# LA FISCALITÉ LOCALE

Introduction. Quelques chiffres sur les besoins de financement des communes.

1° Le Conseil supérieur des finances, dans son dernier rapport relatif aux besoins de financement des pouvoirs publics ¹, exposait que les recettes totales des collectivités locales s'élevaient en moyenne à 6,2 % du P.I.B. depuis 1998. Il s'agit donc d'une part considérable de ce que les pouvoirs publics prélèvent sur l'économie. Dans ce montant, la plus grande part provenait de transferts d'autres administrations publiques, mais elle était suivie par les recettes et fiscales et parafiscales des collectivités locales, qui représentaient en moyenne sur cette période 2 % du P.I..B., puis par les autres recettes.

Les recettes fiscales et parafiscales des collectivités locales sont constituées à 80 % des additionnels au précompte mobilier et à l'impôt des personnes physiques, mais également à 18,6 % d'impôts créés et perçus directement par les communes, c'est-à-dire en pratique 1,2 milliards x en 2004 x.

Ces recettes ont crû, sur la même période, de 3 % par an en moyenne en termes réels, c'est-à-dire nettement plus vite que l'ensemble de l'économie. En particulier, les transferts des autres administrations publiques ont augmenté de 4,1 % en moyenne et les recettes fiscales et parafiscales de 3,3 % en moyenne, tandis que les autres recettes restaient stables. Autrement dit, cette part fiscale représente un montant non seulement important, mais encore en augmentation très nette dans l'activité nationale.

Naturellement, ces recettes correspondent à peu près aux dépenses des collectivités locales. Les dépenses primaires des collectivités locales représentaient sur la période envisagée une moyenne de 5,9 % du P.I.B., elle-même en augmentation moyenne de 3 % par an, Le solde primaire de 0,3 % du P.I.B. était affecté aux charges d'intérêt des collectivités locales.

Les collectivités locales ont en effet une dette importante. Cette dette est certes limitée par rapport à la part que les collectivités locales supportent dans l'investissement public : les collectivités locales ont en effet contracté une dette qui représente à peu près 5,4 % du P.I.B. tout en assumant 49 % de la formation brute de

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> Conseil supérieur des finances, *Rapport annuel 2004*, section « Besoins de financement des pouvoirs publics », juillet 2004, p. 177 et suivantes.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> F. LANNOY, « Situation financière des communes en 2003 et perspectives en 2004 », *site internet de l'Union des Villes et Communes de Wallonie asbl*, septembre 2004.

capital pour l'ensemble des administrations publiques. Le Conseil supérieur des finances regrettait cependant que les collectivités locales n'aient pas tiré profit de leur bonne santé financière de ces dernières années, et en particulier de la baisse des taux d'intérêt, pour réduire leur dette, et craignait l'impact d'une remontée éventuelle des taux.

Par ailleurs, l'équilibre des dernières années ne doit pas dissimuler certaines évolutions déjà inquiétantes dans les statistiques.

La situation de 2003 constituait certes une nette amélioration par rapport à la situation difficile de 2002. Les dépenses primaires n'avaient augmenté que de 3,6 %, tandis que les recettes augmentaient de 6,3 %, grâce aux transferts (+ 7,4 % en termes réels) et aux recettes fiscales et parafiscales (+ 6,6 %). Ainsi qu'il a déjà été dit, les charges d'intérêt avaient baissé. Les additionnels communaux ont été relevés et les frais liés à leur perception par le pouvoir fédéral réduits. Les Fonds des communes ont été augmentés en Flandres et à Bruxelles en 2002 et 2003. Et les subsides ont augmenté en Wallonie dans le cadre de l'axe II du plan Tonus  $^3$ . Cependant, les perspectives à court terme sont plus préoccupantes.

Les dépenses, déjà depuis longtemps supérieures au taux de croissance tendanciel de l'économie, en raison de la propension à confier aux administrations locales de plus en plus de compétences (sécurité, accueil des réfugiés, environnement,...) sont appelées à augmenter encore. Déjà, en 2003, se faisaient fort sentir les coûts d'aménagement du domaine local dans le cadre de la réalisation du TGV. La réforme des polices également a coûté très cher aux communes (les transferts aux zones de police ont encore augmenté de 7 % en 2003 et en 2004). Les dépenses de pensions augmenteront sans doute. À cela s'ajoute que les dépenses existantes, constituées à 50 % de frais de personnel, peuvent difficilement être comprimée.

Mais les administrations locales doivent s'attendre en revanche à un plafonnement de leurs recettes. La réforme fiscale, qui prendra pleinement effet en 2006, a un effet sur les recettes fiscales des collectivités locales. La libéralisation de l'énergie surtout doit provoquer une nette détérioration des finances locales, sensible dès 2004 pour les communes flamandes. Le Conseil supérieur des finances doute que les mesures de compensation prévue à cet égard soient suffisantes.

Les comptes pour l'année 2004 laissent d'ailleurs maintenant apparaître cette dégradation ; et la Banque Dexia, dans son rapport 2005 sur les finances locales, prévoyait pudiquement que les futurs gestionnaire locaux devraient faire preuve de créativité <sup>4</sup>.

Dans ce contexte, nous pouvons nous attendre à une nette augmentation des taxes locales dans les années qui viennent. Déjà, les taxes locales se sont envolées de 8,8 % à Bruxelles cette année <sup>5</sup>. Cette évolution justifie un regain d'intérêt pour les

\_

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> F. LANNOY, op. cit.

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup> Institut des comptes nationaux, *Comptes des administrations publiques 2004*, Banque nationale de Belgique, p. 19; Dexia, « Rapport Finances locales », juin 2005, *site internet de Dexia Belgique*.

<sup>&</sup>lt;sup>5</sup> C. MARTENS, « Les finances bruxelloises : la tête sous l'eau », site internet de l'Association des Villes et Communes de la Région de Bruxelles-Capitale asbl, juin 2005.

taxes locales, afin de s'assurer de s'assurer à la fois de la lisibilité, de l'efficacité et de la justice de leur perception. Ce sont ces questions qu'il convient de garder à l'esprit dans l'étude du droit de la fiscalité locale.

Pour étudier cette matière, nous rappellerons d'abord les différentes étapes de la procédure fiscale (A). Celle-ci comprend deux phases bien distinctes. Dans un premier temps, une collectivité locale émet une série d'actes administratifs qui vont de l'adoption d'un règlement-taxe à l'envoi d'un avertissement-extrait du rôle à un contribuable (1°). Dans un second temps, le contribuable dispose d'une série de recours administratifs et judiciaires pour contester la décision d'imposition (2°). Nous examinerons ensuite quelques règles et principes généraux du droit belge et européen qui encadrent le droit de la fiscalité locale (B).

Les règles étudiées trouvent leur siège bien entendu dans la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales, mais également dans une série de textes de droit public plus généraux, en commençant par la constitution et la nouvelle loi communale, ainsi que dans les principes généraux du droit administratif.

## A. LA PROCÉDURE FISCALE.

# <u>1° Le règlement-taxe et la décision d'imposition.</u>

a. Le règlement-taxe.

2° La procédure d'adoption des lois fiscales est régie, pour les collectivités locales comme pour l'État fédéral et les collectivités fédérées, par la distinction entre les « impôts », visés à l'article 170 de la Constitution, et les « rétributions », visées à l'article 173 de la Constitution, et également désignées par le terme de « redevances ».

L'impôt est défini comme un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par les collectivités publiques sur les ressources des personnes, non à titre de contrepartie pour un service fourni spécialement à certaines personnes, mais pour être affecté à des services d'utilité général, et ce même lorsque le produit de la contribution reçoit une affectation particulière <sup>6</sup>.

 $<sup>^6</sup>$  Cass., 12 octobre 1954, J.T., 1955, p. 194 ; Doc. Parl. Sén., sess. 1995-1996, « Projet de loi portant des dispositions fiscales, financières et diverses. Avis du Conseil d'État », n° 208/2, p. 5.

La redevance, au contraire, est un prélèvement effectué en raison et en contrepartie d'un service déterminé rendu à son débiteur <sup>7</sup>. Autrement dit, c'est bien l'équivalence entre le service et la prestation, et non le caractère libre ou obligatoire du recours au service qui constitue le critère principal de la distinction.

3° Cette distinction fondamentale régit l'étendue de la compétence des collectivités locales.

L'article 173 prévoit que des redevances peuvent être créées par l'État, les collectivités fédérées ou les communes dans les cas prévus « par la loi ». Une collectivité locale ne peut donc adopter de règlement-redevance que dans une matière pour laquelle il existe un fondement légal. Par exemple, l'article 232 de la Nouvelle loi communale énonce que « le conseil arrête les conditions de location ou de fermage et de tous autres usages des produits et revenus des propriétés et droits de la commune » : cette disposition permet à la commune de prévoir l'existence d'une redevance pour la concession de biens relevant du domaine public communal.

La situation est nettement différente dans le cas des règlements-taxes. Le principe de l'autonomie fiscale des collectivités locales découle dans ce cas de l'article 41 de la Constitution, qui prévoit que « les intérêts exclusivement communaux ou provinciaux sont réglés par les conseils communaux ou provinciaux, d'après les principes établis par la Constitution », sans que l'article 170 de la Constitution ne prévoie la même condition de fondement légal que l'article 173. En principe, les collectivités locales sont donc compétentes pour créer des impôts comme elles l'entendent, en déterminer l'assiette, les montants, les conditions d'application et les exonérations <sup>8</sup>.

Ceci, dit, cette autonomie de principe en matière fiscale n'est pas sans limites. En premier lieu, elle est contenue dans les limites de l'autonomie locale réglée par l'article 41 de la Constitution. L'autonomie locale est définie par rapport à la notion limitée, mais non déterminée d'intérêt local : relève de cet intérêt l'acte ou le service dont la finalité est la satisfaction des besoins des habitants <sup>9</sup>. Le conseil détermine luimême ce qui relève de cet intérêt (dans les limites du territoire de la commune). Les collectivités locales peuvent donc régler tout objet que la constitution ou la loi n'ont pas expressément exclu de leur compétence, pourvu qu'elles respectent les lois, décrets, ordonnances et règlements adoptés par l'autorité fédérale ou fédérée compétente <sup>10</sup>.

Cette autonomie fiscale peut donc faire l'objet de restrictions, en particulier lorsque le législateur se réserve certaines impositions, ou lorsqu'il prohibe certaines taxes locales. On ne saurait toutefois construire un principe général de « non bis in

<sup>&</sup>lt;sup>7</sup> *R.P.D.B...*, v° « Taxes communales et provinciales », Bruxelles, Bruylant, T. XIV, 1953, p. 66, n° 13 ; Cass., 12 mars 1877, *Pas.*, I, p. 143 ; C.A., n° 64/95 du 13 septembre1995, B.13 ; E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 148 et suivantes.

<sup>&</sup>lt;sup>8</sup> Cass., 29 octobre 1968, *Pas.*, I, 1968, pp. 225 et 226; Anvers, 11 mars 1997, *F.J.F.*, 1997, p. 383.

<sup>&</sup>lt;sup>9</sup> Cass., 6 avril 1922, *Pas.*, I, p. 235, cité par J.-P. MAGREMANNE et F. VAN DE GEJUCHTE, *La procédure* en matière de taxe locale. Établissement et contentieux du règlement-taxe et de la taxe, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 23.

<sup>&</sup>lt;sup>10</sup> E. WILLEMART,, op. cit., Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 62-63.

idem » La prohibition des impôts locaux doit être expressément prévue par la loi. Le Conseil d'État juge à cet égard qu' « il ne suffit pas, pour qu'il soit interdit aux communes de lever un impôt sur la même base, que l'État lève un impôt sur une base déterminée » et qu' « « il ne suffit pas davantage que, dans une matière analogue, le législateur ait limité le pouvoir des communes de percevoir des impôts » <sup>11</sup>...

Les restrictions par lesquelles le législateur se réserve de manière expresse un certain nombre de matières imposables sont diverses. Nous citerons simplement ici la plus connue : l'article 464, 1° du C.I.R.92 prévoit que les provinces, les communes et les agglomérations « ne sont pas autorisées à établir des centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales et à l'impôt des non-résidents ou des taxes similaires sur la base ou sur le montant de ces impôts, sauf toutefois en ce qui concerne le précompte immobilier » et sous la réserve des taxes additionnelles à l'impôt des personnes physiques établies et perçues pour son compte par l'État <sup>12</sup>.

Cette autonomie de principe exige en second lieu, que l'impôt ait au moins à titre principal un objectif financier, qu'il soit donc justifié par l'état des finances de la collectivité qui l'a créé et ne soit pas affecté à des fins exclusivement dissuasives ou prohibitives. Lorsque tel est bien le cas, rien n'interdit alors à la collectivité de poursuivre également des objectifs d'incitation ou de dissuasion : « 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 les activités qu'elle estime plus critiquables que d'autres » <sup>13</sup>.

À titre d'exemple toutefois, on citera une espèce récente par laquelle le Conseil d'État a fait application de l'interdiction générale aux provinces de percevoir des taxes similaires à l'impôt des personnes physiques, fréquemment invoquée (article 464, 1° du C.I.R. 1992). La matière imposable de cet impôt ne peut être la personne, mais bien ses revenus. Le Conseil d'État jugé qu'une « taxe pour les actions provinciales générales et en matière de soins de santé » destinée au financement général de la province et qui frappe indistinctement ses habitants constitue bien un impôt similaire à l'impôt des personnes physiques, dès lors que les habitants ne peuvent s'en acquitter qu'au moyen de leurs revenus (C.E., 30 novembre 1994).

À titre d'exemple encore, il a été jugé qu'une taxe générale annuelle par habitation établie en fonction du revenu cadastral d'un bien immeuble violait l'interdiction prévue par l'article 464, 1° du C.I.R. 92 (C.E., n° 117.154 du 18 mars 2003; C.E., n° 133.640 du 8 juillet 2004). En revanche, une taxe sur les terrains no bâtis (Rb. Gand, 24 mars 2004, *F.J.F*, 2005, n°1, p. 98), une taxe sur les terrains affectés à un usage industriel (Liège, 6 septembre 2005, R.G. 2003/4525/A, non publié), ou encore une taxe sur les secondes résidences (C.E., n° 99.385 du 2 octobre 2001) ne violent pas l'article 464 du C.I.R.92, et ce même si la base imposable est déterminée à partir du revenu cadastral.

<sup>&</sup>lt;sup>11</sup> E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, p.57; C.E., n° 85.916 du 14 mars 2000, *A.P.T.*, 2001, p. 298 et s., avec le rapport de Monsieur l'auditeur B. LOMBAERT; C.E., n° 106.994 du 24 mai 2002, *Ville de Huy, Rev. Dr. Com.*, 2002, n° 4, pp. 337 et s., avec note V. CASTIAU, « À propos des limites du contrôle de tutelle en matière d'impôts communaux ».

<sup>12</sup> Il convient d'ajouter que le plus souvent, une analyse rigoureuse de l'élément générateur de la taxe permet d'écarter tout risque d'empiètement (Pour rappel, « la matière imposable est l'élément générateur de l'impôt, la situation ou le fait qui donne lieu à la débition de l'impôt. La matière imposable se distingue de la base imposable, qui est le montant sur lequel est calculé l'impôt. C'est à l'égard de matières qui font déjà l'objet d'un impôt fédéral que les communautés et les régions ne sont pas autorisées à établir une imposition nouvelle » C.A., n° 4/98, B.7.1).

<sup>&</sup>lt;sup>13</sup> C.E., n° 18.368 du 30 juin 1977, S.P.R.L. Pierre Debeffe ; voy. également E.WILLEMART, Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 61 ; C.E., n° 16580 du 16 juillet 1974, Union belge hippique ; Anvers, 2 décembre 1997, F.J.F., 1998, p. 243.

Mais l'usage de cette compétence et la poursuite d'objectifs accessoires se heurte à nouveau aux limites de l'autonomie communale ou provinciale. Ainsi, les provinces peuvent prendre des mesures fiscales favorables à la protection de l'environnement, à condition de ne pas interférer dans les politiques fédérales ou régionales <sup>14</sup>. Ainsi encore, les communes ne peuvent taxer les stationnements irréguliers parce que l'article 10 de l'arrêté royal du 16 mars 1968 soustrait de manière expresse la police de la circulation routière de la compétence des municipalités <sup>15</sup>.

En pratique, l'exercice de cette large autonomie de principe paraît difficile. L'ensemble des collectivités locales a adopté pour l'essentiel les mêmes quelques dizaines de taxes. Ces taxes sont reprises et commentées, année après année, dans les circulaires ministérielles de la Région wallonne relatives au budget des communes. Il existe également des sites spécialisés sur lesquels les autorités locales peuvent trouver des modèles <sup>16</sup>. Ces taxes portent sur des objets extrêmement divers, voire incongrus : taxe sur les sites industriels désaffectés, taxe sur la force motrice, taxe sur la distribution gratuite à domicile d'écrits publicitaires non adressés.

4° Au sein des collectivités locales, l'adoption d'une nouvelle taxe ou d'une nouvelle redevance relève en principe du Conseil.

En matière de taxes, il convient d'appliquer l'article 170 de la Constitution qui réserve la création des impôts à la loi pour ce qui est de l'État, au décret pour ce qui est des communautés et des régions, et à une décision du conseil provincial pour ce qui est des provinces ou à une décision du conseil communal pour ce qui est des communes. Il s'agit donc d'un monopole absolu du conseil en matière fiscale. Le conseil tient là une compétence d'attribution qui ne peut être déléguée <sup>17</sup>.

À cela s'ajoute qu'un règlement-redevance est également de la compétence exclusive du conseil, en raison cette fois de son monopole réglementaire et non de son exclusivité fiscale <sup>18</sup>.

Il y a d'ailleurs là un piège dans lequel certaines collectivités locales sont déjà tombées. Elles souhaitaient respecter les principes de « paix fiscale » prônés par le Ministère de l'Intérieur de la Région Wallonne pour limiter la croissance de la fiscalité locale. Elles ont donc adopté des taxes dissuasives à l'égard de certains comportements tout en précisant dans l'exposé des motifs du règlement que ce serait là le seul objectif de la taxe, et que le produit de la taxe ne dépasserait pas le coût de sa perception. Ces règlements-taxes ont été sanctionnés par les autorités de tutelle.

<sup>&</sup>lt;sup>14</sup> Anvers, 11 mars 1997, F.J.F., 1997, p. 383.

<sup>&</sup>lt;sup>15</sup> C.E., n° 44.939 du 18 novembre 1993, *Alleux*.

<sup>16</sup> www.mementofiscal communal.be

<sup>&</sup>lt;sup>17</sup> J.-P. MAGREMANNE et F. VAN DE GEJUCHTE, *La procédure en matière de taxe locale. Établissement et contentieux du règlement-taxe et de la taxe*, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 23.

<sup>&</sup>lt;sup>18</sup> C. HAVARD, Manuel pratique de droit communal, Bruxelles, La charte, 2000, p. 162.

Pour conclure à propos de la compétence des collectivités locales en matière de taxes et en matière de redevances, il convient de relever que la distinction a des effets inverses sur l'adoption des taxes locales de ceux qu'elle a sur l'adoption des impôts nationaux et fédérés. Au niveau national et fédéré la création d'un impôt est plus difficile que celle d'une redevance, en raison de l'étendue de la compétence réservée au pouvoir législatif. En revanche, au niveau communal la création d'un impôt est moins exigeante, puisque les deux règlements seront adoptés par le même organe, mais que seule la création d'une redevance est conditionnée par l'existence d'un fondement légal <sup>19</sup>.

5° L'adoption des règlements-taxes est soumise aux principes d'annualité et de non-rétroactivité. Ces deux principes sont souvent invoqués à leur encontre, et sont d'ailleurs souvent confondus.

Le principe de l'annualité de l'impôt n'est pas applicable aux pouvoirs locaux en vertu de l'article 171 de la Constitution, qui ne vise que les impôts établis au profit des collectivités fédérales et fédérées, à l'exclusion des impôts locaux. Ce principe se déduit, en ce qui les concerne, des dispositions légales prévoyant l'annualité de leur budget <sup>20</sup>.

On peut donc leur transposer la doctrine et la jurisprudence relative à l'article 171, s'agissant du même principe. La Cour d'arbitrage a notamment eu l'occasion de préciser la portée du principe en ces termes : « l'article 171 de la Constitution institue une tutelle et un contrôle du pouvoir législatif sur le pouvoir exécutif. Cette disposition implique que le pouvoir exécutif ne peut percevoir les impositions réglées par une loi ou en vertu de celle-ci qu'après avoir été habilité par le pouvoir législatif, dans une loi budgétaire ou une loi de financement. L'habilitation qui vaut pour un seul exercice fiscal et doit donc être renouvelée chaque année, porte donc uniquement sur le caractère exécutoire à conférer à un règlement élaboré à un autre niveau et n'implique aucun jugement de sa validité en droit. » <sup>21</sup> Ce principe ne concerne donc pas le règlement-taxe ne particulier, lequel peut être adopté pour plusieurs exercices, pourvu que le Collège soit habilité chaque année à le mettre à exécution.

Le principe de non-rétroactivité trouve quant à lui son principe dans l'article 2 du Code civil, qui prévoit que « la loi ne dispose que pour l'avenir ; elle n'a point d'effet rétroactif ». Dès lors que la loi prime sur les règlements communaux, il est généralement admis que des taxes locales ne peuvent être établies avec effet rétroactif. Cette règle ne fait toutefois pas obstacle à l'application immédiate des lois fiscales, non seulement aux situations nées après son entrée en vigueur, mais également aux conséquences futures de situations nées sous la loi antérieure. Ne serait véritablement rétroactive que la loi qui s'appliquerait à une dette d'impôt déjà née au moment de son entrée en vigueur<sup>22</sup>.

<sup>&</sup>lt;sup>19</sup> E. WILLEMART, op.cit., p. 145 et suivantes.

<sup>&</sup>lt;sup>20</sup> E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 137, et les références citées note 174.

<sup>&</sup>lt;sup>21</sup> C.A., n° 49/98 du 20 mai 1998, B.13.2.,

<sup>&</sup>lt;sup>22</sup> V.SEPULCHRE, Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal, Bruxelles, Larcier, 2005, pp. 160.

Un exercice d'imposition porte ainsi presque toujours sur la situation imposable de l'année qui précède. En matière d'impôt sur le revenu, il n'existe pas de dette d'impôt, et donc pas de situation irrémédiablement formée, avant la clôture de l'exercice d'imposition. Autrement dit, en matière fiscale, il suffit que le règlement soit voté avant la fin de l'exercice <sup>23</sup>. Ainsi, il a déjà été jugé qu'un règlement établissant pour un exercice une taxe sur les sablières au *prorata* du tonnage extrait ou déversé au cours de l'année précédente, à un moment pourtant où les exploitants ignoraient qu'ils seraient taxés, n'était pas rétroactif <sup>24</sup>. La Cour d'arbitrage elle-même ne juge pas contraire aux principes d'égalité et de non-discrimination que soient ainsi déjoués les calculs de ceux qui avaient compté sur le maintien de la législation antérieure <sup>25</sup>.

6° Les collectivités locales sont des collectivités décentralisées, et les actes qu'elles adoptent font l'objet d'un contrôle de leurs autorités de tutelle.

Les autorités de tutelle sont compétentes pour contrôler la conformité des règlements-taxes, non seulement à la loi, mais également à l'intérêt général. L'organisation et l'exercice de cette tutelle ont été largement régionalisés et présentent donc des modalités diverses. En Région wallonne, le Ministère de l'Intérieur fait connaître chaque année par une circulaire aux communes la manière dont il entend exercer son contrôle.

Les circulaires adoptées à cet égard par l'autorité de tutelle limitent le recours à la tutelle répressive, mais ne sont pas exemptes de critiques, notamment au regard du principe de l'autonomie des collectivités locales. En tout état de cause, l'autorité de tutelle ne peut jamais exercer ses pouvoirs qu'au cas par cas, et non de manière abstraite par référence aux circulaires <sup>26</sup>. Il arrive d'ailleurs que ces circulaires soient annulées par le Conseil d'État lorsque celui-ci juge qu'elles ont un caractère trop réglementaire <sup>27</sup>.

Il convient de souligner que le contrôle de l'opportunité de la taxation est réservé aux autorités de tutelle. Ce contrôle échappe à la connaissance des juridictions <sup>28</sup>. Il en va de même pour les modalités de la perception <sup>29</sup>. Enfin,

<sup>&</sup>lt;sup>23</sup> M. DASSESSE et P. MINNE, *Droit fiscal – principes généraux et impôts sur les revenus*, Bruxelles, Bruylant, 1995, pp. 57 et 58 ; Cass. 26 avril 1937, *Pas.*, 1937, I, p. 123.

<sup>&</sup>lt;sup>24</sup> C.E., n° 19.853 du 18 octobre 1979, S.P.R.L. Établissements Canivet.

<sup>&</sup>lt;sup>25</sup> C.A., n° 30/96 du 15 mai 1996.

<sup>&</sup>lt;sup>26</sup> C.E., n° 106.994 du 24 mai 2002, *Ville de Huy, Rev. Dr. Com.*, 2002, n° 4, pp. 337 et s., avec note V. CASTIAU, « À propos des limites du contrôle de tutelle en matière d'impôts communaux » ; G. VERLAINE, « Organisation de la tutelle wallonne sur la fiscalité communale », *Rev..Dr. Com.*, 1998, n° 2, pp. 75 et s. ; E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 84 ; M. BOVERIE, « Autonomie fiscale des communes : lecture accompagnée de l'arrêt du Conseil d'État du 24 mai 2002 » », *Mouv. Com.*, 2002, liv. 8-9, p. 316-317.

<sup>&</sup>lt;sup>27</sup> C.E., n° 72.329 du 11 mars 1998.

<sup>&</sup>lt;sup>28</sup> C.E., 4 novembre 1980, *Goens*, n° 20.682 ; C.E., 8 février 1989, *Solvay*, n° 31.948 ; Avis de Monsieur le Substitut de l'auditeur général BOLAND avant C.E., 25 mai 1967, n° 12.405, *R.J.D.A.*, 1967, p. 211.

<sup>&</sup>lt;sup>29</sup> Cass., 28 mai 1971, J.T., 1971; Anvers, 11 mars 1997, F.J.F., 1997, p. 383.

s'agissant même du montant de la taxe, le Conseil d'État a déjà jugé qu' « il appartient à l'autorité de tutelle d'apprécier si, par son montant excessif, la taxe ne met pas en péril l'économie de la Région, mais il n'appartient pas au Conseil d'État, dans le contrôle de légalité qu'il exerce sur les motifs d'un règlement-taxe, de se substituer à l'autorité de tutelle en vérifiant à son tour si une modification du mode et du rendement de la taxe ont fait l'objet d'une justification spécifique » 30.

7° Enfin, dans la description de la procédure d'adoption des règlements-taxe, il convient encore d'être attentif aux formalités de publication, qui ont donné lieu à un abondant contentieux. Les règlements provinciaux sont simplement publiés au Mémorial administratif, mais la publication des règlements communaux est soumise à des formalités plus complexes.

Il convient de souligner d'emblée que ce n'est pas un problème de validité. Les actes administratifs ont une existence légale dès leur adoption régulière par l'autorité compétente. Ils ont dès ce moment force exécutoire, et l'administration peut prendre des mesures pour en assurer l'exécution, pourvu que ces mesures ne portent pas atteinte aux droits et prérogatives des tiers. Seulement, ces actes ne deviennent *opposables* que lorsqu'ils ont fait l'objet d'une mesure de publicité : ils acquièrent alors force obligatoire <sup>31</sup>. Par ailleurs, il est en principe admis que l'administration prouve l'accomplissement des formalités d'adoption de l'acte par tous les moyens en sa possession <sup>32</sup>.

La publicité des règlements communaux est organisée par l'article 112 de la Nouvelle loi communale, qui prévoit que « les règlements et ordonnances du conseil communal, du collège des bourgmestre et échevins et du bourgmestre sont publiés par ce dernier par la voie d'une affiche indiquant l'objet du règlement ou de l'ordonnance, la date de la décision par laquelle il a été adopté, et, le cas échéant, la décision de l'autorité de tutelle ». L'affiche indique le lieu où le texte intégral peut être consulté par le public. Elle mentionne également la décision de tutelle lorsque celle-ci est requise pour que le règlement sorte ses effets, c'est-à-dire lorsqu'il s'agit d'une tutelle d'approbation et non d'annulation <sup>33</sup>.

Cette disposition est complétée par l'article 114, qui ajoute que les règlements deviennent obligatoires en principe le cinquième jour qui suit celui de leur publication, et surtout que « le fait et la date de la publication de ces règlements et ordonnances sont constatés par une annotation dans un registre spécialement tenu à cet effet, dans la forme qui sera déterminée par arrêté royal ». En exécution de cet article, un arrêté

<sup>&</sup>lt;sup>30</sup> C.E., 8 février 1989, *Solvay*, n° 31.948.

<sup>&</sup>lt;sup>31</sup> R. CHAPUS, *Droit administratif général*, Paris, Montchrestien, 13<sup>e</sup> éd., 1999, p. 1095; C. HOREVOETS, « Les principes qui régissent la promulgation et la publication des lois, arrêtés et règlements, et leurs effets », *C.D.P.K.*, 1998, p. 407.

 $<sup>^{32}</sup>$  C. HUBERLANT, « Rapport sous C.E., 3 juillet 1973, Verslype, Recueil de droit administratif, 1973, p. 281 ; Pandectes, t. III, v° « Acte administratif », n° 228 ; Cass., 17 janvier 1901, Pas. 1901, I, p. 106 ; C.E., n° 11.826 du 24 mai 1966, Dierickx

<sup>&</sup>lt;sup>33</sup> J.-P. MAGREMANNE et F. VAN DE GEJUCHTE, La procédure en matière de taxe locale. Établissement et contentieux du règlement-taxe et de la taxe, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 39.

du 14 octobre 1991 énonce les mentions requises et prévoit que l'annotation est faite dans le registre *ad hoc* le premier jour qui suit la publication. Autrement dit, la Nouvelle loi communale règle la *preuve* de la *publication* des règlements communaux. Et cette preuve est souvent demandée aux communes devant les tribunaux. Ces dispositions sont incompréhensibles sans un bref historique.

La loi communale prévoyait simplement à l'origine une publication par affichage, dont la force obligatoire des règlements communaux était donc tributaire. Mais elle ne prévoyait aucun mode de preuve privilégié pour l'accomplissement de cette formalité. Le Roi a cependant adopté un arrêté le 12 novembre 1849, pour imposer la tenue d'un registre. Cet arrêté avait été immédiatement contesté en raison de l'atteinte qu'il portait à l'autonomie communale en dehors de toute base légale.

Cet arrêté a alors fait l'objet d'une validation a posteriori par une loi du 30 décembre 1887, qui énonçait que « le fait et la date de la publication des règlements et arrêtés sont constatés dans la forme qui sera déterminée par arrêté royal ». Plusieurs possibilités ont été envisagées par les Cours et tribunaux : soit considérer que la loi de 1887 ne suffisait pas à valider l'arrêté de 1849, soit estimer que l'arrêté était bien validé et que la transcription devenait le seul mode admissible de publication, soit enfin juger que l'arrêté était valide mais qu'il n'établissait qu'un mode de preuve parmi d'autres. La jurisprudence très nettement majoritaire s'est finalement ralliée à cette dernière voie intermédiaire <sup>34</sup>. Suivant cette jurisprudence, le registre a simplement pour effet de donner valeur authentique aux constatations qui y sont portées, et en cas de lacunes ou d'insuffisances dans les registres les fait et date de la publication peuvent être établis par tous moyens de preuve de droit commun.

La Nouvelle loi communale a fait l'objet d'une coordination un siècle plus tard par l'arrêté du 24 juin 1988, sans qu'il soit rien changé au texte de cette loi du 30 décembre 1887. Puis, l'article 114 de la nouvelle loi communale a été dépoussiéré par une loi du 8 avril 1991, qui a supprimé l'obligation d'affichage intégral du texte et mis fin à la référence au service divin dans les campagnes. Cette loi a donné à l'article 114 sa formulation actuelle. Incidemment, elle reprenait l'exigence de tenue d'un registre en lui conférant une valeur législative. Pourtant, à aucun moment les travaux préparatoires n'avaient porté sur la question du registre, et l'intention du législateur concernait uniquement la modernisation précitée <sup>35</sup>.

<sup>&</sup>lt;sup>34</sup> C.E., IV°, 25 mai 1967, S.A. Charbonnage d'Abhooz et Bonne-Foi-Hareng, n° 12405; Cass., 4 décembre 1990, Pas., 1991, p. 333 et la note. Cass., 16 mai 1961, Pas., I, 998; Cass., 14 janvier 1952, Pas., I, 256; Cass. 3 novembre 1975, Pas. 1976, I, p. 286; C. CAMBIER, Droit administratif, Larcier, 1968, p. 92; J. DE JONGHE, De staatsrechtelijke verplichting tot bekendmaking van normen, Kluwer, 1985, p. 107; P. LEWALLE, Contribution à l'étude de l'application des actes administratifs unilatéraux dans le temps, Liège, 1975, p. 101.

La Cour de cassation notamment avait énoncé (Cass., 28 janvier 1889, *Pas.* 1889, I, p. 100, concl. premier av. gén. Mélot) :

<sup>«</sup> Et il (le Roi) n'aurait pu l'y attacher (une nullité) sans illégalité, car un règlement communal pris dans l'ordre des attributions du conseil est légal et obligatoire dès que le bourgmestre et les échevins l'ont publié conformément à l'article 102 de la loi communale. Il n'appartenait pas au Roi de subordonner ce caractère obligatoire à l'accomplissement d'une autre condition, c'est-à-dire à un mode de preuve spécial constatant la publication ».

<sup>&</sup>lt;sup>35</sup> *Doc. Parl. Ch.*, sess. 1990-1991, n° 1546 / 1; *Doc. Parl. Sén.*, sess. 1989-1990, n° 915 / 1 et 2.

Les contribuables, qui avaient eu l'attention attirée sur cette disposition, l'ont alors à nouveau invoquée devant les Cours et tribunaux, en demandant aux communes de faire la preuve de la publication de leurs règlements-taxes. Il s'agissait de décider si la jurisprudence de la Cour de cassation de 1889 était liée à la validité douteuse de l'arrêté de 1849, ou si cet arrêt devait se voir donner une portée générale quant aux prescriptions qui pouvaient être imposées aux autorités communales.

Les Cours et tribunaux ont jugé d'abord que le registre serait désormais le seul mode de preuve admissible de la publication du règlement, pour l'essentiel en raison du fait que la tenue du registre était dorénavant prévue par la Nouvelle loi communale et non plus par un arrêté à la validité douteuse, et qu'en son absence, le règlement ne pourrait pas se voir reconnaître force obligatoire <sup>36</sup>. Cette jurisprudence avait de graves conséquences, puisque beaucoup de communes n'avaient pris que très lentement l'habitude de tenir un registre, et qu'un grand nombre de taxes communales étaient dès lors menacées d'annulation, pour un motif de pure forme (qui consulte réellement les affichages en cause ?).

Mais le problème ne s'arrêtait pas là. Sur base du nouvel article 114, le Roi avait en effet adopté le 14 octobre 1991 un nouvel arrêté d'exécution, qui prévoyait les formes de la tenue du registre, et notamment que la transcription devrait avoir lieu le premier jour qui suivrait la publication. La question s'est alors posée de la validité d'un extrait du registre requis qui n'aurait pas été établi le premier jour qui suivait la publication? Les Cours et tribunaux ont adopté ici une attitude plus souple, en admettant des transcriptions qui avaient eu lieu nettement après la publication <sup>37</sup>.

Cette solution était logique. Le bourgmestre fait toujours le même travail : il ne constate pas la publication en se promenant dans sa commune mais en contrôlant des pièces de publication qui lui sont soumises. Par ailleurs, le délai prévu par l'arrêté n'est accompagné d'aucune sanction et peut donc être tenu pour un délai d'ordre. Enfin, si l'arrêté royal avait prévu un délai contraignant, sanctionné par la perte de toute force obligatoire, il aurait présenté le vice qui avait déjà été reproché à l'arrêté royal de 1849.

Cependant, force est de reconnaître que cette nouvelle jurisprudence retire une grande partie de sa portée à la première jurisprudence : comme avant la réforme, il faut à nouveau considérer que la loi et son arrêté d'exécution ont instauré un mode de preuve privilégié, à valeur authentique, et qu'en son absence, la preuve peut être apportée par toutes voies de droit.

Restait aux contribuables à invoquer toutes une série de questions de forme, faciles à soulever dans un contexte où les autorités communales se mettaient en ordre

En revanche, le Conseil d'État n'a pas encore examiné le problème. L'arrêt cité par ces mêmes auteurs (C.E., n° 89.807 du 26 septembre 2000) répond à une question légèrement différente : dans le cadre de l'examen de la recevabilité *rationae temporis* d'un recours en annulation, peut-on faire primer les mentions du registre *ad hoc* sur la mention d'une autre date de publication en marge de la décision elle-même ?

<sup>&</sup>lt;sup>36</sup> Liège, 24 janvier 2001, *F.J.F.*, n° 2001/89 et Mons, 21 mai 1999, *F.J.F.*, n° 99/208, cités par J.-P. MAGREMANNE et F. VAN DE GEJUCHTE, *La procédure en matière de taxe locale. Établissement et contentieux du règlement-taxe et de la taxe*, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 42.

<sup>&</sup>lt;sup>37</sup> T.Bruxelles (32° ch.), 16 janvier 2003, n° 2001/14430/A et 2001/14.431/A, *Rev.dr.com.*, 2003, n° 3, p. 30 et suivantes, avec note B. LOMBAERT et M. NIHOUL.

dans l'urgence : signature tardive du secrétaire communal, tenue du registre sous forme de feuilles volantes,... Ces questions sont toujours pendantes devant les Cours et tribunaux.

### b. L'imposition.

**8°** L'article 3 de la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales prévoit que les taxes « sont soit recouvrées par voie de rôle, soit perçues au comptant contre remise d'une preuve de paiement ».

Dans le premier cas, les rôles doivent être arrêtés et rendus exécutoires, soit par le collège échevinal, soit par le gouverneur, au plus tard le 30 juin de l'année qui suit l'exercice. L'article ajoute toute une série de mentions que doivent comporter les rôles : identité de la collectivité publique, identité du redevable, date du règlement, dénomination, assiette, taux, calcul et montant de la taxe, ainsi que l'exercice auquel elle se rapporte, numéro d'article, date du visa exécutoire, date d'envoi, date ultime du paiement, délai dans lequel le redevable peut introduire une réclamation et dénomination et adresse de l'instance compétente pour la recevoir.

En effet, s'il est important d'insister sur ces mentions, c'est parce que l'article 5 de la loi du 24 décembre 1996 exige que l'avertissement-extrait de rôle mentionne la date d'envoi et comporte également ces mentions indiquées à l'article 4, § 3, comme il exige d'ailleurs qu'une synthèse du règlement en vertu duquel la taxe est due soit jointe. Lorsque ces formes ne sont pas respectées, l'avertissement-extrait de rôle peut être tenu pour nul s'il en est résulté un préjudice pour le contribuable <sup>38</sup>. Il en est ainsi en particulier dans les cas où le contribuable n'a pas été en mesure d'identifier la taxe.

Cette sanction n'atteint pas l'imposition, puisqu'aucun délai précis n'est prévu pour l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle et que l'autorité peut donc en adresser un nouveau, mais elle peut présenter un intérêt lorsque le contribuable n'a pas introduit les recours qui lui étaient ouverts dans le délai imparti.

9° L'article 6, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi du 24 décembre 1996 organise également une procédure de taxation d'office : « Lorsque le règlement de taxation prévoit une obligation de déclaration, la non déclaration dans les délais prévus par ce même règlement ou la déclaration incorrecte, incomplète ou imprécise de la part du redevable entraîne l'enrôlement d'office de la taxe ». Il appartient à l'autorité de prouver l'envoi d'une formule de déclaration et la date de cet envoi, et il appartient au redevable d'établir à son tour l'envoi de la formule complétée dans le délai prévu <sup>39</sup>.

<sup>&</sup>lt;sup>38</sup> J.-P. MAGREMANNE et F. VAN DE GEJUCHTE, *La procédure en matière de taxe locale. Établissement et contentieux du règlement-taxe et de la taxe*, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 143; Civ. Gand (6<sup>e</sup>), 24 mars 2004, *T.G.R.*, 2004, liv. 2, p. 160; Mons, 6 février 2004, *F.J.F.*, 2004, n° 7, p. 607.

<sup>&</sup>lt;sup>39</sup> J.-P. MAGREMANNE et F. VAN DE GEJUCHTE, *La procédure en matière de taxe locale. Établissement et contentieux du règlement-taxe et de la taxe*, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 23.

Autrement dit, le contribuable qui a été informé par le pouvoir taxateur qu'il était considéré comme redevable d'une taxe, par exemple par l'envoi d'un formulaire de déclaration vierge, a intérêt à remplir cette déclaration à titre conservatoire, en indiquant qu'il conteste le principe de l'imposition, et à introduire plus tard les recours qui lui sont ouverts.

Il semble en effet que cette procédure ne soit pas prévue comme une simple latitude qui serait abandonnée à la discrétion du pouvoir taxateur. Dans les conditions d'une imposition d'office, une cotisation ordinaire serait impossible <sup>40</sup>. En application de cette disposition, les Cours et tribunaux devraient donc annuler les impositions pour lesquelles il n'a pas été fait usage de la procédure de taxation d'office, alors que le redevable n'avait pas adressé de déclaration régulière. Ainsi, l'autorité doit donc inciter les contribuables à remplir la déclaration même lorsqu'ils contestent le principe de l'imposition, et en l'absence de cette déclaration recourir sans hésiter à la procédure de taxation d'office. On peut s'interroger sur la compatibilité de cette jurisprudence avec la nature de pleine juridiction du contentieux fiscal, exposée plus bas.

Les alinéas suivants du même article organisent ensuite une procédure assez précise. L'autorité habilitée à arrêter le rôle doit notifier au redevable, par lettre recommandée, les motifs du recours à la procédure d'imposition d'office, les éléments sur lesquels la taxation est basée, ainsi que le mode de détermination de ces éléments et le montant de la taxe. Le contribuable a alors trente jours à dater de la date d'envoi pour faire valoir ses observations.

Une taxe établie d'office en dehors des hypothèses de taxation d'office, ou sans respecter la procédure de taxation d'office, devrait selon certains auteurs être annulée pour le tout <sup>41</sup>. Outre que cette position met l'autorité dans une situation délicate en cas de doute, une telle annulation nous paraît à nouveau contraire à la nature de pleine juridiction du contentieux fiscal.

Le règlement-taxe peut bien évidemment prévoir une majoration en cas de recours à cette procédure de taxation d'office; dans ce cas, la majoration fait également l'objet d'un enrôlement. Cette majoration, contrairement à ce que l'article 444 du C.I.R. 1992 prévoit pour les impôts sur le revenu, et contrairement aux attentes de la doctrine, ne doit semble-t-il pas être proportionnelle à la nature et à la gravité de l'infraction <sup>42</sup>.

10° Avant d'examiner les recours disponibles, il convient encore d'indiquer qu'il appartient alors à la collectivité locale de procéder au recouvrement de l'imposition. À cet égard, l'article 12 de la loi du 24 décembre 1996 renvoie entre autres au chapitre 8 du titre 7 du Code des impôts sur les revenus 1992, ainsi qu'aux articles 126 à 175 de l'arrêté d'exécution de ce Code. Or, l'article 413 du C.I.R.92 prévoit que « *les impôts* 

<sup>&</sup>lt;sup>40</sup> Civ. Anvers, 21 avril 2004, tfrnet.larcier.be; Civ. Anvers, 19 mars 2004, F.J.F., 2004, liv. 8, p. 812.

<sup>&</sup>lt;sup>41</sup> J.-P. MAGREMANNE et F. VAN DE GEJUCHTE, *La procédure en matière de taxe locale. Établissement et contentieux du règlement-taxe et de la taxe*, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 126.

<sup>&</sup>lt;sup>42</sup> Cass. (1ère ch.), 2 décembre 2004, R.G. C03 0125 F, *site de la Cour de cassation*; S. BOLLEN, « La Cour de cassation tranche : l'article 44 du C.I.R. 1992 n'est pas applicable aux taxes communales », *Mouv. Comm.*, 2003, liv. 3, p. 101.

directs et le précompte immobilier portés au rôle conformément à l'article 304 sont <u>exigibles</u> à la date à laquelle le rôle a été rendu exécutoire ».

Dès ce moment commence donc à courir la prescription de l'imposition. En vertu de l'article 300 du C.I.R. 92, qui prévoit que le Roi détermine le mode à suivre pour les poursuites, cette prescription a été établie de la manière suivante par l'article 145 de l'arrêté d'exécution : « les impôts indirects ainsi que les précomptes, se prescrivent par cinq ans à compter de leur exigibilité, telle que celle-ci résulte de l'article 413 du Code des impôts sur les revenus 1992 ». Ainsi qu'il sera exposé plus bas, l'introduction des voies de recours ne suspend pas l'écoulement de la prescription. Les parties, et en particulier l'autorité, devront donc être tout particulièrement attentives à l'écoulement de cette prescription en cas de recours. Car les possibilités d'interruption de cette prescription sont limitées.

L'article 145 de l'arrêté d'exécution ajoute en effet que ce délai ne peut être interrompu que de la manière prévue par les articles 2244 et suivants du Code civil, ou par une renonciation au temps couru de la prescription. L'article 2244 du Code civil prévoit les modes généraux d'interruption d'une prescription que sont une citation en justice, un commandement ou une saisie, signifiés à celui qu'on veut empêcher de prescrire. L'interruption a pour effet de faire débuter un nouveau délai de prescription de cinq ans.

À propos des saisies, l'article 409 du C.I.R. 92 prévoit depuis les lois de 1999, en formalisant la jurisprudence antérieure de la Cour de cassation <sup>43</sup>, qu' « en cas de réclamation, de demande de dégrèvement visé à l'article 376 ou d'action en justice, l'imposition contestée, (...), peut faire l'objet, pour le tout, de saisies-conservatoires, de voies d'exécution ou de toutes autres mesures destinées à en garantir le recouvrement ». Il s'en déduit entre autres que la réclamation ne suspend pas l'exigibilité de la dette d'impôt, et donc l'écoulement de la prescription <sup>44</sup>. L'article 410 du C.I.R. 92 ajoute qu'une saisie-exécution ne peut être pratiquée que pour le recouvrement de l'incontestablement dû, c'est-à-dire l'impôt correspondant à la déclaration, ou lorsqu'il a été établi d'office à défaut de déclaration, l'impôt qui n'excède pas le dernier impôt définitivement établi à charge du redevable pour un exercice d'imposition antérieur.

À propos des citations, il faut admettre que la réclamation et la requête fiscale n'ont pas d'effet interruptif suivant les règles du droit civil auquel le droit fiscal se réfère <sup>45</sup>. En effet, elles n'émanent pas du titulaire du droit, et ne sauraient donc être considérées comme une manifestation de l'intention d'obtenir un paiement. Et elles ne sauraient à l'évidence pas davantage être considérées comme des reconnaissances du débiteur du droit,

Certes, le terme de « citation » visé par l'article 2244 doit s'entendre au sens large (conclusions, requête, comparution volontaire), et la Cour de cassation a jugé

<sup>&</sup>lt;sup>43</sup> R. FORESTINI, *La réforme de la procédure fiscale par les lois des 15 et 23 mars 1999*, Bruxelles, Bruulant, 1999, p. 91.

<sup>&</sup>lt;sup>44</sup> M. DASSESSE et P. MINNE, *Droit fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 2001, 5e éd., p. 240.

 $<sup>^{45}</sup>$  F. STEVENAERT MEEUS et J.-E. BEERNAERT, note sous Bruxelles, 20 mai 1994, R.G.F.,  $\rm n^{\circ}$  2, février 1995, p. 65.

dès 1924 en la matière que « les conclusions prises par l'État belge, suite au recours fiscal du contribuable, équivalent citation en justice et interrompent, de ce fait, la prescription du recouvrement de la dette d'impôt » <sup>46</sup>. Il est toutefois indispensable, pour que cette jurisprudence trouve à s'appliquer, que les conclusions de l'autorité contiennent une véritable demande, qui constitue la manifestation en justice de l'intention de ne pas perdre un droit en litige, et qui ne soit pas une simple défense de la demande principale <sup>47</sup>. À moins de pouvoir faire signer aux redevables des reconnaissances de dettes, il y a donc là une formalité à laquelle les autorités doivent être attentive si elles en veulent pas, au terme d'une longue procédure qui leur aurait donné raison, se retrouver dans l'impossibilité de recouvrir les montants dus.

Deux arrêts des Cours d'appel de Bruxelles et Liège sont invoqués en sens contraire par l'administration, à l'appui de la thèse de la suspension du délai de prescription pendant la durée de l'examen des recours <sup>48</sup>. Il semble que l'arrêt de la Cour de Liège en tous cas peut s'expliquer par l'article 145 précité, qui prévoit qu' « en cas d'interruption de la prescription, une nouvelle prescription susceptible d'être interrompue de la même manière, est acquise cinq ans après le dernier acte interruptif de la précédente prescription s'il n'y a instance en justice ». Autrement dit, c'est dans le seul cas où l'introduction des voies de recours aurait été précédée d'un commandement de payer, interrompant une première fois la prescription, que l'écoulement des délais de prescription serait suspendu pendant la durée d'examen des recours. Il n'est en effet pas absurde de ne pas obliger l'autorité à renouveler tous les cinq ans des actes interruptifs de prescription alors qu'aucune exécution n'est possible.

Enfin, l'hypothèse du commandement de payer elle-même a été récemment remise en question par la Cour de cassation. Cette dernière a rappelé que le commandement était un acte de poursuite judiciaire qui supposait un titre exécutoire et préludait à une saisie-exécution. Or, l'article 410 précité du C.I.R. 92 prévoit qu'en cas de recours seul l'incontestablement dû peut être recouvré par voie d'exécution. La Cour en a dès lors déduit que le commandement ne pouvait avoir aucun effet interruptif sur la prescription d'une dette d'impôt qui faisait l'objet d'un recours <sup>49</sup>.

Pour écarter les effets de cette jurisprudence, il a été prévu par l'article 49 de la loi-programme du 9 juillet 2004 une « interprétation de l'application de l'article 2244 du Code civil, en matière d'impôts sur les revenus : nonobstant le fait que le commandement constitue le premier acte de poursuites directes au sens des articles 148 et 149 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, le commandement doit être interprété comme constituant également un acte interruptif de prescription au sens de l'article 2244 du Code civil, même lorsque la dette d'impôt contestée n'a pas le caractère certain et liquide ».

Il a cependant été jugé depuis lors que cette disposition ne pouvait pas se voir reconnaître un caractère simplement interprétatif, puisqu'elle dérogeait au contraire à la nature du commandement défini par l'article 1499 du Code judiciaire et au caractère non exécutoire de la dette d'impôt au terme de l'article 410 du C.I.R. 92.

<sup>46</sup> Cass., 19 juin 1924, *Pas.*, 1924, I, p. 44.

<sup>&</sup>lt;sup>47</sup> M. REGOUT, « La prescription en droit civil », in La prescription, CUP, Liège, 1998, p. 52.

<sup>&</sup>lt;sup>48</sup> Bruxelles, 20 mai 1994, *R.G.F.*, n° 2, février 1995, p. 65; Liège, 24 juin 1999.

<sup>&</sup>lt;sup>49</sup> Cass., 27 février 2004 et 12 mars 2004, *F.J.F.*, 2005, n° 7, pp. 694 et suivantes.

Cette disposition ne pourrait donc pas se voir reconnaître d'effet rétroactif à défaut de mention expresse dans la loi  $^{50}$ .

 $<sup>^{50}</sup>$  Trib. Bruxelles, 17 novembre 2004, F.J.F., 2005, n° 2, p. 181.

### 2° Les voies de recours.

11° À l'origine, la loi du 24 décembre 1996 prévoyait à son article 9 que le redevable pouvait introduire une réclamation, c'est-à-dire un recours administratif, auprès de la députation permanente. Un recours éventuel était ouvert par l'article 11 de la même loi devant la Cour d'appel dans le ressort de laquelle la taxe avait été établie. Cette procédure posait divers problèmes <sup>51</sup>.

Elle a donc fait l'objet d'une révision par les lois des 15 et 23 mars 1999. Désormais, le redevable doit introduire sa réclamation contre une taxe provinciale ou communale respectivement auprès du gouverneur ou du collège des bourgmestre et échevins. Un recours éventuel est ouvert devant le tribunal de première instance dans le ressort duquel la taxe a été établie, dont le jugement lui-même est susceptible d'opposition ou d'appel. Ce contentieux bénéficie donc aujourd'hui du double degré de juridiction.

Avant de décrire cette nouvelle procédure, dans la mesure où certains litiges entamés conformément à l'ancienne procédure sont toujours pendants, il est nécessaire de rappeler les solutions compliquées qui ont été retenues pour assurer la transition.. Cette entrée en vigueur a en effet posé des problèmes très complexes.

La loi du 15 mars 1999, qui a introduit cette nouvelle procédure, est entrée en vigueur à défaut d'autre disposition le dixième jour qui suivait sa publication au Moniteur belge <sup>52</sup>, c'est-à-dire le 6 avril 1999. En l'absence d'autres précisions, toutes les réclamations introduites après cette date devaient l'être suivant la nouvelle procédure.

La question qui se posait était de savoir si ces nouvelles dispositions s'appliqueraient dès ce moment aux procédure déjà pendantes. Les deux lois des 15 et 23 mars prévoyaient des solutions contradictoires <sup>53</sup>. La controverse a été tranchée par la loi du 17 février 2000 qui ajoutait que « les réclamations contre les taxes provinciales ou communales sur lesquelles la Députation permanente ou le Collège juridictionnel de la Région de Bruxelles-Capitale n'a pas encore statué au moment de l'entrée

Notamment encore, comme l'a également jugé la Cour d'arbitrage (C.A., n° 200/2004 du 15 décembre 2004), cette procédure contenait une discrimination au détriment des redevables de taxes provinciales, dont la réclamation, contrairement à celles des autres redevables, était examinée au niveau administratif par l'autorité même qui avait pris la décision d'imposition. Cette discrimination n'avait aucun impact sur la validité de l'imposition (cfr. Arrêt de la Cour d'appel de Liège), mais elle appelait une intervention du législateur.

<sup>&</sup>lt;sup>51</sup> Notamment, la loi du 24 décembre 1996 prévoyait que les Députations permanentes interviendraient dorénavant en la matière en qualité non plus de juridictions administratives mais d'autorités administratives, sauf à Bruxelles (en raison de la compétence du Collège juridictionnel) et la Cour d'arbitrage avait jugé qu'il était discriminatoire de retirer à certains les garanties juridictionnelles qui étaient maintenues pour d'autres (C.A., n° 30/98 du 18 mars 1998).

<sup>&</sup>lt;sup>52</sup> Article 4, alinéa 2 de la loi du 31 mai 1960.

<sup>&</sup>lt;sup>53</sup> J.-P. MAGREMANNE et F. VAN DE GEJUCHTE, *La procédure en matière de taxe locale. Établissement et contentieux du règlement-taxe et de la taxe*, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 182.

en vigueur de la loi du 15 mars 1999 demeurent régies par les dispositions en matière de réclamations et de recours applicables avant le 6 avril 1999 ». Cette solution a été confirmée tant par la Cour d'Arbitrage que par la Cour de cassation, en dépit de toutes les anomalies qui découlaient de cet ensemble de dispositions transitoires mal pensé <sup>54</sup>.

Ainsi, les redevables qui ont eu à introduire un recours contre une décision d'une Députation permanente après le 6 avril 1999 mais avant la loi du 17 février 2000 ne savaient pas s'ils devaient introduire ce recours devant le Tribunal de première instance ou la Députation permanente. Ceux auxquels la loi du 17 février 2000 a donné tort *a posteriori* devaient donc voir leur recours se heurter à l'incompétence du tribunal de première instance. Certes, le tribunal de première instance pouvait toujours, semble-t-il, renvoyer la cause à la Cour d'appel compétente; cette dernière ne pouvait toutefois recevoir le recours que si les délais de recours plus brefs de l'ancienne procédure avaient été respectés <sup>55</sup>.

12° Le premier recours ouvert au redevable est un recours administratif : l'autorité administrative qui a adopté la décision d'imposition réexamine cette décision à la lumière des arguments du redevable, et sa nouvelle décision vient s'ajouter à la première.

L'article 9 de la loi du 24 décembre 1996 prévoit à cet égard que « le redevable peut introduire une réclamation contre une taxe provinciale ou communale respectivement auprès du gouverneur ou du collège des bourgmestre et échevins, qui agit en tant qu'autorité administrative ». La procédure applicable a été déterminée par un arrêté royal du 12 avril 1999 en vertu du second alinéa de l'article 9. Il est impératif de lire ces dispositions en liaison avec le chapitre VII, section 1, du Code des impôts sur les revenus, qui organise une procédure de réclamation, et auquel il est notamment renvoyé par l'article 12 de la loi du 24 décembre 1996, et avec le Chapitre XXIV du Code judiciaire, qui règle les contestations concernant l'application d'une loi d'impôt.

Ce recours administratif est incontournable : l'article 1385 undecies du Code judiciaire prévoit en effet à propos du recours judiciaire ultérieur que « l'action n'est admise que si le demandeur a introduit préalablement le recours administratif organisé par ou en vertu de la loi ».

Le délai d'introduction de la réclamation est de trois mois <sup>56</sup>. L'article 371 du Code des impôts sur les revenus prévoit que ce délai court à partir de la date d'*envoi* 

<sup>&</sup>lt;sup>54</sup> C.A., n° 60/2001 du 8 mai 2001, B.4.2.; Cass, 22 mai 2000, *J.L.M.B.*, 2001, n° 25, p. 1083, avec note C. MOLITOR, « L'entrée en vigueur des nouvelles règles de procédure applicables au contentieux des taxes provinciales et communales » ;

<sup>&</sup>lt;sup>55</sup> J.-P. MAGREMANNE et F. VAN DE GEJUCHTE, *La procédure en matière de taxe locale. Établissement et contentieux du règlement-taxe et de la taxe*, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 276 et suivantes ; Liège, 21 janvier 2004, *F.J.F.*, 2004, n° 6, p. 601.

<sup>&</sup>lt;sup>56</sup> Un enrôlement complémentaire fait courir un nouveau délai de trois mois (Trib. Mons, 16 décembre 2004, *F.J.F.*, 2005, n° 7, p. 721).

de l'avertissement-extrait de rôle. Le réclamant doit déposer sa réclamation à la poste au plus tard le dernier jour du délai <sup>57</sup>.

Cependant, les autorités se heurtent dans la pratique à un problème d'application de ce délai. Pour des raisons budgétaires, la loi n'a pas imposé que l'avertissement-extrait de rôle soit adressé par recommandé. Par conséquent, on n'aperçoit pas comment la date de cet envoi pourrait être démontrée par l'une ou l'autre partie. La doctrine supposait que serait reprise une jurisprudence antérieure, par laquelle était admis le recours du redevable qui n'avait introduit sa réclamation qu'après la réception d'un exploit d'huissier ou d'un courrier recommandé <sup>58</sup>. La Cour de cassation a pourtant adopté la solution inverse <sup>59</sup>. De même, les juridictions de fond estiment le plus souvent que le caractère régulier de l'avertissement-extrait de rôle est établi à suffisance s'il mentionne la bonne adresse, et que le juge ne peut remettre en cause ce caractère régulier sauf la procédure d'inscription de faux, même si certaines décisions de fond vont en sens contraire <sup>60</sup>. Cette solution est fortement critiquée par la doctrine <sup>61</sup>.

Quoi qu'il en soit, le délai de réclamation peut aussi commencer à courir à partir de la date d'envoi d'un avis de cotisation, pourvu que cet avis contienne, tout comme un avertissement-extrait de rôle, toutes les mentions nécessaires révélant l'existence d'un titre exécutoire régulier et permettant au contribuable d'introduire une réclamation <sup>62</sup>. Le délai de réclamation commence à courir au plus tard au jour de la signification d'un commandement de payer <sup>63</sup>.

À cet égard, il faut encore souligner qu'en application de l'article 3, 4° de la loi du 12 novembre 1997 relative à la publicité de l'administration dans les provinces et

Que la simple allégation du redevable suivant laquelle l'avertissement-extrait de rôle n'a pas été envoyé ne peut avoir pour effet que l'administration ss., 26 février 1987, Pas., I, p. 768.qui soutient avoir effectué l'envoi de ce document à l'adresse exacte du redevable et dans les formes requises soit tenue en outre d'apporter la preuve de ce que l'envoi a effectivement eu lieu. ; »

<sup>&</sup>lt;sup>57</sup> J.-P. MAGREMANNE et F. VAN DE GEJUCHTE, *La procédure en matière de taxe locale. Établissement et contentieux du règlement-taxe et de la taxe*, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 210; Trib. Mons, 19 février 2004, *F.J.F.*, 2005, n° 7, p. 692.

<sup>&</sup>lt;sup>58</sup> R. FORESTINI, *La réforme de la procédure fiscale par la loi des 15 et 23 mars 1999*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 29.

<sup>&</sup>lt;sup>59</sup> Cass., 15 juin 2001, F.J.F., n° 2002/262:

<sup>«</sup> Attendu que le délai prévu à l'article 371 du Code des Impôts sur les revenus 1992 dans lequel la réclamation doit être présentée, sous peine de déchéance, prend cours à partir du jour suivant l'envoi effectif de l'avertissement – extrait de rôle, lorsque cet envoi est régulier ; que, sauf preuve contraire, cette date est la date figurant sur l'avertissement-extrait de rôle comme étant celle de l'envoi ;

<sup>&</sup>lt;sup>60</sup> Civ. Namur, 2 octobre 2002, *F.J.F.*, 2003, Liv. 8, p. 814; Anvers, 3 septembre 2002, *F.J.F.*, 2002, Liv. 9, p. 778.

<sup>&</sup>lt;sup>61</sup> J.B. MAGREMANNE et S. VAN DE GEJUCHTE, La procédure en matière de taxe locale. Établissement et contentieux du règlement-taxe et de la taxe, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 208.

<sup>&</sup>lt;sup>62</sup> Cass., 26 février 1987, *Pas.*, I, p. 768.

<sup>&</sup>lt;sup>63</sup> Cass., 17 novembre 1988, Wauters c/ État belge.

les communes, le délai de réclamation sera censé n'avoir pas commencé à courir toutes les fois que l'avertissement-extrait de rôle ne mentionnera pas la possibilité d'introduire un recours et son délai (l'avertissement-extrait de rôle est bien un acte administratif).

Il arrive que les redevables tentent de contourner cette règle de délai en invoquant l'article 367, qui prévoit que « la réclamation dirigée contre une imposition établie sur des éléments contestés, vaut d'office pour les autres impositions établies sur les mêmes éléments, ou en supplément avant décision des contributions ou du fonctionnaire délégué par lui, alors même que seraient expirés les délais de réclamation contre ces autres impositions ». Cependant, cet article ne s'applique qu'à la situation dans laquelle une réclamation est introduite contre une imposition complémentaire établie sur un revenu litigieux, qui a aussi été taxé lors de l'imposition initiale <sup>64</sup>. Autrement dit, cet article ne peut trouver à s'appliquer que s'agissant d'impôts établis sur la même base imposable, c'est-à-dire à un seul et même exercice, à l'exclusion d'impôts relatifs à un autre exercice, fussent-ils établis sur des revenus identiques et composés exactement des mêmes éléments <sup>65</sup>.

L'article 10 de la loi du 24 décembre 1996 prévoit qu'à défaut de décision, la réclamation est réputée fondée, mais il ne prévoit pas de délai pour cette sanction. Certains réclamants ont tenté de rapprocher cette sanction de l'article 1385 undecies du Code judiciaire, qui prévoit à propos du recours judiciaire que « l'action est introduite au plus tôt six mois après la date de réception du recours administratif au cas où ce recours n'a pas fait l'objet d'une décision et, à peine de déchéance, au plus tard dans un délai de trois mois à partir de la notification de la décision relative au recours administratif ». Le redevable pourrait ainsi agir directement devant le Tribunal de première instance lorsque l'autorité administrative saisie de la réclamation a négligé de prendre une décision dans ce délai de six mois. Il s'en déduirait que toute réclamation contre une taxe locale devrait être réputée fondée chaque fois que le Collège échevinal aurait négligé de statuer dans un délai de six mois <sup>66</sup>...

Ce rapprochement a toutefois été rejeté par la Cour d'arbitrage. La Cour a rappelé que le délai de six mois ne concerne que l'hypothèse d'un recours devant le tribunal. Elle en a déduit que ce délai ne pouvait donc être appliqué à l'hypothèse où la réclamation serait considérée comme fondée <sup>67</sup>. En l'absence de toute indication de délai, la sanction prévue par l'article 10 de la loi du 24 décembre 1996 aurait donc perdu presque toute portée pratique.

Il a par exemple été jugé que la réclamation introduite par un contribuable contre une cotisation enrôlée à l'impôt des non-résidents vaut d'office, en vertu de cette disposition, contre l'impôt des personnes physiques enrôlé sur les mêmes revenus (Bruxelles, 14 février 2002, *F.J.F.*, 2002, p. 863), ou encore qu'en présence d'une assurance dirigeant d'entreprise simulée dont les primes sont constitutives d'avantages en nature, la réclamation introduite par le contribuable contre les cotisations frappant ces avantages en nature vaut nécessairement, sur base d'une disposition similaire dans le C.I.R. 64, comme demande de restitution du précompte professionnel retenu par la société sur le capital payé en exécution de la promesse de pension complémentaire (Bruxelles, 22 février 2001, *F.J.F.*, 2001, p. 392).

<sup>&</sup>lt;sup>64</sup> Bruxelles, 21 juin 2002, *T.F.R.*, 2002, p. 1136, note A. KIEKENS, pp. 1138 à 1140.

<sup>65</sup> Mons, 22 mars 2002, F.J.F., 2002, p. 196; Bruxelles, 22 juin 2002, T.F.R., 2002.

<sup>66</sup> R. FORESTINI, op.cit., p.85.

<sup>&</sup>lt;sup>67</sup> C.A., n° 134/2000 du 16 novembre 2000.

Il en a cependant été fait application par des tribunaux qui avaient été saisis après six mois d'examen d'une réclamation sans qu'aucune décision n'ait été rendue ; dans ce cas en effet, le tribunal ne pouvait que constater l'absence de décision et surtout l'impossibilité de toute décision ultérieure du Collège dessaisi <sup>68</sup>. Encore ces décisions reposent-t-elle le problème d'une différence de traitement entre l'État et les collectivités locales, déjà soumise à la Cour d'arbitrage dans le cadre de l'arrêt précité.

11° S'il n'est pas satisfait par la décision administrative rendue sur réclamation, le redevable peut alors introduire des recours judiciaires.

Ce contentieux fiscal est un contentieux de pleine juridiction. L'office du juge ne se limite pas à vérifier la conformité d'une décision d'imposition aux règles supérieures. Il est au contraire de remplacer les décisions administratives dont il est saisi, et qui sont contestées à juste titre, par ses propres décisions, qui se substitueront à celles qui étaient ainsi contestées. Le juge statue donc sur des droits subjectifs <sup>69 70</sup>.

La répartition des compétences en matière de droits subjectifs est organisée par la Constitution. Cette dernière attribue l'essentiel de cette compétence au pouvoir judiciaire, par son article 144, qui prévoit que « les contestations qui ont pour objet des droits civils sont exclusivement du ressort des tribunaux », et par son article 145, qui prévoit que « les contestations qui ont pour objet des droits politiques sont du ressort des tribunaux, sauf les exceptions établies par la loi ». Ces dispositions d'une méfiance vis-àvis du pouvoir exécutif et des atteintes qu'il pourrait porter aux droits des particuliers, et au contraire d'une grande confiance dans le pouvoir judiciaire comme protecteur des droits des particuliers.

Les droits politiques sont généralement définis comme « ceux qui donnent à la personne le droit de participer de manière active à l'exercice de la souveraineté et de bénéficier, au titre de membre de la collectivité politique organisée, à la distribution des services que la puissance publique procure au titre de droit » <sup>71</sup>. La participation aux charges collectives par l'impôt, à l'évidence profondément inscrite dans les relations entre les particuliers et les institutions publiques, est rattachée à cette dernière catégorie. Il s'en déduit que le législateur pouvait, en vertu de l'article 145 de la Constitution, confier le contentieux fiscal à une juridiction administrative créée dans ce but. Il a été d'ailleurs déjà fait usage de cette possibilité dans la procédure de contestation des

<sup>&</sup>lt;sup>68</sup> J.-P. MAGREMANNE et F. VAN DE GEJUCHTE, *La procédure en matière de taxe locale. Établissement et contentieux du règlement-taxe et de la taxe*, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 248.

<sup>&</sup>lt;sup>69</sup> Sur le plan des principes, on peut ainsi comparer ce contentieux au contentieux du droit de la sécurité sociale devant les juridictions du travail : le demandeur ne doit pas seulement obtenir l'annulation d'une décision de refus pour avoir satisfaction, il doit encore démontrer que toutes les conditions d'obtention du droit sont réunies dans son chef.

<sup>&</sup>lt;sup>70</sup> Cette nature du contentieux fiscal explique entre autres que le requérant puisse compléter ses griefs après échéance du délai de recours, en cours d'examen de ce recours, à la différence de ce qui lui est permis au contentieux de l'excès de pouvoir (voyez à ce sujet l'article 372 du Code des impôts sur les revenus).

<sup>&</sup>lt;sup>71</sup> R.ANDERSEN, « Du pouvoir judiciaire », in *La Constitution belge*, *dir*. M. VERDUSSEN, Bruxelles, Le cri, 2004, p. 322.

taxes locales. Mais, en raison de la confiance que le législateur belge plaçait, comme le constituant, dans le pouvoir judiciaire, des recours ont toujours été ouverts devant des juridictions de l'ordre judiciaire <sup>72</sup>.

La compétence judiciaire a même été réaffirmée récemment. L'article 7 de la loi du 23 mars 1999 de réforme de la procédure fiscale a modifié l'article 632 du Code judiciaire qui prévoit désormais que « toute contestation relative à l'application d'une loi d'impôt est de la compétence du juge qui siège au siège de la Cour d'appel dans le ressort duquel (...) ». Auparavant, le Conseil d'État admettait sa compétence à propos de requête dirigées contre certains actes administratifs individuels, tel que la décision du ministre des Finances statuant sur le recours dirigé contre le rejet d'une demande de communication de documents. Il est apparu que la locution « toute contestation relative à l'application d'une loi d'impôt » devait être entendue dans le sens le plus large, et que l'objectif du législateur avait été de ne maintenir la compétence du Conseil d'État qu'à l'égard des actes fiscaux normatifs 73 74.

Naturellement, il peut arriver qu'à l'occasion du contentieux fiscal une question objective de légalité se pose. Le cas échéant, le juge fiscal doit d'écarter, en vertu de l'article 159 de la Constitution, par exemple l'application du règlement-taxe qu'il aura jugé illégal (et par voie de conséquence, d'annuler l'imposition qui aura été établie en vertu de ce règlement).

Le Conseil d'État a malgré tout conservé un certain rôle en matière de taxe locale. Ainsi qu'il a été vu plus haut, les taxes locales ne sont pas créées par une loi, mais par un règlement du Conseil de la collectivité. Ces règlements peuvent être déférés à la censure du Conseil d'État. Ils le sont parfois, lorsqu'un redevable important sait d'emblée que la taxe portera atteinte à ses intérêts (une taxe sur les appareils de lecture optique reliés à une caisse enregistreuse, pour les sociétés de distribution, une taxe sur les pylônes GSM, pour les sociétés de téléphonie mobile, ou encore une taxe sur la distribution d'imprimés sous emballages, pour les sociétés de 2

12° L'article 10 de la loi du 24 décembre 1996 prévoit donc que la décision prise par l'une des autorités visées à l'article 9 peut faire l'objet d'un recours devant le Tribunal de première instance dans le ressort duquel la taxe a été établie.

L'article 1385 decies du Code judiciaire prévoit que ce recours est introduit par la voie d'une requête contradictoire, à laquelle est jointe une copie de cette décision administrative contestée, ou, lorsque l'autorité administrative a négligé de statuer,

<sup>73</sup> H. LOUVAUX et P. VANDERMOTTEN, « La nouvelle procédure judiciaire devant les juges du fond en matière de «contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt» (examen de jurisprudence) », *R.G.C.F.*, 2002, n° 1, p. 6.

<sup>&</sup>lt;sup>72</sup> Voy. notamment C.A., n° 30/98 du 18 mars 1998.

<sup>&</sup>lt;sup>74</sup> Il faut être bien conscient que d'autres systèmes étaient tout à fait concevables. Ainsi, en France, les juridictions administratives, et finalement le Conseil d'État, connaissent de l'ensemble du contentieux fiscal, tantôt comme juge de l'excès de pouvoir (au contentieux objectif), tantôt comme juge fiscal (au contentieux de pleine juridiction). Les observateurs ont même constaté que le champ du recours de l'excès de pouvoir avait tendance à s'étendre au détriment du contentieux de pleine juridiction (voy. notamment R. CHAPUS, *Droit du contentieux administratif*, Paris, Montchrestien, 11e éd. 2004, p. 221 et suivantes).

une copie du recours administratif et de l'accusé de réception de ce recours <sup>75</sup>. Comme il a déjà été énoncé, le délai de recours est fixé par l'article 1385 *undecies* à trois mois, pourvu à nouveau que ce délai ait bien été notifié au redevable avec la décision administrative.

La requête est déposée au greffe du tribunal de première instance compétent. L'article 569, alinéa 1<sup>er</sup> du Code judiciaire réserve à son profit une compétence exclusive. À ce sujet, il convient de ne pas se laisser abuser par la lecture du seul article 10 précité de la loi du 24 décembre 1996, qui désigne « le tribunal de première instance dans le ressort duquel la taxe a été établie ». Cette disposition doit en effet se lire en liaison avec le nouvel article 632 du Code judiciaire, qui prévoit que « toute contestation relative à l'application d'une loi d'impôt est de la compétence du juge qui siège au siège de la Cour d'appel dans le ressort duquel est situé le bureau où la perception a été ou doit être faite,... ». À cela s'ajoute que l'article 632 permettait au Roi de désigner des juges supplémentaires, et qu'en vertu de cette habilitation, l'article 1er de l'arrêté royal du 25 mars 1999 a attribué la même compétence de connaître des contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt aux tribunaux d'Arlon, de Bruges, d'Hasselt, de Namur et de Nivelles, chacun pour sa province respective, et un arrêté royal du 6 mars 2002 a également attribué cette compétence au tribunal de Louvain, pour son arrondissement judiciaire. Il n'y a donc que douze tribunaux de première instance qui aient une compétence territoriale en la matière. Le cas échéant, le tribunal saisi renvoie l'affaire devant le tribunal compétent.

C'est la décision administrative rendue sur réclamation, et non l'imposition elle-même, qui doit faire l'objet du recours judiciaire au terme de l'article 10. La requête doit donc être déclarée irrecevable lorsque le contribuable indique que l'objet en est l'annulation de la cotisation litigieuse, sans demander la réformation de la décision du Collège des bourgmestre et échevins <sup>76</sup>. Cependant, il doit aussi être demandé au juge judiciaire d'ordonner le dégrèvement de l'imposition que la décision contient et de faire dire pour droit que la créance des pouvoirs publics n'est pas due <sup>77</sup>. Une demande n'ayant pour objet que l'annulation de la décision administrative peut donc également être déclarée irrecevable, sauf la possibilité d'étendre la demande dans les conditions de l'article 807 du Code judiciaire <sup>78</sup>.

Le tribunal examinera à nouveau la recevabilité de la réclamation, dès lors qu'une réclamation recevable est une condition de la recevabilité de l'action introduite devant lui. Les vices de formes qui peuvent affecter la décision administrative présentent bien un intérêt en cas d'annulation de la décision de l'autorité administrative saisie sur réclamation, cette décision est censée n'avoir

<sup>&</sup>lt;sup>75</sup> L'omission de cette formalité n'est semble-t-il de nature à entraîner ni l'irrecevabilité ni la nullité de la requête, si la collectivité a pu déterminer la décision en cause et si la requête a atteint son but (Bruxelles, 27 mai 2004, *F.J.F.*, 2004, sept-oct, p. 289).

<sup>&</sup>lt;sup>76</sup> J.R. MAGREMANNE et F. VAN DE GEJUCHTE, *La procédure en matière de taxe locale. Établissement et contentieux du règlement-taxe et de la taxe*, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 330.

<sup>&</sup>lt;sup>77</sup> H. LOUVEAUX et P. VANDERMOTTEN, « La nouvelle procédure judiciaire devant les juges du fond en matière de « contestation relative à l'application d'une loi d'impôt » (Examen de jurisprudence) », *R.G.D.F.*, 2002, n° 1, p. 8; Civ. Mons, 6 septembre 2001, *J.L.M. B.*, 2002, p. 205.

<sup>&</sup>lt;sup>78</sup> Civ. Mons, 31 mai 2001, cité par J.-P. MAGREMANNE, « De l'importance de préciser l'objet de la requête introductive d'instance », *R.G.F. – Actualités fiscales*, 27 juin 2001, n° 24 *bis*, p. 2.

jamais existé, et la sanction évoquée plus haut (la réclamation considérée *ipso facto* comme fondée) peut trouver à s'appliquer. Le tribunal peut se voir soumettre de nouveaux moyens de droit non repris dans la réclamation. Le tribunal examinera encore les moyens fondés sur l'irrégularité éventuelle du règlement-taxe et l'article 159 de la Constitution, moyens que l'autorité administrative n'aura pas pu examiner dans le cadre de l'examen de la réclamation. Le tribunal pourra même, dans les limites de sa saisine, compléter d'office les moyens d'un contribuable <sup>79</sup>.

La demande est examinée conformément à la procédure ordinaire appliquée devant les Cours et tribunaux de l'ordre judiciaire, notamment pour ce qui est prévu en matière d'administration de la preuve. Autrement dit, l'autorité n'a plus l'obligation de déposer l'ensemble du dossier administratif, comme c'était le cas avant la loi du 23 mars 1999, et comme c'est le cas devant le Conseil d'État <sup>80</sup>.

En cas d'annulation de la décision d'imposition, même pour une règle de forme autre qu'une règle relative à la prescription, l'autorité ne peut plus établir de nouvelle cotisation à partir de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition. En revanche, avant d'arriver à cette décision d'annulation, et en raison de la nature du contentieux de pleine juridiction déjà évoqué, l'article 356 du Code des impôts sur les revenus prévoit que « lorsqu'une décision (...) fait l'objet d'un recours en justice, et que la juridiction saisie prononce la nullité totale ou partielle d'imposition pour une cause autre que la prescription, l'administration peut (...) soumettre à l'appréciation de la juridiction saisie qui statue sur cette demande, une cotisation subsidiaire à charge du même redevable et en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition que la cotisation initiale ».

La décision du tribunal de première instance doit être signifiée à la requête de la partie intéressée. Elle est elle-même susceptible d'opposition et d'appel comme toute décision judiciaire. L'article 377 du C. I. R. 92 ajoute que les délais d'opposition, d'appel et de cassation, ainsi que l'opposition, l'appel ou le pourvoi en cassation, sont suspensifs de la décision de justice.

13° Il faut encore écarter ici une autre voie de recours, qu'ont tenté d'utiliser les redevables qui avaient laissé passé les délais de réclamation ou de recours fiscal : l'action en responsabilité devant le tribunal de première instance, fondée sur la faute que constitueraient un règlement-taxe irrégulier ou une décision d'imposition irrégulière, ou encore l'action en répétition de l'indû.

La jurisprudence de la Cour de cassation, fixée dans un arrêt du 21 septembre 1978, la jurisprudence du Conseil d'État de même que la doctrine classique considèrent que l'existence d'un recours fiscal spécial dérogatoire du droit commun et des principes du droit civil exclut tout autre recours devant les tribunaux de l'ordre judiciaire, qu'ils soient fondés sur la responsabilité ou sur l'indû. Ce recours spécial prive le contribuable de la possibilité de faire valoir par voie d'exception l'illégalité de l'acte qu'il aurait omis d'attaquer directement, à tout le moins lorsqu'il s'agit d'un acte individuel <sup>81</sup>.

\_

<sup>&</sup>lt;sup>79</sup> Civ. Hasselt, 1<sup>er</sup> décembre 2004, *Act. Fisc.*, 2005, n° 5, p. 11.

<sup>&</sup>lt;sup>80</sup> R. FORESTINI, op. cit., p. 41.

<sup>&</sup>lt;sup>81</sup> Cass., 27 octobre 1886, chambres réunies, Pas, p. 348, avec les conclusions de Monsieur le Procureur Général Mesdach de ter Kiele; Cass., 21 septembre 1978, *Pas.*, 1979, I, p. 104 et *J.T.*, 1979, p. 306; note W.G. sous Cass. 30 novembre 1950, *Pas.*, 1951, I, p. 193; v° « Le Conseil d'État », *Les Novelles*, t. VI, Larcier, 1975, n°

En effet, le lien de causalité est rompu par l'inertie du contribuable qui néglige d'introduire les recours qui lui sont ouverts. Le dommage lui-même est contestable : un dommage réside en effet dans la lésion d'un droit ou d'un intérêt légitime, et le droit de ne payer que l'impôt conforme à la loi intègre la nécessité d'exercer les voies de recours fiscal <sup>82</sup>.

Il en est d'autant plus ainsi lorsqu'un redevable invoque à l'encontre d'une imposition une prétendue irrégularité du règlement-taxe sur lequel elle était fondée. En effet, le lien de causalité avec le dommage est interrompu par la cause juridique propre que constitue l'obligation de payer, imposée par l'enrôlement de la taxe en application d'un règlement apparemment légal. Car l'obligation de payer n'est que la conséquence de l'enrôlement, qui constitue le véritable titre constitutif de celle-ci <sup>83</sup>.

#### B. LES NORMES DE RÉFÉRENCE.

### <u>1° Les normes de référence en droit interne.</u>

Outre les principes de légalité, de non-rétroactivité et de respect des restrictions légales, déjà évoqués, il y a encore lieu d'exposer ici les particularités des principes d'égalité et de non-discrimination en la matière, ainsi que la liberté de commerce et d'industrie.

- a. Les principes d'égalité et de non-discrimination.
- 14° Ces principes consacrés par les articles 10, 11 et 172 de la Constitution excluent qu'une différence de traitement soit établie entre certaines catégories de personnes, lorsque le critère de différenciation n'est pas susceptible de justification objective et raisonnable. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause.

La même exception peut d'ailleurs être invoquée par le particulier auquel une collectivité publique réclame, devant les juridictions répressives, le paiement d'un impôt qui n'a pas été enrôlé dans les délais en raison d'une fraude de ce particulier (Cass., 8 septembre 1999, *Pas.*, 1999, I, p. 441).

<sup>1186 ;</sup> C.E., n° 19.653 du 22 mai 1979, *Verstraeten* ; R. ANDERSEN et G. VAN FRAYENHOVEN, « La responsabilité de l'administration fiscale », in *La responsabilité des pouvoirs publics*, Bruxelles, Bruylant, 1991, pp. 238-239 ; Liège, 25 juin 2004, *F.J.F.*, 2005, n° 4, p. 321.

<sup>&</sup>lt;sup>82</sup> M. PÂQUES, « L'application de la loi fiscale – Principes de bonne administration en droit administratif et en droit fiscal. Présentation et mise en œuvre », *Act. Dr.*, 1993, p. 648.

<sup>&</sup>lt;sup>83</sup> J.P. BOURS et N. PIROTTE, « Le titre exécutoire en droit fiscal », *in L'exécution en question, Journée d'études du centre interuniversitaire de droit judiciaire*, Bruxelles, 1991, Rapport, p. 2; Liège, 25 juin 2004, *F.J.F.*, 2005, n° 4, p. 321; Mons (6°), 10 septembre 2004, n° 2001/RG/912, non publié.

Le principe d'égalité est violé lorsqu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre le moyen employé et le but visé <sup>84</sup>. Le contrôle du respect du principe d'égalité suppose bien entendu que les catégories de personnes ou de situations entre lesquelles une discrimination est alléguée soient suffisamment comparables <sup>85</sup>.

Il incombe au juge, lorsque l'objectif d'un texte n'est pas défini ou qu'il est défini de manière incomplète, de « *découvrir ou construire cet objectif* », éventuellement à l'aide d'informations fournies par les parties en cours de procédure <sup>86</sup>.

Le principe est fréquemment invoqué par les redevables à l'encontre des règlements-taxes : leur imposition serait injuste, parce que le règlement ne prévoirait pas l'imposition d'une situation similaire, ou au contraire prévoirait l'exonération d'une situation similaire.

Les applications du principe d'égalité présentent certaines particularités en matière fiscale. Est certes contraire à la règle de l'égalité un impôt établi à un taux forfaitaire, sans tenir compte des situations matérielles et des capacités contributives des contribuables. Les Cours et tribunaux ont déjà écarté pour ce motif un règlement-taxe instaurant une taxe annuelle forfaitaire sur les terrains non bâtis, quelle que soit la taille des terrains considérés.

Mais d'autre part, la règle de l'égalité devant la loi n'exige pas que la norme soit modulée en fonction de chaque cas, et particulièrement en matière fiscale les juridictions admettent la nécessité de catégories simplificatrices. La Cour d'arbitrage a ainsi énoncé qu' « il appartient au législateur fiscal compétent de fixer le tarif d'imposition et d'en établir la modalisation. Toutefois, lorsqu'il utilise à cet effet des critères de distinction, ceux-ci doivent être appliqués de manière égale pour toutes les personnes qui se trouvent dans une situation équivalente au regard de la mesure considérée et du but poursuivi, sous la réserve que le législateur fiscal peut devoir appréhender la diversité des situations individuelles en faisant usage de catégories qui, nécessairement, ne correspondent aux réalités qu'avec un certain degré d'approximation » 87.

En pratique, le moyen prendra souvent la forme d'une discussion sur la conformité au principe d'égalité de l'une ou l'autre exonération, le contribuable jugeant souvent injuste de ne pas en bénéficier. Il échet cependant encore de souligner qu'un tel vice, lorsqu'il est établi, n'est de nature à entraîner que l'écartement de la disposition en cause, et non de l'ensemble du texte. Le redevable n'a donc pas intérêt à un tel moyen <sup>88</sup>:

<sup>&</sup>lt;sup>84</sup> C.A., n° 67 et 68/92 du 12 novembre 1992 ; Cass., 30 avril 1992, *Pas.*, 1992, I, p. 767.

<sup>85</sup> C.A., n° 31/92 du 23 avril 1992 ; C.A., n° 12/93 du 18 février 1993 ; C.A., n° 2/95 du 12 janvier 1995.

<sup>&</sup>lt;sup>86</sup> B. RENAUD, « Objectifs du législateur et contrôle de constitutionnalité », R.B.D.C., 1994, p. 350.

<sup>&</sup>lt;sup>87</sup> C.A., n° 128/98 du 9 décembre 1998, B.14.3, cité par E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 213 ;C.A., n° 151/2004 du 15 septembre 2004 ;V.SEPULCHRE, Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal, Bruxelles, Larcier, 2005, pp. 81 et 105.

<sup>88</sup> Cass., sect Néerl., 1ère ch., 25 octobre 1985, R.G. n° F 1202 N, sommaire, site de la Cour de cassation.

« Lorsqu'une disposition d'un règlement communal n'est pas conforme aux lois le juge ne peut refuser d'appliquer les autres dispositions de ce règlement.

L'illégalité de la disposition d'un règlement-taxe accordant une dispense n'entraîne pas l'illégalité des autres dispositions de ce règlement.

Le contribuable ne peut invoquer, contre l'imposition à une taxe communale, aucun moyen, fondé sur l'illégalité de la disposition du règlement-taxe exonérant d'autres personnes ou institutions, lorsqu'il n'a pas été exclu lui-même de manière illégale de cette exonération. »

#### b. La liberté de commerce et d'industrie.

15° La liberté de commerce et d'industrie a été consacrée dans nos régions par le décret d'Allarde des 2-17 mars 1791, et plus récemment par le Livre Ier, Titre Ier du Code de commerce. On ne pourrait toutefois en déduire une prohibition générale des taxes sur les activités commerciales, à moins que ces taxes entravent au-delà du raisonnable, voire empêchent, l'exercice des activités commerciales et industrielles <sup>89</sup>.

En revanche, les octrois (« droits de douane » locaux), un moment supprimés, et assez vite rétablis sous la Ière République, ont été définitivement supprimé par la loi du 18 juillet 1860<sup>90</sup>. À cela s'ajoute aujourd'hui l'Union économique et monétaire de la Belgique, dont il a déjà été jugé qu'elle prohibait toutes les mesures qui entravaient la libre circulation, et en particulier les droits de douane intérieurs et les taxes d'effet équivalents.

Encore faut-il déterminer ce que l'on entend précisément par « octroi ». La loi du 18 juillet 1860 était muette sur ce point. Les travaux préparatoires mentionnaient cependant clairement que l'interdiction des octrois concernait toute une série de taxes. Il devait être déduit ensuite de l'arrêté d'exécution du 2 août 1860 qu'étaient prohibés sous ce terme, non seulement tous les droits de douane et droits similaires, mais également toutes les impositions communales établies sur l'importation, l'exportation, le transit, la fabrication ou l'extraction de denrées ou de marchandises <sup>91</sup>. L'arrêté ajoutait cependant qu'étaient laissées en dehors des revenus de l'octroi « toutes autres taxes communales indirectes », telles que droits d'étalage, droits de pesage, droits de quai, droits de tonnage, droits de magasin autres que les droits d'entrepôts soumis à l'octroi. Cette prohibition a été étendue aux provinces par la

En effet, l'article 49 du règlement du 17 mai 1809 relatif aux octrois municipaux et de bienfaisance avait obligé les communes à percevoir une taxe sur les biens fabriqués ou récoltés à l'intérieur de la commune, égale aux octrois perçus sur les biens provenant d'autres communes. Il était logique que tous ces droits fussent supprimés en même temps (B. LOMBAERT, « Jurisprudence. Taxes industrielles et octrois. Que reste-t-il du pouvoir fiscal des commune ?s », rapport et avis sous C.E., n° 85.563 du 23 février 2000, *Carmeuse*, *A.P.T.*, 1999, p. 287).

<sup>&</sup>lt;sup>89</sup> C.E., n° 132.982 du 24 juin 2004; V. SEPULCHRE, « Jurisprudence », R.G.F., 2005, n° 1, p. 24.

<sup>&</sup>lt;sup>90</sup> Loi du 18 juillet 1860 portant abolition des octrois communaux, M.B., 19 juillet 1860 ; E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 76.

<sup>&</sup>lt;sup>91</sup> Art 2 de l'arrêté royal du 2 août 1860 relatif au montant des revenus de 1859 et à l'indemnité pour traitement d'attente du personnel, par suite de l'abolition des octrois, *M.B.*, 4 août 1860 ; C.E. n° 31.892 à 31.894 du 1<sup>er</sup> février 1989, *A.S.B.L. Fédération Belge des Entreprises de Distribution*.

Cour de cassation et par le Conseil d'État, pour des motifs qui sont critiqués par la doctrine <sup>92</sup>.

16° La délimitation de la notion a posé un grand nombre de problèmes d'application pratique. Le Conseil d'État a d'abord défini les octrois comme « des impositions indirectes caractérisées notamment par ce qu'elles avaient pour base un acte, une opération ou un fait dont l'accomplissement entraînait l'obligation de payer une taxe frappant les matières traitées et dont le montant était fixé par référence aux quantités de ces matières mises en œuvre dans ces opérations et mesurées après chacune d'elles » <sup>93</sup>.

Quoiqu'il ait été rappelé plus haut que certaines taxes indirectes ont échappé à la prohibition des octrois, cette notion de taxe indirecte semble avoir été d'emblée la pierre d'angle de cette définition. Il convient toutefois de souligner que la définition de cette notion est elle-même problématique, en droit comme en économie d'ailleurs <sup>94</sup>. Il semble que l'on puisse dire qu'une taxe est directe ou indirecte selon qu'elle frappe un fait juridique isolé ou une situation permanente et périodique <sup>95</sup>.

La patente, taxe directe qui frappe le redevable en raison de l'exercice d'une industrie, reste formellement admise en dépit du principe de liberté de commerce et d'industrie. On sait déjà qu'elle ne peut pas être évaluée en fonction des bénéfices de l'entreprise sans violer l'article 464 du C.I.R. 92 <sup>96</sup>. Elle doit donc être évaluée selon des indices de l'activité. Mais elle doit rester distincte de l'octroi, défini au moyen du critère qui vient d'être exposé. Or, l'usage de ce critère se révèle dans ce cas très délicat, puisque ces indices peuvent être assimilés à des faits isolés. Le Conseil d'État admettait en principe, au terme de la jurisprudence précitée, cette manière des retenir des indices de l'activité, pourvu que ces indices eux-mêmes ne constituent pas la base imposable.

Ainsi, faisant application de cette définition, le Conseil d'État avait jugé dans l'affaire précitée qu'une taxe sur l'activité de captage, dont le montant était arrêté pour l'année en fonction du cubage de grisou capté, ne pouvait être considéré comme frappant de prétendues opérations successives de captage. Il s'agissait d'une taxe arrêtée par contribuable et en fonction de l'importance de son activité pendant l'année, retenue comme indice de sa capacité contributive. Frappant une situation durable par sa nature et non des faits isolés et passagers, il s'agissait d'un impôt direct et non d'un octroi.

<sup>&</sup>lt;sup>92</sup> E. WILLEMART, Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 75.

<sup>&</sup>lt;sup>93</sup> C.E., n° 16.473 et 16.474 du 13 juin 1974, S.A. Forges de Thy-Marcinelle et Monceau; voy également dans le même sens Cass., 9 février 1992, Pas., 1882, p. 47.

<sup>&</sup>lt;sup>94</sup> A. TIBERGHIEN e.a., *Manuel de droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2000, p. 53; B. LOMBAERT, « Jurisprudence. Taxes industrielles et octrois. Que reste-t-il du pouvoir fiscal des communes », rapport et avis sous C.E., n° 85.563 du 23 février 2000, *Carmeuse*, *A.P.T.*, 1999, p. 287; V. SEPULCHRE, « Jurisprudence », *R.G.F.*, 2005, n° 1, p. 24..

<sup>&</sup>lt;sup>95</sup> R.P.D.B., v° « Taxes provinciales et communales », t. XIV, 1953, n° 97, p. 71.

<sup>&</sup>lt;sup>96</sup> Ainsi, si les hôteliers sont imposés, non en fonction du nombre de location de chambres, mais en pourcentage de la somme perçue sur chaque location, la taxe viole l'article 464 du C.I.R.92 (Civ. Bruxelles, 28 mai 2004, *F.J.F.*, 2005, liv. 2, p. 203).

En revanche, quelques années plus tard, le Conseil avait jugé qu'une taxe sur la distribution gratuite d'imprimés à domicile frappait, non une situation durable dans laquelle le contribuable se serait trouvé en raison de son activité ou de son patrimoine, mais des faits isolés, et constituait par voie de conséquence une taxe indirecte <sup>97</sup>.

17° Le Conseil d'État est revenu plus récemment sur la définition des octrois. Il estime maintenant qu'une taxe calculée en fonction des quantités extraites ou traitées l'année précédant l'exercice d'imposition constitue bien un octroi. Autrement dit, il juge maintenant que ce n'est pas l'activité d'exploitation, mais bien les faits de fabrication ou d'extraction qui constituent l'élément générateur de l'impôt. Il rejoignait ainsi la jurisprudence de la Cour de cassation 98.

La notion d'octroi a donc reçu une nouvelle définition <sup>99</sup>: « un octroi se définit comme un impôt indirect de consommation grevant les denrées ou les marchandises qui en sont l'objet et venant ainsi s'ajouter à leur prix, pour atteindre en dernier analyse le consommateur » et « ce qui le caractérise est qu'il grève le produit lui-même et constitue une contribution indirecte prélevée en vue des besoins généraux d'une commune sur certains objets destinés à la consommation ».

Le Conseil d'État a ainsi jugé qu'une taxe sur l'exploitation des bois et forêt, pourtant calculée en fonction de la valeur du bois abattu, et quel que soit la destination du bois, constituait un octroi, au motif que la qualité du redevable n'était pas précisée par le règlement <sup>100</sup>. Le Conseil d'État a également jugé, contre l'avis de son Auditeur, qu'une taxe grevant « les mines, minières, carrières à ciel ouvert et terrils », « due solidairement par l'exploitant et le propriétaire », et « calculée par tonne de produits exploités, (c'est-à-dire) de produits destinés directement ou indirectement à la commercialisation », frappait le produit du sol et non l'exercice d'une profession <sup>101 102</sup>.

<sup>&</sup>lt;sup>97</sup> C.E., n° 18.973 et 188.974 du 11 mai 1978, R.A.C.E., p. 607.

<sup>&</sup>lt;sup>98</sup> E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 71; B. LOMBAERT, « Jurisprudence. Taxes industrielles et octrois. Que reste-t-il du pouvoir fiscal des communes ? », rapport et avis sous C.E., n° 85.563 du 23 février 2000, *Carmeuse*, *A.P.T.*, 1999, p. 287; V. SEPULCHRE, « Jurisprudence », *R.G.F.*, 2005, n° 1, p. 30.

<sup>&</sup>lt;sup>99</sup> C.E., n° 76.715, 76.717 et 76.718 du 28 octobre 1998; Cass., 10 novembre 1994, *Pas.*, 1994, I, p. 928; *Rev. Dr.Com.*, 1995, p. 101; C.E., n° 85.563 du 23 février 2000, *Carmeuse*, *A.P.T.*, 1999, p. 287, avec rapport et avis de B. LOMBAERT, « Jurisprudence. Taxes industrielles et octrois. Que reste-t-il du pouvoir fiscal des communes ? »; C.E. (XVe), arrêt n° 132.983 du 24 juin 2004.

<sup>&</sup>lt;sup>100</sup> C.E., n° 76.715 du 28 octobre 1998, A.S.B.L. Fédération Nationale des Scieries.

<sup>&</sup>lt;sup>101</sup> C.E., n° 85.563 du 23 février 2000, *Carmeuse*, *A.P.T.*, 1999, p. 287, avec rapport et avis de B. LOMBAERT, « Jurisprudence. Taxes industrielles et octrois. Que reste-t-il du pouvoir fiscal des communes ? ». Pourtant, comme l'avait fait remarquer l'Auditeur, il s'agissait d'une activité qui supposait du matériel et donc et une certaine permanence, et en outre la taxe était calculée en fonction des quantités extraites, quelle que soit leur destination.

Prenant acte de cet arrêt, l'autorité de tutelle se limite, par sa circulaire annuelle sur les budgets des communes, à énoncer qu'une taxe indirecte est interdite mais qu'une taxe directe sur les mines et carrières reste autorisée, en invitant les communes à fixer le taux de cette taxe en tenant compte de la production annuelle

Cette définition est à l'évidence devenue très générale, et on peut se demander si elle est encore bien compatible avec la distinction que faisait l'arrêté de 1860 entre différentes taxes directes. Elle ne laisse plus beaucoup de place aux impositions locales sur des activités commerciales et industrielles, surtout .quand on sait par ailleurs la prohibition de toute imposition locale sur les revenus <sup>103</sup>. Elle est même devenue plus restrictive que la définition retenue par la jurisprudence de la Cour de cassation, laquelle a admis notamment une taxe sur les mines de charbon au *prorata* du nombre de tonnes extraites <sup>104</sup>.

18° Le seul cas récent où les juridictions suprêmes aient rejeté la qualification d'octroi est le cas d'une activité qui ne donnait pas lieu à consommation, et qui ne constituait donc pas réellement une activité industrielle ou commerciale. On s'est ainsi demandé très récemment si les règlements-taxes sur la distribution gratuite à domicile d'écrits publicitaires non adressés rentraient ou non dans le cadre de cette définition.

Cette question a présenté une actualité particulière après un arrêt du 8 février 2002, par laquelle la Cour d'appel de Liège avait répondu par l'affirmative. La Cour de cassation avait paru avaliser cette solution par son arrêt du 12 septembre 2003, mais une lecture attentive de l'arrêt révélait que si la Cour n'avait pas cassé l'arrêt déféré à sa censure, c'était uniquement parce que le moyen n'avait pas été rédigé de manière correcte.

En application de la nouvelle définition des octrois, le Conseil d'État a ensuite jugé que la taxe concernée visait un service, l'opération de distribution des imprimés, et non la « consommation » des imprimés eux-mêmes, puisqu'elle était gratuite. Il était notamment relevé que la même taxe ne frappait pas la vente en librairie des mêmes journaux. Dès lors que la taxation n'avait pas pour objet des biens matériels destinés de manière directe ou indirecte à la commercialisation, elle ne pouvait donc pas être considérée comme un octroi <sup>105</sup>. Du reste, comme il a été relevé par la doctrine, la *distribution* d'écrit publicitaire est nettement distincte de toute opération d'entrée ou de sortie de la commune, ou de production <sup>106</sup>. Cette jurisprudence n'est en réalité pas neuve <sup>107</sup>, mais elle est rassurante après l'évolution jurisprudentielle récente du Conseil d'État. La même opinion a d'ailleurs été émise

(Circulaire du 7 octobre 2004 relative au budget pour 2005 des communes de la Région wallonne à l'exception des communes de la Communauté germanophone.).

<sup>&</sup>lt;sup>103</sup> Voy la même opinion E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 72; B. LOMBAERT, « Jurisprudence. Taxes industrielles et octrois. Que reste-t-il du pouvoir fiscal des communes? », rapport et avis sous C.E., n° 85.563 du 23 février 2000, *Carmeuse*, *A.P.T.*, 1999, p. 287.

<sup>&</sup>lt;sup>104</sup> Cass., 3 novembre 1925, *Pas.*, 1926, I, p. 42, cité par B. LOMBAERT, « Jurisprudence. Taxes industrielles et octrois. Que reste-t-il du pouvoir fiscal des communes ? », rapport et avis sous C.E., n° 85.563 du 23 février 2000, *Carmeuse*, *A.P.T.*, 1999, p. 287

On peut toutefois se demander à qui les journaux publicitaires gratuits rendent service, et si leur véritable consommateur ne sont pas ceux qui y insèrent des publicités et qui supportent, eux, la charge de la taxe.

<sup>&</sup>lt;sup>106</sup> V. SEPULCHRE, « Jurisprudence », R.G.F., 2005, n° 1, p. 31.

<sup>&</sup>lt;sup>107</sup> C.E., 1<sup>er</sup> février 1989, *Pas.*, 1990, IV, p. 39.

plus récemment par la Cour de cassation, dissipant ainsi les interrogations qu'avait pu faire naître l'arrêt du 12 septembre  $2003^{108}$ .

Le problème s'est reposé récemment devant le Conseil d'État dans le cadre d'un recours en annulation contre une taxe sur la distribution à domicile d'imprimés sous *blister*, c'est-à-dire sous emballage plastique. L'élément générateur de la taxe était bien l'opération de distribution, mais la taxation visait aussi bien les *blisters* d'imprimés vendus que d'imprimés distribués gratuitement. L'examen du problème aurait permis de préciser encore la définition du Conseil d'État. Toutefois, la solution restera en suspens : les taxes en causes ont été abandonnées sous la pression des sociétés de médias.

2° les normes de référence en droit européen.

<sup>&</sup>lt;sup>108</sup> Cass., 17 mars 2005, n° F 04.0029 F/1, R.D.C., 2005, n° 3, p. 51.