

Numéros du rôle : 1718 et 1719
Arrêt n° 115/2000 du 16 novembre 2000

A R R E T

---

*En cause* : les recours en annulation partielle de l'article 12 du décret-programme de la Région wallonne du 16 décembre 1998 portant diverses mesures en matière d'impôts, de taxes, d'épuration des eaux usées et de pouvoirs locaux, introduits par la s.a. Tiercé Franco-Belge et la s.a. Derby.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et G. De Baets, et des juges H. Boel, L. François, R. Henneuse, M. Bossuyt et E. De Groot, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

## I. *Objet des recours*

Par requêtes adressées à la Cour par lettres recommandées à la poste le 29 juin 1999 et parvenues au greffe le 1er juillet 1999, un recours en annulation partielle de l'article 12 du décret-programme de la Région wallonne du 16 décembre 1998 portant diverses mesures en matière d'impôts, de taxes, d'épuration des eaux usées et de pouvoirs locaux (publié au *Moniteur belge* du 30 décembre 1998, troisième édition) a été introduit respectivement par la s.a. Tiercé Franco-Belge, dont le siège social est établi à 4000 Liège, boulevard d'Avroy 87B, et par la s.a. Derby, dont le siège social est établi à 1180 Bruxelles, chaussée de Waterloo 715.

## II. *La procédure*

Par ordonnances du 1er juillet 1999, le président en exercice a désigné les juges des sièges respectifs 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 dans ces affaires des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Par ordonnance du 14 juillet 1999, la Cour a joint les affaires.

Les recours ont été notifiés conformément à l'article 76 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 17 septembre 1999.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 29 septembre 1999.

Le Gouvernement wallon, rue Mazy 25-27, 5100 Namur, a introduit un mémoire, par lettre recommandée à la poste le 3 novembre 1999.

Ce mémoire a été notifié conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 29 novembre 1999.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- la partie requérante dans l'affaire n° 1719, par lettre recommandée à la poste le 28 décembre 1999;
- la partie requérante dans l'affaire n° 1718, par lettre recommandée à la poste le 29 décembre 1999.

Par ordonnances du 30 novembre 1999 et 31 mai 2000, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 29 juin 2000 et 29 décembre 2000 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 24 mai 2000, la Cour a déclaré les affaires en état et fixé l'audience au 14 juin 2000.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats par lettres recommandées à la poste le 24 mai 2000.

A l'audience publique du 14 juin 2000 :

- ont comparu :
  - . Me F. Tulkens, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me P. Gérard, avocat à la Cour de cassation, et Me J.-E. Flagey, avocat au barreau de Bruxelles, pour la partie requérante dans l'affaire n° 1719;
  - . Me P. Wouters, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me T. Delahaye, avocat à la Cour de cassation, pour la partie requérante dans l'affaire n° 1718;
- Me C. Molitor *loco* Me J. Bourtembourg, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement wallon;
- les juges-rapporteurs R. Henneuse et M. Bossuyt ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- les affaires ont été mises 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.

### III. *En droit*

- A -

#### *Les requêtes*

A.1. Après avoir exposé l'évolution de la réglementation en la matière, les parties requérantes précisent que seul l'effet rétroactif de l'article 12 est contesté; par ailleurs, elles justifient leur intérêt par la surcharge fiscale que représente pour elle le passage, rétroactif en ce qui concerne les paris reçus en 1998, d'un taux de 6 p.c. à un taux variant de 10 à 11 p.c.

Les parties requérantes invoquent un moyen unique pris de la violation, du fait de la rétroactivité précitée, du « principe de sécurité juridique », combiné le cas échéant avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme; selon elles, cette rétroactivité, « si elle n'a pas pour objectif d'interférer dans des procédures juridictionnelles en cours ou de priver des citoyens de droits reconnus par une décision de justice passée en force de chose jugée, ne repose cependant sur aucune justification admissible ».

#### *Position du Gouvernement wallon*

A.2.1. Après un exposé détaillé des rétroactes décrétaux en la matière, le Gouvernement wallon conteste tant la rétroactivité de la disposition contestée que le fait qu'elle porte atteinte à la sécurité juridique.

A.2.2. A l'appui de l'absence de caractère rétroactif de l'article 12 du décret du 16 décembre 1998, il résulte, selon le Gouvernement wallon, de la jurisprudence de la Cour de cassation que le rapport juridique qui se noue entre un contribuable et le fisc n'est définitivement accompli qu'au terme de l'exercice d'imposition considéré; il en est déduit en l'espèce que « la taxe portée par l'article 3 du décret de la Région wallonne adopté le 16 décembre 1998 et publié au *Moniteur belge* du 30 décembre 1998 s'applique donc immédiatement, et non rétroactivement, aux sommes provenant des paris sur les courses courues au cours de la même année ».

A.2.3. Par ailleurs, le Gouvernement wallon conteste toute atteinte à la sécurité juridique, laquelle serait plutôt le fait de « l'interprétation hasardeuse que les requérantes en annulation ont entendu donner au décret [...] dans le but

d'éluder une partie de la taxe frappant leurs opérations »; selon le Gouvernement wallon, le législateur régional wallon n'a fait que réaffirmer sa volonté de frapper les courses de chevaux courues à l'étranger d'une taxe d'un taux au moins égal à celui de la taxe perçue sur les paris sur les courses courues en Belgique.

Par ailleurs, il est souligné que l'interprétation donnée au décret du 17 décembre 1997, à laquelle a entendu réagir le législateur régional par l'adoption de l'article 3 du décret du 16 décembre 1998, est en parfaite contradiction avec le souci de se conformer à l'arrêt de la Cour n° 43/97 qui avait présidé à l'adoption du décret précité du 17 décembre 1997; selon le Gouvernement wallon, « l'impossibilité pour les requérantes de prévoir les conséquences juridiques de leurs actes ne naît que de l'interprétation qu'elles ont voulu donner au décret du 17 décembre 1997 ».

A.3. A titre subsidiaire, à supposer que la Cour estime violée la sécurité juridique, la différence de traitement qui en résulte est raisonnablement justifiée; comme l'indique les travaux préparatoires, le législateur a voulu « lever toute ambiguïté sur le taux à appliquer aux paris recueillis sur les courses courues à l'étranger », prévenant ainsi la naissance d'une nouvelle discrimination fondée sur le lieu où les courses hippiques se déroulent. De surcroît, des considérations budgétaires fondent en droit la disposition attaquée, notamment la nécessité de réaliser les recettes budgétaires prévues et autorisées pour l'année budgétaire 1998 sur la base du décret du 17 décembre 1997.

#### *Réponse des parties requérantes*

A.4.1. Dans son mémoire en réponse, la première requérante (la s.a. Tiercé Franco-Belge - affaire n° 1718) conteste tout d'abord l'absence de caractère rétroactif soutenue par le Gouvernement wallon, et ce sur un double plan.

Tout d'abord, la taxe sur les jeux et paris ne peut être assimilée aux impôts sur les revenus; en considération de l'article 60 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, elle s'analyse en réalité comme une taxe indirecte « perçue sur un ensemble de faits précis [...] à savoir les paris à la cote pris pendant les quinzaines successives du mois et qui font à chaque quinzaine l'objet d'une déclaration suivie d'un paiement dans le même délai ».

A supposer même qu'il faille admettre une telle assimilation, la requérante allègue que le fait de modifier la portée juridique ou fiscale d'actes révolus pendant un exercice, alors même que leur impact fiscal doit être apprécié pour un exercice global, constitue une atteinte à la sécurité juridique.

A.4.2. Pour sa part, la seconde partie requérante (la s.a. Derby – affaire n° 1719) souligne que la jurisprudence de la Cour de cassation à laquelle se réfère le Gouvernement wallon est critiquable sur le plan de la sécurité juridique et fait l'objet de critiques de la part de la doctrine.

En outre, en s'en référant au même article 60 précité du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, cette partie expose que le régime de déclaration par quinzaine aboutit à l'application du taux progressif au fur et à mesure où les tranches successives sont atteintes et non, de façon unique, au terme de l'exercice en cours; il n'y a donc pas d'analogie possible avec la situation applicable en matière d'impôts.

La s.a. Derby relève en outre que le Conseil d'Etat, dans son avis remis sur l'avant-projet de décret, a souligné le caractère rétroactif de la disposition en cause et la nécessité que celle-ci soit justifiée par le législateur wallon.

A.5.1. Les parties requérantes opposent enfin aux justifications avancées par le Gouvernement wallon l'inertie du législateur régional ainsi que l'atteinte à la sécurité juridique qui résulte de la disposition contestée.

A.5.2. Le législateur régional wallon, lors de l'adoption du décret du 17 décembre 1997 - distinguant le pari mutuel et le pari à la cote - n'a pu ignorer l'arrêt de cassation du 27 octobre 1997, lequel n'admet, pour les courses courues à l'étranger, que les paris à la cote et donc à l'exclusion des paris mutuels.

Si cette interprétation ne correspondait pas à la volonté du législateur régional, il lui incombait, dans le souci du bon fonctionnement et de la continuité du service public, de modifier sans tarder sa législation, et non d'attendre la fin de l'année 1998.

A.5.3. Enfin, les parties requérantes allèguent que la modification rétroactive du taux de taxation affecte la sécurité juridique - principe fondamental que consacre pourtant la jurisprudence de la Cour -, sans que les justifications avancées par le Gouvernement wallon ne puissent être retenues; la première requérante allègue en particulier que cette modification substantielle du taux de la taxe sur des actes définitivement révolus est de nature à perturber considérablement et à fausser les calculs et prévisions économiques raisonnables du contribuable.

Selon la seconde requérante, le décret du 17 décembre 1997 - distinguant le taux applicable aux paris mutuels de celui applicable aux paris à la cote - constitue un choix délibéré du législateur wallon, justifié tant par l'espérance de rentrées fiscales majorées que par le maintien d'une distinction restant en vigueur dans les deux autres régions; considérer ce choix comme une erreur du législateur régional que se bornerait à redresser l'article 12 en cause ne correspond pas à la réalité de l'adoption du décret du 17 décembre 1997, notamment en ce qu'il résulte d'un projet de décret cosigné par l'ensemble du Gouvernement.

Quant à l'argument budgétaire avancé par le Gouvernement wallon, d'une part, il est estimé non pertinent pour justifier la rétroactivité et, d'autre part, il est relevé que la différence de taxation résultant de la rétroactivité représente moins d'un millième du budget wallon.

- B -

B.1. Les parties requérantes demandent l'annulation de l'article 12 du décret de la Région wallonne du 16 décembre 1998 portant diverses mesures en matière d'impôts, de taxes, d'épuration des eaux usées et de pouvoirs locaux, en ce que cet article précise la date d'entrée en vigueur de l'article 3 du même décret.

Cet article 3 dispose :

« L'article 44*bis* du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, inséré dans le décret du 29 juin 1985, remplacé par le décret du 17 décembre 1997, est remplacé par la disposition suivante :

‘ Art. 44*bis*. Par dérogation aux articles 43 et 44, la taxe est fixée comme suit en ce qui concerne les paris reçus dans la Région wallonne sur les courses de chevaux courues tant en Belgique qu'à l'étranger :

- 10% du montant brut des sommes engagées jusqu'à concurrence de 500 millions de francs par année civile;

- 10,5 % de ces sommes au-delà de 500 millions et jusqu'à 2 milliards de francs par année civile;
- 11 % au-delà de 2 milliards de francs par année civile. ' »

L'article 12 du même décret dispose :

« Le présent décret-programme entre en vigueur le 1er janvier 1999, à l'exception de l'article 3 qui sort ses effets au 1er janvier 1998. »

B.2. L'article 3 précité modifie l'article 44*bis* du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, dans la formulation qu'avait donnée à cette disposition, afin de tenir compte de l'arrêt de la Cour n° 43/97 du 14 juillet 1997, le décret de la Région wallonne du 17 décembre 1997 .

L'arrêt n° 43/97 précité avait en effet annulé l'article 1er, 2°, a) à c), du décret du 6 mars 1996 de la Région wallonne au motif qu'il réservait « l'application de la progressivité aux seuls paris sur les courses courues à l'étranger, ceux sur les courses courues en Belgique étant, quant à eux, soumis à un taux unique »; la Cour avait toutefois maintenu les effets de la disposition précitée jusqu'au 31 décembre 1997.

Pour répondre à cet arrêt, le décret précité du 17 décembre 1997 « portant diverses mesures en matière d'impôts, taxes et redevances, de logement, de recherche, d'environnement, de pouvoirs locaux et de transports » établit, en son article 1er, relativement aux paris reçus dans la Région wallonne, une taxe progressive (de 10, 10,5 ou 11 p.c.) sur les sommes engagées dans le pari mutuel, d'une part, et une taxe d'un taux fixe de 6 p.c. sur les sommes engagées dans le pari à la cote, d'autre part.

B.3. L'objectif poursuivi par le législateur décrétoal a été précisé comme suit durant les travaux préparatoires (*Doc.*, Parlement wallon, 1998-1999, 430) :

« Etant donné que les agences de paris considèrent que le taux applicable à toutes les sommes engagées sur les courses étrangères est celui du pari à la cote et ne versent plus, depuis cette année 1998, que 6 % sur ce type de pari, il est nécessaire, pour lever toute ambiguïté sur le

taux à appliquer aux paris recueillis sur les courses courues à l'étranger, de ne plus retenir que trois taux selon le montant des sommes engagées par année civile » (*Doc. précité*, n° 1, p. 3).

Cette position des agences de paris se fonde sur un arrêt de la Cour de cassation du 3 octobre 1997.

Il a été également relevé que :

« Le but est l'uniformisation des taux dans tout le pays, quelle que soit la nature des courses. » (*Doc. précité*, n° 5, p. 9).

#### *Quant au fond*

B.4. Les parties requérantes prennent un moyen unique tiré de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution et du principe de sécurité juridique, combinés, le cas échéant, avec la violation de l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme; l'article 12 du décret du 16 décembre 1998, en ce qu'il fait entrer en vigueur l'article 3 au 1er janvier 1998, porte de façon rétroactive de 6 p.c. à, selon le cas, 10 à 11 p.c. le taux de taxation applicable aux paris sur les courses courues à l'étranger, sans que cette rétroactivité ne soit susceptible de justification au regard des dispositions visées au moyen.

Les articles 10 et 11 de la Constitution ont une portée générale. Ils interdisent toute discrimination, quelle qu'en soit l'origine. Ils sont également applicables en matière fiscale, ce que confirme d'ailleurs l'article 172 de la Constitution, lequel fait une application particulière du principe d'égalité formulé à l'article 10.

B.5. La taxe sur les jeux et paris constitue une taxe assimilée aux impôts sur les revenus en vertu de l'article 1er, 2°, de l'arrêté royal du 23 novembre 1965 portant codification des dispositions légales relatives aux taxes assimilées aux impôts sur les revenus; elle est régie par

les titres Ier et III de l'arrêté précité et par l'arrêté royal du 8 juillet 1970 portant règlement général des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

L'article 2 du Code précité déclare applicables aux taxes assimilées aux impôts sur les revenus, à défaut de disposition contraire, de nombreuses dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992. Parmi celles-ci figure l'article 359, lequel prévoit que l'exercice d'imposition commence le 1er janvier et finit le 31 décembre. Par ailleurs, il résulte des articles 1er et 2 de l'arrêté précité du 8 juillet 1970 qu'aucune somme ne peut être exigée des redevables qu'en vertu d'un rôle rendu exécutoire - qui constitue le titre légal de perception -, lequel est dressé en principe par exercice d'imposition.

B.6. Une règle de droit fiscal ne peut être qualifiée de rétroactive que si elle s'applique à des situations dont les conditions de taxation étaient définitivement déterminées au moment où elle entre en vigueur.

B.7.1. 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. En matière de taxes sur les jeux et paris, cette période se termine le 31 décembre.

B.7.2. L'article 12 contesté a été adopté, comme le décret dont il fait partie, le 16 décembre 1998 et a été publié au *Moniteur belge* du 30 décembre 1998, donc avant le terme de la période imposable 1998 : le contribuable n'est définitivement fixé sur les conditions de la taxation qu'à l'expiration de la période imposable.

Il s'ensuit que, en fixant au 1er janvier 1998 l'entrée en vigueur de l'article 3 du décret et en appliquant dès lors cette disposition aux paris reçus après cette date, l'article 12 régleme des situations fiscales dont les conditions de taxation ne peuvent être considérées comme définitivement déterminées.

Le moyen pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, considérés isolément, manque en droit.

B.8. En ce que les parties requérantes invoquent, en combinaison avec les autres dispositions visées au moyen, la violation de l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, la Cour constate, sans qu'il soit besoin d'examiner si cette disposition est applicable à l'espèce en cause, que les parties requérantes n'en tirent aucun argument distinct de ceux qu'elles tirent des dispositions constitutionnelles avec lesquelles elles la combinent.

B.9. Le moyen n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour

rejette les recours.

Ainsi prononcé en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 16 novembre 2000.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

M. Melchior