

Numéro du rôle : 5104
Arrêt n° 157/2011 du 13 octobre 2011

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 94 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, posée par la Cour d'appel d'Anvers.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et R. Henneuse, et des juges A. Alen, J.-P. Snappe, 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 de la question préjudicielle et procédure*

Par arrêt du 8 février 2011 en cause de la SA « Escape » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 16 février 2011, la Cour d'appel d'Anvers a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 94 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (ci-après : CTA) viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que la taxe de mise en circulation n'est pas due par les commerçants en voitures, voitures mixtes, minibus, motocyclettes et remorques, visés à l'article 94, 1°, du CTA, lorsqu'ils munissent le véhicule d'une marque d'immatriculation 'essai', 'marchand' ou temporaire autre qu'une marque d'immatriculation internationale, alors que pour les commerçants en yachts et en bateaux de plaisance d'une longueur supérieure à 7,5 mètres, visés à l'article 94, 3°, du CTA, la possibilité de faire usage d'une lettre de pavillon, comparable à une marque d'immatriculation 'essai', 'marchand' ou temporaire autre qu'une marque d'immatriculation internationale, et donc d'être exonérés pour ce motif de la taxe de mise en circulation n'est pas prévue ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SA « Escape », dont le siège social est établi à 2222 Itegem, Hooiweg 24a;
- le Gouvernement flamand;
- le Conseil des ministres.

Le Gouvernement flamand a également introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 13 septembre 2011 :

- ont comparu :

. Me J. Persoons, qui comparait également *loco* Me S. Van Loon, avocats au barreau d'Anvers, pour la SA « Escape »;

. Me A. Maes *loco* Me J. Sandra et Me S. Vancolen, avocats au barreau de Courtrai, pour le Gouvernement flamand;

. Me N. Starckx *loco* Me M. Van Huffelen, avocats au barreau d'Anvers, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs E. Derycke et J.-P. Snappe 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 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Le litige soumis à la juridiction *a quo* concerne l'application de la taxe de mise en circulation à un voilier X-Yachts de type « X41 One Design ». La SA « Escape », appelante devant la juridiction *a quo*, a acheté ce voilier au fabricant danois en 2007. Une lettre de pavillon a été délivrée pour ce bâtiment. La société est commerçante en yachts et en bateaux de plaisance et importatrice de voiliers de la marque X-Yachts. Elle a présenté ce yacht lors de compétitions de démonstration et l'a engagé dans des championnats belges. Le bâtiment a été vendu le 16 octobre 2007. Il a été radié du registre belge des bateaux de plaisance le 18 octobre 2007.

Le 17 janvier 2008, une cotisation à la taxe de mise en circulation a été rendue exécutoire pour un montant de 2 478 euros, majoré des intérêts de retard. Le 1er janvier 2007 a été mentionné comme date de première utilisation. La SA « Escape » a introduit une réclamation contre cette cotisation le 1er février 2008. La société estimait qu'elle était exemptée de cette taxe, étant donné qu'il s'agissait d'un yacht de démonstration qui avait entre-temps déjà été vendu. Cette réclamation a été rejetée par décision du directeur régional. Le Tribunal de première instance d'Anvers a jugé que la loi avait été correctement appliquée et a déclaré l'action de la SA « Escape » non fondée.

Devant la juridiction *a quo*, la SA « Escape » demande l'annulation de la cotisation précitée. Par acte de reprise volontaire d'instance, la Région flamande a demandé qu'il soit donné acte du fait qu'elle reprenait l'instance de l'Etat belge. A la suite de quoi la juridiction *a quo* a posé la question préjudicielle précitée.

III. *En droit*

- A -

A.1. La SA « Escape » constate que l'article 94 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (ci-après : CTA) exclut l'application de la taxe de mise en circulation pour les voitures, voitures mixtes, minibus et motocyclettes, lorsqu'ils sont munis d'une marque d'immatriculation particulière, à savoir la marque d'immatriculation « essai », « marchand » ou temporaire autre qu'une marque d'immatriculation internationale. Toutefois, un tel régime n'existe pas pour les yachts et les bateaux de plaisance d'une longueur supérieure à 7,5 mètres, qui sont destinés à la vente et qui ont été lancés par des commerçants du secteur naval. Or, les deux catégories de commerçants se trouvent dans une situation comparable, de sorte que la différence de traitement en cause n'est pas justifiée.

La SA « Escape » renvoie à un courrier du 29 septembre 1997 du ministre des Finances adressé à un administrateur de cette société, dans lequel le ministre informait celle-ci qu'en l'absence d'un système de lettre de pavillon « marchand » pour les yachts et les bateaux de plaisance destinés à la vente et lancés par des commerçants du secteur naval, il avait décidé d'appliquer par analogie les règles en vigueur concernant la taxe de mise en circulation des véhicules automobiles. Le ministre souligne que la non-application de la taxe de mise en circulation ne concernera que les bateaux que ces commerçants destinent à la vente. La juridiction *a quo* a jugé à cet égard que le principe de légalité ne permet pas d'appliquer une exemption, applicable à une catégorie déterminée de véhicules, par analogie à une autre catégorie de véhicules puisqu'une telle exemption ne peut être instaurée que par la loi.

Selon la SA « Escape », le régime applicable aux commerçants en voitures, voitures mixtes, minibus et motocyclettes a pour objectif de permettre à ces commerçants à mettre en circulation les véhicules qu'ils proposent à la vente en les munissant des marques d'immatriculation requises afin que les candidats-acheteurs puissent apprécier leurs prestations réelles en faisant un tour d'essai sur la voie publique. C'est la raison pour laquelle les commerçants de cette catégorie de véhicules sont exclus de la taxe de mise en circulation. Cependant, la mesure en cause ne prévoit pas une possibilité similaire pour les commerçants vendant certains voiliers, tandis que les candidats-acheteurs de ceux-ci doivent tout autant bénéficier de la possibilité de faire une sortie d'essai. La SA « Escape » conclut qu'il n'existe pas de justification raisonnable à la différence de traitement en cause.

A.2. Le Conseil des ministres renvoie au courrier précité du 29 septembre 1997 du ministre des Finances. Par ce courrier, le ministre a voulu répondre aux besoins du secteur des commerçants en bateaux de plaisance. Il ressort de cette missive qu'aucune taxe de mise en circulation ne sera réclamée lorsque la lettre de pavillon sera délivrée aux commerçants précités, à condition qu'ils se fassent connaître en tant que tels auprès de l'Administration centrale des contributions directes. Pour cette raison, le Conseil des ministres s'en remet à la sagesse de la Cour.

A.3. Selon le Gouvernement flamand, la question préjudicielle porte sur une différence de traitement entre deux catégories de redevables : d'une part, les commerçants en voitures, voitures mixtes, minibus ou motocyclettes, en tant que ces véhicules sont ou doivent être munis d'une marque d'immatriculation autre que « essai », « marchand » ou temporaire autre qu'une marque d'immatriculation internationale (article 94, 1^o, du CTA) et, d'autre part, les commerçants en yachts et bateaux de plaisance d'une longueur supérieure à 7,5 mètres, dès qu'une lettre de pavillon est ou doit être délivrée pour ceux-ci (article 94, 3^o, du CTA). La différence de traitement consiste en ce qu'il soit prévu, pour la première catégorie de redevables, une exception à la taxe de mise en circulation pour les véhicules en question munis d'une marque d'immatriculation « essai », « marchand » ou temporaire tandis qu'une telle exception n'a pas été prévue pour la seconde catégorie.

Le Gouvernement flamand soutient en ordre principal que ces deux catégories de redevables ne sont pas comparables en ce qui concerne l'exemption de la taxe de mise en circulation. Bien qu'il s'agisse dans les deux cas de commerçants vendant des moyens de transport, ceux-ci font commerce de moyens de transport totalement distincts : d'une part, des véhicules destinés au transport par route et, d'autre part, des navires destinés au transport par eau. En outre, les deux sortes de moyens de transport sont soumises à une réglementation propre et spécifique en matière d'immatriculation : la marque d'immatriculation pour les véhicules, et la lettre de pavillon pour les bateaux de plaisance. Seule la réglementation en matière de véhicules prévoit des marques d'immatriculation commerciales, à savoir les marques d'immatriculation « essai » et « marchand ». Enfin, les deux réglementations poursuivent un objectif distinct : l'immatriculation d'un véhicule représente l'autorisation administrative établissant que ce véhicule peut participer à la circulation routière. La délivrance d'une lettre de pavillon permet de porter le pavillon belge et de faire appel à la protection des autorités belges en haute mer ou dans des eaux étrangères. Eu égard à ces différences fondamentales dans la situation des deux catégories de redevables, le Gouvernement flamand estime que le législateur ne doit pas prévoir un même traitement fiscal.

Le Gouvernement flamand déclare en ordre subsidiaire que la mesure en cause n'est pas discriminatoire. La différence de traitement repose sur un critère objectif, à savoir la nature du moyen de transport : un véhicule ou un navire. La mesure en cause poursuit un objectif légitime, à savoir compenser la perte de recettes fiscales résultant de l'abaissement du taux de TVA, comme il ressort des travaux préparatoires de la loi du 1er juin 1992 instaurant une taxe de mise en circulation. En outre, la mesure est proportionnée au but poursuivi, selon le Gouvernement flamand, et n'a pas d'effets disproportionnés.

- B -

B.1. L'article 94 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (ci-après : CTA) dispose :

« Il est établi au profit de l'Etat une taxe assimilée aux impôts sur les revenus frappant :

1^o les voitures, voitures mixtes, minibus et motocyclettes, tels que ces véhicules sont définis dans la réglementation de l'immatriculation des véhicules à moteur et des remorques tels qu'ils sont compris dans le sens de l'article 4, § 3, en tant que ces véhicules sont ou doivent être munis d'une marque d'immatriculation autre que 'essai', 'marchand' ou

temporaire autre qu'une marque d'immatriculation internationale, délivrée dans le cadre de cette réglementation;

2° les avions, hydravions, hélicoptères, planeurs, ballons sphériques ou dirigeables et autres aéronefs, qu'ils soient plus lourds ou plus légers que l'air, avec ou sans moteur, dès qu'ils sont ou doivent être immatriculés;

3° les yachts et bateaux de plaisance d'une longueur supérieure à 7,50 mètres, dès qu'une lettre de pavillon est ou doit être délivrée pour ceux-ci, lorsque ces véhicules routiers, aéronefs ou bateaux sont mis en usage sur la voie publique ou utilisés en Belgique ».

B.2. La Cour est interrogée sur la compatibilité de cette disposition avec les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'elle instaure une différence de traitement entre deux catégories de redevables : d'une part, les commerçants en voitures, voitures mixtes, minibus et motocyclettes, dans la mesure où ces véhicules sont ou doivent être munis d'une marque d'immatriculation autre qu'une marque d'immatriculation « essai », « marchand » ou temporaire autre qu'une marque d'immatriculation internationale (article 94, 1°, du CTA) et, d'autre part, les commerçants en yachts et en bateaux de plaisance d'une longueur supérieure à 7,5 mètres, dès qu'une lettre de pavillon est ou doit être délivrée pour ceux-ci (article 94, 3°, du CTA). Pour la première catégorie de redevables, il est prévu une exception en matière de taxe de mise en circulation pour les véhicules munis d'une marque d'immatriculation « essai », « marchand » ou temporaire, alors qu'une telle exception n'est pas prévue pour la seconde catégorie.

B.3.1. Le Gouvernement flamand estime que les deux catégories de redevables ne seraient pas comparables en l'espèce.

B.3.2. Les véhicules et les bateaux sont des moyens de transport distincts et ils sont soumis à une réglementation différente en matière d'immatriculation : la marque d'immatriculation pour les véhicules et la lettre de pavillon pour certains bateaux de plaisance. En outre, une marque d'immatriculation « essai » ou « marchand » n'est prévue que pour les véhicules. Il ne s'ensuit toutefois pas que les redevables qui mettent en circulation l'un des deux types de moyens de transport ne soient pas comparables en ce qui concerne la taxe de mise en circulation. Par ailleurs, la disposition en cause, qui concerne tant les véhicules (article 94, 1°) que les bateaux de plaisance d'une longueur supérieure à 7,5 mètres pour lesquels une lettre de pavillon est ou doit être délivrée (article 94, 3°), figure au chapitre Ier intitulé « Véhicules imposables » du titre V (« Taxe de mise en circulation ») du CTA.

L'exception est rejetée.

B.4. Il appartient au législateur compétent de déterminer les exemptions aux taxes qu'il prévoit. Il dispose en la matière d'une marge d'appréciation étendue.

Lorsque le législateur établit des exemptions ou des mesures similaires telles que celles prévues par la disposition en cause, il doit pouvoir faire usage de catégories qui, nécessairement, n'appréhendent la diversité des situations qu'avec un certain degré d'approximation. Le recours à ce procédé n'est pas déraisonnable en soi; il convient néanmoins d'examiner s'il en va de même pour la manière dont le procédé a été utilisé.

B.5. Les choix sociaux qui doivent être réalisés lors de la collecte et de l'affectation des ressources relèvent de la liberté d'appréciation du législateur. La Cour ne peut sanctionner de tels choix politiques et les motifs qui les fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou s'ils sont manifestement déraisonnables.

B.6. La taxe de mise en circulation a été insérée dans le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus par la loi du 1er juin 1992. Selon les travaux préparatoires, cette taxe a été instaurée en 1992 en vue de compenser partiellement la perte de recettes fiscales résultant de l'abaissement du taux de TVA et de la suppression de la taxe de luxe, dans le cadre de l'harmonisation européenne (*Doc. parl.*, Sénat, S.E. 1991-1992, n° 329-2, p. 2).

B.7. Il peut être admis que les redevables qui font commerce de yachts et de bateaux de plaisance d'une longueur supérieure à 7,5 mètres ont généralement une clientèle plus fortunée que les commerçants en véhicules, de sorte que les commerçants mentionnés en premier lieu peuvent, le cas échéant, prendre en compte le montant de la taxe de mise en circulation lors de la fixation du prix de vente d'un tel yacht ou bateau de plaisance.

La différence de traitement en cause n'est pas dépourvue de justification raisonnable.

B.8. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 94 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 13 octobre 2011.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt