CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF.

XV^e CHAMBRE

A R R Ê T

n^o 242.909 du 9 novembre 2018

A. 218.820/XV-3061

En cause : **la société anonyme**
LAGARDÈRE SERVICES
RETAIL TRAVEL BENELUX
(actuellement UBIWAY RETAIL),
ayant élu domicile chez
M^e Audry STÉVENART, avocat,
rue de Loxum 25
1000 Bruxelles,

contre :

la Province de Namur,
représentée par son collège provincial,
ayant élu domicile chez
M^es Jean BOURTEMBOURG
et Nathalie FORTEMPS, avocats,
rue de Suisse 24
1060 Bruxelles.

I. Objet de la requête

Par une requête introduite le 25 mars 2016, la société anonyme LAGARDÈRE SERVICES RETAIL TRAVEL BENELUX (actuellement UBIWAY RETAIL), demande l'annulation de "la résolution du Conseil provincial de la Province de Namur du 25 septembre 2015 établissant, pour l'exercice d'imposition 2016, un règlement-taxe sur les débits de tabacs".

II. Procédure

Un avis, prescrit par l'article 3*quater* de l'arrêté du Régent du 23 août 1948 déterminant la procédure devant la section du contentieux a dministratif du Conseil d'État, a été publié au *Moniteur belge* du 2 mai 2016 (p. 29.804).

Le dossier administratif a été déposé.

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

M. Lionel RENDERS, auditeur au Conseil d'État, a rédigé un rapport sur la base de l'article 12 du règlement général de procédure.

Le rapport a été notifié aux parties.

Les derniers mémoires ont été régulièrement échangés.

Par une ordonnance du 27 septembre 2018, l'affaire a été fixée à l'audience publique du 6 novembre 2018 à 9 heures 30.

M^me^ Pascale VANDERNACHT, président de chambre, a fait rapport.

M^e^ Bruno LOMBAERT, *loco* M^e^ Audry STÉVENART, avocat, comparaissant pour la partie requérante, et M^e^ Nathalie FORTEMPS, avocat, comparaissant pour la partie adverse, ont été entendus en leurs observations.

M. Lionel RENDERS, auditeur, a été entendu en son avis conforme.

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

III. Faits

1. Le 25 septembre 2015, le conseil provincial de la partie adverse adopte un règlement établissant une "taxe sur les débits de tabacs".

Le dispositif de ce règlement est établi comme suit :

" Article 1^er^. Il est établi pour l'exercice d'imposition 2016 une taxe annuelle sur les débits de tabacs situés sur le territoire de la Province de Namur.
Article 2. La taxe sur les débits de tabacs est due par les débitants de tabacs.
Est réputé débitant, toute personne physique ou morale qui, soit chez elle, soit ailleurs, mais dans un lieu accessible au public, vend aux consommateurs, à titre principal ou accessoire, sans distinction de quantités, des tabacs, des cigares ou des cigarettes.
Article 3. Base imposable et taux.
La taxe est calculée en fonction du montant des achats de tabacs, hors T.V.A., effectués au cours de l'année précédant l'exercice d'imposition.
Elle est fixée à 1 % du montant des achats de tabacs hors T.V.A.
Toutefois le contribuable dont les achats n'atteignent pas 897.945,23 € hors T.V.A. est exonéré de la taxe.

Les tabacs installés dans les distributeurs automatiques de cigarettes n'entrent pas en ligne de compte pour le calcul de la taxe sur les débits de tabacs.
[…]".

Il s'agit de l'acte attaqué qui est devenu exécutoire par l'expiration du délai de tutelle, conformément à l'article L-3132-1, § 4, dernier alinéa, du Code de la démocratie locale et de la décentralisation (C.D.L.D.).

2. Le règlement-taxe du 25 septembre 2015 a été publié au Bulletin provincial le 14 mars 2016 (pp. 157 à 162).

IV. Recevabilité

IV.1. Thèses des parties

La partie requérante précise être une société commerciale s'inscrivant dans un réseau international de magasins dédiés à la vente de produits de loisirs culturels, de boutiques *duty free* et de concepts spécialisés. Elle dispose d'un réseau belge de plus de 200 magasins. Parmi ceux-ci, sont exploités, en province de Namur, huit magasins au 1er janvier 2016 et 9 pendant l'année 2015, sous la forme de points de vente d'articles de presse et de produits de tabac. Ces établissements sont renseignés à la Banque Carrefour des Entreprises (B.C.E.) comme constituant ses unités d'établissement.

Elle indique que, compte tenu de l'interprétation faite par la partie adverse de ses règlements-taxes successifs portant sur les débits de tabacs depuis de nombreuses années, elle serait, à ce titre, redevable de la taxe établie par l'acte attaqué. Elle observe que les articles 2 et 3 des règlements-taxes adoptés par la partie adverse pour les exercices d'imposition 2014 et 2015 sont identiques aux dispositions correspondantes de l'acte attaqué. Elle ajoute recevoir, chaque année, une formule de déclaration de la part de la partie adverse en regard de cette taxe. Elle précise le contentieux pendant pour les exercices d'imposition 2014 et 2015. Elle conclut avoir un intérêt direct et personnel à l'annulation de l'acte attaqué.

Elle rappelle que l'acte attaqué n'a été publié au Bulletin Provincial que le 14 mars 2016 et indique que, conformément aux articles L2213-2 et L2213-3 du Code de la démocratie locale et de la décentralisation (C.D.L.D.), le délai de recours n'a commencé à courir qu'à compter de sa publication. Elle en conclut que le présent recours est recevable *ratione temporis*.

La partie adverse fait valoir que la partie requérante se considère être un "débitant de tabacs" au sens du règlement-taxe attaqué puisqu'elle lui a transmis sa déclaration à la taxe litigieuse, mais aussi à la taxe votée pour les exercices précédents. Quand bien même ses huit points de vente établis sur son territoire seraient renseignés à la B.C.E. comme constituant des unités d'établissement, elle souligne que la partie requérante se considère bien comme étant la personne morale qui vend aux consommateurs des tabacs, cigares et cigarettes au sens du règlement-taxe.

En réplique et dans son dernier mémoire, la partie requérante souligne d'emblée ne pas se considérer comme un "débitant de tabacs" et renvoie à son quatrième moyen à cet égard.

IV.2. Appréciation

Il n'est pas contesté par la partie adverse que la partie requérante est susceptible de se voir appliquer le règlement-taxe litigieux, comme cela a été le cas pour les règlements-taxes applicables pour les exercices d'imposition 2014 et 2015.

La mesure d'instruction opérée par l'auditeur rapporteur, le 23 mai 2018, a permis de faire apparaître que si la partie requérante a modifié sa dénomination et si elle a changé d'actionnariat depuis l'introduction du recours, elle conserve la branche d'activités visée par le règlement-taxe litigieux. Elle a ainsi un intérêt direct, personnel et actuel au recours.

Le règlement-taxe ayant été publié le 14 mars 2016, la requête en annulation introduite le 25 mars 2016, est recevable *ratione temporis*.

Le recours est en conséquence recevable.

V. Premier moyen

V.1. Thèse de la partie requérante

Le premier moyen est pris de la violation de l'article 6 de la directive 2011/64/UE du Conseil du 21 juin 2011 concernant la structure et les taux des accises applicables aux tabacs manufacturés, de l'article 3, § 6, de la loi du 3 avril 1997 relative au régime fiscal des tabacs manufacturés et de l'article 55 de l'arrêté ministériel du 1er août 1994 relatif au régime fiscal des tabacs manufacturés, ainsi

que de l'article 170, § 3, alinéa 2 de la Constitution, de l'incompétence et de l'excès de pouvoir.

La partie requérante rappelle la règle prévue à l'article 170, § 3, de la Constitution et soutient qu'il résulte des législations belge et européenne une interdiction pour les autorités locales d'établir des taxes additionnelles sur la vente de produits de tabac.

Elle relève que la directive 95/59/CE du Conseil du 27 novembre 1995 "concernant les impôts autres que les taxes sur le chiffre d'affaires frappant la consommation des tabacs manufacturés", aujourd'hui remplacée par la directive 2011/64/UE, précitée, a pour objectif d'harmoniser, à l'échelle européenne, le calcul et la charge desdits impôts sur de tels produits. Elle s'autorise du considérant n° 2 de la directive 95/59/CE et du considérant n° 3 de la directive 2011/64/UE. Elle précise que l'article 14, § 1er, a), de la directive 2011/64/UE prévoit que le prix de tels produits est fixé en amont de la chaîne de distribution par les fabricants et que ne sont prises en considération que les taxes établies de manière uniforme sur l'ensemble du territoire d'un État membre (à savoir, la taxe sur la valeur ajoutée, la taxe sur le chiffre d'affaires et l'accise). Les débitants de tabacs ne disposent donc d'aucune liberté quant à la fixation du prix des produits de tabac dont ils assurent la distribution.

En droit belge, elle indique qu'en vertu de l'article 3, § 6, de la loi du 3 avril 1997, précitée, et de la délégation accordée au ministre des finances par l'arrêté royal du 18 juillet 2013 relatif au régime fiscal des tabacs manufacturés, l'article 22 de l'arrêté ministériel du 1er août 1994 relatif au régime fiscal des tabacs manufacturés prévoit que l'accise appliquée sur les produits de tabac doit pouvoir tenir compte de l'ensemble des taxes et charges imputables au commerce de ces produits. Une fois le prix de détail fixé selon la prise en considération de ces éléments et l'accise calculée en fonction de ce prix de détail, aucune nouvelle charge ou imposition ne peut frapper la circulation économique de ces produits.

Elle s'appuie encore sur le considérant n° 11 de la directive 2011/64/UE et en déduit qu'aucune taxe autre que celles expressément visées par cette réglementation ne peut être établie. Elle fait observer que la fixation du prix de vente au détail des produits de tabac ne peut intervenir qu'en fonction de taxes uniformément applicables sur un territoire donné, ce qui exclut toute taxe "sous-régionale" touchant la commercialisation de ces produits.

Elle considère qu'à supposer que l'établissement d'une telle taxe "supplémentaire" soit toléré, ceci emporterait la remise en cause du régime fiscal des tabacs manufacturés touchés par cette imposition et fausserait la détermination globale du prix de détail et du montant de l'accise applicable à ces tabacs. À son estime, pareille taxe, constituant une charge d'exploitation pour les vendeurs de tabac, n'est pas sans répercussion sur la cohérence du système de détermination du prix de vente au détail des produits de tabac manufacturés : en principe, le vendeur d'un produit doit pouvoir répercuter sur le prix de vente de celui-ci une proportion de toutes les charges d'exploitation qui pèsent sur son activité de vente. Elle s'appuie ainsi sur l'arrêt n° 145.159 du 30 mai 2005. Or, elle constate que les débitants de tabacs soumis à la taxe litigieuse ne peuvent procéder à cette répercussion.

Selon elle, il en résulte que l'article 3 de la loi du 3 avril 1997, précitée, emporte nécessairement l'interdiction pour les autorités locales d'exercer leur propre pouvoir fiscal sur la vente de produits de tabac manufacturés et qu'il en va d'autant plus ainsi que la taxe litigieuse est appliquée par paquet de tabac vendu, venant donc directement s'ajouter à l'imposition du produit de tabac lui-même.

Elle soutient que cette réglementation constitue l'application des principes économiques fondamentaux issus du droit européen et consacrés par la Cour de Justice de l'Union européenne afin d'assurer "l'harmonisation du régime d'imposition des tabacs qui, en raison de ses caractéristiques, a pour effet de gêner la libre circulation des tabacs et l'établissement de conditions normales de concurrence sur ce marché particulier" (C.J.C.E., arrêt Commission *c*. Italie du 28 avril 1993, n° C-306/91, 28 avril 1993).

Elle ajoute que les exigences d'une telle harmonisation et de la suppression de tout obstacle à la libre circulation et à la libre concurrence sur ces produits s'opposent aussi manifestement à l'établissement d'une taxe locale, ne faisant pas l'objet d'une application uniforme sur l'ensemble du territoire d'un État membre et venant s'imputer sur la marge bénéficiaire fixe des détaillants en tabac concernés par cette taxe particulière.

En réplique, elle estime que le raisonnement concernant la limitation faite par la législation fédérale aux pouvoirs locaux d'établir des centimes additionnels tenu dans l'arrêt n° 156/2008 du 6 novembre 2008 de la Cour constitutionnelle, évoqué par la partie adverse, est transposable au cas d'espèce. Elle soutient que, même en l'absence d'élément d'extranéité dans la situation d'espèce, la

ratio legis de la loi belge, reposant sur une transposition du droit européen, doit s'appréhender à la lumière de la *ratio legis* du droit européen lui-même.

Pour le surplus, elle réitère certains développements de sa requête.

Dans son dernier mémoire, elle maintient que son moyen est bien recevable en ce qu'il invoque une violation des articles 6 et 14, §1er, a) de la directive 2011/64/UE, dès lors que les dispositions du droit belge qui ont opéré sa transposition doivent s'interpréter à la lumière de celle-ci et de la signification autonome des concepts qu'elle contient. Elle affirme également que son moyen est recevable en ce qu'il est pris de l'excès de pouvoir et qu'il est de pratique constante de s'y référer dès lors qu'il s'accompagne de l'indication précise des règles de droit dont la violation est alléguée. Sur le fond, elle répète que l'article 3, § 6, alinéa 1er de la loi du 3 avril 1997, précitée, doit s'interpréter comme habilitant le Roi à établir un *numerus clausus* des taxes applicables à ce type de produits et susceptibles de s'intégrer dans la structure de leur prix de vente au détail. Dans cette mesure, elle considère que cette disposition législative emporte une restriction à l'autonomie fiscale des provinces, confirmée par sa mise en œuvre dans le cadre de l'article 22 de l'arrêté ministériel du 1er août 1994, précité. Par ailleurs, elle explique que, même si la directive 95/59/CE du Conseil du 27 novembre 1995 concernant les impôts autres que les taxes sur le chiffre d'affaires frappant la consommation des tabacs manufacturés est aujourd'hui abrogée, il n'empêche que c'est cette directive qui a été transposée par la loi du 3 avril 1997, précitée, dont l'article 3, § 6, n'a pas connu de modification substantielle depuis lors et que, dès lors, cela a du sens d'évoquer la *ratio legis* de cette norme. Se fondant sur les travaux préparatoires de la loi du 3 avril 1997, précitée, elle prétend que le législateur a bien voulu l'instauration de ce *numerus clausus* et que les produits de tabac manufacturés font l'objet d'un prix maximal de vente au détail, intégrant bien l'ensemble des taxations applicables à ces produits à l'échelles des États membres de l'Union européenne et sur lesquels les détaillants n'ont légalement aucune maîtrise. Enfin, au regard de l'article 170, § 3, de la Constitution, elle fait valoir que le législateur a la compétence de restreindre voire même de supprimer en tout ou en partie les impositions décidées par les provinces, ce qu'il aurait fait en l'espèce via l'article 3, § 6, alinéa 1er, précité. Pour le surplus, elle réitère les arguments qu'elle a déjà exposés dans ses écrits de procédure antérieurs.

V.2. Appréciation

Le règlement attaqué établit une taxe provinciale à la charge des débitants pour l'exercice d'imposition 2016 sur l'ensemble des produits de tabac vendus sur le territoire provincial.

En substance, le premier moyen consiste à soutenir que les législations européenne et belge prévoiraient une interdiction pour les autorités provinciales concernées d'établir une telle taxe.

En vertu des articles 41 et 162, alinéa 2, 3°, de la Constitution, les intérêts provinciaux sont exclusivement réglés par les conseils provinciaux, d'après les principes établis par la Constitution. L'article 170, § 3, alinéas 1er et 2, de la Constitution énonce ce qui suit :

" § 3. Aucune charge, aucune imposition ne peut être établie par la province ou la collectivité supracommunale que par une décision de son conseil.
La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1er, les exceptions dont la nécessité est démontrée".

Il ressort de ces dispositions que l'autonomie fiscale accordée aux provinces n'est pas absolue, des limites à celle-ci pouvant être apportées par une disposition législative.

L'article 3, § 6, alinéa 1er, de la loi du 3 avril 1997, précitée, énonce ce qui suit :

" § 6. Le Roi détermine ce qu'il faut entendre par prix de vente au détail. Il peut également fixer, par référence aux éléments constitutifs du prix de vente au détail de chacun des produits définis par la présente loi appartenant à la classe de prix correspondant à la classe de prix la plus demandée, le mode de calcul de prix de vente au détail fictif des tabacs manufacturés correspondant mis à la consommation dans le pays sans y faire l'objet d'un commerce".

Cette disposition ne comporte pas d'interdiction explicite d'établir la taxe litigieuse. Quant à l'article 22 de l'arrêté ministériel du 1er août 1994, précité, dont s'autorise la partie requérante, il est, en toute hypothèse, insusceptible de restreindre l'autonomie fiscale des provinces garantie par l'article 170, § 3, de la Constitution, compte tenu de sa nature seulement réglementaire.

Quant aux articles 6 et 14, § 1er, a), de la directive 2011/64/UE, précitée, ils disposent comme suit :

" Article 6.

Est considérée comme fabricant la personne physique ou morale établie dans l'Union, qui transforme le tabac en produits manufacturés confectionnés pour la vente au détail.
[…].

Article 14
Les États membres appliquent une accise qui peut être :
a) *ad valorem*, calculée sur les prix maximaux de vente au détail de chaque produit librement fixés par les fabricants établis dans l'Union et par les importateurs de pays tiers, conformément à l'article 15;
[…]".

Aucune disposition de la directive 2011/64/UE du Conseil du 21 juin 2011, précitée, n'interdit expressément d'établir d'autre taxe sur le commerce des produits de tabac que la taxe sur la valeur ajoutée, la taxe sur le chiffre d'affaires et l'accise. En tout état de cause, une telle interdiction ne ressort pas des articles 6 et 14, § 1er, a), qui sont les seuls évoqués spécifiquement par la partie requérante en préambule et dans le développement de son moyen.

Par ailleurs, il ne peut non plus être déduit du considérant n° 11 de la directive précitée l'existence d'un principe général de droit de valeur législative qui aurait la même portée:

" La structure de l'accise sur les cigarettes doit comporter, outre un élément spécifique déterminé par unité de produit, un élément proportionnel fondé sur le prix de vente au détail toutes taxes comprises. La taxe sur le chiffre d'affaires applicable aux cigarettes ayant le même effet qu'une accise *ad valorem*, il y a lieu d'en tenir compte pour fixer le rapport entre l'élément spécifique de l'accise et la charge fiscale totale".

En effet, le considérant précité doit être lu en combinaison avec les autres considérants de la directive, dont le considérant n° 12, dont il ressort ce qui suit:

" Sans préjudice de la structure fiscale mixte et du pourcentage maximum de l'élément spécifique dans la charge fiscale totale, il y a lieu de donner aux États membres des moyens efficaces de prélever des accises spécifiques ou minimales sur les cigarettes, afin de garantir qu'au moins un certain montant minimal d'imposition est appliqué dans toute l'Union".

Ainsi, le considérant n° 12 fait apparaître que les États membres disposent d'une marge de manœuvre pour déterminer la fiscalité applicable à ce type de produits, sous réserve de prévoir un régime d'accises conforme à la directive.

Enfin, le renvoi aux considérants et aux articles de la directive 95/59/CE du Conseil du 27 novembre 1995, précitée, n'est pas non plus susceptible de faire émerger une disposition de valeur législative susceptible de restreindre l'autonomie

fiscale des provinces, dès lors que cette directive a été abrogée par la directive 2011/64/UE du Conseil du 21 juin 2011 (article 21).

Au vu de ce qui précède, la partie requérante reste en défaut de démontrer qu'il existerait une disposition de valeur législative qui limiterait l'autonomie fiscale de la partie adverse de telle sorte que la taxe litigieuse serait illégale.

Le premier moyen n'est en conséquence pas fondé.

VI. Deuxième moyen

VI.1. Thèse de la partie requérante

Le deuxième moyen est pris de la violation du principe de la libre circulation des biens et des services (article 26.2 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne), du principe fondamental de la liberté du commerce et de l'industrie – articles II.3 et II.4 du Code de droit économique, et des articles 10, 11, 23 et 170 de la Constitution, du principe de proportionnalité, de l'absence ou de l'erreur dans les motifs et de l'excès de pouvoir.

La partie requérante estime que le règlement attaqué est contraire à la liberté du commerce et de l'industrie, consacrée par les articles II.3 et II.4 du Code de droit économique et par l'article 23 de la Constitution, dont elle rappelle la teneur en s'appuyant sur la jurisprudence, la doctrine et la circulaire wallonne du 16 juillet 2015 relative à l'élaboration des budgets provinciaux pour l'année 2016.

Elle fait valoir qu'eu égard au régime de fixation des prix de détail et accises applicables aux produits de tabac, la taxe sur les débits de tabacs ne peut pas être répercutée par les débitants sur les consommateurs des produits dont la vente est ainsi directement taxée. Elle observe que la circulaire précitée fixe à 1 % du chiffre d'affaires le taux maximal de la taxe pouvant être prélevé à cet égard, ceci afin de limiter l'impact d'une telle imposition sur l'activité économique de débitant de tabacs. Elle y voit un indicateur important de ce qui peut être considéré comme une taxation raisonnable et proportionnée des activités économiques qui y sont visées.

Elle est d'avis qu'une taxe égale, comme en l'espèce, à 1 % des achats de tabacs par débitant dépasse manifestement le taux maximal ainsi défini et ne présente, en toute hypothèse, aucun lien raisonnable de proportionnalité avec celui-ci. Elle fait valoir le fait qu'outre qu'aucun commerçant ne peut garantir de vendre 100 % des stocks qu'il acquiert, sans perte, vol ou détérioration de marchandises, le

débitant de tabacs voit sa marge bénéficiaire balisée par le prix déterminé en amont par les fabricants, de sorte qu'il ne peut répercuter sur cette marge les pertes liées aux invendus. Elle souligne que la marge bénéficiaire brute sur les ventes de cigarettes est de 7 à 8 %.

Elle produit un relevé des achats de tabacs pour ses différents points de vente, ainsi qu'un tableau de calcul de la rentabilité de ses débits de tabacs en province de Namur, avant et après computation de la taxe litigieuse. Elle précise que le calcul est effectué en considération de l'activité de vente de produits de tabac de ses débits et des charges et frais afférents à cette activité. Elle relève que c'est en tant que "débitant de tabacs" qu'elle est – incorrectement – taxée au regard de l'acte attaqué et c'est le bénéfice de cette activité qui est obéré par la taxation litigieuse. Elle ajoute qu'il n'a pas été tenu compte, dans ce calcul, des amortissements liés à chaque point de vente, ainsi que des frais généraux d'entretien, de gaz et d'électricité par exemple, qui auraient encore réduit le résultat de l'activité de chaque débit. Elle constate qu'il en ressort que la marge bénéficiaire de ces débits de tabacs devient négative ou inférieure à 1 % pour la moitié des débits de tabacs que compte la requérante sur le territoire provincial. Envisagée globalement à l'échelle de la province, sa marge bénéficiaire devient également, selon elle, inférieure à 1 % après imputation sur ses résultats de la taxe litigieuse.

Elle concède qu'une circulaire en matière de budgets et de taxes locales ne peut s'interpréter comme imposant le respect d'un seuil idéal de taxation aux pouvoirs locaux qui y sont soumis. Elle est toutefois d'avis que l'autorité locale qui s'écarte des recommandations ainsi formulées doit justifier que sa décision ou sa réglementation n'est pas manifestement déraisonnable, en particulier au regard des motifs de la circulaire.

Elle observe que la taxe litigieuse peut, en définitive, emporter l'obligation pour le redevable de vendre à perte ses produits de tabac afin de respecter les prescriptions du droit belge et européen relatives au prix de détail des tabacs manufacturés et au régime fiscal de ces produits.

Elle conclut que la taxe litigieuse entrave de manière déraisonnable le commerce de tabacs dans la province concernée, sans qu'une telle entrave soit adéquatement justifiée ni proportionnée à un quelconque objectif légitime qui serait ainsi poursuivi par l'administration, en violation des dispositions visées au moyen.

En réplique, elle souligne avoir bien produit un tableau de calcul reprenant, pour l'année 2015, le calcul de la rentabilité de l'activité de vente de

produits de tabac de ses débits, en tenant compte de l'ensemble des charges et frais afférents à cette activité, avant et après imputation de la taxe (calculée par projection sur la base de la pratique antérieure de la partie adverse, fondée sur des règlements-taxes identiques à l'acte attaqué), répartie entre ses différents points de vente en fonction des volumes de tabacs vendus par ceux-ci. Elle écrit que ce tableau est basé sur des données comptables publiées et certifiées par un réviseur d'entreprise et que toutes les pièces justificatives afférentes aux rubriques reprises dans ce tableau peuvent être produites.

Renvoyant à son quatrième moyen, elle observe que c'est la partie adverse qui l'assimile aux "points de vente avec lesquels elle [a] conclu des contrats d'entreprise", afin de la taxer globalement sur le chiffre de vente de tous ses points de vente, plutôt que de taxer ces points de vente individuellement et distinctement.

Elle relève aussi que ses débits de tabacs constituant les seules unités économiques pertinentes au regard du principe de la liberté du commerce et de l'industrie, c'est bien à l'échelle de ces points de vente qu'il convient d'apprécier si la taxe litigieuse rend ou non impossible ou exagérément difficile la poursuite de l'activité économique de ceux-ci. Elle rappelle que la marge bénéficiaire de ses débits de tabacs devient négative ou inférieure à 1 % pour la moitié de ceux qu'elle compte sur le territoire provincial. Elle réitère qu'envisagée globalement à l'échelle de la province, sa marge bénéficiaire devient également inférieure à 1 % après imputation sur ses résultats de la taxe litigieuse. Si elle admet que la taxe litigieuse n'est pas nécessairement l'unique cause de ses pertes et de ses fermetures, elle a bien contribué, selon elle, à aggraver la situation économique de ses entités, qui plus est au regard d'une activité qui constitue un produit d'appel pour ses enseignes. Elle relève que la vente de produits de tabac représente plus de 50 % de l'activité de ses points de vente, de sorte que la rentabilité de cette activité est indispensable à leur viabilité.

Elle réitère, en substance, son argumentation concernant la circulaire wallonne du 16 juillet 2015, précitée, et considère que la partie adverse est malvenue de souligner l'absence de censure de la part de l'autorité de tutelle à l'encontre de son règlement-taxe sachant qu'il est devenu exécutoire par expiration du délai dont disposait cette autorité pour se prononcer sur sa validité.

Concernant les objectifs de rentabilité que poursuivrait la partie adverse par le choix de la taxation litigieuse et de ses modalités de perception, elle considère qu'un tel objectif ne l'autorise pas à faire fi, pour l'établissement d'une taxe, de la réalité économique et juridique sous-jacente à celle-ci, qu'elle rappelle.

En réponse à l'argument de la partie adverse selon laquelle il y aurait lieu de tenir compte de ses activités sur l'ensemble du territoire belge pour apprécier la proportionnalité du règlement attaqué au regard, notamment, du principe de la liberté du commerce et de l'industrie, elle est d'avis qu'il faut prendre en considération le territoire concerné par le règlement litigieux, correspondant au champ de compétence de la partie adverse. L'autorité taxatrice locale ne peut, selon elle, s'exonérer du contrôle de proportionnalité de la taxe qu'elle instaure sur une activité économique en misant sur la circonstance que d'autres autorités locales de même niveau n'auraient, quant à elles, pas établi une telle taxe et permettraient ainsi aux opérateurs économiques de compenser les pertes provoquées par sa réglementation par d'autres activités exercées en dehors de son territoire.

Elle indique encore que les chiffres présentés dans le mémoire en réponse ne concernent pas son résultat opérationnel et précise que le groupe LAGARDÈRE, auquel la partie adverse fait référence, correspond à une société multinationale cotée à la bourse de Paris, dont elle est l'une des filiales. Elle relève encore qu'aucune cession au groupe BPOST n'est intervenue à ce jour et qu'une éventuelle cession de son actionnariat serait sans impact sur son intérêt au recours, ainsi que sur les résultats économiques de son activité, en tant que société à part entière. Pour le surplus, elle s'en réfère à sa requête en annulation.

Dans son dernier mémoire, elle maintient que son moyen est bien recevable en ce qu'il est pris de la violation de l'article 170 de la Constitution ainsi que de l'excès de pouvoir et de la violation de l'article 26.2 du TFUE dès lors que le règlement litigieux est de nature à entraver la libre circulation et le commerce des produits de tabac vendus aux consommateurs. Quant au contrôle du caractère proportionné ou non de l'acte attaqué, elle estime que le Conseil d'État doit trancher la question de savoir "si, en tant que norme générale et abstraite, susceptible de s'appliquer à un nombre indéterminé de situations, elle ne repose pas sur des bases inadéquates au regard des autres normes générales et abstraites (en l'occurrence la fixation réglementaire des prix de détail des produits de tabac manufacturés) dans l'application desquelles elle vient s'immiscer".

VI.2. Appréciation

Les articles II.3. et II.4. du Code de droit économique, constituant le titre 3 "Liberté d'entreprendre", sont rédigés comme suit :

" II.3. Chacun est libre d'exercer l'activité économique de son choix.

II.4. La liberté d'entreprendre s'exerce dans le respect des traités internationaux en vigueur en Belgique, du cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire tel qu'établi par ou en vertu des traités internationaux et de la loi, ainsi que des lois qui intéressent l'ordre public et les bonnes mœurs et des dispositions impératives ".

Dans son arrêt n° 238.107 du 5 mai 2017, le Conseil d'État a jugé ce qui suit :

" […] la liberté d'entreprendre garantie par les articles II.3. et II.4. du Code de droit économique n'est pas absolue, […] des restrictions peuvent y être apportées, pourvu qu'il existe une justification objective et raisonnable et que la limitation ne soit pas disproportionnée par rapport au but visé; […] le Conseil d'État ne peut annuler une taxe établie sans enfreindre aucune disposition législative ou constitutionnelle que s'il existe une disproportion manifeste entre la taxe établie et les facultés contributives des personnes soumises à la taxe; […] cette appréciation doit se faire en tenant compte de tous les résultats des activités des redevables et de l'ensemble des personnes qui sont soumises à la taxe, et pas seulement en fonction de la seule situation subjective de la société requérante; […] il convient de distinguer les taxes réellement prohibitives, qui sont interdites, des taxes seulement dissuasives; […] une taxe poursuivant un objectif de dissuasion n'est pas disproportionnée au seul motif que son montant est important".

La circulaire ministérielle du 16 juillet 2015 relative à l'élaboration des budgets provinciaux pour l'année 2016 recommande ce qui suit :

" Débit de tabac (taxe directe)
Taux maximum recommandé : 1 % du chiffre d'affaires.
Taux à moduler au choix, selon le chiffre d'affaires ou le caractère accessoire ou non de l'activité exercée.
[…]
Compte tenu de la marge bénéficiaire sur les produits de tabacs fabriqués et du fait que l'on se trouve dans un secteur où les prix sont réglementés, il y a lieu d'être attentif à ne pas lever une taxe qui rendrait impossible l'exercice de l'activité commerciale".

Il est de jurisprudence constante que le contrôle du Conseil d'État sur la règle applicable et son interprétation, sur la matérialité des faits et leur qualification est complet. Le contrôle de l'appréciation est, quant à lui, marginal, limité à l'erreur manifeste d'appréciation. À cet égard, il n'appartient pas au Conseil d'État d'intervenir comme arbitre des appréciations divergentes de l'administration et de la partie requérante. Il ne peut substituer son appréciation en opportunité à celle qui a été portée par l'autorité qui a adopté le règlement contesté et ne peut censurer cette appréciation que dans le cas d'une erreur manifeste. L'appréciation est manifestement erronée quand elle est incompréhensible pour tout observateur averti. Il ne suffit pas de constater qu'au regard des mêmes critères, telle autre mesure paraît raisonnablement admissible ou semble même meilleure. Il s'agit de l'attitude

qu'aucune autre autorité placée dans les mêmes circonstances n'aurait adoptée. Tout doute doit être exclu.

En l'espèce, l'article 3 du règlement-taxe attaqué fixe le montant de la taxe à 1 % du montant des achats de tabacs hors T.V.A. effectués par les débitants de tabacs au cours de l'année précédant l'exercice d'imposition 2016. Il prévoit une exonération des débitants dont les achats n'atteignent pas 897.945,23 euros hors T.V.A.

À prendre en compte les chiffres produits par la partie requérante elle-même – lesquels ne sont ni certifiés ni accompagnés de pièces comptables justificatives –, la taxe litigieuse ne dépasse en principe pas 1 % du prix de vente des paquets que la partie requérante commercialise dans ses débits puisqu'elle est calculée sur le prix d'achat des tabacs qui est nécessairement inférieur au prix de vente de ces produits. Ces chiffres ne permettent pas de conclure que la taxe litigieuse représenterait un taux manifestement supérieur au taux de 1 % du chiffre d'affaires préconisé par la circulaire ministérielle du 16 juillet 2015, dont la partie requérante s'autorise elle-même comme mesure d'étalon du caractère proportionné de la taxe. Par ailleurs, la partie requérante affirme que la taxe litigieuse serait disproportionnée par rapport au chiffre d'affaires de ces points de vente mais ne fournit aucun exemple chiffré démontrant cette allégation et se contente de renvoyer aux tableaux déposés. Il n'appartient pas au Conseil d'État de procéder lui-même à cette démonstration.

La partie requérante reste donc en défaut de démontrer concrètement en quoi les dispositions et les principes visés au moyen auraient été méconnus.

Enfin, les griefs pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution se confondent avec le quatrième moyen, auquel il est partant renvoyé.

VII. Troisième moyen

VII.1. Thèse de la partie requérante

Le troisième moyen est pris de la violation des articles 41 et 162 de la Constitution, du principe de subsidiarité, des articles 32 et 51 du décret wallon du 12 février 2004 organisant les provinces wallonnes et de l'excès de pouvoir.

La partie requérante fait observer que l'intérêt provincial, conditionné par le principe de subsidiarité rappelé par l'article 32 du décret du 12 février 2004,

précité, constitue la mesure de toute compétence provinciale, en ce compris la compétence fiscale des provinces. Elle cite l'article 51 du même décret et observe que l'acte attaqué fonde expressément l'établissement de la taxe provinciale litigieuse sur la définition "des intérêts provinciaux" et la liberté du législateur de "restreindre l'étendue (de ceux-ci) en se réservant certains objets ou en les attribuant à un autre pouvoir".

S'autorisant de la doctrine, elle fait valoir que l'autonomie provinciale est assez réduite et se définit essentiellement de manière négative s'agissant des objets qui ne relèvent ni de l'intérêt général ressortissant à la compétence de l'État, des communautés et des régions, ni de l'intérêt local ressortissant à celle des communes. Elle ajoute que la définition et la satisfaction de l'intérêt provincial par l'établissement d'une ordonnance provinciale doivent respecter, par définition, les normes de droit qui sont hiérarchiquement supérieures à ce règlement. À son estime, il en résulte que ces principes sont applicables à la compétence fiscale de la province, dans la mesure où ces principes ont pour effet de circonscrire ce qui peut être considéré par la province comme étant d'intérêt provincial et, dès lors, que les dispositions décrétales régissant l'exercice des compétences provinciales sont hiérarchiquement supérieures aux règlements adoptés par les conseils provinciaux.

Renvoyant aux deux premiers moyens, elle constate que la taxation des produits de tabac manufacturés faisait déjà l'objet d'une réglementation complète et précise par les législateurs européen et fédéral lors de l'adoption du règlement-taxe attaqué. Elle conclut que la partie adverse était incompétente, *ratione materiae*, pour adopter ce règlement-taxe, qui est donc illégal.

En réplique, la partie requérante invite à appréhender avec la plus grande circonspection toute analogie qui pourrait être invoquée entre le régime respectif des compétences (fiscales ou autres) provinciales et des compétences (fiscales ou autres) communales. De son point de vue, l'autonomie locale ne peut s'appréhender de manière monolithique et indifférenciée selon qu'on évoque les compétences respectives d'une province ou d'une commune. S'appuyant sur son troisième moyen, elle indique que l'autonomie provinciale est bien plus restreinte et circonscrite que l'autonomie communale, eu égard aux limites posées précisément par les dispositions et principes visés au moyen.

Elle soutient que le principe de subsidiarité est applicable tant aux compétences "matérielles" que "purement fiscales" de la province et considère que la distinction avancée par la partie adverse est artificielle, alors que celle-ci a fait valoir dans son mémoire en réponse, en ce qui concerne le deuxième moyen, que la

taxe litigieuse avait pour objet de faire participer les redevables au financement des mesures et politiques menées par elle en matière de promotion de la santé et d'actions destinées à lutter contre le tabagisme. Par ailleurs, elle déduit de la jurisprudence du Conseil d'État que la compétence fiscale des provinces, participant de la définition et de la défense par celles-ci de l'intérêt provincial, peut être limitée tant par la loi fédérale (au titre de l'article 170, § 3, de la Constitution), que par toute autre législation ou norme supérieure venant préciser les contours de ce qui peut ou non relever de l'autonomie locale.

Elle renvoie, pour le surplus, à la requête en annulation.

Dans son dernier mémoire, elle répète que l'autonomie fiscale des provinces ne peut être appréhendée de façon totalement dissociée des limites de leurs compétences matérielles, au regard de la définition de l'intérêt provincial. En outre, elle maintient que le principe de subsidiarité est propre à la décentralisation territoriale et qu'il préexistait à la régionalisation de la matière des pouvoirs locaux et donc à l'adoption du décret du 12 février 2004, précité. Elle en conclut donc que la compétence fiscale des provinces doit se limiter à la défense de ce qui relève de l'intérêt provincial et ne peut être une compétence "purement fiscale, artificiellement dissociée de toute considération relative aux limites de ses compétences matérielles".

VII.2. Appréciation

L'article 41 de la Constitution dispose ce qui suit :

" Les intérêts exclusivement communaux ou provinciaux sont réglés par les conseils communaux ou provinciaux, d'après les principes établis par la Constitution. Toutefois, en exécution d'une loi adoptée à la majorité prévue à l'article 4, dernier alinéa, la règle visée à l'article 134 peut supprimer les institutions provinciales. Dans ce cas, la règle visée à l'article 134 peut les remplacer par des collectivités supracommunales dont les conseils règlent les intérêts exclusivement supracommunaux d'après les principes établis par la Constitution. La règle visée à l'article 134 doit être adoptée à la majorité des deux tiers des suffrages émis, à la condition que la majorité des membres du Parlement concerné se trouve réunie.

La règle visée à l'article 134 définit les compétences, les règles de fonctionnement et le mode d'élection des organes territoriaux intracommunaux pouvant régler des matières d'intérêt communal.

Ces organes territoriaux intracommunaux sont créés dans les communes de plus de 100 000 habitants à l'initiative de leur conseil communal. Leurs membres sont élus directement. En exécution d'une loi adoptée à la majorité définie à l'article 4, dernier alinéa, le décret ou la règle visée à l'article 134 règle les autres conditions et le mode suivant lesquels de tels organes territoriaux intracommunaux peuvent être créés.

Ce décret et la règle visée à l'article 134 ne peuvent être adoptés qu'à la majorité des deux tiers des suffrages émis, à la condition que la majorité des membres du Parlement concerné se trouve réunie.

Les matières d'intérêt communal, supracommunal ou provincial peuvent faire l'objet d'une consultation populaire dans la commune, la collectivité supracommunale ou la province concernée. La règle visée à l'article 134 règle les modalités et l'organisation de la consultation populaire".

L'article 162, alinéa 2, 2°, de la Constitution est rédigé comme suit :

" Les institutions provinciales et communales sont réglées par la loi.

La loi consacre l'application des principes suivants :

[…]

2° l'attribution aux conseils provinciaux et communaux de tout ce qui est d'intérêt provincial et communal, sans préjudice de l'approbation de leurs actes, dans les cas et suivant le mode que la loi détermine ;

[…]".

Il ressort de l'article 170, § 3, alinéas 1er et 2, de la Constitution ce qui suit :

" § 3. Aucune charge, aucune imposition ne peut être établie par la province ou la collectivité supracommunale que par une décision de son conseil.

La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1er, les exceptions dont la nécessité est démontrée".

Les articles 41, 162, alinéa 2, 2°, et 170, § 3, alinéas 1er et 2, de la Constitution déterminent les contours de l'autonomie fiscale accordée aux provinces.

L'objectif principal du règlement attaqué est d'ordre financier ainsi que l'expose sa motivation. Un règlement-taxe provincial peut, accessoirement à l'objectif à caractère principalement financier, poursuivre d'autres objectifs, à la condition que, ce faisant, la province n'excède pas ses compétences matérielles. Sur la base de leurs compétences relevant de l'intérêt provincial, les provinces peuvent ainsi prendre des initiatives à la condition que la Constitution, la loi ou le décret ne les aient pas exclues. Si les contours de l'intérêt provincial sont plus restreints que ceux de l'intérêt communal dès lors que la province constitue un niveau de pouvoir intermédiaire dont les compétences subissent une double limitation, d'une part, en raison de celles des communes et, d'autre part, en raison de celles de l'État fédéral, des régions et des communautés, sur le plan fiscal, l'article 170 de la Constitution n'opère pas de distinction entre les communes et les provinces de sorte que ces dernières jouissent bien d'une autonomie en matière fiscale et les dérogations qui peuvent y être apportées doivent être interprétées de manière restrictive.

Ainsi, la Cour constitutionnelle a déjà jugé ce qui suit, notamment dans son arrêt n° 55/2017 du 11 mai 2017 :

" B.3.1. L'article 170, § 4, de la Constitution dispose :

"Aucune charge, aucune imposition ne peut être établie par l'agglomération, par la fédération de communes et par la commune que par une décision de leur conseil.

La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1er, les exceptions dont la nécessité est démontrée".

B.3.2. L'on peut déduire des travaux préparatoires de l'article 170 de la Constitution que le Constituant entendait, en adoptant la règle contenue à l'alinéa 2 de l'article 170, § 4, prévoir une "sorte de mécanisme de défense" de l'État "à l'égard des autres niveaux de pouvoir, de manière à se réserver une matière fiscale propre" (Doc. parl., Chambre, S.E. 1979, n° 10-8/4°, p. 4).

Cette règle a également été décrite par le Premier ministre comme un "mécanisme régulateur" :

"La loi doit être ce mécanisme régulateur et doit pouvoir déterminer quelle matière imposable est réservée à l'État. Si on ne le faisait pas, ce serait le chaos et cet imbroglio n'aurait plus aucun rapport avec un État fédéral bien organisé ou avec un État bien organisé tout court" (Ann., Chambre, 22 juillet 1980, p. 2707. Voy. également : *ibid.*, p. 2708; Ann., Sénat, 28 juillet 1980, pp. 2650-2651).

"Je tiens à souligner […] que, dans ce nouveau système de répartition des compétences fiscales entre l'État, les communautés et les régions et institutions du même niveau, les provinces et les communes, c'est l'État qui a le dernier mot. C'est ce que j'appelle le mécanisme régulateur" (Ann., Sénat, 28 juillet 1980, p. 2661).

B.3.3. Il découle de l'article 170, § 4, alinéa 2, de la Constitution que celui-ci réserve au législateur fédéral, en ce qui concerne les impôts communaux, les exceptions dont la nécessité est démontrée, de sorte que les régions ne peuvent adopter une réglementation qui aurait pour effet de restreindre le pouvoir des communes d'instaurer une taxe que si les conditions d'application de l'article 10 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles sont réunies.

Il est requis, à cette fin, que la réglementation adoptée soit nécessaire à l'exercice des compétences de la région, que la matière se prête à un régime différencié et que l'incidence des dispositions en cause sur cette matière ne soit que marginale".

Les considérants de cet arrêt sont transposables à l'autonomie fiscale des provinces, en manière telle que seul le législateur fédéral peut en prévoir les exceptions dont la nécessité est démontrée, sachant que les régions ne peuvent adopter une réglementation qui aurait pour effet de restreindre le pouvoir des provinces d'instaurer une taxe que si les conditions d'application de l'article 10 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles sont réunies.

En l'espèce, la partie requérante n'invoque aucune disposition législative fédérale portant restriction à l'autonomie fiscale des provinces en la matière, comme cela a déjà été relevé à propos du premier moyen. Les dispositions de droit wallon invoquées par la partie requérante en ce qui concerne le principe de subsidiarité, consistent en les articles L2212-32 et L2212-38 du C.D.L.D., lesquels reprennent, en

substance, les règles prévues aux articles 32 et 51 du décret du 12 février 2004 organisant les provinces wallonnes.

L'article L2212-32 du C.D.L.D. énonce ce qui suit :

" § 1er. Sous réserve de l'application du Titre XIV du décret organisant les provinces wallonnes, de l'article 2 du décret organisant les provinces wallonnes dans les matières réglées en vertu de l'article 138 de la Constitution, ainsi que des autres dispositions spéciales légales ou décrétales, le conseil provincial règle, dans le respect du principe de subsidiarité, tout ce qui est d'intérêt provincial.

§ 2. Le conseil exerce ses compétences de manière complémentaire et non concurrente avec l'action régionale, et celle des communes.

§ 3. Nonobstant le §1er, le conseil délibère sur tout autre objet qui lui est soumis par les autorités fédérales, communautaire ou régionale.

§ 4. Le conseil provincial nomme, suspend et révoque tous les agents de l'administration provinciale.

Il peut déléguer au collège provincial, la nomination, la suspension et la révocation des agents, jusqu'au grade de directeur y compris.

§ 5. Le conseil provincial arrête le cadre des agents de l'administration provinciale et fixe les statuts administratif et pécuniaire de ceux-ci.

§ 6. Le conseil provincial peut déléguer, au collège provincial, la compétence d'octroyer les subventions:

1° qui figurent nominativement au budget, dans les limites des crédits qui y sont inscrits à cet effet et approuvés par l'autorité de tutelle;

2° en nature;

3° motivées par l'urgence ou en raison de circonstances impérieuses et imprévues.

La décision du collège provincial adoptée sur la base de l'alinéa 1er, 3°, est motivée et est portée à la connaissance du conseil provincial, lors de sa prochaine séance, pour prise d'acte.

Chaque année, le collège provincial fait rapport au conseil provincial sur:

1° les subventions qu'il a octroyées au cours de l'exercice, en vertu du présent article;

2° les subventions dont il a contrôlé l'utilisation au cours de l'exercice, en vertu de l'article L3331-7".

L'article L2212-38 du même Code dispose comme suit :

" Dans les matières prévues à l'article L2212-32, le conseil peut faire des règlements provinciaux d'administration intérieure.

Ces règlements ne peuvent porter sur des objets déjà régis par des lois, par des décrets ou par des règlements d'administration générale.

Ils sont abrogés de plein droit si, dans la suite, il est statué sur les mêmes objets par des lois, décrets ou règlements d'administration générale.

Ils sont publiés dans la forme déterminée aux articles L2213-2 et L2213-3".

Ces dispositions ne peuvent s'analyser comme relevant des compétences implicites des régions en matière fiscale et portant limitation expresse de l'autonomie fiscale des provinces, mais bien comme des règles générales relatives à la compétence matérielle des provinces. Elles ne peuvent dès lors s'interpréter comme limitant, par elles-mêmes, la portée de l'autonomie fiscale des provinces.

Il s’ensuit que le troisième moyen n’est pas fondé.

VIII. Quatrième moyen

VIII.1. Thèse de la partie requérante

Le quatrième moyen est pris de la violation du principe d’égalité et de non-discrimination, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, du principe de proportionnalité et de l’obligation de motivation matérielle des actes administratifs.

La partie requérante fait valoir qu’à supposer, *quod non*, que la partie adverse dispose de la compétence d’adopter l’acte attaqué, encore le règlement-taxe litigieux violerait-il le principe d’égalité et de non-discrimination en ce qu’il établit un régime différentiel d’imposition qui ne repose sur aucune justification objective et raisonnable et crée, dans son chef, une situation discriminatoire par rapport aux autres redevables de la taxe.

Elle souligne que la taxe litigieuse est due, conformément à l’article 2 du règlement-taxe attaqué, par les "débitants de tabacs", s’agissant de "toute personne physique ou morale qui, soit chez elle, soit ailleurs, mais dans un lieu accessible au public, vend aux consommateurs, à titre principal ou accessoire, sans distinction de quantités, des tabacs, des cigares ou des cigarettes". Elle relève qu’elle est toutefois calculée, paradoxalement, non pas en fonction du volume ou du montant des ventes de tabacs, mais bien en fonction du montant des achats de tabacs hors T.V.A. effectués au cours de l’année précédant l’exercice d’imposition, et fixée à 1 % de ce montant (article 3, alinéas 1er et 2). Elle rappelle qu’une exonération est accordée aux débitants dont les achats n’atteignent pas 897.945,23 euros hors T.V.A.

Elle constate que la seule justification émise par le préambule du règlement-taxe à l’édiction de ce seuil d’imposition est que, de cette manière, "le rendement excède le coût de la perception" et que "la perception de cette taxe contribue à assurer une répartition équitable de la charge fiscale entre les diverses catégories de contribuables". Elle fait valoir que le seuil d’imposition retenu, relativement élevé, emporte *de facto* une exonération de la plupart des débits de tabacs présents sur le territoire provincial. Elle est d’avis que la taxe paraît destinée à s’appliquer, de par le niveau de ce seuil d’exonération, aux seules grandes surfaces. Toutefois, elle précise qu’elle organise la gestion de ses différents points de vente par la conclusion de conventions d’entreprise avec des gérants indépendants qui perçoivent, à titre de rémunération, une commission sur la vente réalisée. Si l’ensemble des points de vente relève, au niveau juridique, de sa personnalité morale

unique, chaque implantation commerciale présente néanmoins une activité autonome, dont la pérennité est liée à son propre chiffre d'affaires, et constitue dès lors une véritable unité économique d'exploitation, exempte d'interactions avec les autres points de vente de la chaîne. Elle indique que chaque point de vente dispose d'un numéro d'unité d'établissement distinct à la Banque Carrefour des Entreprises (B.C.E.) et y est également répertorié.

Elle observe qu'en 2015, elle disposait, sur le territoire provincial, de neuf points de vente distincts, présentant, en termes économiques et commerciaux, des caractéristiques en tous points comparables à celles des autres établissements pratiquant la vente de tabacs sur le territoire de la province. Elle estime que chacun de ses établissements peut être qualifié de commerce de proximité, critère qui semble à l'origine du seuil d'exonération prévu par le règlement-taxe. Elle relève toutefois que la partie adverse interprète le règlement-taxe de telle manière à ce qu'elle soit le débitant redevable de la taxe pour l'ensemble des produits de tabac vendus par ses gérants indépendants sur le territoire de la province.

Elle écrit que, sur la base de cet amalgame, le montant des achats pris en considération par l'administration provinciale dépasse le seuil d'exonération précité, pour se chiffrer à 2.444.140,33 euros. Pris isolément, en revanche, chacun de ses points de vente génère des achats de tabacs largement inférieurs au seuil d'imposition. Elle relève que cette addition des achats effectués par plusieurs commerces distincts la prive donc du bénéfice de l'exonération prévu par l'article 3 du règlement-taxe et ce, uniquement en fonction de l'absence de personnalité morale distincte attribuée à chacun de ses établissements et de l'existence d'un contrat d'entreprise entre le gérant de chaque enseigne et elle.

Elle observe que l'absence d'exonération en ce qui la concerne sera finalement supportée par ses gérants d'établissement, sachant que le bénéfice de leur activité, calculé et rétrocédé par elle, sera amputé au *prorata* de la part de la taxe acquittée correspondant à leur activité de débitant de tabacs.

Elle souligne qu'en revanche, des débits de tabacs comparables, exploités individuellement par une personne physique ou morale agissant de manière autonome et non en exécution d'un contrat d'entreprise, seront, pour les mêmes volumes de ventes de tabacs réalisés par débit, exonérés de la taxation.

Elle estime qu'il ressort de l'objet du règlement-taxe attaqué qu'il ne peut être raisonnablement considéré que chacun de ses points de vente, pris isolément, ne se trouverait pas dans une situation comparable à celle des autres

débits de tabacs de la province. Elle est d'avis que les considérations relatives au mode d'organisation de cette activité sont étrangères à l'objet de pareille taxation et ne peuvent permettre d'éluder le contrôle de constitutionnalité du règlement-taxe litigieux. En tout état de cause, elle indique que la partie adverse s'abstient de justifier son constat de non-comparabilité au regard des objectifs de la taxe litigieuse.

Dès lors que le dossier administratif afférent à l'établissement de cette taxation ne comporte aucune explication du choix de la définition du débitant retenue et des conséquences qui en découlent quant à l'application de la taxe et quant à son exonération, elle considère que le traitement différencié des catégories de débits de tabacs en question n'est pas justifié. À son estime, une telle différence de traitement, liée exclusivement au critère de la personnalité juridique, est contraire aux principes d'égalité et de non-discrimination consacrés par les articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Elle s'autorise notamment d'un arrêt de la Cour de cassation du 5 octobre 1990 (Pas., 1991, I, p. 123). Elle en déduit que si, comme il a été jugé, une charge d'imposition ne peut frapper une activité économique de manière différenciée au seul prétexte de son mode juridique d'exploitation (par le biais d'une entreprise disposant ou non d'une personnalité juridique propre), *a fortiori* doit-il en aller de même en ce qui concerne les éventuelles exonérations de taxation pouvant bénéficier à une telle activité. Elle rappelle précisément la teneur des obligations contractuelles existant entre elle et les exploitants de ses débits de tabacs et estime que ce régime juridique présente toutes les caractéristiques des commerces indépendants.

Elle écrit au surplus que si cette seule différence concernant le processus d'approvisionnement en tabacs des débits à son enseigne paraît certes, en l'espèce, pertinente pour l'application de l'acte attaqué, ce n'est dû qu'au choix posé par la partie adverse de retenir les achats de tabacs comme assiette de la taxe litigieuse. Ces modalités d'approvisionnement ne présentent toutefois pas, selon elle, de différence fondamentale avec la relation qui peut être nouée entre n'importe quel débitant de tabacs et son fournisseur dans le cadre d'achats réalisés avec clause de réserve de propriété ou paiement différé du prix jusqu'à la vente effective de ces produits aux consommateurs finaux. Elle en déduit qu'à supposer que la partie adverse considère que ce critère devrait être déterminant pour la différenciation de traitement ici dénoncée, parce qu'elle ferait prétendument de l'acheteur des tabacs le "véritable" débitant, ceci impliquerait qu'elle taxe, de la même manière, l'activité de débits de tabacs dans le chef du fournisseur d'autres débits situés sur le territoire provincial qui, comme ses gérants d'établissements, auraient convenu de telles modalités de fourniture. Elle estime peu probable que la partie adverse procède à

une telle vérification. Elle ajoute qu'en tout état de cause, il en résulterait des conséquences absurdes, et sans aucun lien avec les objectifs et la définition même de la taxe en cause. Elle est d'avis que le critère querellé n'est pas pertinent, ni raisonnable pour justifier la différence de traitement.

Elle conclut que l'application combinée des articles 2 et 3 du règlement-taxe a pour effet de soumettre à des régimes différents des établissements qui constituent, pris en tant qu'entités économiques, des débits de tabacs comparables. En effet, ces établissements – et donc le contribuable dont il relève juridiquement – seront soit exonérés de la taxe, soit redevables de celle-ci, selon qu'ils sont tenus soit à titre autonome et individuel par une personne physique ou morale déterminée soit par une personne morale gérant par contrats d'entreprise sur le territoire de la province plusieurs établissements similaires, ne disposant pas d'une personnalité juridique distincte de la "maison mère".

Une telle différence de traitement, si elle repose sur un critère objectif, ne paraît, selon elle, en rien justifiée de manière raisonnable eu égard à l'objet de la taxation et aucunement proportionnée aux objectifs poursuivis par celle-ci. Elle insiste sur le fait que chacun de ses débits pris séparément fonctionne de manière similaire à tout autre débit de tabacs indépendant.

Elle relève qu'en comparaison avec d'autres taxes établies par la partie adverse, qu'elle cite, la confusion critiquée entre l'objet de la taxe (l'activité de débitant de tabacs) et le contribuable de la taxe (l'exploitant "ultime" de ces débits) ne trouve pas d'équivalent dans le cadre de ces autres taxations qui présentent pourtant d'importantes similitudes avec la taxation litigieuse.

En réplique, elle souligne que les motifs repris par la délibération portant adoption du règlement litigieux, dont il est question dans le mémoire en réponse, ne permettent de justifier la différence de traitement entre les débits de tabacs concernés, ni d'ailleurs de l'assimiler à un "débitant".

Elle expose encore les raisons pour lesquelles elle s'autorise d'autres règlements-taxes de la partie adverse. Pour le surplus, elle réitère, en substance, les développements de sa requête.

Dans son dernier mémoire, elle répète que, par son quatrième moyen, elle entend contester la portée donnée par la partie adverse au règlement-taxe attaqué au jour de son adoption et qui a été confirmée par sa mise en œuvre. Elle maintient

que la discrimination dénoncée, dans ses écrits de procédure antérieurs, résulte de la dissociation entre les notions de "débitant" et de "contribuable".

VIII.2. Appréciation

Si le Conseil d'État est compétent pour connaître des recours en annulation introduits à l'encontre des règlements-taxes adoptés par les collectivités locales, le tribunal de première instance a la compétence exclusive de connaître, conformément à l'article 10 de la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales, des recours juridictionnels introduits à l'encontre des décisions individuelles de taxation des redevables concernés prises par les organes locaux compétents visés à l'article 9 du même dispositif.

Il en résulte qu'à l'occasion du présent recours, il ne peut être tranché de questions de droit propres à l'exécution donnée par la partie adverse à l'acte attaqué, sauf à empiéter sur les compétences du juge judiciaire. Ainsi, le contrôle de la légalité du règlement-taxe par le Conseil d'État doit se limiter à la portée qui lui est donnée au jour de son adoption, les mesures d'exécution postérieures intervenues ne pouvant pas être considérées comme ayant une influence déterminante sur celle-ci.

Les règles constitutionnelles relatives à l'égalité devant l'impôt, garanties par les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, n'excluent pas qu'un régime fiscal différent soit établi à l'égard de certaines catégories de biens ou de personnes, pourvu que le critère de différenciation soit susceptible de justification objective et raisonnable. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la taxe visée, ainsi que de la nature des principes en cause, en respectant un rapport de proportionnalité entre les moyens utilisés et le but poursuivi. Par ailleurs, un même régime fiscal peut être appliqué à deux catégories de personnes différentes ou non comparables, pour autant qu'il soit fondé sur une justification objective et raisonnable.

Le règlement-taxe attaqué se réfère à la proposition du collège provincial qui motive l'instauration de la taxe comme suit :

" […]

Si, théoriquement, les Conseils provinciaux sont libres de choisir les bases d'impôt qui leur conviennent, il apparaît dans les faits que la réalité est différente.

Ainsi, diverses lois ont restreint le pouvoir de taxation des Provinces, soit en leur interdisant d'atteindre telle base d'imposition, soit en affranchissant certains contribuables de toute obligation fiscale à l'égard des Provinces.

Par ailleurs, des restrictions ont été apportées également à cet égard par les autorités de tutelle successives.

Il résulte d'instructions reçues, que les matières taxables par les Provinces sont extrêmement limitées et que le choix possible, compte tenu du rapport coût de la perception-rendement, en est encore réduit.

Une taxe sur les débits de tabacs constitue une de celles qui sont admises par la tutelle; en fixant le taux à 1 % du montant des achats de tabacs hors T.V.A. avec un seuil d'exonération à 897.945,23 € hors T.V.A., le rendement excède le coût de la perception.

De plus, la perception de cette taxe contribue à assurer une répartition équitable de la charge fiscale entre les diverses catégories de contribuables.

En vue d'assurer l'équilibre des finances provinciales en 2016, il y a lieu de maintenir le taux de 2015 pour l'exercice 2016.

[…]".

Ainsi, il ressort de la proposition du collège provincial précitée que la taxe est justifiée afin "d'assurer l'équilibre des finances provinciales en 2016". Quant au régime d'exonération qui est prévu dans le règlement-taxe attaqué, le seuil retenu est justifié par le fait que "le rendement excède le coût de la perception".

L'article 2, alinéa 2, du règlement-taxe attaqué définit le redevable, qualifié de "débitant", comme étant "toute personne physique ou morale qui, soit chez elle, soit ailleurs, mais dans un lieu accessible au public, vend aux consommateurs, à titre principal ou accessoire, sans distinction de quantités, des tabacs, des cigares ou des cigarettes".

Les développements de la requête ne font pas apparaître en quoi cette définition du redevable serait, par elle-même, contraire au principe d'égalité devant l'impôt, garanti par les articles 10, 11 et 172 de la Constitution. En tout état de cause, la définition du débitant repose sur l'existence d'une personnalité juridique, ce qui constitue un critère objectif, dont le caractère manifestement déraisonnable n'est pas démontré.

Les griefs de la partie requérante se concentrent, en réalité, sur l'article 3, alinéa 3, du règlement-taxe attaqué qui prévoit que "[…] le contribuable dont les achats n'atteignent pas 897.945,23 € hors T.V.A. est exonéré de la taxe", lequel s'interprète, à défaut de précision en sens contraire, comme ne bénéficiant, au cours de la période concernée, qu'une seule fois par débitant au sens de l'article 2, alinéa 2, précité, et ce, nonobstant le nombre de débits de vente qu'il gère directement ou indirectement.

Le fait que le régime d'exonération précité bénéficie à tout débitant, quelle que soit son organisation interne, est justifié, dans la proposition du collège provincial, par le souci d'exclure de la taxe des situations dont le rendement de la taxe serait inférieur au coût de la perception. Il n'est pas démontré qu'une telle justification serait manifestement déraisonnable, autrement dit qu'en organisant un

tel régime d'exonération, l'auteur du règlement-taxe attaqué aurait pris une décision qu'aucune autre autorité administrative placée dans les mêmes circonstances de fait et de droit n'aurait prise.

Enfin, il ressort des différents contrats d'entreprise que la partie requérante a passés avec les exploitants de ses débits de tabacs qu'elle est bien chargée d'approvisionner les débits des produits destinés à la vente au public et qu'elle est la propriétaire de ces marchandises, les exploitants étant seulement les dépositaires de celles-ci et les sommes d'argent provenant de la vente de ces produits étant également acquises de plein droit par la partie requérante.

Au vu de ce qui précède, le quatrième moyen n'est pas fondé.

IX. Indemnité de procédure

Dans son mémoire en réponse, la partie adverse sollicite une indemnité de procédure d'un montant de 700 euros, à la charge de la partie requérante. Il y a lieu de faire droit à sa demande.

PAR CES MOTIFS,
LE CONSEIL D'ÉTAT DÉCIDE :

Article 1er.

La requête est rejetée.

Article 2.

Une indemnité de procédure d'un montant de 700 euros est accordée à la partie adverse, à la charge de la partie requérante.

Les autres dépens, liquidés à la somme de 200 euros, sont également mis à la charge de la partie requérante.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique de la XV^e^ chambre, le neuf novembre deux mille dix-huit, par :

Pascale VANDERNACHT,	président de chambre,
Diane DÉOM,	conseiller d'État,
Marc JOASSART,	conseiller d'État,
Frédéric QUINTIN,	greffier assumé

Le Greffier assumé, Le Président,

Frédéric QUINTIN. Pascale VANDERNACHT.