

Numéros du rôle : 2705, 2744 et 2752
Arrêt n° 146/2004 du 15 septembre 2004

A R R E T

---

*En cause* : les recours en annulation de l'article 8 de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, introduits par l'a.s.b.l. FEGE et autres, par la s.a. Missil Petroleum et autres et par l'a.s.b.l. Fédération des entreprises de récupération de métaux ferreux et non ferreux et autres.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke et J. Spreutels, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président A. Arts,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*

## I. *Objet des recours et procédure*

Par requêtes adressées à la Cour par lettres recommandées à la poste les 26 mai, 27 et 30 juin 2003 et parvenues au greffe les 27 mai, 30 juin et 1er juillet 2003, des recours en annulation de l'article 8 de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (publiée au *Moniteur belge* du 31 décembre 2002, deuxième édition) ont été introduits par :

- l'a.s.b.l. FEGE, dont le siège social est établi à 1930 Zaventem, Leuvensesteenweg 613, la s.a. Biffa Treatment, dont le siège social est établi à 1040 Bruxelles, Rond-point Robert Schuman 6/5, la s.a. C.E.T.B., dont le siège social est établi à 7141 Carnières, chaussée Brunehaut 401, la s.a. Depovan, dont le siège social est établi à 8800 Roulers, Moorseelsesteenweg 32, la s.a. Machiels, dont le siège social est établi à 3590 Diepenbeek, Kapelstraat 17, la s.a. Remo-Milieubeheer, dont le siège social est établi à 3590 Diepenbeek, Kapelstraat 17, la s.a. Oostvlaams Milieubeheer, dont le siège social est établi à 9042 Sint-Kruis-Winkel, J. Kennedylaan 50, la s.a. Propreté assainissement gestion de l'environnement, dont le siège social est établi à 6041 Gosselies, rue Jean Mermoz 1, la s.a. SGS EWACS, dont le siège social est établi à 9120 Melsele, Keetberglaan 4, Haven 1091, la s.a. Sita Noord, dont le siège social est établi à 2340 Beerse, Lilsedijk 19, la s.a. Stevan, dont le siège social est établi à 8860 Lendeledede, Heulsestraat 87, la s.a. Transvanheede, dont le siège social est établi à 8940 Wervik, Dullaardstraat 4, la s.a. Van Gansewinkel Conteneurs Transport Wallonie, dont le siège social est établi à 7180 Seneffe, rue de Manage 59-61, la s.a. Van Gansewinkel Chemie, dont le siège social est établi à 2400 Mol, Berkebossenlaan 9, et la s.a. Van Gansewinkel Containertransport Vlaanderen, dont le siège social est établi à 2400 Mol, Berkebossenlaan 7;

- la s.a. Missil Petroleum, dont le siège social est établi à 5660 Couvin, Chantier de la Gare, la s.p.r.l. Société couvinoise des carburants, dont le siège social est établi à 5660 Couvin, rue de la Ville 16, et la s.p.r.l. Pima, dont le siège social est établi à 5032 Mazy, chaussée de Nivelles 2;

- l'a.s.b.l. Fédération des entreprises de récupération de métaux ferreux et non ferreux, dont le siège social est établi à 1000 Bruxelles, rue des Comédiens 16/22, la s.a. Casier Recycling, dont le siège social est établi à 8540 Deerlijk, St. Elooistraat 2, la s.a. Cometsambre, dont le siège social est établi à 6200 Châtelet, Rivage du Boubier 25, la s.a. Galloo, dont le siège social est établi à 8930 Menin, Wervikstraat 320, la s.a. Van Heyghen Recycling, dont le siège social est établi à 9000 Gand, Scheepzatestraat 9, et la s.a. Retra, dont le siège social est établi à 9000 Gand, Scheepzatestraat 5.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 2705, 2744 et 2752 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Des mémoires ont été introduits par le Conseil des ministres et le Gouvernement flamand; des mémoires en réponse ont été introduits par les parties requérantes dans l'affaire n° 2705 et par les parties requérantes dans l'affaire n° 2752, et un mémoire en réplique a été introduit par le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 4 mai 2004 :

- ont comparu :

. Me B. Martens et Me M. Schurmans *loco* Me G. Van Calster, avocats au barreau de Bruxelles, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 2705;

. Me F. T'Kint, avocat à la Cour de cassation, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 2744;

. Me D. Van Heuven, avocat au barreau de Courtrai, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 2752;

. Me H. Symoens, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement flamand;

. G. Dekelver et B. Druart, auditeurs généraux des Finances, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs E. De Groot et J.-P. Moerman ont fait rapport;

- les parties précitées ont été entendues;

- les affaires ont été mises en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

## II. *En droit*

- A -

*Dans l'affaire n° 2705*

A.1.1. Dans l'affaire n° 2705, les deuxième à quinzième parties requérantes sont des entreprises de traitement des déchets et de collecte de déchets produits dans une région déterminée pour être traités dans une autre, et elles doivent, à ce titre, payer les redevances régionales sur les déchets. La première partie requérante dans cette affaire regroupe, en tant que fédération professionnelle, les entreprises actives dans la gestion des déchets, comme le traitement et l'élimination des déchets. Ces parties requérantes affirment qu'elles subissent, en tant que redevables des redevances d'environnement, un préjudice direct du fait de l'article 8 de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (ci-après « la loi du 24 décembre 2002 »), à la suite duquel les impôts régionaux ne sont plus déductibles à titre de frais professionnels, et qu'elles justifient dès lors d'un intérêt direct et personnel à l'annulation de cette disposition. Elles prétendent que la non-déductibilité des redevances sur les déchets représente, pour les entreprises de traitement des déchets, une augmentation d'environ 50 p.c. de la redevance et évaluent l'impact de la mesure contestée à environ 20.000.000 d'euros.

La première partie requérante affirme que son objet social, qui se distingue de l'intérêt général, est affecté par la disposition attaquée, parce que cette mesure, à cause de son impact, perturbera le marché, accroîtra la discrimination entre les opérateurs privés et publics et nuira à la politique des déchets. Elle défend les intérêts, non seulement de ses membres, mais aussi de l'ensemble des entreprises actives dans le secteur de l'élimination et du traitement des

déchets, de sorte qu'elle a un intérêt à attaquer des dispositions qui sont susceptibles d'affecter défavorablement ces entreprises.

A.1.2. Le Conseil des ministres déduit de la requête que le recours en annulation est exclusivement dirigé contre l'article 8, 1<sup>o</sup>, de la loi du 24 décembre 2002, puisqu'aucun grief n'est formulé à l'encontre des autres dispositions et que les parties requérantes n'auraient pas non plus d'intérêt à leur annulation. Le Conseil des ministres explique ensuite le contexte législatif de la disposition attaquée et cite abondamment les travaux préparatoires y afférents.

A.2.1. Dans un premier moyen, les parties requérantes invoquent la violation des articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, en ce que l'article 8 de la loi du 24 décembre 2002 n'exclut de la déductibilité à titre de frais professionnels que les impôts, taxes et rétributions régionaux propres, tandis que les taxes provinciales et communales restent déductibles, sans qu'une justification objective et raisonnable soit donnée à cet égard. Elles affirment que, conformément à l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992), les impôts sont en principe déductibles à titre de frais professionnels et qu'il n'existe à cet égard aucune distinction entre les impôts régionaux, d'une part, et les taxes provinciales et communales, d'autre part. Elles considèrent que la justification que le Gouvernement avance à ce propos, à savoir la grande disparité des taxes et des rétributions au niveau local, ne saurait convaincre, étant donné que la fiscalité régionale propre peut également présenter de grandes disparités. Le principe de la « neutralité budgétaire » ne saurait lui non plus justifier la distinction opérée, étant donné que ce principe ne serait pas menacé si l'on rendait les taxes provinciales et communales non déductibles, puisque ce n'est pas l'autorité fédérale mais les régions qui sont responsables en matière de finances provinciales et communales. Elles soulignent que l'autorité fédérale seule est compétente pour déterminer le régime fiscal des sociétés et que les régions ne disposent d'aucune compétence à cet égard.

A.2.2. Selon le Conseil des ministres, le premier moyen n'est pas fondé et le principe d'égalité ne vise pas à garantir un traitement égal des impôts, des taxes et des rétributions. C'est à tort que les parties requérantes partent du principe que tous les impôts sont déductibles à titre de frais professionnels. Non seulement l'article 198 du C.I.R. 1992 contient une série d'exceptions, en sorte que ce principe n'a pas une portée universelle, mais en outre l'article 49 du C.I.R. 1992 n'empêche pas non plus qu'il existe des frais qui, bien qu'il s'agisse de frais professionnels du point de vue économique, ne peuvent être considérés comme tels du point de vue fiscal.

Selon le Conseil des ministres, les parties requérantes ne mentionnent pas quelles catégories de contribuables seraient traitées inégalement. En effet, toutes les sociétés établies dans une région déterminée sont soumises aux impôts régionaux applicables dans celle-ci, tout comme les sociétés établies dans une commune ou une province déterminée sont soumises aux impôts locaux qui y sont en vigueur. La différence qui peut exister à cet égard entre les différentes régions, communes et provinces ne résulte pas de la disposition attaquée, mais de l'organisation de l'Etat.

Le Conseil des ministres conteste également l'interprétation donnée par les parties requérantes concernant le caractère disparate de la fiscalité communale et provinciale. Ce n'est pas la disparité des impôts locaux qui constitue la raison pour laquelle ceux-ci ne sont pas concernés par la modification du régime de déductibilité, mais le fait que la fiscalité régionale est davantage axée sur la réalisation d'objectifs déterminés que ne le sont les taxes communales et provinciales, lesquelles présentent un caractère disparate.

A.2.3. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes soutiennent qu'il existe bien un postulat selon lequel les impôts sont en principe déductibles et elles renvoient à cet égard à un arrêt de la Cour de cassation du 17 mars 1964.

Elles déclarent ne pouvoir accepter l'argument avancé par le Conseil des ministres concernant l'organisation de l'Etat, parce que le fait que des impositions émanent de diverses autorités ne constitue pas une raison pour exclure les unes et non les autres de la déductibilité prévue au niveau fédéral. Elles concluent en outre des travaux préparatoires que ce n'est pas l'organisation de l'Etat mais bien la nature de l'impôt qui semble être le critère de distinction, étant donné que l'autorité fédérale semble manifestement vouloir soutenir les redevances régulatrices. Elles affirment que les impôts régionaux aussi bien que les taxes provinciales et communales peuvent avoir soit une fonction régulatrice soit une fonction de financement et en donnent divers exemples. Bien qu'il découle de la *ratio legis* de la mesure attaquée que les redevances de financement ne pourraient être exclues de la déductibilité, les parties requérantes constatent que les impôts régionaux tombent cependant dans le champ d'application de la mesure, alors que les taxes provinciales et communales, dont la nature est disparate et qui ont tantôt une fonction régulatrice et tantôt une fonction de financement, ne sont pas exclues de la déductibilité à titre de frais professionnels. Les parties requérantes

disent ne pas pouvoir comprendre pourquoi la redevance régionale sur les déchets n'est pas déductible à titre de frais professionnels mais bien les centimes additionnels communaux à cette redevance.

Elles concluent que la distinction entre les deux impositions n'est pas objectivement et raisonnablement justifiée.

A.3.1. Dans un deuxième moyen, les parties requérantes invoquent la violation de l'article 170, § 2, de la Constitution, combiné avec l'article 2 de la loi du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visée à l'article 110, §§ 1er et 2, de la Constitution (actuel article 170) et combiné avec l'article 6, § 1er, II, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, en ce que l'article 8 de la loi du 24 décembre 2002 opère une distinction entre, d'une part, les impôts régionaux proprement dits et, d'autre part, les impôts non proprement régionaux. Etant donné qu'en prévoyant la non-déductibilité de la première catégorie, le législateur fédéral déclare avoir voulu renforcer l'effet de ces redevances, il s'immisce à tort, selon les parties requérantes, dans la politique d'environnement, laquelle constitue une matière régionale. La mesure attaquée a en outre pour effet que les contribuables régionaux sont taxés plus fortement et que les redevables de la redevance sur les déchets, pour laquelle les régions sont seules compétentes sur la base de l'article 6, § 1er, II, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, doivent par conséquent payer plus d'impôts en raison de l'intervention du législateur fédéral. Les parties requérantes soulignent que conformément à l'article 2 de la loi du 23 janvier 1989, l'Etat et les communautés ne sont toutefois pas habilités à lever des impôts dans les matières de l'eau et des déchets visées à l'article 6, § 1er, II, alinéa 1er. Elles concluent que la mesure attaquée viole les règles répartitrices de compétences.

A.3.2. Le Conseil des ministres conteste que le législateur fédéral ait outrepassé sa compétence, étant donné que lever l'impôt des sociétés est une matière fédérale. En effet, il convient de faire clairement la distinction entre l'instauration d'un impôt dans une matière régionale déterminée et la décision de non-déductibilité d'un impôt à titre de frais professionnels lors de l'établissement de l'assiette imposable de l'impôt fédéral. L'article 8, 1<sup>o</sup>, de la loi du 24 décembre 2002 n'instaure pas un nouvel impôt dans les matières de l'eau et des déchets et il n'est donc pas porté atteinte aux dispositions fiscales autonomes prises par les régions. Selon le Conseil des ministres, c'est une loi fiscale purement fédérale qui a seulement été adaptée, en définissant l'assiette imposable pour la levée de l'impôt des sociétés. Grâce à la disposition attaquée, une distinction plus claire est faite au contraire entre les compétences des autorités fédérales et régionales.

A.3.3. Les parties requérantes contestent que la mesure fédérale n'aurait pas d'impact et renvoient à cet égard aux mesures de compensation que la Région flamande élabore actuellement pour le secteur textile et les blanchisseries. Elles estiment que l'autorité fédérale, par le biais d'une loi d'impôt soi-disant purement fédérale, agit sur la portée économique ou l'impact des redevances d'environnement, ce qui constitue cependant une compétence régionale exclusive. Il doit au moins être constaté que la mesure fédérale rend la tâche des régions exagérément difficile : selon les calculs des parties requérantes, la suppression de la déductibilité de la redevance régionale coûte aux entreprises flamandes 87,3 millions d'euros, puisque 90 p.c. des redevances sont perçues par la Région flamande, alors qu'à Bruxelles et en Wallonie la législation en matière d'environnement est bien moins stricte. Cela signifie que la Région flamande doit consentir des efforts supplémentaires et prendre elle-même des mesures de compensation fort coûteuses, ce qui est intenable aussi bien pour les parties requérantes que pour la Région flamande.

A.4.1. Dans un troisième moyen, est alléguée la violation des articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, combinés avec la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions.

Dans une première branche, les parties requérantes font valoir que l'article 8 de la loi du 24 décembre 2002 opère à tort une distinction, en ce qui concerne la déductibilité des impôts régionaux à titre de frais professionnels, entre les impôts proprement et non proprement régionaux, puisque, depuis les accords du Lambertmont et la loi spéciale du 13 juillet 2001, les compétences fiscales des régions ont été étendues et que les impôts dits « non proprement » régionaux sont de ce fait assimilés aux impôts proprement régionaux. Puisque les régions sont à cet égard devenues en principe seules compétentes pour fixer le taux d'imposition, la base d'imposition et les exemptions et qu'elles recueillent aussi la totalité du produit de ces impôts régionaux, il ne peut plus être fait de distinction, selon les parties requérantes, entre les impôts proprement et non proprement régionaux. Etant donné que la disposition attaquée opère tout de même cette distinction en ce qui concerne la déductibilité, elle va à l'encontre de la loi spéciale du 13 juillet 2001, disent les parties requérantes. Or, la distinction entre les deux sortes d'impôts régionaux n'a qu'une portée historique et ne saurait en tant que telle justifier l'inégalité dénoncée. De même, le principe de la neutralité budgétaire ne fournit pas une justification suffisante, parce que les régions perçoivent la totalité du produit des impôts, tant propres que non propres, et qu'elles peuvent en déterminer en toute autonomie le taux d'imposition, la base d'imposition et les exemptions. L'argument concernant l'effet régulateur des impôts

proprement régionaux ne peut pas non plus être admis, parce que les impôts non proprement régionaux peuvent avoir eux aussi un effet régulateur, comme la taxe sur les jeux et paris par exemple. Selon les parties requérantes, une distinction est donc faite de manière non motivée entre les impôts proprement et non proprement régionaux.

Dans une deuxième branche, les parties requérantes affirment qu'en matière de déductibilité à titre de frais professionnels, il est fait une distinction injustifiée entre l'écotaxe, qui est un impôt fédéral, et la redevance d'environnement, qui est un impôt régional. Selon les parties requérantes, l'écotaxe fédérale répond en effet parfaitement à la définition d'une taxe régulatrice, alors que la redevance sur les eaux usées et les redevances sur les déchets ne sont nullement des redevances d'environnement purement régulatrices mais constituent aussi des redevances de financement puisqu'elles alimentent toutes deux le fonds MINA (« Fonds de prévention et d'assainissement en matière [d'] environnement et de [...] nature »). L'argument de l'effet régulateur des redevances d'environnement avancé dans les travaux préparatoires pour justifier que la redevance régionale d'environnement soit exclue de la déductibilité à titre de frais professionnels n'est par conséquent pas pertinent, selon les parties requérantes.

A.4.2. Selon le Conseil des ministres, il continue d'exister une distinction claire entre les impôts proprement régionaux, qui sont liés à la compétence matérielle des régions, et les impôts non propres, qui, nonobstant le pouvoir étendu des régions, demeurent des impôts fédéraux. Selon le Conseil des ministres, le caractère différent des deux sortes d'impôts ne permet pas de considérer que les mêmes règles devraient s'y appliquer. D'après le Conseil des ministres, la disposition attaquée renforce plutôt l'autonomie des impôts proprement régionaux, étant donné qu'il apparaît maintenant clairement que la détermination de l'impôt fédéral des sociétés s'opère indépendamment de l'impôt proprement régional.

S'agissant de la deuxième branche, le Conseil des ministres dit ne pas apercevoir de quelles écotaxes fédérales les parties requérantes veulent parler. Le Conseil des ministres souligne toutefois que les règles d'imposition régionales relèvent de la compétence d'une autre autorité, de sorte que l'autorité fédérale ne doit pas en tenir compte lorsqu'elle fixe le régime fédéral.

A.4.3. Selon les parties requérantes, la thèse du Conseil des ministres selon laquelle les impôts non proprement régionaux sont encore toujours des impôts fédéraux est inexacte. Le fait que l'autorité fédérale soit impliquée dans le vote de la loi spéciale ne peut pas non plus être considéré comme un critère pertinent de distinction pour maintenir la déductibilité des impôts non propres et exclure la déductibilité des impôts proprement régionaux, puisque les régions sont seules compétentes pour fixer le taux d'imposition, la base d'imposition et les exemptions de ces deux sortes d'impôts. Les régions recueillent en outre la totalité du produit des deux sortes d'impôts.

A.5.1. Dans un quatrième moyen est alléguée la violation de l'article 172, alinéa 1er, de la Constitution, combiné avec l'article 6, § 1er, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, et des articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l'article 143, § 1er, de celle-ci, parce que, selon les parties requérantes, la disposition attaquée répercute le coût d'une diminution générale de l'impôt des sociétés sur certaines entreprises ayant leur siège d'exploitation dans la Région flamande et qui sont soumises à la redevance flamande d'environnement.

Les parties requérantes estiment que la disposition attaquée portant la non-déductibilité des impôts proprement régionaux entravera et influencera la libre circulation entre les entités fédérées et elles se basent pour cela sur la jurisprudence de la Cour. Puisque la Région flamande a fait davantage usage que les autres régions de son autonomie fiscale en la matière et que les impôts sont beaucoup plus élevés dans cette Région que dans les autres, la mesure attaquée a pour effet qu'une mesure fédérale est mise principalement à charge d'une seule région et en particulier de quelques secteurs d'activité qui paient déjà une redevance d'environnement élevée. Selon les parties requérantes, ceci mine la politique régionale de l'environnement et porte atteinte à l'autonomie fiscale des régions, de sorte que la loyauté fédérale, imposée par l'article 143, § 1er, de la Constitution, et le droit à une protection égale de l'union économique et monétaire, conformément aux articles 10 et 11 de la Constitution, sont violés.

A.5.2. Selon le Conseil des ministres, la circonstance que ce soient *de facto* les sociétés dont le siège d'exploitation est établi dans la Région flamande qui sont principalement touchées ne découle pas directement de la disposition attaquée, laquelle ne porte en effet aucunement atteinte à l'autonomie des régions de régler leurs impôts proprement régionaux. Le Conseil des ministres affirme que l'autorité fédérale ne peut intervenir dans les différences qui existent entre les régions en matière d'impôts régionaux et qu'elle n'est pas non plus tenue d'intervenir au cas où une distorsion de concurrence trouverait son origine dans les régimes fiscaux régionaux.

Le Conseil des ministres ajoute que la suppression de la déductibilité à titre de frais professionnels n'a qu'un effet limité : d'une part, le montant en cause peut seulement être déduit du bénéfice d'exploitation et, d'autre part, cette déduction n'a généralement d'effet que pour l'année civile suivante.

A.5.3. Selon les parties requérantes, la thèse du Conseil des ministres est en totale contradiction avec le principe de l'union économique et monétaire et celui de la loyauté fédérale. Elles contestent par ailleurs que la suppression de la déductibilité n'ait qu'un effet limité et appuient leur raisonnement sur des données chiffrées qui ont été présentées au Parlement flamand. Pour elles, il est établi que la mesure attaquée crée une grave distorsion de concurrence entre les régions et porte atteinte à la loyauté fédérale.

A.6.1. Dans un cinquième moyen, les parties requérantes invoquent la violation des articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, combinés avec le principe de proportionnalité, en ce que l'abaissement de l'impôt des sociétés, dont bénéficient toutes les sociétés, est supporté seulement par un groupe très limité d'entreprises, à savoir les sociétés redevables de l'impôt fédéral des sociétés qui sont en même temps redevables de la redevance régionale d'environnement. Elles affirment que les entreprises de traitement de déchets sont doublement touchées par la mesure attaquée : d'une part, elles ne peuvent plus déduire à titre de frais professionnels, au niveau fédéral, les redevances sur les déchets, ce qui a pour effet que leur base imposable à l'impôt des sociétés augmente et accroît ainsi sensiblement l'impôt; d'autre part, elles doivent continuer de payer la taxe sur les déchets au niveau régional. Elles ont calculé que les redevables de la redevance sur les déchets devraient ainsi faire face à 100 p.c. de la taxe régionale, à 33,99 p.c. des taxes fédérales et à la perte de bénéfices, ce qui donne un montant total de 151,49 p.c. Elles craignent que la mesure attaquée dépasse la capacité concurrentielle des entreprises de traitement de déchets et que celles-ci ne soient plus à même de concurrencer les intercommunales de déchets qui, elles, sont exonérées de l'impôt des sociétés, de la T.V.A., de la taxe de circulation, des accises sur le diesel, des taxes locales et de l'eurovignette.

A.6.2. Selon le Conseil des ministres, le traitement inégal dénoncé dans le cinquième moyen ne résulte pas de la disposition attaquée mais de la fiscalité régionale. Lorsqu'un impôt régional touche plus durement certaines sociétés que d'autres, l'autorité fédérale n'est pas tenue de remédier à ce traitement inégal.

A.6.3. Les parties requérantes soulignent qu'il y a lieu de conclure de la jurisprudence de la Cour que le principe de proportionnalité joue un rôle extrêmement important dans le cadre de la répartition des compétences entre l'Etat fédéral et les régions et qu'aucune autorité, lorsqu'elle mène la politique qui lui est confiée, ne peut prendre des mesures tellement extrêmes qu'elles rendent exagérément difficile la tâche d'une autre autorité de mener la politique qui lui est confiée. Elles soulignent qu'aucune concertation entre l'autorité fédérale et les régions n'a eu lieu. Elles font par ailleurs référence aux mesures compensatoires que la Région flamande est obligée de prendre. Elles en concluent que la défense de l'autorité fédérale est très faible et qu'il est de son devoir de ne pas déstabiliser la fragile structure de l'Etat belge.

#### *Dans l'affaire n° 2744*

A.7. Les parties requérantes sont de petites ou moyennes entreprises qui exploitent elles-mêmes une ou plusieurs stations distributrices de carburant ou en sont propriétaires. En vertu du décret wallon du 19 novembre 1998 instaurant une taxe sur les automates en Région wallonne, elles paient chaque année un impôt considérable à la Région wallonne. Elles affirment que cet impôt régional sur les automates était totalement neutre pour elles, jusqu'à l'adoption de la disposition attaquée, puisqu'elles pouvaient déduire cette taxe de leurs bénéfices annuels imposables à l'impôt des sociétés, à titre de frais professionnels. Du fait que l'article 8, 1°, de la loi du 24 décembre 2002 supprime cette déductibilité, leurs bénéfices vont diminuer et elles subiront des pertes. Il ressort de ceci, selon les parties requérantes, qu'elles ont un intérêt actuel au recours en annulation.

A.8.1. Dans un premier moyen, les parties requérantes invoquent la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que la disposition attaquée est applicable seulement aux personnes morales et non aux personnes physiques. Etant donné que le décret wallon du 19 novembre 1998 est applicable à tous les propriétaires d'une station de distribution de carburant munie d'un automate utilisé pour mettre le carburant à la disposition du public, indépendamment du fait qu'il s'agit d'une personne morale ou d'une personne physique et quelle que soit la taille de l'entreprise, la taxe étant établie sur la base d'une unité déterminée au « pistolet » ou au « compteur », la disposition attaquée crée une discrimination puisque les propriétaires personnes morales ne pourront plus déduire la taxe régionale sur les automates de leurs revenus professionnels imposables alors que les propriétaires personnes physiques de semblables stations-service pourront encore le faire. Selon les parties requérantes, il n'existe pas de véritable différence objective entre les différents opérateurs économiques sur la

base de la seule nature de la personne, ce qui se vérifie tout particulièrement en ce qui concerne la troisième partie requérante, qui est propriétaire d'une seule station-service mais qui ne pourra pas déduire la taxe perçue par la Région wallonne sur les automates alors qu'un propriétaire personne physique bénéficie de ce droit à la déductibilité. La disposition attaquée défavorise exclusivement les sociétés commerciales, quelle que soit leur dimension, leur chiffre d'affaires et le nombre de stations-service dont elles sont propriétaires. La circonstance que le débiteur de la taxe régionale wallonne est un contribuable soumis à l'impôt des sociétés ne saurait être considérée comme une justification objective et raisonnable pour cette différence de traitement. Les parties requérantes observent que le Conseil d'Etat a lui aussi relevé cette différence de traitement. Elles estiment que la justification avancée à ce sujet par le Gouvernement, à savoir que les personnes physiques et les sociétés ne sont pas comparables en matière fiscale, n'est pas pertinente. Elles soulignent également, à cet égard, que la taxe régionale wallonne sur les automates n'est nullement un impôt sanction et n'a aucun effet dissuasif, puisque les installations de distribution de carburant sont totalement conformes aux normes environnementales. Par conséquent, l'objectif que poursuit le législateur en adoptant la disposition attaquée, qui est de renforcer l'efficacité des instruments fiscaux adoptés par les régions dans le cadre de leur autonomie fiscale, ne peut être atteint.

A.8.2. Se basant sur la jurisprudence de la Cour et sur l'avis du Conseil d'Etat, le Conseil des ministres considère que le législateur pouvait à bon droit postuler la non-comparabilité des personnes physiques et des personnes morales en matière fiscale, de sorte qu'il ne saurait être question d'une quelconque violation du principe d'égalité. Si cette comparabilité était tout de même admise, le Conseil des ministres considère alors que la mesure attaquée s'inscrit parfaitement dans le cadre de la loi du 24 décembre 2002, à savoir la réduction des taux de l'impôt des sociétés et ceci dans un cadre budgétaire neutre. La disposition attaquée est une mesure qui permet cette diminution, et, mieux encore, elle prévoit la compensation nécessaire à cette diminution des taux qui bénéficie exclusivement aux sociétés. Selon le Conseil des ministres, il se justifie dès lors objectivement et raisonnablement que le législateur ne prenne pas de mesures analogues à l'égard des personnes physiques, puisqu'elles ne bénéficient pas de la réforme. Si le législateur avait fait cela, il aurait violé le principe d'égalité, selon le Conseil des ministres, qui estime enfin que la notion de « taxe régionale » doit être interprétée de façon extensive et qu'elle ne vise pas seulement les impôts qui sont étroitement liés aux domaines de compétence des régions.

A.9.1. Dans un deuxième moyen, les parties requérantes considèrent que les articles 10, 11 et 172 de la Constitution sont violés en ce que la disposition attaquée instaure une discrimination injustifiée entre les sociétés qui sont propriétaires de stations-service distributrices de carburant exclusivement établies en Wallonie et les sociétés qui sont propriétaires d'installations similaires et qui sont établies dans la Région flamande ou la Région de Bruxelles-Capitale. La taxe sur les automates et pistolets des stations-service distributrices de carburant est en effet propre à la Région wallonne, puisque les autres régions n'ont pas recouru à cet instrument fiscal. Bien que les parties requérantes admettent qu'en soi cette différence de régime ne crée pas de discrimination inconstitutionnelle, la Région wallonne étant intervenue dans sa sphère de compétence, elles estiment que compte tenu de l'article 172 de la Constitution, en vertu duquel il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts, diverses catégories de contribuables se trouvant dans des situations comparables ne peuvent être traitées différemment. Or, en refusant aux sociétés toute possibilité de déduire de leurs revenus imposables les taxes régionales auxquelles elles sont soumises, l'article 8, 1<sup>o</sup>, de la loi du 24 décembre 2002 crée entre les sociétés propriétaires de ces stations installées en Wallonie et celles qui déploient leurs activités dans ce domaine dans les deux autres régions du pays une discrimination qui n'est pas raisonnablement justifiée.

A.9.2. Le Conseil des ministres observe tout d'abord qu'il existe une taxe similaire sur les appareils distributeurs de carburant dans la Région de Bruxelles-Capitale. Le Conseil des ministres affirme pour suivre que la loi du 24 décembre 2002 ne crée en elle-même aucune discrimination mais qu'elle est neutre. S'il y a une différence de traitement, celle-ci est la conséquence de l'autonomie fiscale des régions. La structure fédérale de l'Etat empêche que celui-ci tienne compte des impôts régionaux ou les compense.

A.10.1. Dans un troisième moyen, les parties requérantes affirment que les articles 10, 11 et 172 de la Constitution sont violés en ce que l'article 8, 1<sup>o</sup>, de la loi du 24 décembre 2002 interdit seulement que certaines taxes régionales, dont la taxe établie par le décret de la Région wallonne du 19 novembre 1998, soient déduites, à titre de frais professionnels, des revenus imposables des sociétés, alors que les impôts visés à l'article 3 de la loi spéciale du 16 février 1989 relative au financement des communautés et des régions sont encore déductibles, créant de la sorte une discrimination injustifiée entre les sociétés qui sont soumises à la première catégorie de taxes, qu'elles sont tenues d'acquitter en raison de leur activité commerciale et qui constituent en réalité pour elles des frais d'exploitation mais qu'elles ne peuvent pas déduire de leurs revenus, et les sociétés qui sont soumises à une ou plusieurs taxes de la seconde catégorie, qui constituent également des frais d'exploitation pour



celles-ci mais qu'elles sont donc autorisées à déduire de leurs revenus imposables. Selon les parties requérantes, ces différentes catégories de contribuables se trouvent cependant dans des situations identiques, puisqu'il s'agit de sociétés qui, dans le cadre de leurs activités, sont soumises au paiement de taxes régionales, de sorte qu'aucune justification raisonnable ne peut être avancée à l'appui de cette discrimination. Pour les parties requérantes, le principe de la neutralité budgétaire ne constitue pas un argument acceptable, parce qu'elles ne perçoivent pas en quoi la non-déductibilité de la taxe régionale sur les automates serait mieux à même d'assurer cette neutralité que celle de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement ou de la taxe sur les jeux et paris, par exemple. L'interdiction de déduction instaurée par la disposition attaquée n'est pas non plus proportionnée à l'objectif du législateur, qui est de renforcer le caractère dissuasif des taxes régionales. Selon les parties requérantes, la distribution de carburant est une activité vitale pour l'économie et en soi non polluante, de sorte qu'elle n'est pas socialement dangereuse, contrairement aux jeux de hasard, aux paris et autres.

A.10.2. Le Conseil des ministres admet que les deux catégories semblent comparables. Il doit cependant être tenu compte, selon lui, du fait que les impôts visés à l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 constituaient à l'origine des impôts fédéraux qui ont ensuite été transférés aux régions, afin d'assurer leur financement. A l'égard de ces impôts, le pouvoir fédéral conserve une compétence plus ou moins grande, selon le type d'impôt en cause. A l'inverse, les autres impôts régionaux sont ceux établis par les régions en vertu de leur autonomie fiscale et le législateur fédéral n'a donc aucune compétence à l'égard de ceux-ci. Autoriser la déductibilité de cette dernière catégorie d'impôts régionaux aurait pour effet, selon le Conseil des ministres, que l'Etat fédéral (et donc chaque contribuable) en supporte une part, et ceci à l'avantage de la région qui a utilisé le plus son autonomie fiscale. Il en résulterait une discrimination entre les régions. Ce n'est pas le cas pour les impôts régionaux visés à l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989, puisque ces impôts sont communs aux trois régions. Le Conseil des ministres conclut qu'en faisant une distinction entre les deux sortes d'impôts régionaux, le législateur fédéral respecte l'autonomie fiscale des régions et évite de créer une discrimination entre celles-ci.

A.11.1. Les parties requérantes allèguent enfin la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en tant que la disposition attaquée vise uniquement les impôts régionaux, alors que les taxes provinciales et communales supportées par les contribuables demeurent déductibles à titre de frais professionnels. La justification avancée par le Gouvernement pour cette différence de traitement, qui fait référence à la grande disparité des taxes locales, n'est pas raisonnable, selon les parties requérantes. Celles-ci citent, à ce propos, la doctrine qui appuie leur thèse.

A.11.2. Le Conseil des ministres fait observer que le ministre compétent a déjà annoncé, au cours des travaux préparatoires de la disposition attaquée, que les taxes communales et provinciales pourront éventuellement aussi être exclues de la déductibilité dans un second temps. Le législateur a toutefois voulu limiter au maximum la non-déductibilité dans un premier stade, compte tenu de son objectif de neutralité budgétaire. Le Conseil des ministres doute en outre de l'intérêt des parties requérantes à ce moyen, puisqu'une éventuelle annulation aurait pour effet d'étendre la non-déductibilité aux impôts communaux et provinciaux.

Le Conseil des ministres met également en doute la comparabilité des impôts régionaux, d'une part, et des impôts communaux et provinciaux, d'autre part, étant donné que ceux-ci se situent à un niveau inférieur à celui des impôts fédéraux, ce qui n'est pas le cas des impôts régionaux. Même si la comparabilité était admise, le Conseil des ministres considère que la différence de traitement est objective, pertinente et raisonnable, parce que les impôts locaux présentent une grande diversité, tant du point de vue de leur nature que de leur nombre et que l'examen de la nature de ces divers impôts entraînerait un coût trop élevé pour l'autorité fédérale, ce qui irait à nouveau à l'encontre de l'objectif de neutralité budgétaire. Le Conseil des ministres rappelle enfin que raisonner en termes de « nature de l'impôt » ou de « but de l'impôt » n'est pas tenable.

#### *Dans l'affaire n° 2752*

A.12. La première partie requérante dans l'affaire n° 2752 est une association professionnelle qui a notamment pour objet de défendre les intérêts professionnels des entreprises de récupération de métaux ferreux et non ferreux et de représenter ces entreprises auprès des pouvoirs publics et autres collectivités. Les parties requérantes deux à six sont toutes des entreprises actives dans le secteur du recyclage des métaux ferreux et non ferreux. Elles affirment que la décision attaquée les touchera durement. En effet, les déchets résiduels, provenant de leur activité de recyclage, doivent encore être incinérés ou mis en décharge. La non-déductibilité des redevances d'environnement alourdira encore le prix total de la mise en décharge ou de l'incinération. Les parties requérantes estiment qu'elles ne pourront pas répercuter ce prix plus élevé sur leurs clients parce qu'elles

sont en concurrence avec des firmes de recyclage établies à l'étranger et avec les producteurs de minerais naturels. Parce que leurs prix seront influencés négativement, elles craignent d'avoir moins de clients, qu'il y aura finalement moins de recyclage et qu'il sera donc produit à nouveau plus de déchets. Elles concluent qu'elles justifient donc bien d'un intérêt, même si elles ne sont pas les destinataires directs de la norme attaquée, parce que celle-ci les affecte peut-être davantage encore qu'elle n'affecte les décharges et les installations d'incinération. La première partie requérante prétend également justifier d'un intérêt suffisant, étant donné que la disposition attaquée affecte son objet social, celui de ses membres et de l'ensemble du secteur.

A.13.1. Le premier moyen pris par les parties requérantes concerne la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Dans une première branche, elles allèguent la violation des articles précités en ce que la loi du 24 décembre 2002 modifie exclusivement l'impôt des sociétés et non l'impôt des personnes physiques, ce qui crée une discrimination illicite « entre les entreprises soumises à l'impôt des sociétés et les entreprises soumises à l'impôt des personnes physiques ». Elles estiment que la circonstance que l'impôt des personnes physiques et l'impôt des sociétés reposent sur des principes différents ne signifie pas nécessairement que l'on ne puisse procéder à un contrôle au regard des principes d'égalité et de non-discrimination et elles s'appuient, à cet égard, sur la jurisprudence de la Cour et sur les avis de la section de législation du Conseil d'Etat. Elles soulignent qu'aujourd'hui, tant les sociétés et les autres personnes morales que les personnes physiques sont soumises aux taxes régionales et qu'elles disposent toutes de la même possibilité de déduction. Le fait que les sociétés seules peuvent bénéficier de la baisse d'impôt ne constitue pas une justification suffisante, selon les parties requérantes, pour que la mesure attaquée touche exclusivement ceux qui sont redevables de l'impôt des sociétés. Elles ne voient pas non plus en quoi l'efficacité des impôts régionaux pourrait s'accroître du fait que ces impôts ne sont plus déductibles à l'impôt des sociétés, alors qu'ils le sont encore à l'impôt des personnes physiques.

Dans une deuxième branche, les parties requérantes invoquent la violation du principe d'égalité et de non-discrimination, en ce que, dans la pratique, la mesure touchera certaines sociétés beaucoup plus que d'autres. Ce sont surtout les entreprises devant supporter les redevances d'environnement qui sont affectées. Les parties requérantes n'aperçoivent pas en quoi les objectifs du législateur, à savoir le souci de la neutralité budgétaire et le souhait d'accroître l'efficacité des taxes régionales, exigent qu'une catégorie déterminée de contribuables soit plus touchée qu'une autre.

Dans une troisième branche, elles allèguent que la disposition attaquée, qui est aussi motivée expressément par un souci environnemental, celui de renforcer l'efficacité des redevances d'environnement, traite de la même manière toutes les sociétés et notamment aussi les sociétés, telles que les entreprises de recyclage, dont l'activité sociale consiste précisément à éviter les déchets. Compte tenu de l'objectif du législateur, les parties requérantes n'aperçoivent pas comment on peut justifier que toutes les entreprises perdent le bénéfice de la déductibilité des redevances d'environnement, à savoir aussi bien les entreprises qui produisent beaucoup de déchets en tant que résidus de leur activité spécifique que les entreprises qui ont précisément pour objet social de recycler les déchets. Alors que la mesure peut se justifier pour les entreprises qui ne s'adonnent pas au recyclage, elle a précisément l'effet inverse en ce qui concerne les entreprises de recyclage, ce qui est contraire à l'objectif du législateur. Les parties requérantes estiment par conséquent qu'il y a violation du principe d'égalité, en tant que des situations inégales sont traitées de manière égale.

Dans une quatrième branche, les parties requérantes déclarent ne pas percevoir pourquoi une distinction est faite entre les impôts, redevances et rétributions régionaux qui ne sont plus déductibles à titre de frais professionnels, d'une part, et les taxes provinciales et communales, et en particulier les taxes d'environnement, d'autre part. Les parties requérantes estiment que les deux sortes de taxes sont comparables parce qu'elles constituent toutes deux des frais inévitables dans le cadre des activités professionnelles des sociétés. Compte tenu des objectifs du législateur, les parties requérantes n'aperçoivent pas pourquoi une distinction doit être faite entre les impôts locaux et les impôts régionaux.

Dans une cinquième branche, les parties requérantes allèguent la violation du principe d'égalité en ce que la disposition attaquée crée une distinction illicite entre les impôts, taxes et rétributions régionaux qui ne sont pas déductibles et les écotaxes fédérales qui restent déductibles. La loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement

des communautés et extension des compétences fiscales des régions a, selon les parties requérantes, confié à l'autorité fédérale toutes les compétences relatives aux écotaxes. Ces écotaxes ne sont pas visées par la disposition entreprise et demeurent ainsi déductibles. Les parties requérantes déclarent ne pas trouver de justification à cette distinction, à la lumière des deux objectifs formulés par le législateur, et cela d'autant moins qu'elles déduisent de la jurisprudence de la Cour que l'écotaxe fédérale doit être considérée comme une taxe d'environnement purement régulatrice.

A.13.2. S'agissant de la première branche, le Conseil des ministres estime que les sociétés et les personnes physiques qui exercent leur activité sous la forme d'une entreprise personnelle ne se trouvent pas dans la même situation du point de vue fiscal et qu'un régime d'imposition distinct est applicable à chacune des deux catégories.

En ce qui concerne les deuxième et troisième branches, le Conseil des ministres considère que les différences de traitement dénoncées ne découlent pas de la disposition attaquée mais des impôts régionaux eux-mêmes qui taxent certains secteurs d'activité plus lourdement que d'autres. Ce sont ces impôts régionaux qui touchent les sociétés, indépendamment du fait qu'ils sont déductibles à l'impôt fédéral des sociétés, à titre de frais professionnels. Compte tenu de l'autonomie fiscale des régions, l'autorité fédérale n'est pas tenue de remédier à ce traitement inégal.

S'agissant de la quatrième branche, le Conseil des ministres déclare que le principe d'égalité ne vise pas à assurer le traitement égal des impôts, redevances et rétributions. Il appartient au législateur d'apprécier si un régime d'exonération fiscale qu'il a instauré doit ou non être maintenu ou remplacé par un autre régime. Selon le Conseil des ministres, les parties requérantes ne mentionnent pas quelles catégories de contribuables seraient traitées inégalement. En effet, toutes les sociétés établies dans une région déterminée sont soumises aux impôts régionaux applicables dans cette région, tout comme les sociétés établies dans une commune ou une province déterminée sont soumises aux taxes locales qui y sont en vigueur. La différence qui peut exister à cet égard entre les différentes régions, communes et provinces ne résulte pas de la disposition attaquée mais de l'organisation de l'Etat. Enfin, le Conseil des ministres estime que la fiscalité régionale est davantage axée sur la réalisation d'objectifs déterminés que les taxes communales ou provinciales, lesquelles présentent un caractère disparate.

En ce qui concerne la cinquième branche, le Conseil des ministres déclare ne pas apercevoir de quelles écotaxes fédérales les parties requérantes veulent parler. Le Conseil des ministres souligne toutefois que les règles d'imposition régionales relèvent de la compétence d'une autre autorité, de sorte que l'autorité fédérale ne doit pas en tenir compte lorsqu'elle fixe le régime fédéral.

A.13.3. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes répètent qu'elles considèrent comme disproportionné qu'une catégorie spécifique de sociétés doive supporter les mesures compensatoires d'une diminution générale d'impôt bénéficiant à toutes les sociétés.

Selon elles, le Conseil des ministres ne réussit pas à démontrer en quoi la neutralité budgétaire exige qu'une catégorie de contribuables déjà soumise aux redevances d'environnement doit supporter beaucoup plus que d'autres la charge d'une diminution générale de l'impôt.

A.14.1. Dans un deuxième moyen, les parties requérantes allèguent la violation de l'article 170, § 2, de la Constitution et de l'article 6, § 1er, II, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, combinés avec le principe de proportionnalité. Selon elles, la question fondamentale est de savoir si le législateur fédéral pouvait en droit prendre une mesure fiscale afin d'augmenter l'efficacité d'une taxe régionale. Elles estiment qu'en justifiant la mesure par un « objectif purement régional », le législateur fédéral a volontairement outrepassé sa compétence.

A.14.2. Le Conseil des ministres conteste que le législateur ait eu pour objectif d'accroître l'effectivité de la fiscalité régionale. Le législateur entendait seulement éviter que des dispositions de la législation fiscale fédérale influencent, même indirectement, la fiscalité régionale. Le respect de l'autonomie des régions sur le plan fiscal et la responsabilité qui y est liée sont soulignés. Il n'est opéré, selon le Conseil des ministres, qu'une séparation plus claire entre les compétences du législateur fédéral et celles du législateur régional, étant donné que la fiscalité fédérale n'a plus d'impact sur les redevances fiscales instaurées par les régions.

A.14.3. Les parties requérantes soulignent que le Conseil des ministres ne peut nier que la disposition attaquée a été ouvertement adoptée en vue d'accroître l'efficacité d'un impôt régional et que la question centrale demeure donc de savoir si le législateur fédéral était compétent pour ce faire.

A.15.1. Le Gouvernement flamand invoque, dans les trois affaires jointes, un premier moyen pris de la violation de l'article 170, § 2, de la Constitution, de l'article 2 de la loi du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visée à l'article 110, §§ 1er et 2, de la Constitution, et de l'article 6 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles. Le Gouvernement flamand considère que, puisque le législateur fédéral, par la modification législative, entendait accroître l'efficacité des impôts régionaux, il ne saurait être question d'une quelconque « nécessité » d'instaurer un tel impôt, en sorte que l'article 170, § 2, de la Constitution est violé. Plus encore, en instaurant une telle disposition afin d'accroître l'effectivité de mesures qui ne relèvent pas de la compétence de l'autorité fédérale, le législateur fédéral a outrepassé ses compétences, et cela d'autant plus qu'en vertu de l'article 2 précité de la loi du 23 janvier 1989, l'Etat n'est pas habilité à lever des impôts sur les matières de l'eau et des déchets visées à l'article 6, § 1er, II, alinéa 1er, de la loi spéciale, ni à lever des centimes additionnels sur les impôts et redevances dans ces matières, ni à accorder des réductions.

Le Gouvernement flamand allègue, dans un deuxième moyen, la violation du principe de proportionnalité, puisque l'autorité fédérale, en supprimant la déductibilité des impôts régionaux de l'impôt des sociétés, rend exagérément difficile la conduite d'une politique d'environnement par la Région flamande. Les redevances régionales d'environnement ont en effet été instaurées dans un contexte fiscal précis, à savoir que ces redevances étaient déductibles, de sorte que la hauteur de ces redevances est fixée de telle manière que ces dernières tendent à promouvoir un comportement déterminé de la part des entreprises redevables. Le Gouvernement flamand en donne des exemples concrets et conclut que la modification unilatérale de ce contexte fiscal général par le législateur fédéral, imposant aux entreprises des charges supplémentaires, est contraire au principe de proportionnalité.

A.15.2. Le Conseil des ministres répond à propos du premier moyen que le législateur fédéral n'avait à démontrer aucune « nécessité », puisque la disposition attaquée ne soustrait aux communautés et régions aucune compétence fiscale ni ne limite la fiscalité des communautés et des régions à l'égard de certains contribuables. Selon le Conseil des ministres, le législateur n'entendait pas accroître l'efficacité des impôts régionaux. En supprimant la déductibilité des impôts régionaux à l'impôt des sociétés, il a, au contraire, voulu respecter l'autonomie fiscale des régions et ne plus autoriser que l'Etat fédéral prenne en charge une partie de l'impôt établi par les régions, prise en charge qui diminuait l'effet de cet impôt. Il n'y a pas non plus, selon le Conseil des ministres, de violation de l'article 2 de la loi du 23 janvier 1989, puisque la disposition attaquée ne lève aucun impôt sur les matières de l'eau et des déchets.

Le Conseil des ministres considère que le deuxième moyen n'est basé que sur de simples allégations qui ne sont pas étayées. Même si la mesure attaquée modifie le contexte fiscal et peut avoir des répercussions pour les régions, le Conseil des ministres estime cependant qu'il n'est pas démontré qu'il serait devenu exagérément difficile pour la Région flamande de mener une politique efficace en matière d'environnement.

- B -

B.1. Il ressort des requêtes que le recours en annulation est limité à l'article 8, 1<sup>o</sup>, de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (ci-après la « loi du 24 décembre 2002 »). Cet article modifie l'article 198 du Code des impôts sur les

revenus 1992, qui énumère les dépenses qui, en matière d'impôt des sociétés, ne sont pas considérées comme des frais professionnels. La disposition attaquée est ainsi libellée :

« A l'article 198 du même Code, sont apportées les modifications suivantes :

1° l'alinéa 1er, 5°, abrogé par la loi du 22 décembre 1998, est rétabli dans la rédaction suivante :

‘ 5° les impôts, taxes et rétributions régionaux autres que ceux visés à l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, ainsi que les accroissements, majorations, frais et intérêts de retard afférents à ces impôts, taxes et rétributions non déductibles; ’ ».

B.2.1. Par la loi du 24 décembre 2002, le législateur entendait réformer l'impôt des sociétés afin d'en abaisser le taux de manière substantielle. Cette réforme devait toutefois s'opérer dans un cadre budgétairement neutre. C'est ainsi que certaines déductions dont bénéficiaient les sociétés ont été revues ou modifiées (*Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 7). La disposition attaquée s'inscrit dans ce cadre. Selon l'exposé des motifs :

« la diminution des taux d'imposition de l'impôt des sociétés doit s'effectuer dans un cadre neutre sur le plan budgétaire. [...] »

L'objectif global est partiellement atteint par la présente disposition rejetant la déduction des impôts régionaux dans le chef des sociétés résidentes.

Ce moyen a donc été retenu compte tenu de l'objectif global de réduction des taux d'imposition qui bénéficiera à l'ensemble des sociétés résidentes, de sorte que l'ensemble des sociétés résidentes sont visées par cette mesure. » (*ibid.*, pp. 44-45)

B.2.2. La disposition attaquée n'interdit pas que soient déduits des bénéfices imposables, à l'impôt des sociétés, au titre de frais professionnels, tous les impôts et taxes régionaux mais seulement les « impôts, taxes et rétributions régionaux » autres que ceux visés à l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, tel qu'il a été modifié en dernier lieu par la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions.

Ne sont visés que les impôts instaurés par les régions en vertu de leur pouvoir fiscal autonome visé à l'article 170, § 2, de la Constitution (cf. *Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, DOC 50-1918/001, pp. 43-44) ainsi que - bien que les travaux préparatoires affirment le contraire (*ibid.*) - les rétributions qu'elles établissent par application de l'article 173 de la Constitution.

Les moyens ne portant que sur les impôts régionaux ainsi définis et non sur les rétributions régionales non visées selon les travaux préparatoires, la Cour n'inclura pas ces dernières dans son examen.

B.2.3. Le législateur a justifié comme suit le choix des impôts régionaux autonomes :

« Admettre la déduction de ces impôts, taxes et rétributions des bénéfices imposables à l'impôt des sociétés atténuerait l'impact final de ces prélèvements et serait dès lors de nature à contrecarrer indirectement l'efficacité des instruments fiscaux adoptés de manière autonome par les Régions [...]. » (*Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 44)

B.3. Les moyens formulés dans les requêtes portent tant sur le respect des règles de compétence que sur celui du principe d'égalité. La Cour examine la conformité de la disposition attaquée aux règles répartitrices de compétences avant d'examiner sa compatibilité avec le principe d'égalité et de non-discrimination.

B.4. Dans une première série de moyens est alléguée la violation de l'article 170, § 2, de la Constitution, combiné avec l'article 6, § 1er, II, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, avec l'article 2 de la loi du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visée à l'article 110, §§ 1er et 2, de la Constitution (actuel article 170), ainsi qu'avec le principe de proportionnalité. Par la disposition attaquée, le législateur fédéral s'immiscerait tout d'abord illégitimement dans la politique environnementale des régions en ce que, se basant sur la différence qui existe entre les impôts régionaux autonomes et les impôts régionaux visés à l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, il voudrait accroître l'effectivité des impôts régionaux autonomes, ce qu'il ne lui appartiendrait pas de faire. Ensuite, la mesure attaquée

aurait pour effet que les débiteurs de la redevance sur les déchets, pour laquelle les régions sont exclusivement compétentes sur la base de l'article 6, § 1er, II, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, devraient payer plus d'impôts, alors que l'Etat, conformément à l'article 2 de la loi du 23 janvier 1989, n'est pas autorisé à lever des impôts dans les matières de l'eau et des déchets, visées à l'article 6, § 1er, II. Le législateur fédéral rendrait tout au moins exagérément difficile l'exercice d'une politique d'environnement par les régions puisqu'il agit ainsi sur la portée économique des redevances d'environnement.

B.5.1. La disposition attaquée supprime, dans le cadre de l'impôt des sociétés, la déductibilité à titre de frais professionnels des impôts régionaux autonomes. En adoptant cette mesure, le législateur fédéral a exercé une compétence qui lui est propre, à savoir sa compétence en matière d'impôt des sociétés. Il appartient au législateur qui est compétent pour lever un impôt d'établir les modalités de celui-ci.

Il convient cependant d'examiner si, en exerçant sa compétence fiscale, le législateur fédéral n'a pas empiété sur les compétences des régions.

B.5.2. Compte tenu de la compétence fiscale générale qui, conformément à l'article 170, §§ 1er et 2, de la Constitution, appartient aux autorités citées dans cet article, le législateur fédéral peut en principe déterminer librement les modalités de calcul de la base imposable de l'impôt fédéral des sociétés et donc décider que les impôts régionaux visés ne peuvent plus être considérés comme des frais professionnels déductibles. Bien qu'elle ait indiscutablement des effets pour les contribuables qui sont simultanément soumis à l'impôt des sociétés et à ces impôts régionaux, une telle mesure ne peut cependant pas être considérée comme un nouvel impôt fédéral. Il ne s'agit pas non plus d'une limitation ou d'une suppression des impôts établis par les régions, de sorte qu'il n'y a pas lieu de poser la question de la « nécessité » de la mesure, au sens de l'article 170, § 2, alinéa 2, de la Constitution.

B.5.3. Par ailleurs, lorsqu'il lève un impôt, un législateur doit mettre l'intérêt qu'il entend protéger en balance avec d'autres intérêts, si ceux-ci sont protégés par des mesures prises par d'autres législateurs dans l'exercice de leurs compétences. Cette proportionnalité constitue un élément de la compétence de ce législateur.

Une attention particulière doit être prêtée, à cet égard, à la politique des taxes d'environnement des régions qui, si elle trouve son fondement de compétence dans le pouvoir fiscal des régions, est étroitement liée à leur compétence en matière d'environnement, visée à l'article 6, § 1er, II, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles.

B.5.4. En prenant pour critère les impôts régionaux autonomes, le législateur fédéral n'a nullement porté atteinte à des compétences qui ne sont pas les siennes mais a, au contraire, entendu respecter à cet égard l'autonomie fiscale des régions et leurs objectifs politiques y relatifs, ainsi qu'il appert des déclarations reproduites au B.2.3.

B.5.5. Le moyen ne peut être accueilli.

B.6. Dans l'affaire n° 2705 est aussi alléguée la violation de l'article 172, alinéa 1er, de la Constitution, combiné avec l'article 6, § 1er, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, et des articles 10 et 11, combinés avec l'article 143, § 1er, de la Constitution, en ce que la disposition attaquée répercute la compensation de la réduction du taux de l'impôt des sociétés, qui s'applique aussi bien dans la Région flamande que dans la Région wallonne et dans la Région de Bruxelles-Capitale, sur une région déterminée, à savoir la Région flamande, dans laquelle les impôts régionaux autonomes, et notamment les taxes d'environnement, sont en moyenne plus élevés que dans les autres régions. Il serait par là porté atteinte à la loyauté fédérale et au droit à une protection égale de l'union économique et monétaire.

B.7.1. Il ressort de la conception globale de l'Etat ainsi que des lois spéciales et ordinaires déterminant les compétences respectives de l'Etat, des communautés et des régions, et notamment de l'article 6, § 1er, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles et des articles 9, § 1er, et 9bis de la loi spéciale du 16 janvier 1989, que la structure de l'Etat belge repose sur une union économique et monétaire.

Bien que l'article 6, § 1er, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 s'inscrive dans le cadre de l'attribution de compétences aux régions en matière d'économie, cette disposition exprime la volonté du législateur spécial de maintenir un régime de base uniforme pour



l'organisation de l'économie dans un marché intégré. Les diverses autorités doivent par conséquent exercer leurs compétences en respectant le cadre normatif de l'union économique et monétaire.

B.7.2. En l'espèce, les parties n'indiquent pas et la Cour n'aperçoit pas de quelle manière une mesure qui vise à supprimer la déductibilité des impôts régionaux autonomes au titre de frais professionnels à l'impôt des sociétés et qui se borne donc à établir des règles sur le plan fiscal, dans les limites de la compétence fiscale propre du législateur fédéral en matière d'impôt des sociétés, porterait par elle-même une atteinte aux règles de l'union économique et en particulier à la libre circulation des biens.

B.7.3. Le fait que la non-déductibilité des impôts régionaux autonomes ne soit pas totalement compensée, dans le chef de certaines sociétés, par l'abaissement du taux de l'impôt des sociétés, peut certes, le cas échéant, inciter les régions à revoir les impôts autonomes mais il ne s'ensuit pas que les dispositions citées au moyen seraient violées.

B.7.4. Les arguments avancés par les parties requérantes pour démontrer que la disposition en cause viole la loyauté fédérale se confondent, pour le surplus, avec ceux qui ont été rejetés aux B.5.

B.7.5. Le moyen ne peut être accueilli.

B.8. Toutes les parties requérantes allèguent la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que l'article 8, 1<sup>o</sup>, de la loi du 24 décembre 2002 n'exclut de la déductibilité à titre de frais professionnels que « les impôts, taxes et rétributions régionaux », tandis que les taxes provinciales et communales demeurent déductibles.

B.9.1. Selon le Conseil des ministres, les impôts régionaux, d'une part, et les impôts communaux et provinciaux, d'autre part, ne sont pas comparables, étant donné que ces derniers se situent à un niveau inférieur à celui des impôts fédéraux.

Bien que le pouvoir fiscal que l'article 170, §§ 3 et 4, de la Constitution attribue aux provinces et communes ne saurait en règle être utilement comparé au pouvoir fiscal de l'Etat fédéral ou à celui des régions, les impôts régionaux et les taxes provinciales et communales

sont comparables en ce qui concerne leur éventuelle déductibilité au titre de frais professionnels à l'impôt fédéral des sociétés, puisque les uns et les autres constituent des frais que le contribuable peut faire ou supporter pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables.

L'exception est rejetée.

B.9.2. Il n'appartient toutefois pas à la Cour de porter une appréciation sur la manière différente dont le législateur traite deux sortes d'impôts. Pour que la Cour puisse se prononcer dans la limite de ses compétences, le moyen doit se comprendre comme comparant la situation fiscale de deux catégories de personnes.

De ce point de vue, la Cour constate que toutes les sociétés sont, le cas échéant, soumises, d'une part, aux impôts régionaux autonomes et, d'autre part, aux impôts communaux et provinciaux en vigueur.

B.9.3. Le moyen ne peut être accueilli.

B.10. Dans l'affaire n° 2705 et dans l'affaire n° 2744, les parties requérantes allèguent la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés ou non avec la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions, en ce que la disposition attaquée ferait à tort une distinction entre les impôts régionaux autonomes et les impôts régionaux visés à l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989, puisque depuis la modification de cette dernière disposition par la loi du 13 juillet 2001, la distinction entre les deux sortes d'impôts a disparu. Selon les parties requérantes, il existerait par conséquent une discrimination entre les sociétés soumises à la première catégorie d'impôts et les sociétés soumises à la deuxième catégorie d'impôts, parce que seuls les impôts de cette dernière catégorie demeureraient déductibles au titre de frais professionnels à l'impôt des sociétés.

B.11.1. Comme au B.9.2, la Cour constate que toutes les sociétés sont, le cas échéant, soumises à la fois aux impôts régionaux autonomes et aux impôts régionaux visés à l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989.

Indépendamment de ce qu'elles font valoir dans les moyens exposés aux B.19 et B.21 - que la Cour examinera aux B.20 et B.22 -, les parties requérantes ne démontrent pas en quoi une certaine catégorie de sociétés serait discriminée par rapport à une autre catégorie.

B.11.2. Le moyen ne peut être accueilli.

B.12. Dans l'affaire n° 2705 et dans l'affaire n° 2752, les parties requérantes allèguent la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que la disposition attaquée créerait une inégalité de traitement entre les impôts régionaux autonomes, qui ne sont plus déductibles au titre de frais professionnels à l'impôt des sociétés, et les écotaxes fédérales, qui restent déductibles.

B.13.1. Puisque toutes les sociétés sont susceptibles d'être soumises aussi bien aux impôts régionaux autonomes qu'aux écotaxes fédérales, il n'existe pas de différence de traitement entre elles.

B.13.2. Le moyen ne peut être accueilli.

B.14. Dans l'affaire n° 2744 et dans l'affaire n° 2752, les parties requérantes font valoir que les articles 10, 11 et 172 de la Constitution sont violés en ce que la disposition attaquée est applicable seulement aux sociétés, et non aux personnes physiques qui exercent leur activité sous la forme d'une entreprise individuelle. Bien que les deux catégories de personnes soient soumises aux impôts régionaux autonomes, seule la deuxième pourra encore déduire ces impôts au titre de frais professionnels à l'impôt des personnes physiques, alors que la première ne bénéficiera plus de cette possibilité de déduction à l'impôt des sociétés.

B.15.1. Selon le Conseil des ministres, les sociétés et les personnes physiques qui exercent leur activité sous la forme d'une entreprise individuelle ne sont pas comparables sur le plan fiscal, parce qu'un régime d'imposition différent est applicable à chacune des deux catégories de personnes.

B.15.2. Bien que l'impôt des personnes physiques et l'impôt des sociétés obéissent à des principes différents étant donné que, premièrement, les taux d'imposition diffèrent, que, deuxièmement, tous les revenus, bénéfices et profits des sociétés sont taxables, ce qui n'est pas le cas de ceux des personnes physiques et que, troisièmement, les personnes physiques ne peuvent déduire de leurs revenus imposables que les dépenses prévues par la loi alors que les sociétés peuvent déduire toutes dépenses sauf celles exclues par la loi, l'exception soulevée par le Conseil des ministres doit être rejetée parce que les impôts régionaux autonomes constituent des frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquiescer ou de conserver les revenus imposables au sens de l'article 49 du C.I.R. 1992 et qui sont par conséquent comparables tant pour les personnes physiques que pour les sociétés.

B.15.3. L'exception est rejetée.

B.16.1. La disposition attaquée est liée à la volonté du législateur de réduire le taux de l'impôt des sociétés dans un cadre budgétaire neutre.

Puisque la réduction du taux de l'impôt des sociétés ne bénéficie qu'aux sociétés, il n'est pas injustifié que la compensation budgétaire de la perte de recettes fiscales résultant de cette réduction de l'impôt des sociétés soit mise à charge des seules sociétés.

Une telle mesure ne peut pas non plus être considérée comme disproportionnée compte tenu de l'avantage de la réduction du taux dont bénéficient les sociétés.

B.16.2. Le moyen ne peut être accueilli.

B.17. Les parties requérantes dans l'affaire n° 2744 allèguent la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que la disposition attaquée instaurerait une inégalité de

traitement entre les sociétés qui sont propriétaires de stations-service distributrices de carburant exclusivement établies en Région wallonne, qui sont soumises à la taxe annuelle sur les pompes à essence en libre service visée dans le décret de la Région wallonne du 19 novembre 1998 instaurant une taxe sur les automates en Région wallonne (*Moniteur belge*, 27 novembre 1998), d'une part, et les sociétés qui sont propriétaires d'installations similaires et qui sont établies dans les deux autres régions, d'autre part, où une telle perception n'existerait pas. Par suite de la disposition attaquée, seule la première catégorie de sociétés ne pourrait plus déduire au titre de frais professionnels à l'impôt des sociétés la taxe susmentionnée.

B.18.1. La différence de traitement dénoncée au moyen ne provient pas de la disposition attaquée, qui vise sans distinction tous les impôts régionaux autonomes dans chaque région, mais est la conséquence de l'autonomie fiscale attribuée aux régions par la Constitution et de la possibilité de politique distincte qui en découle. Cette autonomie fiscale des régions implique notamment qu'on ne saurait prétendre que le principe d'égalité est violé pour la simple raison qu'une région a instauré un impôt alors que l'autre région ne l'a pas fait. Une telle différence ne peut en soi être jugée contraire aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Même si certaines sociétés sont plus affectées que d'autres par la mesure attaquée, cette circonstance ne peut être considérée comme une conséquence disproportionnée de cette mesure, celle-ci n'étant pas arbitraire.

B.18.2. Le moyen ne peut être accueilli.

B.19. Dans l'affaire n° 2705 et dans l'affaire n° 2752, les parties requérantes allèguent la violation des articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, combinés avec le principe de proportionnalité, en ce que l'abaissement de l'impôt des sociétés dont bénéficient toutes les sociétés serait supporté seulement par un groupe très limité de sociétés, à savoir les entreprises redevables de l'impôt fédéral des sociétés qui sont en même temps redevables des taxes régionales d'environnement. Les parties requérantes affirment que, puisque les impôts régionaux autonomes consistent principalement en des taxes d'environnement, ce sont avant tout les sociétés qui doivent faire face à de telles perceptions qui sont touchées.

B.20.1. La différence de traitement dénoncée dans les moyens ne trouve pas son origine dans la disposition attaquée, qui s'applique en effet de manière égale à toutes les sociétés qui paient des impôts régionaux autonomes, mais est la conséquence possible de politiques fiscales distinctes permises par l'autonomie fiscale que l'article 170, § 2, de la Constitution a attribuée aux régions. En effet, cette autonomie des régions implique également qu'on ne saurait prétendre que le principe d'égalité est violé pour le seul motif que les taxes d'environnement sont plus développées dans une région que dans une autre. Les régions ont de même la liberté de mener leur propre politique d'environnement, conformément à l'article 6, § 1er, II, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles. Une telle différence ne peut en soi être jugée contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution. Même si certaines sociétés sont plus affectées que d'autres par la mesure attaquée, cette circonstance ne peut être considérée comme une conséquence disproportionnée de cette mesure, celle-ci n'étant pas arbitraire.

B.20.2. Le moyen ne peut être accueilli.

B.21. Dans l'affaire n° 2752, les parties requérantes allèguent la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que toutes les sociétés sont également touchées par la mesure attaquée. Compte tenu de l'objectif poursuivi par le législateur, qui serait de renforcer l'effet des taxes d'environnement, elles n'aperçoivent pas comment il pourrait se justifier que tant les sociétés qui produisent beaucoup de déchets que les sociétés de recyclage dont l'activité sociale consiste précisément à éviter les déchets, perdent le bénéfice de la déductibilité des taxes d'environnement.

B.22.1. Il ne résulte pas du fait qu'il ait été déclaré au cours des travaux préparatoires que le législateur, par la mesure attaquée, souhaitait respecter notamment l'autonomie fiscale des régions, que le but de la mesure aurait été de renforcer l'effet des taxes régionales d'environnement.

B.22.2. En ce qui concerne l'impôt des sociétés, il n'existe pas entre les sociétés qui produisent des déchets et celles qui recyclent des déchets une différence telle qu'il en résulterait pour le législateur fédéral l'obligation de prévoir un régime particulier pour cette deuxième catégorie de sociétés. Les deux catégories bénéficient en effet de la même manière

de la réduction du taux de l'impôt des sociétés, de sorte que, s'agissant des mesures compensatoires, elles peuvent être touchées de la même manière. Compte tenu de l'article 6, § 1er, II, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, c'est au législateur décréteur compétent qu'il revient en outre de déterminer si et dans quelle mesure une distinction doit être faite en matière de politique des déchets et de taxes d'environnement entre les sociétés de recyclage et les autres.

B.23. Le moyen ne peut être accueilli.

Par ces motifs,

la Cour

rejette les recours.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 15 septembre 2004.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

A. Arts