

Numéro du rôle : 4435
Arrêt n° 19/2009 du 12 février 2009

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 99 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, posée par le Tribunal de première instance de Bruxelles.

La Cour constitutionnelle,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 14 février 2008 en cause de la SA « Rent Me » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 22 février 2008, le Tribunal de première instance de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 99 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce qu'il contient une présomption irréfragable de mise en circulation liée à l'immatriculation d'un véhicule, avec pour conséquence que la taxe est due même s'il est démontré que le véhicule n'a pas été mis en usage sur la voie publique ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SA « Rent Me », dont le siège social est établi à 1050 Bruxelles, avenue de la Couronne 388;

- le Gouvernement wallon;

- le Conseil des ministres.

La SA « Rent Me » et le Conseil des ministres ont introduit des mémoires en réponse.

A l'audience publique du 9 décembre 2008 :

- ont comparu :

. Me P. Willemart, avocat au barreau de Bruxelles, pour la SA « Rent Me »;

. Me B. Van Caillie, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs J.-P. Moerman et A. Alen 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. *Les faits et la procédure antérieure*

Le 25 octobre 2002, la demanderesse devant le juge *a quo* demande l'immatriculation de dix-huit véhicules neufs. Pour dix-sept véhicules, les immatriculations sont attribuées le 28 octobre 2002 et les plaques sont restituées à la Direction pour l'immatriculation des véhicules (DIV) pour être radiées du répertoire des immatriculations le 29 octobre 2002. Pour un véhicule, l'immatriculation est attribuée le 30 octobre 2002 et radiée le même jour. Les taxes litigieuses sont enrôlées, pour l'exercice 2002, le 4 février 2003. Une réclamation

est introduite par la demanderesse devant le juge *a quo* à l'encontre des dix-huit taxes litigieuses. Cette réclamation est rejetée par une décision directoriale du 10 septembre 2003.

La demanderesse devant le juge *a quo* soutient que les immatriculations en cause ont été demandées par erreur et prétend que les conditions de débit des taxes litigieuses ne sont donc pas remplies.

Le juge *a quo* constate que le fait générateur de la taxe est la mise en usage du véhicule sur la voie publique en Belgique. Il constate également qu'en l'espèce, il est établi que les dix-huit véhicules n'ont pas été matériellement mis en usage sur la voie publique, ce qui résulte du très court laps de temps entre l'immatriculation et la radiation des plaques et de l'attestation sans équivoque du concessionnaire des véhicules.

Le juge *a quo* indique encore qu'en application de l'article 99 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (ci-après : CTA), les véhicules en cause sont juridiquement présumés avoir été mis en usage sur la voie publique en Belgique. Suivant la jurisprudence de la Cour de cassation, il s'agit d'une présomption irréfragable, de sorte que les conditions de débit de la taxe sont réunies. Compte tenu de ces éléments, la demanderesse devant le juge *a quo* soulève l'inconstitutionnalité de l'article 99 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus résultant, selon elle, de la présomption irréfragable qu'il contient et qui conduit au traitement identique, en l'occurrence la débit de la taxe, de situations différentes, à savoir la mise en usage matérielle sur la voie publique dans un cas et l'absence de mise en usage matérielle sur la voie publique dans l'autre.

III. *En droit*

- A -

Mémoire du Conseil des ministres

A.1.1. Le Conseil des ministres indique que la disposition incriminée a été introduite dans le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus par la loi du 1er juin 1992 instaurant une taxe de mise en circulation (*Moniteur belge* du 1er juin 1992).

A.1.2. A titre principal, le Conseil des ministres objecte qu'il n'est pas établi de manière suffisante, sur la base de l'énoncé de la question posée, quelles sont les catégories qui doivent être comparées en vue de permettre le contrôle de la Cour au regard des articles 10 et 11 de la Constitution.

Le Conseil des ministres fait valoir que si l'une des catégories à prendre en considération était celle des redevables qui immatriculent volontairement mais « par erreur », celle-ci apparaîtrait comme trop particulière pour constituer une catégorie de contribuables que le législateur devrait distinguer des autres.

A.1.3. Le Conseil des ministres soutient à titre subsidiaire que la mesure dont le caractère discriminatoire est envisagé trouve une justification raisonnable et proportionnée eu égard aux objectifs poursuivis par le législateur. Il rappelle que la loi du 1er juin 1992 s'inscrit dans la perspective européenne de l'abolition des frontières fiscales au 1er janvier 1993 dont l'une des modifications, dictée par la Communauté européenne, consiste à supprimer le taux de TVA de 25 p.c. ainsi que la taxe additionnelle de luxe de 8 p.c. puisque tout Etat membre ne peut plus avoir qu'un seul taux normal de TVA d'au moins 15 p.c. et un ou deux taux réduits d'au moins 5 p.c. Le Gouvernement aurait dès lors estimé qu'il s'imposait de compenser partiellement la perte de recettes fiscales provoquée en matière de vente de véhicules par l'instauration d'une nouvelle taxe assimilée aux impôts sur les revenus frappant la mise en circulation de certains véhicules.

Outre la raison budgétaire, d'autres objectifs auraient également fondé la modulation et le maintien de la taxe de mise en circulation. L'objectif aurait été, en effet, de contribuer à l'amélioration de la sécurité routière et à une diminution de la pollution de l'environnement en décourageant l'achat de véhicules, surtout lorsqu'ils sont puissants et rapides. En ne visant pas les véhicules de faible ou de moyenne puissance, la taxe de mise en

circulation constituerait une des mesures visant à apporter une correction sociale par rapport aux exigences européennes en matière de taux de TVA.

A.1.4. D'après le Conseil des ministres, la mesure serait raisonnablement proportionnée au but poursuivi bien qu'elle contienne une présomption irréfragable. Il découlerait de cette présomption un allègement notable des tâches matérielles des receveurs des contributions directes et une diminution des formalités incombant au contribuable. En effet, les coûts liés à la perception de la taxe sont de la sorte limités puisqu'ils reposent en grande partie sur les données informatiques transmises par l'Office de la circulation routière. La possibilité qui serait donnée au contribuable d'effectuer la démonstration qu'une fois immatriculé, son véhicule aurait été effectivement mis en usage sur la voie publique de même que la possibilité pour l'administration d'en effectuer le contrôle apparaîtraient particulièrement aléatoires et compliquées. Le Conseil des ministres relève encore qu'il existe des régimes particuliers, en l'occurrence la marque d'immatriculation « essai » ou « marchand » qui permet une exemption provisoire de la taxe dans l'attente d'une immatriculation normale et définitive.

Le Conseil des ministres renvoie également au système mis en place pour contrer une diminution sensible des exportations de véhicules, qui autorise le dégrèvement de la taxe de mise en circulation pour les véhicules transférés dans un autre Etat membre de la Communauté économique européenne à condition qu'ils y soient ensuite enregistrés sous un régime définitif. Il serait ainsi démontré que le système de la taxe de mise en circulation connaît des exceptions à la présomption irréfragable de l'article 99 du CTA, ce qui tempérerait le régime de la perception automatisée garantie par ladite présomption et le rendrait proportionné en plus de ses impératifs techniques d'efficacité et de coût.

A.1.5. Le Conseil des ministres insiste enfin sur le fait que la Cour a reconnu le caractère unique de la taxe de mise en circulation, en vertu duquel il était justifié que quels que soient les événements ultérieurs et quelle que soit la durée de l'immatriculation, la taxe de mise en circulation restait acquise à l'Etat.

Mémoire de la SA « Rent Me »

A.2. D'après la SA « Rent Me », il ressortirait des travaux préparatoires de la loi du 1er juin 1992 que le fait générateur de l'imposition est la mise en circulation du véhicule sur la voie publique. La SA « Rent Me » indique que l'administration admettrait elle-même que la taxation n'est pas due dans certaines hypothèses où il est démontré que la personne au nom de laquelle l'immatriculation a été sollicitée n'a pas mis le véhicule en usage sur la voie publique. L'on rechercherait en vain dans les travaux préparatoires de ladite loi la moindre justification du caractère irréfragable de la présomption contenue à l'article 99 du CTA. Il ne serait pas raisonnable, d'après la SA « Rent Me », de priver le contribuable de la possibilité d'apporter la preuve contraire à la présomption liée à l'immatriculation d'un véhicule dès lors que cela conduit à le soumettre à la taxe indépendamment de l'existence même du fait générateur de celle-ci. La présomption irréfragable aurait pour effet de modifier la nature même de la taxe, qui ne serait de la sorte plus une taxe de mise en circulation mais bien une taxe d'immatriculation. Le contribuable devrait donc être admis à renverser la présomption liée à l'immatriculation du véhicule et à apporter la preuve du défaut de mise en usage du véhicule sur la voie publique.

Mémoire du Gouvernement wallon

A.3.1. Le Gouvernement wallon justifie son intervention par la circonstance que la taxe en cause figure parmi les taxes régionalisées énumérées à l'article 3, 11°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, dont les recettes sont attribuées aux régions en fonction de l'endroit où est établie la personne morale ou physique au nom de laquelle le véhicule est ou doit être immatriculé (article 5, § 2, 11°, de la même loi).

A.3.2. D'après le Gouvernement wallon, la question préjudicielle n'identifie pas clairement une catégorie de personnes comparables aux personnes à l'égard desquelles il existerait une violation du principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination. Il « semblerait manifeste » qu'il n'existe en l'espèce qu'une seule catégorie de contribuables visée par l'article 99 du CTA, en l'occurrence les personnes qui ont sollicité l'immatriculation d'un véhicule. Le bon sens commun commanderait de considérer que chaque personne

demandant l'inscription de son véhicule au registre matricule de la circulation routière a pour but de mettre son véhicule en circulation sur la voie publique.

A.3.3. Sur le fond, le Gouvernement wallon précise que le mécanisme de présomption inscrit à l'article 99 du CTA est en réalité une réplique de l'ancien article 36^{ter} du CTA introduit par la loi du 27 juin 1972 qui a instauré en matière de taxe de circulation et non de taxe de mise en circulation une présomption irréfragable d'usage des véhicules sur la voie publique dès leur immatriculation.

Le Gouvernement wallon relève que l'exposé des motifs de la loi de 1972 mentionne à cet égard que le projet vise la simplification de l'établissement et de la perception de la taxe compte tenu de l'évolution croissante du parc automobile et que « les nouvelles modalités d'établissement et de perception proposées pour les voitures et véhicules y assimilés reposent sur trois principes nouveaux : a) le véhicule est présumé mis en usage et par conséquent taxable dès son immatriculation par l'Office de la circulation routière et pendant toute la durée de celle-ci. Cela permet de supprimer la déclaration chez le receveur des contributions directes ainsi que le signe distinctif fiscal [...] ».

A.3.4. Le Gouvernement wallon relève encore que le demandeur de l'immatriculation doit notamment être en possession de la carte grise du véhicule pour procéder à l'immatriculation et qu'il est difficilement crédible qu'une personne porteur de ce certificat se rende auprès de la DIV par erreur ou sans intention de mettre le véhicule en circulation sur la voie publique. Ce serait donc de manière raisonnable que le législateur a considéré que le lien entre l'immatriculation et la mise en usage d'un véhicule était à ce point évident qu'il pouvait en tirer une présomption irréfragable.

Mémoire en réponse du Conseil des ministres

A.4.1. Le Conseil des ministres reprend les extraits de la circulaire du 14 septembre 1994 à laquelle le mémoire de la SA « Rent Me » fait allusion et qui envisage « deux situations où l'administration appelle une appréciation ' avec largeur de vue ' » concernant la présomption de mise en circulation du véhicule. La première hypothèse vise la non-conformité du véhicule et la seconde celle de vices cachés.

Le Conseil des ministres commence par indiquer que la partie demanderesse devant le juge *a quo* ne se trouve dans aucune des deux hypothèses envisagées par la circulaire. Il souligne qu'en renvoyant à une circulaire pour tenter de justifier l'application qui pourrait être faite de la disposition soumise à l'appréciation de la Cour alors que cette interprétation de l'intention supposée du législateur est incompatible avec le contenu explicite dudit texte, la SA « Rent Me » commet une erreur de droit, laquelle exclut, selon l'enseignement de la Cour de cassation dans son arrêt du 14 juin 2002, une application du principe de confiance.

Le Conseil des ministres rappelle à cet égard que tout traitement contraire à la volonté expresse du législateur doit être tenu pour illégal et que tout commentaire administratif ne constitue jamais qu'un avis sur des dispositions légales applicables, étant entendu que la mise en œuvre de cet avis dans le cadre des opérations de l'établissement de l'impôt reste soumise à la censure des tribunaux.

A.4.2. D'après le Conseil des ministres, tout contribuable se doit d'être conséquent avec lui-même et d'assumer les conséquences de sa demande d'immatriculation alors que l'Etat, pour les motivations avancées dans le premier mémoire du Conseil des ministres, est dans l'impossibilité de vérifier dans chaque cas d'espèce la mise en usage sur la voie publique, la demande d'immatriculation emportant dans l'esprit du législateur et la volonté du contribuable et la faculté pour ce dernier de mettre en usage sur la voie publique.

A.4.3. Quant aux hypothèses visées par la circulaire, le Conseil des ministres indique que les contestations juridiques qui peuvent naître de ces hypothèses, ne sont pas des situations qu'il incombe à l'Etat de gérer en lieu et place des parties impliquées. Ces situations peuvent, en effet, justifier quelques dédommagements ultérieurs au civil sans pour autant rendre discriminatoire le principe de la présomption irréfragable voulue par le législateur dans la disposition soumise à la Cour.

A.4.4. Le Conseil des ministres rappelle enfin qu'il a exposé dans son premier mémoire pourquoi, en raison d'impératifs techniques d'efficacité et de coûts inhérents au régime de la perception automatisée, le législateur a résolument opté pour la présomption irréfragable dès que le véhicule considéré est ou devrait être inscrit au répertoire matricule de l'Office de la circulation routière. Il a également montré dans son premier mémoire qu'il existe des possibilités de dégrèvement ou des systèmes d'exemption provisoire de la taxe de mise en circulation d'un véhicule qui constituent autant de solutions qui peuvent prévenir l'application rigoureuse de la présomption irréfragable instaurée par l'article 99 du CTA.

Mémoire en réponse de la SA « Rent Me »

A.5.1. La SA « Rent Me » indique qu'il ressort incontestablement des termes du juge *a quo* que les catégories de situations qui sont soumises à la Cour sont les suivantes : d'une part, les contribuables qui ont sollicité l'immatriculation d'un véhicule et mis celui-ci en usage sur la voie publique et, d'autre part, ceux qui, bien qu'ayant sollicité l'immatriculation du véhicule, démontrent que celui-ci n'a pas été mis en usage sur la voie publique. La question de savoir pour quel motif ou en raison de quelle circonstance un véhicule dont l'immatriculation a été sollicitée n'a finalement pas été mis en usage sur la voie publique ne serait pas pertinente, d'après la SA « Rent Me ». Seule compterait la question de savoir si le véhicule a ou non été mis en usage sur la voie publique, c'est-à-dire si le fait générateur de la taxe de mise en circulation est effectivement survenu.

A.5.2. La SA « Rent Me » insiste sur le fait que ce qui est contesté ce n'est pas le mode de perception de la taxe mais bien l'impossibilité dans laquelle l'article 99 du CTA met celui auquel elle est réclamée d'apporter la preuve que le véhicule n'a pas été mis en circulation sur la voie publique et, partant, d'obtenir le dégrèvement de la taxe de mise en circulation établie à sa charge. S'il est raisonnable de prévoir un mode de perception tel qu'une demande d'immatriculation du véhicule qui génère automatiquement l'enrôlement de la taxe de mise en circulation, en revanche, il ne se justifierait absolument pas que le titulaire de l'immatriculation soit privé de la possibilité de prouver que le véhicule dont il a sollicité l'immatriculation n'a pas été mis en usage sur la voie publique.

A.5.3. La SA « Rent Me » soutient encore que la circonstance que des régimes particuliers existent en matière d'immatriculation qui permettent une exemption provisoire de la taxe dans l'attente d'une immatriculation normale et définitive est sans pertinence au regard de la mesure critiquée. En effet, celui qui demande l'immatriculation ordinaire d'un véhicule ne se trouve pas par hypothèse dans un des cas où l'immatriculation provisoire peut être sollicitée. Le Conseil des ministres ne pourrait non plus être suivi lorsqu'il cite l'arrêt rendu par la Cour le 19 juillet 2005 pour tenter de faire croire qu'elle aurait déjà décidé que l'attribution d'une marque d'immatriculation oblige son titulaire à payer la taxe de mise en circulation sans possibilité pour celui-ci d'apporter la preuve que le véhicule immatriculé n'a pas été mis en usage sur la voie publique.

- B -

B.1. La Cour est invitée à se prononcer sur la compatibilité avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution de l'article 99 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus en ce qu'il contient une présomption irréfragable de mise en circulation liée à l'immatriculation d'un véhicule, avec pour conséquence que la taxe est due même s'il est démontré que le véhicule n'a pas été mis en usage sur la voie publique.

B.2. L'article 99 précité dispose :

« § 1er. Les véhicules visés à l'article 94, 1°, sont présumés mis en usage sur la voie publique en Belgique dès qu'ils sont ou doivent être inscrits au répertoire matricule de l'Office de la circulation routière.

[...] ».

B.3.1. D'après le Conseil des ministres et le Gouvernement wallon, partie intervenante dans la procédure devant la Cour, la question préjudicielle n'indiquerait pas les catégories de justiciables qui doivent être distinguées. Le Conseil des ministres ajoute qu'à tout le moins, l'une des catégories susceptibles d'être appréhendées pour une comparaison, à savoir celle des redevables de la taxe qui immatriculent volontairement mais par erreur un véhicule, serait trop particulière pour pouvoir être prise en considération.

B.3.2. Contrairement à ce que soutiennent le Conseil des ministres et le Gouvernement wallon, il ressort à suffisance tant des termes de la question préjudicielle que des motifs du jugement rendu par le juge *a quo* que celui-ci invite la Cour à se prononcer sur le traitement identique, à savoir la débitation de la taxe de mise en circulation d'un véhicule, à l'égard de redevables qui se trouveraient dans des situations différentes : d'une part, ceux qui ont mis en usage matériellement le véhicule sur la voie publique et, d'autre part, ceux qui n'ont pas procédé à cette mise en usage matérielle et qui en ont demandé l'immatriculation par erreur.

B.3.3. L'exception est rejetée.

B.4. Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination s'opposent à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure considérée, sont essentiellement différentes.

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.5.1. La disposition en cause trouve son origine dans la loi du 1er juin 1992 instaurant une taxe de mise en circulation (*Moniteur belge*, 1er juin 1992).

On peut lire dans les travaux préparatoires de cette loi :

« Dans la perspective européenne de l'abolition des frontières fiscales au 1er janvier 1993, le Gouvernement a récemment procédé à des modifications des taux de la T.V.A. [...].

L'une de ces modifications consiste à supprimer le taux de T.V.A. de 25 p.c., ainsi que la taxe additionnelle de luxe de 8 p.c.

Lors du contrôle du budget 1992, le Gouvernement a estimé qu'il s'indiquait de compenser partiellement la perte de recettes fiscales ainsi provoquée en matière de vente de véhicules, par l'instauration d'une nouvelle taxe assimilée aux impôts sur les revenus, frappant la mise en circulation de certains véhicules.

La taxe de mise en circulation que le Gouvernement vous propose d'instaurer ne vise pas les véhicules de faible ou moyenne puissance. Pour les véhicules qui y sont soumis, son montant sera dans la plupart des cas inférieur à l'économie d'impôt réalisée du fait de la suppression du taux de T.V.A. de 25 p.c. et de la taxe additionnelle de luxe » (*Doc. parl., Sénat, 1991-1992, n° 329/1, p. 1*).

Quant à la disposition en cause, elle a été adoptée « afin de ne pas laisser au contribuable l'initiative en matière de paiement de la taxe ». C'est la raison pour laquelle il a été proposé « d'établir, pour les trois types de véhicules, une présomption irréfragable d'accomplissement du fait générateur de la taxe au moment de l'immatriculation du véhicule ou de l'aéronef ou de la délivrance de la lettre de pavillon pour un bateau, respectivement par les autorités administratives compétentes » (*ibid. p. 4*).

C'est dans un souci de simplification administrative et de limitation des coûts que le législateur a décidé de faire coïncider la taxe de mise en circulation avec l'immatriculation du véhicule (*Doc. parl., Sénat, 1991-1992, n° 329/2, p. 19*), la perception de la taxe se faisant « en grande partie de manière informatisée, sur la base des données informatiques transmises par la DIV (Office de la circulation routière) » (*Doc. parl., Chambre, 1991-1992, n° 466/6, p. 45*).

B.5.2. Bien que le législateur ait entendu instaurer une présomption irréfragable de mise en circulation du véhicule sur la voie publique dans le cadre de la disposition en cause, un certain nombre d'exceptions au prélèvement de la taxe ont été prévues afin de modérer les effets liés à cette présomption.

C'est ainsi que pour les véhicules munis d'une marque d'immatriculation « essai » ou « marchand », aucune taxe de mise en circulation n'est provisoirement perçue, dans l'attente d'une immatriculation normale et définitive du véhicule concerné (*Doc. parl.*, Chambre, 1991-1992, n° 466/6, pp. 49-50).

Un dégrèvement de la taxe est également prévu à l'article 105 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, pour les véhicules, aéronefs et bateaux qui, dans les six mois de leur enregistrement, sont transférés dans un autre Etat membre de la Communauté économique européenne, à condition que ces moyens de transport y soient ensuite enregistrés sous un régime définitif.

B.6. Le législateur a pu légitimement considérer que par souci d'une saine gestion administrative, il s'imposait de lier la perception de cette taxe non à l'initiative ou à l'appréciation du contribuable mais à un événement qui peut être établi avec certitude et dont le contribuable connaît les conséquences fiscales.

B.7. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 99 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce qu'il contient une présomption irréfragable de mise en circulation liée à l'immatriculation d'un véhicule.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, à l'audience publique du 12 février 2009.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior