CONSEIL D'ETAT, SECTION D'ADMINISTRATION.

A R R E T

n° 76.718 du 28 octobre 1998

A.64.013/VI-14.338
A.69.989/VI-13.357

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 anonyme "EBRAFOR".

4. DAUTREMONT Jacky,

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

contre :

la Province de Luxembourg,

ayant élu domicile chez
Me Thomas DELAHAYE, avocat,
rue de Tenbosch 32
1000 Bruxelles.

LE CONSEIL D'ETAT, VI^e CHAMBRE,

Vu la requête introduite le 9 juin 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" et Jacky DAUTREMONT qui demandent l'annulation de la

résolution du 30 janvier 1995 du Conseil provincial du Luxembourg établissant "pour 1995 une taxe provinciale directe sur l'exploitation des superficies boisées";

Vu la requête introduite le 23 juillet 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 S.A. "EBRAFOR" qui demandent l'annulation de la résolution du 27 octobre 1995 du même conseil provincial "modifi(ant) pour 1996" la taxe précitée;

Vu l'arrêt n° 55.550 du 29 septembre 1995 rejetant la demande de suspension de l'exécution de ladite résolution du 30 janvier 1995;

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 des dossiers et des rapports;

Vu la notification des rapports 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 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 qu'en vue de la réunion du 30 janvier 1995 du Conseil provincial du Luxembourg, la Députation permanente de ce conseil établit le rapport suivant relatif à l'instauration d'une taxe sur l'exploitation des superficies boisées de la province :

" A partir de l'exercice 1961, la Province a perçu une taxe sur les superficies boisées à raison de 10 francs par hectare et à charge des propriétaires.

Pour maintenir l'équilibre budgétaire, la taxe avait été portée à 40 francs pour l'exercice 1962.

Le recensement de cette taxe s'effectuant avec difficulté, le Conseil provincial y substitua une taxe sur les bois exploités à partir de l'année budgétaire 1964. Ce dernier règlement a été voté annuellement, sans modification de fond pendant 30 ans.

Le taux fut de 2% jusqu'en 1973, de 3% jusqu'en 1975, de 4% jusqu'en 1980, de 5% jusqu'en 83 et de 6% depuis 84.

On était donc passé de l'imposition des propriétaires, indépendamment de toute exploitation, à celle des acheteurs ou propriétaires-exploitants de bois sur pied. De directe, la taxe est devenue indirecte.

Il faut préciser que, depuis lors, toutes les Provinces wallonnes ont voté et appliqué le même règlement, les différences ne portant que sur les modalités de perception.

La taxe sur les bois exploités a posé pendant 3 décennies assez peu de problèmes.

On enregistra uniquement des recours de fait et pour un très faible pourcentage des enrôlements.

L'arrêt de la Cour d'appel de Liège du 05 janvier 1994 surprit car jusqu'à ce moment, aucun contribuable n'avait mis en cause le principe même de la taxe, et

encore moins les Cours d'appel de Mons et de Liège, à l'occasion de recours contre des décisions des Députations permanentes agissant en qualité de juridictions administratives.

Dans l'affaire de l'espèce, fort banale en elle-même, c'est la Cour d'appel qui, d'office, a soulevé le problème de la légalité de la taxe. La Cour a en effet considéré qu'une telle taxe sur les bois exploités se répercutait sur le consommateur, constituait un élément du prix et dès lors en tant qu'impôt indirect, un octroi.

La Cour a considéré par ailleurs que les octrois provinciaux étaient prohibés bien qu'aucune disposition légale n'ait, contrairement aux octrois communaux, interdit aux Provinces de lever des octrois, ainsi que concluait le Conseil d'Etat dans un arrêt du 11 mai 1978 relatif à une taxe établie par la Province du Hainaut sur la diffusion de catalogues, journaux, feuilles et cartes publicitaires.

La Cour d'appel a voulu quant à elle considérer que la loi du 18 juillet 1860 portant abolition des octrois communaux constituait l'expression d'un principe général du droit.

La Cour ordonna dès lors le dégrèvement de l'imposition contestée pour ce motif de droit.

Bien que la décision de la Cour d'appel n'ait qu'un caractère relatif, c'est-à-dire propre à l'imposition contestée, le règlement n'étant en l'occurrence pas atteint puisque n'étant plus annulable par le Conseil d'Etat (il s'agissait du règlement voté pour 1987), il était évident que l'arrêt ferait jurisprudence pour les impositions dont le délai de réclamation n'était pas forclos.

La Députation permanente forma donc un pourvoi devant la Cour de Cassation, laquelle ne se rallia pas aux arguments de la Province et confirma la position de la Cour d'appel. Nous devons admettre qu'un renversement de la jurisprudence, même par une autre Cour d'appel, est désormais improbable et qu'il est inutile de voter le règlement sous la forme litigieuse pour l'année 1995.

Il est un fait que, même si juridictionnellement la taxe en vigueur jusqu'en 94 constitue une taxe indirecte qualifiée d'octroi, économiquement cette taxe ne se répercutait généralement pas sur le consommateur final. Ce constat est vrai pour toutes les matières premières. Le prix se fixe sur le marché final, celui du consommateur, par le jeu de l'offre et de la demande.

Le prix sur les autres marchés situés en amont s'établit, par référence, jusqu'au marché qui nous concerne,

c’est-à-dire, celui des matières premières. L’existence ou non de taxes a peu d’influence sur le processus de fixation du prix du produit fini, le coût de la taxe étant répercutée économiquement sur le détenteur des matières premières.

Ce raisonnement n’a pas été retenu par les deux juridictions qui ont critiqué, en droit, le caractère indirect de l’imposition, caractéristique que nous n’avions pas contestée.

Renoncer à lever cette taxe est évidemment budgétairement irréaliste. Pour 1994, nous avons déjà enrôlé pour plus de 140 millions, soit près de 300 centimes additionnels au précompte immobilier.

Avec nos conseils, nous avons voulu vous proposer une taxe qui ne puisse plus être qualifiée d’illégale, soit par le Conseil d’Etat, sur base d’un recours en annulation, soit par la Cour d’appel ou la Cour de Cassation, à partir d’un recours d’espèce.

Il a donc fallu tenir compte de l’enseignement des arrêts précités, c’est-à-dire, viser à établir une imposition qui ne soit pas un octroi et ne se répercute pas dans les échanges économiques ultérieurs.

Une telle taxe, dans une telle matière, ne pouvait être que directe et frapper l’exploitation elle-même en écartant tout rapport direct avec les ventes de bois.

On peut ici faire référence à la Cour de Cassation elle-même qui, dans un arrêt du 19 octobre 1971 rappelait que les taxes sur les marchandises exploitées, vendues ou transformées, sont des taxes directes lorsqu’elles frappent "les contribuables qui exploitent celles-ci à raison de l’importance proportionnelle de l’activité qu’ils déploient dans la province, en prélevant des quantités d’eau dépassant la limite fixée par l’autorité provinciale" (Pas. 1972, I,154).

Selon les termes mêmes du défenseur en Cour de Cassation, c’est-à-dire de la partie adverse dans l’affaire qui nous concerne, "il pourrait certes s’imaginer qu’une taxe frappant la quantité de bois coupés soit un impôt direct dans la mesure où la quantité de bois serait considérée comme indiquant un certain volume d’activité économique".

La partie adverse invoquait d’ailleurs à ce propos la jurisprudence du Conseil d’Etat (23 mars 69, A.A.C.E. 1969, n° 13.470 et 13 juin 74, pas. 1976, IV, 97).

Un autre arrêt du Conseil d’Etat est intéressant du point de vue de la légalité d’une taxe directe sur les exploitations. Il concerne la taxe de la Province de Hainaut sur les captages d’eau. Un des attendus est

libellé comme suit : "Considérant que la taxe litigieuse frappe non pas des captages d'eau pris isolément mais une situation durable par nature, puisqu'il s'agit d'un ensemble d'opérations réparties sur une période déterminée; que la Province a pu la qualifier de taxe directe de quotité sans dénaturer cette notion; qu'il ne s'agit par conséquent ni d'un octroi, ni d'une autre taxe indirecte".

Pour que la taxe soit conforme au droit, il apparaît que nous devons opter pour la formule de la taxe directe.

A l'appui de cette thèse, je citerai encore une fois un extrait du mémoire en réponse du défenseur en Cassation : "Le critère de la globalisation des quantités retenu par le Conseil d'Etat (dans une autre affaire) est parfaitement pertinent. Cette globalisation est en effet nécessaire pour témoigner d'une activité économique qui constitue l'assiette réelle de l'impôt et le fondement essentiel de son caractère direct puisque celui-ci ne peut porter que sur l'entreprise d'exploitation du produit visé, c'est-à-dire un commerce, un artisanat ou une industrie".

Le nouveau règlement doit donc viser, contrairement à l'ancien, une situation ayant une certaine durabilité, à savoir une entreprise d'exploitation forestière, évitant de faire porter la taxe sur un acte isolé et écarté de son contexte industriel.

La taxe que la Députation permanente propose au Conseil est donc une imposition directe de quotité sur les exploitations forestières effectuées sur le territoire de la province.

Cette taxe est analogue à la taxe sur les captages d'eau appliquée par d'autres Provinces et validée à plusieurs reprises par le Conseil d'Etat (voir supra).

Il s'agit de taxer annuellement les entreprises qui prélèvent du bois dans nos forêts en considération de l'importance de leur activité pendant l'exercice d'imposition.

La taxe sera donc enrôlée une seule fois par exercice sur base des quantités de bois prélevées, évaluées au prix du marché.

Outre la déclaration annuelle par les exploitants, les acheteurs et les vendeurs seront soumis à l'obligation d'informer l'administration de leurs transactions au titre de présomption (réfragable) de l'exploitation, de la quantité et de la valeur du bois (sur pied) abattu pendant l'exercice d'imposition.

Il n'y aurait donc plus de perception systématique à l'occasion de chaque coupe.

La taxe ne pouvant être enrôlée avant la fin de l'exercice, se pose le problème des rentrées de trésorerie. Pour y remédier, le projet prévoit pour l'exploitant, la faculté de versements anticipatifs moyennant une réduction de taux, de sorte qu'à la fois l'exploitant et la Province y trouvent leur compte.

Le taux dans l'ancien règlement était fixé à 8%, ramené à 6% dans le cas où les déclarations étaient faites avant la fin du mois qui suivant l'exploitation.

Exceptionnellement, et pour une seule année, compte tenu du préjudice résultant des réclamations introduites sur base de l'arrêt de la Cour de Cassation, la Région nous autorise à majorer le taux de 2%, soit respectivement 10 et 8%.

Les autres provinces wallonnes étant concernées, le nouveau règlement a été préparé en étroite collaboration. Celles-ci pourraient donc retirer (ou la tutelle annuler) le règlement qu'elles venaient de voter et arrêter un texte similaire au nôtre";

que, le même 30 janvier 1995, le conseil provincial adopta la résolution suivante qui forme l'acte attaqué par le recours A.64.013-VI-14.338 et fut publié au mémorial administratif de la province le 13 avril 1995 :

" Vu la loi provinciale, notamment les articles 66, 85, 86, 88, 117 et 118;

Vu la loi du 9 juillet 1982 remplaçant l'article 16 de la loi ordinaire de réformes institutionnelles du 9 août 1980;

Vu l'article 41 de la Constitution reconnaissant aux Conseils provinciaux la compétence de régler les intérêts exclusivement provinciaux d'après les principes établis par la Constitution;

Vu l'article 162 de la Constitution prévoyant l'attribution aux Conseils provinciaux de tout ce qui est d'intérêt provincial, sans préjudice de l'approbation de leurs actes dans les cas et suivant les modes que la loi détermine;

Considérant que ni la Constitution ni la loi n'ont délimité d'une façon générale l'aire des intérêts provinciaux; que sont d'intérêt provincial toute activité et tout objet que les autorités provinciales estiment devoir s'attribuer, dans la mesure où ceux-ci n'ont pas été réservés par la Constitution ou par la loi à un autre pouvoir;

Qu’il en résulte que le Législateur a toute liberté de restreindre l’étendue des intérêts provinciaux en se réservant certains objets ou en les attribuant à un autre pouvoir, mais que sous cette réserve les autorités provinciales peuvent intervenir dans n’importe quel domaine;

Vu la définition de la Cour de Cassation (12 octobre 1954, J.T., 1955, 194) selon laquelle "l’impôt constitue un prélèvement pratiqué par voie d’autorité par l’Etat, les provinces ou les communes sur les ressources des personnes, qu’elles soient de droit public ou privé, des sociétés sans personnification civile et des associations de fait ou communautés, existant sur leur territoire, ou y possédant des intérêts, pour être affecté aux services d’utilité générale";

Considérant que les domaines d’intervention choisis par le Conseil provincial se traduisent dans les budgets qu’il vote annuellement;

Considérant que le projet de budget pour 1995 fait apparaître, à l’exercice propre, un solde à financer à couvrir par des recettes fiscales;

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

Considérant que si, en droit, les Conseils provinciaux sont libres de choisir les bases d’impôt qui leur conviennent, il apparait qu’en fait la loi a restreint le pouvoir de taxation des provinces, soit en leur interdisant de retenir telle base d’imposition, soit en affranchissant certains contribuables de toute obligation fiscale à l’égard des provinces;

Considérant les restrictions apportées par ailleurs par les autorités de tutelle;

Considérant qu’il en résulte que les matières taxables par les Provinces sont extrêmement limitées si l’on tient compte du rapport coût/rendement;

Considérant qu’une taxe sur l’exploitation des bois constitue une des impositions admises par la tutelle;

Considérant que la perception de cette taxe contribue à assurer une répartition équitable de la charge fiscale entre 1es différentes catégories de contribuables;

Considérant qu’il y a lieu, en vue de financer les dépenses provinciales, de fixer à 10% le taux de ladite taxe pour l’exercice 1995;

Considérant que la politique économique et sociale menée par la Province contribue à maintenir et à développer le tissu économique du territoire au profit de

l’activité des entreprises et de l’emploi, et bénéficie dès lors au secteur primaire d’exploitation des ressources naturelles;

Qu’à cette fin la Province fournit et fait fonctionner des infrastructures routières, médicales et d’enseignement, subventionne des entreprises économiques et des associations d’intérêt collectif, aide les particuliers par des primes sociales et autres, soutient les organismes économiques à vocation générale; qu’elle joue dès lors un rôle actif dans le fonctionnement de l’économie et de la vie sociale locale, tout en favorisant les échanges avec l’intérieur du pays et le reste du monde;

Considérant dès lors que les besoins financiers de la Province justifient la perception de la taxe sur l’exploitation des superficies boisées qui constituent une des principales richesses naturelles de la province;

Considérant que la volonté du Conseil provincial a toujours été de tirer parti des ressources naturelles de la Province et de taxer, dans les limites légalement permises, la valorisation qui en est faite, pouvant en l’absence de frein, en réduire la quantité ou la qualité;

Que cette exploitation implique différentes manipulations qui sont le fait tantôt du vendeur, tantôt de l’acheteur;

Considérant qu’il est équitable que la taxe soit supportée par l’exploitant, soit celui pour compte duquel est effectué l’abattage (ainsi, par exemple, l’acheteur des bois sur pied, le vendeur des bois sur coupe non débardé ni découpés, le vendeur de bois à route, en long non découpés, le vendeur de produits finis à route) et calculée en fonction de l’indice global de cette activité que représentent les quantités de bois abattus au cours de l’exercice budgétaire.

Vu le rapport de la 1ère Commission;

Entendu le rapport de Madame TILMANS au nom de la Députation permanente;

A R R E T E :

CHAPITRE 1er. REDEVABLES BASE ET TAUX D’IMPOSITION

Article 1er.

Il est établi, à partir du 1er janvier 1995, et pour un terme d’un an expirant le 31 décembre 1995, au profit de la Province de Luxembourg, une taxe directe annuelle sur l’exploitation des superficies boisées sur le territoire

de la province, en prenant pour base les quantités de bois exploitées au cours de l'année budgétaire.

Article 2.

§ 1. La taxe est due par l'exploitant des superficies 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.

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

Article 3.

§ 1. La taxe est calculée en prenant pour base les quantités de bois exploitées sur le territoire de la Province au cours de l'exercice budgétaire et est fixée à 10% de la valeur marchande des bois sur pied.

Par valeur marchande, le présent règlement entend le prix de vente éventuel ou le cours normal moyen de la période de l'abattage, sans que la valeur marchande puisse, en aucun cas, être inférieure à ce cours moyen.

§ 2. La taxe est payable dans les deux mois qui suivent l'enrôlement.

CHAPITRE II. DECLARATIONS.

Article 4.

La déclaration est faite annuellement, avant le 15 février de l'année qui suit l'exercice budgétaire.

Le formulaire de déclaration est arrêté par la Députation permanente.

CHAPITRE III. MESURES DE CONTROLE.

Article 5.

a) En cas de vente de bois, le vendeur et l'acheteur sont tenus, chacun séparément, de faire parvenir à la Députation permanente de la Province, Place Léopold, à ARLON, une copie certifiée exacte de l'acte de vente ou du bordereau d'achat devant

servir à la perception de la taxe sur la valeur ajoutée.

Les documents susdits doivent parvenir, au plus tard, pour la fin du mois qui suit celui de leur établissement.

Un accusé de réception est envoyé sur demande.

b) 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 1a Députation permanente à visiter 1es parcelles exploitées aux moments que celles-ci jugeront les plus favorables au contrôle.

Article 6.

Lorsque la vente de produits sur pied est faite publiquement et sans réserve d'aucune sorte notamment quant au cube définitif, à 1a pourriture rouge, à la mitraille, etc... - tous les documents repris à l'article 5a) peuvent être remplacés par une copie certifiée conforme de l'acte de vente et une copie certifiée conforme du catalogue de vente émanant de l'officier ministériel instrumentant ou du président de la vente transmises dans le délai prévu à 1'article 5a).

CHAPITRE IV. PAIEMENT VOLONTAIRE ANTICIPE DE LA TAXE.

Article 7.

L'exploitant est tenu de faire parvenir à la Députation permanente un avis dûment signé, mentionnant son identité et son adresse complète, l'estimation de la valeur globale des coupes à opérer ainsi que celle de la valeur au mètre cube de chacun des produits à abattre, selon 1eur situation, par commune et par lieu-dit, au besoin par parcelle cadastrale, leur essence et leur catégorie, en précisant éventuellement les raisons d'une évaluation anormalement basse: chablis, pourriture rouge, exploitation ou accès difficiles, mitraille, etc....

En outre, l'avis d'abattage mentionne expressément l'autorisation pour les personnes nommément désignées par la Députation permanente de visiter les parcelles exploitées, aux moments que celles-ci jugent les plus favorables au contrôle.

Cet avis doit parvenir au plus tard l'avant-veille du jour du premier abattage.

Un accusé de réception est envoyé sur demande.

Article 8.

a) Tous les trois mois, sur base des avis rentrés, l'Administration provinciale communique au redevable de la taxe un relevé des opérations d'exploitation effectuées durant le trimestre écoulé, avec indication du montant de la provision pouvant donner droit à la bonification visée au point b), sur base dudit relevé.

b) Pour autant que tous les avis émanant du redevable pour le trimestre écoulé soient parvenus dans le délai prévu à l'article 7, 3ème alinéa, et que le redevable acquitte le montant communiqué par l'Administration provinciale dans les 15 jours à dater de l'envoi du relevé visé au point a), une bonification de 2% lui est accordée, venant en diminution du montant de la taxe qui sera normalement exigible.

c) Aucune bonification ne peut être ordonnée par la Députation permanente lorsque le délai précité est dépassé pour quelque motif que ce soit, même au contribuable de bonne foi, sauf le cas de force majeure.

d) Les versements provisionnels effectués, en ce compris la bonification à laquelle ils donnent droit dont question au point b), sont imputés sur la taxe faisant l'objet de l'enrôlement visé à l'article 3 § 2.

CHAPITRE V. PENALITES.

Article 9.

a) En cas d'absence de déclaration ou de déclaration incomplète ou inexacte, le contribuable est imposé d'office, le taux de la taxe étant porté à 12% en cas de première infraction, et à 14% en cas de récidive.

b) Ces majorations ne sont pas applicables si, d'une part, le redevable établit sa bonne foi, et si, d'autre part, le contrôle de la taxation n'est pas rendu impossible ou difficile par le fait d'un avis tardif ou incomplet ou de l'absence d'avis avant l'abattage.

c) Les frais d'expertise résultant de l'absence ou de l'insuffisance de déclaration sont mis à charge du redevable.

CHAPITRE VI. DISPOSITIONS GENERALES.

Article 10.

Pour tout ce qui n'est pas prévu au présent règlement, il y a lieu de s'en référer au règlement général relatif aux taxes provinciales";

Considérant que le 27 octobre 1995, le conseil provincial adopta la résolution attaquée par le second recours A.69.989/VI-13.357, laquelle fut publiée dans le numéro de juin 1996 du mémorial administratif de la province et par laquelle elle renouvelait, pour l'année 1996, les dispositions du règlement-taxe attaqué dans le premier recours, sous réserve de quelques modifications, spécialement quant au taux de la taxe, qui fut fixé à 8 p.c. au lieu de 10 p.c., à 10 p.c. au lieu de 12 p.c. en cas de taxation d'office et à 12 p.c. au lieu de 14 p.c. en cas de taxation d'office avec récidive;

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 ont été introduits par les Associations sans but lucratif "Fédération nationale des scieries" et "FEDEMAR", "dans la mesure où, à l'expiration du délai de recours, lesdites associations 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 ins-

tance de Bruxelles, que les 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 1er, alinéa 1er, 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 la requête n’est, partant, pas recevable dans leur chef;

B. Requêtes de la S.A. "EBRAFOR"

Considérant que la partie adverse excipe de l’irrecevabilité des recours en tant qu’ils ont été introduits par la S.A. "EBRAFOR", au motif que la décision d’introduire ces recours n’a pas été prise par l’organe de cette société, compétent pour la représenter en justice;

Considérant que la Société anonyme "EBRAFOR" produit, en annexe à ses derniers mémoires, 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 de 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 (cette) 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 plus de soixante jours après la publication de la résolution attaquée par le premier recours, que le conseil d’administration a décidé d’introduire un recours en annulation contre la résolution attaquée et a confirmé

le pouvoir qu'il avait donné à cet effet à l'administrateur-délégué; que ce dernier n'a donc pu donner à l'avocat de la société des instructions en ce sens dans le délai requis; que l'exception doit être accueillie;

Considérant, par contre, qu'en ce qui concerne le second recours, le conseil d'administration a décidé de l'introduire dans le délai requis, soit le 22 mai 1996; que ce second recours est recevable;

II. Quant au fond

Considérant qu'un premier moyen est pris, dans les deux 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 le règlement critiqué dispose :

" Article ler : Il est établi, a partir du ler janvier 1995, et pour un terme d'un an expirant le 31 décembre 1995, au profit de la Province de Luxembourg, une taxe directe annuelle sur l'exploitation des superficies boisées sur le territoire de la province, en prenant pour base les quantités de bois exploitées au cours de l'année budgétaire.

Article 2 :
§ ler : La taxe est due par l'exploitant des superficies 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 1'abattage.

§ 2 : L’exploitation est réputée avoir lieu à l’endroit ou sont situés les bois exploités avant leur abattage.

Article 3 :
§ 1 : La taxe est calculée en prenant pour base les quantités de bois exploitées sur le territoire de la province au cours de l’exercice budgétaire et est fixée à 10 % de la valeur marchande des bois sur pied.
Par valeur marchande, le présent règlement entend le prix de vente éventuel ou le cours normal moyen de la période de l’abattage, sans que la valeur marchande puisse, en aucun cas, être inférieure à ce cours moyen.

§ 2 : La taxe est payable dans les deux mois qui suivent l’enrôlement",

Alors que, nonobstant son intitulé, la taxe provinciale litigieuse est une taxe indirecte qui frappe non une situation durable ou se trouve le redevable en raison de son activité ou de son patrimoine, mais des actes passagers, isolés de nature, à savoir les opérations de vente du bois sur pied en vue d’abattage ou l’abattage, fut-il isolé, par le propriétaire;
qu’en effet, l’article 1er répute "exploitant", non toute personne qui en raison de son activité industrielle ou commerciale acquiert du bois sur pied ou le fait abattre, mais toute personne quelconque, physique ou morale, pour compte de laquelle a lieu l’abattage, sans qu’il soit distingué entre les abattages qui s’inscrivent dans une entreprise d’exploitation forestière et ceux qui ne s’y inscrivent pas; qu’ainsi tout abattage est réputé constitué fictivement une exploitation forestière; que l’article 1er dispose encore que la taxe est établie "en prenant pour base les quantités de bois exploitées au cours de l’année budgétaire"; qu’aux termes de l’article 3, la taxe est toutefois fixée, non à une somme déterminée par volume de bois abattu mais à 10 % de la valeur marchande des bois sur pied, étant précisé que par valeur marchande "le règlement entend le prix de vente éventuel ou le cours normal moyen de la période de l’abattage, sans que la valeur marchande puisse, en aucun cas, être inférieure à ce cours moyen";

qu’il n’existe pas de cours officiel du bois sur pied tandis que le règlement n’indique pas comment est déterminé "le cours normal moyen de la période de l’abattage" en sorte qu’il n’a d’autre réelle portée que d’instaurer une taxe de 10 % (8 % en cas de payement anticipé volontaire) sur le prix de vente des bois sur pied; que les articles 5 et 6, relatifs aux mesures de contrôle, n’instaurent d’obligations qu’à charge du "vendeur" et de "l’acheteur", ce qui démontre encore que la seule base de la taxe envisagée par les auteurs de celle-ci bien est le prix d’un produit de consommation locale et non une situation durable caractérisée par une entreprise;

Que la taxe indirecte sur un objet de consommation locale et créée en vue de subvenir aux besoins généraux de l'autorité qui l'instaure est un octroi; que tel est bien le cas en l'espèce ou la partie adverse justifie la perception de la taxe sur l'exploitation des superficies boisées "qui constituent une des principales richesses de la province" par ses besoins financiers nécessaires à sa politique économique et sociale;
qu'enfin, la taxe litigieuse ne tient pas compte de la capacité contributive du redevable et se répercute dans les échanges économiques ultérieurs; que cet impôt à charge de l'acheteur et s'élevant à 10 % du prix, entraîne pour les bois récoltés dans la Province de Luxembourg 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'il résulte des lois spéciale et ordinaire de réformes institutionnelles des 8 et 9 août 1980 et spécialement de l'article 6, § 1er, VI, de la loi spéciale du 8 août 1980, 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 monétaire; que l'existence d'une 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 certainement pas être contraires aux dispositions fondamentales qui organisent la structure de l'état et, partant, aux dispositions des lois de réformes institutionnelles visées ci-dessus;

Que ces dispositions, 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 la taxe litigieuse, fixée à 10 % du prix de vente ou de la valeur marchande, qui crée une distorsion importante sur le marché des bois dans le Royaume, entrave la libre circulation et la liberté de commerce et d'industrie en manière telle que l'union économique et monétaire entre les composantes du Royaume est compromise; qu'elle viole, partant, les dispositions légales visées au moyen et est entachée d'excès de pouvoir";

Considérant que la partie adverse répond en ces termes :

" Ce premier moyen d'annulation soutient encore que la taxe litigieuse serait illégale dans la mesure où, (1) constitutive d'une entrave importante à la libre circulation, à la libre concurrence et à la liberté du commerce et de l'industrie et (2) entraînant pour les bois récoltés la Province de Luxembourg un handicap certain sur le marché et, partant, une distorsion de la concurrence par rapport aux mêmes matières provenant des autres Provinces du Royaume, elle serait incompatible avec l'union économique et monétaire existant entre les composantes de l'Etat belge, sur laquelle repose la nouvelle structure de celui-ci.

1. Quant à la nature - directe ou indirecte - de l'imposition attaquée

Le premier moyen d'annulation fait manifestement un procès d'intention aux autorités provinciales: "nonobstant son intitulé (...), la taxe provinciale litigieuse est une taxe indirecte (...) (7eme feuillet de la requête); "(le règlement) procède par fictions successives (...)" (11ème feuillet, développements du premier moyen).

Il est certes exact que la qualification donnée par l'autorité taxatrice ne détermine pas la nature du prélèvement imposé (impôt ou redevance, taxe directe ou indirecte) mais plutôt les caractéristiques mêmes dudit prélèvement (cf. Cass., 28 janvier 1988, Pas., I, 619).

Cela n'implique cependant pas qu'une taxe directe ne pourrait valablement se substituer à une taxe indirecte, au seul motif qu'elles auraient trait l'une et l'autre à la même activité ou frapperaient les mêmes ressources naturelles.

Ainsi, par exemple, les taxes de voirie présentent tantôt les caractéristiques d'une taxe directe, tantôt celles d'une taxe indirecte selon les stipulations du règlement qui les institue. Elles ont pourtant le même but, savoir la récupération des frais d'aménagement de la voirie, à charge des riverains (cf. DASSESSE et MINNE, Droit fiscal - Principes généraux et impôt sur les revenus, Bruylant, 1990, p. 28).

L'arrêt de la Cour de cassation du 10 novembre 1994, en cause Province de Luxembourg contre Kervyn (F 94.0024 F), avait rejeté le pourvoi introduit par la Province de Luxembourg à l'encontre d'un arrêt de la Cour d'appel de Liège qui avait jugé qu'un règlement-taxe antérieurement adopté par le Conseil Provincial du Luxembourg établissait une taxe indirecte, constitutive d'un octroi provincial prohibé.

En dépit de l'autorité de chose jugée relative de cet arrêt, la Province a préféré se conformer immédiatement

à son enseignement et adopter un nouveau règlement des 1995.

C’est le règlement instauré pour 1996 qui fait l’objet du présent recours en annulation.

En déniant ainsi à la Province le droit de remplacer une perception fiscale par une autre, différente par nature, les requérants font fi de l’autonomie provinciale et méconnaissent la nature du nouveau prélèvement institué par la Province, présentant, sans discussion possible, les caractéristiques d’une taxe directe, soit une imposition due "en raison d’une situation durable par nature dans laquelle se trouve le contribuable ou son bien" (Rapport de Monsieur le Premier Auditeur BOLAND, C.E., 13 juin 1974, n° 16473 et 16474, RJ.D.A., 1974-75, p. 27):

- Le fait générateur de la nouvelle taxe -perçue sur base annuelle - est l’exploitation des superficies boisées (article ler) au cours de l’année budgétaire;

l’exploitation visée est bien une situation durable et le redevable de la taxe est défini comme étant l’exploitant, soit "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"; la précision importante dans cette définition n’est pas que l’exploitant serait "toute personne quelconque" mais bien "toute personne (...) propriétaire des bois ou les ayant acquis avec ou sans le fonds en vue de les exploiter (...)";

L’exploitation dont question n’est pas nécessairement constitutive d’une activité professionnelle ou d’une entreprise, même si, dans la pratique, il s’agit de la situation la plus fréquente. La référence à la notion d"’entreprise», au sens des dispositions du Code des Impôts sur les revenus, est, du reste, sans pertinence en l’espèce, dans la mesure ou le règlement-taxe contient sa propre définition de "l’exploitant".

- A titre d’indice (assiette imposable) de l’activité d’exploitation, sont retenues les quantités de bois exploitées au cours de l’exercice budgétaire, valorisées à leur valeur marchande, en principe égale au prix de vente (s’il y a vente) ou au cours normal moyen de la période de l’abattage (si l’exploitation ne s’accompagne pas de la vente).

Ce cours normal moyen est aisément déterminable sur base des mercuriales de vente de sorte qu’il n’est pas exact de prétendre, comme le font les requérants, que la taxe ne viserait, en fait, que les acheteurs de bois sur pied;

- Ladite taxe est, au surplus, perçue, non pas après chaque opération d'exploitation (contrairement à la taxe ayant donné lieu à L'arrêt de la Cour de cassation du 10 novembre 1994), mais bien chaque année, après déclaration annuelle et enrôlement (sauf paiement anticipé, donnant droit à une bonification, système comparable à celui des versements anticipés en matière d'impôts sur les revenus);

- l'obligation de déclaration annuelle à la taxe provinciale repose sur l'exploitant, redevable de la taxe;

Il résulte à suffisance de ce qui précède que la taxe attaquée est bien une taxe directe et que les requérants confondent "le fait générateur" de l'imposition (l'exploitation des superficies boisées, non pas les opérations de vente de bois") avec "l'assiette imposable" (soit les quantités de bois abattues au cours de l'exercice).

Partant, la taxe provinciale querellée ne saurait constituer un octroi ou une taxe présentant les caractéristiques d'une taxe sur le chiffre d'affaires (comme la taxe sur la valeur ajoutée) qui, par essence, sont des taxes indirectes.

Pour autant que de besoin, la Province s'en réfère encore a l'enseignement de Monsieur le Premier auditeur BOLAND, qui écrivait ce qui suit à propos des taxes sur le grisou levées par la commune de Fontaine - l'Evêque:

"En ce qui concerne la taxe entreprise de 1969, qui frappait la production de l'exercice même, une taxe indirecte était-elle seulement concevable? Aurait-on pu taxer le grisou à l 'occasion de faits isolés et répétés' d'extraction ? A mon sens, l'opération simultanée et unique que constituent l'extraction et le débit du gaz grisou, dans la technique actuelle, est un phénomène durable par nature, bien qu'il ne soit pas absolument permanent. A certains jours, en effet, la diminution de la consommation ou, à l'inverse, en cas de trop forte consommation, le danger d'une baisse excessive de pression dans la mine exigent des arrêts momentanés de l'extraction. Celle-ci n'en reste pas moins une opération "durable par nature-".
Si l 'on voulait néanmoins, à la limite, considérer ces interruptions comme séparant des opérations distinctes d' extraction, et si l 'on voulait prélever une taxe indirecte à l'occasion de chacune de ces opérations, il faudrait prévoir que le chiffre de production serait relevé immédiatement à chaque interruption et que la taxe correspondante serait due, à chaque fois, au moment précis de l'interruption, avec toutes les conséquences qu'entraînerait la naissance de dettes successives. Or, ce n'est pas avec de telles modalités que la taxe litigieuse a été établie. Elle frappait l'ensemble de la production de 1969 : par la force des choses, elle n'était donc due qu'au moment ou l'exercice était clos !

Quel était dès lors le fait générateur de l'impôt ? Non pas les prétendus "faits séparés" d'extraction; mais, ici aussi l'exercice continu de la profession d'extracteur de grisou, cette fois au long de l'année 1969 et considéré concrètement à la date du 31 décembre 1969" (Avis de Monsieur le Premier auditeur BOLAND précédant les arrêts n° 16473 et 16474 du Conseil d'Etat en date du 13 juin 1974, R.J.D.A., 1974-75, p. 68).

2. Quant à l'existence d'une entrave importante à la liberté du commerce et de l'industrie et d'une distorsion de concurrence, incompatibles avec l'union économique et monétaire.

Dans la mesure ou il invoque la violation de la liberté du commerce et de l'industrie et des principes à la base de l'union économique et monétaire, le premier moyen d'annulation manque d'abord en fait: toutes les Provinces wallonnes (sauf le Brabant Wallon) perçoivent une taxe similaire (les requérantes ont d'ailleurs introduit un recours en annulation contre un règlement similaire de la province de Namur, où elles développent la même argumentation).

Toujours dans la mesure où il est pris de la violation des principes ci-avant, il manque également en droit.

Pareille violation est certes concevable lorsque la taxe litigieuse présente les caractéristiques d'un droit de douane intérieur - auquel peuvent être assimilés les octrois - ou d'une taxe d'effet équivalent.

Tel n'est pas le cas en l'espèce puisque la perception querellée est, à l'évidence, indépendante de toute question d'importation ou d'exportation du territoire de la Province, n'étant, au surplus, pas percue à l'occasion de chaque opération d'exploitation.

L'union économique et monétaire ne fait pas obstacle à l'imposition, au niveau communal ou provincial, d'une taxe directe frappant spécifiquement certaines activités économiques. La Belgique n'a, du reste, pas attendu les lois de réformes institutionnelles pour constituer une union économique et monétaire.

L'argumentation développée, de manière tout à fait théorique, par les parties requérantes, aboutirait d'ailleurs, si elle était acceptée, à condamner toutes les impositions provinciales (et communales), au mépris de l'autonomie des pouvoirs locaux consacrée par la Constitution.

Seul un abus manifeste de cette autonomie pourrait être sanctionné et seul, en effet, un prélèvement excessivement élevé pourrait encourir la critique formulée par les requérantes. Encore convient-il d'observer que ce serait alors à l'autorité de tutelle

qu’il appartiendrait de censurer une telle atteinte à l’intérêt général.

Pour le reste, la détermination des autres modalités de l’imposition ressortit à la politique fiscale de la Province, comme le rappelle encore le Conseiller d’Etat R. ANDERSEN: "dans l’arrêt Brasserie Wielemans - Ceuppens et plusieurs autres déjà cités, le Conseil d’Etat a (...) considéré que l’article 112 de la Constitution ne pouvait s’interpréter comme prohibant l’établissement d’impôts spéciaux qui n’atteignent que certaines sources de la richesse" (cf. ANDERSEN, "Le Conseil d’Etat et le principe d’égalité en matière fiscale", in protection des droits fondamentaux du contribuable p. 47).

Le premier moyen d’annulation ne saurait des lors être accueilli";

Considérant que les parties requérantes répliquent en ces termes :

" A. (...)
si l’extraction de certaines ressources naturelles, qu’il s’agisse d’eau, de gaz ou de grisou, peut faire l’objet d’une imposition directe, c’est précisément en raison de ce qu’elle s’opère au moyen d’installations permanentes, qui, même si elles fonctionnent par intermittence, constituent une situation durable par nature ou encore parce que cette extraction se situe dans le cadre d’une entreprise : c’est alors la profession d’extracteur (de grisou, par exemple) qui fait l’objet de la taxation (voyez l’avis de M. le Premier Auditeur Boland précité).

La nouvelle imposition adoptée par la partie adverse ne frappe toutefois aucune situation de ce type.

L’indication que le fait générateur de la taxe est l’exploitation des superficies boisées n’éclaire en rien sa nature. Cette exploitation, qui n’est définie que par le biais de l’exploitant, soit "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", ne présente au contraire aucun caractère de durabilité. Chaque abattage constitue une nouvelle opération, effectuée en un lieu différent de la précédente, avec un dispositif matériel non permanent et variant selon les circonstances. La taxe est en outre percue indépendamment du fait que l’abattage et la vente qui s’ensuit s’inscrivent ou non dans un cadre professionnel; ce n’est des lors pas l’exercice d’une profession qui est le fait générateur de celle-ci.

La partie adverse admet que "1 ’exploitation dont question n’est pas nécessairement constitutive d’une activité professionnelle ou d’une entreprise". Elle n’indique toutefois pas quelle est dans ce cas la situation durable visée qui peut faire l’objet d’une taxe directe. La partie adverse soutient d’autre part que la référence à la notion "d’entreprise", au sens des dispositions du Code des Impôts sur le revenu, est sans pertinence en l’espèce "dans la mesure ou le règlement taxe contient sa propre définition de «l’exploitant»". L’exploitant étant défini comme celui qui exploite (voyez les termes "en vue de les exploiter"), il s’agit d’une définition purement tautologique qui ne permet en rien d’identifier ce que peut bien être pareille exploitation ni ce qui constituerait une situation durable permettant une imposition directe.

L’assiette imposable, soit la valeur marchande du bois, égale au prix de vente du bois sur pied ou au cours normal moyen lors de la période de l’abattage donne par contre une indication déterminante quant à la nature de la taxe. La référence à une valeur marchande ou une valeur 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.

L’imposition querellée est des lors bien une taxe indirecte.

B. Le premier moyen d’annulation fait valoir que l’article 7 du 2-17 mars 1791 et les dispositions des lois de réformes institutionnelles de l’ Etat belge limitent l’autonomie fiscale des provinces en excluant que celles-ci établissent des taxes entraînant que la commercialisation d’un bien soit soumise à des conditions différentes dans les diverses entités du Royaume.
Cette limitation vise tant les taxes directes que les taxes indirectes. Ainsi, même s’il fallait admettre que la taxe instaurée par la partie adverse pour l’exercice budgétaire 1996 est une taxe directe - quod non -, la question de sa compatibilité avec ces dispositions resterait posée.

La circonstance que les parties requérantes n’ont pas établi l’existence d’un préjudice grave difficilement réparable dans leur chef dans le cadre de la procédure en suspension de la même taxe prise pour l’exercice 1995 n’entraîne pas que la taxe litigieuse ne crée aucune distorsion de concurrence. Le prix des bois abattus ou récoltés sur le territoire de la province de Luxembourg est grevé d’une taxe de huit pour cent qui s’ajoute aux impositions fédérales. On ne peut tenir cette majoration pour négligeable. Si la majorité des

provinces wallonnes (sauf le Brabant wallon et la province de Liège, qui a renoncé à cette taxe à partir de 1996) ont instauré des taxes ayant le même effet - encore que le taux ne soit pas identique - , il n'en va pas de même dans les provinces flamandes.
Or, plus de vingt pour cent des bois récoltés en Belgique proviennent de provinces od aucune taxe locale n'est établie (ce chiffre ne prend pas en compte les bois provenant de la province de Liège). En outre, la violation de la liberté du commerce et de l'industrie et des principes à la base de l'union économique et monétaire sur lesquels repose l'Etat belge ne résulte pas des seules taxes assimilables à un droit de douane intérieur mais bien de toute taxe entraînant que la commercialisation d'un produit soit soumise à des conditions différentes dans les différentes provinces de l'Etat belge.

L'argumentation des parties requérantes n'aboutit pas à condamner toutes les impositions provinciales mais seulement celles qui - comme la taxe querellée - fausse le jeu de la concurrence.

Le premier moyen d'annulation ne manque des lors ni en fait ni en droit.

II. Ouant au deuxième moyen d'annulation :

violation des articles 10. 11 et 172 de la Constitution.

La partie adverse fait valoir que l'assiette imposable est, en toute hypothèse, la valeur marchande des bois exploités au cours de l'exercice budgétaire et que la référence subséquente au prix de vente ou au cours moyen s'explique par la circonstance que la taxe frappe l'exploitation comme telle et qu'il convient des lors de valoriser toutes les opérations d'exploitation selon leur nature.

Les requérants objectent que les opérations d'exploitation du bois - c'est-à-dire selon la partie adverse les opérations d'abattage - ne sont pas de nature différente selon que les personnes qui y procèdent sont ou non propriétaires du fonds et que les bois abattus par les unes ou par les autres n'ont pas une valeur marchande différente.

que, dans leurs derniers mémoires, lesdites parties requérantes soulignent, 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, 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 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 risquait d’entraver la liberté du commerce et de l’industrie dans le secteur, ce que la première partie adverse a reconnu, elle-même, en abrogeant, "en raison de la situation économique désastreuse" de l’activité forestière dans la province, la taxe litigieuse en ce qu’à 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 enrôlée 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, publiées 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 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’a été 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 première partie adverse expose que l'ensemble des éléments qu'elle a déjà relevés montrent 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, 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 empêcher l'exercice d'une activité économique 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 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 lui; 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 la taxe, non de l’établissement et du recouvrement de celle-ci; 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 l’est 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’ensuivrait 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°, 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 1er 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 1er, 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 au métier qu'elle jugera bon"; que l'article 6, § 1er, VI, alinéa 2, 2°, 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, sont tenues, 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 la 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 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 directes 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; 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 1er 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'interdiction des octrois en 1860; que cette abrogation n'a 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 résulte que doivent être compris parmi les octrois prohibés, outre des droits de douanes ou des droits similaires, notamment 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, comme 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, susceptible d’affecter 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 provinciale directe sur l’exploitation des superficies boisées" que les résolutions attaquées donnent de la taxe litigieuse, celle-ci ne peut s’analyser que comme un octroi déguisé, tel qu’il vient d’être défini; qu’en effet, il ressort de l’article 2 des règlements-taxes attaqués 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 ayant acquis sur pied avec ou sans le fonds en vue de les exploiter (et) pour compte de laquelle a lieu l’abattage "d’arbres, ladite exploitation étant "réputée avoir lieu à l’endroit où sont situés les bois exploités avant leur abattage"; que, suivant l’article 3, la taxe se calcule sur "les quantités de bois" exploités, c’est-à-dire abattus, et est calculée sur leur valeur marchande, c’est-à-dire sur leur prix de vente "éventuel" ou, à défaut, sur le cours normal moyen de la période d’abattage; que, si la taxe est perçue, suivant l’article 4, sur la base d’une déclaration annuelle à rentrer avant le 15 février de l’année budgétaire et si l’article 5 prévoit l’hypothèse d’une vente de bois et l’obligation de rentrer les justificatifs de cette vente, les articles 7 et 8 envisagent celle du paiement anticipé et, en ce cas, obligent l’"exploitant" à faire parvenir à l’administration un avis mentionnant notamment l’estimation de la valeur "des coupes à opérer", celle au mètre cube "de chacun des produits à abattre, selon leur situation, par commune et par lieu-dit, au besoin par parcelle cadastrale, leur essence et leur catégorie, en précisant éventuellement les raisons d’une évaluation anormalement basse : chablis, pourriture rouge, exploitation ou accès diffici-

le, mitraille etc.", ledit avis devant parvenir au plus tard "l'avant-veille du jour du premier abattage"; que, selon l'article 8, dans les trois mois, l'administration communique au redevable "un relevé des opérations d'exploitation"; qu'il suit de ces dispositions qu'en définitive, la taxe est prélevée à l'occasion de tout abattage d'arbre; qu'elle frappe donc, non point une "exploitation", c'est-à-dire une situation durable et permanente, mais des actes isolés dès qu'ils sont accomplis; qu'il y va bien d'une taxe indirecte sur l'abattage de bois, et donc 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" - dont les règlements cherchent, d'ailleurs, avec un luxe de précision et de précaution, en cas de paiement volontaire anticipé, à établir la réalité, à les situer et à les identifier - et est calculée en fonction de la quantité de produits abattus;

Considérant qu'on ne peut davantage regarder la taxe comme frappant l'exercice d'une profession, d'un commerce ou d'une industrie; qu'en effet, elle est due par tout "exploitant", c'est-à-dire par toute personne, quelle que soit sa qualité, fût-elle une personne publique ou une personne privée ou seulement propriétaire des bois "pour compte de laquelle a lieu l'abattage", la taxe étant perçue, à défaut de vente, sur la valeur marchande des coupes opérées et, s'il s'agit d'un paiement volontaire, sur chacun des produits abattus ou à abattre; que les règlements attaqués entendent donc bien taxer quiconque se livre à l'abattage 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 1er.

Les causes portant les nos A.64.013/VI-14.338 et A.69.989/VI-13.957 sont jointes.

Article 2.

Sont annulées :

1° la résolution du 30 janvier 1995 du Conseil provincial du Luxembourg établissant "pour 1995 une taxe provinciale directe sur l'exploitation des superficies boisées".
2° la résolution du 27 octobre 1995 du même conseil qui "modifie pour 1996 la taxe provinciale sur l'exploitation des superficies boisées".

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 8.000 francs, à charge de l' A.S.B.L. "Fédération nationale des scieries" à concurrence de 8.000 francs, à charge de l'A.S.B.L. "Fédération belge des exploitants forestiers et des marchands de bois de mine et de papeterie" à concurrence de 8.000 francs et à charge de la S.A. "EBRAFOR" à concurrence de 4.000 francs.

Article 5.

Le présent arrêt sera publié dans les mêmes formes que les résolutions annulées.

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.