

Numéro du rôle : 4243
Arrêt n° 41/2008 du 4 mars 2008

A R R E T

---

*En cause* : le recours en annulation des articles 21 à 30 et 102 du décret flamand du 22 décembre 2006 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2007, introduit par la SA « Bastenie » et la SA « Bingo Service ».

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et M. Melchior, et des juges L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Moerman, E. Derycke et J. Spreutels, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Bossuyt,

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 27 juin 2007 et parvenue au greffe le 28 juin 2007, un recours en annulation des articles 21 à 30 et 102 du décret flamand du 22 décembre 2006 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2007 (publié au *Moniteur belge* du 29 décembre 2006, quatrième édition) a été introduit par la SA « Bastenie », dont le siège social est établi à 2000 Anvers, Lange Vlierstraat 11, et la SA « Bingo Service », dont le siège social est établi à 2250 Olen, Industrielaan 3.

Le Gouvernement flamand a introduit un mémoire, les parties requérantes ont introduit un mémoire en réponse et le Gouvernement flamand a également introduit un mémoire en réplique.

A l'audience publique du 16 janvier 2008 :

- ont comparu :

. Me T. De Sutter *loco* Me V. Tollenaere, avocats au barreau de Gand, et Me J. De Smet, avocat au barreau de Courtrai, pour les parties requérantes;

. Me B. Martel *loco* Me P. Van Orshoven, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement flamand;

- les juges-rapporteurs A. Alen et J. Spreutels ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- l'affaire a été mise en délibéré.

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

## II. *En droit*

- A -

### *Quant à la recevabilité*

A.1.1.1. Le Gouvernement flamand fait valoir que les parties requérantes ont uniquement intérêt à l'annulation des articles 27 à 30 du décret du 22 décembre 2006, étant donné que ces dispositions confirment par voie décrétole les articles du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (ci-après CTA) qui portent sur la taxe sur les appareils automatiques de divertissement. Elles n'auraient cependant pas intérêt à l'annulation des articles 21 à 26 du même décret, étant donné que ces dispositions portent uniquement sur la taxe sur les jeux et paris. En ce qui concerne l'article 102 attaqué, qui règle l'entrée en vigueur de toutes les dispositions du décret, le recours ne serait recevable qu'en ce qu'il est dirigé contre le troisième tiret.

A.1.1.2. Le Gouvernement flamand fait également valoir que le recours en annulation est partiellement irrecevable à défaut de griefs. Selon cette partie, il y a lieu de considérer que les griefs sont uniquement articulés contre les dispositions du décret attaqué qui confirment des articles du CTA concernant les appareils automatiques de divertissement et dont les parties requérantes contestent la constitutionnalité devant les cours et tribunaux. Les parties requérantes devraient faire la clarté à ce sujet.

A.1.2.1. Les parties requérantes reconnaissent qu'elles peuvent uniquement avoir intérêt à l'annulation des articles 27 à 30 du décret attaqué, et non à l'annulation des articles 21 à 26 du même décret. En ce qui concerne l'article 102 attaqué de ce décret, elles estiment par contre avoir un intérêt, en ce que cette disposition règle l'entrée en vigueur des articles 27 à 30 attaqués.

A.1.2.2. Selon les parties requérantes, les pièces jointes à la requête font apparaître qu'elles ont invoqué, au cours de procédures fiscales pendantes, l'inconstitutionnalité des articles 79 et 80 du CTA, ainsi que de l'article 56 de l'arrêté royal du 8 juillet 1970 « portant règlement général des taxes assimilées aux impôts sur les revenus ».

### *Quant au fond*

A.2.1. Dans un moyen unique, les parties requérantes invoquent la violation des articles 10, 11 et 13 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les articles 6 et 13 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques. Selon elles, en intervenant dans des litiges pendants auxquels elles sont parties, le législateur décrétal les priverait des garanties juridictionnelles qui sont offertes par ces dispositions. L'effet rétroactif d'une norme est, en effet, contraire au droit à une bonne administration de la justice lorsqu'il influence l'issue d'une procédure judiciaire.

A.2.2. Les parties requérantes exposent qu'elles ont fait valoir auprès des organes de recours en matière fiscale que le législateur a, en l'espèce, attribué au pouvoir exécutif la compétence fiscale que les articles 170 et 172 de la Constitution réservent à la loi. En ce que les dispositions attaquées confirment les articles qui sont soumis au contrôle du juge, celles-ci ont pour effet d'empêcher le juge de se prononcer sur l'irrégularité de ces articles. Le législateur décrétal vise à empêcher que le constat d'illégalité de certaines habilitations au Roi donne lieu à la restitution des taxes payées depuis l'exercice d'imposition 1992. La validation empêche ainsi tout contrôle juridictionnel et le législateur décrétal s'imisce dans des litiges pendants.

A.2.3.1. Selon les parties requérantes, il ressort de la jurisprudence de la Cour que lorsque la rétroactivité d'une norme législative a pour effet d'influencer l'issue d'une ou de plusieurs procédures judiciaires dans un sens déterminé ou d'empêcher des juridictions de se prononcer, des circonstances exceptionnelles ou des motifs impérieux d'intérêt général sont requis afin de justifier l'intervention du législateur. En l'espèce, il n'existe, selon ces parties, ni circonstances exceptionnelles ni motif impérieux d'intérêt général.

A.2.3.2. Elles relèvent que les dispositions attaquées rétroagissent jusqu'en 1991, alors que la Région flamande est compétente pour cette matière depuis 1989.

A.2.3.3. Selon les parties requérantes, il est inadmissible que, pour justifier les dispositions attaquées, le législateur décrétal invoque l'ampleur des taxes qui échapperaient à la Région (300 millions d'euros). Tout d'abord, ce montant serait fortement exagéré, étant donné que seule une fraction des entreprises actives dans le secteur des appareils automatiques de divertissement a intenté des procédures contre ces taxes. Ensuite, l'ampleur de ce montant est simplement due à une faute originaire et à la négligence persistante dont le législateur a fait preuve depuis de longues années. Par ailleurs, il ne s'agirait que d'une fraction de l'ensemble du budget, évalué en 2007 à 21 270 millions d'euros. Enfin, selon ces parties, il ne peut être considéré que la Région flamande fonde son équilibre budgétaire sur des taxes indûment perçues et le législateur décrétal lui-même ne prétend pas qu'il serait confronté à des difficultés financières s'il fallait rembourser pour plus de 300 millions d'euros de taxes indues.

A.2.3.4. Toujours selon les parties requérantes, il ne saurait être prétendu que les dispositions attaquées évitent d'éventuelles décisions de justice divergentes. Selon ces parties, l'illégalité dénoncée au cours des procédures fiscales est établie de manière incontestable. Elles ajoutent que l'insécurité juridique qui résulterait de

décisions de justice potentiellement divergentes ne saurait justifier une ingérence du législateur décrétoal. En outre, les dispositions attaquées mettraient à néant la sécurité juridique, notamment des parties requérantes, ainsi que les efforts qu'elles ont consentis.

A.3.1. Selon le Gouvernement flamand, le moyen unique est non fondé en ce qu'il part erronément du principe que les dispositions attaquées ne seraient pas justifiées par des circonstances particulières ou ne seraient pas indispensables à la réalisation de l'intérêt général.

A.3.2. En premier lieu, selon cette partie, il est uniquement question d'une rétroactivité purement formelle, dans la mesure où les dispositions attaquées n'introduisent aucune réglementation nouvelle, mais confirment seulement la réglementation préexistante. En l'espèce, il ne s'agirait donc que de la confirmation d'une réglementation existante qui n'est contestée qu'au titre d'une illégalité externe, l'incompétence du pouvoir exécutif.

A.3.3. Ensuite, toujours selon le Gouvernement flamand, le législateur décrétoal poursuit un objectif d'intérêt général, plus précisément la sécurité juridique et le traitement égal des redevables. En outre, les dispositions attaquées viseraient également à sauvegarder les intérêts financiers de la Région flamande : l'enjeu financier des litiges pendants s'élèverait actuellement à 300 millions d'euros.

A.3.4. Le Gouvernement flamand fait encore valoir que le fait qu'aucune décision de justice ne constate actuellement l'illégalité des dispositions réglementaires ne signifie pas que tel ne pourrait être le cas à l'avenir. En outre, eu égard aux nombreux litiges pendants, il ne serait pas tout à fait impensable que l'on soit confronté à des décisions de justice contradictoires.

A.3.5. Toujours selon le Gouvernement flamand, la Cour a déjà admis à plusieurs reprises la confirmation légale d'un acte administratif dont la légalité externe était contestée, même après qu'un recours en annulation eut été introduit auprès du Conseil d'Etat. Il se réfère notamment aux arrêts n° 67/92 du 12 novembre 1992, n° 5/94 du 20 janvier 1994, n° 49/98 du 20 mai 1998, n° 95/2003 du 2 juillet 2003 et n° 56/2005 du 8 mars 2005.

A.3.6. Le Gouvernement flamand dit vouloir examiner pour être complet le grief que les parties requérantes infèrent des articles 170 et 172 de la Constitution. En ce que les dispositions attaquées sont des normes législatives adoptées par une assemblée délibérante élue démocratiquement, cette partie ne voit pas en quoi ces dispositions constitutionnelles pourraient être méconnues. Du fait de la confirmation, le législateur décrétoal doit être réputé s'être approprié les règles adoptées par le pouvoir exécutif. En outre, la confirmation décrétoale renforcerait la protection du justiciable contre une éventuelle intervention inconstitutionnelle du pouvoir exécutif, ainsi que l'a considéré la Cour dans ses arrêts n° 164/2003 du 17 décembre 2003 et n° 89/2007 du 20 juin 2007.

A.4.1. Selon les parties requérantes, le Gouvernement flamand se borne à invoquer la jurisprudence de la Cour sans réfuter la critique relative aux dispositions attaquées.

A.4.2. En réponse à la thèse du Gouvernement flamand selon laquelle les dispositions attaquées n'introduisent aucune réglementation nouvelle, les parties requérantes soulignent que ces dispositions permettent l'absence de concertation, dénoncée dans les litiges pendants, avec les unions professionnelles, concertation qui était requise par l'article 79, § 2, du CTA, avant son remplacement par l'article 27 attaqué.

A.4.3. Pour le surplus, les parties requérantes réitèrent les arguments invoqués dans leur requête. Elles ajoutent que la Cour, sur la base de l'article 8, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989, peut, si nécessaire, maintenir les effets des dispositions annulées, ce qui lui permet de préserver les droits des parties en cause et d'éviter l'insécurité juridique dans les matières qui ne sont pas contestées.

A.5.1. Le Gouvernement flamand répond que le juge ne pourra plus, dans le cadre de litiges pendants, se prononcer sur les actions des parties requérantes, étant donné que, dans ces litiges, elles contestent uniquement la légalité externe des dispositions réglementaires qui règlent la taxe sur les appareils automatiques de divertissement. Ces parties partiraient à tort du principe que, dès lors qu'elles contestent la constitutionnalité de ces dispositions réglementaires, elles seraient pour toujours exonérées de la taxe exigible.

A.5.2. Selon le Gouvernement flamand, il ne peut être accédé à la demande des parties requérantes d'appliquer l'article 8, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989. En effet, les parties requérantes manœuvreraient de manière à ce que les dispositions attaquées ne soient annulées qu'à leur égard. L'article 8 précité ne le permet pas. Les procédures dans lesquelles les parties requérantes sont engagées n'ont, de surcroît, pas encore fait l'objet d'une décision.

- B -

#### *Quant à l'étendue du recours*

B.1.1. Les parties requérantes demandent l'annulation des articles 21 à 30 et 102 du décret flamand du 22 décembre 2006 « contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2007 » (*Moniteur belge*, 29 décembre 2006, quatrième édition).

B.1.2. La Cour doit déterminer l'étendue du recours à partir du contenu de la requête. L'examen du recours est limité aux dispositions attaquées en ce qu'elles concernent les parties requérantes et en ce qu'elles invoquent des griefs contre ces dispositions.

B.1.3. Etant donné que les parties requérantes contestent uniquement l'entrée en vigueur des dispositions qui concernent la taxe sur les appareils automatiques de divertissement, la Cour limite son examen aux articles 27 à 30 et 102 du décret précité.

#### *Quant au fond*

B.2. Le moyen unique est pris de la violation des articles 10, 11 et 13 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les articles 6 et 13 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

Selon les parties requérantes, les dispositions attaquées interviendraient dans des litiges pendants auxquels elles sont parties du fait que ces dispositions ont repris intégralement et rétroactivement les dispositions insérées par des arrêtés royaux dans le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (ci-après : CTA). Elles seraient ainsi privées des

garanties juridictionnelles qui sont offertes par les dispositions constitutionnelles et conventionnelles précitées.

B.3. La requête fait apparaître que les litiges pendants dans lesquels interviendraient les dispositions attaquées portent sur des taxes sur les appareils automatiques de divertissement.

B.4.1. Les articles 27 à 29 du décret flamand du 22 décembre 2006 visent, d'une part, à remplacer sans modification par des dispositions décrétales les dispositions du CTA relatives à la taxe sur les appareils automatiques de divertissement qui ont été remplacées ou modifiées par des arrêtés royaux, et, d'autre part, à reprendre sans modification dans le CTA les dispositions relatives aux éléments essentiels de la taxe précitée qui figuraient à l'article 56 de l'arrêté royal du 8 juillet 1970 « portant règlement général des taxes assimilées aux impôts sur les revenus ». L'article 30 du même décret adapte en conséquence l'arrêté royal précité du 8 juillet 1970 (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2006-2007, n° 965/1, p. 14).

B.4.2. L'article 102 attaqué du décret du 22 décembre 2006, qui règle l'entrée en vigueur, notamment, des dispositions mentionnées en B.4.1, dispose :

« Le présent décret entre en vigueur le 1er janvier 2007, à l'exception [...] :

[...]

- de la section II Taxe sur les appareils automatiques de divertissement du chapitre [VI] Fiscalité qui entre en vigueur à partir de l'année d'imposition, à l'exception :

1° de l'article 21, A, C et E, 22, A, 23, A, 24, A, 25, 26, 27, A et B, 28, A, 29, A et 30 qui produisent leurs effets le 1er janvier 1989;

2° de l'article 21, B, 22, B et 23, B qui produisent leurs effets le 1er janvier 1991;

3° de l'article 28, B, qui produit ses effets à partir de l'année d'imposition 1991;

4° de l'article 21, G, qui produit ses effets à partir de l'année d'imposition 1992;

5° de l'article 23, C, qui produit ses effets le 1er janvier 1996;

6° de l'article 29, B et C, qui produit ses effets le 1er janvier 1997;

7° de l'article 21, D, F, H, et 24, B, qui produisent leurs effets le 1er janvier 2000;

8° de l'article 21, I, 23, D, 27, C et 28, C et 29 D qui produisent leurs effets le 1er janvier 2002;

[...] ».

Ce sont plus particulièrement les articles 27, A et B, 28, A, 29, A, et 30 et l'article 28, B, du décret qui entrent ainsi en vigueur avec effet rétroactif, respectivement à partir du 1er janvier 1989 et à partir de l'exercice d'imposition 1991. Les articles 29, B et C, et les articles 27, C, 28, C, et 29, D, entrent également en vigueur avec effet rétroactif, respectivement à partir du 1er janvier 1997 et du 1er janvier 2002.

B.5.1. Il ressort des pièces jointes à la requête que les parties requérantes ont invoqué dans des litiges pendant l'inconstitutionnalité, d'une part, des articles 8 et 9 de l'arrêté royal du 22 août 1980 « modifiant le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus », qui modifient les articles 79 et 80 du CTA et, d'autre part, de l'article 56 de l'arrêté royal du 8 juillet 1970 « portant règlement général des taxes assimilées aux impôts sur les revenus ». Elles reprochent à ces dispositions de régler, en contradiction avec les articles 170 et 172 de la Constitution, des éléments essentiels d'un impôt.

B.5.2. Les dispositions attaquées reprennent les dispositions du CTA qui ont été modifiées par les articles 8 et 9 de l'arrêté royal du 22 août 1980, ainsi que l'article 56 de l'arrêté royal du 8 juillet 1970. Cette validation a été justifiée comme suit au cours des travaux préparatoires :

« Pour ce qui est de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement, un grand nombre de procédures judiciaires ont récemment été intentées, invoquant l'illégalité de certaines habilitations au Roi en vue d'obtenir une restitution de taxes payées depuis l'exercice d'imposition 1992.

Eu égard aux nombreuses procédures qui ont été intentées, à l'enjeu financier important (environ 300 millions d'euros depuis 1992, rien que pour la Région flamande et exclusivement en ce qui concerne la taxe sur les appareils automatiques de divertissement), au fait que ces contestations ne visent pas le contenu, mais uniquement l'incompétence de l'auteur des arrêtés royaux et au fait qu'à l'avenir des décisions de justice divergentes peuvent être prises en ce qui concerne ces taxes, le Gouvernement flamand estime qu'il est nécessaire de remédier à cette situation et de mettre fin à l'insécurité juridique existante.

Vu que les régions sont exclusivement compétentes, depuis le 1er janvier 1989, pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exemptions de la taxe sur les jeux et paris (article 3, alinéa 1er, 1°, et article 4, § 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions) et de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement (article 3, alinéa 1er, 2°, et article 4, § 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989), le présent projet de décret vise à atteindre le but précité.

Afin de combler les lacunes existantes et de garantir pleinement la sécurité juridique, le présent projet de décret vise dès lors à insérer à l'endroit actuel dans le Code toutes les dispositions du CTA relatives à la taxe sur les jeux et paris et à la taxe sur les appareils automatiques de divertissement qui ont été insérées par les arrêtés royaux litigieux, et ce avec effet rétroactif et sans en modifier le contenu.

Le but est le même pour les habilitations au Roi dans le CTA en insérant au même endroit dans le CTA, avec effet rétroactif et sans modification de contenu, les dispositions relatives aux éléments essentiels des taxes en question, qui figurent actuellement dans l'arrêté royal portant règlement général des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

Eu égard à l'enjeu financier important pour la région et au fait que les procédures judiciaires pendantes ne portent pas sur le contenu des dispositions en cause des arrêtés royaux, ces dispositions auront force de loi avec effet rétroactif à partir de la date à laquelle la région, en vertu de l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, est devenue compétente pour ces taxes (à partir du 1er janvier 1989).

Le présent projet de décret abrogera également les dispositions correspondantes des arrêtés royaux dont l'illégalité est ou peut être invoquée sur la base des articles 170 et 172 de la Constitution » (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2006-2007, n° 965/1, pp. 13-14).

B.6.1. La non-rétroactivité des lois est une garantie ayant pour but de prévenir l'insécurité juridique. Cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que le justiciable puisse prévoir, dans une mesure raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte se réalise. La rétroactivité peut uniquement être justifiée lorsqu'elle est indispensable pour réaliser un objectif d'intérêt général.

S'il s'avère en outre qu'elle a pour effet d'influencer dans un sens déterminé l'issue d'une ou de plusieurs procédures judiciaires ou d'empêcher les juridictions de se prononcer sur une question de droit, la nature du principe en cause exige que des circonstances

exceptionnelles ou des motifs impérieux d'intérêt général justifient cette intervention du législateur qui porte atteinte, au détriment d'une catégorie de citoyens, aux garanties juridictionnelles offertes à tous.

B.6.2. Etant donné que les dispositions attaquées influencent des litiges pendants, la Cour doit examiner si l'effet rétroactif de ces dispositions est justifié par des circonstances exceptionnelles ou des motifs impérieux d'intérêt général.

B.7.1. Il convient de tenir compte à cet égard de la circonstance que le législateur décrétal vise à remédier à une inconstitutionnalité qui a, en admettant qu'elle soit avérée, été commise par l'autorité fédérale, à un moment où la matière en question ne relevait pas encore de la compétence des régions.

B.7.2. En reprenant dans les dispositions attaquées les dispositions des arrêtés royaux précités qui, selon le législateur décrétal, réglaient des éléments essentiels de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement, le législateur décrétal a en outre voulu se conformer à la jurisprudence de la Cour en ce qui concerne le principe de légalité de l'impôt, consacré par les articles 170 et 172 de la Constitution.

B.7.3. Les dispositions attaquées ne sont pas davantage source d'insécurité juridique. Elles ont certes un effet rétroactif, mais elles ne contiennent pas de nouvelles dispositions par rapport à celles qui figuraient dans les arrêtés royaux précités, de sorte qu'elles n'ont fait que confirmer des dispositions dont les destinataires connaissaient la portée.

B.8. Pour toutes ces raisons, l'effet rétroactif des dispositions attaquées est justifié par des circonstances exceptionnelles.

Le contrôle au regard des dispositions conventionnelles mentionnées dans le moyen, à supposer qu'elles soient applicables, ne conduit pas à une autre conclusion.

B.9. Le moyen unique n'est pas fondé.

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, à l'audience publique du 4 mars 2008.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt