

21/1/86



Audience publique du vingt-et-un janvier mil neuf cent quatre-vingt-six.

Le tribunal de paix de Diekirch, arrondissement judiciaire de Diekirch et Grand-Duché de Luxembourg, a rendu le jugement qui suit:

Dans la cause entre:

l'Administration communale de (UEU 1.), représentée par son collègue des bourgmestre et échevins,
d e m a n d e r e s s e comparant par Maître Danièle Wagner, avocat-avoué, demeurant à Diekirch;

e t :

B.) , demeurant à (...)

Jugt.civil,
contr.,dern.ress.,
Administration comm.

d é f e n d e u r comparant par Maître Nicolas Decker, avocat-avoué, demeurant à Diekirch.

e (UEU 1.)
c/

F a i t s :

Par ordonnance conditionnelle de paiement no.1181/85 du 17 juin 1985, émise par la justice de paix de Diekirch, la demanderesse Administration communale de (UEU 1.) , réclama paiement du défendeur B.) de la somme de 5.000.-francs du chef de taxes sur les résidences secondaires.

Cette ordonnance conditionnelle de paiement a été notifiée à la partie débitrice par voie postale en date du 21 juin 1985.

Par lettre entrée au greffe en date du 5 juillet 1985 Maître Nicolas Decker, avocat-avoué, demeurant à Luxembourg, représentant le défendeur, a formé contredit au nom de son mandant contre cette ordonnance conditionnelle de paiement.

Les parties concernées ont été convoquées par lettre du 12 juillet 1985 à comparaître à l'audience publique

du mardi, 23 juillet 1985 à 2.30 heures de relevée devant le tribunal de paix de ce siège, au local ordinaire de ses séances en la justice de paix à Diekirch, 8-10, Place Joseph Bech, pour y entendre ce qu'en droit il appartiendra.

A l'appel de la cause à l'audience publique du 23 juillet 1985, l'affaire fut remise à l'audience publique du 24 septembre 1985 puis à celle du 15 octobre 1985 et fut retenue utilement à l'audience publique du 5 novembre 1985 à laquelle Maître Nicolas Decker, avocat-avoué à Luxembourg, représentant le défendeur, exposa le sujet de l'affaire et conclut au débouté.

Maître Danièle Wagner, avocat-avoué à Diekirch, représentant la demanderesse, exposa ses moyens et conclut à l'adjudication de la demande sous débouté du contredit.

Le tribunal prit l'affaire en délibéré et fixa le prononcé du jugement à l'audience publique du 10 décembre 1985 à laquelle il prononça la rupture du délibéré et remit l'affaire au 7 janvier 1986.

A l'audience publique du 7 janvier 1986, l'affaire fut reprise en délibéré et le prononcé fixé au 21 janvier 1986.

A l'audience publique de ce jour, à laquelle le prononcé avait été fixé, le tribunal rendit le jugement qui suit:

I. LE REGLEMENT-TAXE LITIGIEUX ET LES MOYENS DU DEFENDEUR.

Par délibération du 3 juillet 1982 le Conseil communal de (UEO.1.) a créé un impôt annuel et direct sur les résidences secondaires situées sur le territoire de la commune.

Comme les nombreuses autres communes qui ont introduit un impôt sur les résidences secondaires, la commune de (UEO.1.) justifie cet impôt notamment par la considération que des détenteurs d'une résidence secondaire profitent de l'infrastructure et des installations créées par la commune sans que celle-ci ne reçoive une participation dans le produit des impôts perçus par l'Etat sur ces personnes, participation qui est

entièrement attribuée aux communes respectives où les détenteurs de résidences secondaires sont domiciliés.

L'imposition dite "taxe sur les résidences secondaires" ne constitue pas la contrepartie d'une prestation fournie par la commune au contribuable, mais elle est destinée à approvisionner le budget communal, de sorte qu'elle a le caractère d'un impôt et non d'une taxe.

Le règlement-taxe est conçu comme suit:

Art. 1er.- Il est établi une taxe annuelle et directe sur les résidences secondaires situées sur le territoire de la commune de LIEU 1.) .

Art. 2.- Est considéré comme résidence secondaire au sens du présent règlement tout logement privé autre que celui qui est affecté au domicile habituel au sens des dispositions du code civil et de la loi électorale dans lequel on peut séjourner à tout moment durant les week-ends et pour prendre des loisirs et des vacances, qu'il s'agisse notamment d'une maison de campagne, d'un bungalow, d'un appartement, d'une maison ou d'une maisonnette de week-end ou de plaisance, d'un pied-à-terre ou de tout autre abri d'habitation, en ce compris les roulottes, caravanes et mobil-homes, même si on n'occupe ce logement qu'en partie ou occasionnellement et qu'elle que soit la qualité de l'occupant: propriétaire, locataire ou usager à titre gratuit.

Art. 3.- Ne sont pas considérés comme résidences secondaires au sens du présent règlement:

1) les logements privés donnés en location permanente ou cédés à titre gratuit à une ou plusieurs personnes qui y ont fixé leur domicile au sens des dispositions du code civil et de la loi électorale,

2) les logements donnés en location dans le cadre de l'exploitation d'un établissement d'hébergement tel qu'il est défini aux articles 4 et 5 de la loi du 17 juillet 1960 portant institution d'un statut de l'hôtellerie,

3) les logements privés loués à la semaine, au mois ou à l'année, aux touristes par des syndicats d'initiative locaux et ne pouvant donc à aucun moment de l'année faire

fonction de résidence secondaire au sens de l'article ci-dessus,

4) les roulotte, caravanes ou mobil-homes installés sur un terrain de camping, dûment autorisé en conformité de la loi du 11 juillet 1957 portant réglementation du camping.

Art. 4.- En ce qui concerne les étrangers, le domicile au sens des dispositions de la loi électorale n'est pas pris en considération pour l'application de l'article 3 sub 1) lorsqu'il est établi que ces personnes n'ont aucun domicile électoral au Grand-Duché conformément aux dispositions légales régissant la matière.

Art. 5.- Le montant de la taxe est fixé à 5.000.- (CINQ MILLE) francs par et par logement faisant fonction de résidence secondaire au sens du présent règlement.

Art. 6.- La taxe annuelle devient exigible le premier janvier de chaque année et pour la première fois le premier janvier 1983. Elle est payable en un seul terme dans le délai d'un mois qui suit la réception par le contribuable, de l'extrait du rôle de l'imposition délivré par la commune.

Art. 7.- La taxe est due par la ou les personnes physiques ou par la personne morale qui au moment de son exigibilité est propriétaire du logement faisant fonction de résidence secondaire au sens du présent règlement.

Art. 8.- Le redevable de la taxe est inscrit sur un rôle annuel arrêté par le conseil communal et rendu exécutoire par le commissaire de district.

En ce qui concerne les caravanes, roulotte, mobil-homes et autres résidences secondaires susceptibles d'être délacées, le rôle prend en considération le fait que lesdits logements faisaient fonction de résidences secondaires sur le territoire de la commune au sens du présent règlement au cours de l'année précédant celle pour laquelle le rôle est établi.

Art. 9.- La taxe est recouvrée par les soins du receveur communal selon les modalités et les formes de l'arrêté royal grand-ducal du 29 mars 1882 concernant les pour=

suites pour le recouvrement des impositions communales directes autres que les centimes additionnels.

Les contestations sont vidées conformément aux dispositions du droit commun."

Ce règlement-taxe fut approuvé par arrêté grand-ducal du 11 août 1982 conformément à l'article 34 - 5 de la loi modifiée du 24 février 1843 sur l'organisation communale et des districts et publié en due forme; mention en a été faite au Mémorial A 1982 p.1945, de sorte que ce règlement est régulier en la forme. Sur base de ce règlement-taxe, l'administration communale avait obtenu du juge de paix une ordonnance conditionnelle de paiement contre B.) en vue du recouvrement de l'impôt pour l'exercice 1984.

La partie défenderesse B.) fonde son contredit contre l'ordonnance conditionnelle de paiement sur deux exceptions d'illégalité: en premier lieu, l'impôt sur les résidences secondaires aurait la nature d'un impôt foncier et son établissement serait partant contraire à l'article 1 du "Einführungsgesetz zu den Realsteuergesetzen" ainsi qu'aux dispositions de la loi relative à l'impôt foncier; en second lieu, le prédit impôt serait contraire au principe de l'égalité des citoyens devant la loi fiscale.

Aux termes de l'article 95 de la Constitution, les cours et tribunaux n'appliquent les arrêtés et règlements généraux et locaux qu'autant qu'ils sont conformes aux lois. Le tribunal de paix est partant compétent pour statuer sur le contentieux soulevé par le défendeur dans sa déclaration de contredit qui est recevable pour avoir été faite dans les forme et délai de la loi.

II. DISCUSSION DES MOYENS.

A) Impôt sur les résidences secondaires et impôt foncier.

1) La situation légale:

Pendant l'occupation allemande de 1940 à 1944 le CdZ édicta une série d'ordonnances à l'effet de remplacer la législation fiscale luxembourgeoise par le régime

fiscal allemand.

Par arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 toutes les dispositions et mesures prises par l'ennemi avant le 10 septembre 1944 et relatives aux impôts, taxes, cotisations et droits mentionnés à l'article 2 de cet arrêté furent tenues pour valables et continuèrent à être appliquées à partir du 10 septembre 1944 jusqu'à disposition ultérieure.

Parmi les impôts allemands maintenus en vigueur l'article 2 de l'arrêté mentionnait notamment la Grundsteuer.

Par ses arrêts du 8 décembre 1948 et du 4 août le Conseil d'Etat jugea que les termes "toutes les mesures et dispositions prises par l'ennemi" dont se sert l'article 1 de l'arrêté et qui se rapportent aux impôts énumérés à l'article 2 du même arrêté, embrassent non seulement les lois établissant les différents impôts, mais encore toutes les autres dispositions et mesures fiscales émanant de l'occupant et dont l'observation est nécessaire à l'exécution de ces lois.

Au nombre de ces prescriptions il faut notamment ranger le Einführungsgesetz zu den Realsteuergesetzen du 1er décembre 1936 introduite par ordonnance du CdZ du 18 novembre 1940 et dont le § 1 dispose: "Die Gemeinden können vom 1. April 1937 ab die Gewerbesteuer (Steuer vom stehenden Gewerbe) nur nach dem Gewerbesteuergesetz vom 1. Dezember 1936 und vom 1. April 1938 ab die Grundsteuer nur nach dem Grundsteuergesetz vom 1. Dezember 1936 erheben ...". Cette disposition restreint ainsi le droit des communes de créer des impôts et taxes (Steuerfindungsrecht) tel qu'il est défini par les articles 99 et 107 de la Constitution, l'article 34 - 5 de la loi communale du 24 février 1843 et le Kommunalabgabengesetz et sa Ausführungsanweisung introduits par la 4. CdZ - Durchführungsverordnung du 18.11.1940.

Sous réserve des restrictions légales et notamment de celles prévues par le § 1 du Einführungsgesetz précité, les communes ont, en vertu de leur autonomie fiscale, le droit de grever d'impôts comme elles l'entendent, les

personnes et les choses qui se trouvent sur leur territoire que leur présence y soit durable ou seulement momentanée. Par conséquent, les communes sont libres de choisir les bases de leurs impôts, leur assiette, leur quantum, leurs conditions et leurs exemptions.

Or, suivant le demandeur, la commune de LIEU 1.) aurait transgressé ses droits en matière fiscale en créant un impôt sur les résidences secondaires qui constituerait un impôt foncier camouflé dont les caractéristiques essentielles correspondraient à celles de la Grundsteuer et cet impôt tomberait par conséquent sous l'interdiction portée par le § 1 du Einführungs-gesetz précité.

2) Nature de l'impôt sur les résidences secondaires:

L'impôt sur les résidences secondaires créé par la commune de LIEU 1.) constitue un impôt sur la dépense (Aufwandsteuer). La notion de "Aufwandsteuer" était originellement une notion des sciences financières avant d'être consacrée par la jurisprudence allemande en matière de droit fiscal. Elle repose sur l'idée que le droit fiscal peut mesurer la capacité contributive des personnes imposables non seulement d'après le revenu qu'elles réalisent, mais encore d'après le revenu qu'elles dépensent pour l'acquisition ou l'usage de biens ou pour l'obtention de services (cf. Trotabas et Cotteret, Droit fiscal, Précis Dalloz 3.éd.p.30; Tipke, Steuerrecht, Verlag Dr.Otto Schmidt, Köln, 10.Auflage S.66). Dans le premier cas, il s'agit d'impôts sur le revenu, dans le second d'impôts sur l'emploi du revenu (Steuern auf die Einkommensverwendung). On distingue dans cette dernière catégorie d'impôts, les impôts de consommation qui frappent certains biens de consommation, comme par exemple le tabac, les alcools et les impôts sur la dépense (Aufwandsteuer) qui frappent des biens qui servent à un certain usage (Gebrauchsgegenstände par opposition aux Verbrauchsgegenstände) par exemple l'impôt sur les chiens.

Les impôts sur la dépense grèvent la capacité économique du contribuable qui se reflète dans l'emploi de son revenu pour l'acquisition ou l'usage de certains biens ou pour l'obtention de certains services en vue de son entretien et de son bien-être personnel.

Les impôts sur la dépense peuvent grever n'importe quelle dépense qu'il s'agisse d'une dépense pour l'acquisition de biens d'usage courant, de biens de luxe, meubles ou immeubles, ou pour l'exercice d'une activité. L'imposition de l'habitation ou du logement quelle qu'en soit sa désignation est considérée comme un cas classique d'impôt sur la dépense (cf. Bundesverfassungsgericht 26, 325 au sujet d'une Zweitwohnungssteuer).

La propriété, ou de manière plus générale, la détention d'une résidence secondaire à côté du domicile, nécessite l'emploi de moyens financiers et révèle ainsi une certaine capacité fiscale qui est imposée.

Conformément à la définition de la résidence secondaire contenue dans l'article 2 du règlement-taxe, le contribuable utilise celle-ci pour y séjourner les week-ends et pour prendre des loisirs et des vacances, c'est-à-dire pour son bien-être personnel et pour s'assurer un certain train de vie. L'impôt litigieux appréhende la résidence secondaire en tant que bien de luxe servant au repos de son usager.

L'impôt sur les résidences secondaires correspond ainsi à la définition de l'impôt sur la dépense.

La durée ou la fréquence des séjours n'entrent pas en compte. Même des séjours occasionnels ou de brève durée constituent une dépense imposable. De même, suivant l'article 2 du règlement-taxe, l'occupant peut être un usager à titre gratuit, sans que pour autant la nature de l'impôt change. Celui qui met gratuitement une résidence secondaire à la disposition d'un tiers, assume aussi une charge imposable. Quant à celui qui jouit gratuitement d'une résidence secondaire, économise des frais qu'il devrait normalement exposer; c'est encore une forme de dépense imposable.

Cependant la désignation du propriétaire de la résidence secondaire comme seul débiteur de l'impôt n'est pas entièrement conforme à la nature de l'impôt sur la dépense. Celui-ci devrait frapper la personne qui a l'usage de la résidence secondaire que ce soit en vertu de son droit de propriété, d'un autre droit réel (usufruit) ou d'un droit personnel (contrat de bail, prêt). En effet, tous ces usagers ou détenteurs font des dépenses en vue de profiter de la résidence secondaire et sont donc dans une situation comparable. En outre, l'application des articles 3 al 1) et 7 conduit au résultat singulier que le propriétaire reste débiteur de l'impôt, bien qu'il ne profite plus lui-même du logement lorsqu'il a loué celui-ci à un tiers, par le seul fait que le locataire l'utilise comme résidence secondaire.

Cette solution n'est pas seulement contraire au système de l'impôt sur la dépense, mais elle trahit encore les motifs qui ont amenés maintes communes à créer cet impôt. Elles justifient cet impôt notamment par la considération que l'essor des résidences secondaires entraîne un accroissement de leurs charges par le fait que les installations et services communaux sont davantage utilisés. Or cette charge supplémentaire est le fait des détenteurs des résidences secondaires quelle que soit leur qualité.

Mais la désignation du propriétaire d'une résidence secondaire comme unique débiteur de l'impôt n'est pas l'indice de l'intention de la commune de ne pas créer un impôt sur la dépense; elle est le résultat d'une simplification excessive du fait générateur fiscal. Pour déterminer le débiteur, la commune n'a retenu que l'hypothèse-type qui est celle où le détenteur de la résidence secondaire en est également le propriétaire, sans prendre en considération les cas exceptionnels où un tiers, détenteur d'une résidence secondaire, n'en est pas le propriétaire. Par conséquent, la nature de l'impôt n'est pas altérée par l'effet de la rédaction défectueuse du règlement-taxe.

3) Comparaison de l'impôt sur les résidences secondaires avec l'impôt foncier:

Suivant un arrêt du Conseil d'Etat du 21 juin 1984 (affaire S.A.A.) c/ Ministre de l'Intérieur et Administration communale de la Ville d'E.) au sujet d'une taxe d'équipement sanitaire et social) "la détermination de la similitude entre deux impôts repose sur la comparaison entre les situations qui en forment l'assiette fiscale, en tenant compte de l'identité éventuelle des sources du rendement économique frappé par ces impositions". Il faut ainsi en premier lieu se référer au fait générateur fiscal (Steuertatbestand) qui comprend les éléments suivants:

1. le sujet fiscal ou le débiteur de l'impôt;
2. l'objet fiscal (Steuerobjekt ou Steuergegenstand);
3. la base d'assiette et le taux d'assiette (Steuerbemessungsgrundlage et Steuersatz);
4. les exemptions d'impôt (Steuervergünstigungen).

Il faut en deuxième lieu comparer les sources de rendement économiques frappées par les impôts (Quellen wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit).

Un impôt suppose comme base économique une certaine capacité fiscale du contribuable. Cette capacité fiscale provient de sources économiques diverses qui constituent des "Steuergüter", par exemple le revenu réalisé, le revenu dépensé, la fortune, l'enrichissement par héritage ou par donation. Ce sont ces différentes sources économiques de la capacité fiscale qui doivent être comparées.

Les faits générateurs de l'impôt sur les résidences secondaires et de l'impôt foncier sont différents, au moins en ce qui concerne les éléments essentiels.

Le cercle des débiteurs des deux impôts est le même. D'après le § 7 de la loi sur l'impôt foncier le débiteur de l'impôt est en principe le propriétaire du fonds sis sur le territoire de la commune; suivant l'article 7 du règlement-taxe, l'impôt sur les résidences secondaires est dû par le ou les personnes physiques ou par la personne morale qui au moment de l'exigibilité est propriétaire du logement faisant fonction de résidence

secondaire.

Les objets fiscaux sont cependant différents. L'objet fiscal de l'impôt foncier est la propriété foncière sise sur le territoire de la commune. Cette propriété foncière n'est pas imposée comme formant un ensemble, mais par entité économique respective à savoir: l'exploitation agricole ou forestière, l'immeuble d'exploitation ou l'immeuble à usage privé. L'impôt foncier grève la capacité de rapport (Ertragsfähigkeit) de la propriété foncière considérée comme une source potentielle de revenus. L'impôt sur les résidences secondaires grève par contre la propriété ou plus correctement la détention d'une résidence secondaire considérée comme une forme d'un simple emploi de revenus.

Les bases d'assiette des deux impôts sont également différentes: l'impôt foncier est le résultat d'une double multiplication, on multiplie la valeur unitaire de l'immeuble par le taux d'assiette (Steuermesszahl ou Tausendsatz) ensuite le produit qui constitue la base d'assiette (Steuermessbetrag) est multiplié par le taux communal (Hebesatz). Comme l'impôt atteint à la capacité de rapport des immeubles, le taux d'assiette est fixé sur la base de statistiques de loyers. Les immeubles sont répartis en plusieurs catégories en fonction d'éléments qui influent sur les loyers, à savoir: leur âge, leur nature et leur situation et pour chaque catégorie un taux d'assiette distinct peut être fixé. Le montant de l'impôt sur les résidences secondaires est fixé forfaitairement au montant de 5.000.-frs sans qu'il soit tenu compte de la capacité de rapport du logement.

Les sources de rendement économique sont distinctes. L'impôt foncier a comme base économique la capacité de rapport de la propriété foncière. Par contre, l'impôt sur les résidences secondaires atteint à la capacité fiscale d'une personne qui apparaît dans l'emploi de ressources financières.

L'impôt foncier est un impôt réel. Il saisit l'immeuble comme une entité économique indépendante

de la personne qui l'exploite. De la même manière, l'impôt commercial (Gewerbesteuer) appréhende l'entité économique constituée par l'exploitation commerciale et ne prend en considération que des éléments objectifs comme le bénéfice d'exploitation et le capital d'exploitation sans avoir égard à la condition personnelle du débiteur de l'impôt. L'impôt sur les résidences secondaires par contre ne se réfère pas à des éléments objectifs ayant trait à une chose, mais il prend en considération des éléments extrinsèques à la chose. En effet, objectivement rien ne distingue un immeuble utilisé comme résidence secondaire d'un immeuble utilisé comme logement permanent. C'est la façon d'habiter l'immeuble qui est différente. Or celle-ci dépend de facteurs qui sont personnels au détenteur de l'immeuble: de la manière dont il organise des loisirs, des moyens financiers dont il dispose.

Par conséquent, le premier moyen soulevé par le défendeur n'est pas fondé.

B) Impôt sur les résidences secondaires et principe de l'égalité des citoyens devant la loi fiscale.

Aux termes de l'article 101 de la Constitution: "Il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts. Nulle exemption ou modération ne peut être établie que par la loi". Pour satisfaire à ce principe, la commune doit procéder par des règles générales; en outre, ni le règlement-taxa lui-même dans son principe, ni les dispositions particulières qu'il contient ne doivent être arbitraires.

1) Obligations de statuer par des règles générales:

Le principe de l'égalité devant l'impôt est traditionnellement compris comme ayant une portée relative en ce sens qu'il n'établit l'égalité que par catégorie de contribuables: l'impôt doit être le même pour toutes les personnes se trouvant dans les mêmes conditions et circonstances. Ainsi, l'égalité devant l'impôt est respectée quand la taxe ou l'impôt n'atteint que certaines catégories de contribuables, pourvu que toutes les personnes qui se trouvent dans les mêmes conditions de fait soient également imposées (cf. en matière d'impôt

sur les résidences secondaires, Justice de paix Esch-sur-Alzette 18 novembre 1969 affaire administration communale de Bo.) c/ K.) , CE 18 mai 1982 L.) c/ Ministre de l'Intérieur). Pour satisfaire à cette exigence, il faut, et dans l'optique traditionnelle, il suffit que le règlement-taxe édicte des règles de caractère général.

Le défendeur critique le règlement-taxe de la commune de (E.U.A.) au motif qu'il n'imposerait de propos délibéré qu'un seul redevable ou une minorité infirme de redevables.

Cependant une règle générale ne perd pas ce caractère si, en fait, une seule personne, ou une minorité de personnes, en réunit les conditions d'application. La simple connaissance de cette circonstance par l'autorité qui établit l'impôt n'implique pas le dessein de frapper un contribuable personnellement et de faire bénéficier d'autres contribuables d'un privilège (Justice de paix Esch-sur-Alzette 29.4.1981 aff. adminis.comm. Ro.) c/ R) -J.) ; Cass. belge 20.2.1958 Pas.I 675; Cass.belge 17 oct.1939 Pas.I 424 et 425; Cass.belge 10 oct.1971 Pas. 1972, 1, 154). En l'espèce, il ne résulte ni du texte du règlement-taxe, ni d'autres éléments que le conseil communal de (E.U.A.) aurait eu le dessein de frapper personnellement le défendeur B.) .

Cependant la jurisprudence ne s'est pas bornée à ce contrôle purement formel du caractère général des règlements-taxe, mais elle a étendu le contrôle au point de savoir si les critères retenus par les conseils communaux pour déterminer les catégories imposables ou exonérées, étaient ou non justifiés (cf. sur cette évolution: L'Egalité devant l'impôt en droit belge contemporain, essai de synthèse, Travaux du Centre de Philosophie du Droit de l'Université Libre de Bruxelles 1975 vol III par M. John Kirkpatrick).

2) Obligation de fonder l'impôt sur un juste principe

Afin d'éviter que l'impôt ne soit arbitraire, il faut que la loi ou le règlement communal qui le crée repose sur un principe adéquat (sachgerecht), en rapport avec la nature et le but de l'imposition et apte à servir

de critère à l'équité fiscale. Ainsi par exemple l'imposition en fonction de la capacité économique constitue un principe adéquat en matière fiscale. Par contre, ne constitueraient pas des principes adéquats, ceux qui imposeraient les contribuables en fonction de leur race, sexe, opinions politiques, religions, origine ou langue (cf. Tipke, Steuerrecht S.27-41).

Le défendeur argumente que l'impôt sur les résidences secondaires serait dépourvu de tout principe qui le justifierait et qu'il serait donc arbitraire, que notamment il ne serait pas établi que les propriétaires de résidences secondaires tireraient un bénéfice plus grand de l'infrastructure et des services communaux que les autres propriétaires d'immeubles d'habitation; qu'ensuite les propriétaires de résidences secondaires seraient comme les autres propriétaires soumis à toutes les taxes rémunératoires existant dans la commune de (G.U.). Par conséquent, la commune traiterait ainsi de façon discriminatoire les propriétaires de résidences secondaires par rapport aux propriétaires d'autres immeubles d'habitation (en ce sens Justice de paix Luxembourg 11 juin 1981 aff. adminis.com. de Ro.) c/ W.) -H.)).

Ce grief n'est cependant pas fondé.

Il a été exposé que l'imposition dénommée "taxe sur les résidences secondaires" ne constitue pas une taxe établie en considération d'une prestation fournie par la commune aux redevables, mais un impôt dont le but est de procurer des ressources financières à la commune indépendamment des prestations qu'elle fournit aux contribuables. L'argument du défendeur prétendant que la présence de résidences secondaires ne créerait pas de charges supplémentaires pour la commune n'est, donc pas pertinent.

Pour que l'impôt ne soit pas arbitraire, il faut qu'il soit établi sur le fondement de la capacité fiscale des contribuables (cf. Ausführungsanweisung zur Kommunalabgabenordnung, Artikel 1: "die Vorschriften des KAG über die Aufbringung des Finanzbedarfs der Gemeinden gehen davon aus, dass diejenigen Ausgaben, welche in erkennbarer Weise zum Vorteile einzelner

Gemeindeangehörigen oder einzelner Klassen von solchen aufgewendet oder von ihnen verursacht werden insoweit nach dem Masstabe von Leistung und Gegenleistung, sonstige Ausgaben aber vorzugsweise nach dem Masstabe der Leistungsfähigkeit aufzubringen sind".)

L'impôt sur les résidences secondaires est conforme à cette prescription, car il repose sur le fondement de la capacité fiscale qui est révélée par l'emploi de ressources financières en vue de la satisfaction d'un besoin personnel. Ce même fondement n'existe pas en ce qui concerne les autres immeubles d'habitation qui, par exemple, sont donnés en location à des tiers. Ces immeubles de rapport ne servent pas à la satisfaction d'un besoin personnel comme les résidences secondaires, mais ils constituent un investissement de capitaux. Les investissements de capitaux révèlent certes aussi une capacité fiscale, mais la commune, en créant un impôt, est libre de choisir parmi les différentes sources de rendement économique celle qu'elle veut grever. En effet, le tribunal n'est pas juge de l'opportunité, de la convenance ou de l'utilité des règlements-taxe sous peine de violer la règle de la séparation des pouvoirs.

3) Obligation d'appliquer ce principe de manière conséquente à toutes des dispositions du règlement-taxe:

Toutes les dispositions du règlement-taxe doivent être conformes au principe à moins que des dérogations ne soient justifiées en vertu d'un autre principe.

Le règlement-taxe peut ainsi établir en faveur de certaines catégories de personnes des exonérations à condition qu'elles soient en rapport avec la nature et les fins de l'imposition (Cass.belge 19 novembre 1975 Pas. 1976.347; Cass.belge 20 nov.1975 J.T. 1976.285; Revue critique de jurisprudence belge 1977 p.446; 1984 p.636 et Examen de jurisprudence p.689 à 691; BVerGe 26,325 au sujet d'une "Zweitwohnungssteuer" déclarée illégale parce qu'elle ne frappait, sans raison suffisante que les détenteurs non domiciliés dans la commune; BVerGe 13,101 au sujet d'une "Zweigstellensteuer" déclarée illégale parce qu'elle ne frappait que les filiales

des sociétés n'ayant pas leur siège dans la commune).

Le règlement-taxe litigieux méconnaît le principe de l'égalité par certaines dispositions qu'il contient. Le caractère d'ordre public du principe de l'égalité oblige le tribunal d'en sanctionner d'office les violations.

a) Le règlement-taxe en désignant comme débiteur de l'impôt exclusivement le propriétaire de la résidence secondaire établit une discrimination arbitraire entre les personnes qui habitent la résidence secondaire en leur qualité de propriétaire et celles qui l'habitent en une autre qualité quelconque. Tous les détenteurs d'une résidence secondaire utilisent des ressources financières à cette fin et doivent donc être imposés peu importe la qualité en vertu de laquelle ils occupent le logement.

Certes, l'autorité qui établit un impôt se voit dans certains cas forcée, pour des raisons de praticabilité et d'efficacité, de ne retenir, pour définir le fait générateur fiscal, que la situation la plus courante, d'appliquer des critères standardisés et de se satisfaire d'une égalité sur une grande échelle. Cependant, cette standardisation n'est acceptable que dans la mesure où l'avantage de praticabilité et d'efficacité qui en résulte, l'emporte sur l'inconvénient de l'inégalité devant l'impôt qui en est la contrepartie.

En l'espèce, la standardisation quant à la détermination du débiteur de l'impôt est abusive et conduit à des résultats manifestement injustes; c'est notamment le cas du propriétaire d'un logement loué à un tiers qui devient débiteur de l'impôt lorsque le locataire utilise ce logement comme résidence secondaire. Cependant, une définition du débiteur de l'impôt à la fois plus concise, ne comprenant que les détenteurs qui dépensent des moyens financiers pour la détention d'une résidence secondaire, et plus large, englobant tous les détenteurs qui satisfont à ce critère, ne créerait pas des difficultés d'application telles que la praticabilité et l'efficacité du règlement-taxe seraient mises en question.

b) Le règlement-taxe méconnaît encore le principe de l'égalité par la distinction qu'il établit entre les roulottes, cara-vanes et mobil-homes installés sur un terrain de camping autorisé qui sont exemptés de l'impôt et les roulottes, caravanes et mobil-homes installés ailleurs qui y sont assujettis. Ce critère de distinction à savoir le lieu d'emplacement est étranger à la nature et à la fin de l'imposition et il est par conséquent arbitraire.

c) Le règlement-taxe est enfin incompatible avec le principe de l'égalité par la fixation uniforme de l'impôt au montant forfaitaire de 5.000.-francs. Comme le règlement-taxe est fondé sur la capacité fiscale qui apparaît sous la forme de l'emploi du revenu en vue de la détention d'une résidence secondaire, il doit également avoir égard à ce principe pour déterminer le montant de l'impôt dans la mesure où l'exigence de praticabilité et d'efficacité le permet (cf. BVerGE 31,119 au sujet de l'imposition des juke-box -Vergnügungssteuer- sur la base du prix d'acquisition, jugeant que cette méthode d'imposition tenait cependant suffisamment compte du Vergnügungsaufwand malgré que celui-ci ait tendance à diminuer avec la vétusté de l'appareil). Pour certains impôts (par exemple impôt sur les chiens) le conseil communal est forcé d'appliquer un montant uniforme parce que l'application d'un taux mesurant avec plus de précision la dépense pour la détention d'un chien conduirait à l'inapplicabilité du règlement-taxe par l'insécurité qu'elle susciterait et le coût administratif hors proportion avec le produit de l'impôt qu'elle occasionnerait.

En l'espèce cependant la fixation "ex aequo et bono" du montant de l'impôt est arbitraire parce qu'elle ne tient aucun compte des dépenses exposées pour la détention d'une résidence secondaire. Le détenteur d'une somptueuse villa avec parc comprenant piscine et court de tennis est imposé exactement comme le détenteur d'une humble roulotte quoique la dépense faite par l'un et l'autre détenteur soit sans rapport. Une fixation plus équitable

de l'impôt en fonction de la dépense du détenteur serait pourtant praticable sans entraîner un coût administratif exagéré. La commune pourrait ainsi mesurer cette dépense, au moins approximativement, en se référant par exemple au montant du loyer annuel que le logement est susceptible de rapporter.

Les dispositions inconstitutionnelles relatives à la détermination du débiteur de l'impôt et à la fixation du montant de l'impôt forment un tout avec le règlement-taxe et n'en sont point dissociables de sorte que le règlement-taxe est dans son ensemble inconstitutionnel et par conséquent inapplicable au défendeur.

p a r c e s m o t i f s :

le tribunal de paix de Diekirch, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement et en dernier ressort, reçoit le contredit en la forme, le déclare justifié,

dit non-avenue l'ordonnance conditionnelle de paiement en date du 17 juin 1985 émise contre B.) à la requête de l'administration communale de UEU.1),

condamne la commune de UEU.1.) aux frais de l'instance.

Ainsi fait, jugé et prononcé par Nous Camille HOFFMANN, juge de paix de Diekirch, assisté de la greffière Raymonde PONCIN-SCHEUREN, en notre audience publique, en la salle des audiences de la justice de paix à Diekirch, 8-10, Place Joseph Bech, date qu'en tête et avons signé avec la greffière.