

Cour de cassation de Belgique

Arrêt

N° F.07.0067.F

VILLE DE LESSINES, représentée par son collège des bourgmestre et échevins, dont les bureaux sont établis à Lessines, en l'hôtel de ville,

demanderesse en cassation,

représentée par Maître Pierre Van Ommeslaghe, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Bruxelles, avenue Louise, 106, où il est fait élection de domicile,

contre

1. D. H. P.,

2. M. P.,

défendeurs en cassation.

I. La procédure devant la Cour

Le pourvoi en cassation est dirigé contre l'arrêt rendu le 16 février 2007 par la cour d'appel de Mons.

Le président de section Claude Parmentier a fait rapport.

L'avocat général André Henkes a conclu.

II. Le moyen de cassation

La demanderesse présente un moyen libellé dans les termes suivants :

Dispositions légales violées

- articles 359, 360, 465 à 470 et plus spécialement articles 466, 466 bis, 467, 468 et 469 du Code des impôts sur les revenus 1992 ;

- article 1^{er} de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus du 27 août 1993 ;

- article 200, a), de l'annexe à l'arrêté royal du 27 août 1993 formant l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 ;

- article 2 du Code civil ;

- principes généraux du droit de bonne administration et du droit à la sécurité juridique, ainsi que principe général du droit relatif à la non-rétroactivité de la loi ;

- article 170, § 4, de la Constitution.

Décisions et motifs critiqués

L'arrêt reçoit l'appel dirigé contre le jugement du 7 octobre 2004 et le dit non fondé par les motifs :

« qu'il reste à statuer sur la légalité du règlement-taxe du 23 février 2001 sur lequel repose la taxe communale additionnelle litigieuse ;

que ce règlement établit 'pour l'exercice 2001 des additionnels à l'impôt des personnes physiques domiciliées dans la commune au 1^{er} janvier de l'année qui donne son nom à cet exercice' et fixe à 8 p.c. pour tous les contribuables la partie de l'impôt des personnes physiques dû à l'Etat pour le même exercice ;

qu'il est pris suite à l'improbation de la délibération du 21 décembre 2000, fixant un taux identique pour l'exercice 2001 par arrêté du 1^{er} février 2001 de la députation permanente du conseil provincial du Hainaut, dans l'attente de la suite qui sera réservée à ce recours ;

qu'il est actuellement acquis aux débats que le recours en question a été porté le 6 février 2001 devant le gouvernement de la Région wallonne sur la base de l'article 19 du décret du 1^{er} avril 1999 sur la tutelle sur les communes, les provinces, et les intercommunales de la Région wallonne, et qu'à défaut de décision de l'autorité de tutelle dans le délai imparti, la décision de la députation permanente est réputée confirmée (article 19, § 2, du décret) ;

que la cour [d'appel] constate, ainsi que l'a fait judiciairement le premier juge sur la base de motifs que la cour adopte, d'une part, que le règlement critiqué a un effet rétroactif manifeste dès lors qu'il a pour objet de conférer des effets de droit à une situation de fait qui lui est antérieure en date et, d'autre part, que la théorie de la réitération qu'invoque la ville de Lessines ne l'autorise pas à éluder les dispositions légales emportant déchéance du pouvoir d'imposer ;

qu'en matière d'impôts sur les revenus, la dette d'impôt naît définitivement à la date de la clôture de la période dont les revenus constituent la base d'imposition (C.A., n° 115/2000, 16 novembre 2000) ;

qu'elle naît le dernier jour de la période imposable à 24 heures. Une loi qui instaure avant cette échéance des faits ou assiettes imposables nouveaux n'a pas d'effet rétroactif (C.A., n° 111/2004, 23 juin 2004) ;

que la clôture de la période imposable est, en l'espèce, fixée au 31 décembre 2000 à 24 heures et non le lendemain comme le soutient [la demanderesse] ;

que le règlement-taxe contesté intervenu pour déterminer l'assiette imposable deux mois plus tard a nécessairement un effet rétroactif ;

que [la demanderesse] entend justifier ce caractère par les exigences de bon fonctionnement ou de continuité du service public ;

que cet argument invoqué pour la première fois en degré d'appel est dépourvu de pertinence dès lors qu'il appert que le règlement-taxe litigieux pris dans la précipitation avait pour objet de contourner le problème né de l'improbation du règlement antérieur et de tenter dans l'urgence de réparer l'irrégularité de la délibération du 21 décembre 2000 ;

que les règlements communaux ne peuvent rétroagir sans habilitation expresse de la loi ;

que [la demanderesse] n'établit pas qu'il y eut en l'espèce des circonstances exceptionnelles susceptibles de justifier ce que le premier juge qualifie avec raison de recours à une mesure exorbitante ;

qu'il suit que l'appel n'est pas fondé ».

Et par les motifs du premier juge auxquels l'arrêt renvoie, selon lesquels :

« Pour le surplus, la jurisprudence de ce tribunal est fixée dans le sens où cette disposition de la loi n'a pas la portée que les requérants lui attribuent et la Cour d'arbitrage paraît aussi avoir condamné cette thèse (C.A. n° 134/2004, 22 juillet 2004) ;

3. Afin de pouvoir conclure à l'existence d'une application rétroactive de la norme, il s'indique de déterminer à quel moment est née la dette fiscale ;

4. En matière d'impôt sur les revenus la créance fiscale naît définitivement à la fin de la période imposable soit, en l'espèce, le 31 décembre 2000 (C.A., n° 109/2000, 23 juin 2004), même si l'exigibilité de celle-ci dans le chef des contribuables individualisés doit encore faire l'objet d'un enrôlement ;

Il s'ensuit qu'une loi qui instaure après cette échéance des faits imposables nouveaux est rétroactive ;

5. Dans le domaine de la taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques, le taux de celle-ci est établi par le conseil communal (466 CIR 1992 et 170, § 4, de la Constitution) et est fixé à un pourcentage uniforme de l'impôt dû à l'Etat (468 CIR 1992) ;

Il y va ainsi d'une imposition accessoire à l'impôt d'Etat auquel elle se voit liée ;

Il s'ensuit que le règlement communal fixant les additionnels à l'impôt des personnes physiques apparaît rétroagir s'il est pris postérieurement au moment où est née la créance de l'Etat ;

Dans une telle situation, le règlement frappe en effet un fait (la créance de l'Etat) qui au moment où il se produit n'est pas susceptible d'être atteint par la taxe communale en l'absence de toute norme ;

6. En l'espèce, le règlement communal du 23 février 2001 a bien un effet rétroactif manifeste en tant qu'il entend conférer des effets de droit à une situation factuelle qui lui est antérieure en date ;

7. La [demanderesse] n'avance aucune norme qui permettrait de considérer que le moment de la naissance de la créance relative aux additionnels communaux, devrait être dissocié de celui de la créance de l'Etat ;

8. C'est en vain que la [demanderesse] soutient l'idée que par application de la théorie de la réitération, le règlement communal du 23 février 2001 ferait revivre à sa date le règlement du 21 décembre 2000 improuvé par l'autorité de tutelle ;

Si une décision administrative improuvée peut en principe toujours être reprise c'est, à l'évidence, dans le respect de la loi et en particulier des dispositions emportant normalement déchéance du pouvoir d'imposer; (...) » (motifs du premier juge dans son jugement du 7 octobre 2004 pp. 3 et 4 que l'arrêt déclare adopter).

Griefs

Il ressort de l'arrêt attaqué que le règlement-taxe litigieux établit « pour l'exercice 2001 des additionnels à l'impôt des personnes physiques domiciliées dans la commune au 1^{er} janvier de l'année qui donne son nom à cet exercice » et fixe à 8 p.c. pour tous les contribuables la partie de l'impôt des personnes physiques dû à l'Etat pour le même exercice.

Le règlement communal en cause se réfère donc à la notion d'exercice au sens fiscal tel qu'il est entendu par le Code des impôts sur les revenus.

Cette référence est une conséquence de la loi à laquelle la commune ne peut que se conformer.

En vertu de l'article 359 du Code des impôts sur les revenus 1992 :

« L'exercice d'imposition commence le 1^{er} janvier et finit le 31 décembre suivant.

Toutefois, l'impôt dû pour un exercice d'imposition peut être valablement établi jusqu'au 30 juin de l'année suivant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition. »

En vertu de l'article 360 du même code :

« L'impôt dû pour un exercice d'imposition est établi sur les revenus que le contribuable a recueillis pendant la période imposable.

Le Roi détermine la période imposable et les revenus qui s'y rapportent. »

L'article 200, a), de [l'arrêté royal d'exécution du Code de 1992] dispose à cet égard :

« La période imposable coïncide avec l'année précédant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition pour l'application :

a) de l'impôt des personnes physiques et de l'impôt des non-résidents établi conformément aux articles 243, 244, 245, et 248 du Code des impôts sur les revenus 1992 (...) ».

En vertu de l'article 465 du Code des impôts sur les revenus 1992, par dérogation à l'article 464, les agglomérations et les communes peuvent établir une taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques, et l'article 466 dudit code précise que cette taxe additionnelle est calculée sur l'impôt des personnes physiques déterminé suivant les règles précisées par cette disposition.

Enfin en vertu de l'article 469, l'établissement et la perception des taxes additionnelles sont confiés à l'administration des contributions directes, aux conditions et suivant les modalités déterminées par le Roi.

En règle, une loi nouvelle s'applique non seulement aux situations qui naissent à partir de son entrée en vigueur mais aussi aux effets futurs des situations nées sous le régime de la loi antérieure qui se produisent et se prolongent sous l'empire de la loi nouvelle, pour autant que cette application ne porte pas atteinte à des droits déjà irrévocablement fixés.

Il ressort des dispositions précitées du Code des impôts sur les revenus 1992, que les taxes additionnelles à l'impôt sur les revenus sont intimement liées au sort des impôts des personnes physiques (articles 466, 466bis, 467, 468 et 469 du Code des impôts sur les revenus 1992).

Or, du point de vue de la loi fiscale, il n'existe pas, en matière d'impôts sur les revenus de situation irrévocablement fixée avant la clôture de l'exercice d'imposition.

Aussi, en énonçant que le règlement-taxe établi pour l'exercice d'imposition 2001 a un effet rétroactif dès lors qu'il a été pris après la clôture de la période dont les revenus constituent la base d'imposition, alors qu'en matière d'impôts sur les revenus il n'existe pas de situation irrévocablement fixée avant la clôture de l'exercice d'imposition, l'arrêt ne justifie pas légalement sa décision et viole :

- l'article 359 qui définit l'exercice d'imposition ;

- l'article 360, qui définit sur quels revenus l'impôt dû pour un exercice d'imposition est établi ;

- les articles 465 à 470 relatifs aux taxes additionnelles et plus spécialement les articles 466, 466bis, 467, 468 et 469 du Code des impôts sur

les revenus 1992, dont il ressort que les taxes additionnelles à l'impôt sur les revenus sont intimement liées au sort des impôts des personnes physiques ;

- l'article 1^{er} de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus du 27 août 1993, et 200, a), de l'annexe à l'arrêté royal du 27 août 1993 formant l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, en ce que cet article 200, a), définit la période imposable comme étant l'année précédant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition pour l'application de l'impôt des personnes physiques ;

- l'article 2 du Code civil qui prévoit que la loi ne dispose que pour l'avenir, elle n'a point d'effet rétroactif, les principes de bonne administration et de droit à la sécurité juridique, ainsi que le principe général de non-rétroactivité de la loi, dont cet article 2 du Code civil fait application, dans la mesure où l'arrêt décide que le règlement-taxe litigieux a un effet rétroactif contraire à cette disposition et au principe général de non-rétroactivité des lois et arrêtés réglementaires alors que le règlement-taxe litigieux s'applique à des situations qui ne sont pas définitivement accomplies, au moment de son adoption et de son entrée en vigueur ;

- l'article 170, § 4, de la Constitution, qui prévoit la possibilité pour les communes de décider certaines impositions lorsque la loi les y autorise et l'article 465 du Code des impôts sur les revenus 1992 qui donne une telle autorisation en matière de taxes additionnelles, dans la mesure où l'arrêt refuse illégalement d'appliquer le règlement-taxe litigieux.

III. La décision de la Cour

Sur le mémoire en réponse complémentaire :

Les défendeurs ont déposé au greffe le 24 septembre 2007 un mémoire en réponse complémentaire.

Le défendeur doit faire valoir en même temps dans un unique mémoire en réponse toutes les considérations qu'il entend développer en réponse au pourvoi.

La Cour ne peut, dès lors, avoir égard au mémoire en réponse complémentaire des défendeurs.

Sur le moyen :

En vertu de l'article 469, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, les dispositions de ce code régissant l'établissement et le recouvrement des impôts sont, en règle, applicables aux taxes additionnelles établies par les communes.

Aux termes de l'article 360, alinéa 1^{er}, du même code, l'impôt dû pour un exercice d'imposition est établi sur les revenus que le contribuable a recueillis pendant la période imposable.

En matière d'impôts sur les revenus, la dette d'impôt naît définitivement à la date de clôture de la période au cours de laquelle les revenus qui constituent la base imposable ont été acquis.

L'arrêt constate que le conseil communal de la demanderesse a, par un règlement-taxe adopté le 23 février 2001, établi « pour l'exercice 2001 des additionnels à l'impôt des personnes physiques domiciliées dans la commune au 1^{er} janvier de l'année qui donne son nom à cet exercice' et [fixé] à 8 p.c. pour tous les contribuables la partie de l'impôt des personnes physiques dû à l'Etat pour le même exercice ».

Il considère que le règlement-taxe a nécessairement un effet rétroactif dès l'instant où, voté deux mois après la fin de la période imposable en vue de déterminer l'assiette de la taxe, il a « pour objet de conférer des effets de droit à une situation de fait qui lui est antérieure en date ».

L'arrêt justifie ainsi légalement sa décision d'annuler, par confirmation du jugement entrepris, l'imposition litigieuse.

Le moyen ne peut être accueilli.

Par ces motifs,

La Cour

Rejette le pourvoi ;

Condamne la demanderesse aux dépens, hormis les dépens relatifs au mémoire en réponse complémentaire qui restent à charge des défendeurs.

Les dépens taxés à la somme de quatre cent treize euros douze centimes envers la partie demanderesse et à la somme de quatre cent vingt-deux euros cinquante-quatre centimes dont deux cent onze euros vingt-sept centimes concernant le mémoire en réponse complémentaire envers les parties défenderesses.

Ainsi jugé par la Cour de cassation, première chambre, à Bruxelles, où siégeaient le président de section Claude Parmentier, les conseillers Didier Batselé, Albert Fettweis, Daniel Plas et Martine Regout, et prononcé en audience publique du quatorze mars deux mille huit par le président de section Claude Parmentier, en présence de l'avocat général André Henkes, avec l'assistance du greffier Marie-Jeanne Massart.