

Luxembourg, le 10 février 2023

Circulaire n° 2023-023

Circulaire

aux administrations communales,

Objet : Guide juridique – taxes communales

Madame la Bourgmestre, Monsieur le Bourgmestre,

J'ai l'honneur de vous transmettre en annexe un guide juridique relatif aux taxes communales qui représente une synthèse de l'état actuel du droit fiscal local luxembourgeois. A la lumière du leitmotiv « Mateneen fir eng modern Gemeng », le guide a été rédigé dans l'espoir d'être utile à votre administration dans l'exercice de son pouvoir fiscal et a dès lors pour objectif d'illustrer de manière succincte les principes jurisprudentiels et légaux qui régissent la matière. C'est dans ce contexte qu'il a pour vocation de résorber autant que faire se peut les discordances et confusions qui gravitent autour de cette matière complexe.

Pour tout renseignement supplémentaire, M. Xavier Gomes, juriste à la Direction des finances communales du ministère de l'Intérieur (tél. 247-74661; e-mail : xavier.gomes@mi.etat.lu), se tient à votre disposition.

Veillez agréer, Madame la Bourgmestre, Monsieur le Bourgmestre, l'assurance de ma parfaite considération.

La Ministre de l'Intérieur



Taina Bofferding



Guide juridique

Taxes communales

Version : février 2023



Table des matières

1. Observations préalables et considérations générales	3
2. L'arsenal fiscal communal	3
a) L'impôt communal.....	3
b) La taxe	3
i. La taxe proprement dite.....	4
ii. La taxe rémunératoire.....	4
iii. En pratique	6
c) La redevance	6
d) Arbre décisionnel	8
e) Typologie des taxes communales.....	8
f) Histoire des taxes communales – Taxe de répartition et taxe de quotité : un mode de taxation	9
3. Les taxes constituant des prélèvements à caractère fiscal	9
4. L'autonomie fiscale et ses limites	10
5. Le principe constitutionnel de l'égalité – article 10bis.....	11
a) La mise en œuvre du principe	11
b) Le principe de proportionnalité.....	14
6. Le consentement du conseil communal en matière de règlements-taxé.....	14
7. Le droit européen et les libertés fondamentales	15
8. Droit européen de la concurrence	16
9. Le besoin financier	17
10. « Clauses » réglementaires prohibées	17
11. La non-application du mécanisme du nombre – indice	19
12. La procédure administrative non contentieuse (« PANC »).....	19
13. L'interdiction de rechercher un but de lucre	20
14. L'interdiction d'établir des taxes par voie conventionnelle.....	21
15. Principe de la non-rétroactivité.....	21



1. Observations préalables et considérations générales

Le présent guide a pour but de synthétiser l'état actuel du pouvoir fiscal dont disposent les communes pour les mettre en mesure de prendre les bonnes décisions dans l'exercice de ce pouvoir.

Les présents chapitres auront pour objet d'illustrer, encadrer et justifier l'autonomie fiscale communale et les limites afférentes, aux fins d'éclaircir et résorber certaines obscurités ainsi qu'incertitudes qui trop souvent gravitent autour de cette matière complexe.

2. L'arsenal fiscal communal

Le présent chapitre a pour vocation d'énumérer les instruments fiscaux et civils que les communes sont habilitées à utiliser au regard de la jurisprudence et la doctrine. C'est un domaine de la fiscalité locale luxembourgeoise qui peut s'avérer particulièrement ambigu en raison de jurisprudences parfois contradictoires.

a) L'impôt communal

L'impôt communal a été défini par la jurisprudence « *comme une prestation en argent unique ou périodique, qui ne constitue pas la contrepartie d'une prestation déterminée et qui dans un but d'obtenir des recettes, est imposée par la commune à tous ceux qui sont soumis aux conditions d'application du règlement communal en question.* »¹. En d'autres termes, un prélèvement communal constitue un impôt proprement dit lorsqu'il est établi de façon permanente et durable et dans le but de faire face aux dépenses générales du budget communal.²

ATTENTION: En réalité, la définition d'impôt a une portée générale « *en ce qu'elle couvre tous les impôts perçus au Grand-Duché, indépendamment de leur dénomination, parfois incorrecte (p.ex. taxe), du moment que le prélèvement répond aux caractéristiques de la définition donnée. (Tribunal administratif, 2 juillet 1997, n°9686)* ». Ceci veut dire que si un prélèvement présente les caractéristiques d'un impôt, il sera qualifié d'impôt.

Notez que sur base de la loi sur les contributions communales (« *Kommunalabgabengesetz* », ci-après le « KAG »), les communes doivent prioriser les taxes et redevances par rapport aux impôts.

Illustration : La taxe sur les résidences secondaires ne constitue pas la contrepartie d'un avantage spécial ou d'un service rendu en faveur des occupants de résidences secondaires sur le territoire d'une commune. Elle est destinée à contribuer au financement des dépenses générales du budget communal et constitue donc un impôt communal. (Tribunal administratif, 5 décembre 2001, n°13518).

b) La taxe

« *Au sens le plus large du terme, peuvent être définies comme les prélèvements perçus en contrepartie d'un service publique mis à la disposition par l'administration au redevable* »³. Si on se réfère à cette

¹ Trib. de paix Esch-sur-Alzette, 12 novembre 2009, n°2367/2009, cette définition est reprise par le §1 de l'*Abgabenordnung*

² Trib. d'arrondissement, 21 décembre 2010, n°12979 ; Trib. d'arrondissement, 16 novembre 1983, n°6212 ; Trib. d'arrondissement, 9 mars 2001, n°61814

³ Trib. admin, octobre 1999, n°10024; Trib. admin., 9 mars 2001, n°61814 ; confirmé par la jurisprudence judiciaire : Trib. d'arrondissement, 9 mars 2001, n°61814



définition classique de la taxe, endossée par une jurisprudence majoritaire, un service doit à tout le moins être mis à disposition pour qu'on soit en présence d'une taxe.

Il résulte de ce qui précède que la pierre angulaire de la distinction entre l'impôt et la taxe réside dans l'existence ou l'absence d'un service mis à disposition. En d'autres termes, « *les taxes se distinguent des impôts proprement dits par la caractéristique essentielle de l'existence d'un service effectivement rendu ou susceptible d'être rendu.*⁴ »

Notez que le recours à la notion de « taxes communales » est parfois malencontreux en pratique, en ce que d'aucuns l'utilisent pour concomitamment viser l'impôt proprement dit et les taxes. Ceci fragilise la distinction entre taxes et impôts. Afin de maintenir une cohérence conceptuelle, il paraît plus opportun de recourir à la subdivision de la Cour d'appel qui considère que « *les taxes communales se subdivisent en taxes proprement dites, et en taxes rémunératoires.* » (Cour d'appel, 13 juillet 2011, *Pas. Lux.*, 2012, p. 652- 654).

i. La taxe proprement dite

Une certaine jurisprudence et la doctrine moderne reconnaissent l'existence d'une taxe proprement dite qui est caractérisée par sa destination de couvrir les dépenses générales du budget, contrairement aux taxes rémunératoires qui se perçoivent comme rémunération d'un service rendu⁵. Le conseil communal déterminera la destination du prélèvement en question, qui sera donc essentielle pour mener à bien une correcte qualification de la taxe.

L'auteur belge R. WILKIN, qui sert d'inspiration et voire même de source pour la jurisprudence luxembourgeoise, définit les taxes proprement dites comme étant les taxes justifiées par le besoin, pour les communes, de se créer des ressources. « *La raison de la débetion est exclusivement l'obligation pour les administrés de concourir aux recettes communales. Le contribuable subit passivement la mesure fiscale de l'autorité* »⁶.

La taxe proprement dite participe de la nature des prélèvements fiscaux et constitue un impôt, qui sera soumis à l'approbation du Grand-Duc. Elle se distingue néanmoins de l'impôt proprement dit par la présence d'un service (*voir définition au point 2.b. la taxe*).

ii. La taxe rémunératoire

Conformément à la terminologie employée depuis longue date par la doctrine et la jurisprudence, la taxe rémunératoire est établie :

- pour rémunérer un service rendu ;
- ce service est obligatoire pour le citoyen (c'est-à-dire un service qui n'est pas librement accepté).

De surcroît, les taxes rémunératoires sont celles qui sont perçues à raison d'un avantage spécial que l'on retire de la chose publique ou de l'usage du domaine communal ou encore en tant que

⁴ Trib. administratif, du 18 octobre 1999, n°9931

⁵ Conseil d'Etat, 24 novembre 1993, Schmitt contre Ermsdorf, n°8880, notons que cet arrêt est celui qui sert fondement à cette formulation usuelle de la jurisprudence des juridictions administratives, notamment : Cour administrative, 14 juin 2001, n° 12594C ; Trib. administratif, 8 janvier 2018, n° 37094

⁶ R. Wilkin, taxes communales, page 30



rémunération d'un service rendu. C'est sur ce dernier point qu'elles se distinguent des taxes proprement dites qui sont destinées à couvrir les dépenses générales du budget.

Une taxe rémunératoire peut tantôt constituer un impôt (on parle alors de taxe de quotité), tantôt être une taxe de remboursement. La jurisprudence ajoute à cet égard, qu'une taxe rémunératoire peut-elle être, à sa base, soit une taxe de quotité, auquel cas sa recette pourra dépasser le coût des dépenses engagées par la commune, soit une taxe de répartition ou de remboursement dont les recettes correspondront au montant des dépenses effectuées. Si la taxe rémunératoire est établie sous la forme d'une taxe de quotité il s'agit dès lors d'une taxe qui participe de la nature des prélèvements fiscaux et qui constitue alors un impôt. Cependant, *la taxe de remboursement est assimilée à une redevance civile*⁷.

La jurisprudence érige en critère distinctif principal entre les taxes de quotité et les taxes de remboursement, la proportionnalité entre les recettes et les coûts, les taxes de quotité constituant dans une certaine mesure seulement, la contrepartie d'un service mis à disposition, sans qu'il y ait nécessairement équivalence entre le coût du service obligatoire et le prélèvement opéré, tandis que les taxes de remboursement sont limitées à la dépense engagée pour un service rendu et obligatoire⁸.

Les définitions qui précèdent sont de jurisprudence constante et récente⁹.

Illustration : Les recettes perçues par la taxe de canalisation ne présentent pas de liens directs avec les dépenses engagées et sont à qualifier de taxe de quotité. (Tribunal administratif, 18 octobre 1999, n°9931)

Toutefois, il convient de noter que la jurisprudence ne fait pas coïncider la notion de mission obligatoire découlant d'une compétence communale obligatoire avec celle de service obligatoire, telle qu'elle est employée dans le contexte des taxes rémunératoires. Nous pouvons à cet égard tenir compte d'une illustration mise en avant par une source doctrinale communément citée par les juges luxembourgeois. (*E. Arendt et N. Decker, L'autonomie fiscale des communes, in Bulletin du Centre de Documentation Communale, n° 12, avril 1972*)

En effet, E. ARENDT et N. DECKER, estiment que si le raccordement de l'égout est rendu obligatoire on serait face à une taxe rémunératoire, tandis que si le raccordement est facultatif, la commune percevrait une redevance. Un service facultatif est selon la doctrine et aux termes de la jurisprudence un service librement accepté. Que la taxe résulte d'une mission obligatoire ou facultative importe peu.

N.B. La jurisprudence s'inspire pour ce qui concerne la taxe rémunératoire des écrits de R. WILKIN. Ceci étant, il y a lieu de noter que cet auteur définit les taxes de quotité et les taxes de répartition comme étant des modes de taxation et non pas des types de taxes à part entière. Egalement, pour WILKIN toute taxe rémunératoire était nécessairement un impôt.

⁷ Cass. 23 mars 1961, Pas. 18, 268 ; Tribunal administratif 18 octobre 1999, n°10024

⁸ Cour adm., arrêt du 9 novembre 2000, n° 11887C

⁹ Trib. admin., 8 janvier 2018 n° 37094 ; Trib. admin., 3 janvier 2018, n° 38590 ; Trib. admin., 14 juillet 2017, n° 38082 ; Cour adm., 14 juin 2001, n° 12594



N.B. Historiquement, la taxe de remboursement n'était pas une taxe rémunératoire. Pour WILKIN la taxe de remboursement n'était pas une taxe rémunératoire, alors qu'aujourd'hui la jurisprudence y discerne une espèce de la taxe rémunératoire. Selon WILKIN seules les taxes de répartition et taxes de quotité, qui étaient des modes de taxation particuliers constituaient des taxes rémunératoires. La doctrine luxembourgeoise a au fil des années, plutôt mis l'accent sur la notion de taxe de remboursement, en estimant que « *la taxe rémunératoire peut tantôt constituer un impôt, tantôt être une taxe de remboursement* ». De nos jours et dans le contexte des taxes communales luxembourgeoises, la taxe de remboursement est utilisée comme un synonyme de la taxe de répartition.

iii. En pratique

Il va sans dire que le conseil communal joue un rôle cardinal dans l'adoption des règlements-taxe. Dans la mise en œuvre de son autonomie fiscale, il devra notamment distinguer entre la cause ou la raison d'être de la taxe en question, afin de déterminer si la taxe en question constitue plutôt une taxe rémunératoire ou une taxe proprement dite. C'est uniquement en déterminant ce paramètre qu'il est possible de mener à bien la qualification de la taxe.

Ceci étant, l'intention de la commune et la destination de la taxe peuvent radicalement influencer sur le régime juridique applicable au prélèvement en question. Les communes pourront, autant que faire se peut, préciser dans leur délibération la destination de la taxe, afin d'obvier à toute ambiguïté et de garantir au mieux la sécurité juridique qui constitue un corollaire indéniable de l'état de droit.

	Pourquoi est-ce que la commune a mise en place la taxe?	Est-ce qu'il y a équivalence entre les recettes et les coûts ?	La taxe a-t-elle un caractère d'impôt ?
Taxe rémunératoire de quotité	Pour rémunérer les frais d'un service	Non	Oui
Taxe rémunératoire de répartition ou remboursement	Pour rémunérer les frais d'un service	Oui	Non
Taxe proprement dite	Pour couvrir les dépenses générales du budget	Non	Oui

Notons qu'une méprise dans la qualification de la taxe peut avoir des conséquences néfastes. Notamment, si une taxe a faussement été qualifiée de taxe de remboursement et qu'elle a fait l'objet d'une approbation ministérielle, alors qu'il s'agit en réalité d'une taxe proprement dite ou d'une taxe de quotité, la taxe en question sera entachée d'une illégalité et sera partant inapplicable par les juridictions aux termes de l'article 95 de la Constitution. (voir entre autres Conseil d'Etat, 24 novembre 1993, Schmit c/Commune d'Ermsdorf, n°8880).

c) La redevance

La redevance :

- est établie en rémunération d'un service rendu ;



- respecte la proportionnalité nécessaire entre le montant du prélèvement et le coût réel du service rendu ;
- est due que par les usagers effectifs du service offert ;
- se distingue des taxes cependant par le fait que la prestation est librement acceptée, partant facultative ¹⁰.

La redevance n'a pas le caractère d'un prélèvement fiscal et n'est pas soumis au régime juridique spécial régissant les impositions communales. L'établissement et le recouvrement des redevances sont régis par les règles de droit commun et la débiton d'une redevance engendre de simples rapports civils entre l'autorité locale et le redevable. Indépendamment de la distinction en fonction du caractère facultatif ou imposé du service public, l'assimilation de la taxe de remboursement à la redevance s'explique par la caractéristique principale qu'est leur destination unique à couvrir les frais d'un service déterminé rendu, d'un avantage spécial que l'on retire de la chose publique ou de l'usage du domaine public, c'est-à-dire qu'elles n'ont pas comme finalité la couverture des charges publiques.

Les communes doivent être matériellement compétentes pour les services qu'elles offrent ou qu'elles mettent à disposition, aussi bien pour ce qui concerne les taxes rémunératoires que les redevances.

Il y a lieu de noter qu'en cas de disproportion entre le montant du prélèvement et le coût réel du service rendu, le prélèvement en cause continuera à être une redevance, si le service est facultatif. Une telle redevance pourra toutefois faire l'objet d'un refus d'approbation de la part de l'autorité de tutelle pour contrariété à l'intérêt général, notion qui comprend à la fois l'intérêt communal et national. En effet, « *l'appréciation de l'intérêt général procède d'un juste équilibre entre les exigences communales et nationales à pondérer sur la toile de fond du principe d'autonomie communale plus particulièrement s'agissant de la mise en place d'impositions communales qui participent directement dudit principe d'autonomie.* » (Cour administrative, 18 février 2016, n° 35374C) A cet égard, le but de lucre qui animerait l'établissement d'une redevance à prix élevé contrarierait le principe selon lequel les pouvoirs conférés aux autorités administratives doivent être exercés par celles-ci en considération du seul intérêt général. (voy. *Chapitre 13 L'interdiction de rechercher un but de lucre*).

Illustrations : Le montant perçu en contrepartie de la location d'une salle communale est typiquement une redevance. En effet, il est loisible à l'utilisateur d'accepter ce service, ce qui le rend facultatif.

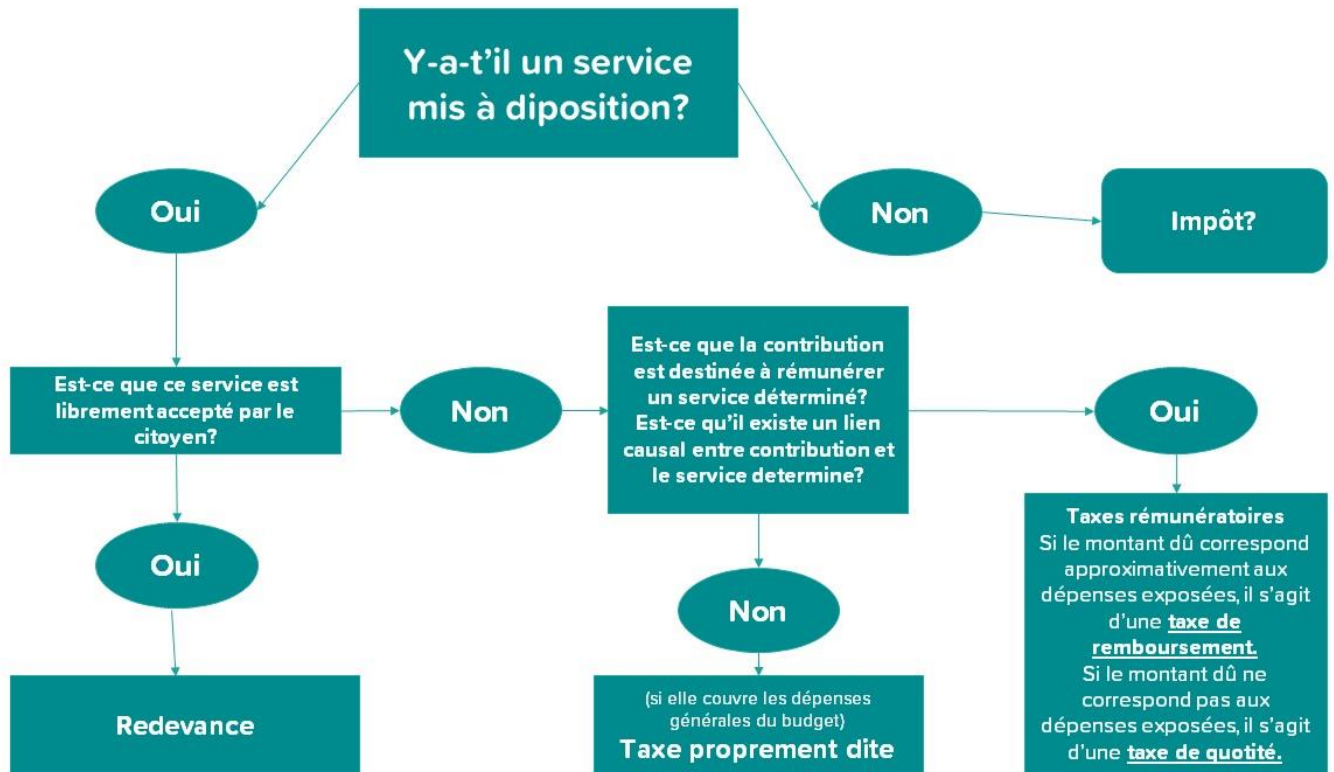
Les montants perçus en contrepartie de cours de langue ou de musique que l'utilisateur peut librement suivre sont également des redevances qui rémunèrent un service facultatif.

Il en va de même pour la vente de bois ou de livres.

¹⁰ Trib. adm., 2 juillet 1997, n°9686



d) Arbre décisionnel



e) Typologie des taxes communales



f) Histoire des taxes communales – Taxe de répartition et taxe de quotité : un mode de taxation

Comme exposé ci-dessus, la doctrine originaire qui sert d'inspiration à la jurisprudence luxembourgeoise moderne, considérait que les taxes de répartition et de quotité constituaient simplement des modes de taxation distincts qui pouvaient à la fois s'appliquer, d'un côté au type de taxe, dénommé taxe rémunératoire et de l'autre, au type de taxe, dénommé taxe proprement dite. Tout dépendait, dans cette perspective, du mode de taxation auquel le conseil communal décidait de recourir. A cet égard le conseil avait deux façons de procéder à savoir, il « *peut établir la recette d'un impôt en fixant d'avance*

- *soit la recette globale qu'il désire faire produire (taxe de répartition),*
- *soit la recette particulière qu'il veut percevoir à charge de chaque contribuable (taxe de quotité) »¹¹.*

Selon cette conception des choses, le rôle que jouait le conseil communal était cardinal, étant entendu que la seule façon de distinguer une taxe de quotité d'une taxe de répartition dépendait grandement de la façon dont le conseil fixait d'avance la recette de la taxe concernée. « *Au conseil communal de fixer le caractère de quotité ou de répartition de la taxe* »¹². Ce n'était que la cause de la contribution qui nous permettait dans un second temps de déterminer s'il s'agissait d'une taxe rémunératoire ou taxe proprement dite. En d'autres termes, la cause dont procédait la taxe dictait le type de taxe et le mode de taxation permettait de discerner soit une taxe de quotité soit une taxe de répartition.

Cette conception des taxes communales est toutefois désuète, étant entendu que le critère distinctif entre les taxes de quotité et les taxes de remboursement réside de nos jours au niveau de la proportionnalité entre les recettes et les coûts¹³. La taxe de quotité et de répartition ne constituent plus des simples modes de taxation, mais sont des véritables espèces de taxes dont la taxe rémunératoire est le genre.

3. Les taxes constituant des prélèvements à caractère fiscal

La jurisprudence a pris le soin de préciser que certaines taxes constituent des prélèvements à caractère fiscal, c'est-à-dire que certaines taxes ont le caractère d'impôts communaux auxquelles il faudra partant appliquer le régime propre des impositions communales¹⁴.

« Les impositions communales présentent tous les caractères de véritables impôts : ce sont des prestations en argent que l'autorité publique impose aux particuliers pour subvenir aux dépenses d'utilité générale ou locale, ce sont des impôts levés par voie d'autorité pour être affectés à des services publics. »¹⁵.

Certaines des taxes énumérées au précédent chapitre constituent aux termes de la jurisprudence des impositions communales. Cette caractéristique emporte des conséquences importantes pour le prélèvement en question, dont les deux principales sont :

¹¹ R. Wilkin, taxes communales, p. 28

¹² *Ibidem*, p. 32

¹³ Cour adm., arrêt du 9 novembre 2000, n°11887C

¹⁴ *Inter alia* Tribunal administratif, 18 octobre 1999, n° 9931 ;

¹⁵ Le conseil d'état, gardien de la Constitution et des Droits et Libertés fondamentaux, Conseil d'Etat, p. 341, conseil-etat.public.lu/fr/publications.books.html, consulté le 23/09/2022



- Les taxes qui constituent des impositions communales sont soumises à l'approbation du Grand-Duc (article 105 de la loi communale) tandis que pour les autres une approbation ministérielle suffit (article 106 de la loi communale).
- Les taxes qui constituent des impôts sont soumises aux règles particulières de droit fiscal notamment pour ce qui concerne leur établissement et recouvrement, tandis que les autres taxes sont soumises aux règles de droit commun. Pour ces dernières, l'établissement et le recouvrement sont régis par les règles de droit commun et leur débiton engendre de simples rapports civils entre l'autorité locale et le citoyen.

Ci-dessous un tableau qui précise la nature de chaque taxe :

Taxes constituant un impôt	Taxe rémunératoire de quotité	Taxe proprement dite
Taxes engendrant des simples rapports civils	Taxe rémunératoire de remboursement	Redevance

Il advient que le législateur confère expressément à de simples redevances la nature d'un impôt. A cet égard, la loi modifiée du 14 février 1955 concernant la réglementation de la circulation sur toutes les voies publiques prévoit dans son article 5, paragraphe 3 que « *les communes peuvent soumettre le stationnement et le parcage sur certaines voies publiques au paiement d'une taxe; ces taxes ont le caractère d'impôts communaux* ».

4. L'autonomie fiscale et ses limites

La jurisprudence estime sur pied d'une lecture combinée de la Charte européenne de l'autonomie locale, faite à Strasbourg le 15 octobre 1985 et des articles 99 et 107 de la Constitution que les communes sont fiscalement autonomes. Ceci veut dire qu'il leur est loisible de déterminer librement, **mais en fonction de l'intérêt communal**, les différents éléments constitutifs de l'impôt, notamment :

- le fait générateur ;
- la base imposable ;
- le taux et les redevables ;
- les modalités d'application et d'exemption¹⁶.

Ces éléments constitutifs doivent être définis de manière claire et distincte dans les règlements-taxe.

La jurisprudence estime à cet égard que les communes peuvent également poursuivre, par l'exercice de leurs compétences fiscales, outre des buts d'ordre financier, des objectifs de politiques particulières, dans le cadre de leurs compétences matérielles.

Notons également que l'autonomie financière des communes inclut nécessairement deux composantes :

- la capacité de gérer librement les fonds dont elles disposent ;
- un certain pouvoir de décision en matière fiscale à l'égard d'impôts qui leur sont propres¹⁷.

¹⁶ Trib. admin., 6 mai 2015, n° 34616

¹⁷ *idem*



Il est important de constater que cette autonomie n'est pas inconditionnelle et que la jurisprudence a pu se prononcer quant aux limites de cette dernière¹⁸. Il va sans dire que les communes devront notamment respecter la loi et l'intérêt général dans l'exercice de leur autonomie fiscale.

Sur base de ce qui précède, il y a lieu de constater que les limites les plus notoires sont les suivantes :

- Le principe d'égalité (article 10bis de la Constitution), ainsi que le principe de proportionnalité qui découle directement du principe d'égalité ;
- Les droits fondamentaux et libertés publiques (notamment l'inviolabilité de la propriété, liberté d'opinion et liberté de presse, l'inviolabilité de la propriété, liberté du commerce et de l'industrie...);
- Le respect de l'intérêt général, qui résulte de la pondération de l'intérêt général communal et national¹⁹ ;
- L'intérêt communal (Une commune doit établir l'impôt et ses éléments constitutifs en fonction de l'intérêt communal. L'intérêt communal est une notion vague et évolutive, mais est usuellement défini par la jurisprudence comme étant ce qui est « *ou bien nécessaire, utile ou agréable à la collectivité publique locale concernée* ²⁰ »);
- La compétence territoriale de la commune ;
- La démonstration d'un besoin financier dans l'établissement d'impositions communales (en vertu du « KAG ») ;
- Accorder la priorité aux taxes et redevances (en vertu du « KAG »).

Les matières qui sont réservées au législateur. En guise d'illustration, l'article 1202 du Code civil prévoit l'établissement d'une obligation solidaire, à savoir l'obligation par laquelle deux débiteurs seraient tenues pour le tout, est une habilitation du législateur national.

Il est de jurisprudence constante que l'autonomie communale constitue le principe et que les restrictions à cette autonomie sont l'exception. A cet égard, il convient de noter que les exceptions à l'autonomie fiscale sont d'interprétation stricte.

5. Le principe constitutionnel de l'égalité – article 10bis

a) La mise en œuvre du principe

Le pouvoir réglementaire communal doit en principe respecter le principe constitutionnel de l'égalité qui trouve son assise constitutionnelle dans l'article 10bis. C'est notamment lorsque les communes désirent instaurer des différences entre deux catégories de personnes (ASBL, sociétés, non-résidents ...) que ladite disposition intervient. Notons que l'article 10bis s'applique aussi bien aux personnes physiques qu'aux personnes morales²¹. A cet égard, il convient de distinguer deux situations :

- Soit le règlement instaure une différence de traitement entre deux catégories de personnes qui se situent dans des situations qui ne sont pas comparables ;

¹⁸ Cour admin., 23 avril 2009, n°25177

¹⁹ « *L'appréciation de l'intérêt général procède dès lors d'un juste équilibre entre les exigences communales et nationales à pondérer sur la toile de fond du principe d'autonomie communale plus particulièrement s'agissant de la mise en place d'impositions communales qui participent directement dudit principe d'autonomie* » Cour admin., 18 février 2016, n° 35374C

²⁰ Trib. admin., 26 mars 2001, n° 12335

²¹ Cour d'appel, 18 février 2016, n°35374C



- Soit le règlement instaure une différence de traitement entre deux catégories de personnes qui se situent dans des situations comparables. Dans ce cas, il faut que la différence instituée procède de disparités objectives et qu'elle soit rationnellement justifiée, adéquate et proportionnée à son but²².

Une tâche cardinale des conseils communaux consistera dès lors à vérifier la conformité de leurs exclusions réglementaires aux exigences de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle dans la mise en œuvre de l'article 10bis de la Constitution. A la lumière de la jurisprudence, on peut discerner deux étapes principales, étant entendu que la deuxième étape est subdivisée à son tour en deux sous-étapes.

- La première étape est celle de la comparabilité. A cet égard, « *considérant que la mise en œuvre de la règle constitutionnelle d'égalité suppose que les catégories de personnes entre lesquelles une discrimination est alléguée se trouvent dans une situation comparable au regard de la mesure critiquée* ²³ ». Il convient de noter que la jurisprudence se montre peu sévère en ce qui concerne le critère de la comparabilité. Le plus souvent les situations sont comparables. Notons d'ores et déjà, que comparable ne signifie pas identique. En sus, il paraît particulièrement opportun de s'inspirer de la jurisprudence étrangère et européenne. A cet égard, la jurisprudence européenne ainsi que belge tiennent compte du but de la mesure pour vérifier si les deux situations sont comparables²⁴. Si le but est atteignable pour les deux catégories de personnes, les situations sont comparables. Il y a toutefois lieu de noter que la comparabilité entre deux situations est appréciée de manière assez souple par le juge constitutionnel²⁵. Après avoir effectué le test de la comparabilité, il convient de passer à la deuxième étape. En guise d'illustration, la Cour constitutionnelle a estimé que la situation d'un contribuable confronté à une dette d'impôts directs n'est pas comparable à celle d'un assujéti confronté à une dette de TVA. Pour déterminer ceci, le juge constitutionnel luxembourgeois n'a pourtant pas vérifié l'objectif de la mesure en cause, étant entendu que c'est la nature et le mode opératoire des deux types d'impôts qui ont motivé cette conclusion²⁶. En outre la Cour a conclu que les conjoints liés par le mariage et les partenaires au sens de la loi du 9 juillet 2004 ne sont pas comparables²⁷.

Un autre exemple où le juge constitutionnel a constaté la comparabilité de deux catégories de personnes concernait le droit de déduire les cotisations versées au titre d'un contrat d'épargne - logement du revenu imposable, qui variait en fonction de l'âge du contribuable. Dans ce cas d'espèce, la Cour a estimé que les personnes correspondant à des catégories d'âge différentes étaient comparables par rapport à la mesure visée parce que « *tout contribuable est en droit de déduire les cotisations versées au titre d'un contrat d'épargne - logement du revenu imposable, peu importe son âge au début de l'année d'imposition* »²⁸.

²² Cass, n°104/2019 ; Cour constitutionnelle, arrêt n° 7/99 du 26 mars 1999

²³ Arrêt N° 09/00 de la Cour Constitutionnelle du 5 mai 2000

²⁴ Revue de fiscalité régionale et locale, n°4 2021, Olivier Bonfond : *égalité, différences de traitement et discriminations en matière de taxes communales : l'exemple de la taxe sur les écrits publicitaires*

Voir *inter alia* : Introduction to european tax law on direct taxation, Lang et al., Linde, Chapitre 3

²⁵ Patrick Kinsch, *l'égalité devant la loi*, p. 99, in La jurisprudence de la Cour constitutionnelle du Luxembourg 1997-2007, Luxembourg, Pasricrisie luxembourgeoise, 2008, p. 85-103

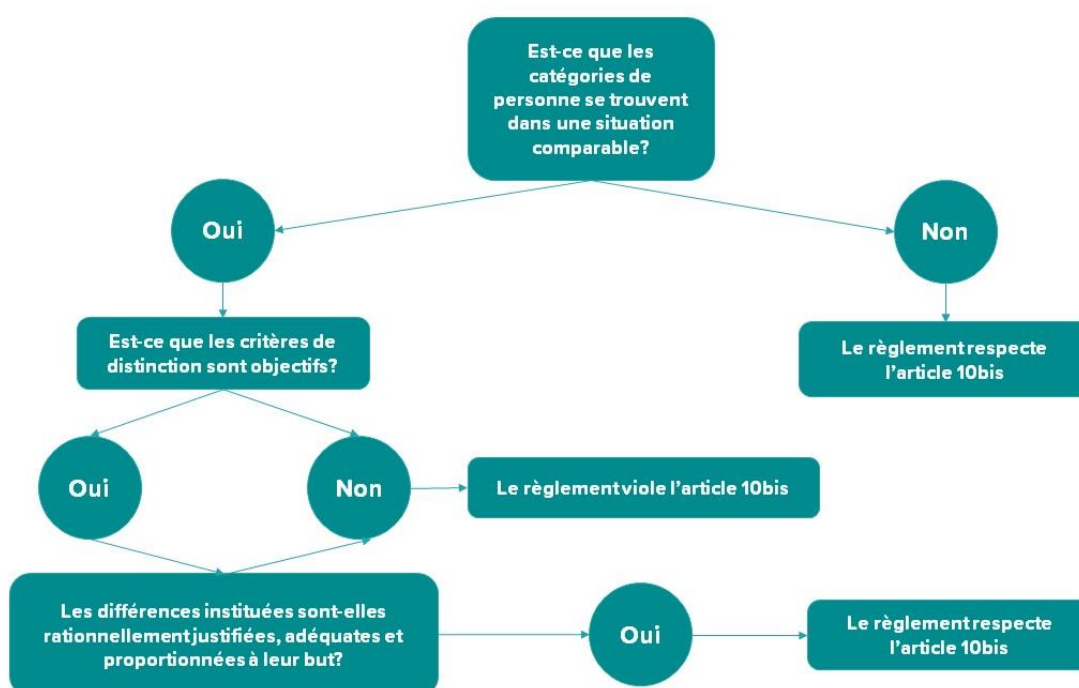
²⁶ Arrêt de la Cour constitutionnelle - Arrêt n° 00136 du 18 mai 2018

²⁷ Arrêt de la Cour constitutionnelle - Arrêt n° 00154 du 12 juin 2020.

²⁸ Arrêt de la Cour constitutionnelle – Arrêt n°00159 du 13 novembre 2020



- La deuxième étape est l'étape de la justification, qui est menée à bien, d'une part par la vérification que des disparités objectives qui sous-tendent la différence de traitement et d'autre part, si les différences instituées sont rationnellement justifiées, adéquates et proportionnées à leur but. « *Il appartient par conséquent aux pouvoirs publics, tant au niveau national qu'au niveau communal, de traiter de la même façon tous ceux qui se trouvent dans la même situation de fait et de droit. Par ailleurs, lesdits pouvoirs publics peuvent, sans violer le principe d'égalité, soumettre certaines catégories de personnes à des régimes légaux différents, à condition que les différences instituées procèdent de disparités objectives, qu'elles soient rationnellement justifiées, adéquates et proportionnées à leur but.*²⁹ »



Le but doit nécessairement être un but légitime, un intérêt public. Pour remplir le critère de la rationalité il faut que la différenciation puisse raisonnablement viser à atteindre le but qu'a fixé le législateur. L'adéquation tient à ce que le but poursuivi puisse être réellement atteint par la différenciation. La proportionnalité pose l'exigence que, même si la différence de traitement vise à atteindre un but légitime et que ce but est réellement atteint, encore faut-il que la mesure ne soit pas excessive³⁰.

Illustration jurisprudentielle: La Cour de cassation a estimé qu'était disproportionnée par rapport au but poursuivi, la taxe d'évacuation des eaux pluviales qui était juste due par les détenteurs de propriétés immobilières dont la surface scellée était supérieure à 200m². Le but invoqué par la commune était qu'elle recherchait une simplification administrative. (Cour de cassation, 20 juin 2019, n° 104/2019).

²⁹ Trib. admin., 6 décembre 2000, n°10019; confirmé par arrêt Cour admin. du 26 novembre 2002, n° 15233C);

³⁰ Patrick Kinsch, *l'égalité devant la loi*, p. 99, in La jurisprudence de la Cour constitutionnelle du Luxembourg 1997-2007, Luxembourg, Pasicrisie luxembourgeoise, 2008, p. 85-103



b) Le principe de proportionnalité

La Cour administrative a décidé et ce sans équivoque, que le principe de proportionnalité est un principe inhérent à toute imposition communale. C'est un principe qui découle du principe de l'égalité. A cet égard, il a été décidé que l'imposition « *pour suffire aux exigences d'égalité des contribuables devant la loi, doit également être proportionnée au regard du critère retenu* ³¹ ».

Illustration jurisprudentielle: Dans ce cas d'espèce, un règlement communal prévoyait comme critère de distinction la surface brute exprimée en mètres carrés d'une taxe d'équipements collectifs. Cette imposition communale pesait sur quatre catégories différentes. Pour une surface brute allant de 1 à 100 mètres carrés elle s'élevait à 1500 EUR et pour celle allant de 101 à 1000 mètres carrés le citoyen était redevable de 15000 EUR, soit 10 fois plus. Pour les surfaces brutes allant de 1001 à 10 000 mètres carrés et de 10 001 à 30 000 mètres carrés, des montants de 150 000 EUR, respectivement 450 000 EUR étaient prévus. La Cour a considéré que ces montants étaient « *nettement disproportionné[s] sur les petites unités en termes de surface de la catégorie concernée comparés aux grosses unités et plus particulièrement au maximum de la même catégorie qui, lui, constitue, suivant le système instauré, la référence du montant forfaitaire de la taxe arrêté pour ladite catégorie.* » (Cour d'appel, 18 février 2016, n°35374C).

6. Le consentement du conseil communal en matière de règlements-taxe

Il est vrai que, « *l'article 99, huitième phrase de la Constitution combiné à l'article 107 de celle-ci consacre le principe de l'autonomie fiscale des communes et attribue à ces dernières l'initiative d'établir des taxes et impositions et de déterminer librement leur assiette, leur montant, ainsi que les modalités d'application et d'exemption, sauf exceptions prévues par la loi* ³² ». Cette faculté est toutefois réservée à l'instar des impôts nationaux et le principe de la légalité fiscale, au consentement du conseil communal qui ne peut déléguer au collège la tâche de fixer les éléments essentiels d'un impôt communal. Ceci est corroboré par l'article 99 de la Constitution qui prévoit dans son avant-dernier alinéa qu'« *aucune charge, aucune imposition communale ne peut être établie que du consentement du conseil communal.* » Il faut en conclure que seul le conseil communal peut établir des impositions communales.

Notons à ce stade que le futur article 123, paragraphe 1^{er} de la Constitution aura la teneur suivante à partir du 1^{er} juillet 2023 : « *Les impôts au profit des communes sont établis par la loi. Dans le respect de ses compétences constitutionnelles et légales, le conseil communal peut établir les impôts et les taxes nécessaires à la réalisation de l'intérêt communal. Les impôts et les taxes communaux sont approuvés par l'autorité de surveillance.* ».

Ce qui précède doit toutefois être nuancé avec les prescrits jurisprudentiels luxembourgeois qui considèrent que « *ni le bourgmestre ni le collège des bourgmestre et échevins ne saurait se voir conférer le pouvoir de faire des exceptions à des règlements communaux, sans qu'un texte réglementaire communal fixe des conditions ou paramètres dans le cadre desquels ces exceptions peuvent être faites* ³³ ».

³¹ Cour d'appel, 18 février 2016, n°35374C

³² Trib. admin., 18 janvier 2019, n° 39509

³³ Trib. admin., du 15 juillet 1997, n°9842



7. Le droit européen et les libertés fondamentales

Il va sans dire que l'évolution du droit de l'Union et à plus forte raison des libertés fondamentales ont eu une influence sans nul pareil sur les législations fiscales nationales. En effet, le droit national des Etats membres doit respecter ces grandes libertés et les règlements communaux ne sont aucunement dispensés de cette exigence.

En guise de rappel les libertés en causes sont :

- La libre circulation des biens (article 34 et 35 TFUE) ;
- La libre circulation des travailleurs (article 45 TFUE) ;
- La libre prestation des services (article 56 TFUE) ;
- La liberté d'établissement (article 49 TFUE) ;
- La libre circulation de capitaux (article 63 TFUE).

Les situations purement internes, à savoir les situations qui ne concernent que les résidents nationaux luxembourgeois échappent néanmoins à cette contrainte. En effet, « *le droit européen relatif à la libre circulation des personnes ne s'applique pas aux situations purement internes. Il en ressort que les États membres peuvent traiter leurs propres nationaux sédentaires de manière moins favorable que les autres citoyens européens sans que les premiers puissent recourir à la Cour de justice de l'Union européenne pour y trouver remède*³⁴ ». Ceci a pour conséquence que si une commune décide d'entraver ou restreindre la libre prestation de services d'une personne luxembourgeoise mais qui ne réside pas sur le territoire communal, cette dernière ne pourra pas invoquer la restriction de sa liberté fondamentale pour obtenir gain de cause. Il est évident que la Constitution luxembourgeoise entrera alors en ligne de mire pour contrecarrer notamment des discriminations non justifiables sur pied entre autres de l'article 10bis ou encore par le biais d'autres droits et libertés constitutionnellement garanties.

Il existe classiquement trois types de mesures nationales prohibées :

- Les discriminations directes qui sont des discriminations prohibées et basées sur le critère de la nationalité (article 18 TFUE) ;
- Les discriminations indirectes sont des discriminations qui ne reposent pas sur le critère de la nationalité, mais un critère d'apparence neutre³⁵ ;
- Les entraves, qui sont des règles non-discriminatoires mais qui constituent un obstacle à la libre circulation³⁶.

Les discriminations indirectes peuvent être justifiées par la réunion de trois exigences, à savoir :

- elle doit être objectivement justifiée ;
- elle doit en sus être propre ou adéquate pour atteindre l'objectif fixé ;
- elle ne peut pas aller au-delà de ce qui est nécessaire³⁷.

³⁴ *La libre circulation des personnes dans l'Union européenne : malheur aux immobiles ?*, Jean-Yves Carlier et Gautier Busschaert, in *Reflets et perspectives de la vie économique*, 2013/4 (Tome LII)

³⁵ http://www.era-comm.eu/oldoku/Adiskri/02_Key_concepts/2003_Mine_FR.pdf
https://www.echr.coe.int/Documents/Handbook_non_discr_iaw_FRA.pdf, consulté le 10 juillet 2022

³⁶ <https://cadmus.eui.eu/handle/1814/19182>, https://www.echr.coe.int/Documents/Handbook_non_discr_iaw_FRA.pdf
consulté le 10 juillet 2022

³⁷ *Des aides financières discriminatoires ? L'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne dans l'affaire Elodie Giersch et autres contre État du Grand-Duché de Luxembourg*, Prof. Dr. Jörg Gerkrath



Les communes veilleront alors au respect de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, lorsqu'elles désirent recourir au critère de la résidence pour établir des différences de traitement.

La TVA est une matière harmonisée au niveau européen et a été introduite en droit luxembourgeois par la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée. Il va sans dire que la TVA constitue de loin l'impôt indirect le plus connu. Toutefois il convient de souligner qu'il n'est pas possible d'établir une « TVA communale ». Les communes s'abstiendront alors d'instituer une forme de « double imposition », en ajoutant une taxe ayant les critères particuliers à la TVA. Il y a lieu de noter toutefois que la directive TVA, en vertu de son article 401, ne fait pas obstacle à l'introduction par une commune :

- de tous impôts, droits et taxes qui n'ont pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires ;
- et à condition qu'ils ne donnent pas lieu à des formalités liées au passage d'une frontière.

8. Droit européen de la concurrence

Le droit européen de la concurrence concerne également les communes dans l'exercice de l'autonomie fiscale. L'interdiction des aides d'Etat tel que le prévoit l'article 107 TFUE contrarie notablement l'autonomie communale, si plusieurs conditions cumulatives sont réunies. L'objet de la présente section n'est pas de procéder à une étude exhaustive de l'interdiction des aides d'Etat mais de sommairement parcourir les conditions qui la sous-tendent.

Il faut tout d'abord une aide, à savoir une mesure qui procure au bénéficiaire un avantage, étant entendu qu'une réduction ou un évitement de l'impôt sont couverts par cette notion³⁸. De manière générale, cette aide doit améliorer la situation économique ou financière de l'entreprise³⁹. Ensuite, il faut que cette aide soit accordée par l'Etat ou au moyen de ressources d'Etat⁴⁰. Si cette condition peut paraître sibylline, elle signifie simplement qu'un avantage doit être soit directement ou indirectement financé par les ressources de l'Etat et qu'il doit être imputable à l'Etat membre en question. Notons qu'on vise ici les autorités publiques, y compris les communes, malgré l'usage du terme « *Etat* »⁴¹.

Cette aide doit en outre affecter la concurrence et les échanges entre les Etats membres. En définitive, elle doit également fausser ou menacer de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions⁴². En guise d'illustration, la Cour de justice a estimé qu'une exemption d'une taxe locale sur la force motrice s'appliquant qu'aux stations de pompage de gaz naturel et non pas aux stations de pompage de gaz industriel, était contraire à l'article 107 TFUE et constituait une aide d'Etat illégale⁴³.

Ceci étant, pas tous les avantages sont interdits, étant entendu que le TFUE prévoit des exceptions expresses à l'interdiction. A cet égard, les communes pourront notamment tenir compte des aides suivantes.

³⁸ Memento de la fiscalité locale et régionale, Wolters Kluwer, Vincent Sepulchre et Pierre Sepulchre, p. 392

³⁹ Introduction to european tax law on direct taxation, Lang et al., Linde, chapter 4

⁴⁰ Memento de la fiscalité locale et régionale, Wolters Kluwer, Vincent Sepulchre et Pierre Sepulchre, p. 392

⁴¹ Introduction to european tax law on direct taxation, Lang et al., Linde, chapter 4

⁴² Memento de la fiscalité locale et régionale, Wolters Kluwer, Vincent Sepulchre et Pierre Sepulchre, p. 392

⁴³ Memento de la fiscalité locale et régionale, Wolters Kluwer, Vincent Sepulchre et Pierre Sepulchre, p. 395, en citant CJCE arrêt *Air Liquid Industries Belgium SA c. Ville de Seraing et Province de Liège* du 15 juin 2006, C-393/04 et C41/05



L'article 107, paragraphes 2 et 3 estime que sont compatibles avec le marché intérieur entre autres les mesures suivantes:

- « les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels, à condition qu'elles soient accordées sans discrimination liée à l'origine des produits,
- les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires,
- les aides destinées à favoriser le développement économique de régions dans lesquelles le niveau de vie est anormalement bas ou dans lesquelles sévit un grave sous-emploi,
- les aides destinées à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre
- les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun,
- les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges et de la concurrence dans l'Union dans une mesure contraire à l'intérêt commun,
- les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil sur proposition de la Commission ».

9. Le besoin financier

Aux termes du paragraphe 2 du Kommunalabgabengesetz du 14 juillet 1893, loi validée par l'arrêté grand-ducal du 28 novembre 1944 (« KAG »), la commune doit justifier d'un besoin financier. La validité d'un impôt communal auquel la Kommunalabgabengesetz est applicable présuppose que la commune qui se propose de l'introduire, puisse faire valoir et justifier l'existence d'un besoin réel, concret et circonstancié. Il s'agit d'une obligation légale de motiver et de légitimer le recours des communes à leurs prérogatives de lever des impôts afin de garantir qu'elles ne perçoivent pas des recettes dont elles n'ont pas besoin pour assurer la réalisation des missions dont elles sont investies⁴⁴. Toutefois ce besoin financier doit être analysé à l'aune de la proportionnalité qui doit exister entre les impositions communales et les besoins financiers de la commune gisant à leur base⁴⁵.

L'emploi du mot « *Steuern* » met en exergue la volonté du législateur allemand de l'époque de ne pas soumettre à cette exigence les redevances, qui constituent des simples rapports civils. Dès lors, l'application de cette disposition aux redevances reste douteuse. Il en va de même des taxes de remboursement ou de répartition. Ceci ne veut pas dire qu'une redevance peut être mise en place sans restrictions, comme exposé ci-dessus, l'autonomie communale n'est en aucun cas absolue et elle souffre de plusieurs nuances et exigences, comme notamment l'intérêt communal ou encore la liberté du commerce et de l'industrie.

10. « Clauses » réglementaires prohibées

De concert avec un récent phénomène de contractualisation du secteur public, de nouvelles problématiques voient le jour. A cet égard, il est de jurisprudence constante que l'établissement et le recouvrement de redevances sont régis par les règles de droit commun et la débiton d'une redevance engendre de simples rapports civils entre l'autorité locale et le redevable. Déjà WILKIN écrivait que

⁴⁴ Cour administrative, 5 juin 2007, 23020C

⁴⁵ Cour administrative, 18 février 2016, n°35374C



« Les tarifs [...] constituent des obligations civiles nouées entre le fournisseur et le consommateur ⁴⁶ ». Ceci étant, il convient dès lors de noter « que le tarif, établi par le conseil communal, conduit à la conclusion de contrats civils. ⁴⁷ ». Il n'est dès lors pas rare de voir l'insertion dans des règlements-redevance de certaines dispositions dont la teneur ressemble à celle de clauses contractuelles usuellement convenues par voie conventionnelle entre parties contractantes.

De surcroît, il est de jurisprudence constante que le droit luxembourgeois ne connaît pas le régime spécifique du contrat administratif⁴⁸ et que les contrats conclus par les pouvoirs publics sont soumis au droit civil⁴⁹. Les règles usuelles de la responsabilité civile doivent dès lors être respectées par les communes⁵⁰. Notons que ceci ne s'applique qu'aux redevances qui supposent un service librement accepté et donc un consentement libre du citoyen. En effet, une taxe n'est en principe pas concernée par les observations du présent chapitre parce qu'elle est caractérisée par l'existence d'un service imposé, que l'utilisateur n'est dès lors pas libre d'accepter. Par exemple, une taxe d'eau relative à la consommation humaine qui serait imposée au citoyen ne peut donner naissance à un contrat en raison de l'absence d'acceptation libre, qui constitue une exigence pourtant requise afin de parfaire le rapport contractuel entre administration et usager. Dans ce cas les conditions d'utilisation du service peuvent être imposées par voie de règlement communal, à condition d'être conforme aux normes hiérarchiquement supérieures et à l'intérêt général.

Même si les redevances engendrent de simples rapports civils, il y a lieu de conclure que certaines dispositions ne peuvent pas être prévues par voie de règlement et doivent faire l'objet de clauses insérées dans un contrat convenu entre parties contractantes, sous peine de non-conformité à la loi. Il en va ainsi des règles de responsabilité civile. En effet, s'il est vrai que certaines de ces règles sont des règles supplétives de volontés auxquelles les particuliers peuvent déroger par voie de contrat, ces dernières ne peuvent pas faire l'objet de dérogations unilatérales par voie réglementaire, étant entendu que le droit civil et la jurisprudence y afférente soumettent leur perfection à la volonté concordante d'au moins deux parties. Par exemple, il est possible pour deux particuliers de prévoir des indemnités forfaitaires pour la perte d'une clé lors d'un service de mise à disposition d'une salle de conférence. Pourtant, une telle disposition n'est en principe pas envisageable dans un règlement-redevance. Une dérogation par voie de règlement communal constituerait alors une dérogation unilatérale aux règles usuelles de la responsabilité civile et devra, pour être valable, recueillir le consentement de l'utilisateur. En d'autres termes, certaines clauses doivent pour valablement produire des effets, être acceptées d'abord par l'utilisateur qui paye un tarif fixé par un règlement-redevance.

En guise d'illustration n'est pas permis :

- Une disposition du règlement-redevance qui prévoit que tout dommage ou préjudice causé à une salle communale est automatiquement imputable à l'utilisateur de la salle ;
- Une disposition par laquelle la commune fixe une indemnité forfaitaire due pour la brisure ou un dommage causé à des objets. Par exemple, une disposition prévoyant une indemnité forfaitaire de 10 EUROS pour tout gobelet perdu. Ceci constitue une clause pénale dont le régime juridique est fixé par les articles 1226 du Code civil et suivants.

⁴⁶ R. WILKIN, taxes communales, n° 47 ; passage cité par circulaire, n°615 du 25 septembre 1979

⁴⁷ Circulaire, n°615 du 25 septembre 1979, page 24 du document y annexé intitulé « les taxes communales »

⁴⁸ Cour adm., 17 février 2015, n° 35872C

⁴⁹ Trib. administratif, 23 octobre 2006, n°22003

⁵⁰ La responsabilité civile des personnes privées et publiques, Georges Ravarani, 3^{ème} édition, p. 810



Toutefois, il est possible pour la commune d'insérer de tels dispositions dans leur règlement-redevance à condition de les soumettre à l'acceptation de l'utilisateur. Il s'agirait en réalité d'une description réglementaire d'une réalité contractuelle. Ainsi dans la pratique les agents communaux veilleront à l'opposabilité et la prise de connaissance sans équivoque de la disposition et avertiront de préférence l'utilisateur avant l'acceptation du service offert sur l'existence et la teneur de ladite disposition. En guise d'illustration, il est concevable d'insérer une disposition réglementaire qui prévoit que l'utilisateur accepte par l'utilisation du service qu'il sera redevable d'une indemnité forfaitaire s'il perd ou détruit la clé d'une salle communale.

N.B. Il est important de noter que comme le droit luxembourgeois ne connaît pas le régime spécifique du contrat administratif et comme les contrats conclus par les administrations communales sont soumis au droit civil, les communes sont soumises au principe du consensualisme comme tous les acteurs contractuels ordinaires. Ceci veut dire qu'un contrat est entièrement et valablement formé par le seul échange des consentements des parties et qu'il importe peu pour l'existence à tout le moins juridique de la convention qu'un écrit constatant sa teneur existe. Par exemple, il suffit d'un échange de consentements entre la commune et le citoyen pour qu'un contrat de bail voie le jour.

En guise d'illustration jurisprudentielle du principe, malgré l'absence de contrat écrit entre l'administration communale et l'utilisateur d'un emplacement de camping communal, le Tribunal a estimé que les parties étaient liées par une convention d'occupation précaire. (Tribunal d'arrondissement, 21 novembre 2008, n°117329).

11. La non-application du mécanisme du nombre – indice

L'interdiction de procéder au mécanisme du nombre-indice pour ce qui concerne les taxes et redevances communales provient à la fois de la circulaire ministérielle n°938 et de la loi du 17 juin 1994 fixant les mesures en vue d'assurer le maintien de l'emploi, la stabilité des prix et la compétitivité des entreprises.

L'article 5 de ladite loi prévoit que « toute modification d'un tarif public communal devra faire l'objet d'une délibération du Conseil communal, sans préjudice des règles de tutelle administrative fixées par la loi communale ». Le Conseil communal est dès lors obligé de prendre à chaque modification une délibération en bonne et due forme qui est soumise à l'approbation par l'autorité supérieure et un tel mécanisme modifierait le tarif sans faire l'objet d'une délibération concomitante du Conseil communal.

12. La procédure administrative non contentieuse (« PANC »)

Bien que la PANC ne s'applique en principe pas aux actes réglementaires et que le domaine des contributions directes est classiquement exclu du champ d'application de la PANC⁵¹, les taxes communales ne sont pas selon la jurisprudence administrative une matière des contributions directes⁵². Elles restent dès lors soumises aux exigences prescrites par la PANC et les communes veilleront au respect de ces principes lors de l'adoption d'actes administratifs individuels. Elles veilleront notamment à respecter, le droit pour l'administré d'être entendu, l'accès aux éléments d'information, l'obligation de motivation des décisions. En guise d'illustration, si les bulletins

⁵¹ Article 5, loi du 1er décembre 1978

⁵² Trib. admin., 12 mai 2004, n°17240 et 17241



d'impositions ne comportent pas d'instructions sur les voies de recours ouvertes, les délais de recours contentieux ne commenceront pas à courir dans le chef du destinataire⁵³.

A cet égard le tribunal administratif a décidé qu'un litige en matière de taxes communales est « *un litige qui n'a pas trait à la matière des contributions directes expressément excepté du champ d'application de la procédure administrative non contentieuse (et) les dispositions de l'article 14 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes sont applicables* »⁵⁴.

Dans une affaire tendant à l'annulation de deux factures émises à l'encontre de deux contribuables, le Tribunal a confirmé que ces factures constituent des décisions administratives unilatérales. Les factures qui matérialisent le règlement-taxe sont dès lors soumises aux règles relatives à la PANC. Il y a lieu de noter que le Tribunal recourt à la notion de bulletin d'imposition pour désigner les factures en question et qu'il faut en déduire qu'une facture constitue dans ce contexte non seulement une décision unilatérale mais aussi un bulletin d'imposition. (Tribunal administratif, 12 mai 2004, n° 17240 et 17241).

13. L'interdiction de rechercher un but de lucre

« *Les pouvoirs conférés aux autorités administratives doivent être exercés par celles-ci en considération du seul intérêt général. En usant de leurs pouvoirs dans un but autre que celui pour lequel ils leur ont été conférés, elles commettent un détournement de pouvoir susceptible d'être sanctionné par le juge administratif* » (Tribunal administratif, 15 décembre 1997, n° 10282)

A la lumière de ce qui précède, les communes ne peuvent dès lors pas se comporter comme des entreprises commerciales ou industrielles et leurs décisions ne peuvent être animées par un but de lucre.

De surcroît, en raison du principe constitutionnel de la liberté du commerce et de l'industrie, il y a lieu de noter que les communes devront veiller au respect de l'initiative privée, en fixant des tarifs pour des prestations de services à prester dans des cas exceptionnels où une intervention du secteur privé n'est pas possible, respectivement en cas d'urgence. L'interventionnisme communal doit impérativement veiller au respect de cette exigence⁵⁵. Il en va également pour les prélèvements qui constituent des obstacles à l'exercice d'activités commerciales, libérales, artisanales, industrielles et agricoles.

Notons également que lorsqu'une commune agit, y compris par le biais d'une autre personne agissant en son nom ou pour son compte, à des fins qui entrent dans le cadre de son activité commerciale, industrielle, artisanale ou libérale, elle constitue un professionnel au sens du Code de la consommation. Elle doit notamment dans ce contexte obligatoirement porter à connaissance des consommateurs les prix de produits et services de manière non équivoque, facilement identifiable et aisément identifiable, ainsi qu'indiquer les prix en euros. A cet égard, pour ce qui concerne les opérations communales soumises à la TVA, l'indication d'un prix hors TVA peut être considéré comme

⁵³ *idem*

⁵⁴ *idem*

⁵⁵ Pierre Majerus, L'Etat luxembourgeois, cinquième édition, p. 331 ;



un prix non aisément identifiable. L'indication d'un prix TVA comprise ou éventuellement l'indication du taux TVA s'avère opportun dans ce contexte⁵⁶.

14. L'interdiction d'établir des taxes par voie conventionnelle

Pour ce qui concerne les contributions qui ont une nature de prélèvement fiscal et qui constituent partant des impositions communales, aux termes des articles 107, alinéa 3 de la Constitution et 28 de la loi communale, ces dernières doivent être établies par le conseil communal et par voie réglementaire, sous l'approbation du Grand-Duc. Dans le cas contraire, une taxe communale de cette nature qui serait fixée par le biais d'une convention avec autrui serait dépourvue de base légale⁵⁷. Il en va de même pour les redevances qui sur base de l'article 28 de la loi communale doivent être établies par voie de règlement. Comme évoqué ci-dessus, ces actes réglementaires devront, sur pied de l'article 107bis de la loi communale, être approuvés par les autorités tutélaires respectives.

15. Principe de la non-rétroactivité

La perception d'une taxe, antérieure à la publication du règlement-taxe y afférent constitue une violation du principe de la non-rétroactivité. Il est d'ailleurs de jurisprudence constante qu'aucun acte normatif ne peut sortir un quelconque effet qu'après avoir été publié au Mémorial⁵⁸.

Dans ce contexte, il convient de noter que les décisions prises pour une période antérieure à la publication du règlement communal en question sont dépourvues de base légale et encourent partant l'annulation⁵⁹.

N.B. La fixation annuelle de l'impôt foncier et de l'impôt commercial communal ne méconnaît pas ce principe, étant entendu que le fait générateur de l'impôt survient postérieurement au vote du règlement, à savoir le début de l'exercice civil et respectivement la fin de l'exercice civil. (A. STEICHEN, Manuel de droit fiscal, Editions Saint-Paul, 5^{ème} édition, p. 202 ; Loi d'adaptation fiscale, paragraphe 3 ; Loi du 1^{er} mars 1952 modifiant certaines dispositions relatives aux impôts directs, article 8).

⁵⁶ Voir entre autres circulaire n°1725

⁵⁷ Trib. arrondissement, 13 mai 2002, n° 67630

⁵⁸ Trib. Admin, 13 mai 2004, n° 17240 et 17241

⁵⁹ *idem*

