

Jurisprudence

Cour de cassation (I^e Ch.)

Arrêt n° F 1138 F/2, 30 avril 1992

M. RAPPE (R.), Mme CHARLIER et MM. VERHEYDEN et PARMENTIER

Min. public: M. VELU, premier avocat général

En cause: Province de Namur c/ S.A. Solvay et Cie

Plaid.: Mes KIRKPATRICK et SIMONT

TAXES PROVINCIALES – Taxe provinciale sur les captages d'eau – Progressivité de l'impôt – Contrôle de la progressivité au regard des articles 6, 6bis et 112 de la Constitution – Limites de ce contrôle.

Le caractère progressif d'une taxe n'a pas, en soi, pour effet de la rendre inégale pourvu que les distinctions faites entre contribuables soient susceptibles de justification objective et raisonnable. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier par rapport au but et aux effets de l'impôt instauré. Il doit également y avoir un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

Dès lors que les distinctions satisfont à ces conditions, il n'appartient pas aux juridictions d'apprécier si les modalités de la progressivité d'un impôt sont opportunes ou souhaitables.

LA COUR,

(...)

Vu l'arrêt attaqué, rendu sous le n° 9146 du rôle, le 13 mars 1991 par la cour d'appel de Liège;

Sur le moyen pris de la violation des articles 6, 6bis, 107 et 112 de la Constitution,

en ce que, après avoir constaté que la défenderesse a été enrôlée sous l'article 494.051 des rôles de l'exercice 1983 à la taxe de la Province de Namur sur les captages d'eau; que cette taxe a été établie par règlement adopté le 5 mai 1983 par le conseil provincial de Namur, lequel dispose notamment ce qui suit: «Art. 1^{er}. Il est établi à partir du 1^{er} janvier 1983, et pour un terme d'une année expirant le 31 décembre 1983, au profit de la Province de Namur, à charge de toute personne physique ou morale prélevant de l'eau souterraine, à l'émergence ou de surface dans la Province de Namur, une taxe directe de quotité, basée sur les quantités d'eau prélevées au cours de l'année qui précède celle qui donne son nom à l'année budgétaire (...). Art. 2. La taxe est calculée, non pas séparément par point de captage, mais sur la globalisation de tous les prélèvements opérés durant l'année de référence sur le territoire de la Province.

Le taux de la taxe varie en fonction du volume des prélèvements, selon les modalités suivantes: (1) pour les contribuables qui ont capté de 0 à 1.000.000 de m³, le taux applicable est de 1 F/m³; le montant maximum de la taxe sera donc de 1.000.000 F; (2) pour les contribuables qui ont capté de 0 à 2.000.000 m³ la taxe applicable est de 2 F/m³, le montant maximum de la taxe sera donc de 4.000.000 F; (3) pour les contribuables qui ont capté plus de 2.000.000 m³, le taux applicable est de 3 F/m³; le montant minimum de la taxe sera donc de 6.000.000 F (...); que cette taxe constitue une taxe directe analogue à la patente; que la réclamation de la défenderesse a été rejetée par la députation permanente; que son recours contre la décision de celle-ci est recevable, l'arrêt décide que le règlement-taxe est contraire au principe de l'égalité devant l'impôt, accueille en conséquence le recours de la défenderesse, annule la cotisation litigieuse et condamne la demanderesse à rembourser toutes sommes qui auraient été indûment perçues avec les intérêts moratoires, aux motifs que la défenderesse «critique la progressivité globale du taux de la taxe en fonction du volume des prélèvements et que les exemples énoncés par le règlement litigieux lui-même sont édifiants sur ce point; qu'à juste titre, (la défenderesse) illustre l'iniquité arbitraire du système en relevant que «le prélèvement de 1.000.001 m³ d'eau donne lieu à une taxe de 2.000.002 F alors que le prélèvement de 999.999 m³ d'eau ne donne lieu qu'à une taxe de 999.999 F et que le prélèvement de 2.000.001 m³ donne lieu à une taxe de 6.000.003 F»; que le principe d'égalité devant l'impôt implique que tous les redevables payent le même prix pour la même quantité d'eau prélevée; que tel serait le cas si, sur la partie dépassant un seuil fixé, un taux différent, même très élevé, était appliqué, de sorte que pour le même prélèvement le même sort soit réservé à tous les consommateurs mais tel n'est pas le résultat du règlement querellé; que le fait que tous ceux qui captent, par exemple, plus d'un million de m³ payent le même prix unitaire sur l'ensemble de leurs prélèvements ne peut constituer un critère objectif justifiant que, sur le même premier million de m³ prélevé, certains payent le double ou même le triple; qu'il est par ailleurs fallacieux de soutenir que cette situation (est) justifiée par la circonstance que l'existence de captages dépassant des seuils déterminés caractérise l'importance particulière des consommateurs et, conséquemment, celle de leurs facultés contributives, légitimant ainsi un traitement différent et qu'il suffit pour s'en convaincre d'évoquer le cas du contribuable dont les prélèvements dépassent à peine le seuil et qui n'en est pas pour autant un consommateur fondamentalement différent de celui dont les prélèvements demeurent juste en deçà dudit seuil; que ce principe ne peut être énérvé par le fait que statistiquement peu de redevables se situeraient ainsi à des niveaux de prélèvement très proches des seuils précités, la légalité d'un règlement-taxe ne pouvant dépendre du nombre réduit de contribuables envers lesquels il est illégal»;

alors que, première branche, les règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination en matière d'impôts n'interdisent pas d'établir un traitement différent pour certaines catégories de contribuables, pour autant que cette distinction repose sur une justification objective et raisonnable; que l'existence d'une pareille justification doit s'apprécier en fonction du but et des effets de l'imposition et du caractère raisonnable du rapport entre les moyens employés

et le but poursuivi; que l'arrêt ne dénie pas que si le taux de la taxe était progressif par tranches, le règlement-taxe ne serait pas contraire au principe constitutionnel de l'égalité devant l'impôt; qu'il n'y a pas lieu d'en décider autrement lorsque, comme en l'espèce, le règlement institue une progressivité globale, selon laquelle, à mesure que le montant imposable s'accroît, le taux de l'impôt applicable à la totalité dudit montant augmente; que tel est le système prévu, en matière d'impôt des sociétés, par l'article 126 du Code des impôts sur les revenus, sous réserve, il est vrai, d'un correctif; que pareille progressivité globale, même sans correctif, n'est pas contraire à la règle de l'égalité devant l'impôt; qu'en effet, tous les contribuables qui captent, au cours de la période imposable, une même quantité d'eau, subissent la même taxe par m³; que la distinction des catégories des contribuables selon le nombre de m³ d'eau capté au cours de la période imposable repose sur un critère objectif et raisonnable qui est en rapport avec le but de l'imposition; que si le mode de progressivité adopté, qui entraîne un écart brutal lorsque le volume d'eau capté franchit le seuil de passage d'une catégorie à l'autre, peut paraître peu opportun, ceci aurait pu justifier un refus d'approbation de l'autorité de tutelle en vertu de l'article 86 de la loi provinciale; qu'en revanche, il n'appartient pas au pouvoir judiciaire d'apprécier l'opportunité d'un règlement-taxe provincial; d'où il suit qu'en considérant le règlement-taxe comme contraire à la règle de l'égalité devant l'impôt, l'arrêt viole les articles 6, 6bis et 112 de la Constitution, et qu'en refusant de faire application du règlement-taxe, l'arrêt viole l'article 107 de la Constitution;

seconde branche (subsidaire), selon l'un des motifs précités de l'arrêt, le règlement-taxe respecterait le principe de l'égalité devant l'impôt «si, sur la partie dépassant un seuil fixé, un taux différent, même très élevé, était appliqué, de sorte que, pour le même prélèvement, le même sort soit réservé à tous les consommateurs»; que, dès lors, même s'il fallait considérer, contrairement à ce que soutient la première branche du moyen, que la progressivité globale instituée par le règlement-taxe méconnaît l'égalité devant l'impôt, le règlement-taxe ne pourrait être considéré comme illégal pour le tout, mais seulement en tant que (1) les taux de 2 F et 3 F par m³ qu'il prévoit sont applicables à la première tranche de 1.000.000 m³, (2) le taux de 3 F par m³ qu'il prévoit est applicable à la tranche de 1.000.000 m³ à 2.000.000 m³; d'où il suit qu'en considérant le règlement-taxe comme illégal pour le tout et en annulant intégralement la cotisation litigieuse, l'arrêt viole les dispositions visées au moyen;

Quant à la première branche:

Attendu que l'arrêt fait droit à la réclamation formée par la défenderesse contre une imposition à une taxe provinciale sur les captages d'eau pour l'exercice 1983;

Attendu qu'en vertu de l'article 2 du règlement-taxe du conseil provincial de Namur du 5 mai 1983 qui l'a établie, la taxe litigieuse est calculée sur la globalisation de tous les prélèvements d'eau opérés durant l'année de référence sur le territoire de la province; que ledit article institue une progressivité globale suivant laquelle le taux de la taxe applicable à la totalité du montant imposable varie, pour les diverses catégories de contribuables qu'il détermine, en fonction du volume des prélèvements;

Attendu que l'arrêt considère que cette progressivité globale est contraire au principe d'égalité devant l'impôt, par les motifs, d'une part, que «le fait que tous ceux qui captent par exemple plus d'un million de m³ paient le même prix unitaire sur l'ensemble de leurs prélèvements ne peut constituer un critère objectif justifiant que, sur le même premier million de m³ prélevé, certains paient le double ou même le triple», alors que le principe d'égalité implique que «tous les redevables paient le même prix pour la même quantité prélevée», et que, d'autre part, le fait qu'il existe un écart important d'imposition lorsque le volume des prélèvements franchit le seuil de passage d'une catégorie à l'autre «illustre l'iniquité arbitraire du système»;

Attendu que la règle de l'égalité des Belges devant la loi contenue dans l'article 6 de la Constitution, celle de la non-discrimination dans la jouissance des droits et libertés reconnus aux Belges contenue dans l'article 6*bis* de la Constitution ainsi que celle de l'égalité devant l'impôt contenue dans l'article 112 de la Constitution impliquent que tous ceux qui se trouvent dans la même situation soient traités de la même manière mais n'excluent pas qu'une distinction soit faite entre différentes catégories de personnes pour autant que le critère de distinction soit susceptible de justification objective et raisonnable; que l'existence d'une telle justification doit s'apprécier par rapport au but et aux effets de la mesure prise ou de l'impôt instauré; que le principe d'égalité est également violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé;

Attendu que le caractère progressif d'une taxe n'a pas, en soi, pour effet de la rendre inégale pourvu que les distinctions faites répondent à ces conditions;

Qu'il est indifférent que la progressivité soit réalisée par l'application de taux différents et croissants aux diverses tranches prévues de la matière imposable ou par l'application d'un même taux à la totalité du montant imposable, le taux variant suivant la tranche dans laquelle se situe ce montant imposable;

Attendu que ni des constatations de l'arrêt ni des pièces de la procédure auxquelles la Cour peut avoir égard, il ne résulte que les distinctions sur lesquelles repose la progressivité prévue par le règlement-taxé provincial du 5 mai 1983 ne satisfont pas aux conditions ci-dessus énoncées;

Attendu que, pour le surplus, il n'appartient pas aux juridictions d'apprécier si les modalités de la progressivité d'un impôt sont opportunes ou souhaitables;

Attendu que, dès lors, en accueillant la réclamation de la défenderesse sur la base des motifs reproduits dans le moyen, l'arrêt ne justifie pas légalement sa décision;

Qu'en cette branche, le moyen est fondé;

DÉCIDE

(cassation)

Observations

L'égalité fiscale et la progressivité de l'impôt, par R. Andersen

1. La distinction entre les impôts proportionnels et les impôts progressifs est classique. A la différence des premiers qui se caractérisent par le fait que le taux de l'impôt est fixe quel que soit le montant taxable, les seconds ont pour caractéristique que le taux de l'impôt s'élève à mesure que le montant taxable s'accroît.

Il existe plusieurs modalités de la progressivité, notamment:

- la progressivité globale où le taux de l'impôt applicable à la totalité du montant imposable augmente à mesure que le montant imposable croît et franchit, ce faisant, un ou plusieurs seuils déterminés;
- la progressivité par tranches, qui est une variante de la précédente et qui s'en distingue par cela que ce n'est plus un taux unique, de plus en plus élevé, qui s'applique à la totalité du montant imposable au fur et à mesure du franchissement de seuils, mais des taux distincts et croissants qui s'appliquent à chaque tranche du montant imposable.

Ces définitions sont directement inspirées de celles proposées par F. LOECKX et R. VAN DIONANT¹. Comme ceux-ci le relèvent, le principe de la faculté contributive ou de l'égalité du sacrifice, qui est invoqué comme justification de la progressivité, ne fournit aucune indication quant aux modalités de celle-ci (tranches et taux applicables) et ces auteurs de citer H. LAUFENBURGER pour qui «la progressivité juste en soi, devient injuste par l'arbitraire fatal qui prête à son application» et TAYLOR pour qui «le choix à faire entre un impôt proportionnel et un impôt progressif revient à choisir entre une injustice certaine et une justice incertaine». Ils estiment qu'en dépit de ses imperfections, l'impôt progressif est le plus apte à réaliser la justice fiscale à condition de prendre un certain nombre de précautions. Ainsi il convient que les tarifs progressifs soient construits de manière à éviter des anomalies, par exemple l'inconvénient des «sauts de tranches» en cas de progressivité globale auquel il peut être remédié en prévoyant que lors du saut d'une tranche, l'impôt supplémentaire ne peut dépasser le montant du revenu qui dépasse la tranche immédiatement inférieure².

2.1. Objet du pourvoi en cassation, l'arrêt du 13 mars 1991 de la cour d'appel de Liège avait fait droit à la réclamation formée par la S.A. Solvay et Cie contre une imposition à une taxe provinciale sur les captages d'eau pour l'exercice 1983 au motif que la progressivité globale de la taxe de la province de Namur sur les captages d'eau établie par règlement adopté le 5 mai 1983 par le conseil provincial était contraire à l'égalité fiscale dans la mesure où elle avait pour effet de soumettre à des taxes dont le montant allait du simple au

1. *Éléments de la science des impôts*, Ministère des Finances, Adm. des contributions directes, 4^e éd., 1980, t. I, n° 138. Voy. aussi J. LAFERRIÈRE et M. WALINE, *Traité élémentaire de science et de législation financières*, Paris, L.G.D.J., 1952, pp. 326 à 329.

2. *L.c.*, n° 144 et 147.

triple le même premier million de m³ prélevé selon la quantité globale d'eau captée, la circonstance que tous ceux qui captent, par exemple, plus d'un million de m³ payent le même prix unitaire sur l'ensemble de leurs prélèvements ne pouvant, selon l'arrêt entrepris, constituer un critère objectif justifiant une telle différence. Pour la cour d'appel, il est fallacieux de soutenir que cette situation est justifiée par la circonstance que l'existence de captages dépassant des seuils déterminés caractérise l'importance particulière des consommateurs et, conséquemment, celle de leurs facultés contributives; il suffit pour s'en convaincre d'évoquer le cas du contribuable dont les prélèvements dépassent à peine le seuil et qui n'est pas pour autant un consommateur fondamentalement différent de celui dont les prélèvements demeurent juste en deçà dudit seuil, le fait que statistiquement peu de redevables se situeraient à des niveaux de prélèvement très proches des seuils étant indifférente, vu que la légalité d'un règlement-taxa ne peut dépendre du nombre réduit de contribuables envers lesquels il est illégal.

Au-delà du règlement-taxa de la province de Namur, c'est plus fondamentalement le système de la progressivité globale de l'impôt, tel qu'il a été défini ci-dessus, que la cour d'appel de Liège met ainsi en cause. En revanche, à ses yeux, le système de la progressivité par tranches n'encourt pas, en soi, le même reproche.

2.2. La province de Namur, demanderesse en cassation, invoquait, à l'appui de son pourvoi, en ordre principal, que même sans un correctif comme celui prévu à l'article 126 C.I.R.³, une progressivité globale, comme celle prévue par le règlement-taxa provincial, n'est pas contraire à la règle de l'égalité devant l'impôt car tous les contribuables qui captent, au cours de la même période imposable, une même quantité d'eau, subissent la même taxe par m³; que la distinction des catégories des contribuables selon le nombre de m³ d'eau capté au cours de la période imposable repose sur un critère objectif et raisonnable qui est en rapport avec le but de l'imposition. La circonstance – tenue pour décisive par l'arrêt *a quo* – que le mode de progressivité adopté entraîne un écart brutal lorsque le volume d'eau capté franchit le seuil de passage d'une catégorie à l'autre, peut paraître peu opportun, mais elle n'est pas de nature à entâcher d'illégalité le règlement-taxa. Subsidiairement, la demanderesse en cassation faisait valoir que même s'il fallait considérer que la progressivité globale instituée par le règlement-taxa méconnaît l'égalité fiscale, le règlement-taxa ne pouvait être qu'en partie considéré illégal.

2.3. L'arrêt annoté énonce le principe suivant: la progressivité, qu'elle soit réalisée par l'application de taux différents et croissants aux diverses tranches prévues de la matière imposable ou par l'application d'un même taux à la totalité du montant imposable, le taux variant suivant la tranche dans laquelle se situe ce montant imposable, n'a pas, en soi, pour effet de rendre l'imposition inégale pourvu que les distinctions entre contribuables soient susceptibles

3. Correspondant à l'article 215 du Code des impôts sur les revenus 1992.

de justification objective et raisonnable, cette justification devant s'apprécier en fonction du but et des effets de l'imposition et du caractère raisonnable du rapport entre les moyens employés et le but poursuivi.

Après avoir considéré qu'il ne résulte ni des constatations de l'arrêt ni des pièces de la procédure auxquelles la Cour de cassation peut avoir égard que les distinctions sur lesquelles repose la progressivité prévue par le règlement-taxé provincial ne satisfont pas à ces conditions, l'arrêt ajoute que, pour le surplus, il n'appartient pas aux juridictions d'apprécier si les modalités de la progressivité d'un impôt sont opportunes ou souhaitables.

3. Cet arrêt peut être utilement comparé avec les arrêts n^{os} 31.947 à 31.949, S.A. Solvay et Cie, du 8 février 1989 du Conseil d'Etat et, en particulier, avec l'arrêt n^o 31.947.

Dans cet arrêt, la société requérante poursuivait l'annulation du même règlement-taxé provincial du 5 mai 1983 et invoquait un cinquième moyen déduit de la violation des articles 6 et 112 de la Constitution, du principe de l'égalité devant les charges publiques et du principe de droit administratif relatif à la motivation. La critique portait sur l'absence de toute justification à la distinction établie par le règlement-taxé entre contribuables qui entraînait, dans le chef de ceux qui captent plus d'un million de m³ d'eau, l'application pour le prélèvement du premier million de m³ d'une taxe équivalente, selon le cas, au double ou au triple de la taxe grevant ce même volume d'eau, mais perçue à charge des contribuables ne captant qu'un million de m³ d'eau. Le Conseil d'Etat rejette le moyen en se fondant sur les considérations suivantes:

«Considérant qu'il peut être admis que, comme elle l'explique dans son dernier mémoire, la province ait décidé de taxer modérément les communes ou les entreprises de moyenne importance qui utilisent moins de 1.000.000 m³ tandis qu'elle taxait plus lourdement des entreprises de dimension nationale ou internationale qui utilisent plusieurs millions de mètres cubes d'eau, de même que les sociétés qui en distribuent en quantité considérable à l'extérieur de la province; que les chiffres qu'elle fournit démontrent que l'application de l'article 2 correspond au but poursuivi; qu'en effet, sur 23 redevables taxés en 1983, on en compte 19 qui ont capté moins de 1.000.000 m³, les 4 plus gros redevables en ayant prélevé chacun plus de 3.000.000 m³, soit la C.I.B.E. (69.443.740 m³), la S.N.D.E. (23.840.639 m³), les sociétés Intermills (3.021.081 m³) et Solvay-Solvic (7.498.898 m³);

Considérant, il est vrai, que le mode de progressivité adopté peut provoquer un écart brutal à l'endroit des seuils de passage d'une tranche à l'autre; que la probabilité statistique de voir les contribuables se grouper aux alentours des seuils est cependant infime, de telle sorte que l'inégalité invoquée est théorique, que les chiffres déjà cités indiquent que la province a fixé les taux non de manière abstraite mais en connaissant les volumes d'eau prélevés par les contribuables; que la situation ne serait pas différente si la province avait taxé tous les capteurs à 3 francs le m³, accordant aux capteurs moyens (entre 1 et 2.000.000 m³) une réduction de 33 p.c. et aux petits capteurs (moins de 1.000.000 m³) une réduction de 66 p.c.; qu'ainsi présenté, le mode de taxation adopté ne se serait

pas prêté aux critiques de discrimination injustifiée et d'inégalité invoquées par la requérante; que le moyen manque en fait.»

4. De la comparaison des deux arrêts, il ressort que tant la Cour de cassation que le Conseil d'Etat considèrent que la progressivité de l'impôt n'est pas, en soi, contraire à l'égalité et ce quelles que soient les modalités de cette progressivité, mais qu'elle peut le devenir si les distinctions établies entre contribuables sont arbitraires, c.-à-d. ne satisfont pas aux conditions énoncées dans l'arrêt du 30 avril 1992 et qui sont actuellement requises par la Cour d'arbitrage, la Cour de cassation et le Conseil d'Etat.

Une différence apparaît cependant au niveau de la formulation: alors que la Cour de cassation se limite au constat négatif qu'il ne résulte ni des constatations de l'arrêt faisant l'objet du pourvoi ni des pièces de la procédure auxquelles la Cour peut avoir égard que les distinctions sur lesquelles repose la progressivité prévue par le règlement-taxa ne satisfont pas à ces conditions, le Conseil d'Etat vérifie si les justifications qui lui ont été fournies par la partie adverse, la province de Namur, peuvent être admises, sont raisonnables. Cette différence n'est pas en soi révélatrice d'une divergence d'opinion entre les deux hautes juridictions; elle tient à la nature spécifique du contrôle exercé par la Cour de cassation. Autre chose est toutefois de savoir s'il est bien exact que, comme l'affirme l'arrêt de la Cour de cassation, l'arrêt a quo ne contient pas un certain nombre de constatations visant à établir que les distinctions sur lesquelles repose la progressivité ne satisfont pas aux conditions précitées. En outre, on peut également douter que l'anomalie pouvant résulter d'«un saut de tranche» relève du seul domaine de l'opportunité, ainsi que l'affirme la Cour suprême. A cet égard, le Conseil d'Etat reconnaît que le mode de progressivité adopté peut provoquer un écart brutal à l'endroit des seuils de passage d'une tranche à l'autre. Mais il ajoute aussitôt que la probabilité statistique de voir les contribuables se grouper aux alentours des seuils est cependant infime, de telle sorte que l'inégalité invoquée est théorique. La haute juridiction administrative laisse ainsi entendre que si cette probabilité s'était, malgré tout, réalisée, le règlement-taxa eut pu être considéré contraire à l'égalité fiscale. L'égalité fiscale est de la sorte rendue tributaire de la situation concrète existante, des effets réels de la taxe litigieuse⁴.

* * *

4. Sur cette question voy. notre étude «Le Conseil d'Etat et le principe d'égalité en matière fiscale», in *Protection des droits fondamentaux du contribuable*, Bruxelles, Bruylant, 1993, sous presse.