

CONSEIL D'ETAT, SECTION D'ADMINISTRATION.

A R R E T

n° 76.715 du 28 octobre 1998

A.64.412/VI-14.339
A.68.530/VI-13.180
A.74.093/VI-13.832

En cause :

1. l'Association sans but lucratif
"FEDERATION NATIONALE DES SCIERIES",
2. l'Association sans but lucratif
"FEDERATION BELGE DES EXPLOITANTS
FORESTIERS ET DES MARCHANDS DE
BOIS DE MINE ET DE PAPETERIE", en abrégé
"FEDEMAR",
3. la Société anonyme "EBRAFOR",
4. la Société anonyme "Etablissements
HONTOIR J.H. et fils",
5. la Société privée à responsabilité limitée
"SOTEX BOIS",

ayant élu domicile chez
Me Jacqueline OOSTERBOSCH, avocat,
boulevard E. de Laveleye 14
4020 Liège,

contre :

1. la Province de Namur,
ayant élu domicile chez
Me Thomas DELAHAYE, avocat,
rue de Tenbosch 32
1000 Bruxelles.
2. la Région wallonne, représentée par
son Gouvernement.

LE CONSEIL D'ETAT, VI^e CHAMBRE,

Vu la requête introduite le 7 juillet 1995 par l'association sans but lucratif "fédération nationale des scieries", l'association sans but lucratif "fédération nationale des exploitants forestiers et des marchands de bois de mine et de papeterie", la Société anonyme "EBRAFOR", la Société anonyme Etablissements Joseph HONTOIR et fils et la Société privée à responsabilité limitée "SOTEX BOIS" qui demandent l'annulation :

1. de la résolution du 10 février 1995 du Conseil provincial de Namur établissant, pour l'année 1995, une taxe sur l'exploitation des bois, forêts et plantations d'alignement;
2. pour autant que de besoin, de "la décision d'approbation" de ladite résolution, prise le 3 avril 1995 par le Ministre de la Région wallonne compétent pour les Affaires intérieures;

Vu les requêtes introduites respectivement les 12 avril 1996 et 22 avril 1997 par l'Association sans but lucratif "Fédération nationale des Scieries", l'Association sans but lucratif "Fédération belge des exploitants forestiers et des marchands de bois de mine et de papeterie" et la Société anonyme "Etablissement Joseph HONTOIR et fils" qui demandent l'annulation, d'une part, de la résolution du 13 octobre 1995 du même conseil provincial établissant une taxe semblable pour l'année 1996 et, d'autre part, de la résolution du 5 novembre 1996 de ce conseil provincial établissant une taxe identique pour l'année 1997;

Vu l'arrêt n° 55.449 du 29 septembre 1995 en la cause A.64.412/VI-14.339, qui rejette la demande de suspension des actes attaqués dans cette cause;

Vu les mémoires en réponse et en réplique régulièrement échangés;

Vu le rapport de M. GILLIAUX, auditeur au Conseil d'Etat;

Vu l'ordonnance du 23 décembre 1997 ordonnant le dépôt au greffe du dossier et du rapport;

Vu la notification du rapport aux parties et les derniers mémoires;

Vu l'ordonnance du 20 août 1998, notifiée aux parties, fixant l'affaire à l'audience du 21 octobre 1998;

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

Entendu, en leurs observations, Me OOSTERBOSCH, avocat, comparaissant pour les requérantes et Me LAMBOT, loco Me DELAHAYE, avocat, comparaissant pour la partie adverse;

Entendu, en son avis partiellement conforme M. GILLIAUX, auditeur au Conseil d'Etat;

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

Considérant que le 16 novembre 1994, le Conseil provincial de Namur avait adopté un règlement-taxe sur les bois exploités, qui frappait l'exploitation des coupes de bois, mises à blanc et éclaircies d'une taxe égale à 5 p.c. du prix de la vente de bois sur pied ou de chablis;

Considérant que, par arrêt du 10 novembre 1994, en cause KERVYN contre la Province de Luxembourg, la Cour de cassation considéra qu'un règlement-taxe similaire, adopté le 2 octobre 1986 par le Conseil provincial du Luxembourg, établissait une imposition provinciale indirecte s'analysant comme un "octroi" incompatible avec le principe de

la liberté du commerce garantie par l'article 7 du décret des 2-17 mars 1791, ainsi qu'avec l'union économique sur laquelle repose la nouvelle structure de l'Etat, telle qu'elle résulte des révisions constitutionnelles de 1970 et 1980 et des lois spéciale et ordinaire de réformes institutionnelles des 8 et 9 août 1980, notamment de l'article 6, § 1^{er}, VI, de cette loi spéciale, laquelle union économique implique au premier chef la libre circulation des marchandises et des facteurs de production entre les composantes de l'Etat;

Considérant qu'à la suite de cet arrêt, la députation permanente proposa, le 9 février 1995, au conseil provincial de modifier la taxe "afin de lui ôter tout caractère indirect"; que, dans cette proposition, la députation permanente exposait notamment que "contrairement à une taxe indirecte, une taxe directe frappe une situation durable par nature, stable, susceptible de se renouveler, de se répéter chaque année de sorte qu'elle peut donner lieu à une contribution renouvelée périodiquement à charge des mêmes contribuables", qu'"une forêt normale étant constituée de façon à donner indéfiniment des quantités égales de bois exploitables, à intervalles de temps égaux, autant que possible tous les ans, il peut donc être envisagé de percevoir une taxe directe sur les exploitations forestières" et que cette taxe pouvait donc, chaque année, être mise à charge des exploitants, "c'est-à-dire (ceux) qui procède(nt) ou f(ont) procéder pour (leur) compte aux coupes de bois et aux récoltes éventuelles des bois chablis", en prenant pour base les quantités de bois coupés ou de bois chablis récoltés au cours de l'année précédente; qu'elle soulignait que ce ne serait pas chaque coupe ou récolte qui serait, en définitive, taxée, mais "l'exercice d'une profession", de sorte que la taxe serait "analogue à la patente qui frappe les industries sans tenir compte des bénéfices qu'elle(s) réalise(nt)";

Considérant qu'en sa séance du 10 février 1995, le conseil provincial prit une résolution par laquelle, d'une part, il abrogeait son règlement-taxe du 16 novembre 1994 précité et, d'autre part, adoptait le règlement-taxe constituant le premier acte attaqué par le premier recours et à propos duquel le Ministre de la Région wallonne, compétent pour les Affaires intérieures - dont la décision forme le second acte attaqué par ce recours - fit savoir qu'il n'appelait pas, de sa part, d'objections de nature à entraîner son annulation; que ce nouveau règlement du 10 février 1995 fut publié au mémorial administratif de la province le 9 mai 1995; qu'il est ainsi libellé :

" Taxe provinciale 1995 sur l'exploitation des bois, forêts et plantations d'alignement.

Article 1^{er} : Il est établi, à partir du 1^{er} janvier 1995, et pour un terme d'une année expirant le 31/12/95, au profit de la province de Namur, une taxe directe annuelle sur l'exploitation des bois, forêts et plantations d'alignement (à l'exception des plantations à rotation rapide) situés sur le territoire de la province de Namur sans qu'il soit fait de distinction entre les bois vendus et les bois exploités personnellement à des fins commerciales ou industrielles par leurs propriétaires, possesseurs, emphytéotes, superficiaires ou usufruitiers et sans qu'il soit fait de distinction entre les bois appartenant à des personnes privées ou publiques (Etat, Communautés, Régions, Provinces, Communes, C.P.A.S. ou Fabriques d'églises).

Au sens du présent règlement, on entend par exploitation des bois, forêts et plantations visés à l'alinéa 1^{er} toute activité concernant l'abattage des bois sur pied et la récolte des bois chablis.

La taxe est due par l'exploitant c'est-à-dire toute personne physique ou morale, propriétaire des bois ou les ayant acquis avec ou sans le fond en vue de les exploiter et pour compte de laquelle a lieu l'activité.

La base taxable est la quantité de bois abattu ou récolté à l'occasion de cette activité au cours de l'année qui précède celle qui donne son nom à l'année budgétaire.

L'exploitation est réputée avoir lieu à l'endroit où sont situés les bois exploités.

Article 2 : La taxe est calculée, non pas séparément par coupe de bois ou par récolte de bois chablis mais sur la

globalisation de toutes les opérations effectuées durant l'année qui précède celle qui donne son nom à l'année budgétaire, sur le territoire de la province.

Le taux de la taxe est fixé à 6 % de la valeur marchande des bois exploités au cours de l'année de référence. Toutefois, une bonification de 5 % du montant de la taxe due sera octroyée aux contribuables effectuant le paiement de celle-ci suite à l'envoi de l'invitation de paiement visée à l'article 4.

Par valeur marchande, le présent règlement entend le prix de vente éventuel ou le cours normal moyen de la période d'exploitation, sans que la valeur marchande puisse être inférieure à ce cours moyen.

Article 3 : Les contribuables visés à l'article 1^{er} sont tenus de faire la déclaration des quantités de bois exploités durant l'année précédant celle de l'exercice d'imposition au service des taxes provinciales, 33, rue du Collège à Namur, dans un délai de 20 jours prenant cours à la date d'entrée en vigueur de la présente résolution. Cette déclaration dûment signée précisera en plus de la valeur marchande, tous les renseignements permettant un contrôle aisé, soit notamment le cube des bois exploités par essence et par catégorie, et devra mentionner les noms et adresses des contribuables et les communes sur le territoire desquelles l'exploitation a eu lieu.

Article 4 : Le montant de la taxe dû en vertu de l'article 1^{er} ci-dessus doit être payé dans les 30 jours de la délivrance de l'invitation de paiement adressée par l'administration provinciale, au compte 097-2910000-97 de la Recette des taxes.

Article 5 : Passé ce délai, les rôles seront arrêtés et rendus exécutoires par le Gouverneur. La perception et les poursuites seront confiées à l'Administration des Contributions directes, en application de l'article 10 de la loi du 23 décembre 1986 et de l'article 13 de la loi du 5 juillet 1871 et seront exercées d'après le mode déterminé en matière de Contributions directes au profit de l'Etat conformément à l'article 239 de l'arrêté du 4 mars 1965.

Article 6 :

- a) En cas de paiement consécutif à une invitation à payer, le redevable peut introduire une réclamation par écrit et motivée, remise ou présentée par envoi postal à la Députation permanente dans les trois mois de la date du paiement.
- b) Les réclamations introduites après la délivrance de l'avertissement extrait de rôle, doivent, à peine de nullité, être adressées à la Députation permanente

dans les trois mois de la date de la délivrance de celui-ci. Dans les deux cas, il est délivré accusé de réception de la réclamation.

Article 7 : Les fonctionnaires et employés des contributions directes, les gendarmes, les employés assermentés des communes et de la province ont qualité pour constater les infractions au présent règlement et dresser, même seuls, les procès-verbaux.

Article 8 : Les infractions au présent règlement seront punies d'une amende de 50 à 200 francs ou d'un emprisonnement subsidiaire de trois à huit jours, la taxe restant due ainsi que les frais.

Article 9 : En cas de condamnation prononcée par le tribunal, les amendes pénales et les frais de justice seront recouvrés par les Receveurs chargés de la perception de la taxe.

Les condamnés pourront se libérer au vœu de l'article 143 de l'arrêté royal du 18 juin 1853, entre les mains des agents porteurs du mandat de capture";

Considérant que les 13 octobre 1995 et 5 novembre 1996, le conseil provincial adopta, respectivement pour l'année 1996 et pour l'année 1997, deux règlements-taxes quasiment identiques qui forment les actes attaqués par les deux autres recours;

I. Sur la connexité

Considérant que les recours sont connexes et qu'il y a lieu de les joindre;

II. Quant à la recevabilité

A. Requêtes des A.S.B.L. "FEDERATION NATIONALE DES SCIERIES" et "FEDEMAR".

Considérant que la Province de Namur déclare, dans ses derniers mémoires, exciper de l'irrecevabilité des trois recours en tant qu'ils sont introduits par les Associations sans but lucratif "FEDERATION NATIONALE DES SCIERIES" et "FEDEMAR", car "à l'expiration (des) délai(s) de recours, lesdites A.S.B.L. n'avaient pas satisfait à

l'obligation imposée par l'article 10 de la loi du 27 juin 1921, c'est-à-dire avoir déposé au greffe civil la liste de leurs membres et l'avoir complétée annuellement s'il échet", une régularisation intervenue postérieurement étant inopérante;

Considérant que lesdites associations requérantes reconnaissent, dans leurs derniers mémoires, qu'elles "n'ont régularisé leur situation, par le dépôt de la liste de leurs membres au greffe du tribunal de première instance de Bruxelles, que le(s) 8 août et 15 octobre 1997"; qu'elles soutiennent, toutefois, qu'"il est ... admis qu'une citation en justice faite par une A.S.B.L. en défaut d'avoir procédé au dépôt de ladite liste doit être déclarée recevable si, avant la clôture des débats, l'association a "régularisé" sa situation (et que) le droit de se prévaloir de la personnalité juridique à l'égard des tiers - paralysé par l'omission de publicité que constitue le dépôt de la liste des membres - lui est restauré à posteriori";

Considérant qu'en vertu de l'article 1^{er}, alinéa 1^{er}, de la loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, une association sans but lucratif ne jouit de la personnalité civile que si elle réunit les conditions déterminées par cette loi; que, suivant l'article 3 de ladite loi, cette personnalité est acquise à l'association à compter du jour où ses statuts ainsi que l'identité de ses administrateurs ont été publiés au Moniteur belge; que, toutefois, l'article 10 de la même loi impose le dépôt au greffe du tribunal civil, dans le mois de la publication des statuts, d'une liste des membres de l'association ainsi que, chaque année, des modifications qui se sont produites parmi les membres; qu'à défaut d'accomplir ces formalités, une telle association ne saurait se prévaloir envers les tiers de son existence juridique, ni partant être reçue comme demanderesse

en justice; qu'il s'ensuit qu'en ce cas, et à moins qu'avant l'expiration du délai de recours la formalité ait été accomplie, elle n'est pas recevable à se pourvoir en annulation d'un acte administratif devant le Conseil d'Etat;

Considérant que, comme l'admettent lesdites associations requérantes, les formalités précitées n'ont été accomplies que le 8 août 1997, pour la première, et le 15 octobre 1997, pour la seconde, soit en cours d'instance et après l'expiration du délai de recours; que les requêtes ne sont, partant, pas recevables dans leur chef;

B. Requête de la S.A. "EBRAFOR"(première requête).

Considérant que la Province de Namur excipe de l'irrecevabilité du recours au motif que la décision d'introduire un recours en annulation devant le Conseil d'Etat au nom de la S.A. "EBRAFOR" n'a pas été prise par l'organe de cette société compétent pour la représenter en justice;

Considérant que la S.A. "EBRAFOR" produit, en annexe à son dernier mémoire, un extrait du procès-verbal de son conseil d'administration, d'où il appert que, lors de la réunion de celui-ci du 6 juillet 1995, il a été précisé que "le mandat de M. André PIROTHON, administrateur délégué, est confirmé pour l'introduction des recours devant le Conseil d'Etat en annulation et en suspension contre les règlements-taxes des provinces du Luxembourg et de Namur pour l'année 1995, la décision ayant été prise par le Conseil d'administration"; que, selon cette partie requérante, "il en résulte que l'administrateur délégué s'est borné, en donnant mandat au conseil de (ladite) partie, à exécuter une décision prise par le conseil d'administration";

Considérant qu'aux termes de l'article 23 des statuts de la S.A. "EBRAFOR" :

" La société est représentée dans tous les actes ou en justice, soit par deux administrateurs, soit par toutes autres personnes déléguées à cet effet, conformément à l'article dix-huit";

que suivant cet article 18, alinéa 2, le conseil d'administration peut "déléguer à tout mandataire des pouvoirs spéciaux"; qu'il appert du procès-verbal précité de la réunion du 6 juillet 1995, soit la veille du jour où le premier recours a été introduit, que le conseil d'administration a décidé d'introduire un recours en annulation, notamment contre la résolution attaquée et a confirmé le pouvoir qu'il avait donné à cet effet à l'administrateur-délégué; que ce dernier a donc pu donner à l'avocat de la société des instructions en ce sens; que l'exception ne peut être accueillie;

C. Quant au second objet du premier recours.

Considérant qu'à bon droit, la seconde partie adverse excipe de l'irrecevabilité du recours en tant qu'il est dirigé contre "la décision d'approbation" du Ministre régional des Affaires intérieures; qu'en effet, il n'y va pas d'une "décision d'approbation" de l'autorité de tutelle, mais d'une communication par laquelle cette dernière a fait savoir qu'elle considérait n'y avoir lieu à exercer son pouvoir d'annulation; que pareil acte n'est pas susceptible de recours;

III Quant au fond

Considérant qu'un moyen est pris, le premier des trois requêtes, de la "violation de l'article 7 du décret des 2-17 mars 1791 portant suppression des droits d'aides, maîtrises, jurandes et établissement des patentes, des dispositions de la loi spéciale de réformes institutionnelles du 8 août 1980 et de la loi ordinaire de réformes

institutionnelles du 9 août 1980 et spécialement de l'article 6, § 1er, VI de la loi spéciale du 8 août 1980, telle qu'elle a été modifiée par la loi du 8 août 1988, de l'article 46 de la loi ordinaire de réformes institutionnelles du 9 août 1980 et de l'article 170, § 3 de la Constitution", en ce que les règlements attaqués instaurent, pour l'année 1995, "une taxe sur l'exploitation des bois, forêts et plantations d'alignement (...), sans qu'il soit fait de distinction entre les bois vendus et les bois exploités personnellement à des fins commerciales ou industrielles par leurs propriétaires, possesseurs, emphytéotes, superficiaires ou usufruitiers, (...) taxe fixée à 6% de la valeur marchande des bois exploités au cours de l'année 1994, étant précisé que le règlement entend par exploitation des bois, forêts et plantations, "toute activité concernant l'abattage des bois sur pied et la récolte des bois chablis", par "exploitant" "toute personne physique ou morale, propriétaire des bois ou les ayant acquis avec ou sans fonds en vue de les exploiter et pour compte de laquelle a lieu l'activité" et par valeur marchande "le prix de vente éventuel ou le cours normal moyen de la période d'exploitation, sans que la valeur marchande puisse être inférieure à ce cours moyen", alors :

- que l'article 170, § 3, de la Constitution consacre l'autonomie fiscale des provinces, sauf les exceptions prévues par la loi;
- qu'il résulte des lois spéciale et ordinaire précitées, spécialement de l'article 6, § 1er, VI, de la dite loi spéciale que la nouvelle structure de l'Etat repose sur une union économique et monétaire impliquant un cadre institutionnel, basé sur les composantes de l'Etat et caractérisé par un marché intégré, qui postule au premier chef la libre circulation des marchandises et des facteurs de production entre lesdites composantes, en ce compris les pouvoirs subordonnés, l'article 46 de la loi ordinaire du 9 août 1980 prévoyant que les actes de ces pouvoirs subordonnés ne peuvent être contraires

aux dispositions fondamentales qui organisent la structure de l'Etat et, partant, aux dispositions des lois de réformes institutionnelles précitées;

- que la liberté du commerce et de l'industrie est également garantie par l'article 7 du décret susdit des 2-17 mars 1791, liberté qui, si elle n'est pas absolue, n'en reste pas moins liée à la libre circulation des biens et services et ne peut connaître de limitations telles que l'union économique et monétaire entre les composantes de l'Etat soit compromise;
- que la combinaison desdites dispositions implique des dérogations à l'autonomie fiscale des provinces;
- qu'en l'espèce, nonobstant la qualification donnée par le conseil provincial à la taxe litigieuse, celle-ci "a pour base une opération ou un fait dont l'accomplissement entraîne l'obligation de payer la taxe", à savoir, non pas une situation durable - "l'exploitation envisagée n'étant créée que par le recours à des fictions successives" -, mais l'abattage de bois acquis sur pied ou la récolte de bois chablis, de sorte qu'il y va d'opérations par nature isolées, fussent-elles répétées, comme le sont nécessairement les opérations d'achat de bois sur pied, c'est-à-dire de meubles par anticipation, à différents propriétaires et que pareille opération fait donc l'objet, en l'espèce, d'une taxe indirecte prohibée, la circonstance qu'elle soit perçue annuellement en une seule fois pas plus que le fait que les opérations réalisées l'année précédente soient seulement taxées l'année suivante ne modifiant la nature réelle de la taxe, car il ne s'agit que de modalités de perception de celle-ci;
- que le caractère indirect de la taxe est encore confirmé par le fait qu'elle est calculée sur le prix de vente des bois compte tenu des quantités exploitées, qu'elle est mise à charge de l'acheteur réputé exploitant du seul fait de l'abattage, qu'il n'est pas tenu compte de la capacité contributive du redevable et qu'elle se répercute dans les échanges économiques ultérieurs, y

créant une distorsion importante de la concurrence et, dès lors, une entrave importante à la libre circulation et à la liberté du commerce et de l'industrie incompatible avec l'union économique et monétaire, consacrées par les dispositions précitées;

que, dans les développements du moyen, les requérantes font encore observer que, si dans plusieurs arrêts, le Conseil d'Etat a tenu pour directe une taxe provinciale sur des opérations répétées, de manière durable, de captages d'eau, c'est parce que ces captages supposaient des installations durables établies sur le territoire de la province et parce que cette taxe était calculée sur un montant variable en fonction des quantités prélevées, caractéristiques que ne revêt nullement la taxe ici litigieuse puisque la condition de durabilité dont s'agit n'est réalisée que par le biais de fictions successives, à savoir les définitions susdites des notions d'exploitations et d'exploitant qui montrent que le fait générateur de la taxe n'est pas l'exercice d'une profession, mais le fait de l'abattage de bois ou de récolte de chablis; que les requérantes relèvent, de surcroît, que le règlement-taxe attaqué prévoit que la taxe est fixée à 6 p.c. de la valeur des bois sur pied ou des chablis, ce qui montre bien que c'est l'opération d'abattage ou la récolte des chablis qui est taxée même si l'on prend pour base la quantité des bois abattus ou récoltés l'année précédente et même si le calcul de la taxe s'opère sur le prix de vente éventuel puisqu'à défaut de vente c'est le cours moyen normal qui est pris en considération; que les requérantes relèvent encore que, si le Conseil d'Etat a considéré, dans un arrêt n° 18.974 du 11 mai 1978, qu'après l'abrogation de l'article 82 de la loi provinciale par la loi du 27 mai 1975, le pouvoir des conseils provinciaux n'avait d'autre limite que les interdictions procédant de dispositions législatives formelles, de sorte que ni l'article 1er, § 1er, de la loi du 18 juillet 1860 interdisant le rétablissement des octrois communaux, ni l'article 2, 15°, de ladite loi du 27 mai 1975, ni l'article 7 du

décret des 2-17 mars 1791 ne constituaient de telles interdictions, il reste que les dispositions précitées de réformes institutionnelles intervenues depuis lors consacrent des limites à l'autonomie fiscale des provinces, limites dont, dans ses arrêts n^{os} 32/91 du 14 novembre 1991 et 7/95 du 2 février 1995, la Cour d'Arbitrage a reconnu l'application lorsqu'une des composantes de l'Etat entendent prendre des mesures de nature à entraver la libre circulation des marchandises et des facteurs de production entre ces composantes et à fausser le jeu de la concurrence; que, selon elles, cette jurisprudence de la Cour d'Arbitrage qui concerne les mesures prises par les Communautés et les Régions, vaut aussi pour celles émanant des pouvoirs subordonnés, notamment des provinces, puisque l'article 46 de la loi ordinaire de réformes institutionnelles interdit toute contrariété entre les actes des pouvoirs locaux et les dispositions des entités fédérées; qu'elles observent encore qu'à supposer même que la taxe litigieuse s'analyse - quod non - en une taxe directe, il resterait qu'elle crée en tout état de cause une distorsion de concurrence par rapport à la situation existante dans d'autres provinces du Royaume;

Considérant que la Province de Namur répond que l'analyse proposée par les parties requérantes fait fi de l'autonomie fiscale des provinces et méconnaît la nature de la taxe litigieuse; qu'elle rappelle qu'une imposition directe est celle qui frappe une situation durable dans laquelle se trouve le contribuable; qu'elle relève que la taxe litigieuse est perçue annuellement, qu'elle frappe l'exploitation des bois, forêts et plantations d'alignement sous la forme d'une activité d'abattage des bois sur pied ou la récolte des bois chablis, et ce à charge de l'exploitant, quel qu'il soit, et pour le compte duquel s'exerce cette activité, de sorte que le fait générateur de la taxe est bien une situation durable; qu'en ce qui concerne l'assiette imposable, elle souligne que cette assiette est constituée par les quantités de bois abattus

ou récoltés au cours de l'année précédente, valorisées à leur valeur marchande; qu'elle relève encore que la taxe n'est pas perçue après chaque opération d'exploitation, mais sur la globalisation de toutes les opérations effectuées l'année précédente, sur la base d'une déclaration annuelle et après enrôlement; qu'en réalité, selon elle, il y va d'un impôt frappant l'exercice d'une profession, c'est-à-dire d'une taxe sur une situation durable par nature; qu'elle en conclut que ladite taxe est bien une taxe directe et ne saurait constituer un octroi ou une taxe sur le chiffre d'affaires comme la T.V.A.; qu'elle soutient, par ailleurs, que cette taxe directe n'entraîne aucune distorsion de la concurrence, car toutes les provinces wallonnes perçoivent une taxe similaire; qu'en tout cas, selon elle, on ne peut considérer que la taxe litigieuse entrave l'union économique et monétaire de l'Etat, car il ne s'agit nullement d'un droit de douane intérieur, ni d'une taxe d'effet équivalent; qu'elle souligne, à cet égard, que le raisonnement des parties requérantes aboutit à condamner toutes les impositions provinciales au mépris de l'autonomie des provinces; que tout en reconnaissant que ce raisonnement pourrait être suivi si le prélèvement était excessivement élevé, elle observe qu'en ce cas, c'est à l'autorité de tutelle qu'il reviendrait de se prononcer sur pareille atteinte à l'intérêt général non au Conseil d'Etat;

Considérant qu'en réplique et dans leurs derniers mémoires, les parties requérantes font observer, au sujet de la nature de la taxe litigieuse, que celle-ci frappe l'"exploitant" et que ce terme est défini comme "toute personne physique ou morale, propriétaire des bois ou les ayant acquis avec ou sans le fonds en vue de les exploiter et pour compte de laquelle a lieu l'activité", c'est-à-dire "l'abattage des bois sur pied et la récolte des bois chablis"; qu'elles en concluent que c'est chaque abattage de bois ou récolte de chablis qui est taxé, chacun d'eux constituant une nouvelle opération effectuée en un lieu

différent de la précédente, avec un dispositif matériel non permanent et variant selon les circonstances; qu'elles ajoutent que la taxe est due indépendamment d'une activité professionnelle, de sorte que l'exercice d'une profession ne constitue nullement le fait générateur de l'impôt; qu'elles soulignent encore que la référence à une valeur marchande ou vénale pour la perception d'un droit ne se conçoit qu'en matière d'impôt indirect puisqu'elle suppose une opération isolée, effectuée à un moment déterminé; qu'en ce qui concerne l'entrave que met, selon elles, la taxe litigieuse à la liberté du commerce et de l'industrie et à l'union économique et monétaire de la Belgique, lesdites parties requérantes font observer qu'un prélèvement fiscal ne peut être discriminatoire, ni à ce point important qu'il en deviendrait disproportionné et fausserait la concurrence; que, selon elles, c'est le cas de la taxe litigieuse, car :

- il ressort d'un rapport d'"Infotrade" relatif à la S.A. EBRAFOR, troisième requérante, que la marge bénéficiaire de celle-ci s'élève à 0,28 p.c., de sorte que, si la taxe litigieuse lui était appliquée, cette marge serait nécessairement négative;
- le secteur du bois subit des difficultés économiques - notamment en raison de la concurrence agressive des pays de l'Est - telles que la taxe risquerait d'entraver la liberté du commerce et de l'industrie dans ce secteur, ce que la Province de Namur a reconnu, elle-même, en abrogeant, "en raison de la situation économique désastreuse" de l'activité forestière dans la province, la taxe litigieuse et ce qu'a reconnu aussi, en supprimant pareille taxe, le conseil provincial de Liège dès 1995;
- l'effet réel des distorsions de concurrence qu'engendre la taxe litigieuse doit s'apprécier en tenant compte de ce que cette taxe "n'est jamais recouvrée lorsque le redevable est étranger (il n'existe pas de contrainte internationale)"; or, il ressort d'un document de l'Inspection des finances que la répartition des taxes enrôlées dans la Région wallonne suivant l'origine des

contribuables, qu'un seul contribuable allemand a fait l'objet d'un enrôlement, alors qu'il appert des résultats des plus grosses adjudications publiques, publiés par l'"Echo des bois", que pendant le dernier trimestre 1994 et l'année 1995 six gros exploitants allemands ont acquis d'importants lots adjugés; cette situation a été dénoncée lors de la réunion du Conseil supérieur des forêts le 10 décembre 1997 et confirmé par le bourgmestre de Vielsalm; suivant les parties requérantes, cette situation perturbe gravement la concurrence, dès lors qu'il est acquis que la marge bénéficiaire d'une entreprise parmi les mieux classées n'atteint que 0, 28 p.c.; - aucune taxe similaire n'est établie dans le Brabant wallon, ni en Flandre; si l'on tient compte de ce qu'elle a été supprimée dans d'autres provinces, c'est 60 p.c. de la superficie boisée du pays qui sont donc actuellement exempts de taxe;

Considérant que, dans ses derniers mémoires, la Province de Namur expose que l'ensemble des éléments qu'elle avait déjà relevés - la taxe frappe l'exploitation des bois, forêts et plantations d'alignement; c'est cette exploitation qui constitue le fait générateur de la taxe; celle-ci est perçue annuellement sur la base d'une déclaration et sous la forme d'un enrôlement annuel; l'assiette imposable est constituée par la quantité de bois abattus ou récoltés au cours de l'année précédente, étant entendu suivant l'article 2 du règlement qu'elle "est calculée non pas séparément par coupe de bois ou par récolte de bois chablis mais sur la globalisation de toutes les opérations effectuées durant l'année qui précède (...)" - montre qu'il y va d'une taxe directe fort différente de celle que la Cour de Cassation, par son arrêt précité du 10 novembre 1994, avait estimée illégale parce que constituant un impôt indirect, c'est-à-dire un octroi prohibé; qu'elle indique que "quelle que soit d'ailleurs la nature du prélèvement (...), toujours est-il qu'il n'entrave en rien la liberté du commerce et (la) libre concurrence", pas

plus que l'union économique et monétaire belge, car cette liberté n'est pas absolue; qu'en effet, le décret d'Allarde des 2-17 mars 1791 qui supprime tous les droits d'aides, toutes maîtrises et jurandes et établissement de patentes et consacre la liberté de négoce et des professions, arts ou métiers, sous réserve de se pourvoir d'une patente, n'est, d'une part, qu'une loi que le législateur fédéral reste libre de modifier ou restreindre, ce qu'il a fait par de nombreuses réglementations économiques et, d'autre part, n'assortit la liberté qu'elle prévoit d'aucune exemption fiscale, autorisant même expressément les droits de patente ou les droits analogues que les provinces et les communes peuvent imposer; qu'il en résulte, selon elle, que seuls les impôts locaux d'un taux prohibitif, constituant une entrave à l'exercice d'une activité économique, pourraient être de nature à entraver l'exercice d'une telle activité et être censurés par l'autorité de tutelle; que ladite partie adverse soutient que la taxe litigieuse n'a rien de prohibitif ou d'excessif; qu'elle observe, à cet égard, que le Conseil d'Etat a admis qu'une taxe provoquant une augmentation de 30 p.c. du prix de revient n'était pas prohibitive (arrêts 11.609, 14.503, 15.749 et 18.557) et a également considéré que ne viole pas le principe de la liberté du commerce et de l'industrie la taxe communale directe due par l'exploitant d'un site dont le sous-sol est affecté au stockage de combustibles gazeux destinés à des fins commerciales, dès lors que cette taxe frappait l'exercice d'une profession indépendamment des avantages retirés par cet exploitant (arrêt 46.049 du 31 août 1994); qu'elle souligne que la situation des entreprises du secteur du bois est quasi constamment difficile et qu'on ne peut y trouver la cause dans la taxation litigieuse dont l'impact sur les finances de ces entreprises doit être "relativisé" puisque cet impôt est fiscalement déductible; qu'elle relève encore qu'il est inexact d'affirmer que les exploitants allemands échapperaient à la taxe et qu'au demeurant, le Conseil d'Etat n'est saisi que de la légalité de celle-ci, non de

son établissement et de son recouvrement; qu'elle observe encore que si la taxe litigieuse a été supprimée à partir de l'exercice 1998, ce n'est pas en raison de ce qu'elle aurait entravé la liberté du commerce et de l'industrie, mais en raison de la détérioration du secteur à la suite des fortes tempêtes et de la concurrence agressive des pays de l'Est, qui avaient entraîné, d'une part, un important manque à gagner et, d'autre part, une dépréciation de la valeur marchande du bois; que, pour ce qui est du respect de l'union économique et monétaire, ladite partie adverse souligne, à nouveau, que la taxe litigieuse ne peut s'assimiler à un droit de douane intérieur puisqu'elle ne frappe nullement le transfert ou l'exportation des bois exploités sur le territoire de la province vers une autre province ou une autre région du pays; qu'elle rappelle que cette taxe est perçue sur l'exploitation des bois et forêts et est prélevée annuellement, et non pas après chaque opération d'exploitation; qu'elle indique encore que pareille imposition est aussi prélevée dans d'autres provinces; que, selon elle, l'argumentation des parties requérantes revient à soutenir que l'existence de l'union économique et monétaire implique une harmonisation complète au niveau des taxes provinciales et qu'il s'en suivrait que la circonstance que pareille taxe ne soit pas levée dans une autre province où des bois sont exploités constituerait une atteinte aux principes de base de l'union économique et monétaire, alors que pareille union n'implique nullement cette harmonisation, que celle-ci "n'est pas de mise en ce qui concerne la fiscalité directe" et qu'elle se heurterait au principe constitutionnel de l'autonomie fiscale des provinces et des communes et, au niveau européen, à la souveraineté des Etats membres quant à leur politique fiscale;

Considérant qu'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; qu'aux

termes de l'article 170, § 3, alinéas 1^{er} et 2, de celle-ci :

" (...) aucune imposition ne peut être établie par la province que par une décision de son conseil.
La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1^{er}, les exceptions dont la nécessité est démontrée";

qu'il ressort de ces dispositions que l'autonomie fiscale accordée aux provinces n'est pas absolue; que des limites à cette autonomie peuvent y être apportées par la loi;

Considérant qu'outre celle prévue à l'article 16 de la loi ordinaire de réformes institutionnelles du 9 août 1980, qui prévoit l'interdiction pour les provinces d'établir et percevoir des impositions après que la loi aura créé, à leur profit, des ressources de remplacement, pareilles limites se déduisent, notamment, de plusieurs dispositions législatives qui ont consacré, d'une part, la liberté du commerce et de l'industrie et, d'autre part, l'union économique de l'Etat, en vue spécialement de garantir la libre circulation des personnes, des biens, des services et des capitaux; que l'article 7 du décret des 2-17 mars 1791 dispose qu'"il sera libre à toute personne de faire tel négoce, ou d'exercer telle profession ou métier qu'elle jugera bon"; que l'article 6, § 1^{er}, VI, alinéa 2, 2^o, alinéa 2, de la loi spéciale de réformes institutionnelles du 8 août 1980 oblige les Régions au respect "des principes de la libre circulation des personnes, biens, services et capitaux et de la liberté de commerce et d'industrie" ainsi que "du cadre normatif général de l'union économique (...), tel qu'il est établi par ou en vertu de la loi (...)" ; qu'il suit de ces principes que chaque composante de l'Etat, y compris les provinces, est tenue, même en matière fiscale, de s'abstenir de prendre séparément des mesures qui constitueraient des entraves à la libre circulation de certains biens, fausseraient le jeu de la concurrence et, par là même, feraient obstacle au libre exercice du commerce et de l'industrie, plus particulièrement lorsque la consomma-

tion de produits et leur commercialisation en viendraient, à être soumises à des conditions différentes suivant le lieu où ils sont mis en vente;

Considérant que, si ces principes n'impliquent pas une neutralité fiscale au nom d'une intégration économique parfaite, chaque entité s'étant vu reconnaître un pouvoir fiscal propre, et s'ils imposent, dès lors, la recherche d'un équilibre entre le maintien de l'union économique et monétaire de l'Etat, le respect de la liberté du commerce et de l'industrie et l'autonomie fiscale dont s'agit en matière d'impôts directs comme d'impôts indirects, il reste que ces derniers, lorsqu'ils sont levés sous la forme d'"octrois", ont été interdits par le législateur; qu'en effet, la loi du 18 juillet 1860 dispose que "les impositions communales indirectes connues sous le nom d'octrois sont abolies" et "ne pourront être rétablies"; que, certes, cette disposition ne vise que les impôts communaux; que, toutefois, l'article 82 de la loi provinciale du 30 avril 1836, qui prévoyait que le conseil provincial "veille à ce qu'il ne soit mis à l'importation, à l'exportation et au transit des denrées et marchandises, d'autres restrictions que celles établies en vertu des lois", a unanimement été interprété comme portant interdiction également aux provinces de lever des octrois, impôts qu'elles n'avaient, du reste, jamais levés; que, sans doute, cette disposition a été abrogée par la loi du 27 mai 1975 portant adaptation de la loi communale et de la loi provinciale au droit actuellement en vigueur et établissant le texte néerlandais de la loi communale, de la loi provinciale et de la loi du 1^{er} juillet 1860 modifiant la loi provinciale et la loi communale en ce qui concerne le serment; qu'il ressort, toutefois, des travaux préparatoires de cette loi, spécialement de l'avis du Conseil d'Etat, que cette abrogation a été justifiée par l'inutilité de la disposition en raison du maintien du principe de la liberté du commerce déjà prévue par le décret des 2-17 mars 1791 et par l'abrogation et l'inter-

diction des octrois en 1860; qu'elle n'a donc pu avoir pour effet d'instaurer le droit pour les provinces d'établir des octrois dont le législateur de 1860 avait considéré qu'ils heurtaient, dans leur principe même, cette liberté du commerce et créaient "des intérêts antagonistes au reste du royaume, une guerre des tarifs, une guerre à l'état latent, mais des plus pernicieuses pour la consolidation de l'unité nationale"; qu'on doit, dès lors, considérer que les octrois ont été, de manière générale, formellement prohibés par le législateur, et partant aussi bien pour les provinces que pour les communes, et ce d'autant plus que l'union économique, qui implique au premier chef la libre circulation des marchandises et des facteurs de production entre les composantes de l'Etat, a été réaffirmée en 1980 par le législateur spécial;

Considérant qu'un octroi se définit comme un impôt indirect de consommation grevant le produit qui en est l'objet et venant ainsi s'ajouter à son prix, pour atteindre, en dernière analyse, le consommateur; que ce qui le caractérise est qu'il grève le produit lui-même;

Considérant que des travaux préparatoires de la loi du 18 juillet 1860 ainsi que de l'arrêté royal du 2 août 1860 relatif au montant des revenus de 1859 et à l'indemnité pour traitement d'attente du personnel, par suite de l'abolition des octrois, qui a porté exécution de ladite loi, il ressort que doivent être compris parmi les octrois prohibés, non seulement des droits de douanes ou des droits similaires, mais aussi les droits "sur la fabrication ou l'extraction de certains produits dans l'intérieur de la Commune"; qu'il en est ainsi nécessairement d'une taxe frappant l'abattage d'arbres ou la récolte de chablis, à l'instar de celles perçues sur tout autre produit du sol, une telle taxe grevant ainsi un produit local à l'exclusion des produits étrangers de même nature; que pareille taxe, affectant nécessairement la libre

circulation du produit à l'extérieur de la province, est prohibée par le législateur;

Considérant qu'en l'espèce, nonobstant la qualification de "taxe directe annuelle sur l'exploitation des bois, forêts et plantations d'alignement", la taxe litigieuse ne peut s'analyser que comme un octroi déguisé, tel qu'il vient d'être défini; qu'en effet, si elle est établie "sur l'exploitation", celle-ci est conçue comme "toute activité concernant l'abattage des bois sur pied et la récolte des bois chablis" et est basée sur la valeur de "la quantité de bois abattus ou récoltés à l'occasion de cette activité"; que l'exploitation ainsi définie "est réputée avoir lieu à l'endroit où sont situés les bois exploités"; qu'il y a donc bien d'une taxe indirecte sur l'abattage ou la récolte de bois, et donc d'un octroi frappant un produit du sol;

Considérant que la circonstance que la taxe est calculée sur la valeur des bois récoltés au cours de l'année précédente ne constitue qu'une modalité de perception qui n'ôte pas à cette taxe sa nature de taxe indirecte, dès lors qu'en définitive, elle est due par le fait de l'abattage ou de la récolte et est calculée sur la valeur du bois abattu ou récolté, comme le précise l'article 3 du règlement attaqué;

Considérant qu'on ne peut davantage tenir la taxe pour un impôt direct frappant l'exercice d'une profession et donc une situation durable; qu'en effet, suivant l'article 1^{er}, alinéas 1^{er} et 3, des règlements attaqués, elle est due par toute personne, quelle que soit sa qualité, personne publique ou particulier, qui se livre, à titre privé ou comme entreprise commerciale ou industrielle, à l'exploitation telle qu'elle a été définie, c'est à dire à l'abattage de bois sur pied ou à la récolte des bois chablis, et ce sans que l'exploitant ainsi défini recoure à des installations fixes; qu'en outre, le produit

est taxé sans qu'il doive faire l'objet d'une vente, puisque la taxe est calculée, suivant l'article 2, sur sa valeur marchande, celle-ci étant le prix de vente s'il a été vendu ou celui du cours normal moyen s'il ne l'a pas été; que la taxe est dès lors due, même si l'abattage d'arbres sur pied et la récolte de chablis ne sont qu'occasionnels ou irréguliers, notamment lorsque le redevable n'exerce pas la profession habituelle d'exploitant forestier; que les règlements attaqués entendent donc bien taxer l'abattage et la récolte des bois effectués indépendamment de l'exercice d'une profession et instaurent une taxe indirecte, c'est-à-dire un octroi prohibé, tel qu'il a été défini ci-avant;

Considérant que le moyen est bien fondé; qu'il n'y a pas lieu d'examiner les autres moyens de la requête,

D E C I D E

Article 1^{er} .

Les causes n^{os} A.64.412/VI-14.339, A.68.530/VI-13.180, A.74.093/VI-13.832 sont jointes.

Article 2.

Sont annulées les résolutions des 10 février 1995, 13 octobre 1995 et 5 novembre 1996 du Conseil provincial de Namur adoptant des règlements-taxes instaurant une taxe provinciale sur l'exploitation des bois, forêts et plantations d'alignements, respectivement pour les années 1995, 1996 et 1997.

Article 3.

Les requêtes sont rejetées pour le surplus.

Article 4.

Le présent arrêt sera publié dans les mêmes formes que les règlements annulés.

Article 5.

Les dépens, liquidés à la somme de 53.000 francs, sont mis à charge de la première partie adverse à concurrence de 23.000 francs et de chacune des requérantes Associations sans but lucratif "Fédération nationale des Scieries" et "FEDEMAR" à concurrence de 15.000 francs.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique de la VI^e chambre, le vingt-huit octobre 1900 nonante-huit par :

MM. CLOSSET,	président de chambre,
HANSE,	conseiller d'Etat,
LEWALLE,	conseiller d'Etat,
HARMEL,	greffier.

Le Greffier,

Le Président,

P. HARMEL.

Ch.-L. CLOSSET.