

CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF

XV^e CHAMBRE

A R R Ê T

n° 262.606 du 14 mars 2025

A. 238.553/XV-5362

En cause : **la société anonyme DINANT EVASION,**
ayant élu domicile chez
M^e Bernard PAQUES, avocat,
boulevard de la Meuse 114
5100 Jambes,

contre :

1. la ville de Dinant,
représentée par son collègue communal,
ayant élu domicile chez
M^e Christophe LENOIR, avocat,
rue Phocas Lejeune 8
5032 Les Isnes,

2. la Région wallonne,
représentée par son Gouvernement,
ayant élu domicile chez
M^e Chantal DETRY, avocat,
rue Père Cambier 2
5000 Namur.

I. Objet de la requête

Par une requête introduite le 27 février 2023, la SA Dinant Évasion demande, d'une part, la suspension de l'exécution du règlement-taxé, adopté le 28 novembre 2022 par le conseil communal de la ville de Dinant, établissant une taxe annuelle sur les embarcations mises à l'eau dans un but lucratif pour les exercices d'imposition 2023 à 2025, et de la décision du ministre du Logement, des Pouvoirs locaux et de la Ville du Gouvernement wallon du 29 décembre 2022, approuvant ledit règlement-taxé et, d'autre part, l'annulation de ces décisions.

II. Procédure

Les parties adverses ont, chacune, déposé un dossier administratif.

L'arrêt n° 258.454 du 16 janvier 2024 (ECLI:BE:RVSCE:2024:ARR.258.454) , rectifié par l'arrêt n° 258.707 du 6 février 2024 (ECLI:BE:RVSCE:2024:ARR.258.707), a ordonné la suspension de l'exécution de la délibération du conseil communal de la ville de Dinant du 28 novembre 2022 établissant une taxe annuelle sur les embarcations mises à l'eau dans un but lucratif pour les exercices d'imposition 2023 à 2025, approuvée par une décision du ministre du Logement, des Pouvoirs locaux et de la Ville du Gouvernement wallon du 29 décembre 2022, a ordonné sa publication et a réservé à statuer sur les dépens.

Les deux arrêts précités ont été notifiés aux parties.

Les parties adverses ont demandé la poursuite de la procédure.

Les mémoires en réponse et en réplique ont été régulièrement échangés.

M^{me} Valérie Michiels, premier auditeur au Conseil d'État, a rédigé un rapport sur la base de l'article 12 du règlement général de procédure.

Le rapport a été notifié aux parties.

Les parties ont déposé un dernier mémoire.

Par une ordonnance du 17 décembre 2024, l'affaire a été fixée à l'audience du 21 janvier 2025.

M^{me} Joëlle Sautois, conseillère d'État, a exposé son rapport.

M^e Bernard Paques, avocat, comparaissant pour la partie requérante, M^e Louane Leclercq, *loco* M^e Christophe Lenoir, avocat, comparaissant pour la première partie adverse, et M^e Chantal Detry, avocat, comparaissant pour la deuxième adverse, ont été entendus en leurs observations.

M^{me} Valérie Michiels, premier auditeur, a été entendue en son avis conforme.

Il est fait application des dispositions relatives à l'emploi des langues, inscrites au titre VI, chapitre II, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973.

III. Faits

Les faits utiles à l'examen de la cause ont été exposés dans l'arrêt n° 258.454 du 16 janvier 2024, rectifié par l'arrêt n° 258.707 du 6 février 2024. Il y est renvoyé.

IV. Objet du recours

IV.1. Thèse de la seconde partie adverse

Dans son mémoire en réponse, la seconde partie adverse fait valoir que le recours doit être déclaré irrecevable en tant qu'il serait dirigé contre sa décision d'approuver le règlement-taxa dès lors que si la partie requérante précise dans le corps de sa requête que son recours vise également la décision de l'autorité de tutelle, le dispositif de la requête ne vise que le règlement-taxa de la première partie adverse.

IV.2. Appréciation

La partie requérante indique expressément dans son recours en annulation (page 2), que celui-ci est également introduit contre la décision d'approbation du règlement-taxa de la première partie adverse prise par le ministre des Pouvoirs locaux mais que, malgré la demande qu'elle déclare avoir formulée pour en obtenir une copie, elle ne l'a pas reçue à temps.

Dans son mémoire en réplique, elle indique (page 23) que le moyen qu'elle formule « vaut également à l'encontre de l'arrêté ministériel d'approbation dans la mesure où un arrêté illégal ne peut être approuvé » et, dans son dernier mémoire, elle déclare (page 4) s'en remettre « pour le surplus » à ses écrits antérieurs.

La partie requérante ne s'étant pas désistée de son recours en tant qu'il est dirigé contre le second acte qu'elle a déclaré attaquer, la décision de la seconde partie adverse d'approuver le règlement-taxa de la première partie adverse constitue bien le second objet de son recours en annulation.

L'exception soulevée par la seconde partie adverse est rejetée.

V. Recevabilité

V.1. Thèses des parties

Dans leur mémoire en réponse, les deux parties adverses soutiennent que le recours, qui porte selon elles la date du 2 mars 2023, n'a pas été introduit dans le délai de soixante jours prévu à l'article 4 du règlement général de procédure, délai qui a pris cours, s'agissant du premier acte attaqué, le premier jour de son affichage, soit le 30 décembre 2022, et expirait dès lors le 28 février 2023.

La partie requérante réplique que le recours est daté du 27 février et a été envoyé le même jour.

V.2. Appréciation

Sur la recevabilité, s'agissant du délai de soixante, il y a lieu de rappeler que la date à prendre en considération est celle du dépôt de la requête à la poste et non la date à laquelle le greffe du Conseil d'État a réceptionné le pli. En l'espèce, la requête a été introduite le 27 février 2023 et non le 2 mars 2023.

Il n'y a pas lieu d'accueillir l'exception d'irrecevabilité *ratione temporis* soulevée.

VI. Troisième moyen

VI.1. Thèses des parties

VI.1.1. La requête en annulation

Le troisième moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution et du principe d'égalité.

Après avoir rappelé la jurisprudence de la Cour de cassation et du Conseil d'État au sujet du principe d'égalité, la partie requérante relève que le libellé du fait générateur de la taxe pose difficulté et est source d'insécurité juridique, sauf en ce qui concerne l'hypothèse de la taxation d'office. Elle souligne qu'en cas de taxation d'office, le règlement attaqué précise que « le nombre d'embarcations pris en compte pour déterminer l'assiette de la taxe sera, non pas la capacité totale d'embarcations mises en locations, mais bien la capacité maximale d'embarcations autorisée quotidiennement à circuler telle que reprise dans le(s) permis

d'environnement en vigueur » (article 8, alinéa 3). Selon elle, il en résulte que, même si les kayaks demeurent dans un hangar, sans être mis en location, la taxe est due et qu'il en va de même si la météo ne permet pas l'exploitation ou s'il n'y a pas assez d'eau. Elle met en exergue le fait que l'exploitant qui loue ses kayaks paie la même taxe que celui qui ne les utilise pas, ce qui est contraire au principe d'égalité. Elle estime que cette situation est incohérente au regard des objectifs environnementaux de la taxe tels que présentés dans le préambule du règlement, à savoir taxer une activité qui pollue la Lesse et réduire la concentration de kayaks sur un tronçon. Selon elle, ces objectifs dépendent évidemment de la fréquentation alors que la manière de taxer est totalement indépendante de celle-ci. Elle considère que cette taxe est donc totalement déconnectée de la faculté contributive de l'administré. Elle indique que suivant la circulaire relative à l'élaboration des budgets des communes de la Région wallonne (année 2022), le montant de la taxe « doit cependant être modulé en fonction du site ou de l'importance de l'exploitation ». Elle en déduit que ce moyen vaut également à l'encontre de l'arrêté ministériel d'approbation dans la mesure où un arrêté illégal ne peut être approuvé.

VI.1.2. Les mémoires en réponse

Dans son mémoire en réponse, après avoir rappelé la jurisprudence de la Cour de cassation au sujet du principe d'égalité en matière fiscale, la première partie adverse critique l'argumentation de la partie requérante lorsqu'elle fait valoir que l'exploitant qui loue ses kayaks paie la même taxe que celui qui ne les utilise pas. Elle expose que la taxe critiquée est une taxe forfaitaire, fixée annuellement et donc « lissée sur toute l'année puisque l'hiver les kayaks ne sont pas sortis ». Elle en déduit qu'il n'y a pas deux catégories différentes d'exploitants mais une même catégorie de contribuables, à savoir les exploitants louant leurs kayaks pendant la période estivale et qui les laissent ensuite dans leur hangar pendant l'hiver. Elle ajoute qu'il est déraisonnable de prétendre que la partie requérante n'utiliserait pas ses kayaks alors qu'elle entend solliciter un nouveau permis d'environnement pour 1369 mises à l'eau et soutient que la taxe est raisonnablement justifiée au regard des éléments ressortant du préambule du règlement attaqué. Elle critique le raisonnement de la partie requérante au motif qu'à le suivre, la taxe ne devrait être applicable que pour les embarcations réellement utilisées mais que dans ce cas, en supposant que chaque embarcation ne soit utilisée qu'une seule fois sur l'année, la taxe serait due sur l'ensemble des embarcations, en sorte que la situation de la partie requérante ne serait « pas substantiellement différente » de celle résultant du règlement attaqué. Elle se demande également à partir de quel nombre d'utilisations et de kilomètres parcourus la taxation devrait être fixée « selon les exigences de la partie requérante » puis compare son règlement-taxe avec d'autres taxes qui sont imposées sans tenir compte de la capacité contributive de l'administré. Elle cite la

taxation sur les immeubles inoccupés, due par celui qui ne loue pas le bien inoccupé, la taxe forfaitaire sur les automates, due que ceux-ci soient utilisés ou non, ou encore l'imposition des immeubles sur la base d'un revenu cadastral, même en l'absence de location effective. Elle reproche à la partie requérante de chercher à tout prix à empêcher l'application d'une taxe forfaitaire qu'elle estime pourtant légitime, raisonnable et adéquatement justifiée et souligne que cette taxe est progressive par tranche, « dans le respect de la capacité contributive des administrés ». Elle explique qu'elle entend taxer une seule fois sur la saison le nombre d'embarcations détenues par chaque exploitant, avec pour conséquence qu'« un même kayak pourrait donc être utilisé une dizaine de fois par l'exploitant sans générer de taxation supplémentaire » et qu'en fixant le fait générateur de cette façon, son objectif était d'éviter le contentieux lié au comptage du nombre de mises à l'eau. Elle précise à ce sujet qu'il existe des balises de comptage mais qu'elles ne sont pas fiables, raison pour laquelle elle a décidé de se fier à des données objectives et dont les exploitants de kayak disposent dès le 1^{er} janvier de chaque exercice. Elle considère que cette décision n'est pas contraire à l'objectif environnemental du règlement-taxe puisque, s'il est possible pour une embarcation d'être utilisée plusieurs fois, « il est évident que – vu le temps nécessaire pour effectuer une descente – une embarcation n'est pas utilisable à l'infini ». À son estime, ce règlement concilie pragmatisme et objectif environnemental. Elle expose encore que tout contribuable placé dans les mêmes circonstances ne sera détenteur que du nombre d'embarcations nécessaires à la bonne conduite de ses affaires, en fonction du nombre de descentes possibles : « par exemple, si le contribuable sait qu'il pourra utiliser une embarcation 10 fois et si ses prévisions visent un flux de clientèle de 1000 descentes, il ne sera propriétaire que de 100 embarcations (10 utilisations par embarcation x 100 embarcations = 1000 descentes) ». Elle précise enfin que « [c]e n'est qu'en [cas de] déclaration incorrecte, incomplète ou imprécise [qu'elle] se repose sur le permis d'environnement ».

Dans son mémoire en réponse, la seconde partie adverse développe une argumentation similaire à celle de la première partie adverse.

VI.1.3. Le mémoire en réplique

En réplique, la partie requérante précise que le troisième moyen ne vise pas le même exploitant mais le cas de deux exploitants se trouvant dans des situations fondamentalement différentes, l'un louant ses kayaks et l'autre pas, mais qui se voient appliquer la même taxe.

Elle rappelle que le but de la taxe est environnemental puisqu'il s'agit de taxer une activité qui pollue la Lesse et à réduire la concentration de kayaks sur un

tronçon. Selon elle, ces objectifs dépendent évidemment de la fréquentation alors que la manière de taxer est totalement indépendante de celle-ci. Elle ajoute que, par ailleurs, cette taxe est totalement déconnectée de la faculté contributive de l'administré, en contradiction avec la circulaire relative à l'élaboration des budgets des communes de la Région wallonne pour l'année 2022. Elle précise que ce moyen « vaut également à l'encontre de l'arrêté ministériel d'approbation dans la mesure où un arrêté illégal ne peut être approuvé ». Elle se réfère à l'arrêt de suspension n° 258.454, précité, et considère que les parties adverses n'ont produit aucun élément permettant de remettre en cause l'appréciation du Conseil d'État à propos de ce moyen.

VI.1.4. Les derniers mémoires

Dans son dernier mémoire, la première partie adverse répète qu'elle n'aperçoit pas en quoi il y aurait deux catégories d'exploitants puisqu'ils sont tous soumis aux mêmes contraintes météorologiques et se retrouveront par conséquent dans la même situation. Elle ajoute que, « [s]i par extraordinaire, un exploitant devait se trouver dans l'impossibilité de louer tout ou partie de ses embarcations pour une autre raison (kayak défectueux ou cessation de l'exploitation pour d'autres motifs), il pourrait faire valoir l'exception de force majeure ou à tout le moins ne pas déclarer autant de kayaks que ceux autorisés par le permis d'exploitation, moyennant la production de preuves à l'appui de ses affirmations ». « En effet », explique-t-elle, « sur base du règlement-taxe attaqué, si le permis d'environnement octroie un nombre maximal de 1000 mises à l'eau, et que la partie requérante n'est propriétaire que de 800 embarcations car 200 embarcations auraient été endommagées, le nombre d'embarcations « susceptibles d'être [mises] à l'eau » est bien de 800 embarcations, puisque ce sont les seules [...] qui peuvent être [mises] à l'eau ».

Dans son dernier mémoire, la seconde partie adverse se réfère à ses écrits antérieurs et à la position de la première partie adverse.

Dans son dernier mémoire, la partie requérante observe que le cas de force majeure n'est pas prévu par le règlement-taxe litigieux comme cause d'exemption et que même si une cause d'exemption était prévue, cela n'empêche pas que le fait générateur n'est pas conforme aux dispositions qui fondent le moyen. Elle ajoute que même si le règlement prévoyait une dispense pour cas de force majeure, son acceptation dépendrait de l'appréciation de l'autorité communale, ce qui ne la rassure pas et précise encore que, pour diverses raisons, qui ne relèvent pas nécessairement du cas de force majeure (comme par exemple, une fermeture pour congé du personnel), un exploitant peut restreindre volontairement son activité. Elle

déclare qu'elle « s'étonne de lire que l'exploitant pourrait déclarer moins de kayaks que ceux autorisés par le permis, alors que le règlement litigieux ne dit rien de tel ». Elle fait valoir que, même s'il ne lui appartient pas de suggérer le fait générateur adéquat, ses permis d'environnement imposent « un double contrôle du nombre de mises à l'eau, à savoir un portique de comptage et un scannage du ticket du client au moment de la mise à l'eau », que ces données sont contrôlées par le département Nature et Forêts de la Région wallonne, disponibles sur un site internet et qu'il est donc aisé de taxer « au plus près du niveau exact d'exploitation en tenant compte du nombre précis de mises à l'eau annuel ». Elle déclare ne pas comprendre la référence que fait la première partie adverse à la taxation sur les immeubles inoccupés puisque, dans ce cas, la taxe est justement due parce que le bien est inoccupé. Elle ajoute, concernant la taxe forfaitaire sur les automates qu'il serait effectivement inadmissible de taxer des automates en panne ou rangés dans un garage. Elle fait enfin valoir qu'en Région wallonne, les propriétaires d'un bien immobilier qui reste inoccupé pour des raisons indépendantes de leur volonté peuvent demander une réduction proportionnelle de leur précompte immobilier, sous certaines conditions.

VI.2. Appréciation

1. L'établissement d'une taxe communale est, en vertu des articles 41, 162, 2°, et 170, § 4, de la Constitution, une matière d'intérêt communal qu'il appartient aux conseils communaux de régler, sauf les exceptions déterminées par la loi et dont la nécessité est démontrée, pour autant que, sous le contrôle des autorités de tutelle et des juridictions compétentes, l'établissement d'un tel impôt ne viole pas la loi ou ne blesse pas l'intérêt général. Dans ces limites, le pouvoir fiscal des communes relève de l'autonomie que leur reconnaît le Constituant. Dans le cadre de cette autonomie, les communes disposent d'un pouvoir discrétionnaire pour déterminer ce qu'elles entendent taxer et dans quelle mesure elles le souhaitent, ainsi que les objectifs sous-jacents à leurs réglementations fiscales, seule l'erreur manifeste d'appréciation ou l'erreur en fait pouvant être censurée.

Il est de la nature même d'un impôt de poursuivre un objectif de financement des missions de service public à charge de la collectivité concernée. Une commune est libre, lorsqu'elle établit des taxes justifiées par l'état de ses finances, de faire porter l'imposition sur des activités qu'elle juge présenter pour elle des charges et des inconvénients particuliers. Il ne lui est pas non plus interdit de faire porter les impositions qu'elle établit sur des activités dont elle souhaite limiter le développement.

Les règles constitutionnelles relatives à l'égalité devant l'impôt, consacrées par les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, n'excluent pas qu'un

régime fiscal différent soit établi à l'égard de certaines catégories de biens ou de personnes, pourvu que le critère de différenciation soit susceptible de justification objective et raisonnable. Les mêmes règles s'opposent, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de biens ou 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 taxe visée, ainsi que de la nature des principes en cause, en respectant un rapport de proportionnalité entre les moyens utilisés et le but poursuivi. Par ailleurs, le législateur fiscal doit pouvoir faire usage de catégories qui, nécessairement, n'appréhendent la diversité des situations qu'avec un certain degré d'approximation. De telles considérations s'appliquent également aux conseils communaux lorsqu'ils adoptent des règlements-taxe.

2. En l'espèce, suivant son préambule, le premier acte attaqué poursuit un objectif secondaire de réduction des nuisances environnementales et écologiques liées à l'exploitation de kayaks sur la Lesse en s'efforçant de « dissuader une forte concentration d'embarcations » sur ce cours d'eau.

À cet égard, cet acte n'est pas dépourvu d'une certaine ambiguïté puisque son article 2 prévoit comme fait générateur « les embarcations commerciales, circulant sur un tronçon de la Lesse traversant une partie du territoire communal, mises à disposition dans un but lucratif par des personnes physiques ou morales ou tout autre organisme qui, au cours de l'exercice d'imposition, procèdent, sur le territoire de la commune, à leurs embarquements ou débarquements » tandis que son article 4 prévoit que le forfait annuel est « modulé en fonction du nombre d'embarcations susceptibles d'être données en location » et que son article 8, alinéa 2, précise que c'est le nombre total d'embarcations autorisées par le permis d'environnement qui est pris en considération pour la taxation d'office. Cette imprécision est relevée dans le second acte attaqué qui approuve néanmoins le premier.

Au regard de l'objectif environnemental visant à diminuer le nombre d'embarcations commerciales, le fait de taxer, le cas échéant d'office, d'une manière identique celle qui est effectivement utilisée sur la Lesse et celle qui ne l'est pas, éventuellement pour des raisons indépendantes de la volonté de l'exploitant, n'est pas susceptible d'une justification raisonnable. Ce mode de taxation est de nature à inciter les exploitants à louer et donc faire circuler le nombre maximum d'embarcations autorisé par le permis d'environnement, puisqu'elles sont toutes « susceptibles d'être données en location » au sens de l'article 4 du règlement-taxe attaqué ou, le cas échéant taxées d'office en application de son article 8, alinéa 2.

Par ailleurs, ce mode de taxation ne tient également aucun compte des facultés contributives de l'exploitant puisqu'à défaut pour le premier acte attaqué d'aménager un régime d'exemption, celui qui est dans l'impossibilité de louer tout ou partie de ses embarcations doit contribuer d'une manière identique à celui qui peut bénéficier des revenus liés à l'exploitation de l'ensemble de ses embarcations. À les supposer avérées, les seules difficultés pratiques liées au comptage du nombre de mises à l'eau ne constituent pas une justification raisonnable pour que soient traitées de manière identique des personnes qui, au regard de la mesure considérée, sont essentiellement différentes.

Le troisième moyen est fondé et justifie l'annulation tant du premier acte attaqué que du second, dès lors que celui-ci approuve à tort un acte illégal.

VII. Autres moyens

Les autres moyens, s'ils étaient fondés, ne pourraient mener à une annulation aux effets plus étendus. Il n'y a dès lors pas lieu de les examiner.

VIII. Indemnité de procédure

La partie requérante sollicite une indemnité de procédure à charge des parties adverses. Il y a lieu de faire droit à sa demande et de lui accorder une indemnité de procédure au montant de base indexé, soit 770 euros.

PAR CES MOTIFS, LE CONSEIL D'ÉTAT DÉCIDE :

Article 1^{er}.

La délibération du conseil communal de la ville de Dinant du 28 novembre 2022 établissant une taxe annuelle sur les embarcations mises à l'eau dans un but lucratif pour les exercices d'imposition 2023 à 2025 et la décision du ministre du Logement, des Pouvoirs locaux et de la Ville du Gouvernement wallon du 29 décembre 2022 approuvant ledit règlement-taxi, sont annulées.

Article 2.

Le présent arrêt sera publié par extrait au *Moniteur belge*, mentionné dans le registre des délibérations du conseil communal de la première partie adverse et affiché dans les mêmes formes que la délibération annulée.

Article 3.

Les parties adverses supportent les dépens, à savoir le droit de rôle de 400 euros, la contribution de 48 euros et l'indemnité de procédure de 770 euros, accordée à la partie requérante.

Ainsi prononcé à Bruxelles le 14 mars 2025, par la XV^e chambre du Conseil d'État, composée de :

Anne-Françoise Bolly,
Marc Joassart,
Joëlle Sautois,
Caroline Hugé,

présidente de chambre,
conseiller d'État,
conseillère d'État,
greffier.

Le Greffier,

La Présidente,

Caroline Hugé

Anne-Françoise Bolly