

Numéro du rôle : 4426
Arrêt n° 26/2009 du 18 février 2009

A R R E T

En cause : les questions préjudicielles relatives à l'article 9, B et E, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, tel que cet article a été modifié par la loi du 8 avril 2002 « modifiant les articles 5, 9, 11, 21 et 42 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus en exécution de la directive 1999/62/CE du Parlement européen et du Conseil, du 17 juin 1999, relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures », posées par le Tribunal de première instance de Bruxelles.

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 des questions préjudicielles et procédure

Par jugement du 30 janvier 2008 en cause de la SA « Athlon Car Lease Belgium » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 6 février 2008, le Tribunal de première instance de Bruxelles a posé les questions préjudicielles suivantes :

1. « En modifiant les articles 9(B) et (E) du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus par la loi du 8 avril 2002 ' modifiant les articles 5, 9, 11, 21 et 42 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus en exécution de la directive 1999/62/CE du Parlement européen et du Conseil, du 17 juin 1999, relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures ', le législateur fédéral viole-t-il les articles 10, 11, 170 de la Constitution et/ou les règles répartitrices de compétence cf. l'article 26, § 1er, 1^o, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage contenues dans l'article 4, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, tel qu'il a été modifié par la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions ? »;

2. « Les articles 9(B) et 9(E) du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, modifiés par la loi du 8 avril 2002 ' modifiant les articles 5, 9, 11, 21 et 42 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus en exécution de la directive 1999/62/CE du Parlement européen et du Conseil, du 17 juin 1999, relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures ', violent-ils les articles 10, 11 et 170 de la Constitution en ce que les articles de loi précités sont entrés rétroactivement en vigueur le 1er janvier 2001 et ont ainsi trompé la confiance légitime de la demanderesse que le législateur fédéral ne modifierait pas rétroactivement la législation, compte tenu de l'absence d'un motif objectif, impérieux et nécessaire ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SA « Athlon Car Lease Belgium », dont le siège social est établi à 1932 Zaventem, Lozenberg 5;

- le Gouvernement flamand;

- le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale;

- le Gouvernement wallon;

- le Conseil des ministres.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- la SA « Athlon Car Lease Belgium »;

- le Gouvernement flamand;

- le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale;

- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 9 décembre 2008 :

- ont comparu :

. Me P. Renier, avocat au barreau de Courtrai, qui comparaisait également *loco* Me F. Vanbiervliet, avocat au barreau de Bruxelles, pour la SA « Athlon Car Lease Belgium »;

. Me B. Martel *loco* Me P. Van Orshoven, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement flamand;

. Me S. Jochems, qui comparaisait également *loco* Me F. Vandendriessche, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale;

. Me C. Cologne *loco* Me P. Declercq, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs E. Derycke et R. Henneuse 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*

Il apparaît de la décision de renvoi qu'un conflit oppose la SA « Athlon Car Lease Belgium », qui loue notamment des camionnettes, et l'Etat belge concernant 169 cotisations supplémentaires à la taxe de circulation pour l'exercice d'imposition 2001.

La société précitée objecte devant le juge *a quo* que depuis le 1er janvier 2002, les régions sont compétentes pour régler la base d'imposition, le taux et les exonérations de la taxe de circulation, de sorte que les dispositions législatives fédérales en cause sont entachées d'incompétence. A la demande de cette société, le juge *a quo* pose la première question préjudicielle, telle qu'elle est reproduite ci-dessus.

Ensuite, cette société relève que la loi du 8 avril 2002 en cause est entrée en vigueur avec effet rétroactif, sans justification objective, de sorte que les articles 10, 11 et 170 de la Constitution sont violés. En conséquence, le juge *a quo* pose la deuxième question préjudicielle, telle qu'elle est reproduite ci-dessus.

III. *En droit*

- A -

Quant à la première question préjudicielle

A.1. La SA « Athlon Car Lease Belgium » soutient que, par la loi du 8 avril 2002, le législateur fédéral a modifié rétroactivement le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (ci-après : CTA). En vertu de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989, à la date de promulgation de cette loi, le législateur fédéral n'était plus compétent : à partir du 1er janvier 2002, les régions sont devenues exclusivement compétentes pour régler le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations de la taxe de circulation (article 4, § 3, de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989, tel qu'il a été modifié par la loi spéciale du 13 juillet 2001).

Il n'est pas remédié à l'incompétence du législateur fédéral par la circonstance que par l'article 71 du décret de la Région flamande du 20 décembre 2002 « contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2003 », le Parlement flamand a confirmé la loi du 8 avril 2002 à partir du 1er janvier 2002. En effet, cette « confirmation » a été faite sur la base de l'ancien article 4, § 4, de la loi spéciale de financement, qui n'est plus applicable depuis le 1er janvier 2002. Toutefois, l'« accord » des gouvernements de région prévu par cette disposition porte uniquement sur la taxe de circulation « à partir du 1er janvier 2002 », alors que la loi du 8 avril 2002 est entrée en vigueur avec effet rétroactif au 1er janvier 2001. Par conséquent, pour la période entre le 1er janvier 2001 et le 31 décembre 2001, il n'y a jamais eu d'accord de la Région flamande, alors que l'ancien article 4, § 4, de la loi spéciale de financement l'exigeait. Dès lors, l'autorité fédérale ne peut invoquer le prétendu accord de la Région flamande pour justifier l'application de la loi du 8 avril 2002 pour la période du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2001, de sorte que l'excès de compétence par le législateur fédéral à défaut d'« accord » de la Région flamande est établi.

La SA « Athlon Car Lease Belgium » observe aussi qu'une région ne peut marquer son accord sur une atteinte à ses propres compétences. En outre, les règles répartitrices de compétence sont d'ordre public. Dès lors, la Région flamande n'a pu valablement marquer son accord sur la confirmation de la loi du 8 avril 2002. Le législateur fédéral a vidé les compétences des régions de leur substance en adoptant une loi ayant effet rétroactif après l'extinction de sa compétence normative.

A.2.1. Le Conseil des ministres estime que la question préjudicielle n'est pas recevable en ce que la Cour est invitée à examiner les dispositions en cause au regard des articles 10, 11 et 170 de la Constitution. La question préjudicielle n'indique pas quelles catégories de personnes devraient être comparées dans le cadre de l'examen de la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution. Il n'est pas davantage indiqué en quoi le principe de légalité en matière fiscale, inscrit à l'article 170 de la Constitution, pourrait être violé.

A.2.2. Quant au fond, le Conseil des ministres souligne que, depuis le 1er janvier 2002, l'autorité fédérale n'est plus compétente pour fixer, notamment, le taux d'imposition de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles. Le législateur fédéral a néanmoins adopté la loi du 8 avril 2002, qui a effet au 1er janvier 2001, donc également pour la période à partir de laquelle les législateurs régionaux sont devenus compétents.

A cet égard, le Conseil des ministres fait valoir que c'est par suite de l'avis du Conseil d'Etat que l'accord de coopération du 25 novembre 2002, conclu entre la Région flamande, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale, relatif à l'introduction de l'euro en matière de taxe de circulation, a été complété par un article 3, qui dispose que « les régions ont convenu de confirmer les modifications apportées [...] par la loi du 8 avril 2002 ». Cet accord de coopération a été approuvé par la Région flamande (décret du 27 juin 2003), la Région wallonne (décret du 22 octobre 2003) et la Région de Bruxelles-Capitale (ordonnance du 3 juillet 2003). Le Conseil des ministres estime par conséquent qu'il ne saurait être question d'une violation des règles répartitrices de compétence.

A.3.1. Le Gouvernement flamand considère que la première question préjudicielle est irrecevable en ce qu'elle porte sur la compatibilité des dispositions en cause avec les articles 10, 11 et 170 de la Constitution. Ni la formulation de la question ni les motifs du jugement de renvoi ne font apparaître en quoi pourrait consister

l'éventuelle violation. Par ailleurs, l'on ne peut pas non plus en déduire dans quelle mesure le principe de légalité en matière fiscale, inscrit à l'article 170 de la Constitution, serait violé.

A.3.2. Quant au fond, le Gouvernement flamand fait valoir que depuis le 1er janvier 2002, les régions sont compétentes pour régler la taxe de circulation sur les véhicules automobiles. L'article 3, 10^o, et l'article 4, § 3, de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989, tel qu'ils ont été remplacés par la loi spéciale du 13 juillet 2001, sont, en vertu de l'article 58 de la loi spéciale du 13 juillet 2001, entrés en vigueur au 1er janvier 2002, ce qui implique automatiquement que la matière relevait, jusqu'au 31 décembre 2001, de la compétence fédérale. Il s'ensuit que les modifications en cause de la taxe de circulation, pour la période postérieure au 1er janvier 2002, devaient être adoptées par le législateur décentralisé flamand. Cela découle en l'espèce de leur confirmation, à partir du 1er janvier 2002, par l'article 71 du décret de la Région flamande du 20 décembre 2002 « contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2003 ». En ce que la première question préjudicielle porte sur la période postérieure au 1er janvier 2002, celle-ci appelle donc, selon le Gouvernement flamand, une réponse négative.

A.3.3. Dans son mémoire en réponse, le Gouvernement flamand relève que la SA « Athlon Car Lease Belgium » confond la portée de l'accord marqué sur les dispositions en cause par le Gouvernement flamand et celle de la confirmation par le législateur décentralisé.

Avant la modification de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989 par la loi spéciale du 13 juillet 2001, il découlait des anciens articles 3 et 4, § 4, de la loi spéciale citée en premier lieu que le législateur fédéral était compétent pour « régler » la taxe en question, mais qu'une modification pouvait uniquement s'opérer moyennant l'accord préalable des gouvernements de région. Une décision à ce sujet devait par conséquent être issue d'un consensus. Le Gouvernement flamand a marqué son accord sur les dispositions en cause. Cet accord – au niveau du Gouvernement – était toujours requis, étant donné que le législateur fédéral, au moment où le projet de loi était présenté, était toujours compétent pour modifier la taxe de circulation, moyennant l'accord, notamment, du Gouvernement flamand. L'accord du législateur décentralisé n'était nullement requis, à l'inverse de ce que semble suggérer la SA « Athlon Car Lease Belgium ».

Ce n'est que depuis l'entrée en vigueur, au 1er janvier 2002, de la modification de la loi spéciale du 16 janvier 1989 par la loi spéciale du 13 juillet 2001 que le législateur décentralisé est devenu exclusivement compétent pour régler la taxe de circulation, en vertu des articles 3 et 4, § 3, modifiés. Jusqu'à cette date, le législateur fédéral est resté compétent. En vue d'exécuter l'article 4, § 3, la Région flamande, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale ont conclu l'accord de coopération « relatif à l'introduction de l'euro en matière de taxe de circulation ». Selon l'article 3 de cet accord de coopération, les régions ont convenu de confirmer les modifications apportées par la loi du 8 avril 2002. En vue d'exécuter cet accord de coopération, les dispositions en cause ont été confirmées, en ce qui concerne la Région flamande, par l'article 71 du décret de la Région flamande du 20 décembre 2002 « contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2003 ». Le législateur décentralisé s'est ainsi approprié ces dispositions législatives, de sorte que ces dispositions doivent être considérées comme des dispositions décentralisées, ceci, il est vrai, eu égard aux effets dans le temps de la disposition confirmatoire, à partir du 1er janvier 2002, ce qui est logique, vu que le législateur fédéral était le seul législateur compétent jusqu'au 31 décembre 2001.

Le Gouvernement flamand conclut qu'il ne saurait être question d'une violation des règles répartitrices de compétence : avant le 1er janvier 2002, les dispositions en cause ont reçu l'accord des gouvernements de région requis à l'époque; pour la période postérieure au 1er janvier 2002, la modification de la réglementation relative à la taxe de circulation, en vue d'exécuter l'accord de coopération précité, a été confirmée par les législateurs décentralisés, qui, dès ce moment, étaient, en effet, exclusivement compétents.

A.4. Le Gouvernement wallon observe que depuis le 1er janvier 2002, les régions sont compétentes pour régler les éléments essentiels de la taxe de circulation, à l'exception de la détermination de la matière imposable (article 4, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, modifié par la loi spéciale du 13 juillet 2001).

Jusqu'au 31 décembre 2001, l'autorité fédérale était seule compétente pour modifier le taux de la taxe de circulation pour autant qu'elle ait préalablement reçu l'accord des gouvernements de région (ancien article 4, § 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989).

La loi du 8 avril 2002 est certes postérieure à l'entrée en vigueur de la loi spéciale du 13 juillet 2001, mais elle produit ses effets au 1er janvier 2001, en d'autres termes pour l'exercice d'imposition 2001. Pour des raisons tenant à des obligations de droit européen, le législateur devait intervenir pour ce qui est du taux de la taxe de circulation pour l'exercice d'imposition 2001. Pour cette période, seul le législateur fédéral était compétent. Contester sa compétence reviendrait à considérer qu'aucun niveau de pouvoir n'était compétent pour modifier le taux de la taxe relative à l'exercice d'imposition 2001, étant donné qu'avant le 1er janvier 2002, les législateurs régionaux n'étaient pas compétents.

Selon le Gouvernement wallon, la thèse de la partie demanderesse devant le juge *a quo* se fonde sur une confusion entre l'entrée en vigueur d'une norme législative et ses effets dans le temps. Bien que la loi du 8 avril 2002 soit entrée en vigueur dix jours après sa publication au *Moniteur belge*, sa force obligatoire remonte au 1er janvier 2001, époque à laquelle seul le législateur fédéral était compétent pour modifier le taux de la taxe de circulation.

Par ailleurs, respectivement en octobre et novembre 2001, les régions n'auraient pas donné leur accord sur les modifications proposées par le législateur fédéral si elles n'étaient pas certaines que la compétence appartenait au pouvoir fédéral.

A.5.1. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale estime que la première question préjudicielle est irrecevable en ce que la Cour est invitée à contrôler les dispositions en cause au regard des articles 10, 11 et 170 de la Constitution. Ni la formulation de la question ni les motifs de la décision de renvoi ne font apparaître quelles catégories de personnes doivent être comparées entre elles dans le cadre de l'examen de la prétendue violation des articles 10 et 11 de la Constitution. En outre, le principe de légalité en matière fiscale, inscrit à l'article 170 de la Constitution, n'est manifestement pas violé en l'espèce et il n'est pas indiqué en quoi cette disposition constitutionnelle serait violée.

A.5.2. Quant au fond, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale fait valoir que la taxe de circulation sur les véhicules automobiles et la taxe de mise en circulation relèvent de la compétence des régions depuis le 1er janvier 2002, celles-ci étant compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations.

Les régions ont fait usage de cette compétence en confirmant la loi du 8 avril 2002 à partir du 1er janvier 2002. La Région de Bruxelles-Capitale l'a fait par l'ordonnance du 3 juillet 2003.

Vu les circonstances exposées dans le cadre du traitement de la deuxième question préjudicielle, il convenait également de trouver un règlement pour la période pour laquelle les régions n'étaient pas encore compétentes, à savoir du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2001. Au cours de cette période, le législateur fédéral était compétent pour régler le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations de la taxe de circulation. Pour cette raison, le législateur fédéral est intervenu rétroactivement le 8 avril 2002 et a modifié les dispositions en cause.

Le fait que les régions aussi estiment que le législateur fédéral était compétent pour opérer ces modifications de manière rétroactive pour la période qui précédait l'attribution des compétences aux régions se voit confirmé par la circonstance que les décrets et l'ordonnance qui confirment la loi du 8 avril 2002 ne produisent leurs effets qu'à partir du 1er janvier 2002.

Par référence à l'arrêt n° 3/89, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale relève qu'une disposition qui règle l'entrée en vigueur d'un décret en lui donnant un effet rétroactif ne constitue en principe pas un excès de compétence *ratione temporis* de la part du législateur décréteur, du moins lorsque « cette date [d'entrée en vigueur] coïncid[e] avec celle de l'entrée en vigueur de la loi spéciale du 8 août 1980 ». *A contrario*, il peut être déduit de cet arrêt qu'avant la date d'entrée en vigueur de l'attribution de compétences, l'autorité compétente à l'époque reste compétente.

A.5.3. Dans son mémoire en réponse, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale affirme que la SA « Athlon Car Lease Belgium » n'établit pas de distinction nette entre, d'une part, l'accord préalable requis sous l'empire de l'ancien article 4, § 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 et, d'autre part, la confirmation ultérieure de la loi du 8 avril 2002 par les régions dans l'exercice de leurs compétences propres.

Ainsi qu'il apparaît des travaux préparatoires, les régions ont, en octobre et novembre 2001 - avant l'entrée en vigueur de la modification de l'article 4, § 4, précité -, pour la période antérieure au 1er janvier 2002, marqué

leur accord sur le projet de loi. Respectivement par l'ordonnance du 3 juillet 2003 et par les décrets des 20 décembre 2002 et 22 octobre 2003, la Région de Bruxelles-Capitale, la Région flamande et la Région wallonne se sont approprié les modifications de la loi du 8 avril 2002. A l'inverse de ce que prétend la SA « Athlon Car Lease Belgium », cette confirmation s'inscrit dans le cadre de l'exercice des compétences propres pour la période postérieure au 1er janvier 2002.

Quant à la deuxième question préjudicielle

A.6. La SA « Athlon Car Lease Belgium » fait valoir que les dispositions en cause violent les articles 10, 11 et 170 de la Constitution, combinés avec le principe de la sécurité juridique et de la confiance légitime, en ce qu'elles ont effet rétroactif. Il serait ainsi porté atteinte à la confiance légitime que peut avoir le redevable dans le fait que le législateur ne doit pas instaurer d'impôt rétroactif.

Par référence aux arrêts n^{os} 111/2004, 77/2006 et 41/2008, cette partie observe que l'effet rétroactif de dispositions législatives peut uniquement se justifier par des circonstances particulières, notamment lorsqu'il est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général.

En fixant la date d'entrée en vigueur, la loi du 8 avril 2002 a établi une distinction entre des rapports de droit selon qu'ils entrent ou non dans le champ d'application de la loi. Pareille différence de traitement ne repose pas sur une justification objective et raisonnable. L'argument selon lequel l'égalité des redevables serait réalisée en alignant la notion de droit fiscal de « camionnette » sur la notion technique de « camionnette » ne peut être admis. En effet, le législateur aurait pu atteindre cet objectif d'une manière qui soit moins défavorable pour le redevable. Le législateur a toutefois opté pour des recettes budgétaires supplémentaires. En ce sens, la mesure en cause n'est pas proportionnée au but poursuivi.

Il apparaît des travaux préparatoires que la rétroactivité de la loi s'inscrivait dans le cadre, non pas de l'équivalence des notions fiscale et technique de « camionnette », mais bien du système des perceptions non automatisées. Par ailleurs, l'affaire soumise au juge *a quo* concerne uniquement les perceptions automatisées. Cette rétroactivité ne repose donc pas sur un motif impérieux et nécessaire et ne peut être justifiée par des circonstances particulières. Le législateur aurait facilement pu opter pour une réglementation non rétroactive.

A.7.1. Le Conseil des ministres estime que la deuxième question préjudicielle est partiellement irrecevable, pour les mêmes raisons que la première question.

A.7.2. Quant au fond, le Conseil des ministres fait valoir que l'effet rétroactif des dispositions en cause repose sur une justification objective, ainsi qu'il ressort des travaux préparatoires : étant donné que la période imposable suit l'année civile pour les véhicules qui relèvent du système de la perception non automatisée, il est souhaitable de faire coïncider l'entrée en vigueur avec le début d'une nouvelle période imposable. L'on évite ainsi également une révision massive (octroi de dégrèvements et établissement de suppléments) de la taxe de circulation pour les véhicules qui relèvent du système de la perception non automatisée.

A.8.1. Le Gouvernement flamand estime que la deuxième question préjudicielle n'est pas recevable en ce qu'elle porte sur l'article 170 de la Constitution. Ni la formulation de la question préjudicielle ni les motifs de la décision de renvoi ne font apparaître en quoi le principe de légalité en matière fiscale, inscrit à l'article 170 de la Constitution, pourrait être violé.

A.8.2. Quant au fond, le Gouvernement flamand estime que la justification de la rétroactivité critiquée est contenue dans les travaux préparatoires : le législateur souhaitait opérer un certain nombre de modifications avec effet au commencement d'une nouvelle période imposable, qui coïncide en principe, pour la taxe de circulation, avec l'année civile. Le choix du législateur de faire coïncider l'entrée en vigueur d'une disposition par laquelle la base imposable d'une taxe est modifiée avec le commencement d'une période imposable et d'éviter ainsi d'innombrables cotisations supplémentaires ou dégrèvements est raisonnablement justifié. Pareil choix est dès lors justifié à la lumière de la sécurité juridique, du bon fonctionnement du service public et de sa continuité.

A.9. Le Gouvernement wallon fait valoir que la rétroactivité de la loi du 8 avril 2002 est tout à fait justifiée. En effet, il ressort des travaux préparatoires que la Commission européenne avait mis la Belgique en demeure en date du 30 novembre 2000 dans la mesure où celle-ci n'avait pas satisfait aux obligations prévues par la directive 1999/62/CE du 17 juin 1999. Cette directive tendait notamment à harmoniser la taxe de circulation des véhicules automobiles. La loi du 8 avril 2002 a calqué les échelles de la taxe de circulation sur la réglementation européenne. Etant donné que la première phase de la procédure d'infraction avait été mise en œuvre par la Commission européenne à l'encontre de la Belgique, il ne peut, selon le Gouvernement wallon, être contesté que le législateur fédéral a poursuivi un objectif d'intérêt général en adoptant la mesure en cause.

A.10.1. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale se réfère aux travaux préparatoires, dont il apparaît que le législateur estimait que non seulement la taxation inégale des camionnettes dont la masse maximale autorisée est inférieure à 3 499 kilos en comparaison de la taxation des camionnettes dont la masse maximale autorisée est supérieure à 3 500 kilos était incohérente, mais qu'elle ne pouvait pas davantage se justifier à la lumière de la définition de « camionnette » dans la réglementation de la circulation routière, d'une part, et du principe d'égalité et de non-discrimination, d'autre part. En outre, la rétroactivité de la mesure en cause est fondée sur des motifs financiers et est dès lors nécessaire pour assurer le bon fonctionnement et la continuité du service public.

A.10.2. Bien que la loi spéciale du 6 janvier 1989 ne prévoie pas expressément la possibilité de maintenir, dans un arrêt rendu à titre préjudiciel, les effets d'une norme déclarée inconstitutionnelle, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale fait valoir – en ordre subsidiaire – que, le cas échéant, les régions devraient à tout le moins pouvoir disposer d'une période transitoire pour adapter ou confirmer, sur la base de leur compétence propre, la mesure en cause, si possible avec effet rétroactif.

A.11.1. La SA « Athlon Car Lease Belgium » réplique que le Conseil des ministres, le Gouvernement flamand et le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, afin de justifier la rétroactivité de la mesure en cause, semblent partir du principe que la taxe de circulation en question porte sur la catégorie des « camionnettes » qui sont soumises à la perception non automatisée. Tel n'est nullement le cas.

Cette partie souligne qu'il existe une distinction entre les perceptions non automatisées et les perceptions automatisées.

La loi du 25 janvier 1999 a instauré le principe de la « perception automatisée », qui se fonde sur la présomption irréfragable d'imposabilité par le simple fait de l'inscription du véhicule auprès de la Direction pour l'immatriculation des véhicules (ci-après : DIV) (article 21 du CTA). En outre, la taxe de circulation est due par périodes successives de douze mois consécutifs, dont la première prend cours le premier jour du mois au cours duquel le véhicule a été ou devait être inscrit dans le répertoire de la DIV (article 22 du CTA). La période imposable de douze mois ne correspond donc pas à l'année civile.

Pour les véhicules non automatisés, c'est un autre système qui s'applique (article 36bis du CTA). Cette catégorie ne concerne pas les « camionnettes », qui font l'objet du litige soumis au juge *a quo*. Pour les véhicules non automatisés, la période imposable se calcule par année civile.

Par conséquent, la justification avancée par les autorités institutionnelles précitées ne peut être prise en compte : cette justification ne vaut pas pour les perceptions automatisées, étant donné que le commencement d'une année d'imposition ne dépend en principe pas de l'année civile, mais du moment où le véhicule a été inscrit auprès de la DIV.

A.11.2. La SA « Athlon Car Lease Belgium » rejette la thèse du Gouvernement wallon selon laquelle la rétroactivité critiquée pourrait être justifiée par des obligations de droit européen. La directive 1999/62/CE précitée porte exclusivement sur les véhicules qui sont destinés « au transport de marchandises par route et ayant un poids total en charge autorisé égal ou supérieur à 12 tonnes » (article 1er). Cette directive est donc tout à fait étrangère à l'adaptation (rétroactive) de la notion de « camionnette », car elle porte uniquement sur les « poids lourds ».

A.11.3. L'argument de la Région de Bruxelles-Capitale selon lequel le législateur poursuit l'égalité des redevables en alignant la notion de droit fiscal et la notion technique de « camionnette » ne peut, selon la SA « Athlon Car Lease Belgium », être admis. Le législateur aurait pu réaliser cet objectif d'une manière qui soit moins préjudiciable pour le redevable.

A.11.4. La SA « Athlon Car Lease Belgium » conclut que la modification législative rétroactive en cause n'est pas justifiée en ce qui concerne les véhicules automatisés, en l'espèce pour la catégorie des « camionnettes ». La justification alléguée est uniquement relative au système des perceptions non automatisées, auquel l'instance soumise au juge *a quo* est étrangère.

- B -

B.1.1. Les questions préjudicielles concernent l'article 9, B et E, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (ci-après : CTA), respectivement modifié et remplacé par les articles 5 et 6 de la loi du 8 avril 2002 « modifiant les articles 5, 9, 11, 21 et 42 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus en exécution de la directive 1999/62/CE du Parlement européen et du Conseil, du 17 juin 1999, relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures » (ci-après : la loi du 8 avril 2002).

Les articles en cause 5 et 6 de la loi du 8 avril 2002 disposent :

« Art. 5. Dans l'article 9, *littera* B, du même Code, les mots ' d'une masse maximale autorisée de moins de 3 500 kilogrammes ' sont remplacés par les mots ' d'une masse maximale autorisée ne dépassant pas 3 500 kilogrammes ' .

Art. 6. L'article 9, *littera* E, du même Code est remplacé par la disposition suivante :

' E. Véhicules à moteur ou ensembles de véhicules destinés au transport de marchandises.

Lorsque la masse maximale autorisée du véhicule ou de l'ensemble de véhicules dépasse 3 500 kilogrammes, la taxe est fixée, selon le nombre d'essieux du véhicule et la nature de la suspension, d'après les barèmes suivants : [...] ' ».

L'article 12 de la loi du 8 avril 2002 dispose :

« Les articles 2 à 11 produisent leurs effets le 1er janvier 2001 ».

B.1.2. Les dispositions en cause portent sur la modification de la taxe de circulation qui est due pour les « camionnettes ».

Avant l'entrée en vigueur de ces dispositions, la taxe de circulation sur les « camionnettes », dont les véhicules à moteur destinés au transport de marchandises d'une masse maximale autorisée (ci-après : MMA) de moins de 3 500 kg, était fixée à 19,32 euros par 500 kg de MMA (article 9, B, du CTA).

Lorsque la MMA du véhicule ou du train atteignait au moins 3 500 kg, la taxe était fixée selon le barème déterminé par l'article 9, E, du CTA, avec comme conséquence que la taxe pour les véhicules d'une MMA de 3 500 à 3 999 kg était fixée à un montant inférieur à celui qui résultait de l'opération prévue par l'article 9, B, du CTA.

Par conséquent, une camionnette d'une MMA de 3 499 kg (ou moins) était imposée plus lourdement qu'une camionnette d'une MMA de 3 500 kg.

A la suite de la modification réalisée par la loi du 8 avril 2002, le régime de l'article 9, B, du CTA s'applique également aux véhicules à moteur destinés au transport de marchandises « d'une masse maximale autorisée ne dépassant pas 3 500 kilogrammes ». Par conséquent, les camionnettes d'une MMA de 3 500 kg entrent dorénavant aussi dans le champ d'application de l'article 9, B, du CTA.

Quant à la première question préjudicielle

En ce qui concerne la recevabilité

B.2. Selon le Conseil des ministres, le Gouvernement flamand et le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, la première question préjudicielle ne serait pas recevable, en ce qu'il est demandé à la Cour de contrôler les dispositions en cause au regard des articles 10, 11 et 170 de la Constitution, dès lors que les catégories de personnes qui devraient être comparées lors de l'examen de la compatibilité de ces dispositions avec les articles 10 et 11 de la Constitution ne

ressortiraient ni de la formulation de la question préjudicielle, ni de la motivation de la décision de renvoi.

Il ne serait pas davantage indiqué de quelle manière le principe de légalité en matière fiscale, consacré à l'article 170 de la Constitution, pourrait être violé.

B.3.1. Le contrôle de normes législatives, confié à la Cour, au regard des articles 10 et 11 de la Constitution implique qu'une catégorie de personnes déterminée prétendument discriminée fasse l'objet d'une comparaison pertinente par rapport à une autre catégorie. Lorsque ni la question préjudicielle ni les motifs de la décision de renvoi ne permettent d'établir quelles catégories de personnes doivent être comparées entre elles et lorsqu'il est en outre impossible d'en déduire en quoi la disposition litigieuse violerait les articles 10 et 11 de la Constitution, la question préjudicielle ne contient pas les éléments nécessaires pour permettre à la Cour de statuer.

Non seulement il n'appartient pas à la Cour d'examiner une différence de traitement à propos de laquelle elle devrait préciser elle-même les catégories à comparer mais, en outre, admettre que soit posée une telle question préjudicielle compromettrait le caractère contradictoire de la procédure devant la Cour, dès lors que les parties qui, le cas échéant, souhaitent intervenir à la cause devant la Cour n'ont pas la possibilité de le faire efficacement. Il en est particulièrement ainsi pour les parties qui interviendraient pour défendre la disposition en cause, lesquelles ne seraient alors pas en mesure de fournir une défense utile.

B.3.2. Ni la formulation de la première question préjudicielle, ni la motivation de la décision de renvoi n'indiquent en quoi le principe de légalité en matière fiscale, consacré à l'article 170 de la Constitution, pourrait être violé.

B.3.3. Les exceptions sont fondées.

B.3.4. Par conséquent, la Cour n'examine la première question préjudicielle que dans la mesure où elle porte sur une violation éventuelle des règles répartitrices de compétence.

En ce qui concerne le fond

B.4. le juge *a quo* demande si les dispositions en cause violent l'article 4, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions (ci-après : la loi spéciale de financement), tel qu'il a été remplacé par l'article 6 de la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions.

Le législateur fédéral serait incompétent pour adopter les dispositions en cause, puisque la taxe de circulation est un impôt régional depuis le 1er janvier 2002.

B.5. Avant la modification de la loi spéciale de financement par la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions, l'article 3, alinéa 1er, 7°, de la loi spéciale de financement disposait :

« Les impôts suivants sont des impôts régionaux :

[...]

7° la taxe de circulation sur les véhicules automobiles ».

L'article 4, § 4, de la loi spéciale de financement disposait, avant sa modification par la loi spéciale précitée du 13 juillet 2001 :

« Le législateur fédéral reste compétent pour fixer la base d'imposition des impôts visés à l'article 3, alinéa 1er, 4° à 8°, ainsi que le taux d'imposition et les exonérations des impôts visés à l'article 3, alinéa 1er, 7° et 8°. Toute modification de l'un de ces éléments ne peut toutefois être effectuée que moyennant l'accord des gouvernements régionaux ».

Il découle de ces dispositions qu'avant l'entrée en vigueur le 1er janvier 2002 de la loi spéciale précitée du 13 juillet 2001, le législateur fédéral était compétent pour fixer la base

d'imposition, le taux d'imposition et les exonérations de la taxe de circulation, mais qu'une modification de ces éléments ne pouvait s'effectuer que moyennant l'« accord » des gouvernements régionaux.

Il ressort des travaux préparatoires de la loi du 8 avril 2002 que les régions « ont marqué leur accord conformément à l'ancien [article] 4, § 4, de la loi spéciale [de financement] » sur le projet de loi en question (*Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, DOC 50-1635/003, p. 4) et que « le projet de loi à l'examen a obtenu l'accord formel des régions respectivement en octobre et novembre 2001 » (*ibid.*, p. 6).

B.6.1. A la suite de la modification de la loi spéciale de financement par la loi spéciale précitée du 13 juillet 2001, qui étend les compétences des régions en matière d'impôts régionaux, les régions sont compétentes à partir du 1er janvier 2002 pour déterminer le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations de la taxe de circulation.

L'article 3, alinéa 1er, 10°, de la loi spéciale de financement dispose actuellement :

« Les impôts suivants sont des impôts régionaux :

[...]

10° La taxe de circulation sur les véhicules automobiles ».

L'article 3, alinéa 2, de la loi spéciale de financement dispose actuellement :

« Ces impôts sont soumis aux dispositions des articles 4, 5, 8 et 11 ».

L'article 4, § 3, de la loi spéciale de financement dispose actuellement :

« 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, 10° et 11°. Dans le cas où le redevable de ces impôts est une société, au sens de la loi du 7 mai 1999 portant le Code des sociétés, une entreprise publique autonome ou une association sans but lucratif à activités de leasing, l'exercice de ces compétences est subordonné à la conclusion préalable d'un accord de coopération entre les trois régions au sens de l'article 92*bis*, § 2, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles ».

B.6.2. 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 attribué 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 de circulation.

B.6.3. En exécution de l'article 4, § 3, précité de la loi spéciale de financement, il a été conclu entre la Région flamande, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale un accord de coopération « relatif à l'introduction de l'euro en matière de taxe de circulation » (*Moniteur belge*, 7 novembre 2003).

L'article 3 de cet accord de coopération dispose :

« Les Régions ont convenu de confirmer les modifications apportées au Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, par la loi du 8 avril 2002 modifiant les articles 5, 9, 11, 21 et 42 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus en exécution de la Directive 1999/62/CE du Parlement européen et du Conseil, du 17 juin 1999, relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures ».

Cet article produit ses effets le 1er janvier 2002 (article 4 de l'accord de coopération).

L'accord de coopération précité a été approuvé par le décret de la Région flamande du 27 juin 2003 (*Moniteur belge*, 1er août 2003), par le décret de la Région wallonne du 22 octobre 2003 (*Moniteur belge*, 7 novembre 2003) et par l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 3 juillet 2003 (*Moniteur belge*, 29 juillet 2003).

B.6.4. En outre, les dispositions en cause ont été confirmées avec effet au 1er janvier 2002,

- en ce qui concerne la Région flamande, par l'article 71 du décret du 20 décembre 2002 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2003 (*Moniteur belge*, 31 décembre 2002);

- en ce qui concerne la Région de Bruxelles-Capitale, par l'article 3 de l'ordonnance du 3 juillet 2003 « confirmant les articles 5 et 13, troisième alinéa, de l'arrêté royal du 11 décembre 2001 portant exécution de la loi du 26 juin 2000 relative à l'introduction de l'euro dans la législation relative aux matières visées à l'article 78 de la Constitution et qui relève du Ministère des Finances et confirmant les modifications apportées au Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus suite à la loi du 8 avril 2002 modifiant les articles 5, 9, 11, 21 et 42 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus en exécution de la directive n° 1999/62/CE du Parlement et du Conseil européen du 17 juin 1999, relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures » (*Moniteur belge*, 29 juillet 2003).

- en ce qui concerne la Région wallonne, par l'article 3 du décret du 22 octobre 2003 « portant confirmation des articles 5 et 13, troisième alinéa, de l'arrêté royal du 11 décembre 2001 portant exécution de la loi du 26 juin 2000 relative à l'introduction de l'euro dans la législation concernant les matières visées à l'article 78 de la Constitution et qui relève du Ministère des Finances et des modifications apportées au Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus suite à la loi du 8 avril 2002 modifiant les articles 5, 9, 11, 21 et 42 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus en exécution de la directive n° 1999/62/CE du Parlement et du Conseil européen du 17 juin 1999, relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures » (*Moniteur belge*, 7 novembre 2003).

Ces confirmations signifient que les trois législateurs régionaux se sont approprié les dispositions législatives fédérales en cause, de sorte que ces dispositions doivent être considérées comme étant des dispositions de ces législateurs, à partir du 1er janvier 2002.

B.7. Les dispositions en cause avaient reçu, avant le 1er janvier 2002, l'accord des gouvernements régionaux, conformément à l'article 4, § 4, en vigueur à l'époque, de la loi spéciale de financement.

Les trois régions ont confirmé les dispositions en cause avec effet au 1er janvier 2002, en exécution de l'accord de coopération précité, par décret ou par ordonnance. En effet, à partir de cette date, les régions sont exclusivement compétentes pour déterminer le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations de la taxe de circulation.

B.8. Il découle de ce qui précède qu'en adoptant les dispositions en cause, ayant effet à partir du 1er janvier 2001, le législateur fédéral n'a pas violé l'article 4, § 3, de la loi spéciale de financement.

B.9. La première question préjudicielle appelle une réponse négative.

Quant à la seconde question préjudicielle

En ce qui concerne la recevabilité

B.10. Selon le Conseil des ministres et le Gouvernement flamand, la seconde question préjudicielle ne serait pas recevable, en ce qu'elle tend à interroger la Cour sur la compatibilité des dispositions en cause avec l'article 170 de la Constitution.

B.11.1. Ni la formulation de la seconde question préjudicielle, ni la motivation de la décision de renvoi n'indiquent en quoi le principe de légalité en matière fiscale, consacré à l'article 170 de la Constitution, pourrait être violé.

B.11.2. Les exceptions sont fondées.

B.11.3. En conséquence, la Cour n'examine la seconde question préjudicielle que dans la mesure où elle porte sur une éventuelle violation des articles 10 et 11 de la Constitution.

En ce qui concerne le fond

B.12. Le juge *a quo* demande si les dispositions en cause sont compatibles avec le principe d'égalité et de non-discrimination, en ce que ces dispositions sont entrées en vigueur avec effet rétroactif au 1er janvier 2001, de sorte que la confiance légitime des redevables concernés serait ébranlée par le fait que le législateur aurait instauré - sans nécessité impérieuse - une modification législative avec effet rétroactif.

B.13. La non-rétroactivité des lois est une garantie ayant pour but de prévenir l'insécurité juridique. Cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que le justiciable puisse prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte est accompli.

La rétroactivité peut uniquement être justifiée lorsqu'elle est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général. S'il s'avère en outre que la rétroactivité a pour effet que l'issue de l'une ou l'autre procédure judiciaire est influencée dans un sens déterminé ou que les juridictions sont empêchées de se prononcer sur une question de droit, la nature du principe en cause exige que des circonstances exceptionnelles ou des motifs impérieux d'intérêt général justifient l'intervention du législateur, laquelle porte atteinte, au préjudice d'une catégorie de citoyens, aux garanties juridictionnelles offertes à tous.

B.14. Aucun élément ne fait apparaître que la rétroactivité qui est conférée aux dispositions en cause a une incidence sur le déroulement d'une ou de plusieurs procédures judiciaires. La Cour doit donc seulement examiner si la rétroactivité de ces dispositions est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général.

B.15.1. Au cours des travaux préparatoires, l'objectif poursuivi par le législateur a été formulé comme suit :

« Selon la réglementation édictée par le Ministère des Communications et de l'Infrastructure relative aux exigences techniques auxquelles doivent satisfaire les véhicules, un véhicule à moteur destiné au transport de marchandises par route et dont la MMA est au maximum de 3 500 kg est considéré comme un ' camionnette ' .

La disposition fiscale qui existe jusqu'à présent en matière de taxe de circulation impose uniquement ' les camionnettes ' dont la MMA ne dépasse pas 3.499 kg alors que ceux dont la MMA est supérieure ou égale à 3.500 kg sont taxés comme ' camion ' (à un tarif plus bas).

Le présent article [5] met entièrement en concordance la disposition fiscale avec la réglementation technique » (*Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, DOC 50-1635/001, p. 6).

B.15.2. Le législateur a pu considérer que le traitement fiscal différent des camionnettes ayant une MMA jusqu'à 3 499 kg, d'une part, et des camionnettes de 3 500 kg, d'autre part, ne peut être justifié au regard de la définition de « camionnette » dans la réglementation de la circulation, de sorte que la notion fiscale et la notion technique de « camionnettes » se devaient de correspondre l'une à l'autre.

B.16.1. La rétroactivité des dispositions en cause a été justifiée comme suit au cours des travaux préparatoires :

« Cet article [12] détermine l'entrée en vigueur du projet.

Dans la mesure où la période imposable pour les véhicules qui relèvent du système de la perception non automatisée (la majorité des véhicules visés par le présent projet) suit l'année civile (du 1er janvier au 31 décembre), il paraît opportun de faire correspondre l'entrée en vigueur du présent projet avec le début d'une nouvelle période imposable.

Ceci évite d'ailleurs également une révision massive (octroi d'exemptions et établissement de suppléments) de la taxe de circulation pour les véhicules non automatisés » (*Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, DOC 50-1635/001, p. 7).

B.16.2. Le choix du législateur de faire correspondre de manière rétroactive l'entrée en vigueur d'une disposition qui modifie la base imposable d'une taxe avec le début d'une période imposable, et ce, notamment en vue d'éviter un nombre incalculable de cotisations complémentaires et de dégrèvements, tend à réaliser un objectif d'intérêt général, à savoir le bon fonctionnement du service public.

B.17. La seconde question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Les articles 5, 6 et 12 de la loi du 8 avril 2002 « modifiant les articles 5, 9, 11, 21 et 42 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus en exécution de la directive 1999/62/CE du Parlement européen et du Conseil, du 17 juin 1999, relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures » ne violent ni l'article 4, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, ni 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, à l'audience publique du 18 février 2009.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt