

Numéro du rôle : 2845
Arrêt n° 200/2004 du 15 décembre 2004

A R R E T

En cause : la question préjudicielle concernant la loi du 23 décembre 1986 relative au recouvrement et au contentieux en matière de taxes provinciales et locales et la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales, telle qu'elle était applicable avant sa modification par la loi du 15 mars 1999, posée par la Cour d'appel de Liège.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et A. Arts, et des juges P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke et J. Spreutels, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par arrêt du 14 novembre 2003 en cause de la s.a. Société européenne de carburant (SECA) contre la province de Namur, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 27 novembre 2003, la Cour d'appel de Liège a posé la question préjudicielle suivante :

« Les lois du 23 décembre 1986 [relative au recouvrement et au contentieux en matière de taxes provinciales et locales] et du 24 décembre 1996 [relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales] dans leur version antérieure à la loi du 15 mars 1999 violent-elles les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'elles prévoient, concernant le contentieux des taxes provinciales, la saisine comme autorité juridictionnelle de la Députation permanente qui a notamment joué un rôle dans le cadre de l'adoption desdites taxes, alors qu'en matière d'impôts d'Etat, le contentieux est certes confié dans un premier stade à l'un de ses organes mais agissant en qualité d'autorité administrative ? »

Des mémoires et des mémoires en réponse ont été introduits par :

- la s.a. Société européenne de carburant (SECA), dont le siège social est établi à 1800 Vilvorde, Medialaan 50;

- la province de Namur.

A l'audience publique du 20 octobre 2004 :

- ont comparu :

- . Me J. Troeder *loco* Me P. Dehon, avocats au barreau de Bruxelles, pour la s.a. Société européenne de carburant (SECA);

- . Me J. Bourtembourg, avocat au barreau de Bruxelles, pour la province de Namur;

- les juges-rapporteurs J.-P. Snappe et A. Alen ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- l'affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Le 13 octobre 1995, le conseil provincial de Namur a approuvé le règlement de la taxe provinciale 1996 sur les pompes à carburant. Au terme du comptage réalisé, il est apparu que la s.a. SECA était propriétaire de 73 appareils distributeurs de carburant situés sur le territoire de la province de Namur. Elle s'est acquittée de la somme due en conséquence, à savoir 1.825.000 francs, par un paiement du 19 juin 1996.

Le 23 août 1996, la s.a. SECA a adressé à la députation permanente une réclamation dirigée contre la taxe précitée. Cette réclamation a été rejetée par une décision du 12 novembre 1998, décision contre laquelle la s.a. SECA a interjeté appel. Devant la Cour d'appel, elle invoque un moyen nouveau tiré du principe général de droit consacrant l'indépendance et l'impartialité du juge, au motif que les avis rédigés par la province de Namur sous forme de mémoires déposés à la procédure sont signés par le gouverneur, lequel est également membre de la députation permanente qui est l'autorité juridictionnelle qui a rendu la décision contestée par la s.a. SECA.

Par arrêt du 14 novembre 2003, la Cour d'appel de Liège a posé la question préjudicielle reproduite ci-dessus.

III. *En droit*

- A -

Position de la partie appelante devant le juge du fond

A.1.1. La s.a. SECA redevable de la taxe provinciale litigieuse fait tout d'abord observer que l'article 5 de la loi du 23 décembre 1986 et l'article 9 de la loi du 24 décembre 1996, qui précisent que la députation permanente agit en tant qu'autorité administrative, font l'objet d'une autre interprétation par les juridictions qui considèrent, dans le sillage de la Cour de cassation, que la députation permanente intervient comme une juridiction. Ceci a été établi de manière définitive par l'arrêt n° 60/2001 de la Cour d'arbitrage.

A.1.2. La partie appelante soutient qu'il existe une différence de traitement contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution entre, d'une part, les contribuables assujettis au contentieux des taxes provinciales qui se voient soumis à la saisine, comme autorité juridictionnelle, de la députation permanente qui a notamment joué un rôle dans le cadre de l'adoption desdites taxes et, d'autre part, ceux assujettis aux impôts d'Etat, pour lesquels, dans un premier stade, le contentieux est soumis à l'un des organes de l'Etat, mais agissant en qualité d'autorité administrative.

A.1.3. Les deux catégories de contribuables sont comparables, estime l'appelante. Elle s'appuie sur l'arrêt n° 114/2000 de la Cour qui a reconnu qu'« en leur qualité d'autorité taxatrice, l'Etat, d'une part, et les communes et provinces, d'autre part, sont [...] suffisamment comparables ». Elle renvoie aussi aux travaux préparatoires de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, qui confie dorénavant à une instance intervenant en tant qu'autorité administrative la compétence de traiter des réclamations contre les taxes communales et provinciales, à savoir la députation permanente ou le gouverneur et ce, dans le but de créer un parallélisme avec la procédure contentieuse en matière d'impôts fédéraux.

La partie appelante tend à montrer ensuite que la différence de traitement n'est pas justifiée par rapport aux objectifs poursuivis par le législateur. Elle estime en particulier qu'il n'est pas justifié de considérer la députation permanente comme un juge alors qu'elle n'en a pas le caractère d'indépendance et d'impartialité. Il y a en outre violation du principe d'égalité devant l'impôt et du principe de sécurité juridique.

A.1.4. Dans son mémoire en réponse, la s.a. SECA insiste sur le fait que la taxe provinciale contestée a été votée par le conseil provincial sur la proposition motivée de la députation permanente signée par le gouverneur. C'est ce même gouverneur qui a signé le mémoire présenté devant la députation permanente dans le cadre de la procédure en réclamation. Et c'est encore lui qui a signé la décision de rejet.

En outre, il faut rappeler que la députation permanente est elle aussi à la fois juge et partie puisqu'elle a le droit d'initiative de présenter les projets de taxes au conseil provincial, que les membres de la députation

permanente peuvent avoir discuté de ces taxes puisqu'ils siègent tous au conseil provincial et qu'il est possible que la députation permanente intervienne comme partie citée devant la cour d'appel.

La partie appelante considère encore que la procédure de récusation prévue devant la députation permanente n'est pas un élément déterminant et ce, contrairement à ce qu'affirme la province de Namur dans son mémoire.

Enfin, l'arrêt n° 127/2002 de la Cour invoqué par la province de Namur, qui a estimé que, dans le cas où une différence de traitement existerait entre certaines catégories de personnes à la suite de l'application de procédures différentes, il ne pourrait y avoir discrimination que si la différence de traitement allait de pair avec une limitation disproportionnée des droits des parties concernées, ne peut s'appliquer en l'espèce car, en l'occurrence, et comme il a été démontré plus haut, la différence de traitement est bien disproportionnée.

Position de la province de Namur

A.2.1. La province de Namur rappelle d'abord que la Cour d'arbitrage a annulé, dans son arrêt n° 30/98, les articles 9 à 11 de la loi du 24 décembre 1996, mais qu'elle en a maintenu les effets à l'égard des décisions des députations permanentes rendues avant le 1er avril 1998. Cependant, ces dispositions ne sont pas applicables au litige en cause, la loi du 24 décembre 1996 disposant qu'elles n'étaient applicables qu'aux taxes provinciales perçues à partir du 1er janvier 1997, alors que la taxe litigieuse a été acquittée le 19 juin 1996. C'est donc la loi du 23 décembre 1986 qui régit exclusivement le litige en cause.

A.2.2. Bien que l'article 5 de la loi du 23 décembre 1986 ne le précise pas, c'est une fonction juridictionnelle qu'exerce la députation permanente, estime la province de Namur, lorsqu'elle statue au contentieux des réclamations en matière de taxes provinciales. Après avoir rappelé l'historique de ce contentieux, en ce compris l'arrêt n° 67/98 de la Cour qui a été à l'origine de la loi du 15 mars 1999, la province de Namur soutient que la députation permanente n'est pas incorporée dans une structure hiérarchique et ce, en raison de sa composition, du mode de désignation de ses membres, de sa place au sein des institutions provinciales et de son mode de fonctionnement. La députation n'établit pas les rôles des taxes provinciales, cette tâche étant dévolue au gouverneur.

En outre, les articles 22 à 25 de l'arrêté royal du 17 septembre 1987 prévoient une procédure de récusation à mettre en œuvre pour des causes identiques à celles qui s'appliquent aux magistrats.

Enfin, il n'apparaît pas de la formulation de la question préjudicielle que les redevables de taxes provinciales ayant introduit un recours dans le cadre de l'ancienne procédure en réclamation verraient leurs garanties juridictionnelles atteintes de manière disproportionnée.

A.2.3. Dans son mémoire en réponse, la province de Namur rappelle que, depuis la loi du 15 mars 1999, la députation permanente n'intervient plus dans le cadre du contentieux des taxes provinciales. En outre, déjà précédemment, le législateur avait entrepris de modifier la situation des redevables de ces taxes telle qu'elle est envisagée dans la question préjudicielle.

- B -

La portée de la question préjudicielle et les dispositions applicables au litige

B.1.1. La Cour est interrogée sur la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution des lois du 23 décembre 1986 relative au recouvrement et au contentieux en

matière de taxes provinciales et locales et du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales, dans leur version antérieure à la loi du 15 mars 1999, en tant qu'elles prévoient, concernant le contentieux des taxes provinciales, la saisine comme autorité juridictionnelle de la députation permanente qui a joué un rôle dans le cadre de l'adoption desdites taxes alors qu'en matière d'impôts d'Etat, ce contentieux est confié à l'un de ses organes agissant en qualité d'autorité administrative.

B.1.2. Il ressort des faits soumis au juge du fond que la taxe litigieuse a été acquittée le 19 juin 1996. Dans son arrêt n° 30/98 du 18 mars 1998, la Cour a annulé les articles 9 à 11 de la loi du 24 décembre 1996 ainsi que, par voie de conséquence, les articles 13, 14, 5°, et 14, 6°, cette dernière disposition dans la mesure où elle abroge les dispositions de la loi du 23 décembre 1986 précitée. La Cour a toutefois maintenu les effets des décisions des députations permanentes rendues avant la publication de l'arrêt au *Moniteur belge*, soit avant le 1er avril 1998.

L'article 15 de la loi du 24 décembre 1996 disposant que celle-ci est applicable aux taxes provinciales et communales perçues à partir du 1er janvier 1997, eu égard au fait qu'il s'agit en l'espèce d'un règlement-taxe provincial pour l'année 1996 et que la taxe payée le 19 juin 1996 a fait l'objet, à l'issue d'une réclamation, d'une décision de la députation permanente du 12 novembre 1998, contestée dans le cadre du recours porté devant le juge *a quo*, ce recours et la réclamation qui l'a précédé sont régis exclusivement par la loi du 23 décembre 1986 précitée. Il en résulte que la Cour limite son examen aux dispositions en cause de cette loi, en ce qu'elle s'applique aux taxes provinciales.

B.2. Les articles 5 à 7 de la loi du 23 décembre 1986, tels qu'ils étaient en vigueur avant la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale et tels qu'ils sont applicables au litige en cause, disposent :

« Art. 5. Le redevable d'une imposition établie par voie de rôle peut introduire une réclamation auprès de la députation permanente du conseil provincial.

La réclamation doit être faite par écrit, motivée, et remise ou présentée par envoi postal dans les trois mois de la délivrance de l'avertissement-extrait de rôle.

Il est délivré accusé de réception des réclamations.

Art. 6. La députation permanente vérifie la déduction de l'imposition contestée et ordonne le dégrèvement de tout montant porté au rôle qui apparaîtrait indu.

Elle ne peut majorer l'imposition contestée.

Elle statue, dans les six mois de la délivrance de l'accusé de réception, par décision motivée qui est notifiée au contribuable par lettre recommandée à la poste.

Art. 7. Pour autant que la valeur de la demande atteint au moins 10 000 francs, la décision de la députation permanente peut faire l'objet d'un recours devant la cour d'appel dans le ressort de laquelle l'imposition a été établie; le Roi peut modifier ce montant par un arrêté délibéré en Conseil des Ministres.

Les formes et délais applicables à ce recours ainsi que la procédure subséquente, et le pourvoi en cassation, soit contre l'arrêt de la cour d'appel, soit contre la décision de la députation permanente si la cour d'appel n'était pas compétente, sont réglés comme en matière d'impôts d'Etat sur le revenu. »

Quant au fond

B.3. Bien que la loi du 23 décembre 1986 ne le précise pas, la députation permanente exerçait - avant l'entrée en vigueur de la loi du 15 mars 1999 précitée - une fonction juridictionnelle dans le cadre du règlement des contestations relatives aux taxes provinciales.

B.4. La partie appelante devant le juge du fond reproche aux dispositions en cause d'attribuer une fonction juridictionnelle à la députation permanente qui ne répondrait pas aux garanties d'impartialité et d'indépendance requises d'une juridiction lorsqu'elle statue sur les réclamations en matière de taxes provinciales. Elle relève notamment que la députation permanente a le droit de présenter d'initiative les projets de taxes au conseil provincial, que les membres de la députation permanente siègent au sein du conseil provincial qui vote les taxes et que la députation permanente peut intervenir comme partie citée devant la cour d'appel. La partie appelante soutient encore que les garanties d'indépendance et d'impartialité

ne seraient pas réunies non plus dans le chef du président de la députation permanente amenée à statuer puisque ce dernier peut avoir signé, comme dans l'espèce en cause, la proposition motivée de la taxation litigieuse et qu'il a été amené à déposer un mémoire dans le cadre de la réclamation introduite alors qu'il est un des signataires de la décision de la députation permanente rejetant la réclamation.

Il en résulterait une différence de traitement par rapport à la situation des redevables d'un impôt d'Etat qui introduisent leur recours devant le directeur régional qui agit en qualité d'autorité administrative.

B.5. Il y a lieu de vérifier si les dispositions en cause ne portent pas une atteinte discriminatoire aux garanties d'indépendance et d'impartialité que doit offrir toute institution amenée à exercer une fonction juridictionnelle.

La Cour constate que la députation permanente, lorsqu'elle statue sur une réclamation en matière de taxes provinciales, ne présente pas ces garanties en raison de sa composition, en raison des compétences qui lui sont attribuées dans le cadre des missions qu'elle exerce en tant qu'organe exécutif de la province et en raison aussi des qualités multiples pour lesquelles elle-même et son président sont amenés à intervenir dans le cadre du contentieux relatif aux taxes provinciales.

Le contribuable de taxes provinciales se trouve ainsi - sans justification - dans une situation moins favorable que le contribuable d'un impôt d'Etat qui peut introduire son recours devant le directeur régional qui agit en qualité d'autorité administrative et qui n'a pas participé à la décision de lever l'impôt litigieux, celle-ci revenant exclusivement aux assemblées législatives.

B.6. Il résulte de ceci que la question préjudicielle appelle une réponse positive.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Les articles 5 à 7 de la loi du 23 décembre 1986 relative au recouvrement et au contentieux en matière de taxes provinciales et locales, tels qu'ils étaient en vigueur avant la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale et applicables aux litiges nés d'une taxe provinciale perçue avant le 1er janvier 1997, violent les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 15 décembre 2004.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior