁰ *Doc. Parl.*, Ch., sess. 1961-1962, 264/1, p. 35.

- celles qui étaient soumises à l'impôt des sociétés suivant le droit commun parce qu'en violation de leurs statuts, elles poursuivaient un but de lucre en se livrant à une exploitation ou à une occupation lucrative ;
- celles qui étaient soumises à l'impôt des personnes morales parce que, ou bien elles ne se livraient ni à une exploitation ni à une occupation lucrative ni à des opérations à caractère lucratif, ou bien elles se bornaient à des opérations isolées ou exceptionnelles à caractère lucratif ou au simple placement de leurs fonds. Il s'agissait des ASBL dont le régime fiscal était commun à celui de l'Etat et des communes ;
- celles qui étaient soumises, en vertu de l'article 103 du Code des impôts sur les revenus, à un impôt des sociétés spécifique parce que, tout en se livrant à des opérations à caractère lucratif, elles ne poursuivaient aucun but de lucre. Il s'agissait des ASBL dont le régime fiscal était commun à celui des intercommunales.

Comme l'indiquent les travaux préparatoires de la loi du 3 novembre 1976, « *les services de taxation éprouvent de sérieuses difficultés pour ranger les associations sans but lucratif dans l'une ou l'autre des trois catégories énumérées ci-dessus, d'autant plus qu'il est souvent malaisé d'apprécier si les conditions prévues pour bénéficier du régime prévu par l'article 103, § 1^{er}, 2^o, C.I.R., se trouvent réellement réunies. [...]*

Par ailleurs, en ne subissant pas l'impôt des sociétés suivant le régime de droit commun sur les "revenus professionnels" qu'elles recueillent en raison de leurs activités, les associations sans but lucratif dont il est question à l'article 103, § 1^{er}, 2^o, C.I.R., bénéficient d'un privilège qui leur permet de pratiquer, pour les opérations qu'elles traitent, des conditions plus avantageuses, que celles qui ont cours chez des contribuables soumis au régime fiscal normal. Il se crée ainsi une véritable distorsion en matière de concurrence, entre des "entreprises" revêtant la forme juridique d'associations sans but lucratif et les entreprises exploitées sous une autre forme sociétaire.

Pour éliminer cette distorsion – et purifier du même coup et l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes morales – le Gouvernement propose :

1^o aux articles 14 et 18 du présent projet de loi, d'abroger les articles 103 et 134, C.I.R., de manière telle qu'il n'y ait dorénavant plus de sociétés, associations, etc. qui soient assujetties à l'impôt des sociétés (I. Soc.) mais soumises en fait à l'impôt des personnes morales (I.P.M.) ;

2^o aux articles 13 et 19 ibidem de compléter l'article 94 C.I.R. (définition des sociétés assujetties à l'I. Soc.) et l'article 136 C.I.R. (définition des sociétés etc. assujetties à l'I.P.M.) par des dispositions tendant à exclure du champ d'application de l'I. Soc. (pour les faire tomber dans celui de l'I.P.M.) :

- *d'une part, par continuation, les associations intercommunales et toute une série d'institutions à caractère public (art. 103, § 1^{er}, 1^o, C.I.R.) ;*
- *d'autre part, les associations sans but lucratif qui ne peuvent raisonnablement pas être traitées comme des véritables entreprises ».*

78. Régime de taxation des ASBL et des intercommunales après 1976. Suite à ces modifications, le Code des impôts sur les revenus prévoyait le régime de taxation suivant pour les intercommunales et les ASBL qui, tout en se livrant à des opérations à caractère lucratif, ne poursuivaient aucun but de lucre :

- dans le titre du Code des impôts sur les revenus relatif à l'impôt des sociétés, il était indiqué, à l'article 94, alinéas 2 et 3, que n'étaient pas assujettis à l'impôt des sociétés :
 - les intercommunales régies par les lois des 6 août 1897, 1^{er} juillet 1899, 18 août 1907 et 1^{er} mars 1922 ;
 - ainsi que les ASBL, groupements et associations qui ne poursuivent aucun but de lucre et qui réalisent des opérations à caractère lucratif qui sont soit isolées ou exceptionnelles, soit qui consistent en le placement des fonds récoltés dans l'exercice de la mission statutaire des ASBL, soit qui constituent une activité ne comportant qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles ou ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales ;
- dans le titre du Code des impôts sur les revenus relatif à l'impôt des personnes morales, il était indiqué, à l'article 136, qu'étaient assujettis à l'impôt des personnes morales les organismes visés à l'article 94, alinéas 2 et 3 ;
- dans le Code des impôts sur les revenus subsistait, à l'article 169, la disposition selon laquelle les bénéficiaires distribués par les intercommunales subissaient un précompte mobilier de 15 % dans la mesure où ils étaient distribués à des actionnaires privés.

79. Soumission automatique des intercommunales à l'impôt des personnes morales. Bien que l'intention première du législateur était de clarifier le régime fiscal des ASBL, la réforme de 1976 a eu, indirectement, des répercussions sur celui des intercommunales. Alors que leur traitement fiscal était resté identique par rapport au système de 1962, les intercommunales ont été classées, suite aux modifications intervenues en 1976, dans les entités soumises à l'impôt des personnes morales, et non plus dans celles soumises en principe à l'impôt des sociétés.

Le régime institué par la loi du 3 novembre 1976 est celui qui était applicable aux intercommunales jusqu'à l'adoption, par le législateur fédéral, de la loi-programme du 19 décembre 2014. Dès lors, de 1976 à 2014, les intercommunales étaient certes classées dans la même catégorie que les communes, soit les entités soumises à l'impôt des personnes morales, mais leur traitement fiscal avait en fait suivi celui des ASBL qui, tout en se livrant à des opérations répétées à caractère lucratif, ne poursuivent aucun but de lucre. Le but du législateur de 1976 n'était donc pas d'aligner le régime de taxation des intercommunales sur celui des communes. Et bien qu'intercommunales et communes étaient désormais soumises à l'impôt des personnes morales, les règles matérielles particulières applicables aux seules intercommunales depuis 1962 étaient maintenues dans le régime de 1976, de sorte que le régime fiscal des intercommunales n'était pas, même avant la réforme de 2014, identique à celui des communes.

B.4 Le quatrième temps : le temps de la soumission de principe à l'impôt des sociétés

80. CIR 1992. En 1992, le système fiscal dans son ensemble a fait l'objet d'une profonde réforme. Dans le CIR 1992 qui en constitue le fruit, les règles des anciens articles 94, alinéa 2, 136 et 169 précités ont été reprises aux articles 180, 181, 182, 220, 2°, et 224.

81. Objectifs de la réforme de la taxation des intercommunales en 2014. Le but de la réforme de 2014 était double : assurer une concurrence fiscale loyale entre le secteur privé et le secteur public, d'une part, et mettre fin au traitement discriminatoire entre les intercommunales et les régies communales autonomes mis en évidence par la Cour constitutionnelle dans son arrêt n° 114/2014 du 17 juillet 2014 :

« Dans son accord de gouvernement, le gouvernement s'engage à réformer, à simplifier et à moderniser le système fiscal d'une telle manière qu'il réalise une réduction de la pression fiscale et parafiscale. Un des principes fondamentaux de cette réforme est la création d'une concurrence fiscale loyale entre le secteur privé et le secteur public (l'Accord de gouvernement fédéral dd. 10 octobre 2014, p. 78). C'est dans ce cadre que nous devons situer l'abrogation de l'article 180, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992. Plus précisément les intercommunales, les structures de coopération et les associations de projet visées dans cet article seront soumises à l'impôt des sociétés.

Actuellement les intercommunales, les structures de coopération et les associations de projet visées sont, conformément à l'article 180, 1°, CIR 92 et l'article 220, 2°, CIR 92, inconditionnellement exonérées de l'impôt des sociétés et soumises à l'impôt des personnes morales. Par contre des personnes morales de droit privé doivent établir qu'elles ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, pour qu'elles soient soumises à l'impôt des personnes morales (les articles 181, 182 et 220, 3°, CIR 92).

Afin de réaliser les objectifs du gouvernement, l'article 17 du présent projet abroge l'article 180, 1°, CIR 92, pour que les intercommunales, les structures de coopération et les associations de projet soient automatiquement assujetties à l'impôt des sociétés. En conséquence les intercommunales, les structures de coopération et les associations de projet sont soumises aux mêmes conditions de l'article 220, 3°, CIR 92 que les autres personnes morales, pour pouvoir être assujetties à l'impôt des personnes morales.

En outre dans son arrêt n° 114/2014 du 17 juillet 2014 la Cour constitutionnelle a jugé qu'il n'est pas raisonnablement justifié d'exclure les régies communales autonomes de l'exemption de l'impôt des sociétés pour les activités qui, lorsqu'elles sont exercées soit par la commune elle-même soit par une intercommunale, une structure de coopération ou une association de projet sont effectivement exemptées de manière générale de l'impôt des sociétés. Par l'abrogation de l'article 180, 1°, CIR 92, l'article 17 du présent projet évite la discrimination soulevée par ladite Cour. Les intercommunales et les régies communales autonomes seront mises sur un pied d'égalité, à partir du moment où elles exercent une activité similaire, en soumettant les unes et les autres à l'impôt des sociétés ou, si elles ne se livrent pas à des opérations de caractère lucratif, à l'impôt des personnes morales ».

82. Régime de taxation des intercommunales après 2014. Depuis 2014, les intercommunales

sont donc soumises en principe à l'impôt des sociétés. Elles bénéficient cependant du régime de l'impôt des personnes morales si elles remplissent les conditions énoncées à l'article 220, 3°, du CIR 1992 :

- soit elles ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif,
- soit elles ne poursuivent pas un but lucratif et :
 - soit relèvent de certains domaines particuliers (art. 181 du CIR 1992) ;
 - soit, si elles se livrent à des opérations à caractère lucratif, celles-ci sont :
 - des opérations isolées ou exceptionnelles ;
 - des opérations qui consistent en le placement des fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire ;
 - des opérations qui constituent une activité ne comportant qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles ou ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales.

83. Arrêt n° 151/2016 du 1^{er} décembre 2016 de la Cour constitutionnelle. Dans son arrêt n° 151/2016 du 1^{er} décembre 2016, la Cour constitutionnelle a considéré que la loi-programme du 19 décembre 2014 ne viole pas le principe d'égalité et de non-discrimination entre les intercommunales et les communes, en prenant en considération uniquement les objectifs mentionnés dans les travaux préparatoires des lois organiques sur les intercommunales :

« B.19.1. Historiquement, les structures intercommunales ont été soumises à un régime fiscal semblable à celui des communes.

En vertu de l'article 13 de la loi du 18 août 1907 "relative aux associations de communes et de particuliers pour l'établissement de services de distribution d'eau", de l'article 17 de la loi du 1^{er} mars 1922 "relative à l'association de communes dans un but d'utilité publique" et, enfin, de l'article 26 de la loi précitée du 22 décembre 1986, les intercommunales sont, de manière plus générale, exemptées de toute contribution au profit de l'Etat.

L'exemption fiscale des intercommunales a été commentée comme suit lors des travaux préparatoires de la loi précitée du 18 août 1907 :

"Les sociétés auxquelles s'applique le présent projet de loi sont créées dans un but d'intérêt public; elles assument la tâche de remplir une obligation communale : il paraît juste de leur faciliter l'accomplissement de cette tâche en leur accordant les avantages fiscaux dont jouiraient les communes qu'elles suppléent" (Pasin., 1907, p. 206).

B.19.2. Par la réforme attaquée, le législateur a reconsidéré ce choix. Il a en effet constaté que l'exemption automatique des structures intercommunales de l'impôt des sociétés avait pu créer, dans le passé, des distorsions de concurrence avec des opérateurs privés. L'élargissement du champ d'activité des structures intercommunales a eu pour conséquence que certaines de ces structures peuvent s'analyser aujourd'hui comme des opérateurs économiques en concurrence avec les entreprises privées.

B.19.3. La suppression de l'exemption et la réintégration des structures intercommunales dans les règles du droit fiscal commun de l'impôt des sociétés permettent un traitement ciblé, et partant plus équitable, des intercommunales, qui prend en compte leurs particularités.

En effet, la suppression de l'exemption de l'impôt des sociétés dont bénéficiaient toutes les structures intercommunales n'a pas pour effet de les soumettre automatiquement à cet impôt. Sont assujetties à l'impôt des sociétés, les sociétés résidentes, au sens de l'article 179 du CIR 1992, c'est-à-dire "toute société, association, établissement ou organisme quelconque régulièrement constitué qui possède la personnalité juridique et se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif" (article 2, § 1^{er}, 5^o, a), du même Code). L'article 220, 3^o, du même Code prévoit encore que sont assujetties à l'impôt des personnes morales "les personnes morales [...], qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ou qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés conformément aux articles 181 et 182".

Il se déduit de ces articles du CIR 1992 qu'une structure intercommunale qui démontre qu'elle ne se livre pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ou qui se trouve dans l'une des situations spécifiques prévues par les articles 181 et 182 du même Code n'est pas soumise à l'impôt des sociétés et reste soumise à l'impôt des personnes morales. En ce qui concerne ces structures, la différence de traitement est donc inexistante.

B.19.4. Une commune qui exerce elle-même une mission d'intérêt communal déterminée et une intercommunale spécialement créée pour remplir une telle mission ne sont pas des catégories de personnes morales à ce point semblables qu'il serait nécessaire de les traiter de manière identique. Elles se distinguent les unes des autres par la manière dont l'activité d'intérêt communal est exercée : contrairement à une commune, une structure intercommunale peut mettre en œuvre des méthodes et des stratégies commerciales à grande échelle, mener des opérations de caractère lucratif, rechercher et développer des marchés concurrentiels, réaliser des bénéfices et distribuer des dividendes.

Compte tenu de ces différences et des objectifs du législateur mentionnés en B.2, l'application d'un régime fiscal différent aux communes, d'une part, et aux intercommunales, structures de coopération et associations de projet qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, d'autre part, n'est pas sans justification raisonnable ».

84. Loi-programme du 10 août 2015. En complément de la modification de la taxation des intercommunales intervenue en 2014, la loi-programme du 10 août 2015 a également réinstauré la règle d'exemption de la taxation des dividendes versés par les intercommunales aux communes qui existait depuis 1962.

En effet, l'article 224 du CIR 1992, tel que modifié par la loi-programme du 10 août 2015, prévoit que

les intercommunales « *sont également imposables sur le montant total des sommes attribuées à toute société ou autre personne morale à titre de dividendes, à l'exclusion de ceux attribués à l'Etat, aux communautés, aux régions, aux provinces, aux agglomérations, aux fédérations de communes, aux communes et aux centres publics d'actions sociales* ».

La loi-programme du 10 août 2015 prévoit également que sont automatiquement soumises à l'impôt des personnes morales les intercommunales qui, dans le cadre de leur objet social, à titre principal, exploitent un hôpital ou exploitent une institution qui assiste des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou indigents.

C. **LA LOI-PROGRAMME DU 19 DÉCEMBRE 2014 S'INSCRIT DANS LA LOGIQUE DES RÉGIMES FISCAUX ANTÉRIEURS**

85. Conclusion. En omettant d'intégrer dans son raisonnement toutes les modifications législatives intervenues concernant le traitement fiscal des intercommunales et en limitant son analyse aux seules lois organiques sur les intercommunales, la Cour constitutionnelle a pu donner l'impression que la loi-programme du 19 décembre 2014 emportait une rupture par rapport au régime fiscal antérieur qui traitait de manière identique les intercommunales et les communes.

Or, il ressort d'une analyse historique approfondie tant des lois organiques sur les intercommunales que des règles de fiscalité applicables aux communes et aux intercommunales que la loi-programme du 19 décembre 2014 adapte, dans une certaine continuité législative, le régime fiscal des intercommunales à la mutation de leur champ d'action.

Si le législateur a toujours accordé aux intercommunales un régime plus souple que le régime de l'impôt des sociétés auquel elles sont en principe soumises, c'est au motif que, tout comme les communes qu'elles suppléent, leur but n'est pas de faire du commerce.

La loi-programme du 19 décembre 2014 ne s'écarte pas de cette logique et prévoit que les intercommunales restent toujours soumises à un régime plus souple (comprenant notamment la soumission à l'impôt des personnes morales et une exemption des dividendes versés aux communes) si elles ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif ou si ce type d'opérations n'est que marginal. En revanche, elles ne peuvent plus bénéficier du même régime de taxation assoupli que les communes si, contrairement à celles-ci, leur action consiste principalement à faire du commerce : de ce fait, elles entrent en concurrence avec des entreprises privées qui sont, elles, soumises à l'impôt des sociétés. L'objectif de la loi-programme du 19 décembre 2014 est donc de remédier à un déséquilibre qui est apparu dans la pratique entre les intercommunales dont le but principal est de faire du commerce et les entreprises privées.

À la question que nous nous posons et en conclusion, nous pouvons répondre que la modification en 2014 du régime de taxation des intercommunales n'emporte pas une rupture complète par rapport au système antérieur.