

Numéro du rôle : 3762
Arrêt n° 178/2005 du 7 décembre 2005

A R R E T

En cause : le recours en annulation de l'article 11 du décret flamand du 24 décembre 2004 ajustant le budget des voies et moyens de la Communauté flamande pour l'année budgétaire 2004, introduit par G. Bos.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges R. Henneuse, E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe et E. Derycke, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Arts,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 13 août 2005 et parvenue au greffe le 16 août 2005, G. Bos, demeurant à 9100 Saint-Nicolas, Godsschalkstraat 19, a introduit un recours en annulation de l'article 11 du décret flamand du 24 décembre 2004 ajustant le budget des voies et moyens de la Communauté flamande pour l'année budgétaire 2004 (publié au *Moniteur belge* du 18 février 2005, troisième édition).

Le 13 septembre 2005, en application de l'article 72, alinéa 1er, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, les juges-rapporteurs E. Derycke et R. Henneuse ont informé la Cour qu'ils pourraient être amenés à proposer de rendre un arrêt de réponse immédiate.

La partie requérante a introduit un mémoire justificatif.

Les dispositions de la loi spéciale précitée relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *En droit*

- A -

A.1.1. Dans son premier moyen, la partie requérante invoque la violation des règles répartitrices de compétences (première branche) et des articles 10, 11 et 172 de la Constitution (deuxième branche).

A.1.2. Selon la partie requérante, l'article 11 du décret attaqué ne serait entré en vigueur qu'après que se fut écoulée la période au cours de laquelle pouvaient être déclarés, en vertu de l'article 2, § 1er, de la loi du 31 décembre 2003 « instaurant une déclaration libératoire unique », des sommes, capitaux ou valeurs mobilières sur lesquels l'impôt dû en Belgique n'avait pas été prélevé. Les effets de ces déclarations de sommes, capitaux ou valeurs mobilières faites conformément à cette loi, qui après paiement de la contribution unique sont réputés de manière irréfragable avoir fait définitivement et complètement l'objet de tous impôts et cotisations sociales, se seraient étendus aux impôts régionaux de la Région flamande. Or, à ce moment, la Région en cause n'avait pas encore décidé qu'il pouvait être renoncé à la perception des impôts régionaux lui revenant. Le législateur fédéral aurait ainsi violé les règles répartitrices de compétences et en particulier l'article 4, § 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions.

A.1.3. La partie requérante invoque également la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce qu'un privilège ou une exemption ont été accordés sans qu'il existe à ce moment un fondement décretal à cette fin. Du fait de l'application de la loi du 31 décembre 2003 aux impôts régionaux flamands avant l'entrée en vigueur de l'article 11 du décret attaqué, des attestations auraient été délivrées pour des impôts régionaux flamands éludés, sans qu'il existe une base légale pour ce faire. Lors de l'octroi des attestations précitées, il n'aurait pas été vérifié sur quels impôts éludés portaient les déclarations et un contrôle *a posteriori* ne serait pas non plus possible. Les personnes qui ont introduit une déclaration seraient libérées de tous impôts et cotisations sociales moyennant le paiement d'une contribution de 6 ou 9 p.c. et elles bénéficieraient d'une immunité pénale.

A.2. Dans son deuxième moyen, la partie requérante invoque la violation des règles répartitrices de compétences, en ce que l'article 11 du décret attaqué aurait été adopté sans que la Région flamande ait préalablement conclu les accords de coopération obligatoires en vertu de l'article 92bis de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles. La partie requérante invoque l'article 92bis, § 2, f) et g), et § 3, e), de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles.

A.3. Dans un troisième moyen, la partie requérante invoque la violation des règles répartitrices de compétences, d'une part, et des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, d'autre part.

Le législateur fédéral aurait violé les règles répartitrices de compétences en ce que les attestations délivrées pour preuve d'une déclaration, conformément à l'article 6, § 4, de la loi du 31 décembre 2003, portaient également sur les impôts régionaux flamands, alors qu'au moment de la délivrance de ces attestations, la disposition attaquée n'était pas encore entrée en vigueur.

L'autorité flamande aurait par ailleurs violé les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en menant, durant la période qui a précédé l'entrée en vigueur de la disposition attaquée, une politique de tolérance par laquelle cette autorité aurait fait valoir, à l'adresse des contribuables, que la déclaration libératoire unique, malgré l'absence d'une réglementation décrétole, s'appliquerait néanmoins aux impôts régionaux flamands, en se fondant sur l'argument selon lequel la perception de ces impôts relèverait de l'autorité fédérale.

A.4. En réponse aux conclusions des juges-rapporteurs formulées en application de l'article 72 de la loi spéciale sur la Cour d'arbitrage, la partie requérante a introduit un mémoire justificatif.

Dans celui-ci, elle soutient que son recours ne vise pas la loi du 31 décembre 2003 mais bien « les articles de la réglementation DLU en tant que partie intégrante des modalités de [l'article] 11 du décret en tant que législation flamande ».

Pour le surplus, le recours en annulation viserait l'application de la déclaration libératoire unique aux impôts régionaux flamands éludés, ce qui constituerait l'objet de l'article 11 du décret attaqué. Cette disposition essaierait en effet de fournir encore une base légale aux attestations délivrées de manière irrégulière pour des impôts régionaux flamands éludés. Toutefois, puisque ladite disposition n'a pas d'effet rétroactif, ces attestations pour des impôts régionaux flamands éludés demeurent irrégulières et en contradiction avec les articles 170, § 2, et 172 de la Constitution.

La partie requérante nie également que, en tant qu'elle reproche à l'autorité fédérale et à l'autorité flamande de mener une politique de tolérance, elle viserait une norme que la Cour ne peut contrôler. En effet, une politique de tolérance fiscale est contraire aux articles 10, 11, 170, § 2, et 172 de la Constitution, dispositions qui relèvent de la compétence de la Cour.

- B -

En ce qui concerne les dispositions attaquées

B.1. La partie requérante demande l'annulation du décret du 24 décembre 2004 « ajustant le budget des voies et moyens de la Communauté flamande pour l'année budgétaire 2004 », et en particulier de l'article 11 de ce décret.

B.2. L'article 11 du décret du 24 décembre 2004 est libellé comme suit :

« Le Gouvernement flamand est autorisé à inscrire le produit de la Déclaration libératoire unique fédérale (' EBA ') en tant que recettes. Le Gouvernement flamand accepte la façon dont le service des impôts régionaux est assuré en cette matière par le Service public fédéral Finances ainsi que l'opposabilité des attestations délivrées par les établissements financiers ou par le Service public fédéral Finances en application de la réglementation ' EBA ' ».

En ce qui concerne les premier et troisième moyens

B.3. Dans les premier et troisième moyens, la partie requérante dénonce la violation des règles répartitrices de compétences et des articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Le législateur fédéral aurait violé les règles répartitrices de compétences et en particulier l'article 4, § 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, en ce que les attestations qui ont été délivrées pour preuve d'une déclaration, conformément à l'article 6, § 4, de la loi du 31 décembre 2003, auraient également porté sur des impôts régionaux flamands, alors que, au moment où ces attestations ont été délivrées, l'article 11 attaqué n'était pas encore entré en vigueur.

Il y aurait également violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution parce qu'un privilège ou une exemption auraient été accordés sans qu'existe, au moment où cela s'est produit, un fondement décretal à cette fin.

L'autorité flamande aurait, par ailleurs, violé les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en menant, durant la période qui a précédé l'entrée en vigueur du décret attaqué, une politique de tolérance en faisant valoir, à l'adresse des contribuables, que la déclaration libératoire unique, malgré l'absence d'une réglementation décretales, s'appliquerait néanmoins aux impôts régionaux flamands, en se fondant sur l'argument selon lequel la perception de ces impôts relèverait de la compétence de l'autorité fédérale.

B.4. En tant que les premier et troisième moyens allèguent un excès de compétence de la part du législateur fédéral, ils visent en réalité la loi du 31 décembre 2003, laquelle a fait l'objet de l'arrêt n° 72/2005 du 20 avril 2005. Ces moyens correspondent du reste à l'un des moyens qui ont été pris dans l'affaire n° 3053 introduite par la même partie requérante et qui a donné lieu à l'arrêt précité n° 72/2005.

B.5. En tant qu'ils portent sur la manière dont des attestations ont été délivrées aux personnes qui ont introduit une déclaration libératoire conformément à la loi du 31 décembre 2003, les premier et troisième moyens concernent l'application de cette loi.

Il n'appartient pas à la Cour de connaître de griefs qui dénoncent une inégalité qui ne trouve pas son origine dans la norme législative attaquée et qui portent en outre sur la manière dont une autre norme que la norme législative attaquée est appliquée.

B.6. Il en va de même en ce qui concerne le grief formulé par la partie requérante, selon lequel l'autorité flamande aurait mené une politique de tolérance.

B.7. Dans son mémoire justificatif, la partie requérante soutient que son recours en annulation ne vise pas la loi du 31 décembre 2003 mais le décret du 24 décembre 2004, en tant que l'article 11 de ce décret fournirait une base légale à des attestations qui, puisqu'elles concerneraient des impôts régionaux flamands éludés, auraient été délivrées irrégulièrement.

B.8. Il n'appartient pas à la partie requérante de modifier, dans son mémoire justificatif, les moyens du recours tels qu'elle les a elle-même formulés dans la requête. Un grief qui est articulé dans un mémoire justificatif mais qui diffère de celui qui est énoncé dans la requête constitue dès lors un moyen nouveau et n'est pas recevable.

B.9. Les arguments formulés par la partie requérante dans la requête concernent, d'une part, la loi du 31 décembre 2003 et son application et, d'autre part, la politique de tolérance menée par le Gouvernement flamand.

B.10. Le fait que la partie requérante mentionne au passage dans sa requête que le décret attaqué légitime les attestations qui, selon elle, ont été délivrées de façon irrégulière ne suffit pas pour qu'il soit satisfait au prescrit de l'article 6 de la loi du 6 janvier 1989. Celui-ci requiert en effet qu'un moyen indique ou permette de déceler les règles constitutionnelles ou répartitrices de compétences qui seraient violées ainsi que les dispositions qui violeraient ces règles et en quoi celles-ci auraient été transgressées par ces dispositions, afin que la Cour soit en mesure de déterminer, dès l'introduction de la requête, la portée exacte du recours en annulation. Tel n'est pas le cas en l'espèce.

B.11. Le moyen nouveau que cette partie formule dans son mémoire justificatif de même que les premier et troisième moyens exposés dans la requête sont dès lors irrecevables.

En ce qui concerne le deuxième moyen

B.12. Dans le deuxième moyen, la partie requérante dénonce la violation des règles répartitrices de compétences en ce que l'article 11 du décret attaqué aurait été adopté sans que la Région flamande ait préalablement conclu les accords de coopération exigés par l'article 92bis de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles.

B.13. En tant que l'absence de coopération dans une matière pour laquelle le législateur spécial prévoit une coopération obligatoire n'est pas compatible avec le principe de proportionnalité propre à tout exercice de compétence, la Cour peut vérifier le respect de l'obligation de conclure des accords de coopération, contenue à l'article 92bis de la loi spéciale du 8 août 1980.

B.14. La partie requérante invoque l'article 92bis, § 2, f) et g), de la loi spéciale du 8 août 1980, qui dispose :

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

[...]

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

g) à l'exercice des compétences visées à l'article 4, § 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions pour les véhicules qui sont immatriculés à l'étranger ».

L'article 4, §§ 3 et 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 est libellé comme suit :

« § 3. Les régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations des impôts visés à l'article 3, alinéa 1er, 10° et 11°. Dans le cas où le redevable de ces impôts est une société, au sens de la loi du 7 mai 1999 portant le Code des sociétés, une entreprise publique autonome ou une association sans but lucratif à activités de leasing, l'exercice de ces compétences est subordonné à la conclusion préalable d'un accord de coopération entre les trois régions au sens de l'article 92*bis*, § 2, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles.

§ 4. Les régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations de l'impôt visé à l'article 3, alinéa 1er, 12°. Pour les véhicules qui sont immatriculés à l'étranger, l'exercice de ces compétences est subordonné à la conclusion préalable d'un accord de coopération entre les trois régions, au sens de l'article 92*bis*, § 2, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles ».

L'article 3, alinéa 1er, 10°, 11° et 12°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 dispose :

« Les impôts suivants sont des impôts régionaux :

[...]

10° la taxe de circulation sur les véhicules automobiles;

11° la taxe de mise en circulation;

12° l'eurovignette ».

B.15. L'article 92*bis*, § 2, f) et g), de la loi spéciale du 8 août 1980 et l'article 4, §§ 3 et 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 concernent, d'une part, la taxe de circulation sur les véhicules automobiles et la taxe de mise en circulation pour autant que le contribuable soit

une société, une entreprise publique autonome ou une association sans but lucratif à activités de leasing, et, d'autre part, l'eurovignette, lorsque les véhicules sont immatriculés à l'étranger.

La coopération exigée par ces dispositions a été justifiée comme suit dans les travaux préparatoires :

« Lors de l'attribution de ces compétences fiscales régionales, il faut cependant éviter le risque de migration fiscale, de délocalisation et de concurrence fiscale malsaine entre les diverses autorités. Cet article contient donc également, là où cela s'avère nécessaire, les conditions préalables concrètes dans lesquelles plusieurs mesures d'accompagnement devront être élaborées. On peut d'ores et déjà souligner que l'exercice des compétences relatives aux modifications de la base d'imposition, des taux d'imposition et des exonérations de trois impôts régionaux est explicitement subordonnée, dans les cas mentionnés ci-après, à un accord de coopération que les trois régions doivent préalablement conclure. En qui concerne la taxe de circulation et la taxe de mise en circulation, un tel accord de coopération préalable doit être conclu au cas où le redevable de ces impôts est une société, une entreprise publique autonome ou une ASBL à activités de leasing. Un tel accord de coopération est également applicable à l'eurovignette concernant des véhicules qui ont été immatriculés à l'étranger. Dans le cadre de ces accords de coopération obligatoires, les gouvernements des régions déterminent donc eux-mêmes dans quelle mesure une coordination de la politique fiscale pour ce qui est de la modification de la base d'imposition, des taux d'imposition et des exonérations concernant la taxe de circulation, la taxe de mise en circulation et l'eurovignette est souhaitable dans les cas susvisés. Le gouvernement ne souhaite pas préciser davantage cette coordination. Dans l'esprit d'un fédéralisme de coopération, il appartient en effet aux régions de fixer elles-mêmes les possibilités de différenciation fiscale en ce qui concerne la base d'imposition, les taux d'imposition et les exonérations des cas susvisés » (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-1183/001, pp. 14-15; voir aussi *Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-1183/007, p. 85).

B.16. D'une part, l'article 11 du décret attaqué se borne à autoriser le Gouvernement flamand à inscrire le produit de la déclaration libératoire unique en tant que recette au budget 2004. D'autre part, cette disposition accepte la façon dont le service des impôts régionaux est assuré en cette matière par le Service public fédéral Finances et reconnaît l'opposabilité des attestations délivrées en application de la loi du 31 décembre 2003. A supposer même que les déclarations faites conformément à la loi du 31 décembre 2003 se rapportent aux impôts mentionnés dans l'article 92*bis*, § 2, f) et g), de la loi spéciale du 8 août 1980, la disposition attaquée n'entend donc pas régler le taux d'imposition, la base d'imposition ou les exonérations des impôts régionaux mentionnés dans cette disposition.

Par conséquent, la Région flamande ne devait pas conclure un accord de coopération préalablement à l'adoption, par le législateur décentralisé, de la disposition attaquée.

B.17. La partie requérante invoque également l'article 92*bis*, § 3, e), de la loi spéciale du 8 août 1980, lequel est libellé comme suit :

« L'autorité fédérale et les Régions concluent en tout cas un accord de coopération :

[...]

e) pour l'échange d'informations dans le cadre de l'exercice des compétences fiscales des régions, visées dans la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, et de l'autorité fédérale ».

L'article 1er*bis* de la loi spéciale du 16 janvier 1989 dispose :

« L'échange d'informations dans le cadre de l'exercice des compétences fiscales des régions visées dans la présente loi et de l'autorité fédérale est réglé par un accord de coopération visé à l'article 92*bis*, § 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles ».

B.18. Dans les travaux préparatoires, l'article 92*bis*, § 3, e), a été justifié comme suit :

« L'article 50, 2°, du présent projet insère à l'article 92 bis, § 3, un *littera* e) prévoyant que le gouvernement fédéral et les régions doivent conclure un accord de coopération concernant l'échange d'informations nécessaires à l'exercice des compétences fiscales des régions, visées dans la loi spéciale de financement, et de l'autorité fédérale.

Le transfert des compétences administratives ne peut en général porter atteinte à la cohésion administrative du système fiscal. C'est pourquoi il est imposé un accord de coopération obligatoire garantissant un échange systématique et structurel d'informations entre les administrations fiscales du gouvernement fédéral et des gouvernements régionaux. Pour contrôler efficacement les divers impôts, il est en effet nécessaire de pouvoir établir la situation la plus complète possible du contribuable. L'accord de coopération visé à l'article 50, 2°, du présent projet doit dès lors fixer les modalités pour l'instauration d'un échange d'informations systématique et complet entre l'administration fiscale fédérale et celle des entités fédérées » (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-1183/1, p. 37).

L'objet de l'échange d'informations à régler a été défini comme suit :

« Il s'agit de l'information dont le pouvoir fédéral ou les régions disposent et qui est utile pour l'établissement, la perception, l'encaissement, le contrôle ou le recouvrement d'un impôt fédéral ou d'un impôt régional visé dans la loi spéciale de financement. L'échange d'informations a pour but d'assurer l'efficacité maximale de l'exercice des compétences fiscales de l'autorité fédérale et des régions, entre autres en matière de contrôle » (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-1183/001, p. 12).

Cette disposition a reçu exécution par l'accord de coopération entre l'Etat fédéral et les régions du 7 décembre 2001 « relatif à l'échange d'informations dans le cadre de l'exercice de leurs compétences fiscales et aux procédures de concertation concernant l'applicabilité technique des modifications aux impôts régionaux projetées par les Régions et l'applicabilité technique de l'instauration par les Régions de réductions ou d'augmentations générales de l'impôt des personnes physiques dû » (*Moniteur belge* du 11 décembre 2002, p. 55720).

B.19. La partie requérante fait valoir que cet accord de coopération ne pourrait être appliqué en l'espèce parce qu'il n'aurait pas existé de majorité au sein du Parlement flamand pour approuver l'extension des effets de la loi du 31 décembre 2003 aux impôts régionaux flamands et parce que cet accord « ne pourrait pas être utilisé pour une mesure d'exception telle que l'amnistie fiscale ». En outre, ce qui a été convenu à ce sujet au sein du Comité de concertation ne saurait pallier l'absence d'un accord puisque cette décision n'a pas été approuvée par décret.

B.20. L'accord de coopération prescrit par l'article 92*bis*, § 3, e), de la loi spéciale du 8 août 1980 et par l'article 1er*bis* de la loi spéciale du 16 janvier 1989 concerne l'échange d'informations dans le cadre de l'exercice des compétences fiscales des régions en général. Les motifs avancés par la partie requérante ne justifient pas que l'accord de coopération du 7 décembre 2001, qui réalise la coopération exigée par les dispositions précitées, ne soit pas applicable à la disposition attaquée. Par conséquent, la Région flamande n'était pas obligée, en vertu des dispositions précitées, de conclure un accord de coopération complémentaire avant que le législateur décréte puisse adopter l'article 11 du décret attaqué.

B.21. Le deuxième moyen ne peut être accueilli.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le 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 7 décembre 2005.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior