LIÈGE université Library

https://lib.uliege.be https://matheo.uliege.be

La rédaction d'une dissertation :Comment faut-il "motiver" les règlements-taxes communaux et provinciaux au regard de la jurisprudence judiciaire en matière d'application du principe d'égalité et de non-discrimination à de tels règlements-taxes ?

Auteur : Hanson, Victor
Promoteur(s) : Nollet, Aymeric
Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie
Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal
Année académique : 2025-2026
URI/URL : http://hdl.handle.net/2268.2/27810

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

Comment faut-il "motiver" les règlements-taxes communaux et provinciaux au regard de la jurisprudence judiciaire en matière d'application du principe d'égalité et de non-discrimination à de tels règlements-taxes ?

Victor HANSON

Travail de fin d'études : Dissertation (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2025-2026

Coordination :

Marc BOURGEOIS
Sabine GARROY

Promoteur :

Aymeric NOLLET

Lecteur :

Laëtitia BOUSEZ

Table des matières

Introduction 1

Partie 1. Les compétences fiscales des communes 2

Chapitre 1 : l'autonomie fiscale communale 2

Chapitre 2 : Les limites de l'autonomie fiscale communale 3

Partie 2. Le principe d'égalité et non-discrimination appliqué aux règlements-taxes 5

Chapitre 1 : Rappel de la portée du principe d'égalité et non-discrimination 5

Chapitre 2 : Contrôle du règlement-taxe au regard du principe d'égalité et non-discrimination ... 6

Section 1 : Le test « préalable » de comparabilité 6

Section 2 : La justification objective et raisonnable 9

Sous-Section 1 : L'importance du but poursuivi 9

Sous-Section 2 : L'étendue de la justification des choix de l'autorité taxatrice 10

Sous-Section 3 : La proportionnalité de la différence de traitement 13

Partie 3. La motivation des règlements-taxes au regard du principe d'égalité et non-discrimination 15

Chapitre 1 : L'exigence d'une motivation matérielle du règlement-taxe 15

Chapitre 2 : La détermination des motifs susceptibles de justifier la différence de traitement ... 17

Section 1 : La conception traditionnelle 17

Section 2 : L'élargissement de la recherche des motifs 18

Section 3 : La justification a posteriori comme limite ? 21

Chapitre 3 : Les conséquences de l'absence ou de l'insuffisance de motivation 23

Chapitre 4 : De la motivation à la contestation des règlements-taxes : la commune face au contribuable 25

Section 1 : Anticiper le contentieux par la motivation 25

Section 2 : Contester la légalité du règlement-taxe 26

Conclusion 28

Introduction

En Belgique, le niveau de pouvoir le plus proche du citoyen tire directement de la Constitution sa compétence en matière fiscale. Les communes disposent ainsi du pouvoir d'adopter des règlements-taxes sur la base desquels des impositions sont établies à charge des contribuables. L'exercice de cette compétence fiscale donne lieu à un contentieux important. D'une part, les règlements-taxes communaux peuvent faire l'objet d'un recours en annulation devant le Conseil d'État. D'autre part, les contribuables peuvent contester l'imposition établie à leur charge devant les juridictions de l'ordre judiciaire et, dans ce cadre, remettre en cause la légalité du règlement-taxe qui lui sert de fondement.

Bien que ces contentieux portent sur des objets distincts et relèvent d'ordres juridictionnels différents, ils présentent néanmoins un point commun : la violation du principe d'égalité et de non-discrimination constitue un moyen fréquemment invoqué pour contester la légalité des règlements-taxes. Ceux-ci doivent en effet respecter les principes d'égalité et de non-discrimination consacrés par les articles 10 et 11 de la Constitution, ainsi que leur application particulière en matière fiscale consacrée par l'article 172 de celle-ci.

Dans ce cadre, les débats portent notamment sur l'existence d'une justification objective et raisonnable de la différence de traitement instaurée entre des catégories de contribuables. La détermination du but poursuivi par le règlement-taxe et des motifs susceptibles de justifier la distinction opérée joue dès lors un rôle essentiel dans l'examen de sa conformité au principe d'égalité et de non-discrimination. La question se pose toutefois de savoir comment cette justification doit apparaître et où le juge peut la rechercher. Le contenu, le support et l'étendue de cette motivation ont ainsi donné lieu à d'importants développements jurisprudentiels et doctrinaux.

C'est dans ce contexte que le présent travail tentera de répondre à la problématique suivante : « Comment faut-il "motiver" les règlements-taxes communaux et provinciaux au regard de la jurisprudence judiciaire en matière d'application du principe d'égalité et de non-discrimination à de tels règlements-taxes ? »[1].

Dans un premier temps, il conviendra de rappeler les contours de la compétence fiscale des communes à travers le principe de l'autonomie fiscale et les limites qui lui sont apportées. Nous examinerons ensuite l'application du principe d'égalité et de non-discrimination en matière de règlements-taxes. Dans un troisième temps, nous analyserons les exigences dégagées par la jurisprudence quant à la « motivation » de ces règlements.

[1] Le présent travail accorde une importance particulière aux règlements-taxes communaux, mais les principes qui y sont développés sont transposables, *mutatis mutandis*, aux règlements-taxes provinciaux.

Partie 1. Les compétences fiscales des communes

Avant d'entrer dans le cœur de la problématique, il nous semble important de revenir brièvement sur le fondement de la compétence fiscale des communes. En effet, la question de la justification des choix opérés par l'autorité taxatrice ne peut être pleinement appréhendée sans déterminer l'étendue de la liberté qui lui est reconnue dans l'exercice de sa compétence fiscale. Ainsi, nous abordons dans cette première partie les fondements et la portée de l'autonomie fiscale locale (Chapitre 1), avant d'en examiner les principales limites (Chapitre 2).

Chapitre 1 : l'autonomie fiscale communale

L'autonomie fiscale des communes trouve son fondement dans plusieurs dispositions de la Constitution. D'une part, les articles 41 et 162 consacrent le principe d'autonomie communale, en vertu duquel les conseils communaux règlent ce qui relève de l'intérêt communal. D'autre part, l'article 170, §4, consacre plus spécifiquement le pouvoir fiscal des communes, en précise les modalités et le limite par la même occasion, en habilitant la loi à déterminer les exceptions[2]. Ainsi, ces trois dispositions constitutionnelles délèguent-elles le pouvoir aux communes de lever des impôts, et ce afin de pourvoir aux intérêts communaux dont elles ont la charge[3].

Dans ce cadre, l'établissement d'un impôt communal doit avant tout permettre à l'autorité locale de disposer des ressources nécessaires à l'exercice de ses compétences et au fonctionnement de ses services. L'objectif de l'impôt est donc financier[4]. Cela étant, dans certains cas, l'impôt communal peut également poursuivre, à titre accessoire, des objectifs non financiers, notamment incitatifs ou dissuasifs[5]. En poursuivant de tels objectifs, les communes doivent toutefois veiller à respecter les limites de leurs propres compétences, et ne peuvent s'emparer des matières relevant exclusivement de la compétence d'autres niveaux de pouvoir[6]. Cependant, aucune disposition ne requiert qu'il existe un lien direct entre une taxe communale et les compétences matérielles de la commune[7]. Ainsi, lorsque l'autorité communale décide d'établir une taxe en vue d'alimenter son budget, celle-ci doit faire le choix de la situation ou de l'élément visés par la taxe. Dans l'exercice de ce choix, la commune n'est pas limitée aux situations ou éléments qui présentent un lien direct avec ses compétences matérielles[8].

Cette autonomie se manifeste également dans la détermination du contenu du règlement-taxe. Il appartient au conseil communal de définir les éléments essentiels nécessaires à l'établissement de l'impôt et à sa perception. Il lui revient ainsi de déterminer le fait générateur de la taxe, son taux, son assiette, son mode de calcul, ses redevables, ses éventuelles

[2] Nous y reviendrons dans le chapitre 2 de la présente partie, consacré aux limites de l'autonomie communale.
[3] T. HAILLOT, « Taxes communales et logements », *Actualités de droit public en matière de logement,* A. Pirson (dir.), Bruxelles, Larcier, 2022, p. 310.
[4] J. BOURTEMBOURG *et al*, « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *R.G.C.F.*, 2016/1-2, p. 54.
[5] C.E. (15e ch.), 13 décembre 2012, n°221.752, Ville de Mouscron.
[6] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013/1, p. 16.
[7] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, *Ibidem,* p. 16.
[8] C.E. (15e ch.), 23 décembre 2002, n°114.119, A.S.B.L. Espace P et autres.

exonérations ou exemptions ainsi que ses modalités de perception[9]. La détermination de ces différents éléments laisse ainsi à l'autorité communale une marge d'appréciation importante dans la conception de sa politique fiscale.

Il ressort de ce qui précède que les communes disposent d'une large autonomie en matière fiscale. Celle-ci s'inscrit néanmoins dans le cadre de l'intérêt communal, lequel contribue à la fois à fonder l'exercice de cette compétence et à en déterminer les contours[10]. Le pouvoir fiscal communal n'est dès lors pas absolu et son exercice demeure soumis à différentes limites, qu'il convient à présent d'examiner.

Chapitre 2 : Les limites de l'autonomie fiscale communale

Une première limite résulte directement de l'article 170, § 4, de la Constitution. Celui-ci prévoit, en son alinéa 2, que la loi détermine, à l'égard des impositions communales, « les exceptions dont la nécessité est démontrée ». Le législateur peut donc prévoir des exceptions au pouvoir fiscal des communes[11]. À cet égard, la question s'est posée de savoir si le terme « loi » devait être entendu au sens strict ou au sens large. Selon une jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, le législateur visé par cette disposition est le législateur fédéral[12]. Les entités fédérées ne sont dès lors, en principe, pas autorisées à restreindre l'autonomie fiscale des communes sur cette base[13]. Cette affirmation doit toutefois être nuancée. Sur la base de l'article 10 de la loi spéciale de réformes institutionnelles du 8 août 1980, qui consacre la théorie des pouvoirs implicites, les législateurs des entités fédérées peuvent intervenir dans des matières qui ne relèvent pas directement de leurs compétences, pour autant qu'une telle intervention soit nécessaire à l'exercice de leurs propres compétences et que les conditions d'application des pouvoirs implicites soient réunies[14].

Le législateur fédéral peut donc intervenir afin de limiter la compétence fiscale des communes, notamment en soustrayant certaines matières à leur pouvoir d'imposition. La liste des dispositions adoptées sur la base de l'article 170, § 4, alinéa 2, de la Constitution est relativement longue[15]. Certaines interdisent l'instauration d'une taxe particulière en visant une situation ou un fait générateur déterminé, tandis que d'autres apportent une limitation de portée plus générale à l'autonomie fiscale communale. L'article 464 du Code des impôts sur les revenus 1992 constitue une illustration de ces limitations, en interdisant notamment aux communes « d'établir des centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques […] ou des taxes similaires calculés sur la base ou sur le montant de ces impôts »[16].

---

[9] J. BOURTEMBOURG *et al*, « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *R.G.C.F.*, 2016/1-2, p. 55 ; B. LOMBAERT, « L'autonomie fiscale des communes : entre l'État, la Région et l'Union européenne », *Rev. dr. commun.*, 2006/1-2, pp. 4-5.
[10] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013/1, p. 15.
[11] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, *Ibidem,* p. 14.
[12] C.C., 16 juillet 2015, n°105/2015 ; C.C., 25 mai 2016, n°78/2016.
[13] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013/1, p. 14.
[14] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, *Ibidem,* pp. 14-15.
[15] Nous ne nous attardons pas sur l'ensemble de ces exceptions dans le cadre du présent travail.
[16] T. HAILLOT, « Taxes communales et logements », *Actualités de droit public en matière de logement,* A. Pirson (dir.), Bruxelles, Larcier, 2022, p. 312.

L'exercice de l'autonomie fiscale communale fait également l'objet d'un contrôle de tutelle. En Région wallonne, en application de l'article L3131-1 du Code de la démocratie locale et de la décentralisation, l'adoption d'un règlement-taxe communal est soumise à une tutelle spéciale d'approbation. Le règlement-taxe adopté par le conseil communal est ainsi soumis au contrôle de l'autorité de tutelle avant de pouvoir produire pleinement ses effets. Ce contrôle vise notamment à éviter que l'adoption de tels actes ne conduise à une violation de la loi ou à une atteinte à l'intérêt général[17]. Si le principe de la tutelle sur les actes des pouvoirs locaux trouve son fondement dans l'article 162 de la Constitution, son exercice ne peut toutefois avoir pour conséquence de vider de sa substance l'autonomie fiscale constitutionnellement reconnue aux communes[18]. Le contrôle exercé doit dès lors tenir compte des circonstances propres à l'acte soumis à l'autorité de tutelle. La tutelle constitue ainsi moins une remise en cause du principe d'autonomie fiscale qu'un mécanisme d'encadrement de son exercice.

D'autres limites viennent encore encadrer l'exercice du pouvoir fiscal communal. La commune demeure notamment tenue de respecter les compétences attribuées aux autres niveaux de pouvoir, les limites territoriales dans lesquelles elle exerce ses compétences, ainsi que l'ensemble des normes qui lui sont supérieures. L'intérêt communal, dont nous avons précédemment souligné l'importance, contribue également à déterminer les contours de cette autonomie. Enfin, l'exercice du pouvoir fiscal doit respecter les principes généraux du droit et les exigences constitutionnelles applicables en matière fiscale[19].

Parmi ces exigences, le principe d'égalité et de non-discrimination occupe une place particulière dans le cadre de la présente étude. La large marge d'appréciation reconnue aux communes leur permet notamment de déterminer les situations soumises à l'impôt, les catégories de redevables, le taux de la taxe ou encore les éventuelles exonérations. L'exercice de cette liberté est, par sa nature même, susceptible d'aboutir à des différences de traitement entre certaines catégories de contribuables. Or, l'autonomie fiscale ne dispense pas l'autorité communale de respecter les exigences constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination.

La question se pose dès lors de savoir dans quelles circonstances les différences de traitement instaurées par un règlement-taxe peuvent être admises et, surtout, comment celles-ci doivent être justifiées. L'examen du principe d'égalité et de non-discrimination en matière fiscale constitue ainsi une étape indispensable avant d'aborder la question centrale de la « motivation» des règlements-taxes.

[17] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013/1, p. 16.
[18] J. BOURTEMBOURG *et al*, « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *R.G.C.F.*, 2016/1-2, p. 58.
[19] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013/1, pp. 17-18.

Partie 2. Le principe d'égalité et non-discrimination appliqué aux règlements-taxes

La présente partie s'attachera tout d'abord à rappeler la portée du principe d'égalité et de non-discrimination consacré par les articles 10, 11 et 172 de la Constitution (Chapitre 1). Nous examinerons ensuite la manière dont le respect de ce principe est contrôlé par le juge lorsqu'il est confronté à un règlement-taxe communal (Chapitre 2).

Chapitre 1 : Rappel de la portée du principe d'égalité et non-discrimination

Le principe d'égalité consacré par l'article 10 de la Constitution et le principe de non-discrimination dans la jouissance des droits et libertés reconnu par l'article 11 trouvent une application particulière en matière fiscale à travers l'article 172 de la Constitution. Ces dispositions constituent le fondement constitutionnel du principe d'égalité et de non-discrimination en matière fiscale.

Reprenant une formulation issue de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle[20], elle-même inspirée de celle de la Cour européenne des droits de l'homme, le Conseil d'État et la Cour de cassation appréhendent la portée du principe d'égalité et de non-discrimination dans les termes suivants : « Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. Les mêmes règles s'opposent par ailleurs à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure considérée, sont essentiellement différentes. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause ; le principe d'égalité est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé »[21].

Le principe d'égalité revêt donc une double portée. En premier lieu, il implique, en principe, de traiter de manière identique les personnes qui se trouvent dans des situations comparables. En second lieu, il peut imposer de traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations essentiellement différentes. Le principe d'égalité n'exclut toutefois ni qu'un traitement différent soit appliqué à des catégories de personnes se trouvant dans des situations comparables, ni que des catégories placées dans des situations différentes soient traitées de manière identique, pour autant qu'une telle différence ou identité de traitement puisse faire l'objet d'une justification objective et raisonnable[22].

---

[20] C.C., 13 octobre 1989, n°23/89.
[21] Cass., 4 janvier 1992, RG. n°F.00.0081.F ; C.E., 15 février 2002, n°103.654, S.A.BP Belgium.
[22] O. BONFOND, « Égalité, différences de traitement et discriminations en matière de taxes communales : l'exemple de la taxe sur les écrits publicitaires », *R.F.R.L.*, 2021/4, p. 373.

Le contrôle juridictionnel du respect de ce principe s'effectue selon une méthodologie et des critères largement inspirés de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle[23]. Le juge est notamment amené à rechercher l'objectif poursuivi par l'auteur de la norme afin d'apprécier, au regard de celui-ci, la comparabilité des situations entre lesquelles une discrimination est dénoncée ainsi que l'objectivité et la pertinence du critère de distinction retenu. Ces éléments permettent ensuite d'apprécier le caractère raisonnablement justifié de la différence de traitement et, enfin, l'existence d'un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et l'objectif poursuivi[24].

Chapitre 2 : Contrôle du règlement-taxe au regard du principe d'égalité et non-discrimination

L'examen de conformité du règlement-taxe au principe d'égalité et non-discrimination peut s'analyser en deux étapes successives, celle de la comparabilité des situations (Section 1) puis, celle des justifications (Section 2).

Section 1 : Le test « préalable » de comparabilité

Avant de rechercher l'existence d'une justification objective et raisonnable à une différence de traitement engendrée par un règlement-taxe, il convient d'examiner si les situations invoquées par le contribuable présentent un degré suffisant de comparabilité[25][26]. Dans ce cadre, il appartient à celui qui invoque une violation du principe d'égalité et de non-discrimination de démontrer l'existence réelle, et non simplement théorique, de catégories de personnes objectivement comparables auxquelles le règlement-taxe réserve un traitement fiscal différent[27].

L'intérêt de ce test « préalable » de comparabilité réside dans le fait qu'en l'absence d'un degré suffisant de comparabilité, la différence de traitement invoquée ne pourra, en principe, être examinée sous l'angle du principe d'égalité et de non-discrimination[28]. Encore faut-il déterminer sur quels éléments le juge doit se fonder pour apprécier cette comparabilité. Sur ce point, l'examen de la jurisprudence fait apparaître certaines divergences[29].

Dans un premier temps, il ressort tant de la doctrine que de certaines décisions de jurisprudence que l'appréciation de la comparabilité entre différentes catégories de personnes ne peut être réalisée indépendamment du règlement-taxe qui établit la différence de traitement et, en

[23] R. ANDERSEN et E. WILLEMART, « Les taxes communales et le principe constitutionnel d'égalité. Jurisprudence 2000-2005 », *Rev. dr. commun.*, 2006/1, p. 20.
[24] J. BOURTEMBOURG *et al*, « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *R.G.C.F.*, 2016/1-2, p. 67.
[25] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013/1, pp. 17-18.
[26] Nous nous limitons à cet aspect du principe d'égalité et non-discrimination.
[27] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, *Ibidem,* p. 31.
[28] Cass. (1ère ch), 24 mai 2019, n° F.17.0158.N.
[29] T. LAUWERS, « La motivation des règlements-taxes communaux », *R.F.R.L.*, 2024/3, p. 277.

particulier, de l'objectif poursuivi par l'autorité communale[30]. Ainsi, selon Andersen et Willemart, « la comparaison entre deux catégories de contribuables n'a de sens que si elle est opérée, non pas in abstracto, mais au regard des objectifs de l'impôt. Dès lors, la motivation d'un constat de non-comparabilité n'est parfaitement convaincante que lorsqu'elle se réfère expressément à ces objectifs »[31]. La comparabilité apparaît ainsi comme une notion relative : deux catégories ne sont pas comparables ou incomparables dans l'absolu, mais au regard de la mesure examinée et de la finalité qu'elle poursuit.

Dans un second temps, il ressort de la jurisprudence que plusieurs juridictions de fond ont, à partir de 2016, mis un terme à l'examen du grief tiré de la violation du principe d'égalité dès le stade de la comparabilité, sans poursuivre l'analyse jusqu'à celui de la justification objective et raisonnable[32]. Cette tendance apparaît notamment dans le contentieux relatif aux taxes sur les mâts, antennes et pylônes affectés à la télécommunication[33]. Ainsi, dans un jugement du 20 décembre 2016, le tribunal de première instance du Luxembourg, division Arlon, a considéré que la situation des exploitants de mâts et pylônes de communication n'était pas comparable à celle des autres exploitants de mâts et pylônes. Le juge a dès lors mis un terme à son raisonnement au stade de la comparabilité en estimant que « ces catégories de personnes ne se trouvant pas dans des situations comparables, il ne saurait y avoir discrimination prohibée entre elles. Il n'y a par conséquent pas lieu de justifier la différence de traitement sur base du but de la mesure en cause »[34]. D'autres juridictions de fond, ainsi que la cour d'appel de Liège, ont par la suite adopté un raisonnement similaire.

Cette approche n'a toutefois pas échappé à la critique. L'appréciation de la comparabilité doit reposer sur un examen concret et vérifiable des situations en cause. Afin de déterminer si celles-ci présentent un degré suffisant de similitude, la comparaison doit être pertinente, ce qui suppose notamment de tenir compte du contexte dans lequel s'inscrit la norme ainsi que de l'objectif qu'elle poursuit[35]. À défaut, le risque existe que le constat de non-comparabilité, insuffisamment justifié, devienne un moyen de mettre prématurément un terme à l'examen du grief soulevé par le contribuable.

À cet égard, la jurisprudence de la Cour constitutionnelle invite à ne pas concevoir systématiquement la comparabilité comme un obstacle préalable et autonome à l'examen du respect du principe d'égalité et de non-discrimination. La doctrine relève ainsi que la Cour tend à appréhender « l'examen de comparabilité non comme un préalable nécessaire à la poursuite de son raisonnement, mais comme la trame de fond de l'analyse du respect du principe d'égalité et de non-discrimination »[36]. L'absence de comparabilité ne devrait dès lors conduire à interrompre immédiatement l'examen que lorsque les situations mises en parallèle sont à ce

[30] Cass. (1ère ch), 24 mai 2019, n° F.17.0158.N.
[31] R. ANDERSEN et E. WILLEMART, « Les taxes communales et le principe constitutionnel d'égalité. Jurisprudence 2000-2005 », *Rev. dr. commun.*, 2006/1, p. 21.
[32] B. LOMBAERT et A. BOUVY, « Contrôle d'égalité en matière fiscale : regard critique sur une jurisprudence récente », *J.T.*, 2022/7, p. 102.
[33] Civ. Namur, div. Namur, 27 octobre 2016, n°14/2051/A; Civ. Luxembourg, div. Arlon, 20 décembre 2016, *R.F.R.L.,* 2017/1, pp. 101-110; Civ. Luxembourg, div. Marche-en-Famenne, 23 mai 2018, n°17/185/A.
[34] Civ. Luxembourg, div. Arlon, 20 décembre 2016, *R.F.R.L.,* 2017/1, pp. 101-110.
[35] B. LOMBAERT et A. BOUVY, « Contrôle d'égalité en matière fiscale : regard critique sur une jurisprudence récente », *J.T.*, 2022/7, p. 104.
[36] B. LOMBAERT et A. BOUVY, *Ibidem*, p. 105.

point éloignées qu'il apparaît manifeste qu'aucun constat de discrimination ne peut utilement résulter de leur comparaison[37].

Au regard de cette conception, la jurisprudence précitée relative aux mâts, antennes et pylônes a pu faire l'objet de critiques. La cour d'appel de Liège a notamment pris en considération, à plusieurs reprises, des éléments tels que les fonctions remplies par les différentes catégories de mâts et pylônes, leurs besoins respectifs ou encore les réglementations auxquelles leurs exploitants sont soumis. Toutefois, lorsque de tels critères sont examinés indépendamment de l'objectif poursuivi par le règlement-taxe, la comparaison risque d'être menée « dans le vide » : elle consiste alors à relever les différences existant entre les catégories comparées sans déterminer préalablement en quoi celles-ci sont pertinentes au regard de la mesure fiscale examinée[38].

La jurisprudence de la Cour de cassation apporte toutefois une nuance importante à l'approche selon laquelle la comparabilité devrait être appréciée au regard des seuls objectifs poursuivis par le règlement-taxe. La Cour a considéré que, si une différence de traitement entre catégories de contribuables placées dans des situations comparables doit être raisonnablement justifiée au regard du but et des effets de l'impôt, il n'en résulte pas que l'appréciation préalable de leur caractère suffisamment comparable doive être effectuée exclusivement au regard des objectifs de cet impôt[39]. Les objectifs poursuivis par le règlement-taxe constituent donc un élément important de l'analyse, sans nécessairement en constituer l'unique cadre de référence.

L'application du test de comparabilité en matière de fiscalité locale ne paraît dès lors pas parfaitement uniforme. Une partie de la doctrine défend une appréciation étroitement liée aux objectifs poursuivis par le règlement-taxe, tandis que la jurisprudence judiciaire admet la prise en considération d'autres éléments dans l'appréciation de la comparabilité. Cette divergence n'est pas sans conséquence. Une appréciation de la comparabilité détachée de tout point de référence pertinent risque, dans certaines hypothèses, de réduire considérablement la portée du contrôle d'égalité : une différence objective pourra presque toujours être identifiée entre deux catégories de contribuables[40]. Or, constater l'existence d'une différence entre deux catégories ne signifie pas nécessairement que celles-ci ne sont pas comparables au regard de la mesure examinée. Comme le souligne la doctrine, différence et non-comparabilité ne peuvent être confondues, au risque de priver le principe d'égalité et de non-discrimination d'une partie de son effectivité[41].

Il importe enfin de distinguer la discrimination résultant du règlement-taxe lui-même de celle qui résulterait uniquement de ses modalités concrètes d'application. Une application discriminatoire du règlement par les autorités communales n'est pas, à elle seule, de nature à remettre en cause la légalité de la norme fiscale elle-même. Pour qu'une différence de traitement puisse conduire à écarter le règlement-taxe en raison de sa contrariété au principe d'égalité, elle doit trouver sa source dans la norme elle-même et non exclusivement dans la manière dont celle-ci est mise en œuvre[42]. Par conséquent, le seul fait qu'une taxe ne soit pas

[37] C.C., 3 février 2011, n°15/2011, B.5.2 ; C.C., 30 septembre 2010, n°109/2010, B.3.2.
[38] B. LOMBAERT et A. BOUVY, « Contrôle d'égalité en matière fiscale : regard critique sur une jurisprudence récente », *J.T.*, 2022/7, p. 106.
[39] Cass. (1ère ch), 29 septembre 2022, F21.0079.F.
[40] T. LAUWERS, « La motivation des règlements-taxes communaux », *R.F.R.L.*, 2024/3, p. 276.
[41] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013/1, p. 31.
[42] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, *Ibidem,* p. 31.

réclamée, dans la pratique, à l'ensemble des redevables pourtant visés par le règlement ne suffit pas à rendre celui-ci contraire au principe d'égalité et de non-discrimination[43].

Section 2 : La justification objective et raisonnable

Une fois établi que les catégories de contribuables mises en comparaison se trouvent dans des situations suffisamment comparables, l'examen du respect du principe d'égalité et de non-discrimination ne s'arrête pas pour autant. Une différence de traitement entre des catégories comparables n'est, en effet, pas nécessairement constitutive d'une discrimination prohibée. Il convient de déterminer si cette différence repose sur une justification objective et raisonnable[44]. Cet examen doit être effectué par le juge à la lumière du ou des objectifs poursuivis par le règlement-taxe, lesquels constituent dès lors le point de référence permettant d'apprécier la légalité de la distinction opérée par l'autorité taxatrice[45].

Sous-Section 1 : L'importance du but poursuivi

Le but poursuivi par le règlement-taxe joue un rôle central dans l'examen de la justification d'une différence de traitement. Il constitue le point de référence du contrôle exercé par le juge, puisque l'existence d'une justification objective et raisonnable doit s'apprécier au regard du but et des effets de la mesure critiquée. De même, l'examen de la proportionnalité suppose de rechercher s'il existe un rapport raisonnable entre les moyens employés et le but visé. L'identification du but poursuivi est donc indispensable pour apprécier si la différence de traitement opérée par le règlement-taxe peut être admise au regard du principe d'égalité et de non-discrimination[46].

Ce but peut être unique : il s'agit alors de l'objectif financier poursuivi par tout règlement-taxe communal. À côté de cet objectif principal peuvent toutefois exister des objectifs secondaires ou accessoires, notamment de nature incitative ou dissuasive. Il se peut également que plusieurs objectifs principaux coexistent. Il appartient donc au juge de mettre adéquatement en relation la disposition du règlement-taxe dont le caractère discriminatoire est critiqué avec le ou les buts poursuivis par celui-ci[47].

À cet égard, la Cour de cassation a déjà jugé que le but strictement financier d'une taxe communale ne pouvait justifier la différence de traitement entre, d'une part, les distributeurs d'écrits publicitaires gratuits non adressés et distribués à domicile, soumis à la taxe, et, d'autre part, les distributeurs d'écrits publicitaires gratuits adressés et distribués à domicile, qui y échappaient[48].

---

[43] Civ. Bruxelles, 27 janvier 2011, R.G. n°2008/10379/A.

[44] La doctrine a pour habitude d'utiliser la notion de « justification objective et raisonnable » pour désigner l'ensemble du contrôle exercé par les cours et tribunaux après le test de comparabilité.

[45] T. LAUWERS, « La motivation des règlements-taxes communaux », *R.F.R.L.*, 2024/3, p. 277.

[46] Cass. (1ère ch), 28 février 2014, R.G. n° F.13.0112.F.

[47] J. BOURTEMBOURG *et al*, « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *R.G.C.F.*, 2016/1-2, p. 69.

[48] Cass. (1ère ch), 28 février 2014, R.G. n° F.13.0112.F.

Lorsque le conseil communal prévoit une exonération, il poursuit généralement un objectif spécifique qui ne se confond pas avec les finalités générales de la taxe. Selon une première approche, c'est à l'aune de cet objectif spécifique que doit être appréciée la conformité au principe d'égalité de la différence de traitement résultant de l'exonération. Dans cette perspective, le but financier poursuivi par tout règlement-taxe ne saurait, en principe, justifier à lui seul une exonération[49].

Une approche quelque peu différente peut toutefois être relevée dans la doctrine. Selon celle-ci, lorsqu'une situation aurait été soumise à la taxe en l'absence de l'exonération, c'est l'objectif du règlement-taxe lui-même qui doit être pris en considération, et non l'objectif spécifique qui sous-tend l'exonération. Dans ce sens, l'objectif spécifique ne doit pas contredire l'objectif principal du règlement-taxe[50]. Ainsi, une exonération accordée aux titulaires d'un droit réel qui ne possèdent et n'habitent qu'un seul logement insalubre ou inhabitable a été considérée comme contraire à l'objectif directeur d'un règlement-taxe sur les logements et immeubles insalubres ou inhabitables, lequel visait à lutter contre la dégradation de la qualité des logements dans la commune ainsi que contre la paupérisation des quartiers[51].

Sous-Section 2 : L'étendue de la justification des choix de l'autorité taxatrice

Une divergence doctrinale concerne la question de savoir dans quelle mesure la décision d'instaurer une taxe ainsi que les choix relatifs à ses modalités doivent être justifiés.

D'un côté, une partie de la doctrine accorde une importance particulière à l'autonomie fiscale dont nous avons discuté *supra*. Selon cette conception, la large marge d'appréciation reconnue à la commune dans la détermination des éléments constitutifs de l'impôt lui confère un pouvoir discrétionnaire[52]. Le contrôle exercé par le juge sur ces choix ne peut dès lors être que marginal, ceux-ci relevant essentiellement, sinon exclusivement, de l'opportunité. Ils ne pourraient notamment être sanctionnés qu'en présence d'une erreur manifeste d'appréciation ou d'une disproportion manifeste[53].

S'agissant plus particulièrement de la décision d'instaurer une taxe, cette doctrine considère que la situation financière de la commune et la nécessité de prélever des recettes destinées à financer ses dépenses et les politiques d'intérêt communal constituent une justification suffisante[54]. L'adoption d'un règlement-taxe ne devrait donc pas, en tant que telle, être justifiée autrement que par les besoins financiers de la commune[55]. Cette conception de l'autonomie fiscale se prolonge dans la détermination des éléments constitutifs de l'impôt et, en particulier, dans le choix de son fait générateur. Les communes choisissent en principe librement l'assiette

[49] J. BOURTEMBOURG *et al*, « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *R.G.C.F.*, 2016/1-2, p. 69.
[50] T. LAUWERS, « La motivation des règlements-taxes communaux », *R.F.R.L.*, 2024/3, p. 277.
[51] Cass. (1ère ch), 29 janvier 2021, A.R. F.19.0064.N.
[52] J. BOURTEMBOURG *et al*, « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *R.G.C.F.*, 2016/1-2, pp. 60-61.
[53] T. HAILLOT, « Taxes communales et logements », *Actualités de droit public en matière de logement,* A. Pirson (dir.), Bruxelles, Larcier, 2022, p. 315.
[54] T. HAILLOT, *Ibidem*, p. 316.
[55] J. BOURTEMBOURG *et al*, « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *R.G.C.F.*, 2016/1-2, p. 61

ou le fait générateur, la base d'imposition, les redevables et le taux des taxes qu'elles instaurent. Ces choix relèvent de leur pouvoir d'appréciation discrétionnaire et ne doivent dès lors pas faire l'objet d'une justification particulière[56]. Leur légalité pourrait néanmoins être remise en cause si l'autorité communale commettait une erreur manifeste d'appréciation ou outrepassait ses compétences en taxant une matière qu'elle n'était pas autorisée à viser[57].

Cette approche repose notamment sur une particularité de la fiscalité communale : instaurer un impôt suppose nécessairement d'opérer un choix parmi les matières susceptibles d'être taxées. L'autorité communale est ainsi amenée à sélectionner une matière imposable ou un fait générateur qui ne se retrouve que chez certains contribuables. Elle ne doit donc pas, par principe, taxer l'ensemble des personnes établies ou exerçant une activité sur son territoire[58]. Il en résulte une conséquence importante dans l'application du principe d'égalité et de non-discrimination : le seul fait que certaines personnes soient soumises à une taxe alors que d'autres ne le sont pas ne suffit pas à constituer une discrimination. Cette différence de traitement découle précisément de la nécessité, pour la commune, de sélectionner une matière imposable et, par conséquent, une catégorie de contribuables chez lesquels celle-ci se retrouve. À l'inverse, si la commune décidait de taxer indistinctement tous les habitants ou toutes les activités présents sur son territoire, le règlement présenterait un caractère discriminatoire, dès lors qu'il conduirait à traiter de manière identique, sans justification raisonnable, des situations essentiellement différentes au regard de la taxe[59]. Selon cette conception, il ne serait donc pas nécessaire de rechercher une justification supplémentaire à la seule différence de traitement entre les personnes désignées comme redevables de l'impôt et l'ensemble de celles qui ne le sont pas[60].

Cette position connaît toutefois une réserve importante. Lorsque la différence de traitement ne consiste plus simplement à distinguer les personnes chez lesquelles se retrouve le fait générateur de l'ensemble des autres personnes présentes sur le territoire communal, mais concerne des catégories se trouvant dans des situations similaires ou suffisamment comparables au regard de la taxe, l'autorité communale peut être amenée à justifier son choix. Le raisonnement conduit ainsi à distinguer deux situations. Le simple fait qu'une taxe sur les spectacles, par exemple, frappe les organisateurs ou gestionnaires de salles de spectacles et non l'ensemble des personnes exerçant une activité sur le territoire communal ne nécessite pas de justification particulière. *A contrario*, si, parmi des activités ou des contribuables suffisamment comparables au regard de la taxe, certains sont soumis à celle-ci et d'autres en sont exclus, cette différence de traitement doit pouvoir être justifiée[61].

Cette conception de l'autonomie fiscale ne fait cependant pas l'unanimité dans la doctrine et la jurisprudence. Il est tout d'abord discuté que la simple référence à la situation financière de la commune suffise, à elle seule, à justifier l'instauration d'un règlement-taxe[62]. Ainsi, le Tribunal de première instance de Liège a considéré que le seul équilibre budgétaire général ne pouvait constituer un motif suffisant pour justifier un règlement-taxe lorsque la commune n'était pas en

[56] J. BOURTEMBOURG *et al, Ibidem,* pp. 61-64.
[57] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013/1, p. 12.
[58] J. BOURTEMBOURG *et al*, « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *R.G.C.F.*, 2016/1-2, p. 62.
[59] T. HAILLOT, « Taxes communales et logements », *Actualités de droit public en matière de logement,* A. Pirson (dir.), Bruxelles, Larcier, 2022, p. 315.
[60] J. BOURTEMBOURG *et al, Ibidem,* p. 62 ; T. HAILLOT, *Ibidem*, p. 319.
[61] J. BOURTEMBOURG *et al, Ibidem,* p. 63.
[62] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013/1, p. 25.

mesure de démontrer les raisons concrètes, précises et pertinentes ayant conduit à la taxation retenue[63]. Dans le même sens, le Tribunal de première instance de Namur a estimé que le seul objectif de recueillir les moyens financiers nécessaires ne constituait pas, dans les espèces qui lui étaient soumises, un objectif pertinent ni un motif d'intérêt général suffisant[64]. Nous lisons également dans la doctrine que « la nécessité de créer une taxe pour améliorer les finances communales peut apparaître insuffisante, si la commune ne démontre pas, au moyen d'éléments probants, que l'état de ses finances ou de son budget appelle l'établissement d'une nouvelle taxe»[65]. Une référence générale à la situation des finances communales pourrait ainsi n'apparaître que comme une simple « clause de style ».

Cette position doit néanmoins être nuancée au regard de la jurisprudence du Conseil d'État. Celui-ci considère traditionnellement que l'appréciation de la nécessité financière de lever une nouvelle taxe relève d'un jugement d'opportunité du conseil communal[66]. La nécessité d'adopter un règlement-taxe au regard de la situation financière relèverait ainsi du pouvoir discrétionnaire découlant de l'autonomie fiscale de la commune et du contrôle de l'autorité de tutelle plutôt que de celui du juge[67].

La question se pose également lorsque l'objectif financier est invoqué, non plus pour justifier l'instauration de la taxe elle-même, mais pour expliquer les choix opérés dans le règlement-taxe et les différences de traitement qui en résultent. Certains auteurs considèrent à cet égard que la seule volonté d'améliorer les finances communales ne peut suffire à justifier ces différences de traitement[68]. Selon cette approche, lorsqu'un règlement-taxe repose exclusivement sur des considérations budgétaires ou financières, il doit être considéré comme établissant une taxe de nature générale[69]. Une telle taxe devrait présenter une assiette aussi large que possible et viser le plus grand nombre de contribuables. Si l'autorité décide malgré tout d'en limiter le champ d'application à certaines catégories, une justification plus précise que l'objectif financier doit permettre d'expliquer ce choix[70].

Il ne faut toutefois pas en déduire que l'autorité taxatrice doit être en mesure de justifier avec une précision absolue la différence de traitement ainsi établie. La justification avancée ne se doit pas d'expliquer avec une précision mathématique la distinction opérée entre des situations comparables. Selon une jurisprudence bien établie de la Cour de cassation, l'autorité ne peut être tenue de démontrer que cette distinction repose sur des faits certains et établis ou qu'elle entraîne nécessairement des conséquences déterminées. Il suffit qu'il apparaisse raisonnablement qu'une justification objective existe ou puisse exister pour justifier la distinction opérée[71]. Selon la doctrine[72], cette souplesse connaît néanmoins une limite. Les éléments sur lesquels repose la différenciation doivent rester raisonnablement plausibles et ne peuvent se réduire à de simples affirmations qui ne seraient étayées par aucun élément concret.

---

[63] Civ. Liège, 22 octobre 2009, R.G. n°08/5941/A ; Civ. Liège, 21 septembre 2009, R.G. n°08/5562/A ; Civ. Liège, 16 septembre 2009, R.G. n°08/4891/A.
[64] Civ. Namur, 3 mars 2011, *R.G.C.F.*, 2011/4, pp. 341-347 ; Civ. Namur, 17 mars 2011, *R.G.C.F.*, 2011/4, pp. 348-350.
[65] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013/1, p. 26.
[66] C.E. (15e ch), 20 octobre 2011, n°215.929, s.a. Mediapub.
[67] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013/1, p. 26.
[68] T. LAUWERS, « La motivation des règlements-taxes communaux », *R.F.R.L.*, 2024/3, p. 278.
[69] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013/1, p. 27.
[70] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, *Ibidem,* p. 27 ; T. LAUWERS, *Ibidem,* p. 278.
[71] Cass., 14 mars 2008, n°F.06.0084.F ; Cass. (1ère ch), 17 mai 2018, n°.F.17.0032.N.
[72] T. LAUWERS, « La motivation des règlements-taxes communaux », *R.F.R.L.*, 2024/3, p. 278.

Un contrôle marginal du juge reste donc nécessaire. Il s'agit alors de vérifier si, au regard des circonstances de fait et de droit, l'autorité locale pouvait raisonnablement parvenir au raisonnement suivi et à la décision adoptée[73].

La jurisprudence administrative n'est pas non plus uniforme sur cette question. Dans le contentieux relatif aux taxes sur les pylônes GSM, le Conseil d'État a ainsi considéré que la référence standardisée à la situation financière de la commune pouvait justifier l'existence d'une taxation sans toutefois permettre de comprendre pourquoi seuls certains propriétaires y étaient soumis. Faute de connaître le véritable objectif poursuivi, il lui était alors impossible de contrôler le caractère objectif et raisonnable de la distinction[74]. Dans d'autres affaires relatives aux imprimés publicitaires, le Conseil d'État a toutefois adopté une approche plus souple, en admettant qu'une commune puisse faire porter prioritairement une taxe justifiée uniquement par l'état de ses finances sur des activités qu'elle estime plus critiquables ou dont elle juge le développement moins souhaitable[75].

Cette dernière jurisprudence fait précisément l'objet de critiques doctrinales. Il est contesté que le juge puisse rechercher lui-même un objectif accessoire qui ne ressortirait ni du règlement-taxe ni des éléments ayant présidé à son adoption afin de justifier *a posteriori* la différence de traitement. La seule référence à la situation financière de la commune ne permettrait donc pas d'attribuer au règlement un objectif accessoire qui ne ressort pas des éléments du dossier[76]. Il en va notamment ainsi de la volonté de compenser les coûts spécifiques qu'une activité ferait supporter à la commune, qui ne pourrait être déduite de la seule motivation financière générale de la taxe. Par ailleurs, un tel objectif financier particulier, qui consisterait à taxer davantage certaines activités en raison des coûts qu'elles engendrent, peut entrer en contradiction avec l'objectif financier général qui tend, au contraire, à élargir le nombre de contribuables afin d'augmenter les recettes de la commune[77].

Cette controverse met en évidence, d'une part, la tension qui existe entre l'autonomie fiscale reconnue aux communes et le respect du principe d'égalité et de non-discrimination et, d'autre part, la question du degré de justification nécessaire du but poursuivi lorsqu'il est invoqué pour justifier une différence de traitement. Certains mettent déjà en doute que la seule référence aux besoins financiers de la commune puisse toujours suffire à justifier l'instauration d'une taxe. La difficulté est encore plus évidente lorsqu'il s'agit de justifier les différences de traitement prévues par le règlement. En effet, même si l'objectif financier peut justifier l'existence de l'impôt, il n'explique pas pourquoi, parmi des catégories suffisamment comparables, certaines sont taxées alors que d'autres ne le sont pas.

Sous-Section 3 : La proportionnalité de la différence de traitement

Enfin, l'examen du respect du principe d'égalité et de non-discrimination implique un contrôle de proportionnalité. Le juge doit examiner les effets de la mesure fiscale et rechercher s'il existe

[73] C.E. (15e ch), 16 novembre 2018, n°242.959, s.a. Ubiway Retail.
[74] C.E. (15e ch), 20 janvier 2009, n°189.666, s.a. Mobistar ; C.E. (15e ch), 26 janvier 2010, n°200.076, s.a. Mobistar/Commune d'Ixelles.
[75] C.E. (15e ch), 20 octobre 2011, n°215.929, s.a. Mediapub.
[76] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013/1, p. 28.
[77] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, *Ibidem,* p. 29.

un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens utilisés, c'est-à-dire les modalités de la taxe, et le but poursuivi par celle-ci[78].

Ce contrôle trouve notamment à s'appliquer au taux ou au montant de la taxe. Il s'agit alors de vérifier que la différence de traitement entre les contribuables ou les faits imposables demeure proportionnée à l'objet et à l'objectif poursuivis par le règlement-taxe[79]. À cet égard, il est notamment admis que doit exister un rapport raisonnable entre la capacité contributive de la catégorie de contribuables visée et le taux ou le montant de la taxe.

Le contrôle de proportionnalité ne remet toutefois pas en cause la liberté dont disposent les communes dans la détermination du taux de leurs taxes. Elles peuvent en principe fixer celui-ci et l'augmenter d'un exercice d'imposition à l'autre lorsque les intérêts communaux le justifient. Cette liberté connaît néanmoins une limite : le montant de la taxe ne peut dépasser les limites du raisonnable ni causer un préjudice disproportionné aux contribuables concernés[80].

La question de savoir dans quelle mesure la commune doit justifier le montant ou l'augmentation du taux a d'ailleurs donné lieu à des solutions divergentes. Certaines décisions ont sanctionné l'absence de justification d'un montant ou d'une augmentation substantielle du taux[81], tandis que d'autres ont considéré que la commune n'était pas tenue de motiver une telle augmentation, même importante[82]. Selon cette dernière approche, le problème ne relève pas tant de la motivation du règlement-taxe que du contrôle du caractère raisonnable et proportionné de la mesure adoptée[83].

Lorsque le caractère prohibitif du montant de la taxe est invoqué, le contrôle semble particulièrement limité. Le Conseil d'État exige l'existence d'une disproportion manifeste entre la taxe établie et les facultés contributives des personnes qui y sont soumises. Cette appréciation ne peut se faire uniquement au regard de la situation particulière du contribuable qui conteste la taxe, mais doit tenir compte de la situation de l'ensemble des personnes appartenant à la catégorie concernée[84]. Le contribuable qui soutient qu'une taxe présente un caractère prohibitif doit dès lors étayer son affirmation par des éléments concrets permettant d'en démontrer les effets sur la catégorie de redevables concernée[85].

Au terme de cette analyse, il apparaît que l'examen du respect du principe d'égalité et de non-discrimination repose largement sur le but poursuivi par le règlement-taxe. Celui-ci permet au juge d'apprécier la justification de la différence de traitement entre catégories comparables et, finalement, de vérifier si les moyens employés entretiennent un rapport raisonnable de proportionnalité avec l'objectif recherché. Encore faut-il cependant que ce but et les éléments susceptibles de justifier la distinction puissent être identifiés par le juge.

---

[78] J. BOURTEMBOURG *et al*, « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *R.G.C.F.*, 2016/1-2, p. 60.
[79] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013/1, p. 21.
[80] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, *Ibidem,* p. 22.
[81] Civ. Bruxelles, 5 octobre 2006, *F.J.F*, n°2007/149 ; Civ. Bruxelles, 10 septembre 2010, R.G. n°2008/5485/A, inédit.
[82] Civ. Bruxelles, 10 novembre 2010, R.G. n°2008/7093/A, inédit ; J.P. MAGREMANNE, « Principe d'égalité : justification objective et raisonnable des critères de distinction », *J.L.M.B.*, 2009/36, p. 1705.
[83] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013/1, p. 22.
[84] C.E. (15e ch), 12 mars 2004, n°129.174, Vandenplas et autres.
[85] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013/1, p. 23.

Partie 3. La motivation des règlements-taxes au regard du principe d'égalité et non-discrimination

Les développements qui précèdent ont permis d'examiner les critères au regard desquels le juge apprécie si les différences de traitement établies par un règlement-taxe reposent sur une justification objective et raisonnable. Encore faut-il déterminer comment les motifs susceptibles de justifier ces différences peuvent être identifiés et sur quels éléments le juge peut s'appuyer à cette fin. La présente partie sera dès lors consacrée à la motivation des règlements-taxes. Il conviendra tout d'abord de déterminer la portée de cette exigence de motivation (chapitre 1), avant d'examiner où le juge peut rechercher les motifs susceptibles de justifier une différence de traitement ainsi que les limites de cette recherche (chapitre 2). Nous examinerons ensuite les conséquences de l'absence ou de l'insuffisance de motivation du règlement-taxe (chapitre 3). Enfin, nous aborderons la question de la motivation sous un angle plus pratique, en envisageant son rôle dans l'anticipation du contentieux ainsi que les possibilités de contestation de la légalité des règlements-taxes (chapitre 4).

Chapitre 1 : L'exigence d'une motivation matérielle du règlement-taxe

Un acte administratif n'est régulier et n'échappe à la censure du juge que s'il a été adopté dans le respect de la loi. Dans ce cadre, le principe de motivation matérielle constitue une condition essentielle du contrôle de la légalité de l'acte administratif. En effet, pour pouvoir apprécier la régularité d'un acte, le juge doit être en mesure d'identifier les motifs de fait et de droit qui ont conduit l'autorité à l'adopter. À défaut de connaître ces motifs, le contrôle juridictionnel devient impossible et le risque est alors de laisser place à l'arbitraire[86].

Le droit fiscal n'échappe pas à ces principes, qui doivent donc également être appliqués aux règlements-taxes. Ainsi, « l'adoption d'un règlement-taxe doit reposer sur des motifs exacts, pertinents et admissibles, conformément au principe de motivation matérielle des actes administratifs »[87]. Les motifs du règlement-taxe correspondent ainsi aux éléments de fait et de droit ayant conduit l'autorité locale à adopter celui-ci et doivent notamment permettre d'identifier les objectifs qu'elle poursuit[88].

Cette exigence doit toutefois être conciliée avec l'important pouvoir d'appréciation dont disposent les communes dans l'exercice de leur autonomie fiscale. Lorsqu'elle élabore un règlement-taxe, l'autorité exerce en effet une compétence largement discrétionnaire : dans les limites fixées par la loi, elle demeure libre de choisir entre plusieurs solutions juridiquement admissibles celle qu'elle estime la plus appropriée. L'adoption d'un règlement-taxe suppose

[86] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013/1, p. 5.
[87] B. LOMBAERT, M. THOMAS et M. VRANCKEN, « Fiscalité régionale et locale : actualités en droit public », *Le droit administratif répressif, fiscal et indemnitaire*, F. Tulkens (dir.), Bruxelles, Larcier, 2018, p. 18.
[88] T. LAUWERS, « La motivation des règlements-taxes communaux », *R.F.R.L.*, 2024/3, p. 279.

donc nécessairement que l'autorité effectue des choix d'opportunité entre plusieurs possibilités[89].

Le caractère discrétionnaire de cette compétence n'a cependant pas pour conséquence de soustraire les choix opérés par l'autorité à tout contrôle juridictionnel. Au contraire, l'étendue de la marge d'appréciation dont elle dispose rend d'autant plus importante la possibilité de connaître les motifs ayant conduit à la décision. Le caractère discrétionnaire de la compétence constitue ainsi à la fois la cause et la limite du contrôle des motifs : plus la marge d'appréciation de l'autorité est importante, plus il est nécessaire de pouvoir connaître les motifs de sa décision et d'en contrôler la suffisance et la pertinence[90].

Le contrôle juridictionnel doit donc trouver un équilibre entre le nécessaire examen des motifs ayant fondé le règlement-taxe et le respect du pouvoir d'appréciation reconnu à l'autorité taxatrice. Ainsi, la légalité des motifs constituant le fondement d'un règlement peut être soumise au contrôle du juge judiciaire ou du Conseil d'État, sans que ceux-ci puissent pour autant apprécier l'opportunité du choix effectué par l'autorité administrative autrement que de manière marginale[91]. L'importance de cette motivation apparaît particulièrement au regard du principe d'égalité et de non-discrimination étudié dans la partie précédente. Lorsque le but poursuivi par l'auteur du règlement-taxe ne peut être identifié, il devient en effet impossible pour le juge de vérifier si la différence de traitement qu'il établit repose sur un critère susceptible de justification objective et raisonnable. Le règlement-taxe peut être directement contesté devant le Conseil d'État, tandis que sa légalité peut également être contrôlée par les juridictions judiciaires, sur la base de l'article 159 de la Constitution, à l'occasion de la contestation de son application individuelle[92].

L'exigence d'une motivation matérielle ne signifie cependant pas que les motifs doivent nécessairement être énoncés dans le règlement-taxe lui-même[93]. En effet, celui-ci constitue un acte réglementaire et non un acte administratif de portée individuelle au sens de la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs[94]. En l'absence de formalités particulières prévues par la loi, les autorités locales disposent ainsi d'une certaine liberté quant à la manière de faire apparaître la motivation de leurs règlements-taxes.

Il convient donc de distinguer l'absence d'obligation de motivation formelle de la nécessité d'une motivation matérielle. Si le règlement-taxe ne doit pas nécessairement contenir lui-même les considérations de droit et de fait qui justifient les choix opérés, ces motifs doivent néanmoins pouvoir être identifiés afin de permettre au juge d'en contrôler la légalité. La jurisprudence traditionnelle a ainsi admis qu'il était « nécessaire mais suffisant » que les motifs puissent être déduits du dossier administratif de la commune[95].

Cette dernière affirmation soulève toutefois la question centrale de la présente partie. Dès lors que la motivation ne doit pas nécessairement apparaître dans le règlement-taxe lui-même, il

[89] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013/1, pp. 6-7.
[90] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, *Ibidem,* p. 7.
[91] F. BELLEFLAMME et J. BOURTEMBOURG, « Légalité, motivation, proportionnalité », *Les principes généraux de droit administratif* , S. Ben Messaoud et F. Viseur (dir.), Bruxelles, Larcier, 2017, p. 448.
[92] J. BOURTEMBOURG *et al*, « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *R.G.C.F.*, 2016/1-2, pp. 65-66.
[93] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013/1, p. 18.
[94] Loi relative à la motivation formelle des actes administratifs, *M.B.*, 12 septembre 1991.
[95] Cass. (1ère ch), 17 février 2005, n°F.04.0023.F.

convient de déterminer où et comment le juge peut rechercher les motifs susceptibles de justifier les choix opérés par l'autorité taxatrice. Peut-il uniquement se fonder sur le règlement et les éléments du dossier administratif ayant précédé son adoption, ou peut-il également tenir compte d'autres éléments permettant de dégager la justification ? Se pose également la question de savoir dans quelle mesure une justification invoquée au cours de la procédure juridictionnelle peut encore être prise en considération. C'est à ces questions que sera consacré le chapitre suivant.

Chapitre 2 : La détermination des motifs susceptibles de justifier la différence de traitement

Section 1 : La conception traditionnelle

Selon la jurisprudence traditionnelle de la Cour de cassation, un règlement-taxe ne doit pas nécessairement contenir lui-même la justification de son adoption par l'autorité locale. Comme l'a rappelé la Cour dans un arrêt du 17 février 2005[96], il est « nécessaire mais suffisant » que cette justification puisse être tirée du dossier administratif de la commune. Dans un arrêt du 21 février 2013, elle a également admis que les motifs puissent ressortir du dossier constitué lors de l'élaboration du règlement-taxe[97]. Ainsi, les motifs peuvent traditionnellement apparaître dans le règlement-taxe lui-même, dans les documents ayant accompagné son élaboration ou dans le dossier administratif de son auteur[98].

Dans un arrêt du 11 septembre 2014, la Cour de cassation a confirmé cette approche en considérant que le moyen selon lequel « il n'y a pas lieu de s'en tenir aux travaux préparatoires, au préambule, aux documents qui ont précédé ou auraient précédé l'adoption du règlement-taxe, mais qu'il y a lieu de tenir compte de l'objectif réel poursuivi par le règlement et de sa justification telle qu'elle peut être déduite des moyens et arguments proposés par le gouvernement » manquait en droit[99].

La jurisprudence du Conseil d'État va généralement dans le même sens. Selon la Haute juridiction administrative, les motifs du règlement-taxe doivent ressortir de la décision elle-même ou des documents ayant accompagné son élaboration. Ceux-ci doivent notamment permettre d'identifier le but poursuivi par l'impôt[100].

Dans cette perspective, il appartient à la commune de démontrer que les documents qu'elle invoque au cours de la procédure ont effectivement participé à l'élaboration du règlement-taxe[101]. La cour d'appel de Mons a adopté une conception particulièrement restrictive de cette exigence, en considérant que ces documents devaient avoir figuré dans le dossier soumis aux conseillers communaux lors de la séance d'adoption du règlement-taxe[102]. Cette interprétation

[96] Cass. (1ère ch), 17 février 2005, n°F.04.0023.F.
[97] Cass. (1ère ch), 21 février 2013, n°C.12.0117.F.
[98] T. LAUWERS, « La motivation des règlements-taxes communaux », *R.F.R.L.*, 2024/3, p. 279.
[99] Cass. (1ère ch), 11 septembre 2014, n°F.13.0175.F.
[100] C.E., 27 novembre 2015, n° 233.050.
[101] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013/1, p. 19.
[102] Mons, (6e ch.), 5 octobre 2012, *R.F.R.L.*, 2013/1, pp. 78-79.

restrictive du dossier administratif ne fait toutefois pas l'unanimité. Une partie de la doctrine relève que la jurisprudence de la Cour de cassation ne paraît pas imposer de limiter les motifs aux seules pièces effectivement soumises aux conseillers communaux[103]. Il ressort notamment d'un arrêt du 20 juin 2014 que le dossier pertinent ne doit pas nécessairement se limiter aux documents mis à la disposition des conseillers avant l'adoption du règlement, ni à ceux dont il serait démontré qu'ils ont fait l'objet d'un débat au sein du conseil communal[104].

Le dossier administratif pourrait ainsi être entendu plus largement que les seules pièces effectivement soumises aux conseillers communaux. Selon cette conception, il ne serait pas nécessaire de démontrer que les documents invoqués ont été débattus lors de la séance d'adoption du règlement-taxe[105]. Il pourrait dès lors être tenu compte, plus largement, des éléments présents dans le « dossier de l'administration »[106].

Toutefois, les juridictions ont généralement refusé de prendre en considération les motifs invoqués pour la première fois au cours de la procédure judiciaire lorsque ceux-ci ne pouvaient être retrouvés dans le règlement-taxe ou dans le dossier administratif. Cette approche limitait donc la possibilité de rechercher une justification implicite dans la nature de la différence de traitement ou dans le contexte du règlement.

Section 2 : L'élargissement de la recherche des motifs

La conception traditionnelle de la motivation des règlements-taxes a suscité des difficultés pratiques, notamment lorsque les autorités locales n'avaient pas suffisamment fait apparaître les raisons justifiant les différences de traitement instaurées[107].

Cette approche pouvait paraître particulièrement stricte au regard de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle. Celle-ci recherche généralement le but poursuivi par une norme dans ses travaux préparatoires. Toutefois, l'absence de justification de la différence de traitement dans ces documents n'entraîne pas automatiquement une violation du principe d'égalité et de non-discrimination. La Cour considère en effet que le silence des travaux préparatoires n'exclut pas qu'une mesure repose sur un objectif d'intérêt général ou un objectif légitime susceptible de justifier raisonnablement la différence de traitement[108]. Elle peut donc rechercher au-delà de ces travaux l'existence d'un objectif permettant de justifier la distinction opérée[109].

À l'inverse, la Cour de cassation et le Conseil d'État adoptaient traditionnellement, en matière de règlements-taxes, une approche plus restrictive. Comme nous l'avons expliqué, lorsque la justification ne ressortait pas du règlement lui-même, elle devait pouvoir être retrouvée dans les

[103] J. BOURTEMBOURG *et al*, « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *R.G.C.F.*, 2016/1-2, p. 72.
[104] Cass., 20 juin 2014, R.G. n° F.13.0028.F.
[105] J. BOURTEMBOURG *et al*, « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *R.G.C.F.*, 2016/1-2, p. 72.
[106] J. BOURTEMBOURG *et al, Ibidem,* p. 73.
[107] T. LAUWERS, « La motivation des règlements-taxes communaux », *R.F.R.L.*, 2024/3, p. 280.
[108] C.C., 22 décembre 2010, n°160/2010 ; C.C., 12 juin 2012, n° 72/2012.
[109] A. SCHEYVAERTS, « Peut-il être tenu compte du contexte ou de l'économie générale d'un règlement-taxe pour justifier une différence de traitement ? », *R.F.R.L.*, 2017/1, pp. 17-18.

documents préparatoires ou dans le dossier administratif afin de permettre au juge d'exercer son contrôle de légalité[110].

Cette conception a connu une évolution importante avec l'arrêt du 3 septembre 2015, rendu par la première chambre néerlandophone de la Cour de cassation. Bien que cet arrêt concerne un règlement-taxe provincial, ses enseignements sont également applicables aux règlements-taxes communaux. La Cour y a considéré que le juge devait examiner si la justification avancée par l'autorité provinciale au cours de la procédure pouvait être déduite de la nature de la différence de traitement instaurée ou du contexte du règlement-taxe et du dossier qui l'accompagnait. Une telle recherche devait être effectuée même lorsque cette justification ne figurait pas explicitement dans le préambule ou dans le texte du règlement fiscal, ni dans le dossier soumis au conseil provincial[111].

L'arrêt du 3 septembre 2015 marque ainsi un élargissement des éléments susceptibles d'être pris en considération pour identifier les motifs d'une différence de traitement. Il rapproche, dans une certaine mesure, le raisonnement de la Cour de cassation de l'approche plus souple suivie par la Cour constitutionnelle.

Cette évolution n'a cependant pas été suivie uniformément par les juridictions. Certaines ont continué à appliquer les enseignements de la jurisprudence traditionnelle[112]. Ainsi, dans un arrêt du 21 décembre 2017, la cour d'appel de Mons a considéré qu'il n'appartenait pas au juge, sous peine de faire œuvre législative, de rechercher lui-même les motifs ayant justifié l'adoption d'un règlement-taxe et qu'il ne pouvait prendre en considération des « motifs implicites »[113].

La question s'est dès lors posée dans la doctrine de savoir si les conceptions « traditionnelle » et « nouvelle » pouvaient être conciliées. Il serait défendable de considérer que l'arrêt du 3 septembre 2015 ne constitue pas une véritable rupture avec la jurisprudence antérieure, mais plutôt une clarification de celle-ci. En effet, les motifs qui peuvent être déduits de la nature de la différenciation ou du contexte du règlement-taxe ne seraient pas nécessairement différents de ceux qui ressortent du règlement lui-même ou du dossier administratif. Dans les deux hypothèses, il s'agirait de rechercher les raisons ayant effectivement fondé la décision du conseil communal ou provincial lors de l'adoption du règlement-taxe[114]. La différence entre les deux approches résiderait alors principalement dans l'exigence de la charge de la preuve imposée à l'autorité locale pour établir les motifs de son règlement[115]. Cette preuve pose naturellement moins de difficultés lorsque les motifs figurent directement dans le préambule.

Il convient toutefois de relever que, selon Arnaud Scheyvaerts, la chambre néerlandophone de la Cour de cassation serait déjà revenue sur sa jurisprudence de 2015 dans un arrêt du 16 juin 2016[116]. En effet, cet arrêt ne faisait plus référence à la possibilité de prendre en considération

[110] T. HAILLOT, « Taxes communales et logements », *Actualités de droit public en matière de logement,* A. Pirson (dir.), Bruxelles, Larcier, 2022, p. 321.
[111] Cass. (1ère ch), 3 septembre 2015, n°C.13.0247.N.
[112] O. BONFOND, « Égalité, différences de traitement et discriminations en matière de taxes communales : l'exemple de la taxe sur les écrits publicitaires », *R.F.R.L.*, 2021/4, p. 377.
[113] Mons, 21 décembre 2017, *F.J.F.*, 2018/7, p. 263.
[114] T. LAUWERS, « La motivation des règlements-taxes communaux », *R.F.R.L.*, 2024/3, p. 280.
[115] T. LAUWERS, *Ibidem*, p. 280.
[116] Cass. (1ère ch.), 16 juin 2016, R.G. n°F.14.0218.N, *R.F.R.L.*, 2017/1, pp. 15-16.

le contexte du règlement-taxe ou la nature de la différenciation pour justifier une différence de traitement, ce qui pourrait témoigner d'un retour à la conception traditionnelle[117].

Cette tentative de conciliation s'est également heurtée à la jurisprudence ultérieure de la chambre francophone de la Cour de cassation qui a notamment abordé cette question dans un arrêt du 28 septembre 2017. La Cour y a considéré que la méthode consistant à déduire les motifs des principes sous-jacents d'un règlement fiscal, tels qu'ils ressortiraient de l'ensemble de ses dispositions, était contraire aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution[118]. Par ailleurs, par plusieurs arrêts du 20 décembre 2018, elle a considéré que le moyen soutenant que la justification d'une différence de traitement pouvait être déduite de la nature des différenciations établies ou du contexte du règlement fiscal, sans se limiter au règlement lui-même ou au dossier administratif, manquait en droit[119].

Au-delà de cette divergence jurisprudentielle, l'application de l'arrêt du 3 septembre 2015 soulevait également des interrogations quant à la portée de la notion de contexte. Selon la cour d'appel de Gand, le contexte d'un règlement-taxe englobe « un ensemble de données factuelles et juridiques pertinentes qui ne doivent pas nécessairement être explicitement mentionnées »[120]. Cette conception s'expliquerait notamment par l'impossibilité de détailler l'ensemble des circonstances ayant conduit à l'adoption d'un règlement ou par le fait qu'il serait raisonnable de considérer que les conseillers communaux ont tenu compte de certains éléments implicites.

Une telle approche peut toutefois soulever des difficultés pour le contribuable, qui n'est pas nécessairement en mesure de déterminer les circonstances ou la logique sous-jacente ayant conduit l'autorité à instaurer une différence de traitement.

La jurisprudence n'est pas davantage unanime sur la question de savoir si le contexte du règlement-taxe peut englober les motifs ayant justifié des règlements antérieurs. La prise en considération des circulaires de l'autorité de tutelle soulève également certaines difficultés. À cet égard, il a notamment été tranché qu'une circulaire ne fait pas partie intégrante d'un règlement-taxe du seul fait que celui-ci y renvoie directement ou indirectement, lorsque son contenu n'est pas repris dans le préambule[121].

Ainsi, l'arrêt du 3 septembre 2015 a, à notre avis, apporté davantage de confusion que de réponses. En effet, l'élargissement de la recherche des motifs à la nature de la différence de traitement ainsi qu'au contexte du règlement-taxe soulève une question essentielle : jusqu'où le juge peut-il aller pour identifier la justification d'une différence de traitement sans reconstruire lui-même les motifs ayant conduit l'autorité taxatrice à adopter le règlement-taxe?

---

[117] A. SCHEYVAERTS, « Peut-il être tenu compte du contexte ou de l'économie générale d'un règlement-taxe pour justifier une différence de traitement ? », *R.F.R.L.*, 2017/1, p. 19.
[118] Cass. (1ère ch), 28 septembre 2017, n°F.15.0205.F.
[119] Cass. (1ère ch), 20 décembre 2018, n°F.18.0004.F ; Cass. (1ère ch), 20 décembre 2018, n°F.17.0151.F.
[120] T. LAUWERS, « La motivation des règlements-taxes communaux », *R.F.R.L.*, 2024/3, p. 281.
[121] Cass. (1ère ch), 2 mars 2018, n°F.16.0137.F ; E. VAN BRUSTEM, « Règlement-taxe communal : La circulaire ne fait pas le préambule… », *R.G.C.F.*, 2018/3, pp. 304-307.

Section 3 : La justification a posteriori comme limite ?

Malgré les divergences entre les chambres francophone et néerlandophone de la Cour de cassation quant à la manière dont les motifs peuvent être recherchés, une limite semble toutefois être demeurée essentielle dans la jurisprudence. L'autorité taxatrice ne peut élaborer *a posteriori* une justification qui n'aurait pas réellement sous-tendu l'adoption du règlement-taxe[122].

Il convient donc de distinguer la justification avancée dans le cadre d'un litige qui peut être rattachée à l'adoption du règlement-taxe du motif qui n'aurait été imaginé qu'après l'adoption dudit règlement. Dans le premier cas, la justification peut être admissible si elle permet de mettre en évidence un motif qui existait déjà et qui ressort des éléments susceptibles d'être pris en considération. Dans le second, il s'agit d'une véritable justification *a posteriori*, qui ne peut être retenue. Les justifications avancées par l'autorité locale au cours d'une procédure judiciaire ne peuvent donc être prises en considération lorsqu'elles ne reposent sur aucun élément permettant d'établir qu'elles ont effectivement fondé le choix du conseil communal ou provincial[123]. Il appartient à l'autorité taxatrice de démontrer que les motifs invoqués ont bien été pris en considération lors de l'adoption du règlement-taxe[124].

Dans le même sens, le Conseil d'État rappelle que les explications fournies par le pouvoir taxateur dans ses écrits de procédure ne peuvent suppléer à la carence du dossier administratif[125].

Ainsi, lorsque l'autorité taxatrice ne produit aucun élément permettant d'identifier les motifs ayant justifié une différence de traitement, ou lorsqu'elle se contente d'avancer une justification *a posteriori*, le juge risque de se trouver dans l'impossibilité de contrôler sa conformité au principe d'égalité et de non-discrimination. Il ne lui appartient pas de reconstruire lui-même une justification qui ne pourrait être rattachée aux choix réellement opérés par l'autorité taxatrice[126].

Il ressort de ce qui précède que tant la jurisprudence que la doctrine sont demeurées divisées sur la question de savoir où les motifs du règlement-taxe pouvaient être recherchés. Une première approche considérait qu'ils devaient ressortir du règlement-taxe lui-même ou du dossier administratif ayant accompagné son adoption. Une autre approche, développée à la suite de l'arrêt du 3 septembre 2015, admettait plus largement que le juge puisse rechercher des motifs implicites dans la nature de la différence de traitement ou dans le contexte du règlement-taxe. À ce propos, Olivier Bonfond écrivait qu'« au vu de cette opposition entre chambres néerlandophones et francophones de la Cour de cassation, il apparait nécessaire que celle-ci statue prochainement en audience plénière, afin de clarifier la situation »[127].

---

[122] T. LAUWERS, « La motivation des règlements-taxes communaux », *R.F.R.L.*, 2024/3, p. 281.
[123] Gand, (5e ch), 3 décembre 2019, n°2018/AR/1990 ; Gand, 1er décembre 2020, n°2019/AR/2101; Bruxelles, 19 janvier 2022, n°2018/AF/85, inédit et Bruxelles, 14 juin 2022, n°2017/AF/123, inédit.
[124] Bruxelles, 5 janvier 2021, n°2016/AF/8, inédit.
[125] C.E. (15e ch), 18 octobre 2006, n°163.734, s.a.Belgacom Mobile ; C.E. (15e ch), 24 octobre 2008, n°187.328, s.a.Mobistar.
[126] A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013/1, p. 19.
[127] O. BONFOND, « Égalité, différences de traitement et discriminations en matière de taxes communales : l'exemple de la taxe sur les écrits publicitaires », *R.F.R.L.*, 2021/4, p. 378.

Ce fut chose faite avec l'arrêt du 29 février 2024, rendu par la Cour de cassation en audience plénière. À notre avis, la solution retenue se situe à mi-chemin entre l'approche consacrée par l'arrêt du 3 septembre 2015 et la jurisprudence plus exigeante de la chambre francophone de la Cour. La Cour réitère tout d'abord le principe selon lequel les motifs doivent ressortir du règlement-taxe lui-même ou du dossier sur la base duquel le conseil communal a décidé d'instaurer la taxe. Elle apporte ensuite une précision importante, qui peut être considérée comme une limitation de l'approche retenue par la chambre néerlandophone en 2015. Les motifs peuvent également être déduits de la nature et du contexte de la différence de traitement, mais uniquement « lorsque le motif justifiant la différence de traitement est à ce point évident qu'aucune autre interprétation n'est possible et qu'il est clair que le conseil communal a approuvé cette mesure sur base de ce motif »[128].

Il n'est donc pas permis à l'administration d'élaborer *a posteriori* une justification de la différence de traitement en invoquant de nouveaux motifs ou de nouvelles circonstances qui n'auraient pas sous-tendu l'adoption du règlement-taxe. Cet arrêt confirme ainsi que la véritable justification *a posteriori* constitue la limite que l'autorité taxatrice ne peut franchir. Le juge ne peut retenir un motif qui n'aurait, ni explicitement ni implicitement, fondé le choix du conseil communal au moment de l'adoption du règlement-taxe.

En revanche, si la justification peut être explicitée pour la première fois au cours de la procédure juridictionnelle, encore faut-il que le motif sur lequel elle repose ait déjà existé, à tout le moins implicitement mais de manière certaine, au moment de l'adoption de la norme fiscale. Autrement dit, l'invocation du motif peut être postérieure à l'adoption du règlement-taxe, mais le motif lui-même ne peut l'être. Les pouvoirs taxateurs doivent dès lors garder à l'esprit que, lorsque le contribuable établit, au regard des objectifs poursuivis, que deux situations *a priori* comparables font l'objet d'un traitement différent ou, inversement, que deux situations *a priori* différentes font l'objet d'un traitement comparable, il leur incombera d'établir le caractère évident du motif justifiant cette différence ou cette identité de traitement. Il leur appartiendra également de démontrer que ce motif a effectivement été déterminant lors de l'adoption du règlement-taxe. Il s'agit ainsi, en quelque sorte, d'une double exigence probatoire qui impose d'établir à la fois le caractère évident du motif invoqué et son rôle effectif dans le choix opéré par l'autorité taxatrice[129].

En définitive, l'évolution de la jurisprudence témoigne des difficultés rencontrées pour déterminer comment et où les motifs justifiant une différence de traitement peuvent être recherchés. Si la conception traditionnelle a progressivement été assouplie, notamment par la prise en considération de la nature de la différence de traitement et du contexte du règlement-taxe, cette évolution n'est toutefois pas sans limites. L'arrêt de la Cour de cassation du 29 février 2024 apporte une clarification importante à cet égard, sans pour autant dissiper toutes les incertitudes. Il reste dès lors préférable, pour les autorités taxatrices, de faire apparaître clairement les motifs justifiant les différences de traitement dès l'adoption du règlement-taxe, afin de limiter les risques de contestation de sa légalité.

[128] Cass. (1ère ch), 29 février 2024, n°F.20.0138.N*, R.F.R.L.*, 2025/2, pp. 149-150.
[129] O. BONFOND, « Justification d'une différence de traitement en matière fiscale : la controverse étant tranchée, place aux incertitudes… », *R.F.R.L.*, 2025/2, p. 152.

Chapitre 3 : Les conséquences de l'absence ou de l'insuffisance de motivation

Lorsque l'absence ou l'insuffisance des motifs conduit le juge à constater qu'une différence de traitement ne peut être objectivement et raisonnablement justifiée, se pose la question des conséquences à attacher à cette illégalité. Celles-ci diffèrent selon que le règlement-taxe est contesté devant le Conseil d'État ou devant les juridictions judiciaires. Se pose également la question de savoir si l'illégalité affecte l'ensemble du règlement-taxe ou seulement la disposition à l'origine de la discrimination.

Devant le Conseil d'État, une annulation partielle n'est possible que si la partie illégale peut être dissociée du reste du règlement sans en modifier substantiellement la portée et si le maintien du reste de l'acte n'aurait pas été susceptible d'appeler, de la part de l'autorité, une appréciation d'opportunité différente. L'annulation partielle ne peut en effet conduire le Conseil d'État à réformer lui-même le règlement en substituant ses propres choix à ceux de l'autorité taxatrice[130]. L'application de ce principe dépend donc de la place occupée par la discrimination dans le règlement-taxe. Lorsque celle-ci affecte un élément essentiel de la taxe, l'illégalité peut contaminer l'ensemble du règlement. Tel est notamment le cas lorsque la discrimination réside dans le choix même du fait générateur ou dans la manière dont sont déterminés les différents taux d'imposition[131]. Le Conseil d'État a ainsi annulé intégralement des règlements-taxes lorsque la différence de traitement affectait directement la structure de la taxe.

À l'inverse, lorsque la discrimination peut être isolée sans remettre en cause l'économie générale du règlement, l'annulation peut être limitée à la disposition litigieuse. Le Conseil d'État a notamment suivi cette voie à propos d'un règlement-taxe sur la distribution d'écrits publicitaires qui prévoyait une exonération à une condition discriminatoire. Seule cette condition a été annulée[132].

La problématique se présente différemment devant les juridictions judiciaires. En vertu de l'article 159 de la Constitution, celles-ci n'annulent pas le règlement-taxe mais doivent en refuser l'application lorsqu'il est contraire à une norme supérieure[133].

La jurisprudence de la Cour de cassation a longtemps considéré que le caractère discriminatoire d'une exonération n'entachait que la disposition qui accordait cette exonération et non l'ensemble du règlement-taxe. Le juge ne pouvait dès lors refuser d'appliquer les autres dispositions du règlement qui demeuraient légales. Il en résultait également qu'un contribuable ne bénéficiant pas de l'exonération discriminatoire ne pouvait, en principe, invoquer son illégalité pour obtenir que la taxe ne lui soit pas appliquée s'il n'avait pas lui-même été illégalement exclu du bénéfice de cette exonération[134].

---

[130] J. BOURTEMBOURG *et al*, « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *R.G.C.F.*, 2016/1-2, p. 78.
[131] C.E. (15e ch), 15 février 2002, n°103.654, s.a. BP Belgium.
[132] C.E. (6e ch), 16 novembre 1994, n°50.241, s.a.Établissements Delhaize Frères et Cie « Le Lion » et s.a. Messagerie Belgique-Diffusion.
[133] J. BOURTEMBOURG *et al*, « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *R.G.C.F.*, 2016/1-2, pp. 79-80.
[134] J. BOURTEMBOURG *et al, Ibidem,* p. 80.

Cette solution présentait toutefois une difficulté importante. Poussée à l'extrême, elle permettait à une autorité taxatrice de construire une taxe apparemment générale tout en exonérant de manière discriminatoire une grande partie des contribuables. Ceux qui bénéficiaient de l'exonération n'auraient aucun intérêt à la contester, tandis que ceux qui étaient soumis à la taxe ne pourraient pas obtenir que celle-ci soit écartée en invoquant l'exonération accordée aux autres.

La Cour de cassation a finalement fait évoluer sa jurisprudence par deux arrêts des 18 novembre 2005 et 16 novembre 2006[135]. Elle y a considéré que lorsque les différentes dispositions du règlement-taxe « forment un ensemble qui ne peut être divisé » parce qu'elles se rapportent toutes à une taxe établie de manière inégale, l'inconstitutionnalité affectant une disposition peut entraîner l'illégalité du règlement dans son ensemble[136]. Dans ces circonstances, le juge judiciaire doit donc refuser l'application de l'ensemble du règlement-taxe et non de la seule disposition discriminatoire.

L'arrêt de la Cour de cassation du 3 septembre 2015 apporte à cet égard une nuance importante[137]. La Cour considère que le juge ne peut écarter un règlement-taxe prévoyant un tarif réduit pour une catégorie déterminée au seul motif abstrait que l'autorité ne démontrerait pas que les raisons justifiant ce tarif ne pourraient également s'appliquer à une autre catégorie soumise au tarif ordinaire. Il faut vérifier concrètement si le contribuable qui invoque la discrimination appartient lui-même à une catégorie qui aurait pu prétendre au bénéfice du tarif réduit. La Cour limite ainsi la possibilité pour un contribuable de remettre en cause un règlement-taxe sur la base d'une discrimination qui lui serait étrangère[138].

Cette approche a été confirmée par un arrêt plus récent de la Cour de cassation du 29 novembre 2024[139]. Dans cette affaire, relative à une taxe communale sur les mâts et pylônes prévoyant une exonération litigieuse, la Cour rappelle que le juge doit examiner si le contribuable qui invoque une violation du principe d'égalité est concrètement discriminé par l'application du règlement-taxe. Il ne suffit donc pas de soutenir qu'une exonération serait illégale pour obtenir que l'ensemble du règlement soit écarté. Encore faut-il que le contribuable appartienne lui-même à une catégorie qui aurait pu bénéficier de cette exonération. La Cour confirme ainsi qu'un contribuable ne peut se prévaloir d'une discrimination qui ne l'affecte pas personnellement[140].

Cet arrêt permet également de nuancer la portée du principe d'indissociabilité évoqué précédemment. En effet, l'illégalité d'une exonération ne suffit pas, à elle seule, à rendre l'ensemble du règlement-taxe inapplicable. Pour que l'irrégularité d'une disposition puisse affecter l'ensemble du règlement, encore faut-il que cette disposition soit indissociable du reste du texte, c'est-à-dire que le règlement ne puisse subsister sans elle. En l'espèce, le juge du fond avait considéré que l'exonération litigieuse ne constituait pas un élément essentiel du règlement et que son éventuelle illégalité ne remettait pas en cause la taxation des autres contribuables. Il

[135] Cass. (1ère ch), 18 novembre 2005, R.G. n°F.04.0053.F ; Cass. (1ère ch), 16 novembre 2006, R.G. n°F.05.0072.F.
[136] H. LOUVEAUX, « Les conséquences du caractère discriminatoire d'une exonération prévue dans un règlement-taxe », *R.G.C.F.*, 2005/5, p. 341.
[137] Cass. (1ère ch), 3 septembre 2015, n°C.13.0247.N.
[138] J. BOURTEMBOURG *et al*, « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *R.G.C.F.*, 2016/1-2, pp. 79-83.
[139] Cass. (1ère ch), 29 novembre 2024, n°F.21.0006.N.
[140] S. WIELEMANS, « Fiscalité locale et principes constitutionnels : réflexions autour des arrêts F.21.0006.N et F.22.0068.N de la Cour de cassation », *R.F.R.L.*, 2025/1, p. 8.

en résulte qu'un contribuable ne peut obtenir que l'ensemble d'un règlement-taxe soit écarté en invoquant simplement l'illégalité d'une exonération. Il doit également pouvoir établir que cette irrégularité affecte le règlement dans son ensemble, en raison du caractère indissociable de ses dispositions[141].

Les conséquences d'une absence ou d'une insuffisance de justification ne peuvent donc être déterminées de manière uniforme. Devant le Conseil d'État, il convient de déterminer si l'illégalité justifie l'annulation de l'ensemble du règlement-taxe ou si elle peut être isolée et donner lieu à une annulation partielle. Devant le juge judiciaire, il convient d'abord de vérifier si le contribuable est personnellement concerné par la discrimination invoquée, avant d'examiner si l'illégalité affecte uniquement la disposition litigieuse ou si celle-ci est indissociable du reste du règlement. Lorsque l'illégalité touche à l'économie même de la taxe et rend le règlement indivisible, celui-ci peut être écarté dans son ensemble.

Chapitre 4 : De la motivation à la contestation des règlements-taxes : la commune face au contribuable

Section 1 : Anticiper le contentieux par la motivation

Il ressort de notre étude que les autorités taxatrices doivent avant tout porter une attention particulière aux différences de traitement qu'elles instaurent entre les contribuables. Si leur autonomie fiscale leur permet de déterminer, dans les limites qui leur sont imposées, les éléments constitutifs de leurs taxes, les distinctions opérées doivent néanmoins pouvoir être objectivement et raisonnablement justifiées.

À notre sens, la première précaution à prendre pour la commune consiste donc à identifier clairement les objectifs poursuivis par le règlement-taxe et à s'interroger sur la pertinence des distinctions opérées au regard de ceux-ci. Nous pensons notamment aux exonérations et aux différences de taux, qui peuvent conduire à traiter différemment des catégories de contribuables se trouvant dans des situations comparables.

À cet égard, il semble particulièrement important de distinguer la justification de l'instauration d'une taxe de celle des différences de traitement qu'elle établit. En effet, si la référence à l'objectif financier peut expliquer la décision de lever un impôt, elle ne permet généralement pas de justifier les distinctions opérées entre les contribuables. C'est précisément dans ce contexte que les objectifs accessoires peuvent présenter un intérêt particulier. Comme nous l'avons vu, les autorités taxatrices peuvent poursuivre, outre leur objectif financier principal, des objectifs accessoires, notamment incitatifs ou dissuasifs. Ceux-ci peuvent ainsi contribuer à justifier certaines différences de traitement lorsque le seul objectif budgétaire ne permet pas de les expliquer.

Selon nous, les autorités taxatrices auraient donc intérêt à identifier clairement les objectifs accessoires poursuivis dès l'élaboration du règlement-taxe et à expliquer en quoi ceux-ci peuvent justifier les différences de traitement entre les contribuables. Cela ne signifie toutefois

[141] S. WIELEMANS, *Ibidem,* pp. 9-10.

pas qu'elles doivent être capables de justifier ces différences avec une précision absolue. Comme nous l'avons vu précédemment, la Cour de cassation considère qu'il n'est pas nécessaire de démontrer que la distinction repose sur des faits certains et établis ou qu'elle entraîne nécessairement des conséquences déterminées. Il suffit qu'il apparaisse raisonnablement qu'une justification objective existe ou puisse exister. À notre sens, l'essentiel est donc que les autorités taxatrices justifient les différences de traitement, sans devoir en démontrer les effets avec une précision mathématique. Encore faut-il que ces justifications puissent être rattachées aux choix réellement opérés lors de l'adoption du règlement-taxe.

Il nous semble également essentiel de veiller à ce que ces objectifs accessoires conservent effectivement un caractère accessoire par rapport à l'objectif financier principal de la taxe. L'autorité taxatrice devrait donc être attentive à ne pas utiliser son pouvoir fiscal dans le seul but de sanctionner un comportement, notamment lorsque celui-ci fait déjà l'objet d'une réglementation spécifique[142].

Se pose ensuite la question de la manière dont ces motifs devraient apparaître. Comme nous l'avons vu, les règlements-taxes ne sont pas soumis à une obligation de motivation formelle. Il ne peut donc être exigé que les motifs figurent expressément dans leur préambule. Toutefois, compte tenu des difficultés liées à la recherche des motifs et des limites apportées par la jurisprudence aux possibilités de justification au cours d'une procédure judiciaire, la solution la plus prudente consiste à faire apparaître clairement les motifs dès l'adoption du règlement-taxe. À notre sens, les mentionner directement dans le préambule constitue la solution la plus sûre, puisqu'elle permet de lever toute ambiguïté quant aux motifs ayant guidé l'autorité taxatrice lors de l'adoption du règlement-taxe. Il ne s'agit toutefois pas de la seule possibilité, les motifs pouvant également ressortir des documents relatifs à l'élaboration du règlement-taxe, voire de la nature de la différence de traitement ou de son contexte, dans les conditions admises par la jurisprudence de la Cour de cassation.

Cette recommandation nous paraît d'autant plus importante que la justification d'une différence de traitement peut apparaître objectivement et raisonnablement admissible sans qu'il soit pour autant établi que le but invoqué ait effectivement guidé l'adoption du règlement-taxe. Or, comme nous l'avons démontré, la jurisprudence ne permet pas à l'autorité taxatrice d'invoquer une motivation *a posteriori*.

Dès lors, nous estimons que les autorités taxatrices auraient tout intérêt à anticiper les éventuelles contestations plutôt que de devoir préciser leurs motifs au cours d'un litige.

Section 2 : Contester la légalité du règlement-taxe

Du point de vue du contribuable, nous pensons qu'il aurait tout intérêt à invoquer les articles 10, 11 et 172 de la Constitution lorsqu'il estime qu'un règlement-taxe établit une différence de traitement injustifiée entre certaines catégories de contribuables. Toutefois, comme nous l'avons vu dans notre analyse du test de comparabilité, le simple fait qu'une autre catégorie bénéficie d'un traitement fiscal plus favorable ne suffit pas à établir l'existence d'une discrimination. Le contribuable devrait donc commencer par identifier clairement les catégories

[142] R. DEMEUSE, « Les règlements-taxes communaux : outils de lutte contre les comportements prohibés ? », *R.F.R.L.*, 2017/4, p. 313.

qu’il souhaite comparer et expliquer en quoi leurs situations sont suffisamment comparables. Il ne faudrait pas non plus oublier que cette comparabilité ne s’apprécie pas nécessairement au seul regard des objectifs poursuivis par le règlement-taxe. Cette première étape nous paraît essentielle compte tenu de l'importance que lui accorde la jurisprudence.

Le contribuable devrait ensuite concentrer son argumentation sur le caractère objectif et raisonnable de la différence de traitement. Il pourrait notamment tenter de démontrer que le critère de différenciation retenu ne présente pas de rapport pertinent avec les objectifs poursuivis ou que la distinction opérée apparaît disproportionnée au regard de ceux-ci.

Au regard des développements consacrés à la motivation des règlements-taxes, il nous semble qu'un autre argument pourrait présenter un intérêt particulier pour le contribuable : celui de contester non seulement la pertinence du motif invoqué, mais également le fait que ce motif ait réellement fondé l'adoption du règlement. En effet, comme nous l'avons vu, ce n'est pas parce qu'une justification paraît objective et raisonnable qu'elle a nécessairement été prise en considération par l'autorité taxatrice lors de l'adoption du règlement-taxe.

Cette argumentation pourrait notamment être développée lorsque l'autorité taxatrice invoque, au cours de la procédure judiciaire, un motif qui ne ressort pas expressément du règlement-taxe ou des documents relatifs à son élaboration. Le contribuable pourrait alors invoquer que ce motif n'a pas réellement été pris en considération par le conseil communal ou provincial lors de l'adoption du règlement. Il convient toutefois de rester prudent sur ce point. En effet, comme nous l'avons vu, le seul fait qu'une justification soit invoquée pour la première fois au cours de la procédure judiciaire ne suffit pas à l'écarter. La jurisprudence admet que certains motifs puissent être déduits de la nature de la différence de traitement ou du contexte du règlement.

À cet égard, les précisions apportées par la Cour de cassation dans son arrêt du 29 février 2024 pourraient constituer un argument particulièrement intéressant pour le contribuable. Celui-ci pourrait notamment contester le caractère évident du motif que l'autorité prétend déduire de la nature ou du contexte de la différence de traitement. Il pourrait également soutenir qu'il n'apparaît pas clairement que le conseil communal ou provincial a adopté la mesure sur la base de ce motif.

À notre sens, le contribuable aurait donc intérêt à examiner attentivement les justifications avancées par l’autorité taxatrice, tant au regard de leur pertinence que de leur lien avec les choix réellement opérés lors de l’adoption du règlement-taxe.

Conclusion

À la question de savoir comment il faut motiver les règlements-taxes au regard du principe d'égalité et de non-discrimination, nous répondrons qu'il n'existe pas de réponse unique. C'est justement de là que découle toute la difficulté du sujet. En effet, les communes et les provinces disposent d'une large autonomie fiscale leur permettant de soumettre à l'impôt des matières diverses. Il en découle une grande variété de règlements-taxes et de différences de traitement entre les contribuables. À cette diversité s'ajoute une jurisprudence judiciaire abondante, qui ne permet pas toujours de dégager des règles uniformes. Il est donc difficile d'apporter une réponse générale à une question qui appelle nécessairement certaines nuances. Nous pouvons néanmoins tirer plusieurs enseignements de la jurisprudence étudiée.

Un premier constat est que, malgré l'absence d'obligation générale de motivation formelle, les règlements-taxes restent soumis à un contrôle de légalité. Ainsi, la motivation matérielle conserve toute son importance, puisqu'elle permet aux juges de vérifier si les distinctions opérées reposent sur une justification objective et raisonnable. Il ne faut cependant pas perdre de vue que le choix même de taxer une matière plutôt qu'une autre implique nécessairement de traiter différemment certaines catégories de contribuables. Il est généralement admis que cette seule circonstance ne suffit pas à rendre une différence de traitement illégale.

L'analyse de la jurisprudence met en évidence l'absence d'uniformité dans l'application du principe d'égalité et de non-discrimination aux règlements-taxes. Nous avons notamment relevé certaines divergences dans l'application du test de comparabilité, mais également des incertitudes quant au degré de motivation exigé et à l'endroit où celle-ci doit figurer. Cette situation entraîne une certaine insécurité juridique. D'un côté, il devient difficile pour les communes de déterminer avec précision jusqu'où elles doivent aller dans la motivation de leurs règlements-taxes pour éviter qu'ils soient écartés ou annulés par les juridictions. À l'inverse, les contribuables peuvent difficilement anticiper l'issue d'une contestation fondée sur une violation du principe d'égalité et de non-discrimination, tant l'appréciation du juge peut varier selon les circonstances de l'espèce et les orientations jurisprudentielles retenues.

L'insécurité juridique semble également provenir de la difficulté à déterminer les limites du contrôle exercé par le juge. Outre le test de comparabilité, le juge doit vérifier que les différences de traitement établies par les règlements-taxes reposent sur une justification objective et raisonnable, sans pour autant se substituer à l'autorité taxatrice dans les choix qui relèvent de son pouvoir d'appréciation. Il doit ainsi tenir compte de la large autonomie fiscale reconnue aux communes et faire preuve d'une certaine retenue dans son contrôle de légalité, compte tenu du pouvoir discrétionnaire dont disposent ces autorités. Un contrôle trop approfondi risquerait de conduire le juge à apprécier l'opportunité des choix fiscaux opérés par l'autorité taxatrice, tandis qu'un contrôle trop limité pourrait affaiblir la protection des contribuables face aux différences de traitement injustifiées.

À notre sens, la possibilité de justifier une différence de traitement par des motifs qui ne figurent pas dans le préambule du règlement-taxe pourrait également contribuer aux incertitudes constatées dans la jurisprudence. En effet, dès lors qu'aucune obligation générale de motivation formelle n'est imposée, les autorités taxatrices pourraient être moins attentives à faire apparaître clairement les raisons de leurs choix lors de l'adoption du règlement. En cas de contestation,

elles peuvent alors invoquer des motifs tirés du dossier administratif ou déduits de la nature de la différence de traitement et du contexte du règlement, dans les limites notamment précisées par l'arrêt de la Cour de cassation du 29 février 2024. Cette situation pourrait ainsi compliquer le contrôle juridictionnel et favoriser des appréciations différentes selon les éléments disponibles dans chaque affaire, contribuant de la sorte aux incertitudes jurisprudentielles constatées.

Pour autant, nous ne pensons pas que la solution consiste à imposer une obligation générale de motivation formelle aux communes et aux provinces. Nous estimons plutôt qu'une double démarche est souhaitable. D'une part, les autorités taxatrices devraient veiller à faire ressortir clairement les motifs justifiant les différences de traitement dès l'adoption de leurs règlements-taxes, notamment en portant ces éléments à la connaissance du conseil communal ou provincial. D'autre part, il nous paraît important que les juridictions appliquent de manière cohérente l'exigence selon laquelle les motifs invoqués pour justifier une différence de traitement doivent avoir effectivement été pris en compte par l'autorité taxatrice lors de l'adoption du règlement. Il s'agit ainsi d'éviter que des justifications avancées après coup puissent être retenues sans qu'il soit établi qu'elles ont réellement guidé les choix de l'autorité. Une telle approche permettrait, selon nous, de renforcer la sécurité juridique sans restreindre davantage l'autonomie fiscale des communes et des provinces.

En définitive, motiver un règlement-taxe ne signifie pas multiplier les motifs ou anticiper toutes les contestations possibles. Il s'agit avant tout de pouvoir justifier les différences de traitement établies sur la base de motifs qui ont réellement guidé les choix de l’autorité taxatrice.

Bibliographie

Doctrine :

Articles :

ANDERSEN, R. et WILLEMART, E., « Les taxes communales et le principe constitutionnel d'égalité. Jurisprudence 2000-2005 », *Rev. dr. commun.*, 2006/1, p. 20 à 30.

BONFOND, O., « Égalité, différences de traitement et discriminations en matière de taxes communales : l'exemple de la taxe sur les écrits publicitaires », *R.F.R.L.*, 2021/4, p. 373 à 379.

BONFOND, O., « Justification d'une différence de traitement en matière fiscale : la controverse étant tranchée, place aux incertitudes… », *R.F.R.L.*, 2025/2, p. 151 à 152.

BOURTEMBOURG, J., FORTEMPS, N., MOLITOR, C. et BELLEFLAMME, F., « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *R.G.C.F.*, 2016/1-2, p. 53 à 85.

DEMEUSE, R., « Les règlements-taxes communaux : outils de lutte contre les comportements prohibés ? », *R.F.R.L.*, 2017/4, p. 293 à 314.

LAUWERS, T., « La motivation des règlements-taxes communaux », *R.F.R.L.*, 2024/3, p. 275 à 283.

LOMBAERT, B., « L'autonomie fiscale des communes : entre l'État, la Région et l'Union européenne », *Rev. dr. commun.*, 2006/1-2, p. 2 à 19.

LOMBAERT, B. et BOUVY, A., « Contrôle d'égalité en matière fiscale : regard critique sur une jurisprudence récente », *J.T.*, 2022/7, p. 101 à 107.

LOUVEAUX, H., « Les conséquences du caractère discriminatoire d'une exonération prévue dans un règlement-taxe », *R.G.C.F.*, 2005/5, p. 340 à 341.

MAGREMANNE, J.P., « Principe d'égalité : justification objective et raisonnable des critères de distinction », *J.L.M.B.*, 2009/36, p. 1704 à 1706.

SCHEYVAERTS, A., « Peut-il être tenu compte du contexte ou de l'économie générale d'un règlement-taxe pour justifier une différence de traitement ? », *R.F.R.L.*, 2017/1, p. 17 à 19.

SCHEYVAERTS, A. et VERMER, D., « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013/1, p. 5 à 35.

VAN BRUSTEM, E., « Règlement-taxe communal : La circulaire ne fait pas le préambule… », *R.G.C.F.*, 2018/3, p. 304 à 307.

WIELEMANS, S., « Fiscalité locale et principes constitutionnels : réflexions autour des arrêts F.21.0006.N et F.22.0068.N de la Cour de cassation », *R.F.R.L.*, 2025/1, p. 5 à 10.

Contributions :

BELLEFLAMME, F. et BOURTEMBOURG, J., « Légalité, motivation, proportionnalité », *Les principes généraux de droit administratif* , S. Ben Messaoud et F. Viseur (dir.), Bruxelles, Larcier, 2017, p. 445 à 492.

HAILLOT, T., « Taxes communales et logements », *Actualités de droit public en matière de logement,* A. Pirson (dir.), Bruxelles, Larcier, 2022, p. 309 à 330.

LOMBAERT, B., THOMAS, M. et VRANCKEN, M., « Fiscalité régionale et locale : actualités en droit public *», Le droit administratif répressif, fiscal et indemnitaire*, F. Tulkens (dir.), Bruxelles, Larcier, 2018, p. 1 à 65.

Jurisprudence :

Cour de cassation :

Cass., 4 janvier 1992, R.G. n°F.00.0081.F.

Cass. (1ère ch), 17 février 2005, n°F.04.0023.F.

Cass. (1ère ch), 18 novembre 2005, R.G. n°F.04.0053.F.

Cass. (1ère ch), 16 novembre 2006, R.G. n°F.05.0072.F.

Cass., 14 mars 2008, n°F.06.0084.F.

Cass. (1ère ch), 21 février 2013, n°C.12.0117.F.

Cass. (1ère ch), 28 février 2014, R.G, n°F.13.0112.F.

Cass., 20 juin 2014, R.G. n°F.13.0028.F.

Cass. (1ère ch), 11 septembre 2014, n°F.13.0175.F.

Cass. (1ère ch), 3 septembre 2015, n°C.13.0247.N.

Cass. (1ère ch.), 16 juin 2016, R.G. n°F.14.0218.N, *R.F.R.L.*, 2017/1, pp. 15-16.

Cass. (1ère ch), 28 septembre 2017, n°F.15.0205.F.

Cass. (1ère ch), 2 mars 2018, n°F.16.0137.F.

Cass. (1ère ch), 17 mai 2018, n°F.17.0032.N.

Cass. (1ère ch), 20 décembre 2018, n°F.18.0004.F.

Cass. (1ère ch), 20 décembre 2018, n°F.17.0151.F.

Cass. (1ère ch), 24 mai 2019, n°F.17.0158.N.

Cass. (1ère ch), 29 janvier 2021, A.R. F.19.0064.N.

Cass. (1ère ch), 29 septembre 2022, n°F21.0079.F.

Cass. (1ère ch), 29 février 2024, n°F.20.0138.N*, R.F.R.L.*, 2025/2, pp. 149-150.

Cass. (1ère ch), 29 novembre 2024, n°F.21.0006.N.

Conseil d'État :

C.E. (6e ch), 16 novembre 1994, n°50.241, s.a.Établissements Delhaize Frères et Cie « Le Lion » et s.a. Messagerie Belgique-Diffusion.

C.E., 15 février 2002, n°103.654, s.a. BP Belgium.

C.E. (15e ch.), 23 décembre 2002, n°114.119, A.S.B.L. Espace P et autres.

C.E. (15e ch), 12 mars 2004, n°129.174, Vandenplas et autres.

C.E. (15e ch), 18 octobre 2006, n°163.734, s.a.Belgacom Mobile.

C.E. (15e ch), 24 octobre 2008, n°187.328, s.a.Mobistar.

C.E. (15e ch), 20 janvier 2009, n°189.666, s.a. Mobistar.

C.E. (15e ch), 26 janvier 2010, n°200.076, s.a. Mobistar/Commune d'Ixelles.

C.E. (15e ch), 20 octobre 2011, n°215.929, s.a. Mediapub.

C.E. (15e ch.), 13 décembre 2012, n°221.752, Ville de Mouscron.

C.E., 27 novembre 2015, n° 233.050.

C.E. (15e ch), 16 novembre 2018, n°242.959, s.a. Ubiway Retail.

Cour constitutionnelle :

C.C., 13 octobre 1989, n°23/89.

C.C., 30 septembre 2010, n°109/2010, B.3.2.

C.C., 22 décembre 2010, n°160/2010.

C.C., 3 février 2011, n°15/2011, B.5.2.

C.C., 12 juin 2012, n° 72/2012.

C.C., 16 juillet 2015, n°105/2015.

C.C., 25 mai 2016, n°78/2016.

Cours et tribunaux :

Civ. Namur, 3 mars 2011, *R.G.C.F.*, 2011/4, pp. 341-347.

Civ. Namur, 17 mars 2011, *R.G.C.F.*, 2011/4, pp. 348-350.

Civ. Namur, div. Namur, 27 octobre 2016, n°14/2051/A.

Civ. Luxembourg, div. Arlon, 20 décembre 2016, *R.F.R.L.,* 2017/1, pp. 101-110.

Civ. Luxembourg, div. Marche-en-Famenne, 23 mai 2018, n°17/185/A.

Civ. Bruxelles, 5 octobre 2006, *F.J.F*, n°2007/149

Civ. Bruxelles, 10 septembre 2010, R.G. n°2008/5485/A, inédit.

Civ. Bruxelles, 10 novembre 2010, R.G. n°2008/7093/A, inédit.

Civ. Bruxelles, 27 janvier 2011, R.G. n°2008/10379/A.

Civ. Liège, 16 septembre 2009, R.G. n°08/4891/A.

Civ. Liège, 21 septembre 2009, R.G. n°08/5562/A.

Civ. Liège, 22 octobre 2009, R.G. n°08/5941/A.

Bruxelles, 5 janvier 2021, n°2016/AF/8, inédit.

Bruxelles, 19 janvier 2022, n°2018/AF/85, inédit.

Bruxelles, 14 juin 2022, n°2017/AF/123, inédit.

Gand, (5e ch), 3 décembre 2019, n°2018/AR/1990.

Gand, 1er décembre 2020, n°2019/AR/2101.

Mons, (6e ch.), 5 octobre 2012, *R.F.R.L.*, 2013/1, pp. 78-79.

Mons, 21 décembre 2017, *F.J.F.*, 2018/7, p. 263.