

Cour de cassation de Belgique

Arrêt

555

N° F.24.0060.F

ÉTAT BELGE, représenté par le ministre des Finances, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Loi, 12, inscrit à la banque-carrefour des entreprises sous le numéro 0308.357.159, poursuites et diligences du conseiller général du centre grandes entreprises à Charleroi, dont les bureaux sont établis à Charleroi, Petite Rue, 4,

demandeur en cassation,

représenté par Maître Geoffroy de Foestraets, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Vallée, 67, où il est fait élection de domicile,

contre

EURO-M FLEXIBLE PACKAGING, société anonyme, dont le siège est établi à Mons (Ghlin), route de Wallonie, 140, inscrite à la banque-carrefour des entreprises sous le numéro 0418.543.914,

défenderesse en cassation,

représentée par Maître Daniel Garabedian, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Bonté, 5, où il est fait élection de domicile.

I. La procédure devant la Cour

Le pourvoi en cassation est dirigé contre l'arrêt rendu le 22 septembre 2023 par la cour d'appel de Mons.

Le conseiller Simon Claisse a fait rapport.

L'avocat général Philippe de Koster a conclu.

II. Les moyens de cassation

Dans la requête en cassation, jointe au présent arrêt en copie certifiée conforme, le demandeur présente deux moyens.

III. La décision de la Cour

Sur le second moyen :

Quant à la troisième branche :

Aux termes de l'article 9, § 1^{er}, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, les arrêts d'annulation rendus par la Cour

constitutionnelle ont l'autorité absolue de la chose jugée à partir de leur publication au *Moniteur belge*.

En vertu de l'article 8, alinéas 1^{er} et 3, de la même loi, si le recours est fondé, la Cour constitutionnelle annule, en tout ou en partie, la loi, le décret ou la règle visée à l'article 134 de la Constitution qui fait l'objet du recours et, si elle l'estime nécessaire, elle indique, par voie de disposition générale, ceux des effets des dispositions annulées qui doivent être considérés comme définitifs ou maintenus provisoirement pour le délai qu'elle détermine.

Il résulte de ces dispositions que, lorsque la Cour constitutionnelle rend un arrêt d'annulation, l'autorité absolue de la chose jugée qui s'y attache s'étend à la décision de maintenir provisoirement ou définitivement des effets des dispositions annulées.

Cette décision fait dès lors obstacle à ce que le juge judiciaire retienne la responsabilité du législateur en raison de l'inconstitutionnalité de la norme annulée lorsque le dommage invoqué découle, soit des effets de la norme considérés comme définitifs, soit de l'application de la norme pendant la période au cours de laquelle ses effets ont été maintenus.

L'arrêt constate que la défenderesse a distribué un dividende de 1 999 597,61 euros durant la période imposable relative à l'exercice d'imposition 2016, qu'« en application de l'article 219^{ter} du Code des impôts sur les revenus 1992, [la défenderesse a été soumise] à la cotisation spéciale instaurée par ladite disposition [sur] un montant de 1 993 290,18 euros, entraînant un impôt de 102 654,45 euros, augmenté d'un montant de 1 155,21 euros en raison de l'absence de versements anticipés », que « l'article 219^{ter} du code [...] qui instaure une *fairness tax* à l'impôt des sociétés, a été introduit dans ledit code par les articles 43 à 50 de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses », que, « par son arrêt du 1^{er} mars 2018, la Cour constitutionnelle a annulé les articles 43 à 49 et 51, alinéas 1^{er} et 2, de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses », et que « la Cour [constitutionnelle] maintient toutefois les effets des dispositions annulées pour les exercices d'imposition 2014 à 2018 et ce, 'pour tenir compte des difficultés budgétaires et administratives et du contentieux judiciaire qui pourrait découler de l'arrêt d'annulation' ».

Il considère qu' « il ne peut se déduire de [l'article 8, alinéa 3, de la loi spéciale sur la Cour constitutionnelle] qu'aucune action en responsabilité ne pourrait être intentée à l'encontre [du demandeur] en raison d'une faute commise par le législateur », que cette disposition « ne peut concerner l'examen des conditions de la responsabilité civile [du demandeur] en raison de la faute du législateur » et que « l'usage, par la Cour constitutionnelle, de l'article 8 de la loi spéciale ne peut, en d'autres termes, avoir pour effet d'exonérer [le demandeur] de toute responsabilité, privant le citoyen de son droit à être indemnisé du dommage subi à la suite d'une faute résultant de l'adoption d'une loi contraire à des normes supérieures ».

L'arrêt, qui, sur la base de ces énonciations, condamne le demandeur à indemniser la défenderesse de ce dommage, viole les articles 8 et 9 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle.

Le moyen est fondé.

Par ces motifs,

La Cour

Casse l'arrêt attaqué sauf en tant qu'il reçoit l'appel ;

Ordonne que mention du présent arrêt sera faite en marge de l'arrêt partiellement cassé ;

Réserve les dépens pour qu'il soit statué sur ceux-ci par le juge du fond ;

Renvoie la cause ainsi limitée devant la cour d'appel de Liège.

Ainsi jugé par la Cour de cassation, première chambre, à Bruxelles, où siégeaient le président de section Mireille Delange, président, le président de section Michel Lemal, les conseillers Marie-Claire Ernotte, Simon Claisse et Valéry De Wulf, et prononcé en audience publique du cinq septembre deux mille vingt-cinq par le président de section Mireille Delange, en présence de l'avocat général Philippe de Koster, avec l'assistance du greffier Patricia De Wadripont.

P. De Wadripont

V. De Wulf

S. Claisse

M.-Cl. Ernotte

M. Lemal

M. Delange

Requête

POURVOI EN CASSATION

POUR: L'ETAT BELGE, Service Public Fédéral Finances, représenté par Monsieur le Ministre des Finances, inscrit à la B.C.E. sous le n° 0308.357.159, dont les bureaux sont établis à 1000 Bruxelles, rue de la Loi, 12, poursuites et diligences de Monsieur le Conseiller général du Centre Grandes Entreprises Charleroi, dont les bureaux sont sis à 6000 Charleroi, Petite Rue, 4, bte 16,

assisté et représenté par Maître Geoffroy de FOESTRAETS, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est sis à 1000 Bruxelles, rue de la Vallée, 67, où il est fait élection de domicile,

demandeur en cassation,

CONTRE: La S.A. EURO-M FLEXIBLE PACKAGING, inscrite à la B.C.E. sous le numéro 0418.543.914, dont le siège social est établi à 7011 Ghlin (Mons), Route de Wallonie (G.), 140,

défenderesse en cassation,

* * *

A Monsieur le Premier Président, Monsieur le Président, Mesdames et Messieurs les Conseillers composant la Cour de cassation de Belgique

* * *

Mesdames, Messieurs,

Le demandeur a l'honneur de soumettre à votre censure l'arrêt rendu contradictoirement entre parties le 22 septembre 2023 par la sixième chambre de la cour d'appel de Mons (numéro du rôle: 2021/RG/424).

FAITS DE LA CAUSE ET ANTECEDENTS DE LA PROCEDURE

La défenderesse en cassation a souscrit une déclaration à l'impôt des sociétés relative à l'exercice d'imposition 2016.

Conformément à l'application de l'article 219^{ter} CIR 92, introduit dans ledit code en vertu des articles 43 à 50 de la loi du 30 juillet 2013, un montant déclaré de 1.993.290,18 € a été soumis à la cotisation spéciale visée par cette disposition, cotisation également appelée «*fairness tax*».

Estimant cette cotisation «*spéciale*» discriminatoire et contraire au droit de l'Union européenne, la défenderesse en cassation a introduit une réclamation le 27 février 2017, sollicitant le dégrèvement de cette imposition à hauteur de la somme de 103.809,66 €.

La Cour constitutionnelle, dans un arrêt rendu le 1^{er} mars 2018 (24/2018) sur un recours en annulation des articles 43 à 51 de la loi du 30 juillet 2013, a annulé les articles 43 à 49 et 51, alinéas 1^{er} et 2, de cette loi en raison de leur contrariété aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Les effets de ces dispositions ont été cependant maintenus pour les exercices d'imposition 2014 à 2018.

La réclamation introduite est, pour cette raison, déclarée recevable mais non fondée par décision administrative datée du 21 juin 2018.

La défenderesse en cassation a porté le litige devant le tribunal de première instance du Hainaut, division de Mons, par requête déposée le 20 septembre 2018.

Dans son jugement du 1^{er} avril 2021 (RG 18/2404/A), le tribunal de première instance a déclaré la demande de cette dernière recevable mais non fondée.

Le tribunal considère que l'imposition doit être maintenue aux motifs que l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 1^{er} mars 2018 a maintenu les effets des articles 43 à 51 de la loi du 9 juillet 2013 pour l'exercice concerné.

Le tribunal estime en outre que la responsabilité de l'État belge ne peut être retenue en l'espèce dans la mesure où le dommage invoqué par la défenderesse en cassation, soit l'imposition retenue, résulte du maintien des effets de la norme annulée également par la même décision rendue par la Cour constitutionnelle.

L'arrêt attaqué déclare recevable et fondé l'appel du demandeur contre ce jugement. Il met ce jugement à néant et condamne le demandeur à payer à la défenderesse une somme de 103 840,33 € au titre d'une faute commise par l'Etat Belge dans sa fonction de légiférer.

PREMIER MOYEN DE CASSATION

Les dispositions légales violées

- Les articles 1382 et 1383 de l'ancien Code civil et, pour autant que de besoin, les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

La décision attaquée

Après avoir constaté que:

«Par son arrêt du 1^{er} mars 2018, la Cour constitutionnelle annule les articles 43 à 49 et 51, alinéas 1^{er} et 2, de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses. La Cour maintient toutefois les effets des dispositions annulées pour les

exercices d'imposition 2014 à 2018 et ce, 'pour tenir compte des difficultés budgétaires et administratives et du contentieux judiciaire qui pourraient découler de l'arrêt d'annulation' (considérant B.40.1 de l'arrêt).

Par décision du 21 juin 2018, le Conseiller général rejette la réclamation introduite par la SA EURO-M [défenderesse en cassation].

Le 20 septembre 2018, la SA EURO-M saisit le tribunal de première instance du Hainaut, division de Mons, d'un recours fiscal, conformément à l'article 1385decies du Code judiciaire, sollicitant, à titre principal, que la cotisation litigieuse soit dégrevée ou annulée à concurrence d'un montant de 103.840,33 euros. Dans le cadre de la mise en état devant le premier juge, la SA EURO-M a, à titre subsidiaire, mis en cause la responsabilité de l'Etat belge, postulant sa condamnation au paiement de dommages et intérêts d'un montant principal de 103.840,33 euros. A titre infiniment subsidiaire, la SA EUR-M postule que la Cour constitutionnelle soit interrogée à titre préjudiciel.

Par le jugement entrepris, le tribunal de première instance du Hainaut, division de Mons, dit la demande de la SA EURO-M recevable, mais non fondée»,

l'arrêt attaqué considère que:

« Dans son arrêt du 15 décembre 2022, auquel la cour se rallie, la Cour de cassation rappelle que 'la faute du législateur pouvant, sur la base des articles 1382 et 1383 de l'ancien Code civil, engager la responsabilité de l'État consiste en un comportement qui, ou bien s'analyse en une erreur de conduite devant être appréciée suivant le critère du législateur normalement soigneux et prudent, placé dans les mêmes conditions, ou bien, sous réserve d'une erreur invincible ou d'une autre cause d'exonération de la responsabilité, viole une norme de droit national ou de droit international ayant des effets directs dans l'ordre interne qui lui impose de s'abstenir ou d'agir d'une manière déterminée' (Cass., 15 décembre 2022, R.G. n° C.21.0003.F, disponible sur www.juportal.be; voir également Cass., 15 avril 2015, R.G. n° C.12.0637.F, disponible sur www.juportal.be).

La Cour de cassation avait rappelé, dans son arrêt du 28 septembre 2006, auquel la cour se rallie également, que 'saisi d'une demande tendant à la réparation d'un dommage causé par une atteinte fautive à un droit consacré par une norme supérieure imposant une obligation à l'Etat, un tribunal de l'ordre judiciaire a le

pouvoir de contrôler si le pouvoir législatif a légiféré de manière adéquate ou suffisante pour permettre à l'Etat de respecter cette obligation, lors même que la norme qui la prescrit laisse au législateur un pouvoir d'appréciation quant aux moyens à mettre en œuvre pour en assurer le respect' (Cass., 28 septembre 2006, R.G. n° C.02.0570.F, disponible sur www.juportal.be).

*Il appartient dès lors à la cour d'apprécier si, par la législation instaurant la Fairness tax, le législateur a violé une disposition qui lui impose de s'abstenir ou d'agir **d'une manière déterminée**.*

En l'espèce, la Cour constitutionnelle a décidé, dans son arrêt du 1^{er} mars 2018, que 'l'article 219ter, §§ 2 et 4, du CIR 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 46 de la loi du 30 juillet 2013, viole (...) les articles 10, 11 et 172 de la Constitution' (point B.36.4 de l'arrêt de la Cour Constitutionnelle du 1^{er} mars 2018).

*Contrairement à ce que soutient l'Etat belge en termes de conclusions, les articles 10 et 11 de la Constitution **lui imposent de s'abstenir ou d'agir d'une manière déterminée, en l'occurrence de respecter les principes d'égalité et de non-discrimination (voir en ce sens, Liège, 25 avril, 2013, R.G.A.R., 2015, liv. 1, n° 15.140 ; Bruxelles, 7 décembre 2000, J.T., 2001, p. 385), même si l'Etat dispose, ainsi que le rappelle la Cour constitutionnelle dans son arrêt du 1^{er} mars 2018, d'un pouvoir d'appréciation étendu lorsqu'il détermine sa politique en matière fiscale.***

Dans cet arrêt, la Cour constitutionnelle précise à cet égard que:

'Les articles 10 et 11 de la Constitution ont une portée générale. Ils interdisent toute discrimination, quelle qu'en soit l'origine: le principe d'égalité et de non-discrimination est applicable à l'égard de tous les droits et de toutes les libertés, en ce compris ceux résultant des conventions internationales liant la Belgique. L'article 172, alinéa 1^{er}, de la Constitution est une application particulière, en matière fiscale, du principe d'égalité et de non-discrimination inscrit aux articles 10 et 11 de la Constitution' (souligné par la cour) (considérant B.6.2 de l'arrêt).

La Cour constitutionnelle estime que:

'étant donné que la manière dont la base imposable de la «Fairness tax» pour les sociétés étrangères ayant un établissement belge doit être établie n'est pas claire, l'article 233, alinéa 3, attaqué du CIR 1992 porte une atteinte disproportionnée

au principe selon lequel tout contribuable doit pouvoir déterminer, avec un niveau minimum de prévisibilité, le régime fiscal qui lui sera appliqué. Il en est d'autant plus ainsi que la «Fairness tax» est soumise à des versements anticipés, de sorte qu'une majoration d'impôt est appliquée si les versements anticipés sont insuffisants.

L'article 233, alinéa 3, du CIR 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 47 de la loi attaquée, viole dès lors le principe de légalité en matière fiscale tel qu'il est garanti par l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution' (considérant B.14.1 de l'arrêt).

Aux termes de cet arrêt, la Cour rappelle encore que 'le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé' (considérant B.33 de l'arrêt).

Au sujet de la législation attaquée, la Cour constitutionnelle relève que le mode de calcul de la base imposable a pour conséquence que 'les contribuables ayant un même bénéfice, qui ont distribué des dividendes d'un même montant et qui ont dans une même mesure fait application de la déduction pour capital à risque ou de la déduction des pertes reportées doivent payer une «Fairness tax» d'un montant différent selon qu'ils ont appliqué ou non d'autres déductions fiscales ou réductions de valeur, provisions ou plus-values exonérées. Une telle distinction n'est pas pertinente à la lumière de l'objectif poursuivi par le législateur consistant à limiter l'usage excessif de la déduction pour capital à risque et la déduction des pertes reportées' (considérant B.36.3). Elle en conclut que ladite législation viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Il ressort des considérations qui précèdent que le législateur a, en adoptant la législation litigieuse, violé des dispositions qui lui imposaient de s'abstenir ou d'agir d'une manière déterminée, la Cour constitutionnelle ayant notamment décidé que la loi du 30 juillet 2013 violait le principe de légalité de l'impôt

garanti par l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution qui, ainsi que la Cour constitutionnelle le rappelle, implique que tout contribuable doit pouvoir déterminer, avec un niveau minimum de prévisibilité, le régime fiscal qui lui sera appliqué.

Le législateur a partant commis une faute, susceptible d'engager sa responsabilité sur la base de l'article 1382 de l'ancien Code civil. (...)» (arrêt attaqué, p. 6-8 – soulignement ajouté).

Les griefs

Suivant la jurisprudence de Votre Cour, l'Etat, en tant que législateur, commet une faute au sens l'article 1382 de l'ancien Code civil lorsqu'il promulgue une loi qui méconnaît les règles constitutionnelles ou encore des normes de conventions internationales lui imposant de s'abstenir ou d'agir de manière déterminée, de sorte qu'il engage sa responsabilité civile si cette faute est cause de dommage. (Cass., 30 avril 2015, C.12.0637.F).

Dès lors, la violation de dispositions hiérarchiquement supérieures qui imposeraient, dans certains cas, **de s'abstenir de manière déterminée**, ou, dans d'autres cas, **d'agir de manière déterminée**, implique une faute civile en dehors de la violation d'un principe général de prudence.

A contrario, toute hypothèse quelconque de méconnaissance d'une norme supralégislative n'est pas automatiquement assimilable à une «*faute*», au sens de l'article 1382 de l'ancien Code civil.

La faute ne peut être en effet établie que dans la mesure où la norme impose au législateur de s'abstenir ou d'agir de manière déterminée, c'est-à-dire, lorsqu'elle impose un comportement précis et déterminé à son destinataire, ce qui implique, par conséquent, un examen analytique de la norme en question et du commandement qu'elle contient (voy. B. DUBUISSON, La responsabilité civile, Chroniques de Jurisprudence 1996-2007, vol. 1, Le fait générateur et le lien

causal, coll. *Les Dossiers du Journal des Tribunaux*, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 30).

Votre Cour a ainsi jugé à juste titre qu'une disposition de droit général, qu'il s'agit d'appliquer aux circonstances de l'espèce, n'est pas une norme imposant à l'autorité une règle de comportement déterminé (voyez Cass., 26 juin 1998, C. 970236 F).

Par ailleurs, le simple renvoi à un constat d'inconstitutionnalité ou d'inconventionnalité ne suffit pas à établir la faute de l'État-législateur. Le juge de la responsabilité doit analyser le contenu de la norme constitutionnelle ou internationale dont la violation est alléguée et déterminer si celle-ci prescrit au législateur d'agir ou de s'abstenir de manière suffisamment déterminée.

Votre Cour a aussi estimé à juste titre que:

«La décision prise par la Cour constitutionnelle dans le cadre d'une question préjudicielle qu'une disposition légale est contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution n'implique pas encore qu'il est établi que le législateur a commis une faute au sens de l'article 1382 du Code civil.

La responsabilité du législateur pour avoir adopté une législation fautive requiert une appréciation propre du juge saisi de la demande de condamner l'État sur la base d'un acte illicite. Le simple renvoi à un arrêt de la Cour constitutionnelle qui a décelé lors d'une question préjudicielle une contrariété entre la loi et la Constitution sur la base de l'état du droit au moment où elle a statué, ne suffit pas comme appréciation propre.

Les juges d'appel ont énoncé que la Cour constitutionnelle a constaté dans un arrêt préjudiciel du 9 décembre 1998 que l'article 34, § 1^{er}, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 viole la Constitution. Ils ont considéré que la constatation par cette Cour qu'une disposition est contraire à la Constitution signifie nécessairement que le comportement fautif est établi dans le chef du législateur. Ainsi, ils n'ont pas légalement motivé leur décision » (Cass., 10 septembre 2010, F.09.0042.N).

Or, il est constant que l'arrêt attaqué considère la faute commise par le législateur comme établie sur la base des attendus de l'arrêt prononcé le 1^{er} mars 2018 par la

Cour constitutionnelle annulant les articles 43 à 49 et 51, alinéas 1^{er} et 2, de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses.

Plus précisément, alors que l'arrêt attaqué affirme de manière générale que le texte même des dispositions constitutionnelles imposerait une règle de comportement déterminé au législateur, celui-ci ne démontre concrètement la violation par ce dernier de ces principes constitutionnels qu'en référence aux motifs circonstanciés de la décision de la Haute Cour, et non au regard de la précision des termes mêmes des textes constitutionnels concernés.

Développements

D'après le droit commun des articles 1382 et suivants du Code civil, la faute extracontractuelle est susceptible de se présenter sous deux aspects: ou bien, c'est un acte ou une abstention qui méconnaît une norme qui impose à son destinataire, soit de s'abstenir, soit d'agir de manière déterminée, ou bien, c'est un acte ou une abstention qui, sans constituer un manquement à de telles normes, s'analyse en une erreur de conduite, laquelle doit être appréciée suivant le critère d'une personne normalement soigneuse et prudente, placée dans les mêmes conditions.

Afin de pouvoir constituer une faute dans la première hypothèse, les règles légales ou constitutionnelles dont la violation est invoquée doivent donc imposer un comportement déterminé à l'autorité et doivent avoir un contenu suffisamment précis, clair et inconditionnel pour qu'en découlent des obligations de résultat dans le chef de l'autorité (voyez P. Van Ommeslaghe, «La responsabilité des pouvoirs publics et, en particulier, du pouvoir exécutif: bilan en 2014», in F. Tulkens et J. Sautois (dir.), Actualités en droit public et administratif, Bruxelles, Bruylant, 2014, p. 20; J. Wildermeersch, «La responsabilité des pouvoirs publics: valse à trois temps sur un air de 1382», in B. Kohl (dir.), Droit de la responsabilité, Liège, Anthemis, 2009, p. 236; F. Auvray, «La violation d'un traité est-elle une faute?», J.T., 2019, p. 26).

Votre Cour a, dans son arrêt du 30 avril 2015 à propos d'une norme communautaire (voyez Cass., 30 avril 2015, C.12637.F), considéré que *«L'article 1382 du Code civil dispose que tout fait quelconque de l'homme, qui cause à autrui un dommage, oblige celui par la faute duquel il est arrivé à le réparer.»*

Sous réserve de l'existence d'une erreur invincible ou d'une autre cause d'exonération de la responsabilité, le législateur commet une faute lorsqu'il prend une réglementation qui méconnaît une norme de droit communautaire lui imposant de s'abstenir d'agir de manière déterminée, de sorte qu'il engage sa responsabilité civile si cette faute est cause d'un dommage.

L'arrêt constate que 'les droits d'inscription litigieux ont été déclarés contraires au Traité par la Cour de justice'.

En considérant que '[les] éléments constitutifs [de la responsabilité civile du deuxième défendeur] ne résultent pas [de ce] seul constat' et que 'tant l'article 1382 du Code civil que la jurisprudence européenne commandent de vérifier si [ce défendeur] a commis une faute [...] [en] méconn[aisant] une obligation de résultat que lui imposait le Traité sans pouvoir exciper d'une erreur invincible ou d'une autre cause de justification', l'arrêt, qui ne constate pas, ainsi, l'existence d'une faute engageant la responsabilité civile dudit défendeur, justifie légalement sa décision que 'la créance de [la demanderesse] est encore incertaine à ce jour» (soulignement ajouté).

La notion de faute au sens de l'article 1382 du Code civil se rapproche de celle retenue par la jurisprudence européenne en la matière: le simple constat de la violation par l'Etat législateur de la norme supérieure n'entraîne pas pour autant la commission d'une faute au sens de l'article 1382 de l'ancien Code civil.

Parmi les éléments déterminant l'existence d'une faute dans l'application du droit de l'Union européenne figurent notamment le degré de clarté et de précision de la règle violée, le caractère délibéré de la violation, le caractère excusable ou inexcusable de l'erreur de droit.

Une violation du droit communautaire, ou constitutionnel, serait ainsi suffisamment caractérisée lorsque la violation du droit supérieur par l'autorité intervient en méconnaissance manifeste de la jurisprudence des Hautes Cours en la matière (voyez, en ce sens, CJUE, 5 mars 1996, C-46/93 et C-48/93).

La doctrine constitutionnaliste considère également que le juge devra, pour apprécier le comportement du législateur normalement prudent et diligent, se replacer dans les mêmes circonstances de temps et de lieu, soit «*au moment de l'adoption de la règle législative litigieuse, et non au moment de sa déclaration*

d'inconstitutionnalité ou d'«inconventionnalité» (voyez S. Van Drooghenbroeck, «La responsabilité extracontractuelle du fait de légiférer, vue d'ensemble», in D. Renders (dir.), La responsabilité des pouvoirs publics, Bruxelles, Bruylant, 2016, p. 376).

En l'occurrence, l'arrêt attaqué se contente de reprendre les attendus de l'arrêt rendu le 1^{er} mars 2018 par la Cour constitutionnelle pour établir concrètement la faute du législateur qui a vu sa loi annulée sans pour autant faire le constat que les motifs d'annulation de ladite loi étaient prévisibles au regard de l'énoncé des principes constitutionnels concernés au moment de la promulgation de ladite loi, sachant par ailleurs comme évoqué par l'Avocat général dans ses conclusions précédant un arrêt rendu par votre Cour le 24 septembre 2010 (Cass., 24 septembre 2010, C.08.0429.N) que *«Les articles 10 et 11 de la Constitution formulent l'obligation de respecter le principe d'égalité et le principe de non-discrimination, mais ne fixent nullement de manière intégrale le contenu et les conditions d'existence de cette obligation. En outre, cette obligation constitue un "système ouvert", dès lors que les exceptions éventuelles à cette obligation ne sont pas énumérées de manière expresse et limitative par le législateur, mais sont laissées "ouvertes". Un tel système connaît la possibilité d'invoquer une cause de justification générale: une différence de traitement ne sera illicite que si elle ne peut pas être justifiée de manière objective et raisonnable».*

Or, la faute du législateur ne peut être établie de cette manière.

SECOND MOYEN DE CASSATION

Les dispositions légales violées

Première branche du moyen:

- les articles 1382 et 1383 de l'ancien Code civil.

Deuxième branche du moyen:

- les articles 1382 et 1383 de l'ancien Code civil;
- les articles 298, 304, § 1^{er}, alinéa 3 et 413 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après CIR 92), tels qu'applicables pour l'exercice d'imposition 2016;
- les articles 128 à 136, et 138 de l'arrêté d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après AR CIR 92), tels qu'applicables pour l'exercice d'imposition 2016.

Troisième branche du moyen:

- les articles 8, alinéa 3 et 9 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, ainsi que l'article 142 de la Constitution;
- l'article 219^{ter} du Code des impôts sur les revenus 1992 tel que modifié par la loi du 30 juillet 2013 et dont les effets ont été maintenus par l'arrêt rendu le 1^{er} mars 2018 par la Cour constitutionnelle (Arrêt n° 24/2018);
- les articles 1382 et 1383 de l'ancien Code civil.

La décision attaquée

Après avoir rappelé qu': «*En vertu du principe de l'équivalence des conditions, le lien causal entre la faute et le dommage est établi lorsqu'il est démontré que sans la faute, le dommage ne se serait pas produit tel qu'il s'est réalisé in concreto (Cass., 31 mai 2013, R.G. n° C.12.0399.N; Cass., 9 novembre 2012, R.G. n° C.11.0563.N, disponibles sur www.juportal.be).*

«*Dans son arrêt du 12 janvier 2007, la Cour de cassation rappelle également que 'le lien de causalité entre une faute et le dommage ne peut être exclu que si le juge constate que le dommage, tel qu'il s'est produit en réalité, se serait également produit sans cette faute' (Cass., 12 janvier 2007, R.G. n° C.05.0083.N, disponible sur www.juportal.be) (...)*»,

l'arrêt attaqué constate que:

«*L'Etat belge invoque, à l'appui de ses prétentions, l'arrêt prononcé par la cour d'appel d'Anvers le 23 septembre 2019, aux termes duquel la cour considère que:*

«*La Cour constitutionnelle a donc décidé que, dans l'intérêt de la sécurité juridique, la réglementation anticonstitutionnelle peut encore être appliquée aux revenus des années 2012 et 2013.*

Le prétendu préjudice subi au cours de cette période a donc reçu une cause légitime, à savoir l'arrêt de la Cour constitutionnelle elle-même (...).

Le dommage allégué est ici causé par les actes juridiques (déclaration de précompte mobilier et paiement en résultant, ainsi que l'acceptation de ce paiement comme quittance valable de l'impôt pour les revenus des années 2012 et 2013) pris sur la base de la disposition annulée, mais dont la validité ne peut plus être remise en cause du fait du maintien.

L'arrêt susmentionné de la Cour constitutionnelle confère aux actes qui ont causé ce dommage une base juridique valable. Par conséquent, autoriser une action en responsabilité annulerait l'effet utile de la mesure de maintien (...).

Le dommage allégué ici n'est en aucun cas directement causé par la norme annulée elle-même. Il ne s'agit pas d'un préjudice dû au seul fait que la norme annulée a été adoptée.

Par conséquent, dans ce cas, aucun dommage ne peut être réclamé au gouvernement qui a adopté les dispositions annulées pour la période pendant laquelle les effets ont été maintenus par la Cour constitutionnelle. Par conséquent, la demande de l'appelant d'obtenir une indemnisation doit être rejetée».

En invoquant l'existence d'une cause légitime, excluant la responsabilité de l'Etat belge dans sa fonction de légiférer, l'Etat belge semble se prévaloir de la jurisprudence de la Cour de cassation suivant laquelle 'l'existence d'une obligation contractuelle, légale ou réglementaire n'exclut pas l'existence d'un dommage au sens des articles 1382 ou 1383 du Code civil, pour autant qu'il n'apparaisse pas du contenu ou de la portée du contrat, de la loi ou du règlement que les dépenses ou prestations à supporter doivent rester définitivement à charge des instances qui s'y sont engagées ou qui y sont obligées par la loi ou le règlement' (Cass., 23 février 2004, R.G. n° C.03.0188.F; Cass., 9 janvier 2006, R.G. n° C.05.0007.N; Cass., 3 mai 2013, R.G. n° C.12.0425.N, disponibles sur www.juportal.be).

*Il ressort de cette jurisprudence que 'l'existence d'une obligation contractuelle, légale ou réglementaire n'exclut pas, par principe un dommage, sauf lorsqu'il suit de cette obligation que sa charge doit rester définitivement sur la tête du débiteur' (P.-A. FORIERS, «Aspects du dommage et du lien de causalité (Parcours dans la jurisprudence récente de la Cour de cassation)», in P.-A. FORIERS et al. (dir.), *Droit des obligations*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2014, p. 19).*

Ainsi que le rappelle la Cour de cassation, dans son arrêt du 23 octobre 2012:

«L'existence d'une obligation contractuelle, légale ou réglementaire n'exclut pas la survenance d'un dommage au sens des articles 1382 et 1383 du Code civil, à moins que le contenu ou la portée du contrat, de la loi ou du règlement révèlent que la dépense ou la prestation à supporter doivent rester définitivement à charge de celui qui s'y est engagé ou qui y est obligé par la loi ou le règlement.

Il appartient au juge d'apprécier, à la lumière de l'interprétation du contrat, de la loi ou du règlement si, selon leur teneur ou leur portée, les dépenses effectuées doivent ou non rester définitivement à charge de celui qui a dû les effectuer» (Cass., 23 octobre 2012, R.G. n° P.12.0318.N, disponible sur www.juportal.be).

Comme dit ci-dessus, le préjudice de la SA EURO-M [la défenderesse en cassation] réside, en l'espèce, dans le paiement de l'impôt enrôlé sur la base de la loi du 30 juillet 2013 qui a été annulée par la Cour constitutionnelle aux termes de son arrêt du 1^{er} mars 2018.

Il convient dès lors d'apprécier s'il existe une disposition légale impliquant que le préjudice vanté par la SA EURO-M doit être définitivement supporté par cette dernière.

A cet égard, la loi du 30 juillet 2013 établissant la «Fairness Tax» ne peut, en tant que telle, être utilement invoquée dès lors qu'elle a été annulée par la Cour constitutionnelle, dont les arrêts ont une valeur erga omnes.

L'article 8, alinéa 3, de la loi spéciale sur la Cour constitutionnelle dispose que 'si la Cour l'estime nécessaire, elle indique, par voie de disposition générale, ceux des effets des dispositions annulées qui doivent être considérés comme définitifs ou maintenus provisoirement pour le délai qu'elle détermine'.

Il ne peut se déduire de cette disposition que le préjudice revendiqué par la SA EURO-M doit définitivement rester à sa charge, en ce sens qu'aucune action en responsabilité ne pourrait être intentée à l'encontre de l'Etat belge en raison d'une faute commise par le législateur.

L'article 8 précité s'inscrit dans la mission confiée à la Cour constitutionnelle en vertu de l'article 142 de la Constitution, à savoir notamment le contrôle de la constitutionnalité des lois et la sauvegarde des droits fondamentaux.

Cette disposition confère à la Cour constitutionnelle le pouvoir d'apprécier l'opportunité de maintenir ou non les effets d'une norme annulée, pour diverses considérations telle la sécurité juridique, des difficultés pratiques, administratives et financière, les conséquences défavorables ou disproportionnées d'une annulation, ...

Mais elle ne peut concerner l'examen des conditions de la responsabilité civile de l'Etat belge en raison d'une faute du législateur.

Ainsi que le souligne la doctrine, ces deux aspects sont indépendants l'un de l'autre: ' si la Cour constitutionnelle décide de maintenir les effets de dispositions annulées, c'est, en effet, pour des motifs indépendants d'une éventuelle faute du

législateur. Tout comme un juge est habilité à condamner le législateur en responsabilité (pour l'adoption d'une législation illégale) indépendamment du fait que les effets de dispositions annulées ont été maintenus. Le raisonnement inverse (...) semble aller à l'encontre des règles et principes du droit applicables ainsi que des missions respectives de la Cour constitutionnelle (qui consiste à contrôler la constitutionnalité des lois et participer à la sauvegarde des droits fondamentaux) et du pouvoir judiciaire (qui consiste à connaître et statuer relativement aux contestations qui ont pour objet des droits civils)' (A. THILMANY, op. cit., p. 165).

L'usage, par la Cour constitutionnelle, de l'article 8 de sa loi spéciale ne peut, en d'autres termes, avoir pour effet d'exonérer l'Etat belge de toute responsabilité, privant le citoyen de son droit à être indemnisé du dommage subi à la suite d'une faute résultant de l'adoption d'une loi contraire à des normes supérieures.

Dès lors qu'il ne peut se déduire d'aucune disposition législative que le préjudice de la SA EURO-M devrait rester définitivement à sa charge, il y a lieu de constater qu'il subsiste, dans son chef, un préjudice résultant de l'adoption, par le législateur, d'une loi contraire à des normes lui imposant de s'abstenir ou d'agir d'une manière déterminée.

(...)

Il en résulte que la jurisprudence précitée de la Cour de cassation ne peut être invoquée en l'espèce, à défaut de disposition légale permettant de conclure que le préjudice vanté par la SA EURO-M doit rester définitivement à sa charge.

*(...) le maintien des effets de la loi annulée par la Cour constitutionnelle ne fait pas disparaître la faute dans le chef de l'Etat belge, laquelle est, comme dit ci-avant, établie à suffisance par la violation, sanctionnée par la Cour constitutionnelle, des normes supérieures lui imposant de s'abstenir ou d'agir d'une manière déterminée. Elle n'interrompt pas non plus le lien causal entre la faute et le dommage allégué (A. FEYT et F. TULKENS, «L'impact du maintien des effets par le juge constitutionnel ou le juge administratif sur les questions de responsabilité», in A. PUITEMANS, A. (dir.), *Actualités en droit public et administratif*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2014, p. 122).*

En exécution du principe de l'équivalence des conditions, il est établi que le préjudice de la SA EURO-M trouve sa cause dans la législation adoptée fautivement par le législateur».

L'arrêt attaqué en conclut que:

«L'Etat belge engage, par conséquent, sa responsabilité sur la base de l'article 1382 de l'ancien Code civil, aucune erreur invincible ou autre cause d'exonération de la responsabilité de l'Etat belge n'étant en l'espèce invoquée ni établie» (arrêt attaqué, p. 8-12).

Les griefs

Première branche

Conformément à l'article 1382 de l'ancien Code civil, il incombe au demandeur en réparation d'établir l'existence d'un lien de causalité entre la faute et le dommage tel qu'il s'est réalisé.

Ce lien suppose que, sans la faute, le dommage n'eût pu se produire tel qu'il s'est réalisé.

Le juge doit ainsi déterminer ce que le défendeur en réparation eût dû faire pour agir sans faute, et de faire, par conséquent, abstraction de l'élément fautif dans l'historique du sinistre, sans modifier les circonstances étrangères à la faute, et vérifier si le dommage se serait également produit en ce cas. Si, ce faisant, il est constaté que le dommage se serait produit de la même manière ou qu'il subsiste un doute à cet égard, il n'y a pas de lien de causalité entre la faute et le dommage (voyez notamment Cass., 7 janvier 2020, P.19.0584.N; Cass., 1^{er} octobre 2019, P.19.0575.N; Cass., 27 mars 2024, P.23.0688.F).

En l'espèce, l'arrêt attaqué retient d'une part, la responsabilité du législateur qui en adoptant la loi du 30 juillet 2013 établissant la «*Fairness Tax*», fondant l'imposition litigieuse, aurait commis une faute dans la mesure où ladite loi a été déclarée inconstitutionnelle par décision de la Cour constitutionnelle rendue le 1^{er}

mars 2018, et d'autre part, que le préjudice réside en le paiement de l'impôt enrôlé dans le chef de la défenderesse en cassation sur la base de ladite loi.

En invoquant le principe de l'équivalence des conditions, l'arrêt attaqué estime que ledit préjudice trouve sa cause dans la législation adoptée fautivement en raison de ladite décision d'annulation.

Cependant, ledit arrêt n'établit pas que la loi, purgée de son vice d'inconstitutionnalité, aurait évité à la défenderesse en cassation de devoir verser le montant de l'impôt contesté, ou, autrement dit, qu'en raison des inconstitutionnalités retenues par la Cour constitutionnelle, le législateur n'aurait pu, dans les mêmes circonstances, fixer une taxe équivalente à celle enrôlée dans le chef de celle-ci.

En effet, ni le principe de la taxe, ni son taux ne sont remis en question par l'arrêt de la Cour constitutionnelle. Par aucun de ses motifs, l'arrêt attaqué n'exclut que le législateur fiscal aurait pu promulguer la même taxe purgée de tous les vices constitutionnels relevés par la Haute Cour, soit l'hypothèse du législateur ne commettant pas de faute, et que le même montant d'impôt que celui contesté aurait été également dû par la défenderesse en cassation dans cette hypothèse.

Ainsi, l'arrêt attaqué ne démontre pas que la seule inconstitutionnalité de la loi, constitutive de la faute retenue en l'occurrence, serait nécessairement liée au préjudice consistant, pour la défenderesse en cassation, en le paiement et en la retenue de l'impôt contesté, et, dès lors, n'établit pas, en droit, le lien de causalité entre la faute et le dommage qu'il détermine. Pour cette raison, celui-ci méconnaît les dispositions visées à cette branche du moyen.

Deuxième branche

Dans ces motifs, la décision attaquée ne retient pas la partie du dispositif de la décision constitutionnelle qui maintient les effets de la loi annulée pour l'exercice d'imposition concerné par le litige fiscal.

La cotisation enrôlée à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 2016 dans le chef de la défenderesse en cassation et contestée à l'origine de la procédure judiciaire n'est par ailleurs ni annulée, ni dégrevée par ledit arrêt, et est, dès lors, maintenue.

Mettant en cause la responsabilité de l'Etat en tant que législateur, l'arrêt attaqué manque cependant de faire la démonstration du lien causal entre la faute et le dommage retenus. En effet, l'inconstitutionnalité de la loi n'est retenue qu'en vertu des motifs prononcés par la Cour constitutionnelle de l'arrêt du 1^{er} mars 2018, déterminé comme étant l'acte fautif. Or, c'est précisément ladite inconstitutionnalité qui aurait permis au contribuable de se voir rembourser l'impôt litigieux par son recours fiscal si ladite Cour n'avait pas également décidé de maintenir les effets de la loi annulée pour l'exercice d'imposition auquel celui-ci était lié.

C'est ainsi la décision de maintien prononcée par la Cour constitutionnelle, non retenue comme fautive par l'arrêt attaqué, qui est la véritable cause du non-remboursement de l'impôt nonobstant le recours fiscal introduit par la défenderesse en cassation.

Par ailleurs, l'imposition, dont le rôle rendu exécutoire constitue le titre, n'ayant pas été invalidée par l'arrêt attaqué, fonde, par elle-même, une cause juridique propre qui justifie le paiement de l'impôt désigné comme le dommage.

Dans son arrêt du 23 juin 2008, Votre Cour a considéré que l'abstention du contribuable, en la circonstance, d'exercer dans le délai légal le recours prévu par la loi fiscale à l'encontre de la taxation qu'il considère comme illégale constitue la source d'une rupture du lien de causalité entre la faute résultant de l'illégalité de la taxation et le dommage résultant du paiement de la taxe. Votre Cour a, ainsi, confirmé que la prescription ou la forclusion constituaient des causes juridiques propres rompant le lien de causalité entre la faute et le dommage qui, en l'occurrence, aurait pu être évité en agissant avant l'expiration du délai de prescription ou de forclusion (voyez Cass., 23 juin 2008, C.05.0012.F; voyez également Cass. 8 septembre 1999, Bull., 1999, 1083).

De fait, la décision par laquelle le rôle est rendu exécutoire est une opération qui concourt à l'établissement de l'impôt en créant le titre de perception (voyez Cass., 14 janvier 1969, Pas., I, 1969, p.444).

En vertu du privilège du «*préalable*», l'administration a, ainsi, le pouvoir de se conférer à elle-même le titre nécessaire pour recouvrer l'impôt sans recours aux tribunaux.

En matière d'impôt sur le revenu, ce privilège est consacré par l'article 298 du CIR 92 comme suit: *«Pour l'impôt et pour les précomptes, en principal, additionnels et accroissements, (...) ainsi que pour les amendes, les rôles sont formés et rendus exécutoires par le dirigeant de l'administration en charge de l'établissement de l'impôt ou par le fonctionnaire délégué par lui».*

Les articles 128 à 136 de l'arrêté royal d'exécution du CIR 92 donnent de plus amples précisions sur la façon dont doivent être tenus les rôles.

L'article 136 dudit arrêté dispose que: *«Aussitôt que les rôles sont rendus exécutoires, il en est adressé des extraits aux redevables intéressés».*

L'article 138 indique, quant à lui, que *«le receveur ne peut exiger le paiement des impôts sur les revenus et des précomptes que s'ils sont dus en vertu d'une déclaration ou en vertu d'un rôle rendu exécutoire».*

En vertu de l'article 304, § 1^{er}, alinéa 3, du CIR 92, les impositions à l'impôt sur les revenus sont toujours portées au rôle, quel qu'en soit le montant, et, conformément à l'article 413 de ce code, elles sont exigibles à la date à laquelle le rôle a été rendu exécutoire.

Il suit de la combinaison de ces dispositions que l'obligation pour le contribuable de payer l'impôt ne naît, dans ce cas, que lorsque celui-ci a fait l'objet d'un enrôlement. L'impôt sur les revenus est alors établi par son enrôlement rendu exécutoire au nom du redevable (voyez Cass., 21 juin 2018, F.17.0009.N; Cass. 16 mai 2014, F.12.0160.F).

Dès lors, lorsque la créance fiscale existe en vertu d'une cotisation constitutive d'un titre exécutoire, qui justifie, de ce fait, le paiement d'impôt du contribuable, celle-ci doit être considérée comme une cause propre justifiant un tel paiement, du

moins tant que la régularité de ladite cotisation n'est pas remise en cause, notamment, par une décision de justice.

En l'espèce, alors que le recours judiciaire visait également la régularité de la cotisation enrôlée à l'impôt des sociétés au nom de la défenderesse en cassation, l'arrêt n'a statué que sur la responsabilité civile de l'Etat belge en sa qualité de législateur estimant le dommage comme étant le paiement de l'impôt litigieux fondé sur une législation inconstitutionnelle sans juger utile de statuer sur la légalité de la cotisation fiscale alors que cette dernière justifie, en tout état de cause, l'acquittement de la créance fiscale désignée comme étant le dommage.

Au demeurant, par aucun des motifs de l'arrêt attaqué, il ne pourrait être déduit de l'inconstitutionnalité de la loi prononcée par l'arrêt de la Cour constitutionnelle que la cotisation litigieuse aurait été immanquablement jugée irrégulière dans la mesure où ledit arrêt maintenait également les effets de ladite loi pour l'exercice d'imposition concerné, et ce indépendamment de l'inconstitutionnalité jugée fautive.

L'arrêt attaqué ne pouvait, ainsi, établir le lien causal nécessaire entre la faute du législateur et le paiement de l'impôt sans que le titre exécutoire de l'administration fiscale ne soit remis en cause, et partant, méconnaît les dispositions visées à la seconde branche du moyen.

Troisième branche

En vertu des articles 1382 et 1383 de l'ancien Code civil, celui qui cause à autrui un dommage est tenu de réparer ce dommage intégralement, ce qui implique que la personne lésée soit remise dans la situation dans laquelle elle se serait trouvée si l'acte dont elle se plaint n'avait pas été posé.

Il a, cependant, été jugé que l'existence d'une obligation contractuelle, légale ou réglementaire n'exclut pas qu'il y ait un dommage au sens de l'article 1382 de l'ancien Code civil, sauf s'il résulte de la teneur ou de la portée de la convention, de la loi ou du règlement, que la dépense ou la prestation à intervenir doit définitivement rester à charge de celui qui s'y est obligé ou qui doit l'exécuter en

vertu de la loi ou du règlement (voyez Cass., 23 février 2004, C.03.0188.F; Cass., 9 janvier 2006, C.05.0007.N; Cass., 3 mai 2013, C.12.045.N).

Dans son arrêt du 1^{er} mars 2018, la Cour constitutionnelle a considéré que les articles 219^{ter} et 233 alinéa 3 CIR 92, en ce qu'ils ont été modifiés par la loi du 30 juillet 2013, devaient être annulés considérant que le calcul de la «*Fairness Tax*» pour les établissements stables belges, tel que réglé par l'article 233, alinéa 3 CIR 92 viole le principe de légalité fiscale tel que garanti par l'article 170, § 1^{er} de la Constitution, l'article 219 ter CIR 92 violant quant à lui les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, ainsi que la Directive mère-filiale dans la mesure exposée et décidée par la CJUE dans son arrêt du 17 mai 2017.

Cependant, en vertu de l'article 8, alinéa 3 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, la Cour constitutionnelle a également considéré ce qui suit:

«B.40.1. Pour tenir compte des difficultés budgétaires et administratives et du contentieux judiciaire qui pourraient découler de l'arrêt d'annulation, les effets des dispositions annulées doivent, par application de l'article 8, alinéa 3, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, être maintenus pour les exercices d'imposition 2014 à 2018.

B.40.2. Eu égard au principe de la primauté et du plein effet du droit de l'Union européenne, afin d'éviter une double imposition, ce maintien ne s'applique toutefois pas aux impositions par lesquelles la 'Fairness Tax' a été perçue dans le chef des sociétés belges qui entrent dans le champ d'application de la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 'concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents' sur les bénéficiaires qu'elles ont perçus de leurs filiales et qu'elles ont redistribués à leur tour, le seuil visé à l'article 4, paragraphe 3, de la directive étant ainsi dépassé».

La Cour constitutionnelle maintient ainsi l'ensemble des dispositions fondant la «*Fairness Tax*» pour les exercices d'imposition 2014 à 2018 en ce compris l'application de l'article 233 alinéa 3 du CIR 92 concernant les établissements stables belges, sauf incompatibilité éventuelle avec la directive dite «*mère-filiale*».

De fait, l'article 8 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 accorde à la Cour constitutionnelle le pouvoir de maintenir les effets de la norme qu'elle annule.

La disposition est rédigée en les termes suivants: «*Si le recours est fondé, la Cour constitutionnelle annule, en tout ou en partie, la loi, le décret ou la règle visée à l'article 134 de la Constitution qui fait l'objet du recours.*

Si la Cour l'estime nécessaire, elle indique, par voie de disposition générale, ceux des effets des dispositions annulées qui doivent être considérés comme définitifs ou maintenus provisoirement pour le délai qu'elle détermine».

Le pouvoir de maintenir dans le temps une disposition annulée relève du même pouvoir d'annulation ressortissant à la compétence de la Cour constitutionnelle en vertu de l'article 142 de la Constitution, ainsi que de la loi spéciale du 6 janvier 1989.

Selon l'article 9 de ladite loi spéciale,

«§ 1^{er}. *Les arrêts d'annulation rendus par la Cour constitutionnelle ont l'autorité absolue de la chose jugée à partir de leur publication au Moniteur belge.*

§ 2. *Les arrêts rendus par la Cour constitutionnelle portant rejet des recours en annulation sont obligatoires pour les juridictions en ce qui concerne les questions de droit tranchées par ces arrêts».*

Le maintien des effets d'une loi annulée a, de toute évidence, le même caractère «*erga omnes*» que les motifs d'annulation qu'il tempère.

Il signifie que l'application de la norme annulée ne peut être empêchée en raison de l'inconstitutionnalité ayant conduit à l'annulation (voyez G. Rosoux, «*Maintien des effets d'une disposition annulée et renvoi préjudiciel au juge constitutionnel: les paradoxes d'une annulation en trompe-l'œil*», in *Journal des Tribunaux*, 2016, n° 661, point 13).

Une telle modulation dans le temps de l'annulation prononcée participe de l'équilibre que la Cour constitutionnelle peut maintenir quand elle juge excessive les conséquences de la reconnaissance de certains principes constitutionnels ; une telle reconnaissance peut, en effet, heurter d'autres principes, tout aussi fondamentaux, comme notamment le principe de sécurité juridique.

En faisant cela, la Cour constitutionnelle refuse en définitive l'alternative radicale: censurer ou ne pas censurer. La modulation dans le temps permet de sanctionner

l'irrégularité tout en prenant en compte les intérêts légitimes susceptibles d'être affectés. La technique offre, ainsi, une plus large marge d'appréciation à la Cour constitutionnelle (voyez Xavier Magnon, «*La Modulation dans le temps des effets des décisions du Juge constitutionnel*», in *Annuaire international de Justice constitutionnelle* 27-2011, 2012, Juges constitutionnels et Parlements - Les effets des décisions des juridictions constitutionnelles, p. 560).

Votre Cour considère également que la mesure des effets dans le temps d'une violation de la Constitution constatée par la Cour constitutionnelle relève du respect des exigences impératives de la sécurité juridique (voyez Cass., 29 septembre 2011, Pas., 2011, p. 2094; Cass., 5 juin 2008, Pas., 2008, p. 1406 et Cass., 20 décembre 2007, Pas., 2007, p. 2421).

Il en découle, dès lors, que le maintien des effets de la norme annulée empêche que la constitutionnalité de cette norme puisse être à nouveau remise en cause, notamment, par le biais de questions préjudicielles, le caractère *erga omnes* de la décision de la Cour constitutionnelle privant d'effet utile de telles questions, quel que soit le motif ayant conduit à l'annulation (voyez Cass., 5 septembre 2017, P.16.1055.N; Cass., 25 novembre 2015, P.15.0296. F).

La Cour constitutionnelle décidant d'annuler totalement ou partiellement une disposition légale a, de la même manière, le pouvoir de moduler dans le temps l'effet de sa décision afin de limiter les conséquences préjudiciables d'un constat d'inconstitutionnalité porté rétroactivement sur la disposition légale concernée. La Cour constitutionnelle décide, dès lors, que la norme concernée reste, pour la période qu'elle détermine, un titre juridique valable (voyez les travaux préparatoires de la loi spéciale du 6 janvier 1989, Rapport complémentaire de M Lallemand, Doc. Parl., Sén., sess. 1983-1984, n° 579-3, p. 18).

Par conséquent, il résulte de la teneur et de la portée des articles 8 et 9 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, prise en vertu de l'article 142 de la Constitution, qu'en l'occurrence, et contrairement à ce qu'affirme l'arrêt attaqué, l'impôt appliqué en vertu de l'article 219 ter du CIR 92, tel que modifié par la loi du 31 juillet 2013, et dont les effets ont été maintenus par décision de la Cour constitutionnelle du 1^{er} mars 2018, doit, sur ce fondement, définitivement rester à charge de celui qui doit

ledit impôt en vertu d'une obligation légale, et ce nonobstant l'inconstitutionnalité de ladite disposition légale prononcée par le même arrêt.

De même, lorsqu'une juridiction de l'ordre judiciaire est valablement saisie sur la base l'article 1382 de l'ancien Code civil d'une demande en responsabilité fondée sur l'excès de pouvoir résultant de la méconnaissance par le législateur des règles constitutionnelles lui imposant de s'abstenir ou d'agir d'une manière déterminée, et lorsque cet excès de pouvoir est désigné en référence à une décision de la Cour constitutionnelle, le juge doit, en raison de l'autorité absolue de la chose jugée qui s'attache à pareille décision, avoir égard à l'ensemble de la décision en ce compris le maintien des effets de la disposition annulée dans l'examen de l'existence des conditions de mise en cause de la responsabilité du législateur de la loi jugée inconstitutionnelle.

En l'occurrence, l'arrêt attaqué détermine l'excès de pouvoir reproché au législateur et le lien causal entre cette illégalité et le paiement de l'impôt, sans avoir égard aux motifs de la décision du 1^{er} mars 2018 qui justifient le maintien des effets de la loi annulée. Ceux-ci limitent, pourtant, l'excès de pouvoir dénoncé du législateur en maintenant, malgré l'inconstitutionnalité, les effets de ladite loi pour l'exercice d'imposition lié à la cotisation litigieuse.

Le maintien des effets des articles 219^{ter} et 233 du CIR 92 tels que modifiés par la loi du 30 juillet 2013, non contredit par la décision attaquée, vise manifestement à empêcher d'invoquer l'irrégularité de ladite cotisation sur la base des motifs d'inconstitutionnalité, ceux-là même qui ont été retenus comme étant constitutifs d'une faute.

La seule inconstitutionnalité de ladite loi prononcée par l'arrêt du 1^{er} mars 2018 ne peut ainsi justifier l'irrégularité de la cotisation acquittée par la défenderesse en cassation, alors que le même arrêt envisage que l'impôt soit dû indépendamment de celle-ci.

En retenant l'inconstitutionnalité prononcée par l'arrêt du 1^{er} mars 2018 rendu par la Cour constitutionnelle en lien causal du paiement de l'impôt contesté sans avoir égard au prononcé du maintien des effets de la loi par la même décision et de mettre ainsi en cause la responsabilité de l'Etat en sa qualité de législateur, l'arrêt attaqué méconnaît l'autorité de chose jugée de l'arrêt du 1^{er} mars 2018 en ce qu'il

maintient les effets de l'article 219 ter du CIR 92 fondant la «*Fairness Tax*» (violation des articles 8 et 9 de la loi du 6 janvier 1989), ainsi que les articles 1382 et 1383 de l'ancien Code civil.

Développement de la troisième branche

Une grande partie de la doctrine constitutionnaliste et civiliste considère qu'admettre une action en responsabilité à l'encontre de l'Etat belge anéantirait l'effet utile de la décision de maintien prononcée par la Cour constitutionnelle (P. POPULIERE, "Rechtsbescherming tegen discriminerende wetgeving, de rol van het Arbitragehof en de mogelijkheden tot rechtsherstel door rechter en wetgever», *R.W.*, 2006-2007, p. 259 ; J. RIEMSLAGH, "De handhaving van gevolgen door het Grondwettelijk Hof inzake btw op online kansspelen : een goede daad blijft niet ongestraft", *T.F.R.*, 2019, n°564, p. 633).

Il est ainsi considéré que: «*Lorsque le caractère inconstitutionnel d'une norme légale résulte d'un arrêt d'annulation de la Cour constitutionnelle, cet arrêt ne peut entraîner la mise en cause d'une responsabilité pour faute que pour la période éventuellement couverte par la décision de la Cour constitutionnelle. L'illégalité peut dès lors subsister pour le surplus*» (P. Van Ommeslaghe, «La responsabilité des pouvoirs publics et, en particulier du pouvoir exécutif: bilan en 2014», *Actualités en droit public et administratif*, Bruxelles, Bruylant, 2014, p. 34; voir également en ce sens M. Verdussen, «*La responsabilité civile du fait de légiférer en violation de la constitution*», in *La responsabilité des pouvoirs publics*, Bruylant, 2016, pp. 426-428; P. Popelier, «Rechtsbescherming tegen discriminerende wetgeving, de rol van het Arbitragehof en de mogelijkheden tot rechtsherstel door de rechter en wetgever», *R.W.*, 2006-2007, p. 259).

Ces auteurs ont égard à la logique manifeste de l'effet de la décision de maintien: «*dans la mesure où la violation d'une norme constitutionnelle imposant au législateur un comportement déterminé, la responsabilité civile du législateur n'est envisageable qu'à partir du jour où soit l'annulation soit le constat d'inconstitutionnalité devient effective*» (M. Verdussen, *op.cit.*, p. 426).

En effet, «(...) les dommages qui se sont réalisés pendant la période d'attente (ou avant la période de rétroactivité de l'arrêt de la Cour constitutionnelle) ne doivent en toute hypothèse pas donner lieu à réparation puisque les effets de l'arrêt, et notamment la constatation préalable de l'inconstitutionnalité nécessaire à l'intentement d'une action en responsabilité, ne se produisent pas pendant cette période» (P. Van Ommeslaghe, «La responsabilité extracontractuelle de l'État appliquée au pouvoir législatif», A.P.T., 2012, p. 20).

La détermination de l'excès de pouvoir reproché au législateur au regard de la Constitution ne ressortit par ailleurs qu'à la compétence de la Cour constitutionnelle au regard de l'article 142 de la Constitution et de la loi spéciale du 6 janvier 1989.

Il convient dès lors d'avoir égard à l'ensemble de l'arrêt rendu le 1^{er} mars 2018 par la Cour constitutionnelle afin de déterminer la responsabilité du législateur en la cause, ce qu'a manqué de considérer l'arrêt attaqué.

A CES CAUSES,

L'avocat à la Cour de cassation soussigné, pour le demandeur, conclut qu'il vous plaise, Mesdames, Messieurs, casser et annuler l'arrêt attaqué, renvoyer la cause et les parties devant une autre cour du travail et statuer comme de droit sur les dépens de l'instance de cassation.

Bruxelles, le 10 juillet 2024

Geoffroy de FOESTRAETS