

Numéro du rôle : 2053
Arrêt n° 39/2002 du 20 février 2002

A R R E T

En cause : les questions préjudicielles relatives à l'article 98, § 1er, a, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, posées par le Tribunal de première instance de Bruges.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, des juges P. Martens, E. De Groot, L. Lavrysen et J.-P. Snappe, et, conformément à l'article 60*bis* de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, du président émérite H. Boel, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président émérite H. Boel,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des questions préjudicielles*

Par jugement du 9 octobre 2000 en cause de la s.p.r.l. Jo Cant & Clive Van Aerde contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 12 octobre 2000, le Tribunal de première instance de Bruges a posé les questions préjudicielles suivantes :

« 1. L'article 98, § 1er, *a*, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en tant qu'il fixe une taxe de 200.000 FB pour les voitures d'une puissance supérieure à 17 CV et/ou d'un nombre de kW supérieur à 155, alors que, pour les voitures d'une puissance égale à 16 et 17 CV et/ou 121 à 155 kW, il fixe une taxe de 100.000 FB seulement et pour les voitures d'une puissance de 15 CV et/ou de 111 à 120 kW, il fixe une taxe de 50.000 FB seulement ?

2. L'article 98, § 1er, *a*, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en tant qu'il fixe une taxe s'élevant respectivement à 2.500 FB, 5.000 FB, 20.000 FB, 35.000 FB, 50.000 FB, 100.000 FB et 200.000 FB pour les voitures dont le nombre de CV et/ou de kW est respectivement de 0 à 8 CV et/ou 0 à 70 kW, de 9 et 10 CV et/ou 71 à 85 kW, de 11 CV et/ou 86 à 100 kW, de 12 à 14 CV et/ou 101 à 110 kW, de 15 CV et/ou 111 à 120 kW, de 16 et 17 CV et/ou 121 à 155 kW et supérieur à 17 CV et/ou supérieur à 155 kW ?

3. L'article 98, § 1er, *a*, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en tant qu'il base la taxe de mise en circulation aussi bien sur le nombre de chevaux fiscaux (CV) que sur le nombre de kilowatts (kW) des voitures, la taxe étant fixée au montant le plus élevé lorsque la puissance d'un moteur exprimée en chevaux fiscaux et en kilowatts donne lieu à la perception d'une taxe d'un montant différent, alors que l'unité de la puissance réelle s'exprime uniquement en kilowatts et non en chevaux fiscaux ?

4. L'article 98, § 1er, *a*, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en tant qu'il fixe à hauteur de 200.000 FB la taxe due pour un véhicule, comme en l'espèce, d'une puissance de 155 kW, pour lequel une taxe de mise en circulation de 100.000 FB serait normalement due, au seul et unique motif que ce véhicule dépasse d'une unité les 17 chevaux fiscaux, alors que cette unité n'a aucun lien avec la puissance réelle du véhicule ? »

II. *Les faits et la procédure antérieure*

La s.p.r.l. Jo Cant & Clive Van Aerde a introduit, le 19 mars 1997, une réclamation contre la taxe de 200.000 francs réclamée pour la mise en circulation d'un véhicule à essence de 18 CV et de 155 kW. Après que la réclamation eut été rejetée par le directeur régional des contributions à Bruges, la société précitée a introduit

un recours auprès du Tribunal de première instance de Bruges. Elle soutient notamment que l'article 98, § 1er, a, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, inséré par l'article 1er de la loi du 1er juin 1992 et modifié par l'article 2 de la loi du 25 mai 1993, viole le principe d'égalité. Avant de statuer, le Tribunal de première instance pose la question préjudicielle précitée.

III. *La procédure devant la Cour*

Par ordonnance du 12 octobre 2000, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé qu'il n'y avait pas lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 27 novembre 2000.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 5 décembre 2000.

Des mémoires ont été introduits par :

- la société civile ayant emprunté la forme d'une s.p.r.l. Jo Cant & Clive Van Aerde (actuellement la s.p.r.l. Clive Van Aerde & Partners), ayant son siège à 8200 Brugge-Sint-Michiels, Rijselstraat 274, par lettre recommandée à la poste le 12 janvier 2001;

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 12 janvier 2001.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 27 février 2001.

Par ordonnances du 6 février 2001 et du 22 mai 2001, la Cour a complété le siège respectivement par les juges L. Lavrysen et J.-P. Snappe.

La s.p.r.l. Clive Van Aerde & Partners a introduit un mémoire en réponse par lettre recommandée à la poste le 29 mars 2001.

Par ordonnances des 29 mars 2001 et 26 septembre 2001, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 12 octobre 2001 et 12 avril 2002 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 13 juin 2001, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 13 juillet 2001.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 14 juin 2001.

A l'audience publique du 13 juillet 2001 :

- ont comparu :

. Me F. Van Remoortel, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me J. Van Loon, avocat au barreau de Bruges, pour la s.p.r.l. Clive Van Aerde & Partners;

. Me D. De Keyser *loco* Me E. Van Acker, avocats au barreau de Gand, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs L. Lavrysen et J.-P. Snappe ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

V. En droit

- A -

Position de la s.p.r.l. Jo Cant & Clive Van Aerde

A.1.1. La s.p.r.l. Jo Cant & Clive Van Aerde rappelle tout d'abord les motifs de la taxe de mise en circulation. Dans la perspective européenne de la suppression des frontières fiscales à partir du 1er janvier 1993, le Gouvernement a modifié les taux de la T.V.A. En vue de compenser partiellement les pertes de recettes fiscales qui en résulteraient en matière de T.V.A. sur la vente des voitures, une taxe de mise en circulation assimilée aux impôts sur les revenus a été instaurée pour certains véhicules. Ce motif serait toutefois devenu caduc dès lors que l'effet global de la révision des taux de T.V.A. sur le budget s'est révélé positif.

A.1.2. La société susnommée fait valoir ensuite que la disposition en cause prévoit une progression de la taxe d'une ampleur disproportionnée et inacceptable. Ainsi, la différence d'imposition de 100.000 francs entre un véhicule de 17 CV et un véhicule de 18 CV serait hors de toutes proportions, et cela d'autant plus que la puissance de ce dernier véhicule n'est pas nécessairement plus élevée que celle du premier.

A.1.3. Etant donné que la taxe est calculée tant en fonction des chevaux fiscaux qu'en fonction du nombre de kilowatts, certaines catégories de véhicules seraient en outre discriminées. Des véhicules peuvent en effet tomber dans la tranche de taxation la plus élevée bien que leur puissance réelle ne soit que de 155 kilowatts. Si la loi entendait taxer plus lourdement les véhicules développant une plus grande puissance - *quod non* -, c'est la puissance exprimée en kilowatts qui devrait primer, parce que c'est elle qui exprime la puissance réelle. La puissance fiscale est calculée sur la base de la cylindrée du véhicule. Il ressortirait des travaux préparatoires que la double base d'imposition trouverait son origine dans le fait que la taxation sur la seule base du nombre de kilowatts ne serait techniquement pas réalisable.

A.1.4. Pour le cas où la Cour devrait considérer qu'il n'est pas instauré de traitement différent de catégories comparables, la société concernée soutient enfin que la distinction en cause ne repose sur aucun critère objectif et n'est donc pas raisonnablement justifiée et qu'il ne saurait y avoir non plus de proportionnalité des moyens utilisés et de l'objectif visé.

Position du Conseil des ministres

A.2. Le Conseil des ministres objecte en ordre principal que la question préjudicielle n'indique pas quelles catégories de justiciables doivent être comparées en vue de permettre un contrôle des dispositions litigieuses au regard des articles 10 et 11 de la Constitution. Les griefs qu'avance la partie adverse sans démontrer qu'elle appartient à une catégorie de personnes que les dispositions litigieuses traiteraient de manière discriminatoire par rapport à d'autres catégories de personnes auxquelles elle peut être comparée ne peuvent être pris en considération, étant donné qu'ils ne font apparaître en tant que tels aucune violation des articles de la Constitution invoqués.

A.3.1. En ordre subsidiaire, le Conseil des ministres estime que le principe d'égalité n'est pas violé. A l'appui de cette thèse, il rappelle la jurisprudence de la Cour en matière d'impôts.

A.3.2. Le barème fiscal de la taxe de mise en circulation a été établi en fonction de la puissance des moteurs exprimée en chevaux fiscaux et en kilowatts, et ce de manière telle que pour les véhicules soumis à la taxe, le montant de celle-ci était dans la plupart des cas inférieur à l'économie d'impôt résultant de la suppression du taux de T.V.A. de 25 p.c. et de la taxe de luxe additionnelle. 80 p.c. du parc automobile serait soumis à une taxe de 2.500 ou 5.000 francs. La taxe de mise en circulation est, selon le Conseil des ministres, levée une seule fois pour toute la durée d'utilisation économique du véhicule.

En outre, la mesure aurait eu pour but de décourager l'achat de véhicules puissants et rapides. La puissance des véhicules immatriculés s'était en effet accrue rapidement de manière injustifiée, ce qui avait notamment pour conséquence une circulation moins sûre et davantage de pollution. Cette tendance a pu être freinée par une taxation adaptée des moteurs de puissance plus élevée et le consommateur a été incité à un comportement d'achat et de conduite plus écologique. La crainte existait également que la diminution de la T.V.A. ferait croître fortement l'achat de véhicules de manière générale.

A.3.3. Le Conseil des ministres explique que l'instauration d'une taxe liée au prix au lieu d'une taxe progressive eût été contraire à la réglementation européenne, qui permet aux Etats membres de maintenir ou d'instaurer des taxes qui n'ont pas le caractère d'un impôt sur le chiffre d'affaires, pour autant qu'elles ne donnent pas lieu, lors de la circulation entre les Etats membres, à des formalités liées au passage d'une frontière. La taxe de mise en circulation n'est pas un impôt sur le chiffre d'affaires puisqu'elle résulte de la mise en circulation d'un véhicule et non de son achat ou de sa vente. Pour fixer l'assiette imposable, le législateur s'est dès lors basé sur la puissance du moteur, laquelle n'est pas nécessairement liée au prix d'achat du véhicule.

A.3.4. L'emploi d'une double base imposable prévient, selon le Conseil des ministres, que des voitures de petite cylindrée mais de grande puissance (les GTI et autres) soient trop peu taxées. Le calcul initial est parti de la répartition du parc automobile en fonction de la cylindrée. Cette répartition a ensuite été corrigée compte tenu d'une estimation sommaire du nombre de véhicules qui, vu leur puissance exprimée en kilowatts, devaient passer dans une catégorie supérieure. Le Conseil des ministres souligne que l'emploi du seul critère de la puissance fiscale dans la taxe de circulation sur les voitures a eu pour effet la construction de véhicules de petite cylindrée et de très forte puissance. La compression doit en être fortement poussée, ce qui accroît l'effet de pollution. Pour ces véhicules, le nombre de tours par minute doit être amené à un niveau très élevé afin d'obtenir une grande puissance. Ceci ne favorise pas la durée de vie du véhicule.

A.3.5. Le Conseil des ministres estime que la disposition en cause est basée sur des critères de distinction objectifs, clairs, généraux et impersonnels. La progressivité de la taxe serait, de façon générale, un critère de distinction objectif raisonnablement proportionné à l'objectif financier de la taxe.

La puissance du moteur, en tant que critère de distinction, est liée à la puissance et à la vitesse du véhicule et aussi, mais pas nécessairement, à la capacité financière du redevable. Il est conforme tant à la nature qu'à l'objectif de la taxe que les grands pollueurs soient taxés plus lourdement que les petits pollueurs. La distinction instaurée répond donc à la condition de pertinence.

A.3.6. En ce qui concerne le contrôle de proportionnalité, le Conseil des ministres fait observer qu'il constitue en réalité une mise en œuvre concrète du principe général d'équité auquel la jurisprudence fiscale belge accorde peu de place. L'impôt est en effet d'ordre public et son application ne peut pas être refusée pour des raisons d'équité. En outre, la proportionnalité constitue un principe de répartition alors que le propre des impôts réside précisément dans la répartition des charges. Si le principe de proportionnalité devenait la pierre de touche par excellence des contribuables à l'égard de la Constitution, tout autre mécanisme de répartition explicitement inscrit dans la législation fiscale deviendrait inapplicable.

Il serait enfin inhérent à une loi fiscale qui prévoit une structure tarifaire de postuler l'existence d'autant de catégories qu'il est prévu de taux. Si l'on considère qu'une telle disposition législative viole le principe d'égalité, toute loi fiscale prévoyant une structure tarifaire deviendra impossible.

- B -

B.1. 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. Aux termes de l'article 97 de ce Code, la taxe est due, pour les véhicules routiers, en raison de la puissance du moteur exprimée soit en chevaux fiscaux (CV), soit en kilowatts (kW).

L'article 98, § 1er, a, du même Code, remplacé par la loi du 25 mai 1993, dispose :

« § 1er. La taxe est fixée selon les bases et taux suivants :

a. Voitures, voitures mixtes, minibus et motocyclettes :

<i>Nombre de CV</i>	<i>Nombre de kW</i>	<i>Montant de la taxe en francs</i>
De 0 à 8	De 0 à 70	2.500
9 à 10	De 71 à 85	5.000
11	De 86 à 100	20.000
De 12 à 14	De 101 à 110	35.000
15	De 111 à 120	50.000
16 et 17	De 121 à 155	100.000
Supérieur à 17	Supérieur à 155	200.000

Lorsque la puissance d'un même moteur exprimée en chevaux fiscaux et en kilowatts donne lieu à perception d'une taxe d'un montant différent, la taxe est fixée au montant le plus élevé.

[...] »

B.2.1. Le Conseil des ministres objecte que la question préjudicielle n'indique pas quelles catégories de justiciables doivent être comparées en vue de permettre un contrôle des dispositions litigieuses au regard des articles 10 et 11 de la Constitution.

B.2.2. Les première et deuxième questions préjudicielles concernent le *taux* de la taxe de mise en circulation pour les voitures. Elles demandent en substance à la Cour si la différenciation de ce taux est contraire aux articles 10 et 11 lus en combinaison avec l'article 172 de la Constitution. A cette fin, il doit être examiné si la différence de traitement des redevables, en fonction de la puissance de la voiture qu'ils mettent en circulation, viole les règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination.

B.2.3. Les troisième et quatrième questions préjudicielles portent sur la *base d'imposition* de la taxe de mise en circulation. Elles demandent à la Cour de vérifier si le caractère alternatif de la base d'imposition viole ces mêmes règles constitutionnelles, en ce que les redevables sont traités différemment pour une voiture d'un même nombre de kW mais dont le nombre de CV diffère. Le nombre de kW exprimerait en effet la puissance réelle du véhicule.

B.2.4. Dès lors qu'il est possible de déduire de manière suffisante de l'énoncé des questions préjudicielles quelles catégories doivent être comparées, l'exception soulevée par le Conseil des ministres est rejetée.

B.3. Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.4. Les articles 10 et 11 de la Constitution ont une portée générale. Ils interdisent toute discrimination, quelle qu'en soit l'origine. Ils sont également applicables en matière fiscale, ce que confirme d'ailleurs l'article 172 de la Constitution, lequel fait une application particulière du principe d'égalité formulé à l'article 10.

B.5. Il appartient au législateur de fixer la base d'imposition et les taux en matière de taxe de mise en circulation. Il dispose en la matière d'une large marge d'appréciation. Lorsqu'il établit des bases d'imposition et des taux tels que ceux prévus 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.6. Selon les travaux préparatoires, la taxe de mise en circulation a été instaurée en 1992 en vue de compenser partiellement la perte de recettes fiscales résultant de l'abaissement du taux de T.V.A. 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).

La constatation que la taxe a été instaurée en premier lieu pour des raisons budgétaires n'exclut pas que d'autres objectifs puissent aussi en fonder la modulation et le maintien.

Il ressort des travaux préparatoires que la modulation de la taxe a été utilisée en vue d'« apporter une correction sociale par rapport aux exigences européennes en matière de taux de T.V.A. », en ce que la taxe ne vise pas, et depuis la modification législative du 25 mai 1993 pas en premier lieu, les véhicules de faible ou moyenne puissance (*ibid.*). L'abaissement du taux de T.V.A. et la suppression de la taxe de luxe profitaient en effet davantage aux acheteurs de véhicules, surtout lorsqu'ils sont de forte puissance.

Le Conseil des ministres observe en outre que la taxe de mise en circulation vise également à contribuer à une amélioration de la sécurité routière et à une diminution de la pollution de l'environnement en décourageant l'achat de véhicules, surtout lorsqu'ils sont puissants et rapides.

Le choix d'une double base d'imposition permet d'éviter que des petites cylindrées avec une grande puissance soient sous-taxées (*Doc. parl.*, Chambre, S.E. 1991-1992, n° 466/6, p. 37).

B.7.1. La différence de traitement est fondée sur un critère objectif et qui est pertinent pour atteindre les objectifs précités.

B.7.2. A la lumière des mêmes objectifs, il est également raisonnablement justifié d'utiliser une double base d'imposition pour cette taxe. En effet, tant l'importance de la cylindrée, et donc le nombre de chevaux fiscaux, que la puissance réelle, et donc le nombre de kilowatts, constituent des critères pertinents pour atteindre ces objectifs. Tant l'importance de la cylindrée que le nombre de kilowatts étaient d'ailleurs déterminants pour l'application de l'ancienne taxe de luxe.

B.8. La taxe en cause ne peut être considérée comme étant disproportionnée au regard des objectifs précités.

Le législateur pouvait partir du principe que la taxe de mise en circulation ne peut en principe coûter davantage aux contribuables que l'économie de taxe résultant de la baisse du taux de T.V.A. et de la suppression de la taxe de luxe (*Doc. parl.*, Sénat, S.E. 1991-1992, n° 329-2, p. 2).

B.9. Il découle de ce qui précède que le législateur, en fixant la base et le taux d'imposition de la taxe de mise en circulation, a pris une mesure qui n'est pas dépourvue de justification.

B.10. Les questions préjudicielles appellent une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 98, § 1er, a, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution lus en combinaison avec l'article 172 de celle-ci.

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 d'arbitrage, à l'audience publique du 20 février 2002.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

H. Boel