

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 38.697/VR/V
DE LA SECTION DE LÉGISLATION DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, chambres réunies des vacances, saisi par le Vice-Président et Ministre du Budget, des Finances, de l'Équipement et du Patrimoine de la Région wallonne, le 1^{er} juillet 2005, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours prorogé à quarante-cinq jours ^(*), sur un avant-projet de décret "portant assentiment à l'accord de coopération entre la Région flamande, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale relatif à l'introduction de la notion de «camionnette» dans le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, compte tenu de la neutralité fiscale et en vue de prévenir la concurrence entre les Régions au niveau de l'immatriculation des véhicules", a donné le 26 juillet 2005 l'avis suivant :

(*) Cette prorogation résulte de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, des lois coordonnées sur le Conseil d'État qui dispose que le délai de trente jours est prorogé à quarante-cinq jours dans le cas où l'avis est donné par les chambres réunies en application de l'article 85bis.

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1°, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, tel qu'il est remplacé par la loi du 2 avril 2003, la section de législation limite son examen au fondement juridique de l'avant-projet, à la compétence de l'auteur de l'acte ainsi qu'à l'accomplissement des formalités préalables, conformément à l'article 84, § 3, des lois coordonnées précitées.

Sur ces trois points, l'avant-projet appelle les observations ci-après.

Compétence de l'auteur de l'acte

I. La portée du projet et son contexte

1. Le projet examiné tend à procurer l'assentiment de la Région wallonne à un accord de coopération, signé le 24 juin 2005 entre la Région flamande, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale, "relatif à l'introduction de la notion de «camionnette» dans le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, compte tenu de la neutralité fiscale et en vue de prévenir la concurrence entre les Régions au niveau de l'immatriculation des véhicules"(ci-après dénommé : l'accord de coopération du 24 juin 2005).

Selon son préambule, l'accord de coopération du 24 juin 2005 s'inscrit notamment en exécution de l'article 4, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, remplacé par l'article 6 de la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des Communautés et extension des compétences fiscales des Régions, et de l'article 92bis, § 2, f), de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles.

L'article 4, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions (ci-après dénommée : la loi spéciale du 16 janvier 1989) dispose comme suit :

"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 1^{er}, 10° et 11° (NDLR : il s'agit de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles et de la taxe de mise en circulation). 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." ¹.

L'article 92*bis*, § 2, f), de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles énonce quant à lui que :

"§ 2 Les Régions concluent en tout cas des accords de coopération pour le règlement des questions relatives :

(...)

f) à l'exercice des compétences visées à l'article 4, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions dans les cas où le contribuable est une société, une entreprise publique autonome ou une association sans but lucratif à activités de leasing;"

2. Au travers de l'accord de coopération du 24 juin 2005, les trois Régions entendent principalement s'engager à compléter, chacune pour ce qui la concerne, l'article 4 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus en vue de soustraire les "camionnettes" de la définition que tend à donner cet article de la notion de "véhicules à

¹Cette disposition est commentée de la manière suivante dans l'exposé des motifs du projet devenu la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des Communautés et extension des compétences fiscales des Régions : "L'article 4, § 3, nouveau, dispose que les régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations en matière de taxe de circulation sur les véhicules automobiles et de taxe de mise en circulation. Lorsque le redevable de ces impôts est une société, une entreprise publique autonome ou une ASBL à activités de leasing, les régions exercent cette compétence de modification dans le cadre d'un accord de coopération obligatoire. Cet exercice conjoint des compétences fiscales répond au souhait de limiter autant que possible le risque d'une concurrence fiscale préjudiciable dû à une régionalisation complète des taxes de circulation. Le risque se pose notamment pour les sociétés qui donnent en location ou en leasing des voitures. Le lieu de perception de l'impôt peut alors différer du domicile de l'utilisateur du véhicule. Les sociétés de leasing peuvent s'établir dans la région où l'impôt est le plus bas. Le problème demeure principalement limité aux cas où les contribuables sont des sociétés. La proposition y répond." (Doc. parl., Chambre, Doc 50, 1183/001, pp. 15-16).

moteur" de telle sorte que les camionnettes ne soient plus concernées par cette définition mais fassent l'objet d'une définition spécifique; le but poursuivi par la modification envisagée est de lutter contre un effet de moins values fiscales résultant de la liaison pratiquée actuellement par le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus entre la définition "fiscale" de la camionnette et sa définition au regard de la réglementation applicable en matière d'immatriculation des véhicules; une directive européenne ayant assoupli les conditions techniques pour qu'un véhicule puisse être immatriculé comme "camionnette" ², de nombreux véhicules ne répondant plus à la conception que se font les auteurs du projet de la notion utilitaire de "camionnette" bénéficient en effet, moyennant de légères adaptations de l'espace intérieur, du taux favorable réservé à celle-ci en matière de taxe de circulation et d'une absence de taxation en matière de taxe de mise en circulation étant donné que cet impôt ne frappe pas la première mise en usage d'une camionnette sur la voie publique.

3. La question se pose de savoir si les Régions signataires de l'accord de coopération du 24 juin 2005 n'ont pas, en concluant celui-ci, excédé les limites de leurs compétences en matière d'impôts régionaux telles que celles-ci sont fixées par la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions.

II. La répartition des compétences en ce qui concerne les modifications à apporter à un impôt régional visé à l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989

²Il s'agit de la directive 98/14 CE de la Commission du 6 février 1998 portant adaptation au progrès technique de la directive 70/156/CE du Conseil concernant le rapprochement des législations des États membres relatives à la réception des véhicules à moteur et de leurs remorques; cette directive (et la directive qu'elle modifie) n'entendant régir que les spécifications techniques des véhicules, elle n'emporte pas l'interdiction pour les États membres de déroger à la définition qu'elle donne des différents types de véhicules lorsque les États membres font référence à des types de véhicules dans l'exercice de compétences non concernées par cette directive; dès lors, la définition "fiscale" du concept de camionnette peut s'éloigner du concept de camionnette au sens de la directive précitée sans violer celle-ci.

.../...

1. D'après l'article 3, alinéa 1^{er}, 10° et 11°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, la taxe de circulation sur les véhicules automobiles et la taxe de mise en circulation sont des impôts régionaux.

Depuis le 1^{er} janvier 2002, les Régions sont, en vertu de l'article 4, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations de ces deux impôts. Par contre, la compétence régionale ne s'étend pas à la détermination de la matière imposable, qui est restée une compétence fédérale ³.

Au regard de ces règles, il convient donc de se demander si, en modifiant l'article 4 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus en vue d'y apporter, pour les camionnettes, une définition qui s'écarte du principe que fixent actuellement les articles 3 et 4 dudit Code, selon lesquels la taxe de circulation sur les véhicules automobiles frappe les "véhicules à moteur tels qu'ils sont définis dans la réglementation sur l'immatriculation des véhicules à moteur", les Régions mettent en oeuvre une compétence relative à la détermination de la base d'imposition, du taux ou des exonérations de l'impôt concerné, auquel cas les Régions pourraient envisager d'apporter cette modification, ou si la modification introduite se rattache plutôt au concept de matière imposable, auquel cas cette modification pourrait seulement être l'oeuvre du législateur fédéral, agissant à la majorité spéciale ⁴; la même question se pose, à l'égard de la taxe de mise en circulation, en tant que

³Selon les chambres réunies de la section de législation du Conseil d'État, "(...) Les dispositions de la loi spéciale de financement peuvent être interprétées en ce sens que les Régions ont une compétence générale en ce qui concerne les impôts régionaux, sous la réserve des restrictions de compétence en faveur de l'État fédéral sur la définition de la matière imposable et sur la fixation, tant qu'il assure le service des impôts concernés, des règles de procédure y relatives." (avis 36.439/VR, donné le 12 février 2004, sur un avant-projet devenu l'ordonnance du 13 mai 2004 portant assentiment à l'Accord de coopération entre l'État fédéral et la Région de Bruxelles-Capitale relatif à la mise en place d'un système de déclaration libératoire unique, note de bas de page n° 18, Doc. parl., Parlement de la Région de Bruxelles-Capitale, session 2003-2004, Doc. A-547/1, pp. 5-15).

⁴Sur l'impossibilité pour une loi ordinaire de modifier la matière imposable d'un impôt régional visé à l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989, voyez l'avis donné le 16 septembre 1992 par l'assemblée générale de la section de législation du Conseil d'État sur une proposition de loi spéciale modifiant la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, et les références faites à divers travaux préparatoires en matière de réformes institutionnelles (Doc. parl., Chambre, session extraordinaire 1991-1992, n° 604/2); pour une illustration récente de ce principe, voyez

par l'accord de coopération du 24 juin 2005 les Régions s'engagent à modifier l'article 94, 1°, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus dans le but de rendre la nouvelle définition de la camionnette applicable à cet impôt.

2. D'après la Cour d'arbitrage ⁵,

"(...) la matière imposable est l'élément générateur de l'impôt, la situation ou le fait qui donne lieu à la déduction de l'impôt. La matière imposable se distingue de la base imposable, qui est le montant sur lequel est calculé l'impôt".

Cette jurisprudence s'inscrit dans la ligne de l'analyse développée par la section de législation du Conseil d'État quant à la portée des concepts de "base imposable" et de "matière imposable" en relation avec la loi spéciale du 16 janvier 1989. En effet, dans son avis donné sur l'avant-projet de loi spéciale devenu la loi spéciale du 16 janvier 1989, la section de législation du Conseil d'État avait estimé que

"Les notions de «base imposable» et de «matière imposable» doivent être précisées : la matière imposable est l'élément générateur de l'impôt, ce qui donne lieu à taxation (le fait de jouer ou de parier ou de capter de l'eau par exemple), la base imposable est l'assiette sur laquelle est calculé l'impôt (le montant du pari, le volume d'eau captée)." ⁶

Quant à la doctrine, elle rejoint généralement la définition ainsi dégagée de la notion de matière imposable, à savoir que, par matière imposable, il y a lieu de

l'avis 37.754/1, donné le 28 octobre 2004 par la section de législation du Conseil d'État, sur un avant-projet de décret "houdende bepalingen tot begeleidingen van de begroting 2005": "Aangezien het wijzigen van de belastbare materie erop zou neerkomen dat de aard van de betrokken gewestelijke belasting zou worden gewijzigd - en bijgevolg de omvang van de gewestelijke fiscale bevoegdheid -, kan die bevoegdheid conform artikel 177, eerste lid, van de Grondwet enkel door de bijzondere wetgever worden uitgeoefend".

⁵Cour d'arbitrage, 21 janvier 1998, n° 4/98, considérant B.7.1.

⁶Voyez Doc. parl., Chambre, session ordinaire 1988-1989, n° 635/1, p. 60.

comprendre le fait générateur de l'impôt ⁷; et lorsque certains auteurs préconisent d'opérer une distinction entre la notion de matière imposable et de fait générateur d'un impôt, cette distinction n'aboutit pas à ce que, en terme de répartition des compétences, la détermination du fait générateur d'un impôt régional échappe à la compétence du fédéral; la distinction qui est alors proposée a pour objet d'étendre la notion de matière imposable au delà des éléments liés à la stricte détermination du fait générateur d'un impôt pour y inclure l'ensemble des éléments qui contribuent à cerner de près ou de loin, directement ou indirectement, le domaine d'application du principe de l'impôt, c'est-à-dire la nature exacte du prélèvement fiscal envisagé ⁸.

L'analyse des travaux préparatoires de la loi spéciale du 13 juillet 2001 laisse par ailleurs une impression contrastée quant à l'intention qu'aurait eue cette loi de définir avec précision le concept de matière imposable d'un impôt régional au sens de la loi de financement : alors qu'il ressort de certains passages de ceux-ci que le législateur n'a pas voulu, en 2001 ou avant, donner de définition des matières imposables, afin de laisser ce rôle à la jurisprudence fiscale tout en n'ayant aucune intention de se départir de la conception de cette notion ayant prévalu jusqu'alors ⁹, une annexe a toutefois été élaborée ¹⁰ contenant notamment une définition précise du concept générique de matière imposable ainsi que son application particulière à chacun des impôts régionaux visés à

⁷Voyez notamment A. Alen et B. Seutin, "De fiscale bevoegdheden van de gemeenschappen en de gewesten", T.B.P., 1989, pp. 270-287, sp. pp. 283-284 et la note 18.

⁸Voyez M. Bourgeois, "Les prérogatives normatives des régions à l'égard des impôts "régionaux" (articles 3 et 4 de la loi de financement) : le régime légal et la jurisprudence de la Cour d'arbitrage", J.D.F., 2000, pp. 5-49 et 60-85, sp. pp. 24-31; M. De Jonckheere, "Een vlaamse fiscaliteit binnen de economische en monetaire unie : onderzoek naar de wijze waarop de gewesten hun huidige fiscale bevoegdheid hebben uitgeoefend", Een Vlaamse fiscaliteit binnen een economische en monetaire unie, Anvers, Intersentia Rechtswetenschappen, 1998, pp. 329-352, sp. pp. 335-337.

⁹Voyez Doc. parl., Chambre, 2000-2001, Doc 50-1183/007, pp. 92 et 96; sur ce point, voyez aussi Cour d'arbitrage, 17 mars 2004, arrêt n° 45/2004, considérant B.4.1.

¹⁰Voyez Doc. parl., Chambre, 2000-2001, Doc 50- 1183/007, pp. 157-162.

l'article 3 de la loi de financement ¹¹.

Selon cette annexe,

"(...) la notion de matière imposable sert à désigner le fondement de l'impôt, c'est-à-dire le fait ou la situation que frappe l'impôt. La matière imposable c'est ce qui donne lieu à l'impôt, à une taxation. La base imposable représente le montant sur lequel se calcule l'impôt.»; pour ce qui concerne la taxe de circulation, l'annexe définit la matière imposable comme «le fait d'immatriculer et/ou d'employer des véhicules à vapeur ou à moteur, servant soit au transport des personnes, soit au transport sur route de marchandises ou d'objets quelconques» et la base imposable comme «la puissance du moteur, de sa cylindrée ou du poids du véhicule» alors que pour la taxe de mise en circulation, la matière imposable est définie comme «le fait de mettre sur la voie publique ou d'employer les véhicules suivants : - voitures, voitures mixtes, minibus et motocyclettes, tels que ces véhicules doivent être munis d'une marque d'immatriculation (autre qu'essai ou marchand); - avions dès qu'ils doivent être immatriculés; - yachts et bateaux de plaisance d'une longueur supérieure à 7,5 mètres (dès qu'une lettre de pavillon doit être délivrée)» et la base imposable comme «la puissance du moteur exprimée soit en chevaux fiscaux soit en kilowatts».

3. C'est par rapport à l'ensemble de ces règles gouvernant la répartition des compétences en matière fiscale qu'il convient de déterminer si les changements que les Régions se sont engagées à apporter aux deux impôts concernés s'avèrent admissibles.

III. Les modifications envisagées en matière de taxe de circulation par l'accord de coopération du 24 juin 2005 au regard des règles de répartition des compétences en matière fiscale

Compte tenu notamment de la rédaction des articles 3, 4 et 6 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, la matière imposable de la taxe de circulation est constituée par le fait d'employer pour son propre usage ou d'exploiter un ou plusieurs véhicules à vapeur ou à moteur, servant soit au transport des personnes, soit au transport

¹¹Quelles qu'aient pu être les intentions des auteurs de la loi spéciale quant au statut réel de cette annexe, celle-ci revêt un poids certain : ainsi, lorsqu'il s'agit de définir ce qu'il y a lieu d'entendre par la notion de "service de l'impôt" au sens de l'article 5, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, c'est à la définition figurant dans cette annexe que renvoie la Cour d'arbitrage (voyez Cour d'arbitrage, 20 avril 2005, arrêt n° 72/2005, considérant B.6., dernier alinéa).

sur route de marchandises ou d'objets quelconques, les véhicules à vapeur ou à moteur concernés par la taxe étant notamment ceux définis dans la réglementation sur l'immatriculation des véhicules à moteur, les bateaux et canots à vapeur ou à moteur et, en général, tous instruments de locomotion à vapeur ou à moteur, ainsi que leurs remorques et semi-remorques.

L'article 4 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus vise ainsi notamment les voitures, les voitures mixtes, les minibus et les camionnettes.

L'accord de coopération ne modifie pas la matière imposable. En effet, le véhicule à moteur qui ne pourra plus entrer dans la catégorie "camionnette" nouvellement définie d'un point de vue fiscal restera un véhicule à moteur qui doit être immatriculé au sens de la réglementation sur l'immatriculation des véhicules, en sorte que le champ d'application de la taxe de circulation comprendra toujours l'ensemble des véhicules à moteur tels qu'ils sont définis dans la réglementation sur l'immatriculation, comme l'exige l'article 4, § 1^{er}.

En ce qui concerne la taxe de circulation, la modification apportée à l'article 4 n'a d'autre portée que de soumettre les camionnettes qui répondent à certains critères au même tarif que les voitures, voitures mixtes ou minibus. Ainsi, l'accord de coopération ne modifie pas la matière imposable, mais les taux applicables ¹².

Au lieu de modifier l'article 4 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, il eût sans doute été préférable de modifier l'article 9 dudit Code qui figure dans un chapitre relatif au "montant de la taxe ou taux", en y prévoyant que le tarif A s'étend aux camionnettes définies comme dans l'accord de coopération et en y excluant du tarif B les camionnettes qui seraient nouvellement incorporées au tarif A. Toutefois, comme dit plus haut, la modification apportée à l'article 4 n'a pas d'autre portée".

¹²Selon la note au Gouvernement wallon pour la séance au cours de laquelle le Ministre ayant les finances dans ses attributions a été chargé de signer l'accord de coopération qui deviendra l'accord du 24 juin 2005, la compétence régionale est établie au motif que la Région poursuit un objectif de "qualification des véhicules en vue de la tarification et/ou exonération".

IV. Les modifications envisagées en matière de taxe de mise en circulation par l'accord de coopération du 24 juin 2005 au regard des règles de répartition des compétences en matière fiscale

L'article 94, alinéa 1^{er}, 1°, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus dispose comme suit :

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

- 1° 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, 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."

Il suit de cette disposition que, contrairement aux articles cités ci-dessus en matière de taxe de circulation, la taxe de mise en circulation ne frappe pas l'ensemble des véhicules à moteur mais seulement certains d'entre eux envisagés individuellement.

Dès lors, en s'engageant à modifier l'article 94, alinéa 1^{er}, 1°, du dit Code, dans le but de rendre applicable à la taxe de mise en circulation la définition de la "camionnette" que l'accord de coopération du 24 juin 2005 entend faire insérer en matière de taxe de circulation, les Régions pénètrent incontestablement le domaine de la matière imposable de la taxe de mise en circulation puisque, suite à la modification envisagée, cette taxe de mise en circulation voit son champ d'application s'étendre aux "camionnettes" telles que définies par l'accord alors que celles-ci ne constituent pas des voitures, voitures mixtes, minibus ou motocyclettes au sens de la réglementation de l'immatriculation des véhicules à moteur et des remorques.

Comme exposé au point II, les Régions ne sont pas compétentes pour apporter une telle modification, qui touche à la détermination de la matière imposable de la taxe de mise en circulation.

V. Conclusion

En conclusion, l'article 3 de l'accord doit être omis, car il n'entre pas dans les compétences des Régions d'étendre le champ d'application de la taxe de mise en circulation à des véhicules non visés par l'article 94 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

En conséquence, dans l'article 4, § 3, en projet, il y a lieu de remplacer les termes "au sens du présent Code" par les termes : "en ce qui concerne la taxe de circulation".

Fondement juridique

La portée de l'alinéa 2 de l'article 1^{er} de l'accord n'apparaît pas clairement : si cette disposition vise uniquement à circonscrire le champ d'application de l'accord et donc à confirmer ce que prévoit déjà l'article 4, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, elle est inutile; si, au contraire, elle entend signifier que la modification de la définition de la notion de "camionnette" ne vaudrait qu'à l'égard des redevables que cet alinéa désigne, il y aurait lieu d'expliquer, en rapport avec la règle d'égalité devant la loi et l'interdiction d'établir des privilèges en matière fiscale, pourquoi, lorsque le redevable de l'impôt n'est ni une société, ni une entreprise publique autonome, ni une association sans but lucratif à activités de leasing, il pourrait continuer à être taxé en fonction de la réglementation actuellement applicable.

Les chambres réunies des vacations étaient composées comme suit :

Messieurs	W. DEROOVER,	premier président du Conseil d'État, président,
	Y. KREINS,	président de chambre,
	P. LIÉNARDY,	conseillers d'État,
Madame	J. BAERT,	
Messieurs	M. BAGUET,	
	B. SEUTIN,	
	J. KIRKPATRICK,	assesseurs de la section de législation,
	J. VELAERS,	
	H. BOSLY,	
Mesdames	A.-C. VAN GEERSDAELE,	greffiers.
	A.-M. GOOSSENS,	

Les rapports ont été rédigés par Mme K. BAMS, auditeur et M. P. RONVAUX, auditeur adjoint.

LE GREFFIER,

LE PRÉSIDENT,

A.-C. VAN GEERSDAELE

W. DEROOVER