

Numéro du rôle : 4282
Arrêt n° 124/2008 du 1er septembre 2008

A R R E T

En cause : le recours en annulation des articles 134 et 135 de la loi du 1er mars 2007 portant des dispositions diverses (III) (modification de l'article 91 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus), introduit par la SA « WIMI ».

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et M. Melchior, et des juges P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels et T. Merckx-Van Goey, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 12 septembre 2007 et parvenue au greffe le 13 septembre 2007, la SA « WIMI », dont le siège social est établi à 9451 Haaltert, Wijngaardstraat 36, a introduit un recours en annulation des articles 134 et 135 de la loi du 1er mars 2007 portant des dispositions diverses (III) (modification de l'article 91 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus), publiée au *Moniteur belge* du 14 mars 2007.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire, la partie requérante a introduit un mémoire en réponse et le Conseil des ministres a également introduit un mémoire en réplique.

A l'audience publique du 24 juin 2008 :

- ont comparu :

. Me S. De Raedt *loco* Me A. Doolaege, avocats au barreau de Gand, pour la partie requérante;

. Me P. De Maeyer, qui comparaisait également *loco* Me E. Jacobowitz, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs T. Merckx-Van Goey et P. Martens ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- l'affaire a été mise en délibéré.

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

II. *En droit*

- A -

Quant aux faits

A.1. La requérante est une entreprise qui donne en location des appareils automatiques de divertissement aux établissements du secteur horeca. Pour l'exercice d'imposition 2001, l'administration fiscale a réclamé, sur la base des articles 91 et 92 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (ci-après : CTA), une imposition d'office de 4 957,87 euros pour chacun des 57 appareils, parce qu'il s'agirait de « jeux de hasard interdits » au sens de l'article 3, 2, et de l'article 4 de la loi du 7 mai 1999 sur les jeux de hasard, les établissements de jeux de hasard et la protection des joueurs (ci-après : la loi sur les jeux de hasard).

A.2. Au cours de la procédure de réclamation et devant le Tribunal de première instance de Gand, la requérante a contesté ces taxations d'office pour trois raisons.

La première raison concerne la qualification des appareils automatiques de divertissement comme « jeux de hasard interdits ». Il ne s'agirait pas de jeux de hasard, étant donné que le joueur se voit offrir comme seul gain le droit de poursuivre le jeu gratuitement, cinq fois au maximum. Il ne s'agirait *a fortiori* pas de jeux de hasard interdits, étant donné que la requérante dispose des autorisations nécessaires.

La deuxième raison concerne l'absence de fondement légal pour cette taxe. En effet, les articles 91 et 92 du CTA, tels qu'ils étaient applicables en 2001, ne prévoyaient une imposition d'office que pour le placement d'un jeu de hasard interdit au sens de l'article 1er de la loi du 24 octobre 1902 concernant le jeu, complété par la loi du 19 avril 1963 et par l'article 1er de la loi du 22 novembre 1974, mais non pour le placement de jeux de hasard interdits au sens de la loi sur les jeux de hasard. La loi du 24 octobre 1902 concernant le jeu a été abrogée avec effet au 30 décembre 2000, de sorte que, selon la requérante, il n'existait pas, durant l'exercice d'imposition 2001, des « jeux de hasard interdits » au sens des articles 91 et 92 du CTA.

La troisième raison concerne la qualification d'amende administrative donnée à l'imposition d'office. L'imposition d'office a été enrôlée en tant qu'amende administrative, alors qu'elle ne figurerait pas parmi les cas visés à l'article 2, alinéa 3, du CTA, combiné avec les articles 346 et 351 du Code des impôts sur les revenus (ci-après : CIR). En outre, en vertu de l'article 445 du CIR, pareille amende ne peut s'élever que de 50 à 1 250 euros, de sorte qu'une amende de 4 957,87 euros ne peut être justifiée par cette disposition. Pour ce motif, l'imposition d'office était nulle, selon la requérante.

A.3. Selon la requérante, les articles 134 et 135 de la loi du 1er mars 2007 portant des dispositions diverses (III) influenceraient défavorablement l'issue de ce litige. En effet, ces dispositions remplacent, dans l'article 91 du CTA, avec effet rétroactif au 30 décembre 2000, les mots « de l'article 1er de la loi du 24 octobre 1902 concernant le jeu, complété par la loi du 19 avril 1963 et par l'article 1er de la loi du 22 novembre 1974 » par les mots « des articles 4, 7 et 8 de la loi du 7 mai 1999 sur les jeux de hasard, les établissements de jeux de hasard et la protection des joueurs ».

Quant à l'intérêt

A.4.1. Le Conseil des ministres conteste l'intérêt de la requérante à l'annulation des dispositions attaquées. En effet, ces dispositions contribueraient à la sécurité juridique, en ce qu'elles apporteraient une correction purement législative, visant à rendre l'article 91 du CTA conforme à la législation applicable depuis le 30 décembre 2000. En ce sens, l'intérêt invoqué par la requérante ne différerait pas de l'intérêt qu'a toute personne à la constitutionnalité de la législation.

A.4.2. Selon la requérante, son intérêt est démontré par le fait que les dispositions attaquées font rétroactivement disparaître les arguments qu'elle invoque dans chacun des litiges visés en A.2.

Quant au premier moyen

A.5.1. La requérante prend un premier moyen de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés ou non avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

A.5.2. Elle estime que l'article 135 de la loi du 1er mars 2007 portant des dispositions diverses (III) viole le principe d'égalité et de non-discrimination en conférant à l'article 134 de la même loi un effet rétroactif de plus de six ans. De cette manière, les contribuables dont la dette d'impôt concernait les exercices d'imposition 2000 à 2006 et était définitivement née au moment de l'entrée en vigueur de la loi sont traités inégalement par rapport aux contribuables dont la dette d'impôt concernait l'exercice d'imposition 2007 et n'était donc pas encore définitivement née au moment de l'entrée en vigueur de la loi.

A.6.1. Selon la requérante, cette rétroactivité viole le principe fondamental de la sécurité juridique, sans qu'existe à cela une justification raisonnable.

A.6.2. En outre, l'entrée en vigueur rétroactive de l'article 134 de la loi du 1er mars 2007 influencerait défavorablement le traitement des 57 réclamations que la requérante a introduites contre les impositions d'office. Etant donné que ces réclamations concernaient l'exercice d'imposition 2001 et que, pour la définition d'un « jeu de hasard interdit », il faut considérer, en vertu des dispositions attaquées, que l'article 91 du CTA fait référence, depuis le 30 décembre 2000, à l'article 4 de la loi sur les jeux de hasard, ces dispositions ont en effet pour conséquence que les deux premiers arguments mentionnés en A.2 seraient caducs.

A.6.3. Etant donné que la rétroactivité de cette disposition influence le déroulement de procédures pendantes, elle ne peut, selon la requérante, être justifiée que par des « circonstances exceptionnelles ou des motifs impérieux d'intérêt général ». La requérante ne voit pas en quoi pourraient consister, en l'espèce, ces circonstances exceptionnelles ou ces motifs impérieux d'intérêt général.

Selon la requérante, la disposition attaquée a même pour unique intention d'intervenir dans des procédures pendantes. En effet, en 2007, l'administration fiscale ne pouvait plus lever des impositions d'office que sur les revenus de 2005 et ultérieurs. Compte tenu de l'expiration des délais d'imposition, une loi qui entre en vigueur à une date antérieure à la date fixée en application de l'article 92 du CTA ne peut par conséquent, selon la requérante, avoir d'autre intention que d'intervenir dans des situations qui ne sont pas encore définitives parce que la procédure est encore pendante.

A.7.1. Le Conseil des ministres observe que la disposition attaquée tend seulement à apporter une correction légistique à une disposition qui, sans cette correction, aurait aussi dû être interprétée de la même manière, mais qui aurait néanmoins pu causer une insécurité juridique.

A.7.2. L'article 91 du CTA faisait à l'origine référence à la loi du 24 octobre 1902 concernant le jeu pour définir un jeu de hasard interdit. La loi relative aux jeux de hasard a remplacé cette loi, mais a maintenu l'interdiction de principe de l'exploitation de jeux de hasard. L'article 91 du CTA n'a toutefois pas été adapté en même temps à cette nouvelle loi. La rétroactivité des dispositions attaquées vise, selon le Conseil des ministres, à corriger, du point de vue légistique, l'article 91 du CTA, en remplaçant la référence à l'ancienne loi concernant le jeu par une référence à la nouvelle loi sur les jeux de hasard. La date d'entrée en vigueur a été choisie en fonction de la date à laquelle la loi du 24 octobre 1902 concernant le jeu a été remplacée par la loi du 7 mai 1999.

A.7.3. Selon le Conseil des ministres, la rétroactivité des dispositions attaquées n'a de ce fait pas pour conséquence que le déroulement d'une ou de plusieurs procédures judiciaires soit influencé dans une direction déterminée. En effet, la modification contestée ne porterait pas atteinte au contenu du droit applicable, eu égard au fait qu'il s'agit d'une adaptation purement formelle de l'article en cause, afin d'indiquer correctement, du point de vue légistique, la législation applicable en matière de jeux de hasard.

Etant donné qu'il n'est pas porté atteinte au contenu de la disposition, la rétroactivité n'aurait pas d'effet disproportionné pour les justiciables concernés.

A.7.4. A la lumière du principe de légalité fiscale, la notion de « loi » doit, selon le Conseil des ministres, être comprise dans sa signification matérielle. Dans cette acception, le renvoi à la loi du 24 octobre 1902 figurant dans l'article 91 du CTA aurait, après l'entrée en vigueur de la loi sur les jeux de hasard, toujours dû être compris, selon le Conseil des ministres, comme un renvoi à la loi sur les jeux de hasard, même sans la correction légistique que les dispositions attaquées ont apportée.

A.8.1. La requérante observe que l'ancienne loi concernant le jeu et la nouvelle loi sur les jeux de hasard ne peuvent être assimilées l'une à l'autre. En effet, l'ancienne loi concernant le jeu interdisait tous les jeux de hasard et définissait de manière très large les jeux de hasard qui tombaient sous le coup de cette interdiction. En revanche, la nouvelle loi sur les jeux de hasard autorise bel et bien l'exploitation de jeux de hasard, bien que ce soit d'une manière strictement réglementée, notamment au moyen d'un système de licences. Selon elle, il ne peut donc pas être soutenu que le remplacement du renvoi à une loi par le renvoi à l'autre loi s'opère sans conséquence quant au contenu.

A.8.2. Selon le Conseil des ministres, ce constat n'implique toutefois pas que cette correction d'ordre légistique ait une influence sur la procédure judiciaire entre la requérante et l'administration fiscale. En effet, les jeux de hasard installés par la requérante seraient interdits sous l'empire des deux lois, de sorte que les dispositions attaquées ne contiendraient aucune modification de fond pour la requérante.

Quant au second moyen

A.9.1. Dans le second moyen, la requérante dénonce la violation de l'article 3, alinéa 1er, 2°, et de l'article 4, § 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions.

A.9.2. En vertu de ces dispositions, dit la requérante, seules les régions peuvent, depuis le 1er janvier 2002, modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations de cet impôt. L'autorité fédérale ne serait plus compétente que pour déterminer l'objet de l'impôt, ainsi que pour fixer les règles de procédure administrative relatives au service des impôts.

A.10. La requérante expose que l'article 134 de la loi du 1er mars 2007 portant des dispositions diverses (III) a modifié la définition de ce qu'il faut entendre par placement d'un jeu de hasard interdit. Etant donné que c'est précisément cette définition qui constitue le fondement de l'impôt visé à l'article 91 du CTA, le législateur fédéral aurait réglé la base de cette imposition, en violation des règles répartitrices de compétence.

A.11. Le Conseil des ministres fait valoir qu'en adoptant la disposition attaquée, le législateur a seulement fixé les règles de procédure administrative concernant le service des impôts. Sous la notion de « service des impôts » visée à l'article 5, § 3, de la loi spéciale de financement, il faut aussi comprendre, outre le recouvrement de l'impôt, les règles concernant la déclaration, les investigations et le contrôle, les moyens de preuve, la procédure de taxation, l'imposition, la réclamation, le dégrèvement d'office et les recours, les droits et privilèges du Trésor en matière de recouvrement ainsi que les sanctions.

A.12. Le Conseil des ministres fait valoir en outre que, même s'il ne s'agissait pas de l'établissement de règles de procédure administrative relatives au service des impôts, le législateur fédéral était néanmoins compétent, parce que l'article 91 du CTA n'a pas été modifié mais a seulement fait l'objet d'une correction légistique, sans que cette correction ait eu une influence sur le contenu de cet article. Cette correction légistique relèverait des compétences résiduelles du législateur fédéral.

A.13.1. Selon la requérante, la disposition attaquée ne saurait être considérée comme une règle de procédure administrative. Selon elle, la distinction entre un impôt et une amende administrative consiste essentiellement en ce qu'un impôt est la conséquence de la survenance d'un fait imposable, tandis qu'une amende administrative est la conséquence d'une infraction à une disposition fiscale. L'établissement d'une imposition d'office est, selon elle, une manière d'établir une cotisation. En effet, déterminer la portée de la notion de « jeux de hasard interdits » concerne le fait imposable sur lequel les articles 91 et 92 du CTA lèvent une taxe, et non la sanction consécutive à l'infraction à ces dispositions.

Les amendes administratives pour infractions au CTA sont d'ailleurs réglées par l'article 2, alinéa 3, de ce Code, lu en combinaison avec l'article 445 du CIR. Les articles 91 et 92 du CTA ne renvoient toutefois pas aux procédures particulières contenues dans les dispositions précitées.

A.13.2. La requérante observe en outre que, même si les articles 91 et 92 du CTA contenaient simplement une sanction administrative, le concept d'« amende administrative » a une autre portée que le concept de « règles de procédure administrative concernant le service des impôts ». Ce dernier terme ne porterait en effet que sur les règles relatives à l'établissement, au contrôle, à la contestation et au recouvrement de l'impôt.

- B -

Quant au cadre légal

B.1.1. L'article 1er de la loi du 24 octobre 1902 concernant le jeu, complété par la loi du 19 avril 1963 et par l'article 1er de la loi du 22 novembre 1974 (ci-après : l'ancienne loi

concernant le jeu) interdisait en principe le placement et l'exploitation de tout jeu de hasard, sauf ceux qui étaient énumérés de manière limitative par cette disposition ou en vertu de celle-ci.

B.1.2. L'ancienne loi concernant le jeu a été abrogée par l'article 72 de la loi du 7 mai 1999 sur les jeux de hasard, les établissements de jeux de hasard et la protection des joueurs (ci-après : la loi sur les jeux de hasard). En vertu de l'article 9 de l'arrêté royal du 22 décembre 2000 relatif au fonctionnement et à l'administration des établissements de jeux de hasard de classe III, aux modalités des demandes et à la forme de la licence de classe C, cette abrogation est entrée en vigueur le 30 décembre 2000. A partir de cette date, les articles 4, 7 et 8 de la loi sur les jeux de hasard déterminent les jeux de hasard interdits. Ces articles disposent :

« Art. 4. Il est interdit d'exploiter, en quelque lieu, sous quelque forme et de quelque manière directe ou indirecte que ce soit, un ou plusieurs jeux de hasard ou établissements de jeux de hasard autres que ceux autorisés conformément à la présente loi.

Nul ne peut exploiter un ou plusieurs jeux de hasard ou établissements de jeux de hasard sans licence préalablement octroyée par la commission des jeux de hasard ».

« Art. 7. Pour chacune de ces classes d'établissements de jeux de hasard, le Roi, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, arrête la liste et le nombre des jeux de hasard dont l'exploitation est autorisée dans les conditions de la présente loi. La commission des jeux de hasard rend un avis à ce sujet dans un délai de trois mois.

Art. 8. Pour chaque jeu de hasard exploité dans un établissement de jeux de hasard de classe II et III, le Roi fixe, par possibilité de jeu, le montant maximum de la mise, de la perte et du gain dans le chef des joueurs et des parieurs. Il peut en outre fixer le montant maximum de la perte que peut subir un joueur ou un parieur par période de jeu à déterminer par Lui.

Seuls demeurent dans les établissements de classe II les jeux de hasard dont il est établi que le joueur ou le parieur ne peut subir en moyenne une perte supérieure à 25 euros par heure.

Seuls demeurent dans les établissements de classe III les jeux de hasard dont il est établi que le joueur ou le parieur ne peut subir en moyenne une perte supérieure à 12,50 euros par heure.

Le Roi peut également déterminer ces éléments pour les jeux de hasard exploités dans un établissement de jeux de hasard de classe I.

Il est toujours interdit de connecter deux ou plusieurs appareils entre eux en vue d'octroyer un prix unique ».

B.1.3. Ensuite de ces dispositions, une liste limitative des jeux de hasard autorisés a été reprise dans l'arrêté royal du 19 juillet 2001 établissant la liste des jeux de hasard dont l'exploitation est autorisée dans les établissements de jeux de hasard de classe I, dans l'arrêté royal du 22 décembre 2000 établissant la liste des jeux de hasard automatiques dont l'exploitation est autorisée dans les établissements de jeux de hasard de classe II, remplacé par l'arrêté royal du 26 avril 2004 portant le même titre, et dans l'arrêté royal du 22 décembre 2000 établissant la liste des jeux de hasard dont l'exploitation est autorisée dans les établissements de jeux de hasard de classe III, remplacé par l'arrêté royal du 2 mars 2004 portant le même titre.

Tout jeu de hasard qui n'est pas mentionné dans ces arrêtés royaux constitue un jeu de hasard interdit au sens des articles 4, 7 et 8 de la loi sur les jeux de hasard.

B.2. Les articles 91 et 92 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (ci-après : CTA) sanctionnent le placement d'un jeu de hasard interdit par une imposition d'office. Avant d'être modifiés par les dispositions attaquées, ces articles disposaient :

« Art. 91. Les dispositions du titre IV, à l'exception des articles 76, 80, § 2, 87, 88 et 93, ne sont pas applicables aux appareils automatiques de jeux de hasard dont l'exploitation est interdite en vertu de l'article 1er de la loi du 24 octobre 1902 concernant le jeu, complété par la loi du 19 avril 1963 et par l'article 1er de la loi du 22 novembre 1974.

Art. 92. Le placement d'un appareil visé à l'article 91 dans les lieux définis à l'article 76, § 1er, donne lieu à une imposition d'office de 5 000 € dans le chef du propriétaire de l'appareil ou, si le propriétaire n'est pas connu, dans le chef de la personne qui a autorisé le placement de l'appareil dans les lieux précités.

Le propriétaire ainsi que la personne qui a autorisé le placement de l'appareil sont solidairement tenus au paiement de la taxe ainsi établie et des accessoires.

La taxe établie d'office est payable immédiatement. Elle peut être établie dans un délai de trois ans à partir du 1er janvier de l'exercice d'imposition pour lequel elle est due ».

B.3.1. Après le remplacement de l'ancienne loi concernant le jeu par la loi sur les jeux de hasard, l'article 91 du CTA a conservé la référence à l'article 1er de l'ancienne loi concernant le jeu.

B.3.2. L'article 134 de la loi du 1er mars 2007 portant des dispositions diverses (III) a comme objectif de mettre le texte de l'article 91 du CTA en conformité avec la nouvelle législation sur les jeux de hasard. Cette disposition est rédigée comme suit :

« A l'article 91 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, les mots ' de l'article 1er de la loi du 24 octobre 1902 concernant le jeu, complété par la loi du 19 avril 1963 et par l'article 1er de la loi du 22 novembre 1974 ' sont remplacés par les mots ' des articles 4, 7 et 8 de la loi du 7 mai 1999 sur les jeux de hasard, les établissements de jeux de hasard et la protection des joueurs ' ».

B.3.3. L'article 135 de la loi du 1er mars 2007 portant des dispositions diverses (III) prévoit que l'article 134 produit ses effets le 30 décembre 2000. Les travaux préparatoires expliquent cet effet rétroactif en se référant à la date d'entrée en vigueur de la loi sur les jeux de hasard (*Doc. parl.*, Chambre, 2006-2007, DOC 51-2760/001, p. 178).

Quant à l'intérêt

B.4. Le Conseil des ministres fait valoir que la partie requérante n'a aucun intérêt à l'annulation des dispositions attaquées, étant donné que celles-ci ne l'affecteraient pas directement et personnellement. En outre, son intérêt ne se distinguerait pas de l'intérêt qu'a toute personne à ce que la légalité soit respectée en toute matière.

B.5.1. La Constitution et la loi spéciale du 6 janvier 1989 imposent à toute personne physique ou morale qui introduit un recours en annulation de justifier d'un intérêt. Ne justifient de l'intérêt requis que les personnes dont la situation pourrait être affectée directement et défavorablement par la norme attaquée; il s'ensuit que l'action populaire n'est pas admissible.

B.5.2. Les dispositions attaquées entrent en vigueur avec effet rétroactif au 30 décembre 2000 et influencent ainsi les 57 litiges en cours entre la partie requérante et l'administration fiscale relatifs à l'exercice d'imposition 2001, dans le cadre desquels la partie requérante conteste à chaque fois une imposition d'office de 4 957,87 euros en raison du placement d'un jeu de hasard interdit. Dans chacune de ces affaires, la partie requérante a fait valoir que, eu égard au

principe de légalité en matière fiscale, il ne pouvait y avoir de jeux de hasard interdits pour l'exercice d'imposition 2001, parce que l'article 91 du CTA renvoyait à ce moment, pour la définition d'un jeu de hasard interdit, à une loi abrogée. La modification rétroactive de l'article 91 du CTA a pour conséquence que cet argument devient caduc et elle interfère donc directement dans les 57 procédures dans lesquelles la partie requérante est impliquée. Partant, cette dernière justifie de l'intérêt requis à l'annulation des dispositions attaquées.

B.5.3. L'exception est rejetée.

Quant au fond

B.6. L'examen de la conformité d'une disposition attaquée aux règles répartitrices de compétence doit en principe précéder l'examen de sa compatibilité avec les dispositions du titre II de la Constitution et avec les articles 170, 172 et 191 de celle-ci.

En ce qui concerne les règles répartitrices de compétence

B.7.1. Dans le second moyen, la partie requérante dénonce une violation de l'article 3, alinéa 1er, 2°, et de l'article 4, § 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions (ci-après : la loi spéciale de financement).

B.7.2. Elle estime que le législateur fédéral était incompétent pour adopter les dispositions attaquées, puisque la taxe sur les appareils automatiques de divertissement est devenue un impôt régional depuis le 1er janvier 2002.

B.8.1. L'article 3, alinéa 1er, 2°, de la loi spéciale de financement dispose depuis l'entrée en vigueur de cette loi spéciale :

« Les impôts suivants sont des impôts régionaux :

[...]

2° la taxe sur les appareils automatiques de divertissement; ».

Avant l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2002, de la loi spéciale du 13 juillet 2001 « portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions », l'article 4, § 1er, de la loi spéciale de financement était rédigé ainsi :

« Les régions peuvent modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations des impôts visés à l'article 3, alinéa 1er, 1° à 3° inclus ».

B.8.2. La loi spéciale précitée du 13 juillet 2001, qui étend les compétences des régions en matière d'impôts régionaux, n'a aucune influence sur la répartition des compétences quant au taux d'imposition, à la base d'imposition et aux exonérations en matière de taxe sur les appareils automatiques de divertissement. En effet, à partir du 1er janvier 2002, l'article 4, § 1er, de la loi spéciale de financement dispose :

« Les régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations des impôts visés à l'article 3, alinéa 1er, 1° à 4° et 6° à 9° ».

B.8.3. Les articles 3, 4 et 5 de la loi spéciale de financement accordent aux régions une compétence générale quant aux impôts visés par ces articles. Il faut considérer que le Constituant et le législateur spécial, dans la mesure où ils n'en disposent pas autrement, ont transféré un ensemble homogène de compétences en attribuant aux régions toute la compétence d'édicter les règles relatives à l'établissement de la base d'imposition, du taux d'imposition ainsi que des exonérations en matière de taxe sur les appareils automatiques de divertissement.

B.8.4. En ce qui concerne la taxe sur les appareils automatiques de divertissement, l'autorité fédérale n'est plus compétente, depuis le 1er janvier 1989, que, d'une part, pour déterminer l'objet de l'impôt et, d'autre part, pour établir les règles de procédure administrative relatives au service des impôts. Le « service des impôts » doit être compris comme étant l'établissement factuel de la base imposable, le calcul de l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, ainsi que le contentieux y afférent (tant administratif que judiciaire), la perception et le recouvrement de l'impôt (en ce compris les frais et intérêts).

B.9.1. L'article 134 de la loi du 1er mars 2007 portant des dispositions diverses (III) remplace dans l'article 91 du CTA la référence à l'article 1er de l'ancienne loi concernant le jeu par un renvoi aux articles 4, 7 et 8 de la loi sur les jeux de hasard, qui ont confié au Roi la tâche de déterminer de manière limitative les jeux de hasard autorisés. Ainsi, la disposition attaquée modifie la base d'imposition de l'imposition d'office prévue à l'article 92 du CTA en raison du placement d'un jeu de hasard interdit.

B.9.2. A cet égard, la section de législation du Conseil d'Etat avait émis l'observation suivante :

« Or, la modification que la disposition en projet tend à apporter à l'article 91 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus ne règle ni une question portant sur la matière imposable de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement, ni une question de procédure administrative liée au service de cette taxe. Dès lors, l'État fédéral n'est pas compétent pour adopter cette modification.

Seules les Régions pourraient introduire une telle modification dans le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, ce que la Région wallonne a d'ailleurs déjà fait pour ce qui la concerne » (*Doc. parl.*, Chambre, 2006-2007, DOC 51-2760/002, pp. 551-552).

B.9.3. En réponse à cette critique, il a été exposé dans les travaux préparatoires que l'imposition d'office visée à l'article 92 du CTA constituerait une sanction administrative et relèverait ainsi des « règles de procédure administrative qui sont liées au service des impôts ».

B.9.4. Le législateur compétent peut prendre des mesures fiscales qui sont de nature à influencer le comportement des contribuables. Le seul constat que l'imposition d'office prévue par l'article 92 du CTA poursuit un objectif dissuasif n'a pas pour conséquence que cette imposition doive être considérée comme une sanction administrative.

B.10.1. De surcroît, le Conseil des ministres allègue que l'article 134 attaqué n'a entraîné aucune modification de l'article 91 du CTA, mais concernait seulement une correction d'ordre légistique destinée à assurer la sécurité juridique. Selon le Conseil des ministres, les corrections d'ordre légistique relèvent des compétences résiduelles. Par ailleurs, en l'espèce, la correction d'ordre légistique entrerait en vigueur au moment où l'imposition des appareils automatiques de divertissement relevait encore des compétences du législateur fédéral.

B.10.2. Même lorsque la modification d'une norme législative est dictée par des considérations d'ordre légistique, les règles répartitrices de compétence doivent être respectées.

Etant donné que l'article 91 du CTA relève depuis le 1er janvier 1989 des compétences des régions, seules ces dernières sont compétentes pour apporter des corrections d'ordre légistique à cette disposition, de même que pour en déterminer l'entrée en vigueur.

B.11.1. Le second moyen est fondé. Par conséquent, l'article 134 de la loi du 1er mars 2007 portant des dispositions diverses (III) doit être annulé.

B.11.2. Une disposition législative qui concerne uniquement l'entrée en vigueur d'une autre disposition est indissociablement liée à cette autre disposition. Par conséquent, l'annulation de l'article 134 de la loi du 1er mars 2007 portant des dispositions diverses (III) entraîne l'annulation de l'article 135 de la même loi.

En ce qui concerne les articles 10, 11 et 172 de la Constitution

B.12. Le premier moyen, pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, ne pouvant aboutir à une annulation plus ample, il ne doit pas être examiné.

Par ces motifs,

la Cour

annule les articles 134 et 135 de la loi du 1er mars 2007 portant des dispositions diverses (III).

Ainsi prononcé en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, à l'audience publique du 1er septembre 2008.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt