# Cour de cassation: Arrêt du 16 mai 2014 (Belgique). RG F.12.0140.F

* Datum : 16-05-2014
* Taal : Frans
* Sectie : Rechtspraak
* Bron : Justel F-20140516-5
* Rolnummer : F.12.0140.F

N° F.12.0140.F

PROVINCE DE NAMUR, représentée par son collège provincial en la personne de son président, dont les bureaux sont établis à Namur, rue du Collège, 33,

demanderesse en cassation,

représentée par Maître John Kirkpatrick, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Bruxelles, boulevard de l'Empereur, 3, où il est fait élection de domicile,

contre

SOLVAY, société anonyme dont le siège social est établi à Bruxelles, rue de Ransbeek, 310,

défenderesse en cassation,

représentée par Maître Paul Alain Foriers, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Bruxelles, avenue Louise, 149, où il est fait élection de domicile.

I. La procédure devant la Cour

Le pourvoi en cassation est dirigé contre l'arrêt rendu le 8 juin 2012 par la cour d'appel de Mons, statuant comme juridiction de renvoi ensuite de l'arrêt de la Cour du 12 janvier 1998.

Le 22 avril 2014, l'avocat général André Henkes a déposé des conclusions au greffe.

Le conseiller Sabine Geubel a fait rapport et l'avocat général André Henkes a été entendu en ses conclusions.

II. Le moyen de cassation

 La demanderesse présente un moyen libellé dans les termes suivants :

Dispositions légales violées

- article 159 de la Constitution ;

- principe général du droit relatif au respect des droits de la défense ;

- article 774 du Code judiciaire ;

- article 2 du Code civil et principe général du droit de la non-rétroactivité des lois et règlements ;

- articles 1er et 2 du règlement de la province de Namur du

24 octobre 1986 établissant à partir du 1er janvier 1987 et pour un terme d'une année expirant le 31 décembre 1987 une taxe directe de quotité basée sur les quantités d'eau prélevées au cours de l'année qui précède celle qui donne son nom à l'année budgétaire.

Décisions et motifs critiqués

Après avoir constaté qu'un règlement de la demanderesse du 24 octobre 1986, publié au Mémorial administratif du 31 mars 1987, a établi à partir du 1er janvier 1987, et pour un terme d'une année expirant le 31 décembre 1987, à son profit, à charge de toute personne physique ou morale prélevant de l'eau souterraine, à l'émergence ou de surface sur le territoire provincial, une taxe directe de quotité basée sur les quantités d'eau prélevées au cours de l'année qui précède celle qui donne son nom à l'année budgétaire (article 1er) ; que la taxe est calculée, non séparément par point de captage, mais sur la globalisation de tous les prélèvements opérés durant l'année de référence (article 2) ; que, par application de ce règlement, la demanderesse a enrôlé à charge de la défenderesse une taxe de 8.907.486 francs pour l'exercice 1987 ; que la défenderesse est appelante de la décision de la députation permanente de la demanderesse qui a rejeté sa réclamation contre cette taxe, l'arrêt attaqué met à néant la décision de la députation permanente, annule la taxe litigieuse et ordonne à la demanderesse de restituer tous montants indûment perçus.

L'arrêt attaqué fonde cette décision sur les motifs suivants :

1. « En vertu de l'article 2 du Code civil, la loi ne dispose que pour l'avenir et n'a point d'effet rétroactif. Cette disposition consacre un principe général du droit qui est également applicable aux arrêtés réglementaires. En vertu de la hiérarchie des normes juridiques, un règlement provincial ne peut pas déroger au principe de non-rétroactivité de la loi nouvelle.

Est rétroactif, la loi ou le règlement qui empiète sur le passé et le modifie et qui gouverne ainsi des situations définitivement accomplies. En revanche, il n'en va pas de même de la loi ou du règlement qui s'applique, non seulement aux situations qui naissent à partir de son entrée en vigueur, mais aussi aux effets futurs des situations nées sous le régime de la loi antérieure qui se produisent ou se prolongent sous l'empire de la loi nouvelle, pour autant que cette application ne porte pas atteinte à des droits déjà irrévocablement fixés ».

2. « Pour apprécier le respect du principe de non-rétroactivité, il faut prendre en considération la date d'entrée en vigueur du règlement et non la date de son adoption.

Le règlement-taxe litigieux a été adopté le 24 octobre 1986 par le conseil provincial de Namur. Il a été publié le 31 mars 1987 au Mémorial administratif.

En vertu de l'article 118, § 1er, alinéa 2, de la loi provinciale du

30 avril 1836, le règlement-taxe litigieux a acquis force obligatoire le huitième jour suivant cette publication. Le règlement-taxe est donc entré en vigueur au cours de l'exercice fiscal ».

3. « Toujours pour apprécier le respect du principe de non-rétroactivité, il s'indique de déterminer à quel moment est née la dette fiscale (...).

Pour déterminer le moment où la taxe naît de manière définitive, il faut distinguer la taxe directe et la taxe indirecte (et non se référer à la distinction opérée par la [défenderesse] entre taxe de répartition et taxe de quotité).

La taxe directe frappe une situation durable ou permanente, tandis que la taxe indirecte vise un acte ou un fait isolé.

Lorsqu'il s'agit d'une taxe ou d'un impôt visant une situation durable ou permanente (autrement dit d'un impôt direct ou d'une taxe directe), la loi nouvelle n'a pas d'effet rétroactif si elle entre en vigueur avant la fin de la période imposable.

Ainsi, en matière d'impôt sur les revenus ou de cotisation communale, additionnelle à l'impôt sur les revenus, la loi nouvelle doit entrer en vigueur avant la fin de la période imposable (laquelle correspond à l'année civile précédant l'exercice fiscal concerné). En effet, dans cette matière, la dette fiscale naît définitivement à la fin de l'année au cours de laquelle les revenus qui constituent la base imposable ont été acquis.

De même, un règlement communal ou provincial instaurant une taxe directe peut rétroagir au 1er janvier de l'exercice au cours duquel et pour lequel cette taxe a été décidée et établie.

Cela suppose, toutefois, la réunion de deux conditions :

1. la période imposable doit coïncider avec l'exercice fiscal (ce qui est généralement le cas pour les taxes locales, sauf en ce qui concerne la cotisation communale additionnelle à l'impôt sur les revenus) ;

2. il doit s'agir d'une taxe directe, c'est-à-dire une taxe frappant une situation durable.

En revanche et a contrario, un règlement communal instaurant une taxe indirecte ne peut être appliqué qu'à des faits qui surviennent après que ce règlement a acquis force obligatoire ».

4. « La taxe litigieuse présente un caractère hybride.

En effet, la base imposable concerne une situation durable, à savoir la somme de toutes les quantités d'eau prélevées entre le 1er janvier et le

31 décembre de l'année dite de référence, laquelle est l'année qui précède l'exercice fiscal.

En revanche, le fait matériel générateur de la taxe peut être un acte isolé consistant dans tout prélèvement d'eau (au sens du règlement-taxe) réalisé au cours de l'exercice fiscal.

Ce caractère hybride a pour conséquence de déterminer deux périodes imposables successives, respectivement relatives à la base imposable et au fait générateur de la taxe.

Il est ainsi possible d'éluder la taxe en n'effectuant des prélèvements qu'une année sur deux, en manière telle que, selon le cas, soit la base imposable est égale à zéro, soit le fait générateur de la taxe fait défaut. Il s'agit toutefois là d'une hypothèse relativement théorique dans la mesure où elle suppose que la personne qui effectue des prélèvements d'eau puisse stocker celle-ci.

L'article 1er, alinéa 1er, du règlement-taxe ne prévoit aucune norme particulière en ce qui concerne la quantité d'eau prélevée pendant l'exercice fiscal ainsi que le nombre et la durée des prélèvements.

Dès lors, tout prélèvement d'eau (au sens du règlement-taxe) effectué à un quelconque moment au cours de l'exercice fiscal constitue le fait générateur de la taxe, aussi brève que soit la durée du prélèvement et aussi minime que soit la quantité d'eau prélevée.

Par ailleurs, il n'est nullement question dans le règlement-taxe litigieux de l'exploitation d'une entreprise d'une nature déterminée ou de quelconques installations.

Le fait matériel générateur de la taxe constitue donc bien un acte isolé.

Dans tous les cas, la période imposable relative à la base imposable est intégralement antérieure à l'entrée en vigueur du règlement-taxe litigieux ».

5. « Dans certains cas, le fait matériel générateur de la taxe est, lui aussi, antérieur à l'entrée en vigueur dudit règlement.

Il en est ainsi lorsque le fait générateur résulte d'un ou de plusieurs prélèvements réalisés uniquement pendant la période s'étalant du 1er janvier de l'exercice fiscal à la veille de la date d'entrée en vigueur du règlement-taxe.

Dans ces cas, la dette fiscale est née définitivement avant l'entrée en vigueur du règlement-taxe.

Il n'est en effet pas nécessaire d'attendre le 31 décembre de l'exercice fiscal pour vérifier que plus aucun autre prélèvement d'eau n'a été effectué après l'entrée en vigueur du règlement ».

6. « Au vu des considérations qui précèdent, le règlement-taxe litigieux a incontestablement un effet rétroactif.

La légalité d'un règlement s'apprécie in abstracto.

Il n'y a dès lors pas lieu d'examiner la question si, en l'espèce, la (défenderesse) a éventuellement prélevé de l'eau après l'entrée en vigueur du règlement-taxe litigieux.

En vertu de l'article 159 de la Constitution, la cour d'appel se doit de refuser d'appliquer le règlement-taxe litigieux dès lors que celui-ci contrevient au principe de non-rétroactivité consacré par l'article 2 du Code civil ».

 Griefs

Première branche

Dans le motif reproduit supra, 4, l'arrêt attaqué considère que, contrairement aux termes de l'article 1er du règlement-taxe, la taxe litigieuse n'est pas une taxe directe mais « présente un caractère hybride » parce que « le fait matériel générateur de la taxe peut être un acte isolé consistant en tout prélèvement d'eau réalisé au cours de l'exercice fiscal », « aussi brève que soit la durée du prélèvement et aussi minime que soit la quantité d'eau prélevée ».

Comme « un règlement communal instaurant une taxe indirecte ne peut être appliqué qu'à des faits qui surviennent après que ce règlement a acquis force obligatoire », l'arrêt en déduit que, lorsque le fait générateur résulte d'un ou de plusieurs prélèvements réalisés pendant la période s'étalant du

1er janvier 1987 à la veille de la date d'entrée en vigueur du règlement-taxe (à savoir le huitième jour suivant la date de publication, le 31 mars 1987 [...]), la dette fiscale est née définitivement avant l'entrée en vigueur du règlement-taxe, qui a dès lors un effet rétroactif.

Or, dans ses conclusions [d'appel], la défenderesse ne contestait pas que la taxe litigieuse fût une taxe directe de quotité, comme l'indiquait l'article 1erdu règlement-taxe, et n'invoquait pas qu'il s'agirait d'une taxe indirecte.

En fondant sa décision sur un motif soulevé d'office sans ordonner au préalable la réouverture des débats pour permettre à la demanderesse de le discuter, l'arrêt attaqué viole dès lors le principe général du droit relatif au respect des droits de la défense. Pour autant que de besoin, le moyen est pris en outre de la violation de l'article 774 du Code judiciaire.

Seconde branche

Comme la même cour d'appel l'a souligné pour justifier sa compétence sous l'empire de la loi du 22 juin 1877 apportant des modifications à la législation des patentes dans deux arrêts de la même date rendus entre les mêmes parties relatifs aux mêmes taxes sur les captages d'eau relatives aux exercices 1983 et 1984 (arrêts 1992/DP/1868 et 1870, également soumis à la censure de la Cour), la taxe litigieuse est une taxe provinciale analogue à la patente établie à charge des sociétés par actions, c'est-à-dire une taxe qui, sur la base d'indices, atteint le contribuable en raison de l'exercice de son industrie, de son commerce ou de sa profession, indépendamment du bénéfice ou du profit réalisé.

En l'espèce, le règlement de la demanderesse établissant la taxe sur les captages d'eau au cours de l'exercice 1987 prend pour indice de l'activité économique de la demanderesse les quantités d'eau prélevées au cours de l'année précédente.

Pareille taxe constitue une taxe directe, comme l'a décidé le Conseil d'État dans son arrêt du 8 février 1989, qui a rejeté le recours en annulation de la demanderesse contre le règlement identique de la province de Namur relatif à l'exercice 1983 (arrêt n° 31.948). Elle ne devient pas une taxe indirecte au motif que l'on pourrait concevoir qu'un contribuable effectue un prélèvement isolé au cours de l'exercice fiscal, pas plus que l'impôt des sociétés ne devient un impôt indirect si la société n'effectue qu'une opération isolée au cours d'une période imposable.

L'article 1er du règlement implique, certes, comme l'a relevé le Conseil d'État dans l'arrêt précité à propos du règlement de 1983, d'une part, que celui qui a prélevé de l'eau en 1986 mais ne l'a plus fait en 1987 n'est pas soumis à la taxe et, d'autre part, que celui qui prélève de l'eau en 1987 mais ne l'avait pas fait en 1986 n'est que théoriquement soumis à la taxe, puisque l'assiette de celle-ci est égale à zéro mètre cube. Néanmoins, dans les deux cas, si l'assiette de la taxe tient compte de prélèvements antérieurs, le fait générateur se situe en 1987, de sorte que le règlement-taxe n'a pas d'effet rétroactif.

Comme l'admet l'arrêt attaqué dans les motifs cités supra, 3, un règlement établissant une taxe directe n'a pas d'effet rétroactif s'il entre en vigueur avant la fin de la période imposable et celle-ci coïncide en l'espèce avec l'exercice fiscal.

Dès lors, en décidant que le règlement-taxe litigieux a un effet rétroactif et ne peut recevoir application en vertu de l'article 159 de la Constitution, l'arrêt attaqué viole cet article, les articles 1er et 2 du règlement de la demanderesse visé en tête du moyen, l'article 2 du Code civil et le principe général du droit de la non-rétroactivité des lois et règlements.

III. La décision de la Cour

Sur la fin de non-recevoir opposée au pourvoi par la défenderesse, fondée sur l'article L 2224-4 du Code wallon de la démocratie locale et de la décentralisation et déduite de l'absence d'autorisation de former un pourvoi en cassation donnée par le conseil provincial au collège provincial de la demanderesse :

Le 6 mai 2014, la demanderesse a déposé au greffe de la Cour un extrait certifié conforme de la délibération du conseil provincial du 30 novembre 2012 ratifiant la décision de son collège d'introduire le pourvoi en cassation.

La fin de non-recevoir ne peut être accueillie.

Sur le moyen :

Quant à la seconde branche :

Sur la première fin de non-recevoir opposée au moyen, en cette branche, par la défenderesse et déduite du défaut d'intérêt :

Le moyen qui, en cette branche, fait valoir que, si l'assiette de la taxe tient compte de prélèvements d'eau antérieurs à l'exercice fiscal, le fait générateur de cette taxe se situe au cours de cet exercice, de sorte que le règlement-taxe n'a pas d'effet rétroactif, critique le motif de l'arrêt attaqué déduisant la rétroactivité dudit règlement de ce que, « dans tous les cas, la période imposable relative à la base imposable est intégralement antérieure à l'entrée en vigueur [de celui-ci] ».

Sur la seconde fin de non-recevoir opposée au moyen, en cette branche, par la défenderesse et déduite du défaut d'intérêt :

 L'examen de la fin de non-recevoir est indissociable de celui du moyen.

Les fins de non-recevoir ne peuvent être accueillies.

Sur le fondement du moyen, en cette branche :

L'impôt direct frappe, non des actes ou des faits isolés, passagers de leur nature, qui émanent du contribuable, mais une situation de nature durable où se trouve le contribuable par son activité ou par son patrimoine.

En son article 1er, alinéa 1er, le règlement-taxe adopté le 24 octobre 1986 par le conseil provincial de la demanderesse et publié le 31 mars 1987 au Mémorial administratif établit au profit de la demanderesse, à partir du

1er janvier 1987, et pour un terme d'une année expirant le 31 décembre 1987, à charge de toute personne physique ou morale prélevant de l'eau souterraine, à l'émergence ou de surface sur le territoire provincial, une taxe directe de quotité, basée sur les quantités d'eau prélevées au cours de l'année qui précède celle qui donne son nom à l'année budgétaire.

En vertu de l'article 2, alinéa 1er, de ce règlement, la taxe est calculée, non pas séparément par point de captage, mais sur la globalisation de tous les prélèvements opérés durant l'année de référence sur le territoire provincial. Suivant l'alinéa 2 du même article, le taux de la taxe varie en fonction du volume des prélèvements, la première tranche, de 50.000 mètres cubes d'eau captée, étant exonérée.

Il suit de ces dispositions qu'atteignant le contribuable en raison de l'exercice de son industrie, de son commerce ou de sa profession, sur la base d'indices et indépendamment du bénéfice ou profit réalisé, la taxe, analogue à la patente, frappe, non des actes ou faits isolés ou passagers, mais une situation durable de sa nature, étant celle dans laquelle se trouve le contribuable en raison des captages d'eau que son industrie, son commerce ou sa profession implique d'opérer durant l'exercice fiscal, et que, partant, cette taxe est directe.

Un règlement-taxe peut, sans avoir d'effet rétroactif, instaurer une taxe directe dont la période imposable prend cours au premier janvier de l'exercice fiscal durant lequel il est entré en vigueur.

En considérant que « le règlement-taxe est entré en vigueur au cours de l'exercice fiscal », que « le fait matériel générateur de la taxe peut être un acte isolé consistant dans tout prélèvement d'eau (au sens du règlement-taxe) réalisé au cours de l'exercice fiscal », que « [sa] base imposable concerne une situation durable, à savoir la somme de toutes les quantités d'eau prélevées entre le 1er janvier et le 31 décembre de l'année dite de référence, laquelle est l'année qui précède l'exercice fiscal », et que, partant, « la période imposable relative à la base imposable [étant] intégralement antérieure à l'entrée en vigueur du règlement-taxe litigieux », ce dernier « contrevient au principe de non-rétroactivité consacré par l'article 2 du Code civil », l'arrêt attaqué viole les dispositions légales et méconnaît le principe général du droit visés en cette branche du moyen.

Le moyen, en cette branche, est fondé.

Sur les autres griefs :

Il n'y a pas lieu d'examiner la première branche du moyen, qui ne saurait entraîner une cassation plus étendue.

Par ces motifs,

La Cour

Casse l'arrêt attaqué, sauf en tant qu'il reçoit l'appel ;

Ordonne que mention du présent arrêt sera faite en marge de l'arrêt partiellement cassé ;

Réserve les dépens pour qu'il soit statué sur ceux-ci par le juge du fond ;

Renvoie la cause, ainsi limitée, devant la cour d'appel de Bruxelles.

Ainsi jugé par la Cour de cassation, première chambre, à Bruxelles, où siégeaient le président de section Christian Storck, les conseillers Mireille Delange, Michel Lemal, Marie-Claire Ernotte et Sabine Geubel, et prononcé en audience publique du seize mai deux mille quatorze par le président de section Christian Storck, en présence de l'avocat général André Henkes, avec l'assistance du greffier Patricia De Wadripont.

P. De Wadripont S. Geubel M.-Cl. Ernotte

M. Lemal M. Delange Chr. Storck