

CONSEIL D'ETAT, SECTION D'ADMINISTRATION.

A R R E T

n° 76.717 du 28 octobre 1998

A.66.632/VI-12.991
A.68.455/VI-13.179

- En cause :
1. l'Association sans but lucratif "Fédération nationale des scieries".
 2. l'Association sans but lucratif "Fédération belge des Exploitants forestiers et des marchands de bois de mine et de papeterie", en abrégé "FEDEMAR".
 3. la Société privée à responsabilité limitée "LALOYAUX BOIS".
 4. la Société anonyme "Etablissements Yvan CARLIER",

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

contre :

la Province de Hainaut,
ayant élu domicile chez
Me Pierre LEFEVRE, avocat,
boulevard Devreux 24
6000 Charleroi.

LE CONSEIL D'ETAT, VI^e CHAMBRE,

Vu la requête introduite le 29 novembre 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 privée à responsabilité limitée "LALOYAUX BOIS" et la Société anonyme "Etablissements Yvan CARLIER" qui demandent l'annulation de :

1. la résolution du 22 juin 1995 du Conseil provincial du Hainaut adoptant un "règlement relatif à la perception de la taxe sur l'exploitation des superficies boisées";

2. la résolution de même date du même conseil provincial arrêtant le taux de ladite taxe pour 1995;

Vu la requête introduite le 5 avril 1996 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 "Etablissements Yvan CARLIER" qui demandent l'annulation de la résolution du 17 octobre 1995 dudit conseil provincial arrêtant le taux de la taxe précitée pour l'année 1996;

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, comparaissant pour les requérants et Me THIEL loco Me LEFEVRE, comparaissant pour la partie adverse;

Entendu, en son avis contraire 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 la résolution du 22 juin 1995 du Conseil provincial du Hainaut, publiée au Mémorial administratif de cette province le 2 octobre 1995 et constituant le premier acte attaqué dans la requête n° A.66.632/VI-12.991, est ainsi libellée :

" Le Conseil provincial du Hainaut,

Vu l'article 16 de la Loi ordinaire de réformes institutionnelles du 9 août 1980, remplacé par la loi du 9 juillet 1982, notamment le paragraphe 4;

Vu la Loi provinciale, notamment l'article 66;

Vu les dispositions du Décret du Ministère de la Région wallonne du 20 juillet 1989;

Vu la loi du 23 décembre 1986 relative au recouvrement et au contentieux en matière de taxes provinciales et locales;

Vu les articles 170 et 173 de la Constitution consacrant le pouvoir fiscal des provinces;

Sur proposition de la Députation permanente,

Arrête :

Article 1^{er} : Il est établi, à partir du 1^{er} janvier 1995, au profit de la Province du Hainaut, une taxe directe de quotité annuelle sur l'exploitation des superficies boisées (à l'exception des plantations à rotation rapide) sur le territoire de la province, en prenant pour base les quantités et qualités de bois exploitées au cours de l'exercice fiscal.

Article 2 : La taxe est due par l'exploitant des super-

ficies boisées.

Par exploitant, le règlement entend toute personne quelconque, physique ou morale, propriétaire des bois ou les ayant acquis avec ou sans le fonds en vue de les exploiter, pour compte de laquelle a lieu l'abattage ou la récolte des bois chablis.

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

Article 3 : Avant le 30 janvier de l'année qui suit l'exercice de référence, l'exploitant fera parvenir à la Députation permanente du Conseil provincial du Hainaut, Inspection générale des Finances, 102, Avenue Général de Gaulle, 7000 Mons, une déclaration reprenant toutes les exploitations intervenues au cours de l'exercice fiscal et, pour chacune de ces exploitations, l'identité et l'adresse précise du vendeur ainsi que le prix de vente pour chaque lot.

Cette déclaration précisera en outre, par commune et par lieu-dit, au besoin par parcelle cadastrale, la situation des produits vendus ainsi que tous les renseignements permettant un contrôle aisé, notamment le nombre et le cube des bois abattus ou à abattre, par essence et par catégorie et, éventuellement, en cas de vente à un prix anormalement bas, les raisons de cette anomalie : chablis, pourriture rouge, exploitation ou accès difficile, mitraille, etc.

A cette déclaration sera jointe une copie certifiée exacte de chaque acte de vente ou bordereau d'achat devant servir à la perception de la taxe sur la valeur ajoutée.

En cas d'exploitation personnelle du bois au cours de l'exercice de référence, le propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier fera parvenir à la Députation permanente du Conseil provincial du Hainaut, avant le 30 janvier de l'année qui suit l'exercice de référence, une déclaration dûment signée, mentionnant son identité et son adresse complète, l'estimation de la valeur globale des coupes opérées ainsi que celle de la valeur au mètre cube de chacun des produits abattus ou à abattre selon leur situation, leur essence ou leur catégorie, en précisant éventuellement les raisons d'une évaluation anormalement basse.

Dans le cas où un contrat de vente prévoit le cubage après abattage, la déclaration susdite est faite à titre provisoire. Elle doit, pour la vente concernée, mentionner une estimation du cube et de la valeur au mètre cube de chacun des produits à abattre.

Dans les huit jours suivant l'abattage, les intéressés envoient une déclaration complémentaire concernant cette

vente.

Article 4 : Quant au vendeur, il informera la Députation permanente de toute vente intervenue, au plus tard l'avant-veille du jour où doit commencer l'abattage et, en tout cas, dans les quinze jours de l'établissement de l'acte de vente ou du bordereau d'achat. Il précisera à cette occasion l'identité et l'adresse précise de l'exploitant, la situation des bois vendus, le cube des bois à abattre, par essence et par catégorie et le prix de vente.

Le vendeur, s'il n'a pas vendu le fonds, ou l'acheteur, s'il a acquis le fonds, mentionne expressément qu'il autorise les personnes nommément désignées par la Députation permanente à visiter les parcelles exploitées aux moments que celles-ci jugeront les plus favorables au contrôle.

Article 5 : En cas de constatation d'infraction au présent règlement, c'est à dire en cas d'absence de déclaration dans le délai mentionné à l'article 3 ou de déclaration incomplète, les cotisations éludées sont établies selon la procédure d'imposition d'office, et ce sans préjudice de l'application éventuelle du double droit, conformément aux dispositions du règlement général relatif à la perception des taxes provinciales.

Lorsque la vente de produits sur pied est faite publiquement et sans réserve d'aucune sorte - notamment quant au cube définitif, à la pourriture rouge, à la mitraille, etc. - les redevables de la taxe ne peuvent se prévaloir de l'absence, du retard ou d'une erreur de la déclaration de l'officier instrumentant ou du président de la vente pour échapper à la taxe et à l'enrôlement d'office, éventuellement au double du droit éludé.

Article 6 : Sur base de la déclaration rentrée, l'Administration provinciale communique annuellement au redevable de la taxe le relevé des opérations d'exploitation effectuées au cours de l'année écoulée, avec indication du montant de la taxe due sur base dudit relevé.

La taxe est payable au compte particulier de la Province ouvert à cet effet dans les dix jours de l'invitation à payer adressée par l'Administration provinciale.

Passé ce délai, la perception et les poursuites seront confiées à l'Administration des Contributions directes, en application des dispositions légales en vigueur en la matière.

Article 7 : Le règlement général relatif à la perception des taxes provinciales est applicable à la présente imposition pour autant qu'il n'y soit pas dérogé par les dispositions particulières qui précèdent.

Article 8 : Le règlement antérieur inhérent à la taxe provinciale sur les bois exploités est abrogé à partir du 1^{er} janvier 1995 et remplacé, à cette date, par la présente résolution";

Considérant que, par sa résolution du 22 juin 1995, formant le second acte attaqué dans ladite requête n° A.66.632/VI-12.991, et par sa résolution du 17 octobre 1995, formant l'acte attaqué dans la requête n° A.68.455/VI-13.179, le Conseil provincial du Hainaut a fixé, respectivement pour l'année 1995 et pour l'année 1996, le taux de ladite taxe à 6 p.c. du prix de vente des bois sur pied, en cas d'achat de bois à exploiter, ou de la valeur marchande des bois sur pied calculée au cours normal du jour du premier abattage, en cas de transformation personnelle du bois, en prenant dans chaque cas pour base les quantités de bois exploités au cours de l'exercice fiscal;

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. "Fédération nationale des scieries et "FEDEMAR".

Considérant que la partie adverse déclare, dans ses derniers mémoires, exciper de l'irrecevabilité des recours, en tant qu'ils sont introduits par les Associations sans but lucratif "Fédération nationale des scieries" et "FEDEMAR", au motif que ces associations n'ont pas déposé au greffe du tribunal de première instance la liste de leurs membres et les modifications annuelles de cette liste, le dépôt auquel elles ont procédé les 8 août et 15 octobre 1997 étant tardif et donc irrelevante, de

sorte qu'elles ne peuvent se prévaloir de la personnalité à l'égard des tiers et que leurs recours sont irrecevables à défaut d'avoir la capacité juridique;

Considérant que lesdites associations requérantes, reconnaissent, dans leur dernier mémoire, 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 a 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 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. "Yvan Carlier".

Considérant que la partie adverse excipe, dans ses derniers mémoires, de l'irrecevabilité des recours en tant qu'ils ont été introduits par la S.A. "Yvan Carlier", au motif que "cette société n'a pas joint une copie de ses statuts";

Considérant qu'en annexe à ses derniers mémoires, ladite société a produit ses statuts, les actes modificatifs de ceux-ci, l'acte de désignation de ses administrateurs ainsi que la preuve de la publication de ces actes; qu'elle justifie donc de son existence légale et de sa capacité d'agir en justice; que l'exception ne peut être accueillie;

C. Requête de la S.P.R.L. "Laloyaux".

Considérant que, dans son dernier mémoire, concernant le recours A.66.632/VI-12.991, la partie adverse soutient qu'en tant qu'il a été introduit par la S.P.R.L. "Laloyaux", ledit recours n'est pas recevable "à défaut également de disposer d'une copie de ses statuts" et parce qu'en outre, ce recours "a été décidé par un organe incompétent (...) : l'assemblée générale, alors qu'(il) aurait dû (l')être par le gérant";

Considérant que ladite société requérante a

produit ses statuts en annexe à son dernier mémoire, ainsi que la preuve de leur publication conformément à la loi; qu'aux termes de l'article 14 desdits statuts, les gérants Robert et Hubert Laloyaux sont investis "des pouvoirs les plus étendus", agissant "conjointement ou séparément", "peuvent accomplir les actes nécessaires ou utiles à l'accomplissement de l'objet social de la société, sauf ceux que la loi réserve à l'assemblée générale" et sont, notamment, chargés de représenter la société à l'égard des tiers et en justice, soit en demandant, soit en défendant; qu'il appert, certes, que l'assemblée générale, réunie le 13 novembre 1995, a "décidé d'introduire un recours en annulation devant le Conseil d'Etat contre le règlement édicté par la Province de Hainaut pour l'exercice 1995"; qu'il ressort, toutefois, du procès-verbal de cette réunion que l'assemblée a "chargé Monsieur Hubert LALOYUX de l'exécution de cette décision", ce que ce dernier a fait, agissant en qualité de gérant usant, dès lors, du pouvoir de représentation en justice qu'il tenait des statuts; que l'exception ne peut être accueillie;

III. Quant au fond

Considérant qu'un premier moyen est pris 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, de l'article 1^{er}, § 1^{er} de la loi du 18 juillet 1860 interdisant le rétablissement des octrois communaux, 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 § 1 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 de la Constitution", en ce que les règlements attaqués "établissent, à partir du 1^{er} janvier 1995, une taxe annuelle, dite taxe directe de quotité, sur l'exploitation des superfi-

cies boisées (...) sur le territoire de la province de Hainaut, en prenant pour base les quantités et qualités de bois exploités au cours de l'exercice fiscal (...), fixée à 6 % du prix de vente des bois sur pied en cas d'achat de bois à exploiter, étant précisé :

- que par exploitant, on entend "toute personne quelconque, physique ou morale, propriétaire des bois ou les ayant acquis avec ou sans le fonds en vue de les exploiter, pour compte de laquelle a lieu l'abattage ou la récolte des bois chablis et que l'exploitation est réputée avoir lieu à l'endroit où sont situés les bois exploités avant l'abattage";
 - que la déclaration de l'"exploitant" doit indiquer l'identité et l'adresse précises du vendeur ainsi que le prix de vente pour chaque lot, la situation des produits vendus, le nombre et le cube des bois abattus ou à abattre, par essence et par catégorie et, éventuellement, en cas de vente à un prix anormalement bas, les raisons de cette anomalie : chablis, pourriture rouge, exploitation à accès difficile, mitraille, etc.;
 - qu'il doit être joint à cette déclaration une copie certifiée exacte de chaque acte de vente ou bordereau d'achat devant servir à la perception de la T.V.A.;
 - que le vendeur doit informer la Députation Permanente de toute vente intervenue, en indiquant l'identité et l'adresse précises de "l'exploitant", la situation des biens vendus, le cube à abattre, par essence et par catégorie, et le prix de vente,
- alors que l'article 170 § 3 de la Constitution ne consacre l'autonomie fiscale des provinces que sous réserve des exceptions prévues par la loi; qu'il résulte des lois spéciale et ordinaire de réformes institutionnelles des 8 et 9 août 1980 et spécialement de l'article 6 § 1^{er} VI de la loi spéciale du 8 août 1980, telle qu'elle a été modifiée par la loi du 8 août 1988, que la nouvelle structure de l'Etat repose sur une union économique et monétaire, c'est-à-dire le cadre institutionnel d'une économie basée sur des composantes et

caractérisée par un marché intégré et l'unité de la monnaie; que l'existence d'une telle union économique implique au premier chef la libre circulation des marchandises et des facteurs de production entre les composantes de l'Etat, en ce compris les pouvoirs subordonnés; qu'il résulte en effet de l'article 46 de la loi du 9 août 1980 que les actes des 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 visées ci-dessus;

qu'il résulte des travaux préparatoires de la loi du 18 juillet 1860 portant abolition des octrois communaux et de l'arrêté royal du 2 août 1860 pris en exécution de cette loi qu'était également visé l'objet de la taxe litigieuse, à savoir l'exploitation des coupes de bois ou encore des superficies boisées; que l'abolition des octrois a été décidée parce qu'ils constituaient un obstacle à la libre concurrence ainsi qu'une entrave à l'industrie et au commerce;

que, certes, la loi du 18 juillet 1860 portait abolition des seuls octrois communaux; que, cependant, si la liberté du commerce et de l'industrie garantie par l'article 7 du décret des 2-17 mars 1791 n'est pas absolue, elle est étroitement liée à la libre circulation et ne peut connaître des limitations telles que l'union économique et monétaire entre les différentes composantes de l'Etat soit compromise;

que les dispositions des lois spéciale et ordinaire de réformes institutionnelles des 8 et 9 août 1980 et spécialement l'article 6 § 1^{er} VI de la loi spéciale du 8 août 1980 et l'article 46 de la loi ordinaire du 9 août 1980, combinées avec l'article 7 du décret des 2-17 mars 1791, établissent dès lors des dérogations à l'autonomie fiscale des provinces que consacre l'article 170 § 3 de la Constitution;

que nonobstant la qualification de taxe directe annuelle sur l'exploitation des bois, forêts et plantations

d'alignement utilisée dans le règlement attaqué, la taxe litigieuse est une taxe indirecte caractérisée par ce qu'elle a pour base une opération ou un fait dont l'accomplissement entraîne l'obligation de payer une taxe frappant les matières traitées et dont le montant est fixé par référence aux quantités et au prix des matières mises en oeuvre dans ces opérations; que lorsque "l'exploitant" n'est pas propriétaire du fonds, le fait générateur de la taxe n'est nullement une situation réellement durable existant sur le territoire de la province de Hainaut - l'exploitation n'étant créée que par le recours à des fictions successives - mais consiste uniquement en l'achat de bois sur pied en vue de les abattre; que ces opérations d'achat de bois sur pied, c'est-à-dire de meubles par anticipation, à différents propriétaires, sont par nature des opérations isolées, de même d'ailleurs que les opérations d'abat-tage destinées à isoler les bois acquis du fonds; que ni le fait que la taxe soit perçue annuellement en une seule fois et non plus après chaque opération, ni la circonstance que l'acheteur soit qualifié "d'exploitant" ne modifient la nature réelle de la taxe frappant des opérations d'achat de bois sur pied en vue de les abattre et fixée à 6 % du prix de vente de ces bois; qu'il ne s'agit là que de modalités de perception de la taxe qui n'ont été adoptées que dans le but avoué de contourner la jurisprudence instaurée par l'arrêt de la Cour de cassation du 10 novembre 1994; que le caractère indirect de cette taxe est encore confirmé par le fait qu'elle est fixée à 6 % du prix de vente et non à un montant déterminé par quantités prélevées, qu'elle est mise à charge de l'acheteur des bois, réputé exploitant par le seul fait que l'abattage a lieu pour son compte, qu'elle ne tient pas compte de la capacité contributive du redevable et se répercute dans les échanges économiques ultérieurs; que, même s'il fallait admettre que la taxe litigieuse est une taxe directe, elle entraîne dans tous les cas

pour les bois récoltés dans la province de Hainaut un handicap certain sur le marché et, partant, une distorsion de la concurrence par rapport aux mêmes matières provenant des autres provinces du Royaume; qu'elle constitue une entrave importante à la libre circulation et à la liberté du commerce et de l'industrie, incompatible avec l'union économique et monétaire entre les composantes de l'Etat belge sur laquelle repose la nouvelle structure de celui-ci; qu'il s'ensuit que le règlement-taxe attaqué viole les dispositions légales visées au moyen";

Considérant que la partie adverse répond que, pour pouvoir être qualifié d'octroi, un impôt doit être indirect et que la taxe litigieuse ne revêt nullement ce caractère; qu'elle relève qu'en effet, cette taxe frappe, non des faits ou situations isolés, mais une situation durable par nature, car elle vise les exploitants forestiers et qu'en outre, elle est établie annuellement sur la base des quantités de bois achetés ou exploités l'année précédente, est prélevée sur une assiette qui n'est pas liée au profit effectivement réalisé mais est fixée à un taux qui ne porte pas atteinte à la nature directe ou indirecte de la taxe et qui est parfaitement légal; qu'elle expose en substance ce qui suit à l'appui de cette argumentation :

1° la taxe n'est due que par les exploitants forestiers, c'est-à-dire des personnes qui se livrent à des opérations d'achat et de vente de bois à raison de cette exploitation; en effet :

- l'article 2, alinéas 1^{er} et 2, du règlement du 22 juin 1995 précise que la taxe est due par l'exploitant de superficies boisées, le propriétaire des bois devant les avoir acquis "en vue de les exploiter" pour être, lui-même, taxé;
- ce règlement vise toute personne ayant acquis des bois "en vue de les exploiter", en les abattant et en les vendant ensuite; la taxe ne vise donc pas des actes ou

- opérations isolés, mais une situation durable par nature et pouvant donner lieu à une contribution périodique;
- comme le précise l'article 1^{er} du règlement, la taxe atteint le redevable en raison de l'exercice de son industrie, de son commerce ou de sa profession, sur la base d'un indice et indépendamment du bénéfice ou du profit réalisé; il n'y va donc pas d'un impôt frappant des actes, opérations ou faits passagers, isolés par nature, fussent-ils répétés, mais d'une taxe directe atteignant un contribuable en raison de l'exercice d'une profession;
 - comme pour les taxes ou les captages d'eau, la taxe litigieuse frappe un ensemble d'opérations réparties sur une période déterminée, même si celles-ci ne nécessitent pas des installations fixes, car ce qui est durable en l'espèce c'est l'exploitation, et même si la taxe est établie sur la base d'un taux et non d'un montant, car le taux de la taxe est sans influence sur la détermination de sa nature directe ou indirecte;

2° la taxe litigieuse est établie annuellement sur la base des quantités de bois achetés ou exploités au cours de l'exercice concerné; elle n'est donc pas perçue après chaque opération; il n'y va donc pas d'une taxe indirecte, car c'est l'ensemble des opérations d'exploitation qui est concerné et est taxé sur la base d'un indice annuel d'activité;

3° l'assiette de la taxe est constituée, soit par le prix de vente, soit par la valeur marchande du produit sur pied; ce mode de calcul n'affecte pas la nature de la taxe, dès lors que celle-ci atteint l'exploitant en raison de l'exercice de son industrie, de son commerce ou de sa profession, qu'elle tient compte de sa capacité contributive puisqu'elle est calculée sur la base d'indices et qu'elle peut, s'agissant d'une taxe sur l'exercice d'une industrie, d'un commerce ou d'une profession, atteindre le redevable indépendamment des gains qu'il en retire;

4° le taux de 6 p.c. ne peut porter atteinte à la nature même de la taxe; au surplus, il y va d'un taux fixe qui respecte le principe constitutionnel d'égalité; en outre, il ne revient pas au Conseil d'Etat, mais à l'autorité de tutelle, d'apprécier le caractère raisonnable ou non de la taxe qui n'apparaît pas, en l'espèce, comme manifestement déraisonnable, de sorte qu'en aucun cas, il ne revient au Conseil d'Etat de se prononcer sur ce point;

qu'à titre subsidiaire, à supposer même que la taxe litigieuse puisse être qualifiée de taxe indirecte, la partie adverse soutient qu'elle ne pourrait être tenue pour un octroi, car "l'octroi est une taxe indirecte sur un objet de consommation locale, créé(e) en vue de subvenir aux besoins généraux de l'autorité locale qui l'instaura (...) et pour protéger son industrie et son commerce en traitant différemment les produits importés, exportés ou en transit, selon qu'ils sont fabriqués ou récoltés à l'intérieur des limites de la commune ou à l'extérieur, constituant ainsi de véritables droits de douanes internes"; que la partie adverse relève, à cet égard, que :

- la taxe litigieuse ne frappe pas un objet de consommation locale;
- elle ne frappe nullement l'importation ou l'exportation des bois;
- elle n'a pas été établie pour protéger les industries et commerces locaux, car notamment elle "frappe l'abattage de bois sur pied ou la récolte de bois de chablis dans la Province de Hainaut sans aucunement faire de telles distinctions";

qu'enfin, "à titre infiniment subsidiaire", la partie adverse expose qu'à supposer qu'il s'agisse d'un octroi, "aucune disposition légale n'a interdit aux Provinces d'en prélever", la loi du 18 juillet 1860 ne s'appliquant qu'aux communes, à l'exclusion des provinces;

que la partie adverse soutient, par ailleurs, que ne visant pas différemment les biens selon qu'ils sont importés dans la province ou exportés de celle-ci, la taxe litigieuse, qui ne peut être dès lors qualifiée d'octroi,

n'entrave en rien la libre circulation des marchandises à l'intérieur de la Belgique, ni partant l'union économique de l'Etat; qu'elle ajoute que, pour être contraire à cette union, la taxe devrait être disproportionnée, ce qu'elle n'est pas; qu'elle fait encore observer que les dispositions visées au moyen ont trait à la répartition des compétences entre l'Etat, les Communautés et les Régions et ne concernent nullement les provinces, l'article 46 invoqué de la loi ordinaire du 9 août 1980 étant irrelevant, car il n'a pas pour but de régir l'exercice des compétences des pouvoirs locaux, mais bien de régler "la valeur juridique des décrets et des règlements des autorités centralisés par rapport aux normes adoptées par les collectivités politiques déconcentrées ou décentralisées";

Considérant qu'en réplique, les requérantes insistent sur la définition que le règlement attaqué du 22 juin 1995 donne de la notion d'exploitation, c'est-à-dire l'achat de bois sur pied et la vente des dits bois abattus, de sorte qu'un seul achat de bois sur pied, abattu ou non, donne lieu à la perception de la taxe; qu'elles soulignent qu'il ne résulte nullement des articles 1^{er} et 2 de ce règlement que cette taxe ne frapperait que ceux qui font profession d'acheter des bois sur pied en vue de les revendre ou de les transformer, car ces dispositions ne font aucune référence au caractère habituel ou professionnel des opérations d'achats et de ventes envisagées, l'article 2 entendant, au contraire, par "exploitant" toute personne qui a acquis les bois sur pied, avec ou sans le fonds, en vue de les exploiter, de sorte que la taxe atteint toute personne qui achète du bois, lequel est réputé être nécessairement destiné, non seulement à la vente pour sa transformation, mais aussi à sa transformation immédiate; que les requérantes contestent qu'on puisse déduire le caractère direct de la taxe de ce qu'elle est établie annuellement sur la base d'un indice, car elle frappe le prix d'achat du bois sur pied, à charge de l'acheteur, et n'est nullement une taxe de quotité

établie sur la base d'un indice qui serait la quantité de bois abattus; que, par ailleurs, la circonstance qu'elle est perçue annuellement sur le prix d'achats globalisés n'affecte pas, selon les requérantes, la nature d'impôt indirect de la taxe établie sur chaque opération d'achat de bois, l'assiette de cette taxe confirmant d'ailleurs cette nature puisqu'il s'agit de la valeur marchande du bois, égale au prix de vente de bois sur pied ou au cours moyen de la période de l'abattage; qu'en ce qui concerne l'atteinte que, selon elle, la taxe litigieuse porte à l'union économique de l'Etat, les parties requérantes font observer qu'"on peut à cet égard se référer utilement aux restrictions interdites dans le cadre de l'Union européenne où sont prohibées les mesures qui, même s'appliquant indistinctement aux prestataires nationaux et à ceux des autres Etats membres, sont de nature à gêner les activités d'un prestataire établi dans un autre Etat, (ce qui vise) toute mesure qui rend la prestation plus onéreuse, qui la décourage ou empêche les clients potentiels de recourir aux prestations selon leur choix; que, selon elles, la taxe litigieuse est, en raison de son importance, nécessairement répartie dans les prix de ceux qui, ayant abattu des bois, les revendent et répercutée ainsi sur ceux qui les consomment, aboutissant, par là, à alourdir considérablement le coût des bois abattus et risquant d'empêcher les clients potentiels de recourir aux prestations de leur choix, ce qui contrecarre l'union économique sur laquelle repose l'Etat belge; qu'enfin, les parties requérantes soutiennent que le principe de cette union économique doit s'interpréter comme limitant aussi bien le pouvoir des autorités locales que celui des Communautés et des Régions; que, dans leurs derniers mémoires, elles soulignent 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, 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 pour l'exercice 1994 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 risque d'entraver la liberté de commerce et de l'industrie dans le secteur, ce que la Province de Namur a reconnu en abrogeant à partir de 1998, "en raison de la situation économique désastreuse" de l'activité forestière dans la province, la taxe identique qu'elle avait instaurée 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, que seul un 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 de 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 confirmée 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 et elle a été supprimée dans la

plupart des autres provinces, de sorte que 60 p.c. de la superficie boisée du pays sont actuellement exempts de taxe;

Considérant que, dans ses derniers mémoires, la partie adverse conteste que l'union économique de l'Etat et le principe d'égalité et de proportionnalité puissent limiter son autonomie fiscale; qu'elle observe, à cet égard, que la taxe litigieuse est loin d'être manifestement disproportionnée, parce que les chiffres avancés par les parties requérantes concernent d'autres sociétés qu'elles-mêmes, parce qu'en outre, la taxe ne vise que les activités s'effectuant dans la province de Hainaut alors que les sociétés requérantes ont des activités dans d'autres provinces - où semblable taxe n'est pas levée - de sorte que l'impact de la taxe litigieuse n'affecte qu'une faible part du chiffre d'affaire total des entreprises concernées, parce qu'aussi les chiffres avancés pour une seule société ne concernent qu'un seul exercice et ont trait aux activités de cette société sur tout le territoire national et parce qu'enfin la circonstance que la taxe ne serait enrôlée qu'à charge des sociétés belges est irrelevante et inexacte : irrelevante, car il y va seulement de mesures d'exécution, non de l'acte attaqué lui-même, et dont le contrôle de légalité ne relève pas de la compétence du Conseil d'Etat; inexacte, car les pièces versées au dossier montrent que les procédures internationales de recouvrement sont mises en oeuvre par la province; qu'enfin, la partie adverse conteste l'applicabilité en l'espèce de l'arrêt n° 76.190 de la Cour de justice C.E.E. du 25 juillet 1991, parce que "le Traité de Rome n'entend pas garantir l'interdiction de tout impôt dans des portions de territoire de la communauté européenne qui, seule, permettrait d'établir une concurrence parfaite, exempte de toute imposition spécifique à une région déterminée" et parce qu'en toute hypothèse, la critique prise de la violation du Traité de Rome n'a pas été invoquée dans les requêtes introductives d'instance et

est, partant, tardive et donc irrecevable;

Considérant qu'en vertu des articles 41 et 162, alinéa 2, 3^o, 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 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'abs-

tenir 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 consommation de produits et leur commercialisation en viendraient, par là, 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 la recherche d'un équilibre entre le maintien de l'union économique et monétaire de l'Etat, le respect de la liberté de 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 prévu par le décret des 2-17 mars 1791 et par l'abrogation et l'interdiction 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 de quotité sur l'exploitation des superficies boisées", 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", qu'il ressort, en effet, de l'article 2 du règlement du 22 juin 1995 que, si cette taxe est due par l'"exploitant" desdites superficies, cet exploitant est défini comme étant "toute personne quelconque, physique ou morale, propriétaire des bois ou les ayants acquis avec ou sans le fonds en vue de les exploiter (et) pour compte de laquelle a lieu l'abattage ou la récolte des bois chablis", ladite exploitation étant "réputée avoir lieu à l'endroit où sont situés les bois exploités avant l'abattage"; que, suivant l'article 3, l'exploitant doit déclarer "toutes les exploitations intervenues au cours de l'exercice fiscal et, pour chacune des ces exploitations", outre l'identité du vendeur "le prix de vente de chaque lot", ainsi que "par commune et par lieu-dit, au besoin par parcelle cadastrale, la situation des produits vendus ainsi que (...) notamment le nombre et le cube des bois abattus ou à abattre, par essence et par catégorie"; qu'il ressort également de la même disposition qu'"en cas d'exploitation personnelle du bois (...), le propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier fera parvenir (...) une déclaration (...), mentionnant l'estimation de la valeur globale des coupes opérées ainsi que celle de la valeur au mètre cube de chacun des produits abattus ou à abattre selon leur situation, leur essence ou leur catégorie"; que, selon l'article 4, le vendeur doit informer la

Députation permanente de toute vente intervenue "au plus tard l'avant-veille du jour où doit commencer l'abattage", en précisant "la situation des bois vendus, le cube des bois à abattre, par essence et par catégorie"; qu'aux termes de l'article 6, l'administration communique au redevable "le relevé des opérations effectuées au cours de l'année écoulée"; qu'il suit de ces dispositions qu'en définitive, la taxe est prélevée à l'occasion de tout abattage d'arbre ou de récolte de chablis; qu'elle frappe donc, non point des situations durables et permanentes, mais des actes isolés dès qu'ils sont accomplis; qu'il y va bien d'une taxe indirecte sur l'abattage ou la récolte de bois, et donc d'un octroi frappant l'extraction d'un produit du sol;

Considérant que la circonstance que la taxe est calculée sur la valeur des bois récoltés au cours de l'exercice fiscal, sur la base d'une déclaration annuelle et sur l'ensemble des actes accomplis durant ledit exercice, relève des modalités de sa perception et n'ôte pas à cette taxe sa nature de taxe indirecte, dès lors qu'elle est prélevée en raison du fait même des abattages ou récoltes - dont ledit règlement cherche, d'ailleurs, avec un luxe de précisions et de précautions, à établir la réalité, à les situer et à les identifier - et est calculée en fonction de la quantité de produits abattus ou récoltés;

Considérant qu'on ne peut davantage considérer la taxe comme frappant l'exercice d'une profession, d'un commerce ou d'une industrie; qu'en effet, elle est due, comme il vient d'être dit, par tout "exploitant", c'est-à-dire par toute personne, quelle que soit sa qualité, fût-elle une personne publique ou une personne privée seulement propriétaire des bois et se livrât-elle à des activités personnelles; que ledit règlement visant spécialement cette dernière hypothèse prévoit que la taxe est perçue, en ce cas, sur les coupes opérées et sur chacun

des produits "abattus ou à abattre", et ce indépendamment de toute vente; que les règlements attaqués entendent donc bien taxer quiconque se livre à l'abattage et à la récolte de bois, et pas seulement les personnes qui, à titre professionnel, se livrent à des opérations d'achat et de vente de bois;

Considérant que pareille taxe indirecte, qui grève le produit lui-même et se répercute sur la consommation, entrave nécessairement la libre circulation des biens entre les composantes de l'Etat ainsi que la concurrence; qu'elle n'est pas compatible avec l'union économique de la Belgique voulue par le législateur et revêt, comme il a été dit, le caractère d'un octroi prohibé;

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.66.632/VI-12.991 et A.68.455/VI-13.179 sont jointes.

Article 2 :

Sont annulées :

- 1^o la résolution du 22 juin 1995 du Conseil provincial du Hainaut adoptant le règlement relatif à la perception de la taxe sur l'exploitation des superficies boisées;
- 2^o les résolutions des 22 juin 1995 et 17 octobre 1995 du même conseil provincial relative aux taux de ladite taxe, respectivement pour 1995 et pour 1996.

Article 3 :

Les requêtes sont rejetées pour le surplus.

Article 4 :

Les dépens, liquidés à la somme de 28.000 francs, sont mis à charge de la partie adverse à concurrence de 12.000 francs et à charge de chacune des parties requérantes A.S.B.L. "Fédération nationale des scieries" et A.S.B.L. "FEDEMAR" à concurrence de 8.000 francs.

Article 5 :

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

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.