

Numéro du rôle : 1412
Arrêt n° 105/99 du 6 octobre 1999

ARRET

En cause : la question préjudicielle concernant l'article 305 de la loi générale sur les douanes et accises, coordonnée par l'arrêté royal du 18 juillet 1977 portant coordination des dispositions générales relatives aux douanes et accises, posée par la Cour d'appel de Bruxelles.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et L. De Grève, et des juges P. Martens, G. De Baets, E. Cerexhe, H. Coremans et A. Arts, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle*

Par arrêt du 8 septembre 1998 en cause de la s.a. Philip Morris Belgium contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 11 septembre 1998, la Cour d'appel de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 305 de la loi générale, applicable aux douanes et accises, édictée par arrêté royal du 18 juillet 1977, confirmée par la loi du 6 juillet 1978 dispose que pour les marchandises qui seraient perdues, naufragées, brûlées, dénaturées ou qui manqueraient de toute autre manière, et sur lesquelles l'accise due, n'aurait pas encore été acquittée, le paiement devra en être effectué, à moins qu'il n'en soit autrement ordonné par la loi, ou que dans des cas très particuliers, l'exemption en ait été accordée. En requérant, en dehors des exemptions prévues par la loi elle-même, à la fois l'existence d'un cas très particulier, et l'octroi d'une exonération par l'administration fiscale, l'article 305 précité ne crée-t-il pas une discrimination entre, d'une part, les contribuables se trouvant dans un cas très particulier, et obtenant l'accord de l'administration pour être exemptés, et d'autre part, les contribuables, se trouvant dans un même cas très particulier mais n'obtenant pas de l'administration l'accord pour être exempté du même droit d'accise et ne viole-t-il pas, dès lors les articles 10 et 11 de la Constitution ? »

II. *Les faits et la procédure antérieure*

La s.a. Philip Morris Belgium, alors dénommée « Weltab », qui fabrique des tabacs sous régime d'accise, avait apposé les bandelettes fiscales requises sur les paquets de cigarettes, cigares et autres tabacs fabriqués, sur place dans l'usine de fabrication. Ces marchandises avaient ensuite été entreposées dans un centre de distribution, déjà munies de leurs bandelettes fiscales acquises par cette société auprès de l'administration, mais non encore payées.

Un incendie dans cet entrepôt détruisit les marchandises.

L'entreprise procéda au paiement des bandelettes pour un montant de 173.478.463 francs, sous la réserve expresse de tous droits, et en particulier de celui de solliciter le remplacement des bandelettes.

Le 15 juin 1987, le Tribunal de première instance de Bruxelles rejeta la demande de l'entreprise par laquelle elle postulait la condamnation de l'Etat à lui rembourser la somme de 173.478.463 francs à titre principal ou, à titre subsidiaire, le remplacement des bandelettes détruites par des bandelettes fiscales pour un montant équivalent. La s.a. Philips Morris Belgium introduisit une requête d'appel contre ce jugement.

Par son arrêt du 8 septembre 1998, la Cour d'appel de Bruxelles considère que le fait générateur du droit d'accise consiste en la fabrication ou en l'importation d'un bien soumis à accises, tel du tabac fabriqué, et son affectation à la consommation, que cette dernière condition est remplie « dès le moment où [les tabacs fabriqués] quittent l'usine [...] sans être destinés à l'exportation, au dépôt en entrepôt public, à l'utilisation après dénaturation à des usages industriels ou agricoles, ou à la destruction » et qu'en conséquence, dans l'espèce, par le transfert de l'usine de fabrication de l'appelante à son entrepôt, la marchandise avait été juridiquement affectée à la consommation. En conséquence, la Cour estime que le fait générateur des accises s'était déjà produit au moment de l'incendie.

Ecartant des dispositions réglementaires non applicables ou des directives administratives contraires à la loi, la Cour d'appel, par le même arrêt, examine si, en application de l'article 305 de la loi générale sur les douanes et accises, il existe « des cas très particuliers » dans lesquels l'exemption des droits d'accise pourrait être accordée par l'administration.

Selon la Cour d'appel, tout incendie ne peut être considéré comme étant un « cas très particulier » au sens de cette disposition, mais en revanche « un incendie survenant chez le fabricant portant sur des marchandises déjà en consommation mais non encore insérées dans le circuit de distribution, et portant sur des marchandises d'une valeur très importante déterminée avec précision, peut être considéré comme un 'cas très particulier' ».

Comme l'appelante avait soutenu que cette exemption ne pouvait résulter que d'une faveur accordée lors de l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire dans le chef de l'administration, constitutif de violation du principe de l'égalité des citoyens devant l'impôt, la Cour d'appel pose la question préjudicielle énoncée plus haut, *sub I*.

III. *La procédure devant la Cour*

Par ordonnance du 11 septembre 1998, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 9 octobre 1998.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 10 novembre 1998.

Des mémoires ont été introduits par :

- la s.a. Philip Morris Belgium, dont le siège social est établi à 1050 Bruxelles, rue du Vivier 82, par lettre recommandée à la poste le 20 novembre 1998;
- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 20 novembre 1998.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 18 décembre 1998.

La s.a. Philip Morris Belgium a introduit un mémoire en réponse par lettre recommandée à la poste le 14 janvier 1999.

Par ordonnances du 24 février 1999 et du 29 juin 1999, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 11 septembre 1999 et 11 mars 2000 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 10 mars 1999, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 30 mars 1999.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats par lettres recommandées à la poste le 11 mars 1999.

A l'audience publique du 30 mars 1999 :

- ont comparu :

. Me B. Insel, avocat au barreau d'Anvers, et Me M. Lebbe, avocat au barreau de Bruxelles, pour la s.a. Philip Morris Belgium;

- . Me F. T'Kint, avocat à la Cour de cassation, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs P. Martens et G. De Baets ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

IV. *En droit*

- A -

Point de vue du Conseil des ministres

A.1. Contrairement à ce qu'indique la Cour d'appel dans son arrêt préjudiciel, l'article 305 de la loi générale sur les douanes et accises n'accorde à l'administration aucun pouvoir d'exemption, les hypothèses de « cas très particuliers » étant celles qui sont prévues par la loi. Ceci résulte notamment de la suppression, par l'article 3 de la loi du 22 juin 1976, des termes « par Nous » qui figuraient à la fin de l'article 282, alinéa 2, de la loi générale du 26 août 1822, dont le texte allait devenir l'article 305 de la loi générale résultant de la coordination de 1977. Cette suppression retire la faculté accordée au pouvoir exécutif dans l'ancien texte d'octroyer une éventuelle exonération.

Cette interprétation rend l'article 305 de la loi générale conforme à l'article 172 de la Constitution, qui instaure l'égalité des Belges devant les charges fiscales et n'autorise d'éventuelles exemptions que si elles sont l'œuvre du législateur.

En conséquence, toute décision que l'administration prendrait, même dans des « cas très particuliers », à propos de droits d'accise sur des marchandises détruites, serait illégale.

A.1.2. En toute hypothèse, il appartient à la Cour d'arbitrage de reformuler la question préjudicielle afin de rectifier l'erreur d'interprétation commise par le juge *a quo*, et ce de la manière suivante :

« L'article 305 de la loi générale sur les douanes et accises coordonnée par l'arrêté royal du 18 juillet 1977, pris en exécution de l'article 45 de la loi du 22 juin 1976 concernant les douanes et accises, interprété comme accordant à l'administration des douanes et accises et au ministère des finances le pouvoir d'accorder au redevable des droits d'accises, relativement à des marchandises perdues, naufragées, brûlées, dénaturées ou qui manqueraient de toute autre manière et sur lesquelles les droits d'accises n'auraient pas encore été acquittés, une exemption de paiement des droits d'accises, le remboursement éventuel de ces droits déjà payés ou le remplacement des bandelettes fiscales apposées sur ces marchandises et délivrées contre le paiement de ces droits, dans des cas très particuliers, en dehors de toute attribution de pouvoir à cet égard par la loi, leur accordant spécifiquement, spécialement et expressément ce pouvoir, alors que tout autre contribuable, redevable d'impôts directs, indirects ou de taxes généralement quelconques ne peut être exempté par le pouvoir exécutif, ce droit étant réservé au seul législateur en vertu de l'article 172 de la Constitution, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution ? »

A.1.3. Lorsqu'une norme est inconstitutionnelle dans une interprétation et qu'il en existe une autre permettant à la norme de résister au constat d'inconstitutionnalité, il faut choisir celle qui aboutit à cette dernière solution. Il faut conclure que, dans aucun cas, l'administration ne peut accorder une exemption des droits d'accise sur les marchandises détruites et qu'il n'y a dès lors pas de discrimination.

Point de vue de l'appelante devant la Cour d'appel

A.2.1. L'appelante devant la Cour d'appel conteste l'interprétation donnée par le juge *a quo* à l'article 305 de la loi générale sur les douanes et accises. Selon elle, l'administration n'a pas la faculté, mais bien l'obligation, d'accorder une exemption des droits d'accise quand elle se trouve en présence d'un « cas très particulier ». Si l'administration refuse l'exemption dans ce cas, il appartient aux cours et tribunaux de décider si le redevable se trouve dans un « cas très particulier » et si l'administration est obligée d'accorder l'exemption. Ainsi interprétée, la disposition en cause ne crée pas de discrimination. En revanche, dans l'interprétation donnée par le juge *a quo*, il y a violation des articles 10 et 11 de la Constitution et discrimination entre les contribuables se trouvant dans un cas très particulier et obtenant l'accord de l'administration pour être exemptés et ceux, se trouvant dans la même hypothèse, mais n'obtenant pas cet accord.

A.2.2. Il n'appartient pas à la Cour d'arbitrage d'imposer au juge une interprétation d'une disposition légale. La Cour d'arbitrage doit donc examiner la constitutionnalité de l'article 305 de la loi générale tel qu'il est interprété par la Cour d'appel, même si cette interprétation devait s'avérer inexacte. Ceci n'empêche que la Cour d'arbitrage peut poursuivre son examen en indiquant une interprétation de la norme qui serait plus conforme à la Constitution.

A.2.3. De même, il ne convient pas de reformuler la question préjudicielle, lorsqu'elle aboutit à récuser l'interprétation donnée par le juge *a quo* à la norme contrôlée, sauf dans des hypothèses particulières étrangères au cas d'espèce (erreur sur la date d'une loi, erreur matérielle, combinaison des dispositions en cause avec d'autres dispositions applicables aux litiges).

A.2.4. L'interprétation suggérée par le Conseil des ministres doit être rejetée. Le texte de l'article 305 de la loi générale distingue en effet deux hypothèses d'exemption : l'existence d'une loi et les cas très particuliers. Si l'expression « par Nous » a été supprimée par la loi du 22 juin 1976, c'est à la suite de la proposition du Conseil d'Etat motivée par le fait que « l'attribution du pouvoir réglementaire pour les causes indiquées est déterminée par des dispositions postérieures à [la loi du 26 août 1822] ». Cette suppression n'est en aucune manière inspirée par le souhait de n'accorder la compétence d'exemption qu'au législateur, et non à l'administration.

- B -

Quant à la question préjudicielle

B.1. L'article 305 de la loi générale du 18 juillet 1977 sur les douanes et accises, confirmé par l'article 1er de la loi du 6 juillet 1978, dispose :

« Pour les marchandises qui seraient perdues, naufragées, brûlées, dénaturées ou qui manqueraient de toute autre manière et sur lesquelles l'accise due n'aurait pas encore été acquittée, le paiement devra en être effectué, à moins qu'il n'en soit autrement ordonné par la loi ou que dans des cas très particuliers exemption en ait été accordée. »

Ce texte trouve son origine dans l'article 282, alinéa 2, de la loi générale du 26 août 1822 concernant la perception des droits d'entrée, de sortie et de transit, des accises, ainsi que du droit de tonnage des navires de mer. Les mots « par Nous », qui figuraient à la fin de cette disposition,

ont été supprimés par l'article 3 de la loi du 22 juin 1976 concernant les douanes et accises. En ce qui concerne la concordance des textes néerlandais et français, la Cour constate entre autres qu'*in fine* de cet article, le terme « vrijstelling » (exemption) ne figure pas dans la version néerlandaise, en sorte que ce texte doit être lu « of vrijstelling in zeer bijzondere gevallen mocht worden toegestaan ».

La Cour d'appel de Bruxelles demande si cette disposition n'établit pas une différence de traitement injustifiée entre deux catégories de contribuables se trouvant dans un cas très particulier : ceux qui obtiennent l'accord de l'administration pour être exemptés et ceux qui ne l'obtiennent pas.

Quant à la demande de reformulation de la question préjudicielle

B.2.1. Le Conseil des ministres demande à la Cour de reformuler la question préjudicielle en raison d'une interprétation inexacte donnée à la disposition en cause par le juge *a quo*.

B.2.2. Dans son arrêt de renvoi, la Cour d'appel a expressément considéré qu'outre la dérogation légale au régime de l'article 305 de la loi générale sur les douanes et accises, l'administration apprécie seule, sans contrôle judiciaire, si une situation concrète peut être considérée comme un « cas très particulier » justifiant une exemption du paiement des accises.

C'est dans cette interprétation que cette disposition sera examinée. Il n'appartient en effet pas à la Cour de trancher une controverse sur laquelle le juge *a quo* a pris position. Toutefois, s'il apparaissait que cette disposition, dans l'interprétation qu'en donne le juge, viole les articles 10 et 11 de la Constitution, la Cour devrait examiner si une autre interprétation la rend compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination.

Il n'y a donc pas lieu de faire droit à la demande de reformulation de la question.

Quant au fond

B.3. Tel qu'il est interprété par le juge *a quo*, l'article 305 de la loi générale sur les douanes et accises confère à l'administration un pouvoir d'exemption discrétionnaire pour des « cas très particuliers ».

Il résulte des articles 170 et 172 de la Constitution que nul ne peut être soumis à un impôt ou en être exempté qu'en vertu d'une norme prise par une assemblée délibérante démocratiquement élue.

En conséquence, l'attribution à l'administration d'un pouvoir d'exemption discrétionnaire par la disposition en cause aboutit à priver les contribuables de cette garantie essentielle.

B.4. Dans l'interprétation donnée, l'article 305 viole les articles 10 et 11 lus en combinaison avec l'article 172 de la Constitution.

B.5. Dans l'interprétation du Conseil des ministres selon laquelle la disposition en cause n'accorde aucune compétence à l'administration pour accorder une quelconque exemption du paiement de droits d'accise et selon laquelle une telle exemption n'est réglée que par le législateur, il n'y a pas de différence de traitement et la disposition en cause est compatible avec les articles 10 et 11, lus en combinaison avec l'article 172 de la Constitution.

B.6.1. L'article 305 de la loi peut également être interprété dans le sens qu'en règle générale, l'obligation de payer les accises dues « pour les marchandises qui seraient perdues, naufragées, brûlées, dénaturées ou qui manqueraient de toute autre manière » est maintenue sauf deux exceptions, la première étant une disposition légale dérogatoire et la deuxième une exemption accordée « dans des cas très particuliers ».

B.6.2. Dès lors que le législateur a, par l'article 305, fixé explicitement une règle générale de déduction de droits d'accise au cas où les marchandises viennent à manquer et en a réglé les aspects essentiels, il pouvait, pour des cas très particuliers de force majeure, habiliter l'administration à accorder une exemption de paiement. Il ne peut en effet être exigé du législateur qu'il détermine tous les cas où l'exemption est possible, dans une matière où la diversité des situations ne permet pas de les prévoir toutes.

Il appartiendra à la juridiction éventuellement saisie d'apprécier la légalité de la décision de l'administration.

B.6.3. Dans cette interprétation, la question appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- Interprété comme habilitant l'administration à décider discrétionnairement, sans contrôle juridictionnel, s'il y a lieu d'accorder une exemption alors même qu'elle reconnaît l'existence d'un « cas très particulier », l'article 305 de la loi générale sur les douanes et accises viole les articles 10 et 11 combinés avec l'article 172 de la Constitution.

- Interprété comme n'attribuant aucune compétence à l'administration pour accorder une quelconque exemption du paiement des droits d'accise, une telle exemption ne pouvant être réglée que par le législateur, l'article 305 ne viole pas les articles 10 et 11 combinés avec l'article 172 de la Constitution.

- Interprété comme habilitant l'administration à accorder une exemption du paiement des droits d'accise pour des cas particuliers de force majeure, sous contrôle juridictionnel, l'article 305 ne viole pas les articles 10 et 11 combinés avec l'article 172 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 6 octobre 1999.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

M. Melchior