



Cour constitutionnelle

**Arrêt n° 69/2026
du 28 mai 2026
Numéro du rôle : 8452**

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 2.3.6.0.1, § 1er, alinéa 1er, 6°, du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013, posée par la Cour d'appel de Gand.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents Joséphine Moerman et Pierre Nihoul, des juges Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt et Kattrin Jadin, et, conformément à l'article 60*bis* de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du président émérite Luc Lavrysen, assistée du greffier Nicolas Dupont, présidée par le président émérite Luc Lavrysen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet de la question préjudicielle et procédure

Par arrêt du 25 mars 2025, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 3 avril 2025, la Cour d'appel de Gand a posé la question préjudicielle suivante :

« Le décret du 9 décembre 2022 modifiant le Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013 viole-t-il le principe d'égalité et de non-discrimination, en ce que, sans qu'existe une justification objective et adéquate à cet égard, il ne prévoit pas, dans le cadre de l'ajout du point 6° à l'article 2.3.6.0.1, § 1er, la rétroactivité de l'exonération de la taxe de mise en circulation prévue à cet article / en ce qu'il ne prévoit pas un régime de remboursement pour les immatriculations qui ont été effectuées au cours d'un exercice d'imposition antérieur ? ».

Des mémoires et mémoires en réponse ont été introduits par :

- la SA « Ambuce Rescue Team », assistée et représentée par Me Erhard Vermeulen, avocat au barreau d'Anvers;

- le Gouvernement flamand, assisté et représenté par Me Bart Martel, Me Kristof Caluwaert et Me Quinten Jacobs, avocats au barreau de Bruxelles.

Par ordonnance du 1er avril 2026, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteuses Joséphine Moerman et Emmanuelle Bribosia, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos à l'expiration de ce délai et l'affaire serait mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

La SA « Ambuce Rescue Team », partie appelante dans le litige au fond, est une société qui dispense divers services d'aide et de transport d'urgence. Son parc automobile se compose en partie de véhicules spécifiquement transformés pour le transport d'utilisateurs de fauteuils roulants. En 2021, elle a conclu un contrat de leasing pour neuf de ces véhicules. Le 13 août 2021, l'administration fiscale flamande, partie intimée dans le litige au fond, a établi, pour quatre d'entre eux, des cotisations à la taxe de circulation (722,79 euros par véhicule) et à la taxe de mise en circulation (11 556,92 euros par véhicule), pour l'exercice d'imposition 2021. La cotisation pour les cinq autres véhicules a été établie ultérieurement et fait l'objet d'une contestation distincte.

Le 1er septembre 2021, la SA « Ambuce Rescue Team » a introduit une réclamation contre la cotisation à la taxe de mise en circulation, au motif que l'immatriculation des véhicules à son nom serait une erreur matérielle. Après une éventuelle rectification, elle comptait solliciter une exonération, car elle utilise les véhicules pour le transport agréé de patients. Le 24 septembre 2021, l'administration fiscale flamande a rejeté ces réclamations. Le 29 novembre 2021, la SA « Ambuce Rescue Team » a saisi le Tribunal de première instance de Flandre orientale, division de Gand. Par jugement du 19 juin 2023, ce Tribunal a considéré que l'action était recevable mais non fondée. La SA « Ambuce Rescue Team » a interjeté appel de ce jugement devant la Cour d'appel de Gand.

La Cour d'appel de Gand constate que les véhicules de la SA « Ambuce Rescue Team » ne bénéficient pas de l'exonération à la taxe de mise en circulation. Elle estime en outre que les véhicules concernés, utilisés pour le transport en commun de tiers, se prêtent insuffisamment à une comparaison avec des ambulances ou des véhicules privés pour personnes en situation de handicap, qui étaient, eux, déjà exonérés conformément à l'article 2.3.6.0.1, § 1er, alinéa 1er, 2° et 3°, du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013. La SA « Ambuce Rescue Team » soulève par ailleurs à tort une différence de traitement injustifiée entre ces catégories. La circonstance qu'il existe, depuis l'exercice d'imposition 2023, une exonération pour les véhicules litigieux n'amène pas la Cour d'appel à une autre conclusion. Il ressort des travaux préparatoires que cette exonération a été introduite par analogie et non pour remédier à une discrimination.

Étant donné que la taxe de mise en circulation est en substance un coût d'investissement considérable et unique qui suppose une utilisation pendant plusieurs années, la Cour d'appel ne peut toutefois pas exclure que l'exonération doive s'accompagner d'un régime de remboursement – éventuellement partiel – des impôts versés lors des années précédentes faute d'exonération. De prime abord, il n'existe aucune différence objective entre, d'une part, le contribuable qui doit payer la taxe de mise en circulation l'année précédant le nouveau régime au titre de l'utilisation d'un véhicule au cours de cette année et des suivantes et, d'autre part, les contribuables qui bénéficient d'une exonération en vertu du nouveau régime. La seule différence entre ces deux catégories consiste en ce que l'utilisation commence plus tôt dans le premier cas, mais sans nécessairement prendre fin plus tôt. Dans ce contexte, la Cour d'appel de Gand pose à la Cour la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. La SA « Ambuce Rescue Team », partie appelante dans le litige au fond, constate que la disposition en cause a pour conséquence que les personnes morales qui ont immatriculé des véhicules spécifiquement transformés pour le transport en commun d'utilisateurs de fauteuils roulants avant le 1er janvier 2023 sont traitées différemment des personnes morales qui ont fait de même à compter de cette date. Le principe d'égalité en matière fiscale n'interdit pas au législateur d'octroyer un avantage fiscal à certains contribuables et non à d'autres, pour autant que la différence de traitement ainsi créée puisse se justifier raisonnablement. Dans le cas de l'exonération en cause, le législateur décréto a toutefois omis toute justification de la différence de traitement découlant de l'absence de rétroactivité. Aux Pays-Bas, il est pourtant possible d'obtenir un remboursement d'impôts pour des véhicules spécifiquement transformés pour le transport d'utilisateurs de fauteuils roulants. Le Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013 ne prévoit pas un tel régime de restitution.

A.1.2. D'après la SA « Ambuce Rescue Team », cette inégalité de traitement est d'autant plus inacceptable qu'il ressort des travaux préparatoires que le motif ayant présidé à l'introduction de l'exonération en cause tient au parallèle avec les exonérations pour les ambulances agréées et pour les moyens de transport privés de personnes en situation de handicap. Lorsqu'un législateur décide de corriger une inégalité, il peut le faire avec effet rétroactif moyennant le respect des droits acquis et la préservation de la confiance légitime. Le refus de l'exonération à l'égard des personnes morales qui ont procédé avant le 1er janvier 2023 à l'immatriculation d'un véhicule spécifiquement transformé pour le transport en commun d'utilisateurs de fauteuils roulants porte précisément atteinte à la confiance légitime de ces personnes morales, puisqu'elles espéraient bénéficier elles aussi de cette exonération. Ainsi, la SA « Ambuce Rescue Team » a attiré l'attention du ministre compétent sur cette problématique et s'attendait à ce que la réglementation envisagée, qui devait y remédier, s'applique également à ses investissements, éventuellement grâce à un effet rétroactif ou à un remboursement, partiel ou non.

A.1.3. La non-rétroactivité de la disposition en cause doit se justifier par un objectif légitime, qui fait défaut dans le cas d'espèce. Le fait de limiter l'application de l'exonération aux immatriculations qui ont lieu à compter de l'exercice d'imposition 2023, sans que soit mis en place un régime de remboursement pour les immatriculations effectuées lors d'un exercice d'imposition précédent ou sans que soit avancée la moindre justification de cette lacune, est une violation manifeste du principe d'égalité. La circonstance que la taxe est due une seule fois rend les conséquences d'autant plus lourdes qu'aucun effet modérateur, même limité, n'est prévu. La question préjudicielle appelle donc une réponse affirmative.

A.2.1. Le Gouvernement flamand interprète la question préjudicielle en ce sens qu'elle porte sur l'article 2.3.6.0.1, § 1er, alinéa 1er, 6°, du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013 et que les autres exonérations ne sont pas visées. Qui plus est, ce n'est pas la constitutionnalité de l'exonération en tant que telle qui est contestée, mais bien l'absence présumée de rétroactivité ou de régime de remboursement. L'on n'aperçoit pas comment une telle lacune pourrait conduire à une inconstitutionnalité de la disposition en cause. Le renvoi à la réglementation néerlandaise n'est, de même, pas pertinent.

A.2.2. Le Gouvernement flamand n'aperçoit pas en quoi la disposition en cause pourrait contrevenir au principe d'égalité en matière fiscale. Il relève du pouvoir d'appréciation de principe du législateur décréto, lorsqu'il lève un impôt, d'en déterminer les exonérations et les modalités. Dans sa jurisprudence relative à la taxe de mise en circulation, la Cour a déjà reconnu que les choix politiques concernant la collecte des fonds et leur allocation ainsi que les motifs qui les fondent ne peuvent être censurés que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou s'ils sont manifestement déraisonnables. Il est parfaitement légitime que le législateur décréto fasse le choix politique d'exclure la rétroactivité de l'exonération de la taxe de mise en circulation pour les véhicules qui sont spécifiquement transformés pour le transport en commun d'utilisateurs de fauteuils roulants et de ne pas prévoir de régime de remboursement pour les immatriculations effectuées avant l'exercice d'imposition 2023. Par ailleurs, les renvois de la SA « Ambuce Rescue Team » aux déclarations du ministre compétent ne sont pas pertinents. Ces déclarations, qui sont dénuées de toute valeur légale ou réglementaire, ne permettent en aucune manière de déduire l'inconstitutionnalité de l'absence de rétroactivité ou de régime de remboursement.

A.2.3. De surcroît, le Gouvernement flamand souligne qu'il appartient au législateur décréteur d'évaluer l'opportunité d'accompagner une modification décréteurale de mesures transitoires. Il n'y a violation des articles 10 et 11 de la Constitution que si le régime transitoire ou son absence entraîne une différence de traitement pour laquelle il n'existe aucune justification raisonnable ou s'il est porté une atteinte excessive au principe de la confiance légitime. Le Gouvernement flamand relève qu'aucune violation de ce principe n'est alléguée. La différence de traitement dénoncée porte sur des véhicules qui peuvent bénéficier d'une exonération de la taxe de mise en circulation ou non, suivant que cette mise en circulation a eu lieu avant l'exercice d'imposition 2023 ou à compter de celui-ci. En substance, la question préjudicielle porte donc sur une inégalité de traitement entre contribuables selon que leur véhicule relève de l'ancien régime ou du nouveau. Conformément à la jurisprudence constante de la Cour, le propre d'une nouvelle législation est toutefois d'établir une distinction entre des personnes selon que leur situation juridique relève du champ d'application de la règle antérieure ou de la nouvelle.

A.2.4. Selon la jurisprudence constante de la Cour, la rétroactivité ne peut se justifier que sur le fondement de circonstances particulières, notamment lorsqu'elle est indispensable pour réaliser un objectif d'intérêt général, comme le bon fonctionnement ou la continuité du service public. Contrairement à ce qu'observe la juridiction *a quo*, la taxe de mise en circulation ne s'assimile pas en droit à un investissement. Elle est prélevée sur des véhicules s'ils circulent ou sont utilisés sur la voie publique en Belgique. Le fait que ce véhicule ait été ou non un investissement pour le contribuable n'y change rien et ne constitue pas davantage une circonstance particulière rendant indispensable la rétroactivité d'un régime fiscal. En outre, les contribuables qui tombent dans le régime antérieur ont investi dans leur véhicule de leur plein gré et en toute connaissance de cause, à une époque où aucune exonération à la taxe de mise en circulation n'était prévue. L'introduction de cette exonération avec effet rétroactif donnerait lieu à des difficultés administratives, pratiques et juridiques. La question se pose en particulier de savoir jusqu'à quelle date dans le passé la rétroactivité devrait s'appliquer ou quelle ampleur devrait avoir le régime de remboursement. Cela donnerait lieu à de nouvelles inégalités de traitement.

A.2.5. Enfin, le Gouvernement flamand relève que les conséquences financières de la non-rétroactivité de l'exonération en cause ne sont en rien disproportionnées. Il s'agit seulement d'une taxe unique qui dépend de paramètres en lien avec les émissions de CO₂ des véhicules concernés. Comparativement aux frais d'achat ou de leasing d'un véhicule, cette taxe unique constitue une charge qui est relativement limitée et qui, à tout le moins, n'est pas disproportionnée. De plus, le contribuable peut à tout moment atténuer ou éviter cette taxe en optant pour un véhicule à basses émissions de CO₂ ou pour un véhicule propulsé électriquement ou à l'hydrogène. Aussi convient-il de répondre à la question préjudicielle par la négative.

- B -

B.1. La juridiction *a quo* demande à la Cour si l'article 2.3.6.0.1, § 1er, alinéa 1er, 6°, du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013 est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'il ne prévoit ni une rétroactivité accompagnant l'introduction de l'exonération de la taxe de mise en circulation pour les véhicules spécifiquement transformés pour le transport en commun d'utilisateurs de fauteuils roulants, ni un régime de remboursement pour les immatriculations effectuées au cours d'un exercice d'imposition antérieur.

B.2.1. L'article 2.3.6.0.1, § 1er, alinéa 1er, 6°, et alinéa 3, du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013, tel qu'il a été modifié par l'article 8 du décret de la Région flamande du

9 décembre 2022 « modifiant le Code flamand de la Fiscalité du 13 décembre 2013 » (ci-après : le décret du 9 décembre 2022), dispose :

« Une exonération de la taxe est accordée pour :

[...]

6° les véhicules spécifiquement transformés pour le transport en commun d'utilisateurs de fauteuils roulants.

[...]

L'exonération, visée à l'alinéa premier, 6°, est accordée à condition que les documents suivants soient soumis au membre du personnel compétent :

1° un certificat valable de réception nationale individuelle d'un véhicule, délivré par l'entité compétente de l'administration flamande ou un certificat équivalent délivré par l'entité compétente d'un [État] au sein de l'Espace économique européen. Ce certificat démontre que le véhicule dispose de deux ou plusieurs places accessibles aux utilisateurs de fauteuils roulants et a été équipé, lors de la transformation, d'un plancher abaissé ou d'une plate-forme élévatrice pour fauteuil;

2° une déclaration écrite dans laquelle le titulaire du véhicule confirme que la transformation a spécifiquement eu lieu en vue du transport d'utilisateurs de fauteuils roulants ».

B.2.2. L'exonération de la taxe de mise en circulation pour les véhicules spécifiquement transformés pour le transport en commun d'utilisateurs de fauteuils roulants a été introduite par l'article 8 du décret du 9 décembre 2022. Conformément à l'article 41 de ce même décret, l'exonération s'applique à compter de l'exercice d'imposition 2023.

Par conséquent, l'exonération ne s'appliquait pas encore pour les cotisations contestées dans le litige au fond, étant donné que la taxe de mise en circulation pour les véhicules concernés a été établie au cours de l'exercice d'imposition 2021.

B.2.3. Conformément à l'article 2.3.6.0.1, § 1er, alinéa 1er, 2° et 3°, du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013, les ambulances agréées et moyens de transport privés pour personnes en situation de handicap étaient déjà exonérés de la taxe de mise en circulation. À compter de l'exercice d'imposition 2023, le législateur décretaal prévoit également une exonération pour les véhicules spécialement transformés pour le transport de plusieurs utilisateurs de fauteuils roulants « afin d'éviter que l'offre de transport en commun à destination

d'utilisateurs de fauteuils roulants se tarisse en raison des frais élevés qui vont de pair avec un tel moyen de transport et afin aussi de stimuler cette offre » (*Doc. parl.* Parlement flamand, 2022-2023, n° 1440/1, p. 11). Les transformations (plancher abaissé et installation d'une plateforme élévatrice pour fauteuil roulant) sont en effet synonymes de frais élevés pour le propriétaire du véhicule (*ibid.*). Il s'agit généralement de véhicules plus lourds et plus hauts, qui génèrent davantage d'émissions de CO₂ selon la nouvelle méthode de mesure *Worldwide harmonized Light vehicles Test Procedures* et qui entraînent par conséquent une taxe de mise en circulation élevée (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2022-2023, n° 1440/5, p. 4).

B.3. Il appartient au législateur décrétoal d'établir les exonérations fiscales et leurs modalités. Il dispose en la matière d'un large pouvoir d'appréciation. En effet, les mesures fiscales constituent un élément essentiel de la politique socio-économique. Elles assurent non seulement une part substantielle des recettes qui doivent permettre la réalisation de cette politique, mais elles permettent également au législateur d'orienter certains comportements et d'adopter des mesures correctrices afin de donner corps à la politique sociale et économique.

Les choix sociétaux qui doivent être réalisés lors de la collecte et de l'affectation des ressources relèvent par conséquent du pouvoir d'appréciation du législateur décrétoal compétent. La Cour ne peut sanctionner un tel choix politique et les motifs qui le fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou s'ils sont déraisonnables.

B.4. Il appartient en principe au législateur décrétoal, lorsqu'il décide d'introduire une nouvelle réglementation, d'estimer s'il est nécessaire ou opportun d'assortir celle-ci de dispositions transitoires. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'est violé que si le régime transitoire ou son absence entraîne une différence de traitement dénuée de justification raisonnable ou s'il est porté une atteinte excessive au principe de la confiance légitime.

B.5.1. Pour vérifier le respect du principe d'égalité et de non-discrimination, il n'est pas pertinent de comparer entre elles deux dispositions décrétoales qui étaient applicables à des moments différents. Il relève du pouvoir d'appréciation du législateur décrétoal de poursuivre un objectif différent de celui qu'il poursuivait antérieurement et d'adopter des dispositions de nature à le réaliser. La seule circonstance que le législateur décrétoal a pris une mesure différente de celle qu'il avait adoptée antérieurement n'établit en soi aucune discrimination. Sous peine

de rendre impossible toute modification décrétole, il ne peut être soutenu qu'une disposition nouvelle violerait le principe d'égalité et de non-discrimination par cela seul qu'elle modifie les conditions d'application de la règle antérieure.

B.5.2. Le propre d'une nouvelle règle est d'établir une distinction entre les personnes qui sont concernées par des situations juridiques qui entrent dans le champ d'application de la règle antérieure et les personnes qui sont concernées par des situations juridiques qui entrent dans le champ d'application de la nouvelle règle. À peine de rendre impossible toute modification de la loi, semblable distinction ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.5.3. Ainsi que le relève la juridiction *a quo* elle-même, la comparaison entre la situation des contribuables suivant qu'ils ont immatriculé leur véhicule spécifiquement transformé pour le transport en commun d'utilisateurs de fauteuils roulants avant ou après la date d'entrée en vigueur de la disposition en cause ne peut mener au constat d'une violation des articles 10 et 11 de la Constitution.

B.6.1. Le principe de la confiance légitime est violé lorsqu'il est porté atteinte aux attentes légitimes d'une catégorie déterminée de personnes sans qu'un motif impérieux d'intérêt général puisse justifier l'absence d'un régime transitoire établi à leur profit. Le principe de la confiance légitime est étroitement lié au principe de la sécurité juridique, qui interdit au législateur de porter atteinte sans justification objective et raisonnable à l'intérêt que possèdent les sujets de droit d'être en mesure de prévoir les conséquences juridiques de leurs actes.

B.6.2. Avant l'entrée en vigueur de la disposition en cause, les contribuables ne pouvaient pas légitimement escompter qu'ils seraient totalement ou partiellement exonérés de la taxe de mise en circulation pour des véhicules spécifiquement transformés pour le transport en commun d'utilisateurs de fauteuils roulants. Sur le fondement de la réglementation en vigueur, ils étaient redevables de l'intégralité de la taxe de mise en circulation pour ces véhicules à la suite de leur première mise en circulation sur la voie publique. Comme il est dit en B.2.3, une exonération était uniquement valable pour les ambulances agréées et pour les véhicules servant de moyens de transport privés pour personnes en situation de handicap. Les contribuables ne pouvaient donc pas légitimement s'attendre à ce que le législateur décrète, lors de l'introduction d'une

exonération pour des véhicules spécifiquement transformés pour le transport en commun d'utilisateurs de fauteuils roulants, prévoit un remboursement total ou partiel de la taxe de mise en circulation déjà prélevée. La circonstance que ce coût unique puisse relever d'un investissement qui suppose une utilisation pendant plusieurs années ne fait pas non plus naître d'attente légitime. Les contribuables concernés ont procédé à leur investissement à une époque où il n'existait aucune exonération de la taxe de mise en circulation pour de tels véhicules.

B.7. L'article 2.3.6.0.1, § 1er, alinéa 1er, 6°, du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013 est par conséquent compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 2.3.6.0.1, § 1er, alinéa 1er, 6°, du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013 ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi rendu en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 28 mai 2026.

Le greffier,

Le président émérite,

Nicolas Dupont

Luc Lavrysen