

CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF

A R R Ê T

n° 207.637 du 23 septembre 2010

A. 162.273/XV-427

En cause : **la société anonyme ARCELORMITTAL
LIEGE UPSTREAM,**
ayant élu domicile chez
Me Daniel GARABEDIAN, avocat,
boulevard de l'Empereur 3
1000 Bruxelles,

contre :

- 1. la Province de Hainaut**
ayant élu domicile chez
Me Jean-Pierre MAGREMANNE, avocat,
avenue Tedesco 7
1160 Bruxelles,
- 2. la Région wallonne.**

LE CONSEIL D'ÉTAT, XV^e CHAMBRE,

Vu la requête introduite le 4 mai 2005 par la société anonyme Cockerill-Sambre, devenue ArcelorMittal Liège Upstream, qui demande l'annulation du règlement du conseil provincial du Hainaut du 26 octobre 2004 établissant, pour l'exercice d'imposition 2005, une «taxe industrielle compensatoire» et, pour autant que de besoin, l'annulation de la délibération du conseil provincial de la partie adverse du 26 octobre 2004 qui établit ce règlement;

Vu le mémoire en réponse et le dossier administratif de la première partie adverse;

Vu le mémoire en réplique et ampliatif;

Vu le rapport de M. JOASSART, auditeur au Conseil d'État;

Vu la notification du rapport aux parties et les derniers mémoires de la requérante et de la première partie adverse;

Vu l'ordonnance du 19 juillet 2010, notifiée aux parties, fixant l'affaire à l'audience publique du 7 septembre 2010 à 9.30 heures;

Entendu, en son rapport, M. LEROY, président de chambre;

Entendu, en leurs observations, Me J.-M. DEGÉE, *loco* Me D. GARABEDIAN, avocat, comparaissant pour la partie requérante, et Me D. VERMER, *loco* Me J.-P. MAGREMANNE, avocat, comparaissant pour la première partie adverse;

Entendu, en son avis conforme, M. JOASSART, auditeur;

Vu le titre VI, chapitre II, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973;

Considérant que le 26 octobre 2004, le conseil provincial du Hainaut a adopté un règlement établissant une taxe industrielle compensatoire pour l'exercice 2005. L'article 1^{er} de ce règlement est rédigé comme suit:

«Il est établi, au profit de la Province de Hainaut, une taxe annuelle industrielle compensatoire égale à un pourcentage fixé annuellement sur la valeur vénale au 1^{er} janvier 1975 des immeubles bâtis et non bâtis dans lesquels se déroule une activité industrielle, commerciale, financière, agricole, artisanale ou autre, et sur la valeur d'usage, à la même date, du matériel et de l'outillage.

La valeur vénale ou d'usage s'obtiendra forfaitairement par application de la formule suivante:

$$\frac{\text{Revenu cadastral «industriel» et ou «outillage» de l'année d'imposition} \times 100}{5,3}$$

Par revenu cadastral «industriel» et/ou «outillage», il faut entendre les revenus auxquels l'Administration du Cadastre a attribué une cote 3F, 4F, 5F ou 6F»;

Considérant que les autres articles déterminent le redevable, les cas d'exonération ou de réduction et le mode de perception;

Considérant que ce règlement est l'acte attaqué;

Considérant que le même jour, le conseil provincial a fixé le taux de la taxe à 0,35 % de la valeur vénale au 1^{er} janvier 1975 des immeubles bâtis et non bâtis dans lesquels se déroule une activité industrielle, commerciale, financière, agricole, artisanale ou autre et sur la valeur d'usage, à la même date, du matériel et de l'outillage; que ces délibérations ont été approuvées par la seconde partie adverse le 26 novembre 2004 et publiées au *Bulletin provincial* le 8 mars 2005;

Considérant que, dans le dernier mémoire, la partie adverse conteste la recevabilité de la requête au motif que la délibération du conseil d'administration de la requérante du 2 mars 2005, dont elle n'avait pas connaissance avant la réception du rapport, ne comporte aucune décision de l'organe compétent d'introduire un recours en annulation à l'encontre de l'acte attaqué, mais tout au plus un mandat général conféré à l'administrateur délégué d'entreprendre certaines démarches; qu'elle fait valoir que la décision d'agir ne peut être prise par anticipation, avant que l'acte attaqué ne soit adopté, parce qu'elle ne peut être prise en connaissance de cause que sur le vu de cet acte, et notamment de sa motivation, et que, par identité de motifs, la décision prise par le conseil d'administration dans le cadre d'un mandat général d'introduire un recours en annulation contre des décisions dont il ignore la motivation, et à un moment où l'administrateur délégué n'a pas encore pu exécuter sa mission d'identifier les règlements des communes belges ou des provinces du Hainaut et de Liège établissant des taxes industrielles compensatoires, est une décision d'agir dénuée d'objet; qu'elle ajoute que l'administrateur délégué n'a pu décider seul de l'introduction du recours en annulation, dès lors que l'intentement d'un recours en annulation ne fait pas partie de la gestion journalière de la société; qu'elle en conclut que le recours en annulation est irrecevable;

Considérant que le règlement attaqué a été adopté le 26 octobre 2004 par le conseil provincial du Hainaut, approuvé par la Région le 26 novembre 2004 et publié le 8 mars 2005; que le 2 mars 2005, le conseil d'administration de la requérante a décidé, notamment «de donner mandat à l'administrateur délégué [...] pour identifier les règlements de communes belges établissant des taxes industrielles compensatoires et les règlements de la Province de Liège et de la Province du Hainaut établissant de telles taxes, qui ont été édictés (pour autant que le délai pour introduire un recours en annulation devant le Conseil d'État ne soit pas expiré) ou qui seront édictés, contre lesquels il est de l'intérêt de la Société d'introduire des recours en annulation devant le Conseil d'État»;

Considérant que, par cette délibération, prise après l'adoption et l'approbation de l'acte attaqué, mais avant sa publication, le conseil d'administration a valablement décidé de l'introduction du présent recours; que, pour apprécier la recevabilité de celui-ci, il n'y a pas lieu de s'interroger sur celle de recours qui seraient ultérieurement intentés en application de cette décision, contre d'autres règlements; que le recours est recevable;

Considérant que la requérante prend un premier moyen de la violation de l'article 464, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992,

en ce que, sous les dehors d'une taxe industrielle frappant «la valeur vénale au 1^{er} janvier 1975 des immeubles bâtis et non bâtis dans lesquels se déroule une activité industrielle, commerciale, financière, agricole, artisanale ou autre et... la valeur d'usage au 1^{er} janvier 1975 du matériel et de l'outillage», le règlement attaqué

établit en réalité une taxe, similaire à un impôt sur le revenu, sur le revenu cadastral qui sert de base à un impôt sur le revenu;

alors que, en vertu de l'article 464, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992, «les provinces, les agglomérations et les communes ne sont pas autorisées à établir des centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales et à l'impôt des non-résidents ou des taxes similaires sur la base ou sur le montant de ces impôts, sauf toutefois en ce qui concerne le précompte immobilier»;

Considérant que la partie adverse répond à titre principal que le règlement attaqué n'introduit pas une taxe qui serait fondée sur la base imposable de l'impôt des personnes physiques, de l'impôt des sociétés, de l'impôt des personnes morales ou de l'impôt des non-résidents; qu'elle indique que la taxe en cause est déterminée sur la base de la valeur vénale au 1^{er} janvier 1975 des immeubles bâtis et non bâtis et la valeur d'usage, à la même date, du matériel et de l'outillage, ce qui n'est pas la base d'un des quatre impôts sur les revenus visés par l'article 464, 1° du C.I.R. 1992; qu'elle soutient que la taxe litigieuse ne constitue pas une taxe établie sur la même base imposable que ces impôts, parce que cette valeur vénale et cette valeur d'usage ne font pas partie de la base imposable d'un de ces impôts et qu'elles ne constituent pas un revenu, mais une valeur historique, au contraire du revenu cadastral, qui, lui, est un revenu locatif fictif; qu'elle avance que s'il est vrai que, selon le règlement-taxe, la valeur vénale ou d'usage est obtenue en multipliant le montant du revenu cadastral du bien immobilier par 100/5,3, c'est cependant cette seule valeur vénale ou d'usage, et non le revenu cadastral, qui sert de base à la taxe; qu'elle rappelle les arrêts n^{os} 26.239 et 26.240 du 5 mars 1986, qui ont admis la légalité d'une taxe similaire, et conteste la pertinence à la référence à l'arrêt n° 117.154 rendu le 18 mars 2003 par l'assemblée générale de la section d'administration, en soulignant que, dans cette affaire, la taxe annulée dans cette espèce était calculée directement en fonction du revenu cadastral; qu'elle conteste aussi la pertinence d'une référence à l'arrêt n° 133.640 du 8 juillet 2004, qui concernait un règlement-taxe qui fixait le montant d'une taxe en fonction d'une «valeur d'usage» qui était égale au revenu cadastral; que, dans le dernier mémoire, elle fait valoir que, s'il faut admettre la validité du principe d'une taxe locale sur la valeur vénale – ce que personne ne semble contester – il faut nécessairement admettre également la validité de la taxe litigieuse, dès lors que la valeur vénale d'un bien doit en toute hypothèse faire l'objet d'une évaluation par application d'une méthode déterminée; qu'elle indique que la méthode consistant à multiplier le revenu cadastral par 100 pour le diviser ensuite par 5,3 semble objective et juste, et que condamner la taxe litigieuse revient à condamner le principe d'une taxe locale sur la valeur vénale alors qu'aucune disposition ne la prohibe, ou à exclure une méthode de fixation de la valeur vénale qui présente des avantages incontestables en termes de transparence, d'objectivité et de vérifiabilité; qu'elle répète qu'un des éléments constitutifs de l'impôt, à savoir sa base imposable, telle qu'elle est voulue par le

pouvoir taxateur tenant compte du but poursuivi par l'impôt, est la valeur vénale de l'immeuble, et non son revenu cadastral, et ajoute qu'en raison de la méthode de fixation de la valeur vénale choisie, le fait que le règlement ait pour conséquence d'impliquer le revenu cadastral n'a rien d'étonnant, tenant compte du lien existant tant en matière économique qu'en matière juridique entre la valeur vénale d'un bien et sa valeur locative moyenne ou, en d'autres termes, son revenu cadastral; qu'elle expose qu'à moins d'imputer à la province un détournement de pouvoir ou de procédure, on ne peut prêter au règlement-taxé litigieux une portée qu'il n'a pas, que l'argument selon lequel la taxe représente un certain pourcentage du revenu cadastral est spécieux, que la taxe représente un certain pourcentage de la valeur vénale, calculée de manière objective et appropriée par application d'une formule impliquant le revenu cadastral et que s'il est vrai que le revenu cadastral n'est pas systématiquement fixé par référence à la valeur vénale du bien considéré, la partie adverse ne commet pas d'erreur manifeste d'appréciation en soumettant tous les immeubles à une formule identique, nécessairement simplificatrice; qu'elle invite le Conseil d'État à confirmer ses arrêts n° 26.239 et 26.140 du 5 mars 1986, en ce sens que ce sont les valeurs reconstituées et non le revenu cadastral lui-même qui constituent la base imposable de la taxe litigieuse, avec cette conséquence que le moyen n'est pas fondé;

qu'à titre subsidiaire, elle fait valoir que le revenu cadastral n'intervient pas dans la base imposable à l'impôt des sociétés, parce que tous les revenus d'une société sont des revenus professionnels et qu'une société ne perçoit pas de revenus immobiliers, de sorte que le revenu cadastral n'est jamais soumis à l'impôt des sociétés; qu'elle en conclut que la taxe n'est pas contraire à l'article 464, 1°, du C.I.R. 1992 lorsqu'elle frappe une entité soumise, comme elle, à l'impôt des sociétés; que, dans le dernier mémoire, après avoir relevé que le rapport de l'auditeur admet que l'impôt des sociétés ne prend pas le revenu cadastral comme base d'imposition, de sorte que «la taxe litigieuse n'apparaît pas comme un additionnel à l'impôt dû par la requérante ou une taxe similaire sur la base ou sur le montant de cet impôt», elle soutient qu'il n'en tire pas les conséquences qui s'imposent; qu'elle juge ce raisonnement contradictoire, parce que, dès lors que la taxe litigieuse n'est, à l'égard de la requérante, ni une taxe similaire sur la base de l'impôt des personnes physiques (non applicable) ni une taxe similaire sur la base de l'impôt des sociétés (le revenu cadastral ne rentre pas dans la base de calcul de l'impôt des sociétés) ni une taxe similaire sur la base de l'impôt des personnes morales (non applicable) ni enfin une taxe similaire sur la base de l'impôt des non-résidents (non applicable), elle ne méconnaît pas la prohibition légale contenue dans l'article 464, 1°, du C.I.R. 1992; qu'elle en déduit que la requérante n'a pas d'intérêt au moyen, ou qu'à tout le moins, ce dernier doit être déclaré non fondé;

qu'à titre plus subsidiaire, elle soutient que la taxe litigieuse est autorisée par l'article 464, 1°, *in fine* du C.I.R. 1992, qui interdit notamment aux provinces d'établir des centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales et à l'impôt des non-résidents ou des taxes

similaires sur la base ou sur le montant de ces impôts, *sauf toutefois en ce qui concerne le précompte immobilier*; qu'elle signale que le Conseil d'État a jugé légale une taxe fixée à 21,25% du revenu cadastral (arrêt n° 34.578, 3 avril 1990, *n.v. Belgische Spaanderindustrie*), de même que la Cour de cassation (Cass., 10 juin 1988, *Pas.*, 1988, I, 1214; Cass., 6 juin 1979, *Pas.*, 1979, I, 1141) et la cour d'appel d'Anvers, selon laquelle une commune peut établir une taxe sur la base ou sur le montant du précompte immobilier, de sorte qu'une taxe de 14,70% du revenu cadastral de biens immobiliers bâtis ou de matériel industriel est légale (deux arrêts non publiés – et non communiqués au Conseil d'État –, 27 juin 2000, R.G. n°s 1994/BD/77 et 1994/BD/80; 22 décembre 1998, non publié – et non communiqué au Conseil d'État –, RG 1992/BD/6; Anvers, 7 décembre 1998, *T.F.R.* n° 166, 1999, n° 99/40, p. 309); qu'à propos de l'évolution jurisprudentielle réalisée par l'arrêt d'assemblée générale n° 117.154 du 18 mars 2003, elle indique qu'elle ne partage pas l'analyse de l'assemblée générale, et expose qu'il ressort d'une simple lecture de l'article 464, 1°, du C.I.R. 1992 que cette disposition prévoit une exception en ce qui concerne le précompte immobilier, ce qui implique que les provinces et communes peuvent établir des centimes additionnels calculés sur le montant du précompte immobilier et des taxes similaires sur la base (à savoir le revenu cadastral) ou sur le montant du précompte immobilier; qu'elle indique que l'exception relative aux taxes similaires (et non aux centimes additionnels) au précompte immobilier est, d'après le texte de la loi, applicable tant à la base qu'au montant du précompte immobilier, que l'article 464, 1°, est une disposition claire, qui ne peut pas être interprétée sur la base des travaux préparatoires, et ce, quand bien même lesdits travaux préparatoires diraient exactement le contraire de ce que prévoit la disposition; qu'elle soutient que ce n'est que si la disposition n'est pas claire que l'interprétation à la lumière des travaux préparatoires est possible et que c'est à tort que le Conseil d'État a jugé, dans son arrêt du 18 mars 2003, que l'article 464, 1°, du C.I.R. 1992 ne serait pas une disposition claire parce que «l'examen approfondi des travaux préparatoires conduit à une toute autre interprétation»;

Considérant que l'article 464, 1°, du C.I.R. 1992 est rédigé comme suit:

« Les provinces, les agglomérations et les communes ne sont pas autorisées à établir:

1° des centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales et à l'impôt des non-résidents ou des taxes similaires sur la base ou sur le montant de ces impôts, sauf toutefois en ce qui concerne le précompte immobilier » ;

Considérant que la taxe litigieuse prend pour base de calcul, non le revenu cadastral, mais «la valeur vénale au 1^{er} janvier 1975 des immeubles bâtis et non bâtis dans lesquels se déroule une activité industrielle, commerciale, financière, agricole, artisanale ou autre, et la valeur d'usage, à la même date, du matériel et de l'outillage»; que, toutefois, cette valeur est déterminée en multipliant le revenu

cadastral par $\frac{100}{5,3}$; qu'ainsi, quelles que soient les opérations qui sont faites, le

revenu cadastral est bien le seul paramètre sur lequel la taxation litigieuse est établie; qu'en droit, il n'y a pas de différence entre prendre pour base le revenu cadastral lui-même et prendre pour base une valeur égale au revenu cadastral affecté d'un coefficient quelconque, puisque cette valeur a toujours pour base le revenu cadastral;

Considérant que la validité de taxes établies de la même manière que celle qui est présentement en litige a fait l'objet d'appréciations divergentes dans la jurisprudence; qu'à propos d'une taxe frappant les personnes, l'assemblée générale de la section d'administration du Conseil d'État a jugé, par l'arrêt n° 117.154 rendu le 18 mars 2003, en cause *Kemme et crts c/ commune de Lanaken*, qu'il y a lieu de se rallier à la thèse selon laquelle l'intention du législateur était d'interdire, au moyen de l'article 464, 1°, du C.I.R. 1992, une taxe comme celle qui est instaurée par le règlement attaqué, qui prend le revenu cadastral comme base de calcul, au terme du raisonnement suivant:

«Considérant que l'interdiction inscrite à l'actuel article 464, 1°, du C.I.R. 1992, correspond sur le fond à l'interdiction prévue à l'article 83 des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus, modifié par l'article 34 de la loi du 24 décembre 1948 concernant les finances provinciales et communales; qu'après cette modification, cet article 83 s'énonçait comme suit:

“Les provinces et les communes ne sont pas autorisées à établir: a) des centimes additionnels aux impôts cédulaires sur les revenus ou des taxes similaires sur la base ou sur le montant de ces impôts. Exception est faite, toutefois, en ce qui concerne la contribution foncière b) des taxes sur le bétail”;

que le législateur, ainsi qu'il apparaîtra ci-après, n'a plus consacré de longues discussions à cette interdiction par la suite, si bien que la portée exacte de la disposition en cause doit s'apprécier à la lumière des travaux préparatoires de la loi précitée du 24 décembre 1948; que ceux-ci ne font nullement mention du droit de lever des taxes similaires sur la base du précompte immobilier ni de la faculté d'utiliser le revenu cadastral pour établir des taxes à d'autres fins; qu'au contraire, il est uniquement fait mention, dans l'examen des objectifs généraux de la loi, de centimes additionnels à l'impôt foncier; qu'on peut lire dans l'exposé des motifs accompagnant le projet de loi (*Doc. parl. Sénat*, 1948-49, n° 492, 11):

“Les objectifs énumérés ci-dessus peuvent être atteints par les mesures suivantes:

- a) suppression de toutes quotes-parts des communes dans le produit des impôts d'État et suppression de tous additionnels communaux aux mêmes impôts et de la taxe spéciale sur les traitements, salaires et pensions, à l'exception cependant des additionnels à l'impôt foncier;
- b) les additionnels à la contribution foncière, en raison du caractère permanent et stable de l'assiette de l'impôt, resteront acquis aux communes”;

que le législateur souhaitait manifestement revenir à une séparation nette de la fiscalité de l'État et de la fiscalité des communes:

“Il eût été préférable peut-être de poursuivre jusqu’au bout la théorie de la séparation des impôts communaux et des impôts de l’État, en laissant aux communes l’ensemble du produit de la contribution foncière. Deux arguments décisifs commandent cependant le *statu quo* en cette matière (*eod. cit.*, 12)”;

qu’en outre, le principe selon lequel le revenu cadastral deviendrait la “clé de voûte” de la fiscalité communale ne figure précisément ni dans le projet de loi ni dans la loi du 24 décembre 1948, ce qui ressort clairement du “Rapport de la Commission pour l’étude du problème des finances provinciales et communales” du 8 juillet 1948, dans lequel la Commission commenta le projet élaboré par le Ministre comme suit (*Doc. parl. Sénat*, 1947-48, n 492, annexe IX, 126):

“En ce qui regarde spécialement l’impôt foncier, elle s’incline devant les raisons invoquées pour exclure l’attribution aux communes de la totalité de l’impôt foncier. Elle tient, d’autre part, pour judicieux, le maintien de la faculté, pour les communes, d’établir des additionnels au même impôt”;

que lors de l’élaboration de la loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus, le législateur ne s’est guère attardé à l’interdiction inscrite à l’article 464, 1°, en question; que celui-ci, dans sa forme actuelle, a fait l’objet de l’article 351 du Code des impôts sur les revenus après un amendement du gouvernement, qui répétait néanmoins (*Doc. parl. Chambre*, 1961-62, n^{os} 264/36, 4 et 264/42, 227):

“Comme cela se fait actuellement, il y a lieu de prévoir explicitement l’interdiction, pour les provinces et les communes, d’établir non seulement des additionnels aux impôts sur les revenus, exception faite du précompte immobilier, mais encore des taxes similaires sur la base ou sur le montant de ces impôts”»;

Considérant que, vu le but de cette disposition, exposé ci-dessus, par laquelle le législateur entendait soustraire le revenu cadastral à la fiscalité communale, cette taxe tombe sous l’interdiction inscrite à l’article 464, 1°, du C.I.R. 1992, sans que l’exception prévue par ce dernier soit applicable, dès lors qu’il ne s’agit pas d’additionnels au précompte immobilier;

Considérant que la taxe présentement attaquée frappe notamment des immeubles et du matériel détenus par des sociétés; que s’il est exact que le montant du revenu cadastral n’entre pas en ligne de compte dans le calcul de l’impôt des sociétés, il n’en reste pas moins que les sociétés sont redevables du précompte immobilier, et que celui-ci constitue d’ailleurs pour elles une dépense déductible; que l’article 183 du C.I.R. 1992 porte que «sous réserve des dérogations prévues au présent titre, les revenus soumis à l’impôt des sociétés ou exonérés dudit impôt sont, quant à leur nature, les mêmes que ceux qui sont envisagés en matière d’impôt des personnes physiques; leur montant est déterminé d’après les règles applicables aux bénéfices»; que cette disposition renvoie à l’article 6 du même Code, lequel place les revenus immobiliers parmi ceux qui sont pris en compte pour déterminer les revenus taxables des personnes physiques; qu’en dépit d’un rôle différent dans le processus

de taxation, le revenu cadastral contribue à déterminer une partie des impôts payés par les sociétés; qu'il n'y a pas lieu, pour apprécier la légalité de la taxe litigieuse, de réserver aux sociétés un sort différent des personnes physiques;

Considérant que le montant de la taxe litigieuse ne consiste pas en une proportion du précompte immobilier, mais est établi, par un mode calcul différent, sur la base du revenu cadastral; qu'elle ne peut être qualifiée de centimes additionnels au précompte immobilier;

Considérant que le moyen est fondé;

Considérant qu'il n'y a pas lieu d'examiner l'autre moyen qui, à le supposer fondé, ne pourrait entraîner une annulation aux effets plus étendus,

D É C I D E :

Article 1^{er}.

Est annulé le règlement du conseil provincial du Hainaut du 26 octobre 2004 établissant, pour l'exercice d'imposition 2005, une «taxe industrielle compensatoire».

Article 2.

Les dépens, liquidés à la somme de 175 euros, sont mis à la charge de la province de Hainaut.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique de la XV^e chambre, le vingt-trois septembre deux mille dix par:

M. LEROY,	président de chambre,
M. QUERTAINMONT,	conseiller d'État,
M. KOVALOVSKY,	conseiller d'État,
M. QUINTIN,	greffier assumé.

Le Greffier assumé,

Le Président,

Fr. QUINTIN

M. LEROY