

Numéro du rôle : 1892
Arrêt n° 73/2001 du 30 mai 2001

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle concernant l'article 29 de la loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses, posée par la Cour d'appel de Gand.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents H. Boel et M. Melchior, et des juges L. François, P. Martens, R. Henneuse, L. Lavrysen et A. Alen, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président H. Boel,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*

### I. *Objet de la question préjudicielle*

Par arrêt du 17 février 2000 en cause de D. Moens contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 23 février 2000, la Cour d'appel de Gand a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 29 de la loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses viole-t-il le principe constitutionnel d'égalité en ce qu'il instaure une taxe compensatoire des accises frappant les voitures, voitures mixtes et minibus dont le moteur est alimenté au gasoil à concurrence d'un montant fixe en fonction de la puissance imposable et ce indépendamment de la consommation, cependant que les automobilistes roulant à l'essence sont exclus de la taxe précitée et sont imposés en fonction de leur consommation ? »

### II. *Les faits et la procédure antérieure*

Le requérant devant la juridiction *a quo* a introduit un recours contre la décision du directeur des contributions directes de Bruges rejetant totalement sa réclamation contre la taxe compensatoire des accises afférente à son véhicule. Il considérait ne pas devoir payer la partie de la taxe de circulation correspondant à la taxe compensatoire des accises, étant donné que cette taxe est contraire, selon lui, au principe constitutionnel d'égalité. Selon le requérant, le principe d'égalité est violé en ce que la seule possession d'un véhicule diesel entraîne la déduction de la taxe précitée, indépendamment de la consommation, alors que les propriétaires d'un véhicule roulant à l'essence ne doivent pas payer cette taxe.

La juridiction *a quo* a accédé à la demande du requérant visant à soumettre à la Cour une question préjudicielle sur la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution de l'article 29 de la loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses.

### III. *La procédure devant la Cour*

Par ordonnance du 23 février 2000, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

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

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 17 mars 2000.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 4 avril 2000.

Des mémoires ont été introduits par :

- D. Moens, demeurant à 8400 Ostende, Begonialaan 20, par lettre recommandée à la poste le 20 avril 2000 ;
- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 27 avril 2000.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 18 mai 2000.

D. Moens a introduit un mémoire en réponse par lettre recommandée à la poste le 9 juin 2000.

Par ordonnances des 29 juin 2000 et 30 janvier 2001, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 23 février 2001 et 23 août 2001 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnances du 6 février 2001 et du 20 mars 2001, la Cour a complété le siège par respectivement le juge L. Lavrysen et le juge A. Alen.

Par ordonnance du 24 avril 2000, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 16 mai 2001.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 25 avril 2001.

A l'audience publique du 16 mai 2001 :

- a comparu D. Moens, en son nom propre ;
- les juges-rapporteurs A. Alen et P. Martens ont fait rapport;
- la partie précitée a été entendue;
- l'affaire a été mise en délibéré.

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

#### IV. *En droit*

- A -

##### *Mémoire du requérant devant la juridiction a quo*

A.1. Le requérant devant la juridiction *a quo* demande à la Cour de reformuler la question préjudicielle de la manière suivante :

« L'article 29 de la loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses viole-t-il le principe d'égalité garanti par la Constitution et plus particulièrement les articles 10 et 11 de la Constitution ainsi que l'article 172 de la Constitution en vertu duquel il ne peut être établi de privilège en matière d'impôt, en ce qu'il instaure une taxe compensatoire des accises frappant les voitures, voitures mixtes et minibus dont le moteur est alimenté au gasoil à concurrence d'un montant fixe en fonction de la puissance imposable et ce indépendamment de la consommation, cependant que les automobilistes roulant à l'essence sont explicitement exclus de la taxe précitée (cf. l'article 108 du C.T.A.) et sont taxés en fonction de leur consommation ? »

A.2.1. Le requérant devant le juge *a quo* estime que le principe d'égalité est violé, de même que l'interdiction d'établir des privilèges en matière d'impôts, étant donné que la taxe compensatoire des accises ne compense pas de manière équitable la majoration des accises (pour les conducteurs roulant à l'essence). Alors que l'accise sur l'essence est une taxe sur la consommation dont le montant augmente proportionnellement à la consommation d'essence, la taxe compensatoire des accises constitue une véritable taxe de circulation : le fait de posséder un véhicule diesel entraîne l'obligation de payer la taxe, indépendamment de la consommation. La définition même de la taxe fait cependant apparaître déjà la volonté du législateur d'atteindre tous les consommateurs de carburant.

A.2.2. Le caractère compensatoire de la taxe compensatoire des accises est contesté par une référence à la hauteur de cette taxe pour un véhicule diesel d'une puissance déterminée et à la consommation de carburant diesel que cela représenterait sur la base de la majoration d'accises correspondante pour les conducteurs roulant à l'essence. Il ressortirait que les propriétaires de véhicules diesel sont taxés de manière inéquitable, parce que le nombre de kilomètres à parcourir annuellement pour compenser réellement la majoration d'accises sur l'essence est à ce point élevé qu'il n'est pas représentatif de la consommation moyenne normale des conducteurs roulant au diesel. En outre, ceux-ci n'ont pas la possibilité d'échapper à l'impact de la taxe due en réduisant leur consommation.

A.2.3. Il n'existerait dès lors pas de justification objective et raisonnable pour la différence de traitement des conducteurs roulant à l'essence et de ceux roulant au diesel qui résulte de la mesure critiquée. Si la mesure a pour but de procurer des moyens financiers supplémentaires à l'Etat, elle devrait toucher tous les contribuables de la même manière. Par contre, si la mesure entend avoir un effet dissuasif, l'imposition devrait alors être fixée pour tous les contribuables – en l'espèce les utilisateurs de véhicules – en fonction du nombre de kilomètres parcourus, c'est-à-dire sur la base de la consommation réelle des véhicules.

Une justification de la distinction qui serait basée sur la nécessité de sauvegarder la compétitivité du secteur des transports ne saurait être admise, selon le requérant devant la juridiction *a quo*. La protection d'un secteur professionnel déterminé ne peut constituer une justification objective et raisonnable pour discriminer un groupe déterminé de contribuables, d'autant que la mesure contestée est, en tant qu'aide, contraire à l'article 87 du Traité C.E. En vertu de cette disposition, les aides accordées par les Etats membres qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions sont incompatibles avec le marché commun. Il n'est fait en l'espèce aucune distinction selon les causes ou les objectifs des mesures visées, de sorte que ni l'éventuel caractère fiscal de celles-ci ni leur objectif social éventuel ne suffisent à les mettre hors de portée de l'article 87 du Traité C.E. La sauvegarde de la compétitivité peut par ailleurs être obtenue d'une autre manière, sans discrimination de certains contribuables.

#### *Mémoire du Conseil des ministres*

A.3.1. Selon le Conseil des ministres, il est satisfait au principe d'égalité lorsque toutes les personnes se trouvant dans les mêmes circonstances sont traitées de la même manière, lorsque la distinction repose sur des motifs objectifs et raisonnables et qu'il est tenu compte du but, des effets et de la nature de l'imposition. Faisant référence aux travaux préparatoires de la mesure contestée, le Conseil des ministres estime que ces conditions sont remplies.

A.3.2. Afin de réduire le déficit budgétaire de l'Etat, une hausse de la fiscalité indirecte a été décidée, visant en particulier les accises sur l'essence. Il n'était pas possible d'appliquer une telle augmentation sur le gasoil, d'une part, parce qu'il n'existait aucune marge de manœuvre en ce qui concerne ce carburant par rapport aux prix pratiqués dans les pays voisins et, d'autre part, parce qu'une hausse des accises sur le diesel frapperait le secteur du transport routier, ce qui n'était pas souhaitable du point de vue économique. La taxe compensatoire des accises équilibre les charges supplémentaires entre les voitures à essence et les voitures diesel, ce qui a été illustré en prenant l'exemple de la consommation moyenne d'une voiture diesel de 10 cv, la catégorie la plus nombreuse de véhicules diesel. En ce qui concerne les petites voitures diesel, la taxe compensatoire des accises ne vise qu'à compenser l'augmentation réalisée au niveau des accises frappant l'essence. En ce qui concerne les grosses voitures diesel, un mouvement de rattrapage est de surcroît amorcé qui doit permettre de réduire la différence entre le produit des accises sur l'essence et celui des accises sur le gasoil.

#### *Mémoire en réponse du requérant devant la juridiction a quo*

A.4.1. Le requérant conteste le fait que la réduction du déficit budgétaire ait été le seul objectif de la mesure critiquée. Dans ce cas, en effet, tous les habitants du Royaume – et non pas seulement les conducteurs d'un véhicule à essence (par une augmentation des accises) et les conducteurs de voitures diesel (par l'imposition d'une taxe compensatoire des accises) – auraient dû être soumis à une augmentation de l'impôt. En outre, en instaurant une taxe compensatoire des accises qui ne touche que les conducteurs de voitures diesel, le législateur a instauré un privilège inconstitutionnel en faveur des propriétaires de voitures à essence. Pour autant que le législateur ait également recherché un effet dissuasif sur l'emploi des voitures par une augmentation des prix des carburants, il n'a sûrement pas atteint ce but en ce qui concerne les conducteurs de voitures diesel.

A.4.2. Le motif avancé pour justifier un traitement inégal des différentes catégories de consommateurs de carburant, à savoir la nécessité de sauvegarder la compétitivité du secteur des transports, ne peut être admis. Dans les pays environnants, les prix du gasoil sont encore plus élevés qu'en Belgique, en sorte qu'une augmentation des accises sur ce carburant n'aurait nullement abouti à porter préjudice à la compétitivité du secteur du transport en Belgique. La mesure contestée peut en outre être perçue comme une aide incompatible avec le droit communautaire. Pour autant qu'une harmonisation des accises sur les huiles minérales visée par la directive 92/81/CE du Conseil du 19 octobre 1992 serait recherchée, il faut constater qu'on ne saurait atteindre un tel but en imposant de manière unilatérale une contribution fixe en compensation des accises. Un objectif contraire au Traité C.E. et à une directive européenne ne saurait fournir une justification objective et raisonnable pour la distinction instaurée.

A.4.3. Enfin, il n'est pas admissible qu'un mouvement de rattrapage destiné à réduire la différence entre le produit des accises sur l'essence et celui des accises sur le gasoil ne soit amorcé que pour les grosses voitures diesel. Sur ce plan également, il y a violation du principe d'égalité, étant donné qu'il n'y a aucune justification objective et raisonnable pour telle distinction et qu'il n'est tenu aucun compte du nombre de kilomètres parcourus, dont dépend la consommation de gasoil. La différence d'accises ne peut pas être supprimée en imposant une contribution fixe qui ne dépend pas de la consommation de gasoil.

- B -

### *La disposition en cause*

B.1. La question préjudicielle porte sur l'article 29 de la loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses, qui est libellé comme suit :

« Dans le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, il est inséré un nouveau titre VI, rédigé comme suit :

#### ‘ TITRE VI

#### *Taxe compensatoire des accises*

Art. 108. Il est établi au profit de l'Etat une taxe compensatoire des accises frappant les voitures, voitures mixtes et les mi nibus dont le moteur est alimenté au gasoil.

Art. 109. La taxe compensatoire des accises est fixée selon les taux suivants en fonction de la puissance imposable calculée conformément à l'article 7 et aux arrêtés pris pour son exécution:

Nombre de CV	Montant de la taxe en francs
4 et moins	978
5	1.224
6	1.770
7	2.310
8	2.856
9	3.402
10	3.942
11	5.118
12	6.288
13	11.184
14	17.268
15	19.608
16	25.692
17	31.764
18	37.836
19	43.908
20	49.992

Lorsque la puissance imposable est supérieure à 20 chevaux-vapeur, la taxe est fixée à 49.992 francs, plus 2.724 francs par cheval-vapeur au-delà de 20.

Art. 110. La taxe compensatoire des accises ne s'applique pas aux véhicules visés à l'article 10, § 1er, alinéa 1er, 1° et 3°, ni aux auto-ambulances ni aux véhicules utilisés comme moyens de locomotion personnelle par des grands invalides de guerre ou par des infirmes.

Art. 111. La taxe est réglée par les dispositions du présent Code qui sont applicables à la taxe de circulation, à l'exclusion toutefois des dispositions de l'article 5, § 1er, alinéa 1er, 4°, 6° et 8°, et des articles 11, 15 et 42, § 2. « »

#### *Quant à la demande de reformulation de la question préjudicielle*

B.2.1. Le requérant devant la juridiction *a quo* demande que la question préjudicielle soit reformulée, afin que la disposition litigieuse puisse également être contrôlée au regard de l'article 172 de la Constitution.

B.2.2. Les parties ne sont pas autorisées à modifier ou à faire modifier le contenu de la question posée à la Cour, laquelle limite son examen à la seule différence de traitement mentionnée dans la question préjudicielle.

La demande de reformulation de la question préjudicielle est rejetée.

*Quant au fond*

B.3.1. La question préjudicielle interroge la Cour sur la compatibilité de l'article 29 de la loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en tant qu'il est établi une taxe compensatoire des accises, qui frappe les voitures, voitures mixtes et minibus dont le moteur est alimenté au gasoil, taxe dont le montant est exclusivement fixé en fonction de la puissance imposable et non en fonction de la consommation, alors que les véhicules à essence sont dispensés de cette taxe et sont taxés selon leur consommation.

B.3.2. Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent 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 est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.4.1. Au moment de son adoption, la disposition litigieuse répondait à l'objectif que s'était fixé le Gouvernement de réduire à 3 p.c. le déficit du budget de l'Etat. Une hausse de la fiscalité indirecte a été décidée à cette fin. En vue de compenser l'augmentation des accises sur l'essence, une taxe compensatoire des accises a été instaurée pour les voitures diesel, de manière telle que les charges supplémentaires soient également réparties entre les voitures à essence et les voitures diesel. L'on n'a pas voulu instaurer une augmentation identique des accises sur le gasoil, pour deux raisons : « D'une part, contrairement à l'essence, il n'existe aucune marge de manœuvre en ce qui concerne le gasoil par rapport aux prix pratiqués dans les pays voisins. D'autre part, une hausse des accises sur le diesel frapperait le secteur du transport routier, ce qui n'est pas souhaitable du point de vue économique » (*Doc. parl.*,

Chambre, 1995-1996, n° 208/1, p.10). L'augmentation des accises pour l'essence et la disposition litigieuse sont des mesures pertinentes pour atteindre le but du législateur. Celui-ci peut viser seulement certaines catégories de contribuables – à savoir les propriétaires de véhicules à essence et certains propriétaires de véhicules diesel – pour autant que cette différence de traitement soit susceptible de justification.

B.4.2. La « dispense » en faveur du secteur du transport routier dont parle le requérant devant la juridiction *a quo* est en fait une non-imposabilité des véhicules diesel utilisés en particulier par ce secteur économique, ainsi qu'il appert de la détermination de la catégorie imposable de véhicules mentionnée à l'article 108 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, inséré par la disposition litigieuse. Le législateur pouvait dispenser de la taxe compensatoire des accises litigieuse cette catégorie de véhicules dont les propriétaires, par l'emploi qu'ils créent et l'activité économique qu'ils déploient dans le secteur concerné, contribuent également à l'objectif global poursuivi par le législateur et que celui-ci n'a pas voulu compromettre en adoptant une mesure qui serait susceptible d'affecter la position concurrentielle du secteur, notamment par une augmentation générale des accises sur le gasoil. Cet objectif ne saurait conduire à devoir considérer la mesure comme une mesure d'aide économique interdite par le droit communautaire.

B.5. La différence de traitement entre les deux catégories de redevables, à savoir les conducteurs de véhicules à essence et certains conducteurs de véhicules diesel, présente un caractère objectif puisqu'elle est fondée sur la nature des carburants utilisés respectivement pour ces deux types de véhicules. Ces carburants ont du reste toujours fait l'objet d'un traitement différent en matière d'accises (*Doc. parl.*, Chambre, 1995-1996, n° 208/8, tableau 6, p. 45, et annexe 1, p. 70).

L'établissement d'une taxe compensatoire des accises pour une certaine catégorie de véhicules diesel est adéquat pour réaliser l'objectif général visé, à savoir accroître les moyens financiers de l'Etat tout en opérant une répartition équilibrée des charges entre les voitures à essence et les voitures diesel. Le choix d'une taxe – en l'espèce une taxe compensatoire des accises – dont le taux d'imposition est établi, sans égard à la consommation de gasoil, en

tenant compte de la puissance imposable, est en outre pertinent, comme alternative de financement, en vue de ne pas affecter la position concurrentielle du transport routier.

B.6.1. Pour instaurer une taxe dont le taux d'imposition est fixé en fonction de la puissance imposable du véhicule alimenté au gasoil et qui est levée en compensation du paiement des accises sur l'essence dont le montant total calculé sur une base annuelle est déterminé par la consommation réelle de carburant, il convient de partir d'une base forfaitaire fondée sur une consommation moyenne. La Cour doit examiner si le législateur n'a pas en l'espèce fait un usage discriminatoire de son pouvoir d'appréciation, en tenant compte, d'une part, de ce que le législateur fiscal est nécessairement amené à n'appréhender la diversité des situations qu'avec un certain degré d'approximation et, d'autre part, des difficultés liées au calcul de la taxe, tant en ce qui concerne l'efficacité des critères qu'en ce qui concerne les frais administratifs et d'infrastructure qui en découlent pour le redevable et pour l'administration taxatrice.

B.6.2. Il ressort des travaux préparatoires (*Doc. parl.*, Chambre, 1995-1996, n° 208/8, p. 56) que le taux d'imposition pour les véhicules diesel d'une puissance imposable inférieure ou égale à 12 CV correspond en moyenne au surcoût, calculé sur une base annuelle, qui résulte de l'augmentation des accises sur l'essence. Pour la catégorie la plus nombreuse de redevables, la mesure litigieuse n'entraîne donc pas d'effets manifestement disproportionnés.

B.6.3. Pour les véhicules diesel dont la puissance imposable est supérieure à 12 CV, le taux d'imposition de la taxe litigieuse dépasse le surcoût moyen, calculé sur une base annuelle, qui résulte de l'augmentation des accises sur l'essence, même en tenant compte de la consommation de gasoil généralement plus élevée des véhicules plus puissants. Pour cette catégorie de redevables, la taxe litigieuse ne peut s'analyser comme une mesure purement compensatoire de l'augmentation des accises sur l'essence instaurée dans le même temps. Le législateur, qui était conscient de cette distorsion, a toutefois considéré qu'en ce qui concerne les voitures diesel d'une telle puissance, il fallait en outre amorcer un mouvement de rattrapage devant permettre de réduire la différence entre le produit des accises sur l'essence et celui des accises sur le gasoil (*Doc. parl.*, Chambre, 1995-1996, n° 208/8, p.59). Vu la différence entre les accises sur l'essence et celles sur le gasoil et compte tenu de l'accroissement constant du nombre des véhicules diesel, qui entraîne une diminution des revenus des accises, la mesure litigieuse n'est pas manifestement disproportionnée à l'objectif

spécifique du législateur, en tant qu'elle soumet les véhicules diesel de puissance imposable plus élevée à une taxe plus lourde.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 29 de la loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 30 mai 2001.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

H. Boel