

L'articulation des compétences fiscales et matérielles des pouvoirs locaux en Belgique

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

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

I.	Le caractère principalement indéterminé des compétences matérielles des pouvoirs locaux en Belgique.....	1
II.	L'autonomie fiscale locale et l'absence de nécessité d'un lien entre les compétences fiscales et les compétences matérielles des pouvoirs locaux	3
III.	La faculté, pour les collectivités locales, de poursuivre des objectifs secondaires, non fiscaux, de dissuasion ou d'incitation	10
IV.	Les limites qui s'imposent aux pouvoirs locaux dans l'hypothèse d'une taxe poursuivant un objectif de dissuasion ou d'incitation.....	14
	A. L'interdiction des taxes prohibitives	14
	B. L'interdiction des taxes ayant un caractère punitif, sans être prohibitives	16
	C. L'interdiction d'instaurer une taxe qui prive de tout effet utile les mesures arrêtées aux niveaux de pouvoir supérieurs.....	22
V.	En guise de conclusion.....	24

1. En Belgique, l'autonomie fiscale locale n'est pas un vain mot. Quiconque ayant un jour prêté attention aux règlements-taxes nombreux et variés que les communes et les provinces du Royaume adoptent au fil des années n'ignore pas que celles-ci font preuve, en la matière, d'une inventivité constamment renouvelée. Cette inventivité conduit à s'interroger sur l'articulation des compétences fiscales des pouvoirs locaux avec leurs compétences matérielles. Dans la présente contribution, nous reviendrons tout d'abord sur la grande liberté que le constituant a assignée aux communes et aux provinces pour pouvoir se saisir en principe de tout ce qui relève de l'intérêt communal ou provincial (I). Nous aborderons dans un deuxième temps la controverse concernant la question de savoir si les compétences fiscales des pouvoirs locaux doivent être calquées, ou non, sur leurs compétences matérielles, et la réponse, négative, que la jurisprudence y a apportée (II). La possibilité pour les pouvoirs locaux de poursuivre des objectifs secondaires, non fiscaux, d'incitation ou de dissuasion est très proche de cette problématique, puisque la jurisprudence s'accorde à admettre la possibilité pour les pouvoirs locaux d'utiliser leur prérogative fiscale en vue

d'induire ou de dissuader certains comportements, y compris dans des matières relevant de la compétence d'autres autorités (III). Bien entendu, cette liberté des collectivités locales n'est pas sans limites. Celles-ci seront exposées dans une quatrième section (IV), avant une brève tentative de conclusion (V).

I. LE CARACTÈRE PRINCIPALEMENT INDÉTERMINÉ DES COMPÉTENCES MATÉRIELLES DES POUVOIRS LOCAUX EN BELGIQUE

2. Dès l'origine, la Constitution a consacré l'existence des communes et des provinces, sans toutefois en énumérer les compétences. L'article 41 de la Constitution dispose que les intérêts exclusivement communaux ou provinciaux sont réglés par les conseils communaux ou provinciaux, selon le cas, d'après les principes établis par la Constitution. Il revient au législateur, en vertu de l'article 162 de celle-ci, de régler les institutions communales et provinciales. La même disposition consacre l'attribution aux conseils provinciaux et communaux de tout ce qui est d'intérêt provincial et communal, sans préjudice de l'approbation de leurs actes, dans les cas et suivant le mode que la loi détermine, et prévoit la décentralisation d'attributions vers les institutions provinciales et communales, c'est-à-dire la possibilité pour le législateur de leur confier des missions déléguées, non nécessairement liées à l'intérêt local¹. La régionalisation de la compétence relative aux pouvoirs subordonnés, en 2001, n'a pas bouleversé ces principes².

3. Il résulte de la règle suivant laquelle les collectivités locales sont compétentes pour régler ce qui relève de l'intérêt communal ou provincial, selon le cas, une indétermination de principe de leurs compétences matérielles³. Est en effet d'intérêt local ce que la commune ou la province qualifie comme tel, sans préjudice toutefois de la faculté pour le législateur compétent de circonscrire ledit intérêt. Les communes et les provinces ont donc la compétence générale de régler tout ce qui, à leur estime, relève de l'intérêt communal ou provincial, dans le respect des législations et règlements supérieurs⁴.

Selon la Cour constitutionnelle, « [l]e principe d'autonomie locale suppose que les autorités locales puissent se saisir de tout objet qu'elles jugent relever de leur intérêt, et le réglementer comme elles l'estiment opportun »⁵, mais « [il] ne porte pas atteinte non plus à la compétence de l'État fédéral, des communautés et des régions, de juger du niveau le plus adéquat pour réglementer une matière qui leur revient. Ainsi, ces autorités peuvent confier aux collectivités locales la réglementation d'une matière qui sera mieux appréhendée à ce niveau. Elles peuvent aussi considérer qu'une matière sera, à l'inverse, mieux servie à un niveau d'intervention plus général, de façon à ce qu'elle soit réglée de manière uniforme pour l'ensemble du territoire pour lequel elles sont compétentes, et en conséquence, interdire aux autorités locales de s'en saisir »⁶.

¹ Voy. D. RENDERS, *Droit administratif général*, Bruxelles, Bruylant, 2015, pp. 46-47.

² D. DÉOM et B. LOMBAERT, « L'autonomie et le financement des provinces et des communes », *A.P.T.*, 2002, pp. 173-179.

³ E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 62.

⁴ Voy. aussi en ce sens A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013/1, p. 16.

⁵ C.A., arrêt n° 95/2005 du 25 mai 2005, considérant B.24.

⁶ C.A., arrêt n° 95/2005 du 25 mai 2005, considérant B.25. C'est dans cet arrêt que la Cour constitutionnelle (alors Cour d'arbitrage) a validé la limitation (drastique) par le législateur wallon des compétences des provinces.

Il en découle que la faculté pour une collectivité locale de s'emparer de telle ou telle compétence peut être limitée et ce, principalement de deux manières. Soit cette limitation porte sur l'objet même d'une matière donnée. Dans un tel cas, toute intervention de l'autorité subordonnée est exclue dans la matière en cause⁷. Soit cette limitation porte sur la manière et les modalités suivant lesquelles le pouvoir subordonné doit exercer sa compétence⁸.

4. Dans l'exercice de leurs compétences, les communes et les provinces sont ainsi soumises au respect des normes hiérarchiquement supérieures, ce qu'expriment notamment l'article 46 de la loi ordinaire du 9 août 1980 de réformes institutionnelles⁹ et l'article 6, § 1^{er}, VIII, dernier alinéa, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles¹⁰. Elles exercent leurs compétences sous le contrôle des autorités de tutelle et, en dernier ressort, du juge, administratif ou judiciaire. Ces différents éléments font d'elles des collectivités subordonnées¹¹.

II. L'AUTONOMIE FISCALE LOCALE ET L'ABSENCE DE NÉCESSITÉ D'UN LIEN ENTRE LES COMPÉTENCES FISCALES ET LES COMPÉTENCES MATÉRIELLES DES POUVOIRS LOCAUX

5. Pour exercer les missions qui leur incombent, les communes et les provinces¹² disposent, outre le financement accordé principalement par la Région¹³, d'une autonomie fiscale constitutionnellement consacrée. Le pouvoir fiscal des provinces et des communes résulte d'une combinaison des articles 41, 162, 2^o, et 170, §§ 3 et 4, de la Constitution¹⁴.

⁷ Voy. par exemple l'article 10 de l'arrêté royal du 16 mars 1968 portant coordination des lois relatives à la police de la circulation routière (interdiction pour les communes de réglementer la police de la circulation routière en tant qu'elle s'applique à des situations permanentes ou périodiques), ou l'article 21 du décret wallon du 11 mars 2004 relatif aux incitants régionaux en faveur des grandes entreprises (interdiction pour les provinces de prendre des délibérations ayant pour objet des aides à l'investissement en faveur des grandes entreprises).

⁸ Voy. par exemple le décret de la Région flamande du 27 mars 2009 relatif à la politique foncière et immobilière (fixation de montants minimaux). La constitutionnalité de l'article 3.2.5 de ce décret a été admise par la Cour constitutionnelle sur la base de la théorie des pouvoirs implicites (C. const., arrêt n° 55/2017 du 11 mai 2017).

⁹ Selon cette disposition, « [l]es actes des autorités des provinces, des communes, des agglomérations et des autres autorités administratives ne peuvent être contraires aux décrets et aux règlements des Communautés ou des Régions, qui peuvent charger ces autorités de leur exécution ».

¹⁰ « Les actes, règlements et ordonnances des autorités des provinces, des collectivités supracommunales, des communes, des agglomérations et des fédérations de communes et des autres autorités administratives ne peuvent être contraires aux lois et aux arrêtés de l'autorité fédérale ou aux décrets et arrêtés des communautés, qui peuvent, en tout cas, charger ces autorités de leur exécution, et d'autres missions, en ce compris donner un avis, ainsi que d'inscrire au budget toutes les dépenses qu'elles imposent à ces autorités ».

¹¹ P. NIHOUL et B. LOMBAERT, « La subsidiarité en droit administratif », in R. ANDERSEN et D. DÉOM (dirs.), *Droit administratif et subsidiarité (XVIIes journées d'études juridiques Jean Dabin)*, Bruxelles, Bruylant, 2000, pp. 43-80.

¹² Nous laissons ici de côté le cas des agglomérations et fédérations de communes (dont les compétences doivent être définies par le législateur en vertu de l'article 165, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de la Constitution), ainsi que celui des collectivités supracommunales (qui, à l'instar des provinces et des communes, ont en charge l'intérêt « supracommunal », en vertu de l'article 41, alinéa 1^{er}, de la Constitution), qui bénéficient également d'une autonomie fiscale gravée dans la Constitution.

¹³ Voy. sur cette question notamment B. JURION, « Le financement des communes wallonnes. L'évolution de leur autonomie et de leur pouvoir fiscal », 2013, disponible à l'adresse suivante : https://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/Book_2013_Q4f_Jurion.pdf.

¹⁴ Voy. D. DÉOM et G. DE KERCHOVE, « L'intérêt communal », *Ann. dr.*, 1980, p. 193. B. LOMBAERT, « L'autonomie fiscale des communes : entre l'Etat, la Région et l'Union européenne », *Rev. dr. comm.*, 2006/1-2, p. 3 ; V. SÉPULCHRE,

Ces dispositions sont libellées comme suit :

Art. 41, alinéa 1^{er}, première phrase : « *Les intérêts exclusivement communaux ou provinciaux sont réglés par les conseils communaux ou provinciaux, d'après les principes établis par la Constitution* ».

Art. 162, alinéa 1^{er} : « *Les institutions provinciales et communales sont réglées par la loi.*

La loi consacre l'application des principes suivants :

(...)

2° *l'attribution aux conseils provinciaux et communaux de tout ce qui est d'intérêt provincial et communal, sans préjudice de l'approbation de leurs actes, dans les cas et suivant le mode que la loi détermine;*

3° *la décentralisation d'attributions vers les institutions provinciales et communales;*

(...)

6° *l'intervention de l'autorité de tutelle ou du pouvoir législatif fédéral, pour empêcher que la loi ne soit violée ou l'intérêt général blessé* ».

Art. 170, §§ 3 et 4 : « § 3. *Aucune charge, aucune imposition ne peut être établie par la province ou la collectivité supracommunale que par une décision de son conseil.*

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

La loi peut supprimer en tout ou en partie les impositions visées à l'alinéa 1^{er}.

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

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

6. Selon le Conseil d'Etat, l'établissement d'une taxe communale est, en vertu de ces dispositions, une matière d'intérêt communal qu'il appartient aux conseils communaux de régler, sauf les exceptions déterminées par la loi et dont la nécessité est démontrée et pour autant que, sous le contrôle des autorités de tutelle et des juridictions compétentes, l'établissement d'un tel impôt ne viole pas la loi ou ne blesse pas l'intérêt général¹⁵.

Dans l'exercice de ce pouvoir fiscal, l'autonomie des pouvoirs locaux est relativement grande : sauf les exceptions déterminées par le législateur (fédéral) dont la nécessité est démontrée, et sous réserve des taxes que ce dernier les autorise spécifiquement à instaurer (les centimes additionnels au précompte immobilier¹⁶ par exemple ou, pour les communes, la taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques¹⁷), les collectivités locales sont ainsi libres de définir les éléments essentiels de l'impôt qu'elles souhaitent instaurer, tels la matière imposable, les redevables de l'impôt, le taux,

« Fiscalité et parafiscalité : impôts, taxes, rétributions, amendes pénales et amendes administratives », *Rev. dr. comm.*, 2006/1, pp. 33-34. Voy. aussi A. RÖMER, « Le pouvoir des communes en matière fiscale : où s'arrête l'intérêt communal », note sous C.E., 12 juin 2012, n° 219.721, *R.F.R.L.*, 2013/2, p. 136. Sur cette question, voy. *infra*.

¹⁵ Voy. not. récemment C.E., 16 mars 2017, n° 237.677, *commune de Montigny-le-Tilleul*. Voy. aussi, plus loin dans le temps, C.E., 17 février 1988, n° 29.365, *commune de Nassogne*.

¹⁶ Article 464/1 du CIR 1992.

¹⁷ Article 465 du CIR 1992.

les exonérations¹⁸.

Le système belge se distingue sur ce point des systèmes français et néerlandais, où la compétence fiscale des municipalités est, pour ainsi dire, d'attribution¹⁹.

7. Mais si l'autonomie des collectivités locales est le maître-mot, faut-il que les taxes locales soient liées à leurs compétences matérielles et que la commune ou la province, selon le cas, puisse se prévaloir d'un lien – et lequel ? – entre ses compétences matérielles et la taxe qu'elle souhaite instaurer ?

Pour ce qui est des redevances, il paraît évident qu'un lien direct entre la redevance établie par le pouvoir local et les compétences matérielles de celui-ci est requis. La redevance se définit en effet comme la contrepartie d'un service dont le redevable bénéficie à titre individuel, et le pouvoir local doit être considéré par hypothèse comme compétent pour rendre un tel service²⁰.

La question des relations entre les compétences fiscales et les compétences matérielles est moins clairement tranchée. Elle est pourtant d'importance, dès lors que la réponse à y apporter permet de déterminer, d'une part, le périmètre d'action des pouvoirs locaux en matière fiscale (qu'est-ce qu'une commune ou une province peut faire ?) et, d'autre part, l'instance compétente pour limiter ce périmètre d'action (qui peut limiter l'autonomie des communes et des provinces et, le cas échéant, de quelle manière ?).

8. En vue de répondre à cette question, il est nécessaire de s'interroger tout d'abord sur l'origine de l'autonomie fiscale locale et sur son assise constitutionnelle²¹. Il y a un débat sur ce sujet.

Selon une première approche, les pouvoirs locaux tirent leur compétence fiscale des articles 41 et 162 de la Constitution. La compétence de régler tout ce qui est d'intérêt communal ou provincial comprendrait le pouvoir de lever des impôts. L'article 170, §§ 3 et 4, de la Constitution ne ferait que confirmer cette autonomie fiscale, en posant simplement le principe suivant lequel le conseil communal ou provincial est compétent pour établir ces taxes, en application de l'adage *no taxation without representation*. Selon certains auteurs adhérant à cette approche, la faculté pour le législateur de déterminer les exceptions dont la nécessité est démontrée porterait même uniquement sur la désignation par le législateur d'un autre organe que le conseil pour établir la taxe²². Dans

¹⁸ 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.

¹⁹ M. DE JONCKHEERE, A. MONSMA et A. SCHEP, « Open versus gesloten belastingstelsel: een vergelijkende studie van gemeentebelastingen in België en Nederland », *L.R.B.*, 2013, liv. 3-4, p. 22..

²⁰ C.A., arrêt n° 2/97 du 16 janvier 1997, B.12 (concernant une rétribution régionale en cas d'usage d'un système d'assistance au trafic).

²¹ Sur cette question, voy. N. PLETS, « De grondwettelijke grondslag voor de belastingbevoegdheid van de provincies en de gemeenten en de gevolgen voor de beperkende bevoegdheid van de wetgever », in B. PEETERS et J. VELAERS (éd.), *De Grondwet in groothoekperspectief. Liber amicorum discipulorumque Karel Rimanque*, Anvers-Oxford, Intersentia, 2007, p. 257. Voy. aussi M. DE JONCKHEERE, « De gemeentelijke en provinciale belastingbevoegdheid », in M. DE JONCKHEERE (ed.), *Handboek lokale en regionale belastingen*, Bruges, die Keure, 2015, pp. 3 et s.

²² M. DE JONCKHEERE, « De gemeentelijke en provinciale belastingbevoegdheid », in M. DE JONCKHEERE (ed.), *Handboek lokale en regionale belastingen*, Bruges, die Keure, 2015, pp. 3 et s. Sur cette problématique, voy. aussi T. HUYGENS, « De gemeentebelasting op gsm-masten », *T. Gem.*, 2009/3, p. 182. Voy. cependant les propos de M. Destouvelles, membre du Congrès national, reproduits dans E. HUYTTENS, *Discussions du Congrès national (1830-1831)*, Bruxelles, Société typographique belge Adophe Wahlen et Cie, 1844, tome II, p. 275 : « Les meilleurs juges des besoins et des intérêts des provinces et des communes, sont les conseils provinciaux et communaux eux-mêmes. Eux, d'ailleurs,

cette approche, les pouvoirs locaux ne seraient autorisés à instaurer un impôt que pour autant qu'ils agissent dans l'intérêt local. Autrement dit, à la condition que l'impôt créé soit en lien avec leurs compétences matérielles. Il en découle que le législateur compétent pour délimiter les contours de l'intérêt local – le législateur fédéral, régional ou communautaire – serait également compétent pour limiter, explicitement, implicitement, voire même indirectement, l'autonomie fiscale des pouvoirs locaux.

Selon une seconde approche, l'article 170 de la Constitution, lu en combinaison ou non avec les articles 41 et 162, constitue l'assise constitutionnelle de la compétence fiscale des communes et des provinces. Cela implique, d'une part, l'absence de nécessité d'un lien entre les compétences matérielles et les compétences fiscales des pouvoirs locaux et, d'autre part, une exclusivité de compétence en faveur du législateur fédéral pour limiter l'autonomie fiscale locale et ce, de manière explicite. Une troisième conséquence s'ajoute aux deux premières concernant l'ampleur de l'autonomie fiscale locale, à savoir la nécessité d'interpréter strictement toute exception apportée à celle-ci²³.

9. Les juridictions suprêmes du Royaume ont unanimement tranché la controverse en faveur de la seconde approche. Selon la Cour constitutionnelle, la Cour de cassation et le Conseil d'Etat, les communes et les provinces tiennent bien leur prérogative fiscale de l'article 170, §§ 3 et 4, de la Constitution, lu en combinaison ou non avec les articles 41 et 162²⁴.

10. Concernant ensuite l'absence de nécessité d'un lien entre les compétences fiscales et les compétences matérielles des pouvoirs locaux, la jurisprudence du Conseil d'Etat est claire et constante :

« les communes disposent d'une très large autonomie fiscale, et (...) il leur appartient de déterminer les bases et l'assiette des impositions dont elles apprécient la nécessité; (...) aucune disposition constitutionnelle ou législative ne requiert l'existence d'un lien particulier entre la taxe communale et les compétences matérielles des communes; (...) la circonstance que la protection de l'environnement est une matière qui, au niveau législatif, relève de la compétence des Régions, n'empêche pas les communes d'établir des taxes sur des activités qu'elles estiment nuisibles à l'environnement même quand elles sont exercées dans le respect des règles relatives à la protection de l'environnement »²⁵ (nous soulignons).

En effet, ni la Constitution ni aucune loi ne requièrent l'existence d'un lien particulier entre les

sont choisis par la nation aussi bien que les membres de la représentation nationale. Laissons donc aux conseils provinciaux et communaux la direction exclusive des intérêts de la province et de la commune. Pour empêcher que ces conseils ne sortent de leurs attributions, le chef de l'État est là qui a le droit d'apposer son veto à leurs résolutions ». Voy. aussi J.-J. THONISSEN, *La Constitution belge annotée*, Bruxelles, Bruylant-Christophe et Cie, 1876, p. 351.

²³ C. const., arrêt n° 66/2017 du 1^{er} juin 2017, B.3.3 ; C. const., arrêt n° 19/2012 du 16 février 2012, B.3.2.

²⁴ C.A., arrêt n° 143/2003 du 5 novembre 2003, B.10.1 ; Cass., 3 septembre 2015, F.13.0125.N, *Pas.*, 2015, liv. 9, p. 1860. Voy. plus récemment C. const., arrêt n° 66/2017 du 1^{er} juin 2017, B.3.2 ; C.E., 16 mars 2017, n° 237.677, *commune de Montigny-le-Tilleul*. Voy. la jurisprudence citée dans K. ROSSIGNOL, « Gemeentebelastingen op (gsm-)masten en pylonen: zijn alle juridische obstakels eindelijk opgeruimd? », note sous Gand, 4 janvier 2011, n° 2009/AR/2205-2207, *L.R.B.*, 2011/4, p. 28, note 47.

²⁵ C.E., 22 novembre 2016, n° 236.487, *ASBL Fédération belge des Exportateurs de Véhicules Neufs et d'Occasion*. Voy. aussi, dans le même sens, C.E., 23 décembre 2002, n° 114.119, *ASBL Espace P et crts* ; C.E., 24 décembre 2013, n° 225.950, *SA Mear et crts*.

compétences fiscales et les compétences matérielles des communes et des provinces²⁶. Il en résulte que celles-ci sont autorisées à lever des taxes qui sont étrangères à leur compétence matérielle telle que notamment définie sous l'angle de l'intérêt communal ou provincial. En d'autres termes, les pouvoirs locaux ne sont pas limités, dans le choix du fait générateur d'une taxe, à une situation qui serait en relation plus ou moins directe avec leurs compétences matérielles²⁷.

Cette solution, qui dérive de la nature en principe purement instrumentale de la compétence fiscale, est du reste également admise pour les entités fédérées²⁸. Il est ainsi généralement admis que les entités fédérées disposent d'une compétence fiscale générale de principe en vertu de l'article 170, § 2, alinéa 1^{er}, de la Constitution²⁹ – sous réserve des exceptions que le législateur fédéral aura établies³⁰.

Ce n'est en réalité qu'à titre d'exception que l'existence d'une compétence matérielle conditionne l'exercice du pouvoir fiscal – lorsque le législateur compétent en décide ainsi.

Telle est la situation des agglomérations et des fédérations de communes, au sujet desquelles le législateur (fédéral) a précisé que les taxes devaient avoir un lien avec les compétences qui leur sont effectivement transférées³¹. La jurisprudence a défini ce lien entre la taxe et les attributions de la manière suivante : « *une taxe ne peut être levée par une agglomération que pour autant qu'il existe entre cette taxe et les attributions de l'agglomération soit un lien de recouvrement de dépenses, soit un lien de but à atteindre* »³².

S'agissant des entités fédérées, Jean-Claude Laes cite l'exemple de la loi spéciale de financement, qui permet aux Régions de prévoir des réductions, des augmentations et des crédits d'impôt pour autant que ceux-ci soient liés à leurs compétences matérielles – et ce, à l'exclusion de l'intervention du législateur fédéral concernant une série de dépenses³³. Citons également l'article 2 de la loi du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visée à l'article 110, §§ 1^{er} et 2, de la Constitution³⁴, qui réserve aux Régions le pouvoir de lever des impôts en matière d'eau et de

²⁶ Voy. C. const., arrêt n° 189/2011 du 15 décembre 2011, B.8.1. Dans cet arrêt, la Cour constitutionnelle affirme que la disposition attaquée n'interdit pas aux communes, « *pour des motifs budgétaires ou autres* », de taxer l'activité économique des opérateurs de télécommunications qui se matérialise sur le territoire de la commune par la présence sur le domaine public ou privé de pylônes, mâts ou antennes GSM affectés à cette activité (B.9).

²⁷ 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.*, 2016/1-2, p. 55.

²⁸ C. const., 83/2013 du 13 juin 2013, considérant B.3.3. Voy. E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 28.

²⁹ E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 29. Voy. aussi P. VAN ORSHOVEN, « De fiscale aspecten van de vierde staats hervorming », in *Het federale België na de vierde staats hervorming*, Bruges, die Keure, 1993, p. 130.

³⁰ Voy. par exemple la loi du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visée à l'article 110, § 1^{er} et 2, de la Constitution.

³¹ Article 1^{er} de la loi du 7 juillet 1972 fixant les limites du pouvoir d'imposition des agglomérations et fédérations de communes. Les compétences transférées aux agglomérations sont énumérées à l'article 4 de la loi du 26 juillet 1971 organisant les agglomérations et les fédérations de communes. Il s'agit notamment de l'enlèvement et du traitement des immondices, du transport rémunéré de personnes, de la lutte contre l'incendie, ainsi que de l'aide médicale urgente.

³² C.E., 9 avril 1992, n° 39.203, *Rev. dr. comm.*, 1992/4, p. 270, Entr. et dr., 1992, p. 328, où le Conseil d'Etat a annulé la taxe au motif que celle-ci comportait différents régimes dont l'introduction pouvait uniquement être justifiée par des objectifs ne relevant pas de la compétence de l'agglomération (bruxelloise).

³³ J.-C. LAES, « Fiscalité fédérale, régionale et locale : histoire d'un ménage (fiscal) à trois (première partie) », *R.F.R.L.*, 2015/1, p. 17.

³⁴ *Moniteur belge*, 24 janvier.

déchets, en raison de leur compétence matérielle en ces domaines, à l'exclusion de l'autorité fédérale et des Communautés.

11. Par ailleurs, la Cour constitutionnelle a affirmé dans plusieurs arrêts que seul le législateur fédéral est en principe compétent pour limiter l'autonomie fiscale des communes et des provinces, en vertu du deuxième alinéa de l'article 170, §§ 3 et 4, de la Constitution³⁵.

Cette disposition puise son origine dans l'article 110 de la Constitution originaire de 1831³⁶. Celui-ci a fait l'objet de deux révisions. La première remonte à 1970 et s'explique par l'octroi du pouvoir fiscal, lors de la première réforme de l'Etat, aux agglomérations et fédérations de communes³⁷. L'article 110 doit son libellé actuel à une seconde révision, intervenue lors de la deuxième réforme de l'Etat, en 1980³⁸. Il est devenu l'article 170 lors de la coordination de la Constitution en 1994³⁹.

Il n'est pas nécessaire de revenir ici sur les arrêts que la Cour constitutionnelle (alors Cour d'arbitrage) a rendus avant la modification, en 2001, de l'article 19, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles. Nous nous limiterons à rendre compte du dernier état de sa jurisprudence en la matière.

Dans l'arrêt n° 105/2015 du 16 juillet 2015, la Cour constitutionnelle s'est appuyée sur les travaux préparatoires de la révision constitutionnelle de 1980 pour confirmer que la compétence pour limiter par voie normative l'autonomie fiscale des communes est une matière réservée au législateur fédéral⁴⁰. Il en va également, *mutatis mutandis*, des provinces. Seuls les pouvoirs implicites peuvent justifier une immixtion des Régions dans cette matière, dans le respect des conditions prévues par l'article 10 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles.

Il résulte de cette jurisprudence, ainsi que du principe de dissociation des compétences fiscales et matérielles, que les entités fédérées ne sont pas compétentes pour limiter l'autonomie fiscale des pouvoirs locaux, ni implicitement (par exemple en instaurant une taxe sur une matière donnée), ni

³⁵ Voy. par exemple C. const., arrêt n° 105/2015 du 16 juillet 2015. Voy. notamment C. const., arrêt n° 35/2003 du 25 mars 2003 ; C. const., arrêt n° 89/2010 du 22 juillet 2010. Pour les provinces et les collectivités supracommunales, l'article 170, § 3, alinéa 3, de la Constitution prévoit que « *La loi peut supprimer en tout ou en partie les impositions visées à l'alinéa 1^{er}* ». Cet ajout a été jugé nécessaire car une suppression étendue des impôts provinciaux aurait pu buter contre les principes exprimés aux articles 41 et 162 de la Constitution (en ce sens, voy. M. DE JONCKHEERE, « *De gemeentelijke en provinciale belastingsbevoegdheid* », in M. DE JONCKHEERE (ed.), *Handboek lokale en regionale belastingen*, Bruges, die Keure, 2015, p. 8). Sur cette question, voy. D. DÉOM, « *L'autonomie fiscale des communes, le législateur régional et les pouvoirs implicites* », *Rev. dr. comm.*, 2017, pp. 28-31.

³⁶ L'article 110 portait comme suit : « *Aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi. Aucune charge, aucune imposition provinciale ne peut être établie que du consentement du conseil provincial. Aucune charge, aucune imposition communale ne peut être établie que du consentement du conseil communal. La loi détermine les exceptions dont l'expérience démontrera la nécessité relativement aux impositions provinciales et communales* ».

³⁷ Révision constitutionnelle du 20 juillet 1970, *Moniteur belge*, 18 août. Au terme de cette révision, l'article 110 de la Constitution est libellé comme suit : « *Aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi. Aucune charge, aucune imposition ne peut être établie par la province, par l'agglomération, par la fédération de communes et par la commune que par une décision de leur Conseil. La loi détermine, relativement aux impositions visées au deuxième alinéa, les exceptions dont la nécessité est démontrée* ».

³⁸ Révision constitutionnelle du 29 juillet 1980, *Moniteur belge*, 30 juillet.

³⁹ Sur cette disposition, voy. J.-C. LAES, « *Fiscalité fédérale, régionale et locale : histoire d'un ménage (fiscal) à trois (première partie)* », *R.F.R.L.*, 2015/1, pp. 10-12.

⁴⁰ C. const., arrêt n° 105/2015 du 16 juillet 2015. Voy. aussi C. const., arrêt n° 78/2016 du 25 mai 2016.

indirectement (en délimitant les contours de l'intérêt local comme la jurisprudence de la Cour constitutionnelle les y autorise par ailleurs).

Dans l'arrêt n° 55/2017 du 11 mai 2017, la Cour constitutionnelle a réaffirmé cette jurisprudence, rejetant de la sorte, comme l'observe Diane Déom, « *la thèse, défendue par le Gouvernement flamand, selon laquelle la compétence attribuée aux Régions dans la matière de la politique foncière suffirait à leur permettre de réguler la fiscalité communale en la matière, conçue comme un instrument de cette politique* »⁴¹.

Ainsi, le fait pour une Région de taxer une matière déterminée n'empêche pas les communes et provinces de créer elles-mêmes, de leur côté, un impôt sur la même matière⁴². Il n'existe pas de principe *non bis in idem* (en matière fiscale) qui ferait obstacle à la coexistence de deux taxes, l'une régionale, l'autre locale, portant sur le même fait générateur⁴³.

Dans un arrêt de 2016, le Conseil d'Etat a jugé qu'il n'était pas question d'une violation du principe *non bis in idem* (en matière pénale cette-fois-ci) en présence d'une sanction administrative et d'une taxe communale visant des faits similaires (en l'occurrence l'abandon d'immeuble). Selon la Haute Juridiction administrative, les taxes communales ne constituent en aucune façon des peines mais sont de nature purement fiscale⁴⁴.

En bref, seule une limitation explicite de la compétence fiscale des pouvoirs locaux est admise⁴⁵,

⁴¹ D. DÉOM, « L'autonomie fiscale des communes, le législateur régional et les pouvoirs implicites », note sous C. const., arrêt n° 55/2017 du 11 mai 2017, *Rev. dr. comm.*, 2017, pp. 30-31.

⁴² En ce sens, voy. N. PLETS, « De grondwettelijke grondslag voor de belastingbevoegdheid van de provincies en de gemeenten en de gevolgen voor de beperkende bevoegdheid van de wetgever », in B. PEETERS et J. VELAERS (éd.), *De Grondwet in groothoekperspectief. Liber amicorum discipulorumque Karel Rimanque*, Anvers-Oxford, Intersentia, 2007, p. 271 ; E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 57.

⁴³ Gand (fisc.) (5^e ch.), 2015/AR/2850, 21 février 2017, *L.R.B.*, 2017 (sommaire M. DE JONCKHEERE), liv. 1, p. 65. Dans le même sens, C.E. 14 mars 2000, n° 85.916, *Gillion et crts*, *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 ». 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 (Anvers n° 2015/AR/2263, 18 octobre 2016, *L.R.B.*, 2016, p. 139). Voy. aussi C.E., 24 novembre 1987, n° 28.895, *Centre d'accueil pour les travailleurs immigrés de Bruxelles* ; C.E., 24 juin 2004, n° 132.982, *SA Publi Hebdo et crts* (coexistence de deux impôts comparables, l'un fédéral, l'autre local, dont les causes qui les justifient sont différentes) ; C.E., 24 mai 2002, n° 106.994, *ville de Huy* (impossibilité pour l'autorité de tutelle régionale d'empêcher une commune de réglementer une matière fiscale qu'elle pourrait être amenée à réglementer elle-même) ; C.E., 5 octobre 2004, n° 135.708, *SA Nivadmin et SA Ruman*.

⁴⁴ C.E., 22 mars 2016, n° 234.234, *SA Immo Colline*. Voy. aussi, dans le même sens, C. const., arrêt n° 91/2010 du 29 juillet 2010, où la Cour affirme que « [s]ans qu'il soit nécessaire d'examiner si l'amende administrative portée par la disposition attaquée est de nature pénale, il convient de constater que les règlements-taxes communaux ne constituent en aucune façon des peines mais sont de nature purement fiscale. Il ne peut dès lors y avoir en l'espèce application du principe *non bis in idem* » (B.4.5). Sans doute convient-il de réserver l'hypothèse d'un règlement-taxe ayant un caractère punitif.

⁴⁵ C.E. 14 mars 2000, n° 85.916, *Gillion et crts*. Voy. toutefois récemment Cass., 23 février 2018, F.16.0102.F, sur conclusions contraires du premier avocat général, André Henkes, où la Cour de cassation a jugé que les biens du domaine public de l'État et ceux de son domaine privé qui sont affectés à un service public ou d'intérêt général ne sont, *de leur nature*, pas susceptibles d'être soumis à l'impôt, le législateur seul pouvant les soumettre explicitement à l'impôt, de sorte que les communes et les provinces ne sont pas autorisées à taxer les biens concernés. Une telle limitation n'est pas prévue explicitement dans la Constitution ni dans la loi. Voy. déjà Cass., 1^{er} juillet 1890, *Pas.*, 1890, I, p. 252 et Cass. (ch. réun.), 11 avril 1894, *Pas.*, 1894, I, p. 167. Sur cette question, voy. notamment N. FORTEMPS et C. MOLITOR, « Principes généraux et fiscalité locale », *Les principes généraux de droit administratif. Actualités et applications pratiques*, Bruxelles, Larcier, 2017, pp. 727-730 ; A. GOEGBUER, « De (on)belastbaarheid van het openbaar domein inzake lokale

dans le respect bien entendu des règles de répartition des compétences.

De tout ceci se déduit que, non seulement l'autonomie dont les collectivités locales jouissent en matière fiscale leur permet d'instaurer des taxes ayant une incidence sur des politiques décidées à des niveaux de pouvoir supérieur⁴⁶, mais qu'elle leur permet également de percevoir des taxes portant sur des activités qui sont encouragées par un niveau de pouvoir supérieur, ou de poursuivre des objectifs qui sont contraires à ceux promus par un niveau de pouvoir supérieur – pourvu que les taxes en question n'aient pas pour résultat de priver de tout effet les mesures d'encouragement arrêtées par les niveaux de pouvoirs supérieurs⁴⁷ – ce qui constitue finalement une traduction du principe de proportionnalité dans l'exercice de leurs compétences respectives par diverses autorités.

*
* *

12. La question du lien, requis ou non, entre les compétences fiscales et les compétences matérielles des pouvoirs locaux n'est pas étrangère à la possibilité pour ces derniers, en instaurant un impôt, de pouvoir poursuivre, outre un objectif budgétaire, des objectifs secondaires de dissuasion ou d'incitation.

III. LA FACULTÉ, POUR LES COLLECTIVITÉS LOCALES, DE POURSUIVRE DES OBJECTIFS SECONDAIRES, NON FISCAUX, DE DISSUASION OU D'INCITATION

13. L'objectif premier d'une taxe est d'ordre financier. La taxe a pour objet de procurer des ressources à la collectivité locale, qui vont lui permettre de mettre en œuvre sa politique et de pourvoir aux intérêts dont elle a la charge. Selon le Conseil d'Etat, « *le propre de toute taxe est d'apporter des ressources à l'autorité afin de lui permettre d'accomplir ses missions de service public, ce qui suppose qu'elle ne soit pas, ou le moins possible, en déficit* »⁴⁸. Nombreux sont les règlements-taxes qui, dans leur préambule, font état de la nécessité pour l'autorité de se doter des moyens nécessaires en vue d'exercer ses missions.

Outre cet objectif financier, il est aujourd'hui admis que l'instauration de la taxe poursuive d'autres objectifs, de dissuasion ou d'incitation – et ce, y compris dans des matières relevant d'autres autorités⁴⁹. La jurisprudence du Conseil d'Etat est fixée en ce sens « *qu'aucune disposition légale ou réglementaire n'interdit à une commune, lorsqu'elle établit des taxes justifiées par l'état de ses finances, de les faire porter par priorité sur des activités qu'elle juge plus critiquables que d'autres ou dont elle estime la prolifération nuisible* »⁵⁰. De tels objectifs sont admissibles pourvu qu'ils

en regionale belastingen », *L.R.B.*, 2007/1-2, pp. 3-74 ; K. ROSSIGNOL, « Overheidsvrijstelling van lokale en regionale belastingen », *L.R.B.*, 2016/1, pp. 3-34.

⁴⁶ Gand, 30 mai 2017, 2014/AR/1830, *L.R.B.*, 2017, n° 3.

⁴⁷ C.E., 13 octobre 2016, n° 236.108, *SA Green Wind*, à propos d'un règlement-taxe sur les mâts d'éoliennes.

⁴⁸ C.E., 23 décembre 2002, *A.S.B.L. « Espace P » et cons.*, n° 114.119.

⁴⁹ En ce sens également, A. RÖMER, « Le pouvoir des communes en matière fiscale : où s'arrête l'intérêt communal », note sous C.E., 12 juin 2012, n° 219.721, *R.F.R.L.*, 2013/2, p. 137.

⁵⁰ Voy., parmi une jurisprudence abondante, C.E., 14 mars 2000, n° 85.916, *Gillion et crts* ; C.E., 5 octobre 2004, *SPRL*

restent accessoires par rapport à l'objectif financier⁵¹. Il convient, en d'autres termes, que l'impôt local ne soit pas établi à des fins uniquement dissuasives ou ne devienne purement prohibitif.

Dans un arrêt isolé, le Conseil d'Etat a promu la thèse opposée, en condamnant l'instrumentalisation par une commune de sa prérogative fiscale. En 1976, les magistrats de la rue de la Science ont ainsi considéré, au sujet d'une taxe de la commune de Holsbeek sur les parcelles non bâties comprises dans les lotissements non périmés, que « *l'autorité communale, qui ne peut même pas utiliser son pouvoir fiscal comme moyen d'accomplir sa mission de police, ne saurait être censée puiser dans son pouvoir autonome d'imposition le droit de combattre un usage déterminé du droit de propriété, réputé légal mais jugé inopportun par elle pour des motifs d'ordre social, en recourant à des moyens fiscaux ; seul le législateur peut poursuivre de telles fins et mettre en œuvre des moyens fiscaux pour les atteindre (...)* »⁵². Cet arrêt, critiqué en doctrine dans la mesure où il emporterait, en raison de la généralité de ses termes, une limitation injustifiée de l'autonomie fiscale des communes⁵³, n'a pas fait d'émule⁵⁴ – même si certains auteurs continuent de le citer en y lisant une interdiction des taxes poursuivant *principalement* un objectif non-fiscal⁵⁵.

Quoi qu'il en soit, il paraît difficile d'imaginer, sous l'angle de l'équité et de l'égalité en matière fiscale, qu'une collectivité ne puisse pas tenir compte d'objectifs non fiscaux lors de l'établissement d'un impôt. Dans bon nombre de situations, le principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination impliquera le choix d'un tel objectif en vue de distinguer plusieurs catégories différentes de contribuables. En réalité, il est permis de se demander si le fait pour une collectivité locale de promouvoir, à titre accessoire, tel ou tel objectif de dissuasion ou d'incitation, par le truchement de sa prérogative fiscale – et dans le respect des limites exposées ci-après –, n'est pas imposé dans une large mesure par le principe d'égalité.

Selon certains auteurs, l'exigence selon lequel l'objectif de dissuasion ou d'incitation doit être secondaire n'est pas de rigueur lorsque la commune ou la province agit dans son propre domaine de compétence⁵⁶. Nous ne partageons pas cette opinion – ne serait-ce que parce que, précisément, les

Erivo, n° 135.709 ; C.E., 12 mars 2004, *Vandenplas e.a.*, n° 129.174, *rev. dr. comm.*, 2005/2, pp. 54-56, *J.L.M.B.*, 2006, pp. 234-240 ; C.E., 17 mars 2003, *SPRL Outdoor immobilière*, n° 117.110, *F.J.F.*, 2003, p. 946, *Rev. dr. comm.*, 2004/2, pp. 70-72 (à propos d'une taxe sur les loges foraines et loges mobiles) ; C.E., 23 décembre 2002, *A.S.B.L. « Espace P » et cons.*, n° 114.119, *Rev. dr. comm.*, 2003/3, pp. 91-93 ; C.E., 2 octobre 2001, *D'Aoust et cons.*, n° 99.385, *Rev. dr. comm.*, 2001/4, pp. 244-252 ; C.E., 30 juin 1977, *S.P.R.L. Pierre Debeffe*, n° 18.368, *Rev. Comm.*, 1977, p. 243 ; C.E., 16 juillet 1974, *Union belge hippique*, n° 16.580. Voy. aussi, dans la jurisprudence des cours et tribunaux, Liège (22^e ch.), 14 juin 2016, n° 2015/RG/836, *R.F.R.L.*, 2016/3, p. 268 ; Liège, 18 mai 2016, 2015/RG/392, www.juridat.be ; Anvers, 11 mars 1997, *F.J.F.*, 1997, p. 383.

⁵¹ C.E., 31 mars 2011, n° 212.339, *NV Elia Asset* ; C.E., 15 octobre 2009, n° 196.982, *Ville de La Louvière* ; C.E., 8 mai 2007, n° 170.927, *SA Cora*. C.E., 17 mars 2003, n° 117.110, *SPRL Outdoor Immobilière*. Voy. *infra*.

⁵² C.E., 16 mars 1976, n° 17.514, *commune de Holsbeek*, *R.A.C.E.*, 1976, p. 313.

⁵³ Voy. not. D. DÉOM et G. DE KERCHOVE, « L'intérêt communal », *Ann. dr.*, 1980, p. 195 ; B. LOMBAERT, « L'autonomie fiscale des communes : entre l'Etat, la Région et l'Union européenne », *Rev. dr. comm.*, 2006/1-2, p. 8.

⁵⁴ Et ce d'autant plus qu'en l'espèce, le conseil communal de Holsbeek avait simplement méconnu l'article 70bis de la loi du 29 mars 1962 sur l'aménagement du territoire, qui encadrait le pouvoir taxateur des communes en la matière, en prévoyant un nombre limité d'exonérations. L'affirmation du Conseil d'Etat était, en d'autres termes, superflue (voy. B. LOMBAERT, « L'autonomie fiscale des communes : entre l'Etat, la Région et l'Union européenne », *Rev. dr. comm.*, 2006/1-2, p. 8).

⁵⁵ Voy. notamment M. DE JONCKHEERE, « Gemeentebelastingen met een hoofdzakelijk niet-fiscaal doel », note sous C.E., 12 juin 2012, n° 219.721, *ASBL Syndicat national des propriétaires et copropriétaires*, *L.R.B.*, 2014/13, p. 266.

⁵⁶ 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, p. 9, note 16 ; plus réservé : M. DE JONCKHEERE, « Gemeentebelastingen met een hoofdzakelijk niet-fiscaal doel », note sous C.E., 12 juin 2012, *T.F.R.*, 2014, p. 267.

compétences des communes et des provinces présentent un caractère principalement indéterminé. Dans un arrêt du 17 janvier 2017, la cour d'appel de Gand a affirmé que rien n'empêche une commune de poursuivre aussi et même en ordre principal un objectif non financier qui s'inscrit dans une compétence communale (en l'espèce, l'urbanisme et la politique foncière et immobilière)⁵⁷. Selon la cour, il n'existerait aucune loi ni aucune règle qui subordonneraient expressément l'autonomie fiscale communale à une justification de la mise en balance de l'objectif financier et de l'objectif non financier d'une taxe. Cet arrêt va manifestement à contre-courant de la jurisprudence dominante du Conseil d'Etat, mais il a le mérite de souligner la difficulté qu'il y aurait, en pratique, à déterminer, en présence d'un objectif fiscal et d'un autre objectif non fiscal, lequel des deux prédomine⁵⁸. Cette affirmation du juge d'appel gantois a semble-t-il été influencée par le décret flamand du 27 mars 2009 relatif à la politique foncière et immobilière, en vertu duquel les communes seraient habilitées à mener une politique foncière avec la taxe d'activation⁵⁹.

En guise de conclusion à ce débat, on retiendra qu'une taxe sera en principe admissible en présence d'un objectif fiscal et d'un objectif non fiscal, sauf prédominance *manifeste* du second sur le premier (par exemple, dans l'hypothèse d'un impôt prohibitif ou, ce qui peut revenir au même, d'un impôt-sanction).

14. Les objectifs de dissuasion ou d'incitation qui sont susceptibles d'être poursuivis lors de l'adoption d'un règlement-taxe sont nombreux, en l'absence de la nécessité d'un lien entre la taxe locale et les compétences matérielles de la commune ou de la province. L'exploration des sites Internet des communes rend compte de cette luxuriance. En voici un inventaire non exhaustif :

- la protection de la santé⁶⁰ ;
- la protection de l'environnement⁶¹ ;
- la taxation des bureaux ou des surfaces commerciales en vue de promouvoir une politique de logement⁶² ;
- des considérations urbanistiques ou tenant à l'esthétique du paysage, comme par exemple, pour les pylônes GSM ou les éoliennes ;
- la promotion d'une politique foncière et la lutte contre la spéculation foncière⁶³ ;
- la lutte contre l'insalubrité, l'insécurité, l'abandon ou l'inoccupation des immeubles ;

⁵⁷ Gand, 17 janvier 2017, 2015/AR/322, *L.R.B.*, 2017, p. 58.

⁵⁸ Tel peut également être le cas en présence d'une taxe sur les immeubles abandonnés ou négligés.

⁵⁹ On peut se demander si l'obligation pour un impôt d'avoir un objectif principalement fiscal ne résulte pas tout simplement de la nature même de l'impôt, celui-ci étant défini par la Cour de cassation comme le « *prélèvement pratiqué, par voie d'autorité, par l'Etat, les provinces ou les communes sur les ressources des personnes qui vivent sur leur territoire ou y possèdent des intérêts, pour être affecté aux services d'utilité publique* » (Cass., 30 novembre 1950, *Pas.*, 1951, I, p. 191, concl. GANSHOF VAN DER MEERSCH). Autant les pouvoirs subordonnés ne peuvent pas s'affranchir librement de cette obligation, autant le législateur le pourrait, dans sa sphère de compétence (qu'il s'agisse de l'autorité fédérale ou d'une Région). Voy. le raisonnement analogue exposé à propos de la nature de l'impôt dans M. VRANCKEN, « Le non-assujettissement à l'impôt des biens de l'Etat affectés à un service public », note sous Cass., 23 février 2018, *Rev. dr. comm.*, 2018, à paraître, n° 18.

⁶⁰ C.E., 18 mars 2009, n° 191.596, *Ville de La Louvière* (taxe sur les enseignes fixes ou mobiles avec un taux majoré pour la publicité pour le tabac ou l'alcool) ; Mons, 28 février 2017, 2016/RG/130, inédit (taxe provinciale sur les débits de tabac).

⁶¹ Taxe sur les imprimés publicitaires non adressés ; taxe sur les commerces diffusant des déchets en soirée (friteries).

⁶² C.E., 14 mars 2000, n° 85.916, *Gillion et crts* (taxe sur les immeubles ou parties d'immeubles affectés à tout autre usage que le logement).

⁶³ Gand, 7 février 2017, 2015/AR/2989, *L.R.B.*, 2017/1, p. 62 (taxe sur les parcelles non bâties situées dans un lotissement non périmé).

- la lutte contre la prostitution ;
- la lutte contre les spectacles de charme et les peep-shows⁶⁴ ;
- l'incitation à établir sa résidence principale dans la commune (concernant les taxes sur les secondes résidences)⁶⁵ ;
- la lutte contre les perturbations de l'environnement de vie et l'habitat, notamment contre les odeurs malodorantes⁶⁶ ;
- la lutte contre le jeu et les paris⁶⁷ ;
- etc.

15. L'absence de nécessité d'un lien entre les compétences fiscales et les compétences matérielles des collectivités locales, et le fait que l'objectif principal d'une taxe doit être de nature budgétaire, entraînent deux conséquences.

Premièrement, quand bien même le règlement-taxe poursuivrait un objectif de dissuasion ou d'incitation, il n'est pas requis que le produit de la taxe soit affecté à la lutte contre l'activité jugée nuisible. Le but premier de la taxe est en effet budgétaire et a, en principe, vocation à financer l'accomplissement de l'ensemble des missions de l'autorité concernée⁶⁸. D'autre part, la collectivité locale n'est pas nécessairement matériellement compétente pour mener une telle lutte.

Deuxièmement, à l'occasion de la contestation d'un règlement-taxe, il n'est pas davantage utile pour les plaideurs de comparer le produit escompté de la taxe avec les dépenses que l'activité taxée pourrait occasionner ni avec le profit que le redevable de la taxe retirerait de l'activité⁶⁹ ; s'agissant d'une taxe et non d'une redevance, il ne doit pas exister de rapport de proportionnalité entre le montant de la taxe et le coût engendré par l'activité jugée nuisible par l'autorité dès lors que l'impôt, à la différence de la redevance, ne constitue aucunement la contrepartie d'un service dont le redevable bénéficie à titre individuel⁷⁰.

Loin s'en faut, le caractère dissuasif d'une taxe peut impliquer la fixation d'un taux relativement élevé⁷¹. Selon le Conseil d'Etat, « une taxe poursuivant un objectif de dissuasion n'est pas disproportionnée au seul motif que son montant est important »⁷². Seuls les impôts réellement

⁶⁴ C.E., 12 mars 2004, n° 129.174, *Vandenplas et crts.*

⁶⁵ Cass., 16 juin 2017, F.15.0186.N.

⁶⁶ C.E., 25 juin 2009, n° 194.645, *NV Rendac* (à propos d'une taxe sur les centres d'enfouissement technique).

⁶⁷ C.E., 16 juillet 1974, *Union belge hippique*, n° 16.580.

⁶⁸ C.E., 13 octobre 2016, n° 236.108, *SA Green Wind*. Le Conseil d'Etat précise dans cet arrêt « qu'il ne peut être reproché à la partie adverse de ne pas affecter le produit de la taxe à une compensation de l'incidence que les mâts et pales peuvent produire sur l'environnement mais à alimenter la trésorerie municipale étant donné que c'est le régime normal des recettes et dépenses communales, dont il n'est permis de s'écarter que pour la mise en œuvre d'un « projet extraordinaire » au sens de l'article 1er, 4°, de l'arrêté du Gouvernement wallon du 5 juillet 2007 portant le règlement général de la comptabilité communale, en exécution de l'article L1315-1 du Code de la démocratie locale et de la décentralisation ».

⁶⁹ C.E., 22 novembre 2016, n° 236.487, *ASBL Fédération belge des Exportateurs de Véhicules Neufs et d'Occasion* ; C.E., 20 octobre 2011, n° 215.930, *SA Mediapub*.

⁷⁰ C.E., 20 octobre 2011, n° 215.930, *SA Mediapub*. Voy. aussi C.E. (ass. gén.), 12 janvier 2010, n° 199.455, *SPRL Kunstraum Bruxelles* ; C.E., 18 avril 2008, n° 182.145 ; C.E., 8 mai 2007, n° 170.927, *SA Cora* ; C.E., 27 octobre 2015, n° 232.700, *Vanmeerhaeghe*.

⁷¹ En ce sens, voy. Liège, 14 juin 2016, R.G. n° 2015/RG/836, *R.F.R.L.*, 2016, p. 268 ; Gand, 23 décembre 2014, n° 2014/AR/134, *L.R.B.*, 2014, p. 72.

⁷² C.E., 5 mai 2017, n° 238.107, *Ferraz da Cruz et crts.*

prohibitifs sont interdits⁷³.

IV. LES LIMITES QUI S'IMPOSENT AUX POUVOIRS LOCAUX DANS L'HYPOTHÈSE D'UNE TAXE POURSUIVANT UN OBJECTIF DE DISSUASION OU D'INCITATION

16. La possibilité de créer des taxes ayant, pour partie, un objectif de dissuasion ou d'incitation, est assortie de limites. Si aucun lien n'est requis entre les compétences fiscales et les compétences matérielles des pouvoirs locaux, l'objectif de dissuasion ou d'incitation doit rester accessoire, ce qui signifie que l'impôt ne peut être prohibitif (A) ni même exclusivement ou principalement justifié par des fins dissuasives –l'autorité fédérale et les Régions paraissent, à l'inverse, autorisées à instaurer des impôts ayant un but essentiellement incitatif, du moins dans leur sphère de compétence⁷⁴ –, sans que cela n'entraîne une requalification de la taxe en une sanction (B)⁷⁵. Si une commune ou une province poursuivait en réalité un objectif non fiscal, elle outrepasserait sa compétence fiscale et n'agirait pas dans l'intérêt communal ou provincial⁷⁶. Ces deux limites traduisent le fait que les pouvoirs locaux ne peuvent prétendre *réglementer* une situation au moyen de leur prérogative fiscale. À cet effet, la jurisprudence met en évidence deux critères en vue de déterminer si un impôt poursuit un objectif principalement non fiscal : la description du fait imposable et le caractère élevé du taux d'imposition⁷⁷. Enfin, les collectivités locales ne peuvent pas instaurer des impôts qui rendraient caduque la politique menée par une autorité supérieure (C).

A. L'interdiction des taxes prohibitives

17. L'objectif d'incitation ou de dissuasion poursuivi lors de l'instauration d'un impôt local doit être accessoire. Il ne peut pas prendre le pas sur l'objectif financier. Tel serait clairement le cas dans l'hypothèse d'une taxe qui ne serait pas seulement dissuasive, mais réellement prohibitive⁷⁸.

Selon le Conseil d'Etat, « [u]ne imposition n'est excessive que lorsqu'elle a pour effet de faire

⁷³ C.E., 25 juin 2009, n° 194.645, *NV Rendac*. Voy. *infra*.

⁷⁴ C.A., arrêt n° 31/92 du 23 avril 1992, 5.B.2 ; C. const., arrêt n° 106/2008 du 17 juillet 2008, B.19.2. Dans ce dernier arrêt, la Cour constitutionnelle a considéré que le décret wallon du 22 mars 2007 favorisant la prévention et la valorisation des déchets en Région wallonne, qui crée une taxe ayant un but essentiellement incitatif, était bien de nature fiscale et non une sanction, admettant ainsi que le résultat en recettes de la taxe puisse être nul sans que celle-ci soit dénaturée. En l'occurrence, la taxe était calculée en fonction du poids des déchets soumis à une obligation de reprise, une exemption étant prévue aux bénéficiaires des personnes s'étant acquittées de ladite obligation de reprise. Voy. K. ROSSIGNOL, « Gemeentebelastingen op (gsm-)masten en pylonen: zijn alle juridische obstakels eindelijk opgeruimd? », note sous Gand, 4 janvier 2011, n° 2009/AR/2205-2207, *L.R.B.*, 2011/4, p. 31.

⁷⁵ A. RÖMER, « Le pouvoir des communes en matière fiscale : où s'arrête l'intérêt communal », note sous C.E., 12 juin 2012, n° 219.721, *R.F.R.L.*, 2013/2, p. 138.

⁷⁶ C.E., 12 mars 2004, n° 129.174, *Vandenplas et crts*.

⁷⁷ M. DE JONCKHEERE, « Gemeentebelastingen met een hoofdzakelijk niet-fiscaal doel », *T.F.R.*, 2014, p. 268 ; M. DE JONCKHEERE, « De gemeentelijke en provinciale belastingsbevoegdheid », in M. DE JONCKHEERE (ed.), *Handboek lokale en regionale belastingen*, Bruges, die Keure, 2015, p. 19.

⁷⁸ C.E., 14 mars 2000, n° 85.916, *Gillion et crts*.

disparaître l'activité qu'elle taxe »⁷⁹ ou, à tout le moins, de rendre son exercice exagérément difficile⁸⁰. Ainsi, une taxe est prohibitive lorsqu'il existe une disproportion manifeste entre la taxe et les facultés contributives des personnes qui y sont soumises. Il en va également ainsi lorsque le montant de l'impôt est déraisonnable ou démesurément élevé, ou lorsqu'il causerait un désavantage démesurément important aux contribuables – à un tel point que l'autorité locale poursuivrait en réalité un objectif autre que fiscal⁸¹.

Une taxe prohibitive a pour effet d'interdire ou de contraindre un comportement déterminé, selon qu'il est question d'un objectif de dissuasion ou d'incitation, à raison de son taux extrêmement élevé. Dans pareille hypothèse, le contribuable n'est pas placé devant un choix raisonné ; son comportement est, au contraire, totalement induit par la taxe. De fait, l'effet de dissuasion ou d'incitation est tel qu'il interdit et que la commune ne perçoit – en principe – aucun revenu, ce qui démontre bien qu'en réalité, l'objectif financier n'est tout au plus qu'un prétexte fallacieux.

En clair, au lieu de taxer des comportements, des situations déterminées, la commune entend réglementer ceux-ci. Il y a un mélange des genres. Dès lors que la collectivité locale met en œuvre sa prérogative fiscale à des fins autres que principalement financières, elle se rend coupable d'un détournement de pouvoir⁸². Ce faisant, l'autorité se sert de sa compétence fiscale pour exercer une compétence qu'elle devrait exercer au travers d'un autre instrument⁸³, ou qu'elle ne pourrait tout simplement pas exercer (en rendant par exemple impossible une activité licite).

18. L'analyse de la jurisprudence montre toutefois qu'entre l'énonciation des principes et leur application concrète, il y a un pas que les juridictions sont plus que réticentes à franchir. Le contrôle que les juridictions exercent sur le taux d'un impôt local est en effet marginal.

Il est généralement admis que la détermination d'un taux relève de considérations d'opportunité⁸⁴. Selon le Conseil d'Etat, le choix d'un taux ne peut, certes, pas être arbitraire ; toutefois, on ne saurait exiger d'un pouvoir local qu'il indique très précisément pourquoi avoir choisi tel taux et non un autre. La Haute Juridiction administrative en déduit que le tarif choisi est justifié pour autant qu'il reste dans les limites du raisonnable⁸⁵.

D'une manière générale, le Conseil d'Etat postule que l'appréciation de la question de savoir si une

⁷⁹ C.E., 5 octobre 2004, n° 135.709, *SPRL Erivo*.

⁸⁰ C.E., 12 mars 2004, n° 129.174, *Vandenplas et crts*.

⁸¹ C.E., 31 mars 2011, n° 212.339, *NV Elia Asset*.

⁸² Liège, 2 mai 1990, *F.J.F.*, 1990, p. 140. Voy. déjà C.E., 9 décembre 1949, *S.A. Brasserie Wielemans-Ceuppens, Pas.*, IV, 1950, p. 65 (taxe communale sur les brasseries). Voy. N. APPERMONT, « Belastingen op (gsm-)masten en pylonen: stilaan licht aan het einde van de tunnel? », *T. Gem.*, 2015/2, p. 75 ; R. MESSIAEN, « De gemeente als belastingoverheid: speelbal van verboden of vorst in eigen land? », *A.F.T.*, 2004, p. 66.

⁸³ Par exemple en établissant une sanction administrative contre les infractions à ses règlements ou ordonnances, conformément à la loi du 24 juin 2013 relative aux sanctions administratives communales ou, en matière de prostitution, en adoptant un règlement complémentaire à la loi du 21 août 1948 supprimant la réglementation officielle de la prostitution, qui permettrait à la commune d'interdire l'exercice de la prostitution à certains endroits déterminés du territoire communal, pour des raisons de moralité et ou de tranquillité publique (voy. C.E., 16 septembre 2016, n° 235.780, *Berthet et crts*). Par exemple encore en adoptant un règlement complémentaire en matière de sécurité routière, conformément à l'arrêté royal du 1^{er} décembre 1975 portant règlement général sur la police de la circulation routière et de l'usage de la voie publique.

⁸⁴ C.E., 25 juin 2009, n° 194.645, *NV Rendac*.

⁸⁵ C.E., 25 juin 2009, n° 194.645, *NV Rendac*. Voy. aussi C.E., 19 juillet 2011, n° 214.693, *Reners* ; C.E., 31 mars 2011, n° 212.340, *NV Elia Asset*.

taxe est prohibitive ou non en raison de son taux élevé 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 requérante⁸⁶. Comme énoncé ci-avant, elle suppose de démontrer que la taxe rend impossible ou, à tout le moins, exagérément difficile, l'exercice de l'activité jugée nuisible⁸⁷. Dans cet examen, le Conseil d'Etat tient compte de la possibilité pour l'exploitant de répercuter la charge de la taxe sur un tiers, tel le consommateur⁸⁸. Le montant nominal de la taxe n'est pas une démonstration suffisante du caractère prohibitif de celle-ci⁸⁹. En définitive, rares sont les arrêts dans lesquels le Conseil d'Etat ou le juge judiciaire concluent à l'existence d'une taxe prohibitive interdite⁹⁰.

En pratique, il est donc difficile de prouver qu'une taxe est prohibitive⁹¹.

B. L'interdiction des taxes ayant un caractère punitif, sans être prohibitives

19. Comme exposé ci-avant, à côté des taxes purement prohibitives, interdites, il y a également les taxes qui, sans être prohibitives, n'en poursuivent pas moins principalement un objectif non-fiscal. Celles-ci sont également interdites : il est généralement admis que les pouvoirs locaux ne peuvent mettre en œuvre leur pouvoir fiscal à des fins de sanction⁹². Cette interdiction semble valoir tant dans l'hypothèse où les pouvoirs locaux, agissant dans la sphère de leurs compétences matérielles, pourraient adopter une telle sanction (mais alors ils devraient utiliser l'instrument idoine) que dans l'hypothèse où les pouvoirs locaux ne pourraient pas adopter une telle sanction. Tout simplement, les collectivités locales ne sont pas autorisées à instaurer des impôts à des fins non essentiellement fiscales.

Cette observation étant faite, il est difficile de démontrer qu'une taxe poursuit principalement un objectif autre que financier – et donc que la collectivité locale outrepassse l'intérêt local – sur la foi d'autres éléments que le seul taux, c'est-à-dire sans que la taxe soit prohibitive au sens strict⁹³.

⁸⁶ C.E., 5 mai 2017, n° 238.107, *Ferraz da Cruz et crts.* Voy. aussi C.E., 12 mars 2004, n° 129.174, *Vandenplas et crts*, *Rev. dr. commun.*, 2005, n°s 2-3, p. 54 ; C.E., 21 janvier 2009, n° 189.664, *SA Mobistar* ; C.E., 8 mars 2010, n° 201.658, *SA Mediapub*.

⁸⁷ C.E., 12 mars 2004, n° 129.174, *Vandenplas et crts*.

⁸⁸ C.E., 12 mars 2004, n° 129.174, *Vandenplas et crts* ; C.E., 25 juin 2009, n° 194.645, *NV Rendac*.

⁸⁹ C.E., 25 juin 2009, n° 194.645, *NV Rendac* ; C.E., 7 décembre 1993, n° 45.171, *BVBA Soleil* (à propos d'une taxe sur les spectacles de charme dont le taux de taxation est de 40 % des recettes brutes).

⁹⁰ En ce sens, voy. également T. HUYGENS, « De gemeentebelasting op gsm-masten », *T. Gem.*, 2009/3, p. 181. Liège, 20 juin 2001, *L.R.B.*, 2001 (taxe forfaitaire sur les sex-shops de 2500 euros par mois) ; arrêté du ministre flamand des Affaires intérieures d'annulation du règlement-taxe du 14 juin 2010 de la commune de Lennik sur les secondes résidences (taxe annuelle de 1.000 euros), *Moniteur belge*, 6 janvier 2011.

⁹¹ Voy. par exemple C.E., 25 juin 2009, n° 194.645, *NV Rendac*.

⁹² Sur cette question, voy. R. DEMEUSE, « Les règlements-taxes communaux : outils de lutte contre les comportements prohibés ? », *R.F.R.L.*, 2017/4, pp. 293-314.

⁹³ C.E., 13 décembre 2012, n° 221.752, *Ville de Mouscron*. Dans cet arrêt, le Conseil d'Etat a annulé la décision de la Région wallonne de ne pas approuver le règlement de la ville de Mouscron établissant une taxe annuelle directe à charge des exploitants d'un débit de tabac de nuit au motif, notamment, que l'autorité de tutelle n'a pas établi que le règlement-taxe litigieux ne visait pas principalement à procurer des recettes à la ville, mais bien à mettre fin à des troubles à l'ordre public, à des comportements illicites ou à des infractions.

20. En toute hypothèse, le simple fait qu'une taxe poursuive un objectif non fiscal ne suffit pas à lui ôter sa nature fiscale⁹⁴. Des déclarations des édiles communaux dans la presse en ce sens ne paraissent pas suffire⁹⁵. La circonstance qu'un seul redevable soit visé par le règlement-taxe n'est pas incompatible avec le fait que celui-ci poursuit bien un objectif fiscal⁹⁶. On pourrait s'interroger sur l'existence d'un objectif principalement non fiscal dans l'hypothèse où le préambule ou la motivation du règlement-taxe en cause insisterait particulièrement sur ledit objectif⁹⁷. Cela ne nous paraît toutefois pas décisif. Contrairement à certains auteurs, nous ne pensons pas qu'une taxe qui serait par exemple uniquement dirigée vers les distributeurs automatiques de boissons alcoolisées dans le but d'empêcher que les jeunes en consomment, ou une taxe sur les distributeurs de cigarettes, présenterait *en soi* un objectif non fiscal principal⁹⁸. Dans un arrêt de 2012, la cour d'appel de Liège, amenée à se prononcer sur la légalité d'une taxe due en l'absence d'emplacement de parcage en cas de constructions d'habitations nouvelles, a considéré que les requérantes n'avaient pas démontré que la ville de Namur, partie adverse, poursuivrait un objectif purement urbanistique ou aurait instauré une sanction urbanistique⁹⁹. Dans un arrêt de 2016, la cour d'appel de Gand a considéré que la simple référence à la situation financière de la commune dans le préambule du règlement-taxe suffisait à démontrer que l'objectif principal de celui-ci est d'ordre financier¹⁰⁰. Ici encore, les juridictions ne peuvent exercer qu'un contrôle marginal, le principe restant celui de l'autonomie fiscale des collectivités locales.

Dans un arrêt du Conseil d'Etat du 19 juillet 2011, la requérante soutenait que l'objectif poursuivi par le règlement-taxe n'était pas de procurer des ressources financières à la commune de manière générale, mais avait pour objet une autre finalité, à savoir le financement des activités d'une association sans but lucratif déterminée. Le Conseil d'Etat a rejeté cette argumentation, notamment en observant que les pièces produites par la requérante à l'appui de ses allégations n'émanaient pas de la partie adverse, la ville de Genk, mais d'une association qui se serait prétendue directement bénéficiaire de la taxe¹⁰¹.

Plus généralement, un pouvoir local n'est pas tenu de démontrer qu'il a besoin de nouvelles ressources financières pour justifier d'un objectif fiscal¹⁰² – bien que, non sans témérité, certaines

⁹⁴ C.E., 11 juin 2009, n° 194.077, *NV Stevan* ; C.E., 31 mars 2011, n° 212.339, *NV Elia Asset*.

⁹⁵ C.E., 7 décembre 1993, n° 45.171, *BVBA Soleil*, sur avis contraire de l'auditeur J. Lust. En l'espèce, l'auditeur avait estimé qu'« à la lumière des déclarations à la presse du bourgmestre et en l'absence de toute autre explication fournie par la commune, le moyen selon lequel la commune avait commis un détournement de pouvoir en usant de son pouvoir fiscal non pas pour se procurer les moyens de financer les services fournis par l'administration communale, mais exclusivement pour dissuader les peep-shows de s'installer sur le territoire de la commune, était sérieux ». Le Conseil d'Etat ne l'a pas suivi.

⁹⁶ C.E., 25 juin 2009, n° 194.645, *NV Rendac*.

⁹⁷ En ce sens, voy. L. DE MEYERE, « Moderne technologieën als belastbaar voorwerp van een lokale belasting », *L.R.B.*, 2016/2, p. 16 ; M. DE JONCKHEERE, « Gemeentebelastingen met een hoofdzakelijk niet-fiscaal doel », *T.F.R.*, 2014, pp. 264-269 ; M. DE JONCKHEERE, « De gemeentelijke en provinciale belastingsbevoegdheid », in M. DE JONCKHEERE (ed.), *Handboek lokale en regionale belastingen*, Bruges, die Keure, 2015, p. 18.

⁹⁸ Comp. M. DE JONCKHEERE, « Gemeentebelastingen met een hoofdzakelijk niet-fiscaal doel », *T.F.R.*, 2014, p. 268.

⁹⁹ Liège, 17 octobre 2012, 2011/RG/350, *R.F.R.L.*, 2013/2, p. 150.

¹⁰⁰ Gand (5^e ch.), 6 décembre 2016, 2015/AR/2692, *L.R.B.*, 2016, p. 149. Voy. aussi C.E., 23 décembre 2002, n° 114.119, *Espace P*.

¹⁰¹ C.E., 19 juillet 2011, n° 214.693, *Reners*.

¹⁰² C.E., 22 novembre 2016, n° 236.487, *ASBL Fédération belge des Exportateurs de Véhicules Neufs et d'Occasion*, où le Conseil d'Etat juge qu'il ne peut pas être raisonnablement exigé que tout règlement-taxe soit étayé d'un exposé de la situation financière de la commune concernée. Voy. aussi, dans le même sens, Civ. Flandre occidentale (div. Bruges) (civ.) (4^e ch.), 5 décembre 2016, n°15.1301/A, *L.R.B.*, 2017/1, p. 42.

juridictions se soient déjà, par le passé, aventurées à exercer un tel contrôle¹⁰³. Comme l'écrit Marc Bourgeois, « [l]orsqu'un niveau de pouvoir détermine l'étendue de ses besoins financiers, c'est une assemblée démocratiquement élue qui se prononce et la décision prise revêt un caractère essentiellement politique. Si l'autorité de tutelle peut certes mettre en cause l'opportunité de certains choix, le juge s'abstiendra, quant à lui, en principe, d'investir ce terrain. Le contribuable peut difficilement invoquer le fait que sa commune n'a pas besoin d'argent. Son seul salut réside dans le fait de tenter de démontrer qu'une taxe, dont on prétend qu'elle vise à répondre à un besoin de financement, se justifie en réalité par une ou plusieurs considérations d'un autre type »¹⁰⁴.

21. À côté de ces hypothèses claires-obscures, il convient de réserver celle où l'autorité locale désigne en tant que fait générateur de l'impôt qu'elle crée, un fait ou une situation érigé en infraction par une autre autorité publique dans l'exercice de ses compétences, et susceptible, à ce titre, d'être sanctionné, pénalement ou administrativement¹⁰⁵.

Dans un arrêt *Halleux* de 1993, le Conseil d'Etat a censuré un règlement de la ville de Liège établissant une taxe sur la surveillance spéciale de l'arrêt et du stationnement du véhicule. Considérant que seuls les conducteurs d'un véhicule en infraction étaient redevables de la taxe en cause, le Conseil d'Etat a estimé que la mesure ressortissait en réalité à la police de la circulation routière et que, dans la mesure où les municipalités ne sont pas compétentes pour régler cette matière en tant qu'elle s'applique à des situations permanentes ou périodiques, le règlement-taxe devait être annulé¹⁰⁶. Il est intéressant de relever que l'auditeur était d'un avis différent. Selon lui, « [l]'impôt est un prélèvement, c'est-à-dire un paiement imposé par décision unilatérale de l'autorité publique, qui permet à celle-ci de se procurer les moyens nécessaires à la couverture de ses dépenses. Une amende ne peut être qualifiée d'impôt : son produit constitue certes une recette du budget de l'autorité, mais « c'est une recette accidentelle et non une recette intentionnelle. On s'en passerait volontiers. Le but de l'amende est de punir et non d'« encaisser ». En l'espèce, la taxe litigieuse tend à permettre à la ville de Liège de répercuter les charges qu'elle supporte dans sa mission de surveillance du respect de règles en matière d'arrêt et de stationnement des véhicules. Ceci ressort nettement de l'intitulé et du préambule du règlement attaqué. Le mémoire en réponse corrobore cette idée. Il n'apparaît ainsi pas que la taxe aurait été conçue comme une mesure à caractère punitif »¹⁰⁷.

¹⁰³ Liège, 2 mai 1990, F.J.F., n° 90/140, où la cour d'appel de Liège affirme ce qui suit : « Attendu qu'en l'espèce la création de la taxe contestée est justifiée (...), par deux impératifs : a) la situation financière de la ville ; b) l'atteinte à un environnement harmonieux que représente l'implantation de parkings payants à ciel ouvert (...). Attendu que le premier de ces motifs est commun à toutes les impositions, quelles qu'elles soient ; que serait sans fondement légal la création d'un impôt ou d'une taxe qui serait établi dans le seul but de constituer un patrimoine mobilier ou immobilier sans utilité pour le bien commun ».

¹⁰⁴ M. BOURGEOIS, *La notion juridique d'impôt - Etude positive et prospective du droit belge à la lumière du droit européen, du droit international conventionnel et du droit comparé*, thèse, Université de Liège, pp. 769-770, note 2886.

¹⁰⁵ 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.*, 2016/1-2, p. 63. Sur cette hypothèse, voy. R. DEMEUSE, « Les règlements-taxes communaux : outils de lutte contre les comportements prohibés ? », *R.F.R.L.*, 2017/4, pp. 307-311.

¹⁰⁶ C.E., 18 novembre 1993, n° 44.939, *Halleux*, *Rev. dr. comm.*, 1994/2, p. 128, avec extrait du rapport de l'auditeur B. Jadot.

¹⁰⁷ Voy. Civ. Liège, 5 novembre 2002, *F.J.F.*, 2004, p. 97, où le tribunal de première instance de Liège censure le règlement-taxe adopté par la ville de Liège à la suite de l'annulation du règlement précédent par le Conseil d'Etat dans l'arrêt *Halleux* du 18 novembre 1993, précité, au motif que, sur le fond, s'il y a lieu à dépannage, c'est parce qu'il y a eu une infraction constatée. Selon le tribunal, le fait générateur de la taxe ne peut être en réalité qu'une infraction au Code de la route.

Moins d'une année plus tard, la Cour de cassation a été amenée à se prononcer sur une question tout à fait analogue, à propos d'un règlement-taxe de la ville de Namur établissant une taxe indirecte sur l'enlèvement et l'entreposage des véhicules immatriculés ou non, en stationnement irrégulier sur la voie publique en vertu d'une disposition légale ou réglementaire. La Cour s'est exprimée comme suit :

« Attendu que ce règlement établit une taxe dont le fait générateur est une situation matérielle, l'enlèvement ou l'entreposage d'un véhicule en stationnement irrégulier, indépendamment de toute poursuite pénale et de toute condamnation de l'intéressé du chef de stationnement illicite ; Qu'en considérant que le fait générateur de la taxe est l'existence d'une infraction qui ne pourrait être établie que par une décision judiciaire, la décision de la députation permanente viole l'article premier du règlement communal du 20 avril 1988 ; Que le moyen, en cette branche, est fondé »¹⁰⁸.

Certes, la Cour de cassation n'était pas directement saisie de la question de savoir si une commune pouvait, ou non, ériger une situation infractionnelle en fait générateur d'une taxe. Il est néanmoins permis de considérer que la Cour a implicitement validé la possibilité pour la commune d'instaurer une taxe visant des situations infractionnelles, dans la mesure toutefois où ce n'est pas l'infraction elle-même qui est, formellement, le fait générateur¹⁰⁹.

22. Le Conseil d'Etat, à son tour, a abordé la problématique dans plusieurs arrêts récents.

Dans l'arrêt n° 219.721 du 12 juin 2012, *ASBL Syndicat national des propriétaires et copropriétaires*, 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, est déjà appréhendée, d'une manière détaillée et complète par le Code bruxellois de l'aménagement du territoire, qui prévoit notamment des dispositifs de sanction¹¹⁰. En l'espèce, le règlement-taxe prévoyait que l'augmentation du nombre de logements devait être constatée par un procès-verbal d'infraction urbanistique, comme l'a souligné le Conseil d'Etat. Selon ce dernier, *« il n'est pas permis aux communes de réglementer une matière qui est entièrement organisée par une norme supérieure, qui a mis en place un régime normatif suffisamment complet et précis pour mettre fin au pouvoir autonome des communes »*. Il ne s'agissait en réalité pas d'une taxe, mais d'une forme d'amende administrative que la commune de Schaerbeek avait mise en place¹¹¹.

¹⁰⁸ Cass., 19 mai 1994, F.93.0103.F, *Pas.*, I, p. 491.

¹⁰⁹ En ce sens, M. BOURGEOIS, *La notion juridique d'impôt – Etude positive et prospective du droit belge à la lumière du droit européen, du droit international conventionnel et du droit comparé*, thèse, Université de Liège, 2007, p. 164. Voy. également Liège, 4 novembre 2009, *F.J.F.*, 2010/9, p. 1058, où la cour d'appel considère que le fait générateur de la taxe sur le dépannage de véhicules par mesure de police n'est pas le fait de commettre une telle infraction mais le dépannage d'un véhicule par mesure de police.

¹¹⁰ Voy. A. RÖMER, « Le pouvoir des communes en matière fiscale : où s'arrête l'intérêt communal », note sous C.E., 12 juin 2012, n° 219.721, *R.F.R.L.*, 2013/2.

¹¹¹ Voy. également, dans le même sens, Civ. Bruxelles, 20 avril 2012, *R.F.R.L.*, 2013/2, p. 141, *F.J.F.*, 2013/1, p. 100, où le juge estime qu'en prévoyant un taux majoré pour les taxes sur les surfaces de bureaux lorsque ceux-ci n'ont pas été autorisés par un permis d'urbanisme, le règlement-taxe s'apparente à une sanction pour une infraction d'urbanisme, et empiète sur la compétence régionale en matière de sanctions pour les infractions urbanistiques. Dans le sens contraire,

Quelques années plus tard, dans un arrêt n° 236.487 du 22 novembre 2016, ASBL Fédération belges des exportateurs de véhicules neufs et d'occasion, le Conseil d'Etat a réaffirmé sa jurisprudence :

« Considérant, sur la troisième branche, que la requérante a un intérêt légitime à ce que ses membres ne soient pas astreints à payer des taxes illégales s'il leur arrive de commettre des infractions; que les communes disposent d'une très large autonomie fiscale, et qu'il leur appartient de déterminer les bases et l'assiette des impositions dont elles apprécient la nécessité; qu'aucune disposition constitutionnelle ou législative ne requiert l'existence d'un lien particulier entre la taxe communale et les compétences matérielles des communes; que, toutefois, une taxe ou un tarif de taxation qui s'applique spécifiquement en raison de l'existence d'une infraction revêt par nature un rapport étroit avec la législation qui établit cette infraction, c'est-à-dire qui en détermine les éléments constitutifs, l'assortit d'une sanction, et précise éventuellement les modalités selon lesquelles elle peut être constatée; qu'en effet, le fait générateur de la taxe ou du tarif de taxation s'identifie alors avec l'infraction au sens de cette législation; que les compétences des communes pour établir des sanctions pénales ou administratives sont déterminées par la loi; qu'elles 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 de cette activité » (nous soulignons).

Dans son analyse du règlement-taxe, le Conseil d'Etat apporte un élément d'explication :

« Considérant que l'article 4, alinéa 1er, 2e tiret et alinéa 2, du règlement attaqué porte de 12 à 23 € par m² le taux de la taxe pour les entreprises «ne se conformant pas à toutes les réglementations en vigueur en matière d'urbanisme et d'environnement»; que, ce faisant, la disposition majore le taux de taxation non pas en raison de comportements identifiés comme tels, mais en raison de tout manquement à une réglementation urbanistique ou environnementale; que, même si le taux prévu ne revêt pas un caractère prohibitif, pareille majoration constitue une sanction qui s'ajoute à celles que prévoit chacune des réglementations visées, établie par l'autorité compétente à cet effet; qu'en choisissant de frapper ainsi d'un tarif majoré des situations infractionnelles comme telles, la commune a excédé les limites de ses compétences fiscales; qu'en cette branche, le moyen est fondé »¹¹² (nous soulignons).

Peut-on déduire de cet arrêt que les pouvoirs locaux sont autorisés à ériger une situation infractionnelle en fait générateur d'un impôt, non pas en taxant l'infraction elle-même, mais le comportement, identifié comme tel, qui donne lieu à l'infraction – indépendamment de toute poursuite ou de toute condamnation – et ce, dans la mesure où le pouvoir local le jugerait nuisible ou qu'il entraînerait des dépenses dans son chef ?

Il semble que oui. Nous sommes d'avis que la jurisprudence récente du Conseil d'Etat constitue un

voy. Civ. Bruxelles, 11 juin 1999, *F.J.F.*, 2000, p. 393, où le juge admet une taxe sur les surfaces de bureaux aménagées sans autorisation au motif que la commune serait fondée, dans le cadre de son autonomie fiscale, à poursuivre des objectifs tels que l'enrayement des installations sauvages de bureaux et la diminution des espaces réservés au logement, entraînant un manque à gagner en termes notamment de recettes liées à la taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques.

¹¹² Voy. également, dans le même sens, C.E., 24 décembre 2013, n° 225.950, *SA Mear et crts* ; et *a contrario* : C.E., 13 décembre 2012, n° 221.752, *ville de Mouscron*.

infléchissement par rapport à l'arrêt *Halleux* évoqué ci-avant, et qu'elle doit être interprétée comme « une interdiction de taxer spécifiquement une infraction en tant que telle, en raison de son seul caractère illégal »¹¹³. Rien n'empêche un pouvoir local de taxer une situation ou un comportement qui contreviendrait à une norme supérieure¹¹⁴, pourvu que la taxe ne revête pas le caractère d'une sanction¹¹⁵ : une taxe qui frapperait uniquement les faits érigés en infraction – en ce qu'ils constituent précisément des infractions – s'exposerait au risque d'être considérée comme une sanction déguisée et, à ce titre, d'être censurée par le Conseil d'Etat ou les juridictions judiciaires. Il est permis de penser que si la commune taxe une situation donnée, sans faire référence à son caractère infractionnel ou non, elle reste dans les limites de sa compétence fiscale¹¹⁶.

Certes, dans deux arrêts récents, le Conseil d'Etat a jugé 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 »¹¹⁷.

L'arrêt, interprété comme interdisant les taxes dont le fait générateur serait une infraction, semble s'inscrire dans la continuité de la jurisprudence précédemment citée¹¹⁸.

On signalera également que, dans un arrêt *Meulders* de 2007, le Conseil d'Etat a jugé que rien n'empêche une commune de taxer un comportement ou un acte qu'un contribuable poserait en violation d'une disposition légale – « même si une telle imposition fournirait un indice de légalité à la matière imposable »¹¹⁹. En l'espèce, il s'agissait d'un règlement-taxe sur les maisons de rendez-vous, et le Conseil d'Etat a précisé pour le surplus qu'il ne s'agissait pas d'une taxe sur la prostitution. La cour d'appel d'Anvers s'est référée à cette jurisprudence dans un arrêt de 2016¹²⁰.

Du reste, il ressort de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle que seul le législateur fédéral est compétent pour limiter l'autonomie fiscale des communes et des provinces, à l'exclusion des Communautés et des Régions¹²¹. Sauf recours aux pouvoirs implicites, conformément à l'article 10 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, les Communautés et Régions ne sont pas autorisées à limiter cette autonomie fiscale locale, ni directement ni indirectement (en délimitant par exemple la notion d'intérêt communal ou provincial, ou en instaurant elles-mêmes un impôt dans une matière donnée)¹²². Il serait difficile de concevoir qu'en instaurant une sanction (pénale ou administrative – avec à la clé, par exemple, une amende dont le montant serait très peu

¹¹³ R. DEMEUSE, « Les règlements-taxes communaux : outils de lutte contre les comportements prohibés ? », *R.F.R.L.*, 2017/4, p. 307.

¹¹⁴ On rappellera à cet égard le principe suivant lequel le caractère illégal d'un acte n'est pas pertinent en matière fiscale, qui justifie notamment que des revenus provenant d'activités illicites soient bien assujettis à l'impôt (voy. F. VANISTENDAEL, « Les principes généraux de droit en droit fiscal », *R.G.F.*, 1991/4, pp. 129-130).

¹¹⁵ TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal 2016-2017*, Malines, Kluwer, 2016, p. 1907.

¹¹⁶ Civ. Liège, 23 novembre 2011, *F.J.F.*, 2013, p. 146 ; Civ. Anvers, 21 janvier 2015, *L.R.B.*, 2015/1, p. 52.

¹¹⁷ C.E., 13 octobre 2016, n° 236.108, *SA Green Wind*. Voy. aussi C.E., 30 octobre 2014, n° 228.985, *SA Green Wind*. Voy. la circulaire de la ministre wallonne des Pouvoirs locaux, du Logement et des Infrastructures sportives du 24 août 2017 relative à l'élaboration des budgets des communes de la Région wallonne à l'exception des communes de la Communauté germanophone pour l'année 2018 (*Moniteur belge*, 12 octobre 2017) qui fait référence à cette jurisprudence.

¹¹⁸ En ce sens également, voy. R. DEMEUSE, « Les règlements-taxes communaux : outils de lutte contre les comportements prohibés ? », *R.F.R.L.*, 2017/4, p. 307.

¹¹⁹ C.E., 19 avril 2007, n° 170.186, *Meulders*.

¹²⁰ Anvers, 25 octobre 2016, n° 2015/AR/16, *F.J.F.*, 2017, p. 142, *L.R.B.*, 2016, p. 144.

¹²¹ Voy. *supra*.

¹²² Voy. *supra*.

élevé), les entités fédérées pourraient indirectement limiter l'autonomie fiscale des communes et des provinces.

À cet égard, notons que la jurisprudence de la Cour constitutionnelle est fixée en ce sens que le principe *non bis in idem* ne fait pas obstacle au cumul d'une taxe communale et d'une sanction (administrative) régionale¹²³. En l'occurrence, le législateur bruxellois avait créé une sanction administrative frappant les propriétaires ou autres titulaires de droit réel de logements inoccupés. L'ordonnance mettait les communes devant une alternative : soit elles conservaient leur règlement-taxe en la matière, qui coexisterait avec la nouvelle sanction régionale, soit elles l'abrogeaient. Le législateur régional n'étant pas compétent pour limiter l'autonomie fiscale des communes, il avait mis en place des incitants financiers. Selon la Cour, il ne peut y avoir de violation du principe *non bis in idem* en cas de cumul d'une taxe communale et d'une sanction régionale, « *les règlements-taxes communaux ne [constituent] en aucun façon des peines mais [étant] de nature purement fiscale* »¹²⁴. En l'espèce, les règlements-taxes préexistaient à la réglementation régionale ; ils ne s'appliquaient en outre pas sur le constat d'une infraction à la législation régionale.

Ceci étant dit, il est vrai que la théorie ne se prête pas toujours à une mise en œuvre claire et nette. Nombreuses sont les hypothèses dans lesquelles on pourra s'interroger sur le fait générateur d'une taxe déterminée, et la question de savoir s'il y a identité entre infraction et fait générateur de la taxe. Nous nous permettons de renvoyer sur ce point à la contribution précitée de Rodrigue Demeuse¹²⁵.

C. L'interdiction d'instaurer une taxe qui prive de tout effet utile les mesures arrêtées aux niveaux de pouvoir supérieurs

23. Comme énoncé ci-avant, leur autonomie fiscale permet en principe aux communes et provinces de percevoir des taxes portant sur des activités qui sont encouragées par un niveau de pouvoir supérieur, ou de poursuivre des objectifs qui sont contraires à ceux promus par un niveau de pouvoir supérieur. Une limite toutefois a été soulignée par le Conseil d'Etat à propos d'un règlement-taxe communal sur les mâts d'éoliennes destinés à la production industrielle d'électricité : les taxes en question ne doivent pas être d'un montant tel qu'elles ont pour résultat de priver de tout effet les mesures d'encouragement relatives à la production d'électricité au moyen de sources renouvelables, arrêtées aux niveaux européen et régional wallon¹²⁶.

¹²³ C. const., arrêt n° 91/2010 du 29 juillet 2010. Voy. B. RUSLANOVA NIKOLOVA et O. EVRARD, « Sanction administrative en cas de logement inoccupé – Commentaire sous arrêt (C.C., 29 juillet 2010, n° 91/2010) », *Rev. dr. comm.*, 2011, pp. 23-29. Voy. aussi C.E., 22 mars 2016, n° 234.234, *SA Immo Colline*.

¹²⁴ C. const., arrêt n° 91/2010 du 29 juillet 2010, B.4.5.

¹²⁵ R. DEMEUSE, « Les règlements-taxes communaux : outils de lutte contre les comportements prohibés ? », *R.F.R.L.*, 2017/4.

¹²⁶ C.E., 30 octobre 2014, n° 228.985, *SA Green Wind* ; C.E., 13 octobre 2016, n° 236.108, *SA Green Wind*. Il est intéressant de souligner que, dans les deux affaires, la requérante, en introduction de son premier moyen, arguait d'une contrariété entre l'objectif (secondaire) du règlement-taxe (le besoin d'obtenir une compensation pour les nuisances environnementales et paysagères) et le fait qu'elle avait obtenu les permis uniques nécessaires à l'érection des mâts éoliens, procédure à laquelle tant la ville de Chimay que la Région wallonne, parties adverses, avaient participé, et ce, dans le respect de la réglementation applicable, qui prévoit un certain nombre d'exigences relatives au confort visuel. Le Conseil d'Etat y a lapidairement répondu comme suit : « *Considérant (...) que les passages du préambule critiqués par cette branche du moyen se présentent comme étant relatifs à un « objectif secondaire » ; qu'ils apparaissent effectivement*

Cela signifie-t-il qu'une telle taxe ne peut être prohibitive en raison de son montant ? Pas nécessairement nous semble-t-il. Cette taxe pourrait être d'un montant qui aboutit à « confisquer » totalement les subventions accordées par un niveau de pouvoir supérieur sans pour autant avoir un effet prohibitif – qui plus est au sens très restreint retenu par la jurisprudence – sur l'activité taxée. Par ailleurs, il ne s'agit pas non plus d'une taxe ayant un caractère punitif, l'activité taxée n'étant pas frappée car elle serait néfaste, à l'inverse. On peut se demander plutôt si cet arrêt n'identifie pas une hypothèse distincte.

Cette hypothèse est celle d'un pouvoir taxateur local qui taxe une activité subventionnée par les autorités supérieures, de telle sorte qu'il confisque l'entièreté des subventions reçues pour en faire des recettes fiscales. Du point de vue des flux financiers, l'opération est étonnante : elle se déroule comme si l'autorité supérieure subventionnante allouait une dotation au pouvoir local par le simple intermédiaire de l'opérateur économique bénéficiaire de la subvention. Du point de vue politique et juridique, existe toutefois une objection fondamentale : la subvention n'est pas affectée à l'activité pour laquelle elle est légalement délivrée, mais elle est vraiment détournée par un pouvoir taxateur parasite. Il nous semble qu'une telle taxe serait contraire aux règles supérieures que le pouvoir local doit respecter en sa qualité d'autorité subordonnée¹²⁷, en particulier les normes établissant la subvention.

24. À côté de l'hypothèse par laquelle un pouvoir local « confisquerait » entièrement une subvention octroyée par une autorité supérieure, se pose la question de l'admissibilité des taxes qui porteraient sur une activité subventionnée, sans être totalement « confiscatoires ». La jurisprudence du Conseil d'Etat pourrait engendrer la mise en place d'un test classique de proportionnalité dont les termes seraient les suivants : le pouvoir local exerce-t-il ou non son autonomie fiscale d'une manière qui rend impossible ou exagérément difficile l'exercice de ses propres compétences par une autre entité (par exemple en neutralisant les mesures d'encouragement décidées par celle-ci) – pour reprendre l'expression consacrée par la Cour constitutionnelle dans sa jurisprudence relative au principe de loyauté fédérale¹²⁸ ?

Dans plusieurs arrêts antérieurs, le Conseil d'Etat s'était ainsi interrogé concernant la question de savoir si la taxe attaquée, qui ne semblait pas frontalement contraire à des règles de droit supérieures, causait non seulement un préjudice aux contribuables qui y étaient soumis, mais également un inconvénient disproportionné aux autorités supérieures et à la politique qu'elles mènent en la matière¹²⁹.

Dans ce contexte, la jurisprudence de la Cour constitutionnelle pourrait être une source d'inspiration – en gardant à l'esprit bien entendu qu'à la différence de l'autorité fédérale et des entités fédérées, les pouvoirs locaux sont des collectivités subordonnées. De longue date, la Cour constitutionnelle affirme qu'une entité fédérée ne peut pas exercer ses compétences matérielles d'une manière qui rend impossible ou exagérément difficile l'exercice de ses propres compétences

comme surabondants ; que leur éventuelle inadéquation ne pourrait entraîner l'annulation de l'acte attaqué ; que le moyen n'explicite pas en quoi la poursuite de cet objectif secondaire induirait une violation des « textes normatifs visant à promouvoir l'énergie renouvelable » sur la violation desquels le moyen repose ; qu'en cette branche, le moyen n'est pas fondé ». Voy. aussi Civ. Luxembourg (div. Arlon) (12° ch. fisc.), 10 février 2015, 12/811/A, R.F.R.L., 2016/1, p. 97.

¹²⁷ Voy. *supra*, n° 3.

¹²⁸ Voy. not. C. const., arrêt n° 95/2010 du 29 juillet 2010, B.42.1 ; C. const., arrêt n° 98/2015 du 25 juin 2015, B.30.3.

¹²⁹ Voy. not. C.E., 31 mars 2011, n° 212.339, *NV Elia Asset* ; C.E., 16 juin 2015, n° 231.590, *NV Elia Asset*.

par une autre entité. En matière fiscale, on sait que la dissociation entre compétences matérielles et compétences fiscales a pour effet qu'une Région, par exemple, peut instaurer un impôt dans une matière pour laquelle elle n'est *a priori* pas compétente¹³⁰. Ici encore, la Cour constitutionnelle vérifie que, dans le cadre de cet exercice, la taxe fédérée ne rend pas impossible ou exagérément difficile l'exercice de ses compétences par l'autorité fédérale ou une autre entité fédérée¹³¹. En ce domaine, le principe de proportionnalité est le mètre-étalon. La Cour constitutionnelle l'a bien exprimé dans l'arrêt n° 83/2013155 du 13 juin 2013 :

« Lors de l'adoption d'une mesure fiscale, le législateur peut également viser à encourager ou au contraire à décourager certains comportements », en précisant que « la circonstance que, ce faisant, il contribuerait à la réalisation d'un objectif relevant de la compétence d'un autre législateur ne saurait avoir pour conséquence que la mesure fiscale concernée serait contraire aux règles répartitrices de compétences entre l'autorité fédérale, les communautés et les régions. Il en irait autrement si le législateur fédéral, par l'adoption de la disposition fiscale concernée, rendait impossible ou exagérément difficile l'exercice, par les autres législateurs, des compétences qui leur reviennent »¹³².

V. EN GUISE DE CONCLUSION

25. Les pouvoirs locaux en Belgique jouissent d'une grande liberté dans l'établissement de leurs taxes. Celles-ci ne doivent pas présenter de lien particulier avec les compétences matérielles des pouvoirs locaux – ce qui est somme toute logique, compte tenu de l'indétermination de principe des compétences matérielles en question.

Cette autonomie des pouvoirs locaux n'est cependant pas sans limites. L'une de ces limites tient aux motifs pour lesquels une taxe peut être instaurée : celle-ci doit principalement poursuivre un objectif financier. La jurisprudence est aujourd'hui fixée en ce sens que cette exigence ne fait pas obstacle à ce que, ce faisant, les pouvoirs locaux frappent certains comportements ou situations qu'ils jugent plus nuisibles que d'autres. C'est l'avènement de la fiscalité dissuasive ou incitative, que l'on retrouve dans de nombreuses matières (environnement, bonnes mœurs, logement, etc.). Une limite toutefois demeure : l'objectif de dissuasion ou d'incitation doit rester secondaire.

En pratique, la question de savoir si un pouvoir local a outrepassé ses prérogatives en instaurant une taxe à but principalement non budgétaire peut cependant donner lieu à des difficultés. L'analyse de la jurisprudence récente (et moins récente) du Conseil d'Etat et des cours et tribunaux nous enseigne que les taxes non admissibles peuvent être classées en trois catégories.

La première de ces catégories correspond à la figure des taxes prohibitives, c'est-à-dire des taxes dont le montant est tel qu'il rend impossible ou, à tout le moins, exagérément difficile l'activité taxée. Rares sont les cas dans lesquels un juge estime être en présence d'une telle taxe.

¹³⁰ Voy. *supra*.

¹³¹ C. const., arrêt n° 68/2008 du 17 avril 2008, B.6. ; C.A., arrêt n° 31/92 du 23 avril 1992, 5.B.2 ; C.A., arrêt n° 18/97 du 25 mars 1997, B.6.3. Voy. aussi C.A., 13 janvier 1994, n° 9/94, B.14.4. C.A., 2 février 1995, n° 4/95, 6/95, 7/95, 8/95, 9/95 et 10/95 (en matière d'écotaxes).

¹³² B.3.3.

La deuxième s'avère plus épineuse. Elle porte sur les taxes qui, sans être prohibitives à proprement parler, présentent un caractère (principalement) punitif : ce sont les taxes-sanctions. Dans la plupart des cas, les juridictions admettent les taxes poursuivant un double objectif (budgétaire et non-budgétaire), pourvu que l'objectif non-budgétaire ne prédomine pas manifestement, ce qui constituerait sans doute un cas d'école. Un traitement particulier doit toutefois être réservé aux taxes qui ont trait à un comportement ou à une situation interdit, qui fait l'objet d'une sanction, pénale ou administrative, de la part d'une autre autorité, voire de la même. Exception faite de l'hypothèse où un pouvoir local érige une infraction, en tant que telle, en fait générateur de l'impôt – ce que les juridictions s'accordent à considérer comme interdit –, les taxes qui coïncident seulement avec l'existence d'une infraction paraissent admissibles. À cet égard, il convient de recommander aux conseils provinciaux et communaux la plus grande prudence dans la rédaction des règlements-taxes, de manière à ce que toute ambiguïté soit écartée.

Signalons enfin une troisième catégorie, issue d'une jurisprudence récente du Conseil d'Etat, et qui pourrait traduire l'obligation pour les pouvoirs locaux d'exercer leur prérogative fiscale dans le respect du principe de proportionnalité et des compétences des autres autorités. On verra dans les prochaines années si cette catégorie est appelée à connaître des développements particuliers.

Quoi qu'il en soit, un principe cardinal continue, envers et contre tout, à guider le juge : celui de l'autonomie locale, consacrée par la Constitution. La compétence des pouvoirs locaux d'établir des impôts sur les objets de leur choix souverain est la règle, la limitation de leurs pouvoirs l'exception. Et l'exception, interprétée de manière restrictive par le juge, se réduit fondamentalement au respect des règles de rang supérieur. Rien d'étonnant pour une collectivité subordonnée.