

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 43.740/2
DU 19 NOVEMBRE 2007

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Vice-Président et Ministre du Budget, des Finances, de l'Équipement de la Région wallonne, le 22 octobre 2007, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de décret "portant création d'un bonus-malus éco-fiscal sur les émissions de CO₂ par les véhicules automobiles des personnes physiques", a donné l'avis suivant :

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.

Portée de l'avant-projet

1. Par l'avant-projet de décret examiné, la Région wallonne entend mettre en oeuvre le pouvoir fiscal propre qu'elle détient directement de l'article 170, § 2, de la Constitution en instituant une taxe régionale qui prend la forme d'un "bonus-malus éco-fiscal sur les émissions de CO₂ par les véhicules automobiles des personnes physiques".

2. Pour l'essentiel, le bonus-malus éco-fiscal présente les traits suivants :

1/) Il est dû à l'occasion de la mise en usage en Région wallonne d'un véhicule automobile par une personne physique (article 1^{er} de l'avant-projet).

2/) Dans l'hypothèse où le véhicule automobile mis en usage remplace un autre véhicule automobile, il se calcule par référence à la différence des émissions de CO₂ du véhicule automobile mis en usage par rapport aux émissions de CO₂ du véhicule automobile remplacé (article 5 de l'avant-projet); dans l'hypothèse où le véhicule automobile mis en usage ne remplace pas un autre véhicule automobile, sa base de calcul est constituée par la différence des émissions de CO₂ du véhicule mis en usage par rapport aux émissions de CO₂ de la moyenne des véhicules automobiles mis en circulation (article 9 de l'avant-projet).

.../...

3/) Les tarifs du bonus-malus éco-fiscal sont déterminés au terme d'opérations complexes (articles 5 à 12 de l'avant-projet) :

- a) en se référant à leur taux d'émission de CO₂, qui, dans certains cas, peuvent être fixés par présomption, il est d'abord procédé à la classification du véhicule automobile mis en usage et du véhicule automobile qui lui sert de terme de comparaison dans des catégories chiffrées correspondant à des fourchettes d'émission de CO₂ ;
- b) le chiffre de la catégorie à laquelle appartient le véhicule mis en usage est ensuite soustrait du chiffre de la catégorie à laquelle appartient le véhicule qui lui sert de terme de comparaison; si le résultat de la soustraction est positif, c'est-à-dire si le véhicule mis en usage émet moins de CO₂ que le véhicule de référence, un bonus éco-fiscal sera calculé; si le résultat de la soustraction est négatif, c'est-à-dire si le véhicule mis en usage émet plus de CO₂ que le véhicule de référence, un malus éco-fiscal sera calculé;
- c) les tarifs du bonus et du malus éco-fiscal s'échelonnent de 100 euros à 1.000 euros en fonction de l'importance des sauts réalisés, sur une échelle des catégories d'émission de CO₂, en suite de la comparaison effectuée entre le véhicule mis en usage et le véhicule de référence; toutefois, quelles que soient les variations constatées sur l'échelle des catégories d'émission de CO₂, le bonus éco-fiscal est égal à zéro euro lorsque le véhicule mis en usage émet au moins 146 grammes de CO₂/km et le malus éco-fiscal est égal à zéro euro lorsque le véhicule mis en usage émet, hors régime transitoire instauré jusqu'à l'exercice d'imposition 2011, moins de 176 grammes de CO₂/km;
- d) des modalités de calcul plus avantageuses sont fixées en faveur du redevable d'un bonus-malus éco-fiscal qui fait partie d'une famille nombreuse.

4/) Lorsque l'application des règles de calcul du bonus-malus éco-fiscal aboutit à l'établissement d'un malus, son montant est versé par le redevable à la Région wallonne; si, en application des mêmes règles, un bonus est établi, son montant est versé par la Région wallonne à son bénéficiaire.

3. L'avant-projet examiné apporte ensuite une série de modifications au décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales directes, modifications rendues nécessaires par l'instauration du bonus-malus éco-fiscal. D'autres décrets de la Région wallonne sont également modifiés pour les adapter aux modifications que l'avant-projet apporte au décret du 6 mai 1999, précité.

Observations générales

I. Le bonus-malus éco-fiscal constitue-t-il un impôt ?

1. Suivant la définition généralement admise, l'impôt est un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'État, les communautés, les régions, les provinces, les agglomérations, les fédérations de communes ou les communes sur les ressources des personnes qui vivent sur leur territoire ou y possèdent des intérêts, pour être affecté aux services d'utilité générale ¹.

2. S'il n'est pas douteux que le malus éco-fiscal envisagé par l'avant-projet est bien assimilable à un impôt, il n'en va pas de même du bonus éco-fiscal.

Celui-ci ne répond en effet à aucune des caractéristiques de l'impôt. Il ne constitue pas un prélèvement pratiqué sur les ressources du contribuable pour être affecté aux services d'utilité générale. Il s'analyse en réalité comme une subvention ou une prime allouée par la Région wallonne aux personnes physiques qui remplissent les conditions permettant d'en bénéficier.

Pour que l'aspect bonus d'un système de bonus-malus puisse avoir la nature d'un impôt, il convient que le système de bonus-malus se greffe sur un impôt existant. À cette condition, le bonus s'assimile à ce qu'il est convenu d'appeler une dépense fiscale et il constitue un des éléments qui permet de déterminer la dette d'impôt. Il en va d'ailleurs de même pour tout crédit d'impôt : lorsqu'un tel crédit est octroyé, il ne revêt une nature

⁽¹⁾ Cass., 30 novembre 1950, Pas., 1951, I, 192, note W.G.; Cass., 20 mars 2003, J.L.M.B., 2003, pp. 1186 et s., obs. G. ROSOUX.

fiscale que parce qu'il constitue une modalité, parmi d'autres, de calcul de l'impôt sur lequel il est destiné à s'imputer. D'un point de vue budgétaire, la dépense fiscale que représente le crédit d'impôt diminue les recettes fiscales mais elle n'apparaît pas en dépense au budget. Ceci démontre à suffisance la nature fiscale d'un tel crédit. Par contre, lorsque, de manière générale, un avantage de nature pécuniaire est octroyé à un bénéficiaire sans que cet avantage ne trouve à s'imputer sur un impôt existant, comme c'est le cas dans l'avant-projet, il n'est plus question d'une dépense fiscale mais d'une dépense budgétaire qui devra être prévue dans une allocation de base du budget, comme il est de règle pour l'octroi de n'importe quelle prime ou subvention.

3. En tant qu'il instaure un bonus éco-fiscal, l'avant-projet examiné ne trouve donc pas son fondement juridique dans l'article 170, § 2, de la Constitution mais dans l'article 6, § 1^{er}, II, 1/, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles qui rend les Régions compétentes dans la matière de la protection de l'environnement et sur la base duquel celles-ci peuvent notamment allouer des aides financières qui contribuent à assurer cette protection.

II. L'établissement du malus éco-fiscal au regard des compétences de la Région wallonne en matière fiscale ²

A. Les compétences fiscales de la Région wallonne

1. Eu égard aux limites qui assortissent son pouvoir d'imposition, la question se pose de savoir si, en instaurant le malus éco-fiscal qu'envisage l'avant-projet, la Région wallonne n'excède pas ses compétences fiscales telles que celles-ci sont déterminées par ou en vertu de la Constitution.

(2) Il résulte des observations formulées sous le point I que le bonus éco-fiscal n'est pas un impôt : son admissibilité ne doit donc pas être vérifiée au regard des compétences fiscales de la Région wallonne, raison pour laquelle les observations formulées sous le point II ne concernent que le malus éco-fiscal instauré par l'avant-projet.

2. Par son arrêt n/ 119/2007 du 19 septembre 2007, qui confirme une jurisprudence déjà bien établie ³, la Cour constitutionnelle a tout récemment rappelé de la manière suivante la teneur du pouvoir fiscal des Régions :

"B.4.1. En vertu de l'article 170, § 2, alinéa 2, de la Constitution, les communautés et les régions disposent d'une compétence fiscale propre. Cette disposition attribue toutefois au législateur fédéral le pouvoir de déterminer, en ce qui concerne la compétence fiscale des communautés et des régions, les exceptions «dont la nécessité est démontrée». Le législateur fédéral peut dès lors déterminer quels impôts ne peuvent pas être levés par les communautés et les régions.

B.4.2. En application de l'article 1^{er}, § 2, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, la Région wallonne, la Région flamande et la Région de Bruxelles-Capitale disposent des moyens financiers suivants :

- a) les taxes instaurées sur la base de la fiscalité propre prévue par l'article 170, § 2, de la Constitution;
- b) les recettes non fiscales;
- c) les recettes fiscales visées par la loi spéciale précitée du 16 janvier 1989 (les "impôts régionaux");
- d) les parties attribuées du produit d'impôts et de perceptions;
- e) une intervention de solidarité nationale;
- f) les emprunts.

B.4.3. L'article 11, alinéa 2, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions dispose :

«Sous la réserve des cas prévus par la présente loi, les Communautés et les Régions ne sont pas autorisées à lever des impôts dans les matières qui font l'objet d'une imposition visée par la présente loi».

⁽³⁾ Voir, parmi d'autres, les arrêts de la Cour constitutionnelle n^{os} 4/1998 du 21 janvier 1998 et 86/2000 du 5 juillet 2000.

B.4.4. En application de l'article 170, § 2, alinéa 2, de la Constitution, l'article 1^{er} de la loi du 23 janvier 1989 dispose :

«Dans les cas non prévus par l'article 11 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, les Conseils ne sont pas autorisés à lever des impôts dans les matières qui font l'objet d'une imposition par l'État, ni à percevoir des centimes additionnels aux impôts et perceptions au profit de l'État, ni à accorder des remises sur ceux-ci».

B.4.5. Il résulte de ce qui précède que :

- a) la Constitution elle-même attribue aux communautés et aux régions une compétence fiscale propre, sous la réserve que la loi n'ait pas déterminé ou ne détermine pas ultérieurement les exceptions dont la nécessité est démontrée;
- b) la loi spéciale du 16 janvier 1989 attribue en outre aux communautés et aux régions le produit de certains impôts fédéraux ainsi qu'une compétence fiscale complémentaire et limitée;
- c) les communautés et les régions ne sont cependant pas autorisées à percevoir des impôts à l'égard de matières qui font l'objet d'un impôt fédéral. Elles «peuvent lever des impôts dans des matières vierges» (Doc. Parl., Sénat, 1988-1989, n/ 562-2, p. 160)."

3. Il importe donc d'examiner si l'avant-projet lève un impôt sur une matière qui fait déjà l'objet d'une imposition fédérale : si tel devait être le cas, il ne pourrait être admis.

4. Compte tenu des caractéristiques du malus éco-fiscal, il convient de s'assurer, en l'espèce, que le prélèvement fiscal envisagé par l'avant-projet n'est pas levé sur la même matière imposable que celle qui fait l'objet de la taxe de circulation sur les

véhicules automobiles ou de la taxe de mise en circulation, mentionnées respectivement à l'article 3, alinéa 1^{er}, 10/ et 11/, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, précitée ⁴.

B. Le malus éco-fiscal et la taxe de circulation sur les véhicules automobiles

1. Comme le relève la Cour constitutionnelle dans le considérant B.6. de son arrêt n/ 119/2007, précité :

"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. C'est à l'égard de matières qui font déjà l'objet d'un impôt fédéral que les communautés et les régions ne sont pas autorisées à établir une imposition nouvelle." ⁵.

(4) En matière d'impôt sur les revenus, l'autorité fédérale attache parfois certaines conséquences fiscales au caractère plus ou moins polluant des véhicules automobiles. Ainsi, à l'impôt des sociétés et à l'impôt des non résidents/sociétés, le taux de déductibilité des frais de voitures, voitures mixtes et minibus dépend du degré d'émission de CO₂ de la voiture, lequel engendre aussi des effets au niveau de l'imposabilité des plus-values et de la déductibilité des moins-values sur véhicules (voir les articles 185^{ter} et 198^{bis} du C.I.R.). A l'impôt des personnes physiques, il existait, avant l'entrée en vigueur de l'article 79 de la loi-programme du 27 avril 2007 qui a abrogé l'article 145-28 du C.I.R., une réduction d'impôt pour les dépenses faites en vue d'acquérir un véhicule qui émet au maximum 115 grammes de CO₂ par km ou un véhicule diesel équipé d'un filtre à particules mais ces réductions de nature fiscale ont été converties par la loi-programme précitée en une réduction sur facture lors de l'achat des véhicules concernés (voir les articles 147 et suivants de la loi-programme du 27 avril 2007). Bien que l'émission de CO₂ par les véhicules ou, plus largement, leur caractère polluant, joue donc parfois un rôle pour la détermination de l'impôt dû au niveau de l'État fédéral, il ne fait aucun doute que le malus éco-fiscal qu'envisage la Région n'est pas levé sur la même matière imposable que celle qui fait l'objet de l'impôt fédéral sur les revenus.

(5) Dans le même sens, voir les arrêts de la Cour constitutionnelle cités à la note 3, ainsi que l'arrêt n/ 58/2006 du 26 avril 2006; pour une réflexion plus large sur le concept de matière imposable d'un impôt régional au sens de la loi spéciale du 16 janvier 1989, voir l'avis 38.697/VR/V donné le 26 juillet 2005 par les chambres réunies de la section de législation du Conseil d'État sur un avant-projet de décret devenu le décret du 15 décembre 2005 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 Titre II du 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 (Doc. parl., Parl. Rég. wall., 2005-2006, n/ 273/1).

2. Il découle des articles 3 et 6 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, ce que confirment expressément les travaux préparatoires de la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des Communautés et extension des compétences fiscales des Régions ⁶, que la matière imposable de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles est le fait d'immatriculer 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.

Conformément à l'article 7 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, la base imposable de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles est, quant à elle, constituée par la puissance ou la cylindrée du moteur ou par la masse maximale autorisée du véhicule.

3. En ce qui concerne le malus éco-fiscal, et conformément aux articles 1^{er} et 2, 11/, de l'avant-projet, son fait générateur, et donc la matière imposable sur laquelle il est levé, est constitué par la mise en usage, entendue comme le début d'utilisation, d'un véhicule automobile sur le territoire de la Région wallonne.

Quant à sa base imposable, conformément au chapitre 4 de l'avant-projet, elle est constituée par la différence des émissions de CO₂ entre le véhicule mis en usage et le véhicule de référence.

4. Il ne peut donc être soutenu que les différences d'émission de CO₂ entre le véhicule nouvellement mis en usage et le véhicule de référence font partie du fait générateur du malus éco-fiscal : l'acte isolé qui génère l'imposition est bien la mise en

⁽⁶⁾ Voir Doc. parl., Chambre, 2000-2001, DOC. 50-1183/007, pp. 157-162.

usage d'un véhicule automobile et la taxe due se calcule, par l'application du tarif arrêté par l'avant-projet, sur les différences d'émission de CO₂ constatées à l'occasion de cette mise en usage ⁷.

À cet égard, ne modifient pas cette conclusion les explications avancées dans l'exposé des motifs et les précisions communiquées par le délégué du ministre mettant en évidence une prétendue double facette du fait générateur du malus éco-fiscal, qui trouverait sa justification dans l'intention première poursuivie par les auteurs de l'avant-projet "d'attacher des conséquences fiscales à la différence d'émissions de CO₂ émis par un véhicule mis en usage sur le territoire de la Région wallonne" par rapport à un véhicule de référence.

En effet, de la même manière que les conséquences fiscales que l'autorité fédérale attache, en matière d'impôt sur les revenus, aux émissions de CO₂ ou au caractère plus ou moins polluant d'un véhicule ⁸ n'ont pas pour effet de transformer l'impôt sur les revenus en un impôt sur le caractère polluant des véhicules, les conséquences fiscales que l'avant-projet attache aux différences d'émission de CO₂ constatées lors de la mise en usage d'un véhicule n'ont pas pour effet de transformer un impôt qui frappe la mise en usage des véhicules en un impôt qui frappe les différences d'émissions de CO₂ ⁹.

(7) Les dissemblances ponctuelles qui peuvent être discernées quant au parc des véhicules concernés par la taxe de circulation sur les véhicules automobiles, d'une part, et par le malus éco-fiscal, en projet, d'autre part, et quant à l'identification des personnes qui doivent ces deux impôts, résultent de la mise en oeuvre des compétences liées à la fixation de leurs exonérations et à la détermination de leurs redevables. Sans avoir à s'interroger sur la question de savoir si la mise en oeuvre de ces compétences participent ou non de la définition du fait générateur de l'impôt (il se déduit toutefois du considérant B.8 de l'arrêt n° 119/2007 de la Cour constitutionnelle, déjà cité, lu à la lumière du considérant A.2 du même arrêt, que la notion de matière imposable s'envisage strictement), les dissemblances constatées sont en tout cas, par elles-mêmes, impuissantes à conduire à la conclusion que les matières imposables frappées par ces deux impôts ne seraient pas les mêmes dans l'ensemble des hypothèses où le malus-éco fiscal est dû à l'occasion de la mise en usage, par un redevable de la taxe de circulation, d'un véhicule soumis à cette dernière.

(8) Voir la note 4.

(9) La considération qu'"aucun tarif n'est accolé à une différence d'émissions de CO₂ égale à zéro" ne démontre pas que les différences d'émissions de CO₂ font partie du fait générateur de l'impôt mais simplement que cette hypothèse n'est pas intégrée dans l'assiette de l'impôt, conformément aux règles que l'avant-projet retient pour déterminer la base imposable du malus éco-fiscal.

5. On pourrait déduire de ce qui précède qu'établir un impôt sur le fait de mettre un véhicule automobile en usage ou établir un impôt sur le fait d'immatriculer ou d'employer un véhicule à vapeur ou à moteur servant soit au transport des personnes, soit au transport sur route de marchandises ou d'objets quelconques reviendrait à lever des impôts sur la même matière.

Toutefois, en l'espèce, tel n'est pas le cas : en effet, il n'est pas contestable que la taxe de circulation sur les véhicules automobiles, en tant que celle-ci porte sur le fait d'employer un véhicule, est une taxe directe, c'est-à-dire une taxe qui frappe une situation de nature durable où se trouve le contribuable par son activité ou par son patrimoine ¹⁰.

Par contre, le malus éco-fiscal prend quant à lui la forme d'une taxe indirecte, c'est-à-dire d'une taxe qui frappe un fait isolé dont le contribuable est l'auteur déclaré ou, à défaut, l'auteur présumé; en l'espèce, il s'agit du fait de mettre en usage un véhicule.

Or, comme l'observe à juste titre le délégué du ministre, le fait générateur d'une taxe directe est toujours, par définition, différent du fait générateur d'une taxe indirecte étant donné que la distinction opérée entre un impôt direct et un impôt indirect repose précisément sur la différence de nature qui existe entre les objets qu'ils frappent.

6. Il s'impose donc de conclure que le malus éco-fiscal n'est pas levé sur la même matière que celle qui fait déjà l'objet de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles, mentionnée à l'article 3, alinéa 1^{er}, 10/, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 de financement des Communautés et des Régions, de telle sorte que, du point de vue de la coexistence de ces deux taxes, l'article 11, alinéa 2, de la même loi spéciale ne constitue pas un obstacle à son établissement.

⁽¹⁰⁾ C'est d'ailleurs le caractère durable de la situation frappée par la taxe de circulation qui justifie que celle-ci puisse présenter un caractère annuel.

C. Le malus éco-fiscal et la taxe de mise en circulation

1. Il découle de l'article 94 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, ce que confirment expressément les travaux préparatoires de la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des Communautés et extension des compétences fiscales des Régions ¹¹, que la matière imposable de la taxe de mise en circulation mentionnée à l'article 3, alinéa 1^{er}, 11/, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, précitée, est constituée par le fait que des voitures, voitures mixtes, minibus et motocyclettes, tels que ces véhicules sont définis dans la réglementation sur l'immatriculation des véhicules à moteur et des remorques, 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.

Pour utiliser les termes du délégué du ministre, le fait générateur de cette taxe est donc "l'immatriculation ou l'obligation d'immatriculer" les véhicules concernés par la taxe.

2. Pour les raisons qui ont été exposées aux points II, B, 3 et 4, ci-avant, le fait générateur du malus éco-fiscal est, quant à lui, constitué par la mise en usage des véhicules qui sont concernés par cet impôt.

3. Un impôt sur l'immatriculation ou l'obligation d'immatriculer un véhicule présente, quant à la matière sur laquelle l'impôt est levé, une grande proximité avec un impôt sur la mise en usage d'un véhicule.

À la différence de ce qui a été constaté au point II, B, 5, lorsqu'il a été question de comparer la taxe de circulation sur les véhicules automobiles et le malus éco-fiscal, tant la taxe de mise en circulation que le malus éco-fiscal sont des taxes indirectes. Il n'existe donc pas de différence touchant à la nature de ces prélèvements qui permettrait d'expliquer qu'ils sont levés sur des faits générateurs qui, par définition, ne peuvent se recouper.

⁽¹¹⁾ Voir le document parlementaire cité à la note 6.

À cet égard, soutenir que la matière imposable de ces deux impôts ne serait pas la même au motif que l'un frapperait l'immatriculation ou l'obligation d'immatriculer un véhicule et l'autre sa mise en usage serait artificiel.

Pour mesurer la similarité de ces deux faits générateurs, il suffit en effet de constater que, notamment en vertu de l'article 6 de la loi du 21 novembre 1989 relative à l'assurance obligatoire de la responsabilité en matière de véhicules automoteurs et des dispositions de l'arrêté royal du 20 juillet 2001 relatif à l'immatriculation de véhicules, pris en application des lois coordonnées relatives à la police de la circulation routière, les règles relatives à l'immatriculation des véhicules n'ont de raison d'être qu'en liaison avec le constat que les véhicules soumis à cette réglementation ont pour vocation d'être mis en circulation routière. Or, la mise en circulation d'un véhicule et sa mise en usage recouvrent une seule et même réalité. D'ailleurs, lorsqu'il s'agit de présumer le moment à partir duquel la taxe de mise en circulation est due, les articles 99 et 100 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus font référence au moment de la mise en usage du véhicule sur la voie publique.

Le malus éco-fiscal envisagé par l'avant-projet est donc bien levé sur la même matière que celle qui fait l'objet de la taxe de mise en circulation chaque fois que le malus éco-fiscal est dû pour la mise en usage, par un redevable de la taxe de mise en circulation, d'un véhicule soumis à cette dernière.

Vainement soutiendrait-on que les arrêts n^{os} 86/2000 du 5 juillet 2000 et 119/2007 du 19 septembre 2007 de la Cour constitutionnelle infirment cette conclusion. Dans les affaires ayant donné lieu à ces arrêts, les faits générateurs de l'impôt ne coïncidaient pas. Dans la première affaire, il s'agissait de comparer un impôt établi sur une plus-value latente et un impôt établi sur une plus-value réalisée. Dans la seconde affaire, il s'agissait de comparer un impôt établi sur la nature des droits détenus sur un immeuble et un impôt établi sur les revenus générés par cet immeuble. Dans la présente espèce, il s'agit de comparer un impôt sur la mise en circulation de véhicules et un impôt sur la mise en usage de véhicules, c'est-à-dire deux faits générateurs qui coïncident.

4. Par conséquent, en vertu de l'article 11, alinéa 2, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, précitée, combinée à l'article 3, alinéa 1^{er}, 11/, de la même loi spéciale, le malus éco-fiscal, s'il est institué sous la forme d'une taxe régionale propre, ne peut être

admis qu'à l'égard des seuls véhicules qui ne sont pas déjà concernés par la taxe de mise en circulation, c'est-à-dire les véhicules autres que ceux énumérés à l'article 94 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, et à l'égard de l'ensemble des véhicules qui ne circulent jamais sur la voie publique.

III. Conclusion

1. Alors que ses concepteurs envisagent d'instituer un bonus-malus éco-fiscal prenant la forme d'une taxe régionale propre et frappant la gamme la plus large des véhicules mis en usage en Région wallonne, il apparaît que :

- 1/) seul l'aspect malus du mécanisme envisagé s'analyse comme un impôt;
- 2/) s'il est établi sous la forme d'une taxe régionale propre, le malus éco-fiscal peut uniquement frapper la mise en usage de véhicules non concernés par la taxe de mise en circulation ou ne circulant jamais sur la voie publique, c'est-à-dire une infime minorité des véhicules mis en usage.

Il en résulte que l'avant-projet doit nécessairement être fondamentalement repensé.

2. Ce qui précède ne signifie toutefois pas que la Région wallonne ne disposerait pas des compétences lui permettant de réaliser les objectifs qui sous-tendent l'avant-projet.

3. Il n'existe en effet aucune objection juridique de principe à ce que la Région wallonne modifie le mode de calcul de la taxe de mise en circulation pour qu'elle intègre l'équivalent du malus éco-fiscal que l'avant-projet envisage.

L'article 4, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, précitée, prévoit en effet que les Régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations des taxes de circulation sur les véhicules automobiles et de mise en circulation.

C'est d'ailleurs en s'appuyant sur ces compétences que la Région wallonne a, par le passé, modifié le taux de la taxe de mise en circulation pour tenir compte, dans certaines hypothèses, de la charge polluante des véhicules via la norme d'émission de leurs moteurs et la nature du carburant qui les propulsent ¹².

En procédant de la sorte, serait aussi évitée la nécessité de pouvoir justifier, au regard du principe d'égalité devant la loi fiscale, le fait que l'avant-projet n'englobe dans son champ d'application que la seule mise en usage d'un véhicule par une personne physique : en fonction du but que l'auteur du projet assigne à l'imposition qu'il crée, cette non-taxation des véhicules mis en usage pour le compte de personnes morales soulève des questions au regard des principes constitutionnels, d'égalité et de non-discrimination, qui seraient résolues si le malus était intégré dans la taxe de mise en circulation. Dans cette hypothèse en effet, en vue d'éviter la concurrence fiscale entre les régions au niveau de l'immatriculation des véhicules, l'article 4, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, précitée, dispose que, dans le cas où le redevable de la taxe de mise en circulation 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 des compétences fiscales accordées aux régions est subordonné à la conclusion préalable d'un accord de coopération entre les trois régions.

4. Quant à l'aspect bonus du système envisagé par l'avant-projet, s'il ne peut trouver de fondement dans les compétences fiscales de la Région wallonne, rien n'empêche qu'un décret prévoie, sur la base des compétences matérielles de la Région

(12) Voir l'article 98, § 1^{er} *bis*, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus et le décret du 8 juillet 2002 portant assentiment à l'accord de coopération du 25 avril 2002 conclu entre la Région wallonne, la Région flamande et la Région de Bruxelles-Capitale relatif à l'introduction d'une réduction de la taxe de mise en circulation sur la base de la norme d'émission du moteur (comme visé dans la directive 98/69/CE du 13 octobre 1998) ou de la nature du combustible de propulsion, compte tenu de la neutralité fiscale et en vue de prévenir la concurrence entre les Régions au niveau de l'immatriculation des véhicules.

wallonne en matière de protection de l'environnement et dans le respect des règles qui s'appliquent lorsqu'est envisagée la mise sur pied d'un régime organique de subventions, l'octroi d'une prime, fût-elle qualifiée de bonus, à la mise en usage d'un véhicule émettant moins de CO₂ qu'un véhicule de référence ¹³.

5. Compte tenu de l'importance des observations qui précèdent, l'avant-projet ne sera pas davantage examiné ¹⁴.

⁽¹³⁾ Eu égard à ses conditions d'octroi, et à ses effets, l'auteur du projet devra vérifier que le régime d'aide qu'il instituerait en faveur des personnes physiques qui mettent en usage des véhicules automobiles présentant des caractéristiques déterminées ne doit pas faire l'objet d'une notification préalable à la Commission européenne en application de l'article 88, § 3, du Traité CE.

⁽¹⁴⁾ L'observation vaut aussi pour les articles 17 et suivants de l'avant-projet dans la mesure où ceux-ci sont étroitement liés aux caractéristiques que l'avant-projet donne au bonus-malus éco-fiscal, lesquelles doivent être revues en profondeur.

La chambre était composée de

Messieurs	Y. KREINS,	président de chambre,
	P. VANDERNOOT,	conseillers d'État,
Madame	M. BAGUET,	
Monsieur	J. KIRKPATRICK,	assesseur de la section de législation,
Madame	B. VIGNERON,	greffier.

Le rapport a été présenté par M. P. RONVAUX, auditeur.

LE GREFFIER,

LE PRÉSIDENT,

B. VIGNERON

Y. KREINS