

ÉTUDE

LE PRINCIPE DE LA NON-RETROACTIVITÉ DES LOIS D'IMPÔTS SUR LES REVENUS ET SES LIMITES (1)

TABLE DES MATIÈRES

1. — QUE REPRÉSENTE LE PRINCIPE CONSTITUTIONNEL DE L'ANNUALITÉ DE L'IMPÔT POUR LE CONTRIBUABLE?	190
1.1. — <i>Introduction</i>	190
1.2. — <i>L'arrêt de la Cour de cassation du 19 février 1976</i>	192
1.3. — <i>Que retenir de cet arrêt?</i>	193
2. — QUAND UNE NORME PEUT-ELLE ÊTRE ÉCARTÉE POUR CAUSE DE RÉTROACTIVITÉ?	194
2.1. — <i>Introduction</i>	194
2.1.1. Une nouvelle loi a en principe effet immédiat	194
2.1.2. La Cour de cassation a consacré le principe général du droit de la non-rétroactivité de la loi	194
2.1.2.1. La non-rétroactivité des lois est un pilier de la sécurité juridique.	194
2.1.2.2. Cependant les juges doivent appliquer les lois avec effet rétroactif, si le législateur le veut ainsi.	195
2.1.3. La Cour constitutionnelle a consacré le principe du droit à la sécurité juridique	197

(1) Le texte qui suit est celui qui a été présenté le 1^{er} mars 2018 à l'occasion des *Dialogues de la fiscalité 2018* sur «L'impôt entre ordre public, légalité et abus fiscal», organisés par le Centre de recherche interdisciplinaire Droit, Entreprise, Société de l'Université catholique de Louvain.

J'ai consacré une étude plus complète au même sujet («La prise d'effet de la loi en matière d'impôts sur les revenus: “Rien ne sert de courir, il faut partir à point”»), dans le *Liber amicorum* offert à Rik Deblauwe, Knops Publishing, 2018 p. 291. Certains passages de cet examen-ci résument cette étude-là. Je traite ici de manière plus approfondie quelques décisions évoquées dans mon étude précédente.

J.D.F. 2017



2.1.3.1. Le droit à la sécurité juridique a valeur de principe constitutionnel.	197
2.1.3.2. Cependant des circonstances particulières peuvent justifier la rétroactivité de la loi	198
2.1.4. Rappel du mécanisme légal de l'annalité des impôts sur les revenus.	199
2.2. — <i>L'arrêt de la Cour de cassation du 5 mai 1970</i>	200
2.3. — <i>L'arrêt de la Cour de cassation du 14 mars 2008 et sequitur</i> . .	202
2.4. — <i>L'arrêt de la Cour constitutionnelle du 23 juin 2004</i>	206
2.5. — <i>Que retenir de ces arrêts?</i>	208
3. — UN IMPÔT CALCULÉ EN TENANT COMPTE D'INDICES ANCIENS EST-IL RÉTROACTIF?	208
3.1. — <i>Introduction</i>	208
3.2. — <i>L'arrêt de la Cour de cassation du 16 mai 2014</i>	208
3.3. — <i>Que retenir de cet arrêt?</i>	212

1. — QUE REPRÉSENTE LE PRINCIPE CONSTITUTIONNEL DE L'ANNUALITÉ DE L'IMPÔT POUR LE CONTRIBUABLE?

1.1. — *Introduction*

1. Conformément à l'article 174 de la Constitution, chaque année, la Chambre des représentants arrête la loi des comptes et vote le budget.

Selon l'article 171 de la Constitution, *les impôts [...] sont votés annuellement. Les règles qui les établissent n'ont force que pour un an si elles ne sont pas renouvelées.*

La Constitution institue ainsi une tutelle et un contrôle du pouvoir législatif sur le pouvoir exécutif qui ne peut percevoir d'impôts au cours d'une année qu'après y avoir été habilité par une loi. *L'habilitation, qui vaut pour un seul exercice fiscal et doit dès lors être renouvelée chaque année, porte donc uniquement sur le caractère exécutoire à conférer à un règlement élaboré à un autre niveau*(2).

L'autorisation annuelle de lever l'impôt est donnée selon une formule sacramentelle de la loi contenant le budget des voies et

(2) C.A., 20 mai 1998, arrêt n° 49/98; C.A., 9 février 2000, arrêt n° 17/2000.



moyens de l'année budgétaire ou de la loi de finances: *les impôts directs et indirects, en principal et décimes additionnels au profit de l'État, existant au 31 décembre* [qui se termine], *seront recouvrés pendant l'année* [budgétaire dont le millésime est celui de l'année suivante] *d'après les lois, arrêtés et tarifs qui en règlent l'assiette et la perception, y compris les lois, arrêtés et tarifs qui n'ont qu'un caractère temporaire ou provisoire* (3).

2. En conséquence, l'administration peut établir l'impôt à un moment selon des règles matérielles en vigueur à ce moment. Une cotisation ne peut pas être établie autrement, même si, au moment de son enrôlement, la perspective d'une loi future destinée à entrer en vigueur avec effet rétroactif est quasi certaine.

3. Par ailleurs, selon l'article 190 de la Constitution, les lois ne sont obligatoires qu'après avoir été publiées dans les formes légales. Mais une loi ne devient évidemment jamais obligatoire avant sa publication (4).

Selon l'article 4 de la loi du 31 mai 1961 *relative à l'emploi des langues en matière législative, à la présentation, à la publication et à l'entrée en vigueur des textes légaux et réglementaires*, les lois, une fois promulguées, sont insérées au *Moniteur belge*, texte français et texte néerlandais l'un en regard de l'autre, et deviennent obligatoires le dixième jour après celui de leur publication, sauf si elles prévoient autre chose.

4. De ce qui vient d'être dit, rien n'empêche le législateur d'intervenir avant l'établissement de l'impôt et de prévoir, en cours d'année budgétaire (5), la levée d'impôts qui se rapporteraient à des faits antérieurs (6). S'il le fait, sa loi peut être qualifiée de rétroactive. Mais rien n'autorise le fisc à calculer un impôt selon une norme qui n'est pas en vigueur au moment où il est prélevé.

(3) Voy. par exemple la loi du 22 décembre 2017 *contenant le budget des Voies et Moyens de l'année budgétaire 2018*, *M.B.*, 28 décembre 2017.

(4) *Dès lors que les arrêts de la Cour d'arbitrage portent sur des lois, décrets et ordonnances, le législateur a prévu un mode de publication identique. L'article 9, § 1^{er}, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 [sur la Cour d'arbitrage] prévoit ainsi que les arrêts d'annulation rendus par la Cour d'arbitrage ont l'autorité absolue de chose jugée à partir de leur publication au Moniteur belge* (C.A., 8 mars 2005, arrêt n° 54/2005). Voy., sur la prise d'effet des arrêts de la Cour constitutionnelle à partir de leur publication, Cass., 5 juin 2008, *Pas.*, 2008, n° 347.

(5) Il s'agit d'une notion propre à la comptabilité de l'État.

(6) Cass., 11 décembre 1939, *Pas.*, 1939, I, 506.

1.2. — *L'arrêt de la Cour de cassation du
19 février 1976*

5. L'arrêt de la Cour de cassation du 19 février 1976 illustre ce qui précède (7).

6. La société britannique Lipton Overseas Limited avait un établissement belge dont les bénéficiaires étaient soumis à l'impôt belge. Une cotisation a été établie le 26 juin 1968 sur ses revenus de l'année 1966, rattachée à l'exercice d'imposition 1967.

Pour calculer l'impôt l'administration a fait application des règles prévues dans la convention préventive de la double imposition entre la Belgique et le Royaume-Uni qui venait d'être signée le 29 août 1967. Cette convention prévoyait que ses dispositions seraient applicables à toutes les impositions, autres que les retenues à la source, afférentes à des revenus imposables au titre de l'exercice d'imposition 1967.

La société a réclamé contre la cotisation précitée le 5 septembre 1968. Elle a fait valoir les dispositions de l'ancienne convention du 27 mars 1953 entre les mêmes États pour obtenir le dégrèvement de la cotisation litigieuse.

Le directeur a statué après le 17 mars 1970 et il a rejeté la réclamation de la société et confirmé la cotisation litigieuse.

La Cour d'appel de Bruxelles lui a donné raison par son arrêt du 3 décembre 1974. C'est cet arrêt qui a été attaqué devant la Cour de cassation.

7. Le pourvoi contre cet arrêt visait notamment la loi du 28 décembre 1966 contenant le budget des voies et moyens et le budget des recettes extraordinaires pour l'exercice 1967 et celle du 27 décembre 1967, pour l'exercice 1968.

8. La Cour de cassation rappelle que la convention belgo-britannique signée le 29 août 1967, approuvée par la loi belge du 27 février 1970, n'est entrée en vigueur qu'à la date de l'échange des instruments de ratification, c'est-à-dire le 17 mars 1970.

Le 28 juin 1968, date à laquelle la cotisation litigieuse a été enrôlée, la convention de 1967 n'était donc pas encore en vigueur et ne pouvait encore sortir aucun effet. Seule la convention de 1953 pouvait être appliquée à ce moment. La Cour d'appel a donc

(7) Cass., 19 février 1976, *Pas.*, 1976, I, 685.

méconnu l'article 111 de la Constitution (devenu l'article 171 de la Constitution de 1994) et les dispositions des lois de finances, en admettant que la cotisation soit établie le 26 juin 1968 en appliquant la convention de 1967.

9. Le pourvoi a soutenu que la loi de finances du 28 décembre 1966 ne permettait d'imposer les revenus rattachés à l'exercice d'imposition 1967 qu'en appliquant des lois applicables au 31 décembre 1966 et qu'à cette date, la convention de 1967 n'existait même pas. Le pourvoi a aussi soutenu que la loi du 27 février 1970 approuvant la convention de 1967 ne dérogeait pas aux dispositions légales relatives à l'annualité de l'impôt et ne permettait pas d'appliquer la convention aux revenus gagnés en 1966 par la société Lipton.

La Cour de cassation l'a suivi dans ces considérations également.

10. L'État belge avait fait valoir que le contribuable, par sa réclamation, avait ôté son caractère définitif à la cotisation litigieuse établie en juin 1968 et qu'au moment où le directeur statuait (en 1970), la convention de 1967 était bel et bien en vigueur.

La Cour de cassation ne l'a pas suivi.

1.3. — *Que retenir de cet arrêt?*

11. Je retiens de cet arrêt que c'est la législation en vigueur au moment où l'imposition est établie qui est applicable pour déterminer la dette d'impôt.

En revanche, je n'en retiendrai pas qu'une cotisation pour un exercice d'imposition ne pourrait pas être établie selon la loi encore inexistante au 31 décembre de l'année dont le millésime précède celui de l'exercice d'imposition. En effet, une loi prise depuis le début de l'exercice d'imposition peut servir, dès qu'elle est en vigueur, à calculer les impôts dus pour une période imposable révolue; une telle loi est rétroactive.

2. — QUAND UNE NORME PEUT-ELLE ÊTRE ÉCARTÉE POUR CAUSE DE RÉTROACTIVITÉ?

2.1. — *Introduction*

2.1.1. *Une nouvelle loi a en principe effet immédiat*

12. L'entrée en vigueur de la loi et sa prise d'effet sont deux questions distinctes.

Sauf si le législateur en dispose autrement, une nouvelle loi est d'application immédiate, c'est-à-dire qu'elle s'applique dès son entrée en vigueur, même aux effets à venir de situations qui lui ont préexisté(8). Une loi qui porte sur les effets futurs d'événements passés n'est pas rétroactive.

2.1.2. *La Cour de cassation a consacré le principe général du droit de la non-rétroactivité de la loi*

2.1.2.1. *La non-rétroactivité des lois est un pilier de la sécurité juridique*

13. Selon la formule désormais consacrée par la Cour de cassation, *une loi nouvelle s'applique non seulement aux situations qui naissent après son entrée en vigueur mais aussi aux effets futurs des situations nées sous le régime de l'ancienne loi qui se prolongent sous l'empire de la loi nouvelle, pour autant que cette application ne porte pas atteinte à des droits déjà irrévocablement fixés*(9).

La Cour de cassation a trouvé dans l'article 2 du Code civil l'expression du principe général du droit de la non-rétroactivité des lois(10).

(8) Sauf en matière de contrats. Comme les conventions des particuliers font loi entre eux et que la loi ancienne appartient au contexte de leurs négociations, la loi nouvelle ne s'applique en principe pas aux contrats en cours sauf si elle le prévoit, notamment si elle est d'ordre public (Cass., 6 mars 2003, *Pas.*, 2003, n° 156; Cass., 24 avril 2008, *Pas.*, 2008, n° 248).

(9) Voy., par exemple Cass., 25 mai 2000, et la note d'observations de Br. PEETERS, *T.F.R.*, 2000, p. 676; Cass., 21 février 2003, *Pas.*, 2003, n° 127; Cass., 24 janvier 2005, *Pas.*, 2005, n° 48; Cass., 11 février 2008, *Pas.*, 2008, n° 100; Cass., 14 mars 2008, *Pas.*, 2008, n° 184.

(10) Cass., 22 octobre 1970, *Pas.*, 1971, I, 144.

14. Le principe ainsi exprimé vaut même pour les lois d'ordre public ou relatives à un service public, à moins que le législateur ne les ait voulues rétroactives(11).

15. Le principe de la non-rétroactivité des lois vaut en matière fiscale aussi, évidemment(12).

2.1.2.2. *Cependant les juges doivent appliquer les lois avec effet rétroactif, si le législateur le veut ainsi*

16. Le principe exprimé dans l'article 2 du Code civil ne revêt pas un caractère absolu(13). Le législateur peut donc y déroger(14).

Un magistrat ne refuse pas l'application rétroactive d'une loi pour une raison de non-conformité à l'article 2 du Code civil ou au principe général de droit qu'il exprime. La loi rétroactive est appliquée aux litiges en cours, s'ils sont nés de situations antérieures à son adoption(15).

Le principe général du droit consacré par la Cour de cassation n'est donc pas assorti d'une sanction qui priverait une loi de l'effet rétroactif que le législateur a voulu lui donner(16).

17. La Cour de cassation rappelle encore que *le juge peut écarter l'application du principe général du droit de la non-rétroactivité des lois lorsque l'application du principe est inconciliable avec la volonté du législateur, sauf si la Cour constitutionnelle a constaté que la disposition légale litigieuse viole la Constitution*. Mais le juge ne peut écarter l'application d'une loi qui déroge explicitement au principe général de la non-rétroactivité des lois sur la seule base

(11) Cass., 3 juin 1966, *Pas.*, 1966, I, 1258; Cass., 9 septembre 2004, *Pas.*, 2004, n° 399.

(12) Avis du Conseil d'État L.17.147/2, *Doc. parl.*, Sénat (1985-1986), n° 310/1, p. 80.

(13) Voy. Cass., 18 janvier 1924, *Pas.*, 1924, I, p. 144.

(14) Cass., 12 mai 1966, *Pas.*, 1966, I, 1154.

(15) Une loi simplement rétroactive, à la différence d'une loi interprétative, ne peut cependant pas fonder un pourvoi en cassation contre un arrêt rendu avant son entrée en vigueur (C.A., 5 juillet 1990, arrêt n° 25/90; C.A., 22 novembre 1990, arrêt n° 36/90).

(16) Procureur général Ganshof van der Meersch, «Propos sur le texte de la loi et les principes généraux du droit», *mercuriale* prononcée le 1^{er} septembre 1970, *J.T.*, 1970, pp. 557 et s.



de sa constatation personnelle que la rétroactivité n'est pas justifiée(17).

Le principe général de la non-rétroactivité de la loi sert donc essentiellement à déterminer à partir de quand une nouvelle loi s'applique lorsque le législateur n'a rien prévu de particulier.

18. En revanche, une disposition réglementaire ne peut rétroagir que si son auteur est autorisé par le législateur à lui donner un effet rétroactif.

Rien ne permet de déduire [...] que le pouvoir exécutif, dès lors qu'il prend des dispositions réglementaires pour l'application [d'une] législation serait par là même affranchi de l'obligation d'observer le principe général du droit, garant des intérêts individuels et de la sécurité juridique, que constitue l'article 2 du Code civil; [...] Il incombe au pouvoir exécutif, dans l'exécution de la mission que lui confère [...] la Constitution, d'observer lui-même le principe général de la non-rétroactivité dans l'exécution d'une loi non rétroactive(18).

La Cour de cassation a jugé préférable de recourir à un principe général du droit de la non-rétroactivité des actes administratifs, plutôt qu'à l'article 2 du Code civil qui est pourtant une norme de valeur supérieure à celle des actes réglementaires(19). Elle évite ainsi de devoir inclure dans la notion de «loi» utilisée par l'article 2 du Code civil, les lois au sens matériel du terme(20).

19. Le Roi est limité par les règles que la loi contient(21). Les cours et tribunaux n'appliquent les arrêtés que s'ils sont conformes aux lois(22). Le principe interdit au Roi de faire rétroagir ses arrêtés sans autorisation légale et aux magistrats d'appliquer des arrêtés royaux illégalement rétroactifs. Le principe est ici assorti de sanction.

(17) Cass., 17 mai 2010, *Pas.*, 2010, n° 341.

(18) Cass., 22 octobre 1970, *Pas.*, 1971, I, p. 144; voy. aussi Cass., 22 janvier 1996, *Pas.*, 1996, n° 44; C.E., 9 juin 1977, *Pas.*, 1980, IV, p. 26.

(19) Cass., 22 octobre 1970, *Pas.*, 1971, I, p. 144.

(20) Conclusions de l'avocat général Leclercq avant Cass., 22 janvier 1996, *Pas.*, 1996, p. 96. Dans des arrêts antérieurs à 1970, rendus dans le même sens, la référence n'était pas faite à l'article 2 du Code civil.

(21) Article 108 de la Constitution.

(22) Article 159 de la Constitution.

20. Le législateur a précisé que cette règle vaut aussi en matière fiscale (23).

2.1.3. *La Cour constitutionnelle a consacré le principe du droit à la sécurité juridique*

2.1.3.1. *Le droit à la sécurité juridique a valeur de principe constitutionnel*

21. Depuis son instauration en 1989 (24), la Cour constitutionnelle a permis aux justiciables de contester la constitutionnalité d'une loi, voire d'en requérir l'annulation, en traçant des moyens tirés de principes fondamentaux du droit en combinant ceux-ci aux règles constitutionnelles de non-discrimination.

Et la Cour constitutionnelle a énoncé que [le] *principe fondamental de la sécurité juridique, [veut que] le contenu du droit doit en principe être prévisible et accessible de sorte que le sujet de droit puisse prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte se réalise* (25). *La non-rétroactivité des lois est une garantie ayant pour but de prévenir l'insécurité juridique* (26).

Si la Cour de cassation ne sanctionne pas une rétroactivité injustifiée, la Cour constitutionnelle le fait.

22. Cependant, les principes de bonne législation, en particulier le principe de prévoyance, le principe du raisonnable et le principe de motivation, ne sont pas des principes autonomes dont la violation pourrait entraîner à elle seule l'inconstitutionnalité d'une loi.

(23) Article 108 de la loi du 4 août 1986 *portant des dispositions fiscales*, M.B., 20 août 1986.

(24) Loi spéciale du 6 janvier 1989 *sur la Cour d'arbitrage*, M.B., 7 janvier 1989; loi spéciale du 9 mars 2003 *modifiant la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage*.

(25) Voy. notamment, C.A., 22 novembre 1990, arrêt n° 36/90; C.A., 11 février 1993, arrêt n° 10/93; C.A., 20 mai 1998, arrêt n° 49/98; C.A., 9 février 2000, arrêt n° 17/2000; C.A., 29 mars 2000, arrêt n° 36/2000; C.A., 19 décembre 2002, arrêt n° 189/2002; C.A., 24 novembre 2004, arrêt n° 193/2004; C.A., 2 février 2005, arrêt n° 25/2005; C.A., 7 décembre 2005, arrêt n° 177/2005; C. const., 4 mars 2008, arrêt n° 41/2008; C. const., 9 octobre 2014, arrêt n° 146/2014; C. const., 22 janvier 2015, arrêt n° 1/2015; C. const., 7 mai 2015, arrêt n° 54/2015; C. const., 9 février 2017, arrêt n° 15/2017.

(26) Par exemple, C.A., 20 mai 1998, arrêt n° 49/98; C.A., 9 février 2000, arrêt n° 17/2000; C.A., 2 février 2005, arrêt n° 25/2005; ou encore C. const., 9 février 2017, arrêt n° 15/2017. Voy. aussi, C.A., 5 juillet 1990, arrêt n° 25/90.

Un moyen tiré de ces principes doit toujours les combiner avec des dispositions constitutionnelles pour prospérer (27).

23. La Cour constitutionnelle a par ailleurs adopté la conception traditionnelle de la rétroactivité de la loi: *l'octroi d'un effet rétroactif à une règle de droit signifie en principe que cette règle s'applique aux rapports juridiques nés et définitivement accomplis avant son entrée en vigueur* (28). Le caractère rétroactif d'une loi s'apprécie par rapport à la date de son entrée en vigueur (29).

24. Le droit à la sécurité juridique, érigé en principe fondamental par la Cour constitutionnelle, n'est pas reconnu comme un principe général du droit par la Cour de cassation. *La sécurité juridique n'est pas, comme telle, un principe général de droit dont la violation pourrait être censurée par la Cour de cassation. [...] Le principe de sécurité juridique dégagé par la Cour constitutionnelle ne se confond pas avec le principe général de droit de la non-rétroactivité des lois* (30).

2.1.3.2. *Cependant des circonstances particulières peuvent justifier la rétroactivité de la loi*

25. *La décision de créer un [effet rétroactif] doit être prise en respectant la lettre et l'esprit de la Constitution [...], lequel exige une certaine proportionnalité entre le but recherché et les moyens utilisés. La Cour [constitutionnelle] n'est pas compétente pour apprécier l'opportunité de cette décision, mais bien pour annuler une loi qui, en raison de sa rétroactivité ou de son étendue, viole une disposition sur laquelle elle exerce un pouvoir de contrôle* (31).

La Cour constitutionnelle a donc admis *que des circonstances particulières justifient une dérogation au principe de la sécurité juri-*

(27) C. const., 7 mai 2015, arrêt n° 54/2015.

(28) C.A., 22 novembre 1990, arrêt n° 36/90. L'arrêt poursuit: *cette règle ne peut [cependant] être applicable qu'à des litiges en cours et futurs et n'a aucune influence sur des litiges terminés.*

(29) Celle-ci entre normalement en vigueur dix jours après sa publication, mais la loi peut en disposer autrement (comp. C.A., 23 juin 2004, arrêt n° 109/2004 et C.A., 10 mai 2006, arrêt n° 72/2006).

(30) Conclusions du premier avocat général Henkes avant Cass., 14 mars 2008, *Pas.*, 2008, n° 184, spéc. p. 729.

(31) C.A., 5 juillet 1990, arrêt n° 25/90.

dique, pourvu que cette dérogation ne soit pas disproportionnée par rapport à l'objectif général visé par la législation(32).

La Cour a aussi considéré que la rétroactivité peut être justifiée lorsqu'elle est indispensable pour réaliser un objectif d'intérêt général, comme le bon fonctionnement ou la continuité du service public(33).

26. La jurisprudence de la Cour constitutionnelle foisonne d'exemples.

2.1.4. Rappel du mécanisme légal de l'annalité des impôts sur les revenus

27. Les règles énoncées ci-avant s'appliquent aux lois d'impôts sur les revenus. Mais quand la situation d'un contribuable est-elle «révolue», de sorte qu'il soit définitivement fixé sur son sort ?

28. Les impôts sur les revenus sont des impôts directs; ils frappent une situation durable qu'ils n'épuisent pas(34). De manière pragmatique, les dettes d'impôts sur les revenus ou de précomptes sont dues pour *un exercice d'imposition*. Elles sont calculées selon les tarifs prévus pour cet exercice(35), sur la base composée des *revenus que le contribuable a recueillis pendant la période imposable* (36).

29. Le Roi, à qui la tâche en a été confiée, a défini les *périodes imposables* qui servent à déterminer la base imposable pour chaque *exercice d'imposition*.

— En matière de précomptes, le millésime de l'année civile pendant laquelle les revenus sont recueillis est aussi celui de l'exercice d'imposition(37).

(32) C.A., 22 novembre 1990, arrêt n° 36/90.

(33) C.A., 20 mai 1998, arrêt n° 49/98; C.A., 9 février 2000, arrêt n° 17/2000; C.A., 18 avril 2001, arrêt n° 45/2001; C. const., 26 novembre 2009, arrêt n° 186/2009.

(34) Cass., 2 mai 1967, *Pas.*, 1967, I, p. 1024. «L'impôt direct frappe, non des actes ou des faits isolés, passagers de leur nature, qui émanent du contribuable, mais une situation de nature durable où se trouve le contribuable par son activité ou par son patrimoine» (Cass., 16 mai 2014, *Pas.*, 2014, n° 350).

(35) Article 130 A.R./C.I.R. 92.

(36) Article 360 C.I.R. 1992.

(37) Article 199 A.R./C.I.R. 92.

- En matière d'impôt des personnes physiques, d'impôt des personnes morales et d'impôt des non-résidents personnes physiques ou morales, la période imposable est l'année civile et l'exercice d'imposition porte le millésime de l'année suivante. Cependant si le contribuable cesse de réunir les conditions d'assujettissement à l'impôt avant le 31 décembre, les revenus de l'année civile qui n'est pas achevée sont rattachés à l'exercice d'imposition portant le même millésime(38).
- En matière d'impôt des sociétés et d'impôt des non-résidents sociétés, la période imposable est la période comptable, quelle qu'en soit la durée. Pour les sociétés qui clôturent leurs comptes le 31 décembre, la période imposable qui se clôture à cette date est rattachée à l'exercice d'imposition dont le millésime est celui du 1^{er} janvier suivant. Pour celles qui tiennent une comptabilité autrement que par année civile, la période imposable est rattachée à l'exercice d'imposition dont le millésime est celui de la clôture de leurs comptes(39).

30. Comme la matière imposable est ainsi déterminée par tranches périodiques, on parle couramment de l'annalité des impôts sur les revenus, mais ce mécanisme est étranger à l'exigence constitutionnelle d'une habilitation annuelle de l'exécutif à percevoir l'impôt(40).

2.2. — *L'arrêt de la Cour de cassation du 5 mai 1970*

31. Longtemps, la Cour de cassation a considéré qu'une nouvelle mesure en matière d'impôts sur les revenus n'était pas rétroactive si elle était prise avant la fin de l'exercice d'imposition. Elle a inauguré cette jurisprudence par son arrêt du 5 mai 1970(41).

32. Revenons à l'affaire qui a donné lieu à cet arrêt.

La loi du 20 novembre 1962 *portant réforme des impôts sur les revenus* prenait effet à partir de l'exercice d'imposition 1964 en ce qui concernait l'impôt des personnes physiques notamment. Elle

(38) Articles 200 et 203 A.R./C.I.R. 92.

(39) Articles 200, 202 et 203 A.R./C.I.R. 92.

(40) Dont il est question sous le titre 1, ci-avant.

(41) La disposition critiquée était celle d'un arrêté réglementaire, dont la Cour de cassation pouvait écarter l'application du chef de rétroactivité.

a délégué au Roi de déterminer la période imposable et les revenus qui s’y rapportaient (42).

Un premier arrêté royal du 27 décembre 1962 avait défini des règles similaires à celles qui sont rappelées ci-avant en matière d’impôt des personnes physiques.

Mais voilà: si un contribuable trépassait en 1963 avant le 31 décembre, ses ayants droits pouvaient considérer que ses revenus ne seraient pas soumis à la nouvelle loi.

Un deuxième arrêté royal du 31 juillet 1964 a reformulé les choses, pour assujettir à la nouvelle loi les personnes décédées en 1963, avant le 31 décembre. Leurs héritiers ont pu penser que cet arrêté royal était rétroactif.

Il ne s’agissait toujours que d’un arrêté royal dont l’efficacité pouvait être contestée devant l’ordre judiciaire «ordinaire».

La Cour de cassation a considéré que l’arrêté royal de 1964 *n’a pas fait rétroagir la mesure qu’il décrétait au-delà de la mise en vigueur de la loi en exécution de laquelle cette mesure était prise et n’a pas soumis à la nouvelle loi des revenus qui eussent dû échapper à son empire.*

La Cour de cassation ne s’en est pas tenue à cette justification. Elle a poursuivi *qu’il ressort [...] des termes de l’article 265 du Code des impôts sur les revenus* (43) *sur lequel l’arrêté royal précité se fonde, que la “délégation” accordée au Roi par cette disposition peut s’exercer pendant toute la durée de l’exercice d’imposition [1964], ce qui implique que, du point de vue de la loi fiscale, il n’existe pas de situation définitivement acquise avant la clôture de cet exercice d’imposition* (44).

L’arrêt est conforme aux conclusions du premier avocat général Mahaux qui l’ont précédé (45). Le haut magistrat a écrit que la Cour d’appel dont l’arrêt était attaqué ne pouvait pas considérer que la situation du contribuable était définitivement fixée au 1^{er} janvier 1964 (46) parce que cette affirmation ne trouvait aucune base dans les textes légaux et que l’article 265 C.I.R. (1964) ne contenait aucune restriction de ce genre.

(42) Voy. l’article 360 C.I.R. 1992 qui en est issu et qui correspond à l’article 265 C.I.R. (1964).

(43) Cette disposition est devenue l’article 360 C.I.R. 1992, précité.

(44) Cass., 5 mai 1970, *Pas.*, 1970, I, 766, spéc. p. 775.

(45) Conclusions du premier avocat général Mahaux avant Cass., 5 mai 1970, *Pas.*, 1970, I, 766.

(46) Cette date correspond au début de l’exercice d’imposition.

La thèse qu'il *n'existe aucune situation définitivement acquise avant la clôture de l'exercice d'imposition* semble être l'héritage d'une ancienne jurisprudence en matière de taxes communales et provinciales(47), selon laquelle un règlement-taxe adopté au cours d'un exercice d'imposition est censé être applicable depuis le 1^{er} janvier du même exercice d'imposition (48). Dans cette matière, cependant, l'exercice d'imposition coïncide le plus souvent avec la période imposable (les règlements-taxes fixant les centimes additionnels aux impôts sur les revenus y font exception), ce qui n'est pas le cas en matière d'impôts sur les revenus.

33. Cette jurisprudence a toujours été contestée(49). Malgré elle, les fiscalistes considéraient que la fin de la période imposable marquait le jour à partir duquel la situation du contribuable était figée en ce qui concernait ses revenus gagnés pendant cette période imposable. Pourtant, la Cour de cassation a maintenu longtemps sa thèse(50).

2.3. — *L'arrêt de la Cour de cassation du 14 mars 2008 et sequitur*

34. Pour situer l'arrêt de la Cour de cassation du 14 mars 2008, il faut revenir à la sérieuse remise en question de son arrêt précité du 5 mai 1970.

En effet, entretemps, la Cour constitutionnelle, avait adopté le critère de rétroactivité des lois d'impôts sur les revenus admis par les fiscalistes. Selon la Cour constitutionnelle, en matière d'impôts

(47) Voy. notamment M. DE JONCKHEERE, «Echt niet retroactief?», note sous Cass., 8 juin 2006, *T.F.R.*, 2007, spéc. p. 573; J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, «Examen de jurisprudence (1991 à 2007) – Les impôts sur les revenus et les sociétés», *R.C.J.B.*, 2008, p. 279.

(48) Voy. Cass., 8 juin 2006, qui rappelle encore cette jurisprudence, *T.F.R.*, 2007, p. 561.

(49) Voy. notamment, J. VAN HOUTTE, *Beginselen van het Belgisch belastingsrecht*, 1979, p. 152; J. KIRKPATRICK, «Examen de jurisprudence (1968 à 1982) – Les impôts sur les revenus et les sociétés», *R.C.J.B.*, 1984, p. 687; R. ERGEC, étude précitée, *R.G.F.*, 1997, p. 13; O. BERTIN, «Les lois rétroactives en matière d'impôt sur les revenus», *J.D.F.*, 2001, pp. 193 et s; M. DE JONCKHEERE, «Aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting, cassatie bevestigt maar de wetgever “neutraliseert”», note sous Cass., 14 mars 2008, *T.F.R.*, 2009, p. 115.

(50) Cass., 29 juin 1998, *Pas.*, 1999, I, p. 349. La note à la *Pasicrisie* renvoie à Cass., 5 mai 1970 et aux conclusions précitées du premier avocat général Mahaux.

sur les revenus, sauf celle des précomptes (51), le fait imposable est prescrit à la clôture de la période dont les revenus constituent la base d'imposition. Des modifications ne peuvent plus être apportées à la dette fiscale, dans un sens positif ou dans un sens négatif, après cette date (52).

35. Pour dire cela, la Cour constitutionnelle s'est fondée sur l'article 360 C.I.R. 1992; celui-là même dont la Cour de cassation avait refusé de déduire que la situation du contribuable est fixée à la clôture de la période imposable (53).

36. Par son arrêt du 14 mars 2008, la Cour de cassation s'est finalement ralliée à la thèse de la Cour constitutionnelle. Elle a aussi considéré que la situation des contribuables était cristallisée à la clôture de la période imposable (54).

37. L'affaire qui a donné lieu à cet arrêt avait trait à l'application d'un règlement-taxe de février 2001 de la ville hennuyère de Lessines qui fixait pour l'exercice d'imposition 2001 le taux des centimes communaux additionnels à l'impôt des personnes physiques.

38. Par une délibération du 21 décembre 2000 de son conseil communal, Lessines avait fixé le taux des centimes additionnels communaux pour l'exercice d'imposition 2001 à 8%.

Cette délibération était cependant entachée d'irrégularité et la députation permanente du conseil provincial du Hainaut l'avait privée d'effet par une décision du 1^{er} février 2001.

Sans attendre l'issue du recours introduit contre cette décision devant le gouvernement de la Région wallonne, la ville de Lessines a adopté le 23 février 2001 un nouveau règlement-taxe, pour réparer l'irrégularité de la délibération précitée du 21 décembre 2000.

Le règlement-taxe du 23 février 2001 fixe pour l'exercice d'imposition en cours le taux des centimes additionnels lessinois à 8%, comme le règlement-taxe qu'il visait à réparer.

(51) En matière de précompte mobilier, la dette d'impôt naît définitivement à la date de l'attribution ou de la mise en paiement des sommes sur lesquelles le précompte mobilier est dû et sur la base de la loi fiscale applicable à ce moment (C.A., 23 juin 2004, arrêt n° 109/2004, C.A., 17 mai 2006, arrêt n° 77/2006).

(52) C.A., 15 septembre 1999, arrêt n° 99/99, C.A., 16 novembre 2000, arrêt n° 115/2000, C.A., 23 juin 2004, arrêt n° 109/2004, C.A., 10 mai 2006, arrêt n° 72/2006.

(53) C.A., 23 juin 2004, arrêt n° 109/2004.

(54) Cass., 14 mars 2008, *Pas.*, 2008, n° 184.

39. Deux Lessinois ont contesté devant le Tribunal de première instance de Mons que des additionnels de 8% soient ajoutés à leur dette d'impôt des personnes physiques calculée sur leurs revenus de l'année 2000.

Ils ont considéré que le règlement-taxe lessinois pris après le 31 décembre 2000 était rétroactif et, partant, ne pouvait être appliqué pour cause d'illégalité.

Le Tribunal de première instance de Mons leur a donné raison dans un jugement du 7 octobre 2004. Il a considéré que le recours à une mesure exorbitante telle que la rétroactivité ne se justifiait pas. Il a annulé la taxe additionnelle communale querellée.

40. Lessines a interjeté appel.

La Cour d'appel de Mons a confirmé que les règlements communaux ne peuvent rétroagir, sans habitation expresse de la loi et que le règlement critiqué avait un effet rétroactif manifeste dès lors 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. La Cour d'appel de Mons a considéré que le règlement-taxe lessinois ne pouvait produire d'effet dans la mesure où il avait pour objet de conférer des effets de droit à une situation de fait qui lui est antérieure en date (55).

La Cour d'appel a relevé que la ville justifiait le caractère rétroactif de son règlement-taxe par les exigences de bon fonctionnement ou de continuité du service public, mais elle a jugé que cet argument était dépourvu de pertinence, dès lors que le règlement-taxe litigieux avait été pris dans la précipitation et avait pour objet de contourner le problème né de l'improbation du règlement précité pris le 21 décembre 2000 et de tenter, dans l'urgence, de réparer l'irrégularité qui l'entachait.

41. Lessines s'est pourvue en cassation.

À l'époque du pourvoi, la jurisprudence de la Cour de cassation était qu'un règlement-taxe pouvait valablement déterminer le taux de la taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition en cours et entrer en vigueur alors qu'était déjà achevée la période au cours de laquelle les revenus qui constituaient la base imposable de cette taxe avaient été recueillis (56).

(55) Mons, 16 février 2007, n° 2004/RG/1110.

(56) Cass., 29 juin 1998, *Pas.*, 1998, I, n° 349; Cass., 8 juin 2006, *T.F.R.*, 2007, p. 561.

Le moyen à l'appui du pourvoi de Lessines s'inspirait de cette jurisprudence. Il visait notamment les articles 359, 360 C.I.R. 1992, 200 A.R./C.I.R. 92 et 2 du Code civil et les principes généraux du droit de bonne administration et du droit à la sécurité juridique, ainsi que le principe général du droit relatif à la non-rétroactivité de la loi, dont il prétendait que la Cour d'appel de Mons avait fait une mauvaise application.

42. La Cour de cassation s'est exprimée comme suit.

Aux termes de l'article 360, alinéa 1^{er}, [C.I.R. 1992], 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 attaqué] 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 [...] l'imposition litigieuse (57).

43. Ce revirement de la Cour de cassation a eu pour effet de rendre illégaux tous les règlements communaux qui fixaient les centimes additionnels relatifs à un exercice d'imposition lorsque la période imposable qui y était rattachée était déjà achevée au moment où ces règlements entraient en vigueur.

Or, de nombreuses communes avaient adopté des règlements fixant le taux de ladite taxe pour les exercices d'imposition 2001 à 2007 à un moment où la période imposable correspondante avait déjà pris fin, en se fiant à la jurisprudence contemporaine de la Cour de cassation.

44. Pour éviter le marasme économique auquel la jurisprudence de la Cour de cassation exposait toutes ces communes, la loi du 24 juillet 2008 confirmant l'établissement de certaines taxes communales additionnelles et de la taxe d'agglomération additionnelle à l'impôt des personnes physiques pour chacun des exercices d'imposition 2001 à 2007 et modifiant l'article 468 du Code des impôts sur les revenus 1992 à partir de l'exercice d'imposition 2009 (58)

(57) Cass., 14 mars 2008, *Pas.*, 2008, n° 184.

(58) *M.B.*, 8 août 2008.



a confirmé les règlements-taxes communaux pour les exercices d'imposition 2001 à 2007.

45. La Cour constitutionnelle a été saisie d'un recours en annulation de cette loi et d'une question préjudicielle sur la conformité de cette loi à la Constitution.

Ces procédures ont donné lieu à deux arrêts rendus fin 2009, à moins d'un mois d'intervalle⁽⁵⁹⁾.

46. La Cour constitutionnelle a admis que le législateur ait voulu éviter que de nombreuses communes ne se trouvent *dans une situation financière délicate mettant en péril leur capacité à assurer la continuité de leur fonctionnement*.

Cette raison-là avait été déclarée sans pertinence par la Cour d'appel de Mons.

47. La Cour constitutionnelle a aussi considéré, dans son appréciation de la constitutionnalité de la loi du 24 juillet 2008, que celle-ci empêcherait l'apparition de situations discriminatoires favorisant les contribuables les plus informés ou les mieux conseillés qui pourraient encore obtenir le remboursement des «additionnels communaux» en se fondant sur la nouvelle jurisprudence de la Cour de cassation.

La Cour constitutionnelle identifiait une aubaine pour les contribuables dans l'adhésion de la Cour de cassation à sa thèse ...

2.4. — *L'arrêt de la Cour constitutionnelle du 23 juin 2004*

48. Pour identifier la rétroactivité, la Cour constitutionnelle distingue cependant la matière générale des impôts sur les revenus de celle, plus spécifique, des précomptes sur les mêmes revenus.

49. Le précompte est un impôt prélevé par le débiteur du revenu au moment où le revenu est «attribué» ou «mis en paiement».

La Cour constitutionnelle considère *qu'en matière de précompte mobilier, la dette d'impôt naît définitivement à la date de l'attribution ou de la mise en paiement des sommes sur lesquelles le pré-*

⁽⁵⁹⁾ C. const., 26 novembre 2009, arrêt n° 186/2009; C. const., 17 décembre 2009, arrêt n° 199/2009.

compte mobilier est dû et sur la base de la loi fiscale applicable à ce moment (60).

Une loi qui impose un précompte mobilier sur des revenus déjà payés ou attribués au moment de son entrée en vigueur s'applique à *des faits, actes et situations qui étaient définitivement accomplis* à ce moment (61).

Le débiteur qui met en paiement un revenu brut, disons en mars, conformément à la loi en vigueur à ce moment, se trouve fort dépourvu lorsqu'une loi prise en décembre suivant lui impose le paiement d'un précompte sur ce revenu. C'est pourtant à cette situation que la loi du 24 décembre 2002 *modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale* avait confronté les contribuables (62).

Celle-ci qualifiait de dividendes les bonis de liquidations de sociétés attribués ou mis en paiement depuis le 1^{er} janvier 2002 (sauf s'ils se rapportaient à une liquidation clôturée avant le 25 mars 2002). Puisque les redevables du précompte mobilier ne pouvaient évidemment plus verser cet impôt dans le délai ordinaire de 15 jours à compter de l'attribution ou de la mise en paiement du revenu, la loi avait prévu que le précompte afférent à des bonis payés ou attribués avant la date de publication de la loi, serait payable au plus tard dans les quinze jours de cette publication. Il n'en restait pas moins que le redevable du précompte ne pouvait plus *retenir* celui-ci sur les sommes déjà payées.

50. La Cour constitutionnelle a considéré que la rétroactivité de la loi était source d'insécurité juridique et de discrimination entre les contribuables car avant que la loi ne soit en vigueur, les redevables du précompte n'avaient pas de base légale pour déduire ce précompte des sommes visées, et lorsque la loi leur a imposé de verser le précompte sur les bonis déjà payés, ils ne pourraient plus le réclamer aux bénéficiaires de ceux-ci (63).

51. La Cour de cassation ne s'est pas encore prononcée, depuis lors, sur le caractère rétroactif d'une mesure touchant aux précomptes.

(60) C.A., 17 mai 2006, arrêt n° 77/2006.

(61) C.A., 23 juin 2004, arrêt n° 109/2004.

(62) *M.B.*, 31 décembre 2002.

(63) C.A., 23 juin 2004, arrêt n° 109/2004; voy. aussi C.A., 10 mai 2006, arrêt n° 72/2006.

52. En revanche, la jurisprudence de la Cour constitutionnelle a recueilli l'adhésion de la section de législation du Conseil d'État qui s'y est référée abondamment dans son avis sur le projet de loi de transposition des mesures «anti-abus» de la directive mère-filiale(64).

2.5. — *Que retenir de ces arrêts?*

53. Une règle fiscale rétroagit si elle s'applique à des revenus obtenus avant la clôture de la période imposable qui précède l'entrée en vigueur de la loi. En matière de précompte mobilier, elle rétroagit si elle s'applique à des revenus qui ont déjà été attribués ou mis en paiement.

54. Un changement inattendu de la jurisprudence de la Cour de cassation pour se conformer à celle de la Cour constitutionnelle peut constituer une circonstance qui justifie que le législateur doive prendre une mesure rétroactive...

3. — UN IMPÔT CALCULÉ EN TENANT COMPTE D'INDICES ANCIENS EST-IL RÉTROACTIF?

3.1. — *Introduction*

55. La base d'un impôt direct, dû pour un exercice, peut être établie en tenant compte d'éléments historiques.

56. Que penser lorsque la nouvelle loi vise une situation qui existe pendant la période imposable au cours de laquelle la loi est publiée, mais prévoit que la taxe est calculée sur la base d'un indice rattaché à une période révolue?

3.2. — *L'arrêt de la Cour de cassation du 16 mai 2014*

57. L'arrêt du 16 mai 2014 de la Cour de cassation a admis que la base imposable d'un impôt direct soit intégralement déter-

(64) Projet de loi du 27 septembre 2016 *portant des dispositions fiscales*, avis n° 59.659/1/V du 29 juillet 2016, *Doc. parl.*, Chambre (2015-2016), Doc. 54 2052/001, p. 57.

minée à partir d'éléments qui se rattachent à une période révo-
lue(65) (66).

58. Il s'agissait d'une taxe provinciale analogue à une patente.

Un règlement du 24 octobre 1986 de la province de Namur a établi à partir du 1^{er} janvier 1987 et pour un terme d'une année expirant le 31 décembre 1987 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. Le règlement a été publié au Mémorial administratif du 31 mars 1987.

La taxe frappait les captages d'eaux pendant l'exercice en cours (l'exercice fiscal correspondant à la période imposable), mais la base imposable était calculée à partir du volume d'eau capté en 1986.

La société Solvay a réclamé contre la taxe provinciale enrôlée à sa charge pour l'exercice 1987 auprès de la députation permanente de la province de Namur. Sa réclamation a été rejetée et elle a porté l'affaire devant la Cour d'appel de Liège.

La Cour d'appel de Liège a rendu son arrêt le 15 mai 1996. Suite à sa cassation, l'affaire a été renvoyée devant la Cour d'appel de Mons.

L'arrêt de la Cour d'appel de Mons rendu le 8 juin 2012 met à néant la décision de la députation permanente, annule la taxe litigieuse et ordonne à la province de restituer tous montants indûment perçus.

59. La Cour d'appel a constaté que le règlement-taxe est entré en vigueur au cours de l'exercice fiscal.

Pour apprécier le respect du principe de non-rétroactivité, il s'indique de déterminer à quel moment est née la dette fiscale (...).

Pour déterminer le moment où la taxe naît de manière définitive, il faut distinguer la taxe directe et la taxe indirecte (et non se référer à la distinction opérée par la [défenderesse] entre taxe de répartition et taxe de quotité).

(65) Cass., 16 mai 2014, *Pas.*, 2014, n° 350.

(66) La Cour constitutionnelle a considéré qu'un décret de 2009 qui modifie les règles en matière de précompte immobilier pour l'exercice d'imposition 2009 en tenant compte de la situation de l'immeuble en 2007 ne modifie pas les règles relatives à l'impôt pour un exercice antérieur et n'est donc pas rétroactif (C. const., 20 septembre 2012, arrêt n° 110/2012).



La taxe directe frappe une situation durable ou permanente, tandis que la taxe indirecte vise un acte ou un fait isolé.

Lorsqu'il s'agit d'une taxe ou d'un impôt visant une situation durable ou permanente (autrement dit d'un impôt direct ou d'une taxe directe), la loi nouvelle n'a pas d'effet rétroactif si elle entre en vigueur avant la fin de la période imposable.

[...] Un règlement communal ou provincial instaurant une taxe directe peut rétroagir au 1^{er} janvier de l'exercice au cours duquel et pour lequel cette taxe a été décidée et établie.

Cela suppose, toutefois, la réunion de deux conditions :

1. la période imposable doit coïncider avec l'exercice fiscal (ce qui est généralement le cas pour les taxes locales, sauf en ce qui concerne la cotisation communale additionnelle à l'impôt sur les revenus);

2. il doit s'agir d'une taxe directe, c'est-à-dire une taxe frappant une situation durable.

En revanche et a contrario, un règlement communal instaurant une taxe indirecte ne peut être appliqué qu'à des faits qui surviennent après que ce règlement a acquis force obligatoire.

[...] La taxe litigieuse présente un caractère hybride.

En effet, la base imposable concerne une situation durable, à savoir la somme de toutes les quantités d'eau prélevées entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre de l'année dite de référence, laquelle est l'année qui précède l'exercice fiscal.

En revanche, le fait matériel générateur de la taxe peut être un acte isolé consistant dans tout prélèvement d'eau (au sens du règlement-taxe) réalisé au cours de l'exercice fiscal.

Ce caractère hybride a pour conséquence de déterminer deux périodes imposables successives, respectivement relatives à la base imposable et au fait générateur de la taxe.

Il est ainsi possible d'é luder la taxe en n'effectuant des prélèvements qu'une année sur deux, en manière telle que, selon le cas, soit la base imposable est égale à zéro, soit le fait générateur de la taxe fait défaut. Il s'agit toutefois là d'une hypothèse relativement théorique dans la mesure où elle suppose que la personne qui effectue des prélèvements d'eau puisse stocker celle-ci.

L'article 1^{er}, alinéa 1^{er}, du règlement-taxe ne prévoit aucune norme particulière en ce qui concerne la quantité d'eau prélevée pendant l'exercice fiscal ainsi que le nombre et la durée des prélèvements.

Dès lors, tout prélèvement d'eau (au sens du règlement-taxe) effectué à un quelconque moment au cours de l'exercice fiscal constitue le fait générateur de la taxe, aussi brève que soit la durée du prélèvement et aussi minime que soit la quantité d'eau prélevée.

Par ailleurs, il n'est nullement question dans le règlement-taxe litigieux de l'exploitation d'une entreprise d'une nature déterminée ou de quelconques installations.

Le fait matériel générateur de la taxe constitue donc bien un acte isolé.

Dans tous les cas, la période imposable relative à la base imposable est intégralement antérieure à l'entrée en vigueur du règlement-taxe litigieux.

60. L'arrêt montois a été soumis à la censure de la Cour de cassation.

La province de Namur a fait valoir que le règlement provincial établissait une taxe sur les captages d'eau au cours de l'exercice 1987 mais prenait pour indice de l'activité les quantités d'eau prélevées au cours de l'année précédente.

Pareille taxe constitue une taxe directe, comme l'a décidé le Conseil d'État dans son arrêt du 8 février 1989, qui a rejeté le recours en annulation de la demanderesse contre le règlement identique de la province de Namur relatif à l'exercice 1983 (arrêt n° 31.948). Elle ne devient pas une taxe indirecte au motif que l'on pourrait concevoir qu'un contribuable effectue un prélèvement isolé au cours de l'exercice fiscal, pas plus que l'impôt des sociétés ne devient un impôt indirect si la société n'effectue qu'une opération isolée au cours d'une période imposable.

L'article 1^{er} du règlement implique, certes, comme l'a relevé le Conseil d'État dans l'arrêt précité à propos du règlement de 1983, d'une part, que celui qui a prélevé de l'eau en 1986 mais ne l'a plus fait en 1987 n'est pas soumis à la taxe et, d'autre part, que celui qui prélève de l'eau en 1987 mais ne l'avait pas fait en 1986 n'est que théoriquement soumis à la taxe, puisque l'assiette de celle-ci est égale à zéro mètre cube. Néanmoins, dans les deux cas, si l'assiette de la taxe tient compte de prélèvements antérieurs, le fait générateur se situe en 1987, de sorte que le règlement-taxe n'a pas d'effet rétroactif(67).

(67) Voy. le pourvoi publié, *Pas.*, 2014, n° 350, spéc., p. 1205.

61. L'arrêt de Mons est cassé :

La taxe, analogue à la patente, frappe, non des actes ou faits isolés ou passagers, mais une situation durable de sa nature, étant celle dans laquelle se trouve le contribuable en raison des captages d'eau que son industrie, son commerce ou sa profession implique d'opérer durant l'exercice fiscal, et que, partant, cette taxe est directe.

Un règlement-taxe peut, sans avoir d'effet rétroactif, instaurer une taxe directe dont la période imposable prend cours au premier janvier de l'exercice fiscal durant lequel il est entré en vigueur.

En considérant que «le règlement-taxe est entré en vigueur au cours de l'exercice fiscal», que «le fait matériel générateur de la taxe peut être un acte isolé consistant dans tout prélèvement d'eau (au sens du règlement-taxe) réalisé au cours de l'exercice fiscal», que «[sa] base imposable concerne une situation durable, à savoir la somme de toutes les quantités d'eau prélevées entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre de l'année dite de référence, laquelle est l'année qui précède l'exercice fiscal», et que, partant, «la période imposable relative à la base imposable [étant] intégralement antérieure à l'entrée en vigueur du règlement-taxe litigieux», ce dernier «contrevient au principe de non-rétroactivité consacré par l'article 2 du Code civil», l'arrêt attaqué viole [l'article 2 du Code civil et le principe général du droit de la non-rétroactivité des lois et règlements] (68).

3.3. — *Que retenir de cet arrêt?*

62. Une loi peut tenir compte d'indices relevés au cours de périodes révolues pour déterminer la dette d'un impôt direct relative à une période imposable ultérieure, sans être rétroactive.

Une nouvelle loi qui retient de tels indices pour l'établissement d'un impôt n'est pas rétroactive mais elle peut contrarier les prévisions du contribuable qui ne peut souvent pas défaire les opérations auxquelles la nouvelle loi attache des conséquences.

CAROLINE DOCCLO
Professeur à l'ULB et à l'ULiège
Avocat

(68) Cass., 16 mai 2014, *Pas.*, 2014, n° 350.

