

Numéros du rôle : 5441 et 5445
Arrêt n° 83/2013 du 13 juin 2013

A R R E T

---

*En cause* : les recours en annulation de l'article 39 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses et de l'article 143 de la loi-programme (I) du 29 mars 2012, introduits par E.V. et par la SPRL « Salens Motors ».

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents R. Henneuse et M. Bossuyt, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Moerman, P. Nihoul et F. Daoût, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président R. Henneuse,

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 le 29 juin 2012 et parvenues au greffe le 2 juillet 2012, des recours en annulation de l'article 39 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses (publiée au *Moniteur belge* du 30 décembre 2011, quatrième édition) et de l'article 143 de la loi-programme (I) du 29 mars 2012 (publiée au *Moniteur belge* du 6 avril 2012, troisième édition) ont été introduits respectivement par E.V. et par la SPRL « Salens Motors », dont le siège est établi 8200 Bruges, Koningin Astridlaan 97.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 5441 et 5445 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire dans chacune des affaires et les parties requérantes ont introduit des mémoires en réponse.

A l'audience publique du 7 mai 2013 :

- ont comparu :
  - . la partie requérante dans l'affaire n° 5441, en personne;
  - . Me F. Judo, qui comparaisait également *loco* Me D. Lindemans, avocats au barreau de Bruxelles, pour la partie requérante dans l'affaire n° 5445;
  - . Me A. Colaert *loco* Me P. Declercq, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs P. Nihoul et E. De Groot 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 constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

## II. *En droit*

- A -

### *Quant à la recevabilité*

A.1.1. E.V., partie requérante dans l'affaire n° 5441, expose qu'il dispose d'un véhicule de société avec la possibilité de l'utiliser à des fins privées. Il fait valoir qu'en fixant une nouvelle méthode de calcul de l'avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis à sa disposition par l'employeur, l'article 39 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses et l'article 143 de la loi-

programme (I) du 29 mars 2012 entraînent une augmentation de la taxation qu'il subit d'environ 15 p.c., de sorte qu'il a un intérêt évident à en obtenir l'annulation.

A.1.2. La SPRL « Salens Motors », partie requérante dans l'affaire n° 5445, expose qu'elle est un commerçant qui exploite un garage de véhicules de luxe de la marque « Jaguar ». Elle fait valoir que les dispositions attaquées ont pour effet que les véhicules d'un prix élevé disposant de certaines options sont plus lourdement taxés que par le passé, de sorte que les employeurs sont découragés fiscalement de mettre de tels véhicules à la disposition de leur personnel. Elle indique qu'en conséquence, son chiffre d'affaires a chuté d'environ 50 p.c. par rapport à celui de l'année précédente. Elle estime avoir de la sorte un intérêt suffisant à demander l'annulation des dispositions attaquées.

A.1.3. Le Conseil des ministres ne conteste pas la recevabilité des recours.

#### *Quant au fond*

A.2.1. E.V., partie requérante dans l'affaire n° 5441, prend un premier moyen de la violation, par les dispositions attaquées, des articles 10 et 11 de la Constitution. Il expose qu'il n'est pas justifié de traiter tous les travailleurs de manière identique dans la prise en compte de la valeur catalogue du véhicule, sans avoir égard aux conditions imposées par les employeurs. Il fait valoir que certains employeurs imposent de choisir certaines options du véhicule ou encore interdisent de choisir un modèle équivalent moins cher ou moins polluant. Il estime que rien ne peut justifier que l'avantage soit taxé de manière similaire pour les travailleurs qui ont pleinement le choix de leur véhicule et pour ceux qui n'ont pas ce choix, d'autant plus s'il s'agit de véhicules plus chers et plus polluants. Il estime que ce traitement identique aboutit en outre à violer l'article 23 de la Constitution, dès lors que les travailleurs ne sont pas incités à choisir un véhicule plus écologique, et à violer la liberté de choix quant au véhicule possédé et qu'il dénie, dans le chef du travailleur, la possibilité de choisir la voie la moins imposée.

A.2.2. Le Conseil des ministres estime que l'identité de traitement est justifiée par l'objet de la mesure critiquée, à savoir le calcul forfaitaire de l'avantage de toute nature qu'un employé retire de l'usage privé du véhicule qui est mis à sa disposition par son employeur.

A.2.3. La partie requérante réplique qu'on n'aperçoit pas en quoi le calcul forfaitaire de l'avantage de toute nature pour l'usage privé d'un véhicule de société constituerait un critère objectif et raisonnable pour traiter de manière similaire des situations manifestement différentes.

A.3.1. E.V. prend un deuxième moyen de la violation, par les dispositions attaquées, des articles 10 et 11 de la Constitution. Il fait grief à ces dispositions de traiter de manière égale, dans le calcul de l'avantage de toute nature, tous les travailleurs, sans avoir égard aux conditions et aux restrictions d'utilisation du véhicule qui leur sont imposées par leur employeur. Singulièrement, il estime qu'il est injustifiable de traiter également, pour la taxation de l'avantage, les travailleurs qui disposent en outre d'une « carte essence » offerte par l'employeur et ceux qui n'en disposent pas.

A.3.2. Le Conseil des ministres se réfère à l'argumentation qu'il a présentée en réponse au premier moyen.

A.3.3. E.V. répond qu'il n'est de toute évidence pas raisonnable de ne pas tenir compte d'un usage privé moindre pour calculer le taux de l'impôt. Il estime qu'il aurait donc fallu soit en tenir compte dans le calcul de base de l'avantage de toute nature, soit permettre aux travailleurs tenus de payer des frais de les déduire à hauteur de ce qu'ils paient, voire permettre, dans cette hypothèse, de diminuer l'avantage sous le seuil de 1 200 euros fixé par les dispositions attaquées.

Il relève encore une autre discrimination créée par les dispositions attaquées en ce qu'elles prévoient que lorsqu'il n'est pas consenti à titre gratuit, l'avantage est diminué de l'intervention du bénéficiaire. Il estime qu'il n'est pas justifié d'exclure les autres interventions payées directement par le travailleur à une autre personne que l'employeur. Il s'interroge enfin sur la situation du travailleur qui se serait vu attribuer un véhicule de société en échange d'une diminution de son salaire brut.

A.4.1.1. E.V. prend un troisième moyen de la violation, par les dispositions attaquées, des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec les articles 28 et 29 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE). Il expose que les dispositions attaquées se basent sur la valeur catalogue du véhicule à l'état neuf lors d'une vente à un particulier, options et TVA réellement payée comprises, sans tenir compte des réductions, diminutions, rabais ou ristournes consentis lors de l'achat du véhicule.

Dans la première branche de ce moyen, la partie requérante soutient qu'il n'y a aucun motif qui soit de nature à justifier que les contribuables soient privés, lors du calcul de l'avantage, des réductions ou promotions habituellement accordées lors d'une vente à des particuliers et dont leur employeur ou la société de leasing a profité lors de l'achat du véhicule. Elle ajoute que les dispositions sont particulièrement injustes en ce qu'elles ne tiennent même pas compte des réductions accordées d'office à tous les acheteurs particuliers en dehors de toute transaction.

A.4.1.2. Le Conseil des ministres indique que les dispositions attaquées ont pour objet de lever un impôt sur l'usage privé d'un véhicule de société, ce qui ne peut être comparé à l'achat d'un véhicule par un particulier. Il fait valoir que la prise en considération de toute une gamme de réductions aurait pour effet de complexifier exagérément le calcul de l'impôt.

A.4.1.3. E.V. répond qu'il n'aperçoit pas la portée de la comparaison entre l'impôt et l'achat. Il rappelle que les dispositions attaquées prévoient elles-mêmes que la détermination de l'avantage est fondée, pour partie, sur la valeur catalogue des véhicules. Par ailleurs, il estime que le Conseil des ministres est malvenu de prétendre qu'il serait trop complexe de tenir compte des réductions du prix de vente du véhicule, parce que lors des travaux préparatoires, les inspecteurs des Finances ont souligné la complexité de la loi en projet, arguant que les contrôles seraient pratiquement impossibles. Il ajoute que les dispositions attaquées s'appliquent dès le 1er janvier 2012, y compris aux véhicules achetés antérieurement à cette date, et qu'il est fort difficile aussi, en pratique, de retrouver la valeur catalogue de ces véhicules. Il en conclut que la réglementation actuelle est déjà fort complexe et pose des problèmes lors de son application et que l'argument du Conseil des ministres tiré de la complexité n'est dès lors pas pertinent.

A.4.2.1. Dans la seconde branche du troisième moyen dans l'affaire n° 5441, la partie requérante fait valoir qu'il n'y a aucun motif raisonnable qui puisse justifier que seul le catalogue des prix appliqués en Belgique soit pris en considération. Elle expose qu'il existe des différences de prix pour les mêmes véhicules entre les pays de l'Union européenne. Elle fait valoir que tout particulier peut acquérir un véhicule hors de Belgique en vertu du principe de la libre circulation des marchandises instauré par les articles 28 et 29 du TFUE.

A.4.2.2. Le Conseil des ministres relève que dans la pratique, la plupart des véhicules de société sont achetés en Belgique. Il ajoute que la façon d'évaluer l'usage privé est une fiction, basée entre autres sur le « prix catalogue » belge. Il estime que la partie requérante ne démontre pas comment la façon de calculer l'usage privé des véhicules de société limiterait la liberté de circulation des marchandises en Europe.

A.4.2.3. La partie requérante répond que la mesure critiquée sert également de base de calcul pour la contribution dont doivent s'acquitter les entreprises qui mettent à disposition gratuite de leurs travailleurs des véhicules de société. Elle expose que dès lors que cette formule se base sur le « prix catalogue » applicable en Belgique, les entreprises n'ont aucun intérêt à acheter les voitures dans un pays où les prix pratiqués seraient moins chers. Elle conclut que les dispositions attaquées ne vont donc pas dans le sens d'une liberté complète de circulation des marchandises.

A.5.1. E.V. prend un quatrième moyen de la violation de l'article 23 de la Constitution par les dispositions attaquées. Il expose que l'avantage de toute nature est calculé sur, outre la valeur catalogue du véhicule, d'une part le type de carburant et, d'autre part, le taux de rejet de CO<sub>2</sub>.

Dans la première branche de ce moyen, la partie requérante fait valoir qu'il n'y a aucun motif raisonnable qui soit de nature à justifier que le diesel soit avantagé par rapport à l'essence. Il souligne qu'il existe aujourd'hui des études prouvant que le diesel rejette des particules fines qui sont cancérigènes et estime qu'il est

incompréhensible, à cet égard, que les dispositions attaquées favorisent les véhicules fonctionnant au diesel. Il ajoute que rien n'explique non plus la différence de taux de base pour le rejet de CO<sub>2</sub> entre l'essence et le diesel.

A.5.2. Dans la seconde branche de ce moyen, la partie requérante fait valoir qu'il n'y a aucun motif raisonnable qui soit de nature à justifier que les véhicules réellement écologiques et traditionnellement plus chers soient systématiquement désavantagés ou qu'un autre carburant, rejetant moins de CO<sub>2</sub>, soit assimilé à l'un ou à l'autre carburant. Elle cite en exemple les véhicules hybrides, électriques ou fonctionnant au LPG, qui sont réellement plus écologiques que ceux qui fonctionnent à l'essence ou au diesel, mais qui sont également plus onéreux. Elle critique également l'assimilation du LPG à l'essence, qui est en l'occurrence le carburant le plus désavantagé. Elle en conclut que la mesure instaurée par les dispositions attaquées n'est pas de nature à garantir aux citoyens le droit à la protection d'un environnement sain.

A.5.3. Le Conseil des ministres fait valoir que les dispositions attaquées n'imposent pas de restrictions aux utilisateurs des véhicules, qu'elles ne déterminent pas les normes d'émission et que la façon de calculer un avantage en vue de le soumettre à l'impôt ne peut pas constituer une infraction au droit de l'environnement.

A.5.4. La partie requérante répond que les dispositions attaquées créent un intérêt à choisir un véhicule diesel et poussent donc les travailleurs à choisir un véhicule rejetant des particules fines cancérigènes, ce qui est contraire à l'article 23 de la Constitution.

A.6.1.1. Le premier moyen dans l'affaire n° 5445 est pris de la violation des articles 39 et 134 de la Constitution, combinés avec l'article 6, § 1er, II, alinéa 1er, 1°, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, avec le principe de proportionnalité, avec le principe de la loyauté fédérale garanti par l'article 143, § 1er, de la Constitution et avec l'obligation de concertation. La partie requérante estime que le législateur fédéral, en adoptant unilatéralement les dispositions attaquées, a violé le principe de proportionnalité et le principe de la loyauté fédérale dans la mesure où il utilise l'émission de CO<sub>2</sub> comme paramètre pour fixer le taux d'imposition, alors que les régions sont exclusivement compétentes pour la protection de l'environnement, et en particulier de l'air, contre la pollution et les agressions. Elle considère que l'autorité fédérale rend la mise en œuvre de la compétence des régions en matière de protection de l'environnement sinon impossible, en tout cas particulièrement difficile dès lors que le législateur fédéral, par une mesure fiscale, vise un effet en matière de comportement écologique des consommateurs qu'il n'est pas habilité à poursuivre.

La partie requérante admet que les objectifs du législateur fédéral et des régions semblent à première vue concorder, mais qu'en réalité, tel n'est pas nécessairement le cas. Elle relève notamment que même les options qui ont un effet favorable sur l'environnement, comme le placement d'un filtre à particules, sont taxées puisqu'elles sont comprises dans le prix catalogue. Elle ajoute que la mesure dissuade l'utilisation d'alternatives au véhicule de société pour les déplacements privés puisque l'avantage fiscal ne diminue pas lorsque le contribuable utilise un autre moyen de déplacement. Elle en conclut que la mesure est même contraire aux objectifs des régions en matière de protection de l'environnement contre la pollution de l'air.

A.6.1.2. Le Conseil des ministres expose que les dispositions attaquées ont un but et un effet fiscal, en matière d'impôt des personnes physiques. Il considère qu'étant donné que ces dispositions n'entendent pas réglementer les émissions de CO<sub>2</sub>, mais se limitent à les prendre en considération pour calculer l'usage privé des véhicules de société, elles ne sont pas contraires aux règles répartitrices de compétences. Il ajoute que des mesures semblables ont été prises dans les pays voisins, ainsi que par le législateur décentralisé flamand en ce qui concerne la taxe de mise en circulation, qui tient désormais compte d'indicateurs environnementaux. Il en conclut que les dispositions attaquées ne portent pas atteinte à la possibilité pour les régions d'exercer leur compétence en matière d'environnement et de qualité de l'air.

A.6.1.3. La partie requérante répond qu'il ressort des travaux préparatoires des dispositions attaquées que le législateur fédéral avait bien l'intention, par les dispositions attaquées, d'exercer une influence directe sur l'environnement et sur la mobilité. Elle estime que cette seule constatation suffit à démontrer l'excès de compétence.

Elle ajoute que des contradictions apparaissent entre les dispositions attaquées et les normes adoptées par les régions en matière environnementale. Il ne s'agit donc pas, d'après elle, d'un simple effet hypothétique sur la politique régionale, mais bien de réglementations contradictoires par lesquelles le législateur fédéral a excédé ses compétences.

A.6.2.1. Subsidiairement, la partie requérante fait valoir que si le législateur fédéral était compétent pour édicter une mesure ayant notamment pour objectif principal de lutter contre la pollution de l'environnement, il devait conclure un accord de coopération avec les législateurs régionaux ou à tout le moins se concerter d'une manière quelconque avec eux.

A.6.2.2. Le Conseil des ministres estime que si le législateur fédéral adopte dans ses compétences une mesure qui peut avoir un effet sur une matière relevant de la compétence d'un autre législateur, cette mesure doit être soumise au test de proportionnalité. Il rappelle que suivant la jurisprudence de la Cour, le principe de proportionnalité est violé lorsque l'exercice de sa compétence par un législateur est empêché ou rendu exagérément difficile par la norme adoptée par un autre législateur. Il estime qu'en l'espèce, ce n'est pas le cas, et en conclut qu'il n'est pas porté atteinte à la loyauté fédérale.

A.7.1. La SPRL « Salens Motors » prend un deuxième moyen de la violation, par les dispositions attaquées, du principe de légalité en matière fiscale consacré par l'article 170 de la Constitution. Elle estime qu'en l'espèce, c'est principalement la fixation du taux d'imposition qui pose problème au regard du principe de légalité. Elle rappelle que la Cour considère que la fixation du taux d'imposition ne peut être déléguée au Roi que si la loi précise elle-même le principe de l'imposition, le maximum à ne pas dépasser par le Roi et les critères que le Roi doit utiliser pour concrétiser le taux. Elle fait valoir qu'en habilitant le Roi à fixer annuellement l'émission de référence-CO<sub>2</sub> « selon les modalités qu'Il fixe », l'article 36 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), tel que modifié par les dispositions attaquées, l'habilite à fixer les critères de détermination du taux d'imposition. Elle relève par ailleurs que la disposition d'habilitation ne fixe pas de taux maximum, puisque l'émission de référence-CO<sub>2</sub>, nécessaire pour fixer le taux d'imposition exact, n'est pas définie par la loi et peut être fixée annuellement par le Roi, sans qu'un maximum soit établi. Elle souligne enfin que la disposition en cause ne prévoit nulle part que les arrêtés pris par le Roi devront être validés par le législateur dans un délai prévu, de sorte que le principe de légalité est violé.

A.7.2. Le Conseil des ministres estime que le législateur a défini les éléments essentiels de l'impôt dans l'article 36 du Code des impôts sur les revenus 1992. Il souligne qu'il n'y a que l'émission de référence-CO<sub>2</sub> qui est déterminée par le Roi.

A.7.3. La partie requérante répond que le Roi est désormais chargé de déterminer la base imposable constituée par la valeur du véhicule. Elle ajoute qu'il peut difficilement être soutenu que l'émission de référence-CO<sub>2</sub> n'est pas un élément essentiel de l'impôt en question.

A.8.1.1. La SPRL « Salens Motors » prend un troisième moyen de la violation, par les dispositions attaquées, des articles 10 et 11, combinés avec l'article 172, de la Constitution. Elle expose que les dispositions attaquées établissent une distinction entre les véhicules de société et les autres avantages obtenus autrement qu'en espèces, parmi lesquels d'autres moyens de transport, qui sont fiscalement évalués selon la valeur réelle de l'avantage, alors que pour l'évaluation de l'avantage de l'utilisation d'un véhicule de société à usage privé, le forfait ne tient pas compte du nombre de kilomètres réellement parcourus.

A.8.1.2. La partie requérante relève que le but de la mesure concernée n'est pas très clair. Elle estime qu'à côté d'un objectif purement budgétaire, le législateur poursuit également des objectifs écologiques. Elle fait valoir qu'au regard de ces deux types d'objectif, la distinction établie entre les véhicules de société et les autres avantages, parmi lesquels d'autres moyens de déplacement, n'est pas pertinente. Elle considère que la mesure n'est pas pertinente pour atteindre l'objectif budgétaire dès lors qu'elle aura pour effet d'inciter les entreprises à mettre moins de véhicules à disposition de leur personnel ou à acquérir des véhicules moins chers ou d'occasion. Elle soutient aussi que les critères utilisés ne sont pas davantage pertinents pour déterminer une valeur objective compte tenu de ce que tous les véhicules perdent une part de leur valeur avec le temps et que l'émission de CO<sub>2</sub> n'a aucune incidence sur la valeur objective d'un véhicule. Elle ajoute que l'impact environnemental d'un véhicule n'ayant aucun rapport avec l'avantage qu'a le bénéficiaire lorsqu'il reçoit un véhicule de société, le critère ne contribue pas à l'évaluation objective de la valeur de l'avantage. Elle fait encore valoir qu'en utilisant le prix catalogue du véhicule, sans la moindre correction pour l'évaluation forfaitaire de l'avantage taxé, la mesure utilise un critère inefficace dès lors que les voitures les plus chères sont souvent celles qui utilisent de nouvelles technologies plus performantes en matière de sécurité externe et de protection de l'environnement.

Elle fait valoir que si l'on envisage aussi la mesure comme poursuivant un objectif écologique, il faut considérer que le critère de distinction n'est pas non plus pertinent, puisque la mesure n'a pas pour effet de limiter la pollution. Enfin, la partie requérante fait valoir que la mesure n'est proportionnée ni à l'objectif budgétaire ni à l'objectif écologique poursuivis.

A.8.2. Le Conseil des ministres expose qu'historiquement, l'avantage de toute nature consistant en l'usage privé d'un véhicule mis à disposition par l'employeur a toujours été calculé différemment des autres avantages de toute nature. Il explique cette différence par l'impossibilité de calculer et de prouver, pour tous les contribuables, le nombre de kilomètres réellement parcourus pour l'usage privé, de sorte que le calcul a toujours eu un caractère forfaitaire. Il ajoute que certains autres avantages de toute nature sont également calculés de manière forfaitaire.

Il fait valoir que la partie requérante n'indique pas à quelle autre catégorie de contribuables elle devrait être comparée. Il ajoute que les personnes qui jouissent d'un véhicule de société ne peuvent être utilement comparées, par exemple, à celles qui bénéficient d'un abonnement de chemin de fer gratuit.

A.8.3. La partie requérante répond que la circonstance que le législateur fédéral avait déjà, par le passé, utilisé un calcul forfaitaire ne constitue pas une justification pour les dispositions attaquées. Elle ajoute que l'argument du renvoi au calcul d'autres sortes d'avantages n'est pas non plus pertinent dès lors que pour l'évaluation de l'avantage dans ces cas, le coût épargné par le bénéficiaire est toujours au moins pris en considération, alors que ce n'est pas le cas en l'espèce. Enfin, au sujet de la comparabilité, elle fait valoir qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour que la comparabilité est la règle et la non-comparabilité l'exception. Elle relève que le Conseil des ministres reste en défaut de démontrer que la différence de traitement en cause est justifiée par un but légitime et qu'elle est pertinente et proportionnée par rapport à ce but.

- B -

### *Quant aux dispositions attaquées*

B.1.1. Les recours joints visent l'article 39 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses et l'article 143 de la loi-programme (I) du 29 mars 2012. L'article 39 de la loi du 28 décembre 2011 précitée remplace l'article 36 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992). L'article 143 de la loi-programme (I) du 29 mars 2012 remplace l'alinéa 2 du paragraphe 2 de cette disposition et y insère un nouvel alinéa 3.

Il ressort de l'exposé des moyens dans les deux affaires que les parties requérantes demandent l'annulation de l'article 36, § 2, du CIR 1992, tel qu'il a été inséré par la première et modifié par la seconde des lois précitées.

B.1.2. L'article 36 du CIR 1992, tel qu'il résulte des modifications précitées, dispose :

« § 1er. Les avantages de toute nature qui sont obtenus autrement qu'en espèces sont comptés pour la valeur réelle qu'ils ont dans le chef du bénéficiaire.

Dans les cas qu'il détermine, le Roi peut fixer des règles d'évaluation forfaitaire de ces avantages.

§ 2. L'avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition visé à l'article 65 est calculé en appliquant un pourcentage-CO<sub>2</sub> à 6/7 de la valeur catalogue du véhicule mis gratuitement à disposition.

Par valeur catalogue, il faut entendre le prix catalogue du véhicule à l'état neuf lors d'une vente à un particulier, options et taxe sur la valeur ajoutée réellement payée comprises, sans tenir compte des réductions, diminutions, rabais ou ristournes.

La valeur catalogue est multipliée par un pourcentage qui est déterminé dans le tableau ci-dessous, afin de tenir compte de la période écoulée à partir de la date de la première immatriculation du véhicule :

Période écoulée depuis la première immatriculation du véhicule (un mois commencé compte pour un mois entier)	Pourcentage de la valeur catalogue à prendre en considération lors du calcul de l'avantage
De 0 à 12 mois	100 %
De 13 à 24 mois	94 %
De 25 à 36 mois	88 %
De 37 à 48 mois	82 %
De 49 à 60 mois	76 %
A partir de 61 mois	70 %

Le pourcentage de base CO<sub>2</sub> s'élève à 5,5 p.c. pour une émission de référence-CO<sub>2</sub> de 115 g/km pour les véhicules à moteur alimenté à l'essence, au LPG ou au gaz naturel et pour une émission de référence-CO<sub>2</sub> de 95 g/km pour les véhicules à moteur alimenté au diesel.

Le Roi détermine chaque année l'émission de référence-CO<sub>2</sub> en fonction de l'émission CO<sub>2</sub> moyenne de l'année qui précède la période imposable par rapport à l'émission CO<sub>2</sub> moyenne de l'année de référence 2011 selon les modalités qu'il fixe. L'émission CO<sub>2</sub> moyenne est calculée sur la base de l'émission CO<sub>2</sub> des véhicules visés à l'article 65 qui sont nouvellement immatriculés.

Lorsque l'émission du véhicule concerné dépasse l'émission de référence précitée, le pourcentage de base est augmenté de 0,1 p.c. par gramme de CO<sub>2</sub>, avec un maximum de 18 p.c.

Lorsque l'émission du véhicule concerné est inférieure à l'émission de référence précitée, le pourcentage de base est réduit de 0,1 p.c. par gramme de CO<sub>2</sub>, avec un minimum de 4 p.c.

Les véhicules pour lesquels aucune donnée relative à l'émission de CO<sub>2</sub> n'est disponible au sein de la direction de l'immatriculation des véhicules sont assimilés, s'ils sont propulsés par un moteur à essence, au LPG ou au gaz naturel, aux véhicules émettant un taux de CO<sub>2</sub> de 205 g/km et, s'ils sont propulsés par un moteur au diesel, aux véhicules émettant un taux de CO<sub>2</sub> de 195 g/km.

L'avantage ne peut jamais être inférieur à 820 euros par an.

Lorsque l'avantage n'est pas consenti à titre gratuit, l'avantage à prendre en considération est celui qui est déterminé conformément aux alinéas précédents, diminué de l'intervention du bénéficiaire de cet avantage ».

B.1.3. La disposition attaquée, y compris la modification réalisée par l'article 143 de la loi-programme (I) du 29 mars 2012, entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2013 et porte sur les revenus recueillis à partir de l'année 2012.

#### *Quant à l'ordre d'examen des moyens*

B.2. La Cour examine les moyens dans l'ordre suivant :

- le moyen pris de la violation des règles répartitrices de compétences entre l'Etat, les communautés et les régions (1er moyen dans l'affaire n° 5445);

- les moyens pris de la violation des articles 10 et 11, éventuellement combinés avec l'article 172, de la Constitution (1er, 2ème et 3ème moyens, 1ère branche, dans l'affaire n° 5441, 3ème moyen dans l'affaire n° 5445);

- le moyen pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec les articles 28 et 29 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) (3ème moyen, 2ème branche, dans l'affaire n° 5441);

- le moyen pris de la violation de l'article 23 de la Constitution (4ème moyen dans l'affaire n° 5441);

- le moyen pris de la violation de l'article 170 de la Constitution (2ème moyen dans l'affaire n° 5445).

### *Quant aux règles répartitrices de compétence*

B.3.1. Le premier moyen dans l'affaire n° 5445 est pris de la violation des articles 39 et 134 de la Constitution, combinés avec l'article 6, § 1er, II, alinéa 1er, 1°, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, avec le principe de proportionnalité, avec le principe de loyauté fédérale énoncé par l'article 143, § 1er, de la Constitution et avec l'obligation de concertation.

La partie requérante estime qu'en faisant intervenir, dans le calcul de l'avantage de toute nature constitué par la mise à disposition d'un véhicule par l'employeur, les émissions de CO<sub>2</sub> occasionnées par le véhicule concerné, le législateur fédéral a violé le principe de proportionnalité inhérent à la mise en œuvre de leurs compétences par les différents législateurs et qu'à tout le moins, il aurait dû organiser avec les législateurs régionaux, compétents en matière de protection de l'environnement et, plus particulièrement, de protection de l'air contre la pollution, une concertation.

B.3.2. La disposition attaquée poursuit principalement un objectif budgétaire et fiscal. Elle complète d'autres dispositions relatives au calcul des dépenses non admises à l'impôt des sociétés. En modifiant le mode de calcul de l'avantage de toute nature constitué par la mise à disposition, par un employeur, d'un véhicule que l'employé peut utiliser pour ses déplacements privés, le législateur fédéral entendait en premier lieu assurer des recettes fiscales produites par cette partie de l'impôt des personnes physiques (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 53 1952/004, p. 25).

B.3.3. Lors de l'adoption d'une mesure fiscale, le législateur peut également viser à encourager ou au contraire à décourager certains comportements. La circonstance que, ce faisant, il contribuerait à la réalisation d'un objectif relevant de la compétence d'un autre législateur ne saurait avoir pour conséquence que la mesure fiscale concernée serait contraire aux règles répartitrices de compétences entre l'autorité fédérale, les communautés et les

régions. Il en irait autrement si le législateur fédéral, par l'adoption de la disposition fiscale concernée, rendait impossible ou exagérément difficile l'exercice, par les autres législateurs, des compétences qui leur reviennent.

B.3.4. En l'espèce, la mesure attaquée pourrait avoir pour effet d'inciter les travailleurs bénéficiant d'un véhicule de société et les employeurs offrant la disposition de tels véhicules à faire porter leur choix sur un véhicule dont les émissions de CO<sub>2</sub> sont inférieures à la moyenne. Si la disposition fiscale entraînait cette conséquence, il n'en résulterait pas que les régions se trouveraient empêchées d'exercer leur compétence en matière de protection de l'air contre la pollution, puisqu'un tel effet irait précisément dans le sens d'une réduction de cette pollution.

B.3.5. La partie requérante soutient également qu'en prenant pour base de la taxation de l'avantage de toute nature le prix catalogue du véhicule, options comprises, le législateur fédéral rendrait impossible la mise en œuvre par les régions de leurs compétences en matière de protection de l'air dès lors que le prix des options ayant pour fonction de diminuer la pollution provoquée par le véhicule est compris dans ce prix catalogue et augmente dès lors la valeur de l'avantage taxé, ce qui rendrait moins attractif l'achat de véhicules équipés de ce type d'options.

B.3.6. Toute mesure fiscale est susceptible d'avoir une influence sur le comportement des contribuables. Il ne s'ensuit pas que le législateur fédéral devrait, dans l'exercice de sa compétence fiscale, renoncer à toute disposition qui pourrait éventuellement influencer le comportement des contribuables dans un sens différent de celui que les régions, dans l'exercice de leur compétence en matière d'environnement, pourraient vouloir encourager. Tel ne serait le cas que si le législateur fiscal rendait à cette occasion impossible ou exagérément difficile l'exercice, par les régions, de leur compétence.

B.3.7. En l'espèce, l'incidence du prix des options, inclus dans le prix catalogue du véhicule, sur le montant de l'impôt dû n'est pas à ce point importante, compte tenu des autres éléments influençant ce montant, qu'elle rendrait la mise en œuvre, par les régions, d'une politique de lutte contre la pollution de l'air par les véhicules automoteurs impossible ou

exagérément difficile. La disposition attaquée n'est en conséquence pas contraire au principe de proportionnalité dans l'exercice des compétences.

B.3.8. Enfin, en règle, l'absence de concertation lors de l'exercice de compétences dans une matière dans laquelle le législateur spécial n'a pas prévu d'obligation à cette fin n'est pas constitutive d'une violation des règles répartitrices de compétences. En l'espèce, l'on ne saurait considérer que les compétences concernées sont à ce point imbriquées qu'elles ne pourraient être exercées qu'après la mise en œuvre d'une forme de collaboration ou de coopération entre les législateurs compétents.

B.3.9. Le premier moyen dans l'affaire n° 5445 n'est pas fondé.

#### *Quant au principe d'égalité et de non-discrimination*

##### *En ce qui concerne le critère de la valeur catalogue du véhicule*

B.4.1. Par le troisième moyen dans l'affaire n° 5445, la partie requérante fait grief au législateur d'avoir créé une différence de traitement injustifiable entre les contribuables taxés sur l'avantage de toute nature constitué par la mise à leur disposition d'un véhicule de société par l'employeur et les contribuables taxés sur un autre avantage de toute nature. Elle considère qu'alors que la valeur de tous les autres avantages de toute nature fixée pour le calcul de l'impôt est calculée de façon à en déterminer la valeur réelle pour le bénéficiaire, la valeur calculée pour la mise à disposition d'une voiture de société ne correspond plus, depuis l'entrée en vigueur des dispositions attaquées, à la valeur réelle de l'avantage pour le bénéficiaire.

B.4.2. Avant son remplacement par les dispositions attaquées, l'article 36 du CIR 1992 chargeait le Roi de fixer les règles d'évaluation forfaitaire de l'avantage de toute nature résultant de la mise à disposition d'un véhicule de société en tenant compte « du nombre de kilomètres parcourus à des fins personnelles, du type d'alimentation du moteur et de l'émission de CO<sub>2</sub> du véhicule ».

Le nouveau mode de calcul du même avantage, tel qu'il est fixé par l'article 36 du CIR 1992 attaqué, fait intervenir le prix catalogue du véhicule et les émissions de CO<sub>2</sub> en fonction du type d'alimentation du moteur. Le nombre de kilomètres parcourus à titre privé grâce au véhicule de société n'est en revanche plus pris en considération pour le calcul de la valeur de l'avantage dans le chef du bénéficiaire.

B.4.3. Il appartient au législateur d'établir la base de l'impôt. Il dispose en la matière d'une large liberté d'appréciation. En effet, les mesures fiscales constituent un élément essentiel de la politique socioéconomique. Elles assurent non seulement une part substantielle des recettes qui doivent permettre la réalisation de cette politique, mais elles permettent également au législateur d'orienter certains comportements et d'adopter des mesures correctrices afin de donner corps à la politique sociale et économique.

Les choix sociaux qui doivent être réalisés lors de la collecte et de l'affectation des ressources relèvent par conséquent du pouvoir d'appréciation du législateur. La Cour ne peut sanctionner un tel choix politique et les motifs qui le fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou s'ils sont clairement déraisonnables.

B.4.4. La détermination de la valeur d'un avantage de toute nature obtenu autrement qu'en espèces a, par la force des choses, un caractère au moins partiellement forfaitaire. Il revient au législateur d'effectuer le choix des variables permettant d'établir le calcul de ce forfait en fonction de l'objectif budgétaire et, le cas échéant, d'autres objectifs qu'il entend poursuivre.

Un tableau transmis par le ministre des Finances le 21 décembre 2011 à la commission de la Chambre montre que dans la plupart des cas, le nouveau calcul de l'avantage de toute nature est favorable aux contribuables. Seuls les employés bénéficiant d'un véhicule de société pouvant être qualifié de luxe ou de prestige voient augmenter l'impôt relatif à cet avantage de toute nature dont ils sont redevables (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 53 1952/010, p. 47).

B.4.5. S'il est exact que le nombre de kilomètres parcourus à titre privé avec le véhicule de société représente une part de l'avantage recueilli par le bénéficiaire, la valeur du véhicule

est également un élément de l'avantage de toute nature octroyé à l'employé. Tel est particulièrement le cas lorsqu'il s'agit d'une voiture de luxe ou de prestige. C'est en conséquence un élément dont il peut être tenu compte dans la détermination de la valeur de l'avantage de toute nature dont bénéficie un travailleur.

B.4.6. Par ailleurs, il ne peut être reproché au législateur de ne pas avoir distingué, lors de la prise en compte du prix catalogue du véhicule, les options équipant celui-ci selon qu'elles ont ou non un impact favorable sur la pollution occasionnée. En effet, dans une matière à ce point technique, le législateur doit forcément appréhender la diversité des situations de manière simplifiée et approximative. Compte tenu de l'objet budgétaire et fiscal de la mesure ainsi que de l'effet relativement limité du prix des options sur le montant de l'impôt dû, la mesure consistant à intégrer dans le prix catalogue le coût de toutes les options dont le véhicule est équipé, quels que soient leur nature ou leur effet sur la pollution de l'air occasionnée, n'entraîne pas d'effets disproportionnés.

B.4.7. En adoptant un nouveau mode de calcul de l'avantage de toute nature qui privilégie le facteur du prix catalogue du véhicule et qui a en conséquence pour effet d'augmenter la charge fiscale relative aux véhicules de luxe ou de prestige, le législateur n'a pas pris une mesure manifestement déraisonnable.

B.4.8. Le troisième moyen dans l'affaire n° 5445 n'est pas fondé.

B.5.1. Le troisième moyen dans l'affaire n° 5441, en sa première branche, fait grief au législateur de retenir le prix catalogue du véhicule comme base du calcul de la valeur de l'avantage de toute nature, sans avoir égard aux réductions, diminutions, rabais ou ristournes accordés par le vendeur du véhicule.

B.5.2. En ne tenant pas compte des réductions sur le prix catalogue offertes par le vendeur lors de l'achat du véhicule, le législateur a voulu garantir l'égalité de traitement entre les bénéficiaires d'un véhicule de société en évitant que, pour un véhicule identique, l'avantage soit calculé de façon différente selon que l'employeur ou la société de leasing a pu

ou non négocier un prix d'achat plus ou moins avantageux, notamment en fonction de la taille de l'entreprise concernée et de l'importance de la flotte de véhicules mis à la disposition de son personnel. Il a dès lors estimé que « la valeur catalogue [était] un critère logique, objectif » (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 53-1952/010, p. 29).

Compte tenu de cet objectif, le législateur a pu raisonnablement considérer que le « prix catalogue » d'un véhicule représente la valeur de celui-ci, quel que soit le prix effectivement payé pour l'acquérir, et constitue donc un facteur de calcul pertinent pour évaluer l'avantage de toute nature que ce véhicule représente pour son bénéficiaire.

B.5.3. Le troisième moyen dans l'affaire n° 5441, en sa première branche, n'est pas fondé.

*En ce qui concerne le traitement identique de tous les bénéficiaires d'un véhicule de société*

B.6.1. Les premier et deuxième moyens dans l'affaire n° 5441 reprochent au législateur d'avoir prévu le même calcul de l'avantage de toute nature constitué par la mise à disposition d'un véhicule de société pour tous les contribuables qui en bénéficient, sans établir de distinction entre les bénéficiaires de cet avantage, d'une part, selon qu'ils sont totalement libres de choisir le véhicule et ses options ou qu'ils sont tenus par des directives imposées par l'employeur (1er moyen) et, d'autre part, selon qu'ils se voient ou non imposer des conditions ou des restrictions d'utilisation du véhicule pour leur usage privé (2ème moyen).

B.6.2. La circonstance que le modèle du véhicule mis à la disposition du travailleur et/ou une partie des options l'équipant aient été imposés par l'employeur, par exemple pour des motifs d'uniformité de la flotte de l'entreprise ou encore pour des motifs d'équité entre les travailleurs, n'a aucune incidence sur la valeur de l'avantage de toute nature dans le chef du bénéficiaire. Il ne saurait dès lors être reproché au législateur de ne pas avoir tenu compte de tels facteurs dans le calcul de la valeur de l'avantage de toute nature en vue de son imposition.

Au surplus, la prise en considération des directives de chaque employeur offrant des voitures de société aux membres de son personnel poserait d'insurmontables problèmes pratiques lors du calcul de la valeur du véhicule et créerait des différences de traitement injustifiables entre bénéficiaires de véhicules identiques imposés différemment en fonction de leurs souhaits propres et des critères fixés par les employeurs.

B.6.3. De même, il ne peut être reproché au législateur de ne pas avoir tenu compte, dans le calcul de l'avantage de toute nature résultant de la mise à disposition d'un véhicule pour les déplacements privés, des conditions d'utilisation de ce véhicule imposées par chaque employeur. Ainsi que le requérant l'expose lui-même, la diversité de ces conditions et les particularités de chaque réglementation adoptée par les employeurs offrant des véhicules de société aux membres de leur personnel sont telles qu'il paraît impossible d'en tenir compte dans le cadre d'une réglementation générale visant à établir le calcul forfaitaire de la valeur de l'avantage en vue de son imposition.

Pour le surplus, le fait que le législateur ait prévu que lorsque l'avantage n'est pas consenti à titre gratuit, l'avantage à prendre en considération est diminué de l'intervention du bénéficiaire de cet avantage garantit que la mesure n'a pas d'effets disproportionnés.

Enfin, les considérations formulées par la partie requérante dans son mémoire en réponse relatives à la notion d'intervention du bénéficiaire dans l'avantage s'apparentent à un moyen nouveau et ne doivent, pour cette raison, pas être examinées.

B.6.4. Les premier et deuxième moyens dans l'affaire n° 5441 ne sont pas fondés.

#### *Quant à la libre circulation des marchandises*

B.7.1. Le troisième moyen dans l'affaire n° 5441, en sa deuxième branche, est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec les articles 28 et 29 du TFUE.

La partie requérante reproche à la disposition attaquée de ne retenir que le « prix catalogue » publié en Belgique pour la détermination de la valeur de l'avantage de toute nature résultant de la mise à disposition d'un véhicule de société. Elle en déduit que cette disposition crée une discrimination entre contribuables contraire au droit de l'Union européenne.

B.7.2. L'article 28 du TFUE dispose :

« 1. L'Union comprend une union douanière qui s'étend à l'ensemble des échanges de marchandises et qui comporte l'interdiction, entre les Etats membres, des droits de douane à l'importation et à l'exportation et de toutes taxes d'effet équivalent, ainsi que l'adoption d'un tarif douanier commun dans leurs relations avec les pays tiers.

2. Les dispositions de l'article 30 et du chapitre 3 du présent titre s'appliquent aux produits qui sont originaires des États membres, ainsi qu'aux produits en provenance de pays tiers qui se trouvent en libre pratique dans les Etats membres ».

L'article 29 du TFUE dispose :

« Sont considérés comme étant en libre pratique dans un Etat membre les produits en provenance de pays tiers pour lesquels les formalités d'importation ont été accomplies et les droits de douane et taxes d'effet équivalent exigibles ont été perçus dans cet Etat membre, et qui n'ont pas bénéficié d'une ristourne totale ou partielle de ces droits et taxes ».

B.7.3. Les dispositions attaquées n'ont ni pour objet ni pour effet d'empêcher les employeurs ou les membres de leur personnel bénéficiaires d'un véhicule de société d'acquérir celui-ci dans un autre pays de l'Union européenne que la Belgique. Elles ne créent ni un droit de douane ni une taxe d'effet équivalent sur l'importation des véhicules. Pour le surplus, la partie requérante n'expose pas en quoi la circonstance que la valeur de l'avantage de toute nature résultant de la mise à disposition d'un véhicule de société est calculée sur la base du « prix catalogue » tel qu'il est fixé pour le marché belge aurait pour effet de dissuader l'achat du véhicule dans un autre pays.

B.7.4. Enfin, la valeur de l'avantage de toute nature calculée forfaitairement dans le chef du contribuable qui dispose d'un véhicule de société n'est influencée ni par le fait que le « prix catalogue » de ce véhicule varie d'un pays à l'autre au sein de l'Union, ni par la circonstance que, le cas échéant, ce véhicule aurait été acquis dans un autre pays que la

Belgique, de sorte que le législateur pouvait raisonnablement retenir le « prix catalogue » fixé pour le marché belge en vue du calcul de cet avantage.

B.7.5. Le troisième moyen dans l'affaire n° 5441, en sa deuxième branche, n'est pas fondé.

*Quant au droit à la protection d'un environnement sain*

B.8.1. Le quatrième moyen dans l'affaire n° 5441 est pris de la violation de l'article 23 de la Constitution, qui dispose :

« Chacun a le droit de mener une vie conforme à la dignité humaine.

A cette fin, la loi, le décret ou la règle visée à l'article 134 garantissent, en tenant compte des obligations correspondantes, les droits économiques, sociaux et culturels, et déterminent les conditions de leur exercice.

Ces droits comprennent notamment :

[...]

4° le droit à la protection d'un environnement sain;

[...] ».

B.8.2. Dans la première branche de ce moyen, la partie requérante soutient que les dispositions attaquées favorisent les véhicules dont le moteur est alimenté au diesel parce que le taux de l'émission de référence-CO<sub>2</sub> est moins élevé pour ces véhicules que pour ceux dont le moteur est alimenté à l'essence. Elle estime que cette faveur accordée aux véhicules propulsés au diesel est contraire au droit à la protection d'un environnement sain dès lors qu'il est confirmé par l'Organisation mondiale de la santé que les particules fines rejetées par les moteurs alimentés au diesel sont cancérigènes.

B.8.3. L'article 36 du CIR 1992 fixe l'émission de référence-CO<sub>2</sub> à 115 g/km pour les véhicules à moteur alimenté à l'essence, au LPG ou au gaz naturel et à 95 g/km pour les véhicules à moteur alimenté au diesel. Le pourcentage de base utilisé pour le calcul de la valeur de l'avantage de toute nature constitué par la mise à disposition d'un véhicule de

société est augmenté ou diminué de 0,1 p.c. par gramme de CO<sub>2</sub> émis en plus ou en moins par le véhicule concerné par rapport au taux d'émission de référence.

B.8.4. L'émission de référence-CO<sub>2</sub> est déterminée annuellement par le Roi en fonction de l'émission CO<sub>2</sub> moyenne de l'année qui précède la période imposable. L'émission CO<sub>2</sub> moyenne est calculée sur la base de l'émission CO<sub>2</sub> des véhicules nouvellement immatriculés.

B.8.5. La différence de taux des émissions de référence-CO<sub>2</sub> suivant le type de motorisation du véhicule concerné est liée aux caractéristiques différentes des moteurs en ce qui concerne la consommation de carburant au kilomètre et, en conséquence, au poids de CO<sub>2</sub> rejeté au kilomètre par le moteur concerné. Dans la mesure où le calcul de la valeur de l'avantage résultant de la mise à disposition d'un véhicule de société est fonction, en partie, de la performance du véhicule concerné relativement au rejet de CO<sub>2</sub>, il est pertinent de mesurer cette performance par rapport à un taux de référence fixé de manière différente selon qu'il s'agit d'un moteur alimenté au diesel ou à l'essence. Le taux de référence étant lié aux émissions moyennes des véhicules de même motorisation, la performance de chaque véhicule concerné est ainsi évaluée par rapport aux performances réalisées par des véhicules qui lui sont comparables.

Pour le surplus, la partie requérante ne démontre pas en quoi les taux retenus par le législateur pour l'émission de référence-CO<sub>2</sub> seraient déraisonnables ou irréalistes.

B.8.6. Dans la seconde branche de ce moyen, la partie requérante soutient que l'absence de prise en compte, par le législateur, du fait que les véhicules hybrides, électriques ou propulsés au LPG, qui sont moins polluants, sont plus onéreux à l'achat que les véhicules propulsés à l'essence ou au diesel, a pour effet de décourager l'acquisition de ces véhicules et, en conséquence, de diminuer la protection du droit à un environnement sain.

B.8.7. Il est exact que le calcul de la valeur de l'avantage de toute nature résultant de la mise à disposition d'un véhicule de société est fonction du « prix catalogue » du véhicule concerné, sans prise en considération à ce niveau du fait que le prix de certains véhicules

moins polluants peut être plus élevé. Le « prix catalogue » est toutefois multiplié par un pourcentage qui est fonction de la performance du véhicule en matière d'émissions de CO<sub>2</sub>. De cette manière, un avantage dans le calcul de l'impôt est octroyé aux véhicules moins polluants.

B.8.8. De la circonstance que le législateur, à l'occasion de l'adoption de mesures ayant un objet et un but essentiellement fiscal, n'a pas prévu un incitant supplémentaire à l'acquisition de véhicules moins polluants, il ne saurait être déduit que les dispositions en cause violent le droit à la protection d'un environnement sain garanti par l'article 23 de la Constitution.

B.8.9. Le quatrième moyen dans l'affaire n°5441 n'est fondé en aucune de ses branches.

*Quant au principe de légalité en matière fiscale*

B.9.1. Le deuxième moyen dans l'affaire n° 5445 est pris de la violation de l'article 170 de la Constitution. La partie requérante considère qu'en habilitant le Roi à fixer annuellement l'émission de référence-CO<sub>2</sub> selon les modalités qu'Il fixe, les dispositions attaquées violent le principe de légalité en matière fiscale.

B.9.2. L'article 170, § 1er, de la Constitution dispose :

« Aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi ».

Cette disposition exprime le principe de la légalité de l'impôt qui exige que les éléments essentiels de l'impôt soient, en principe, déterminés par la loi, afin qu'aucun impôt ne puisse être levé sans le consentement des contribuables, exprimé par leurs représentants. Font partie des éléments essentiels de l'impôt la désignation des contribuables, la matière imposable, la base imposable, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations et diminutions d'impôt.

La disposition constitutionnelle précitée ne va toutefois pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. Une délégation conférée à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité, pour autant qu'elle soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur.

B.9.3. En l'espèce, la délégation au Roi porte sur la détermination de l'émission de référence-CO<sub>2</sub> intervenant dans le calcul de la base imposable constituée par l'avantage de toute nature. Bien que la disposition attaquée mentionne que le Roi fixe l'émission de référence-CO<sub>2</sub> selon « les modalités qu'Il fixe », le législateur a strictement encadré la délégation concernée puisqu'il a précisé que l'émission de référence-CO<sub>2</sub> doit être déterminée par le Roi en fonction de l'émission CO<sub>2</sub> moyenne de l'année qui précède la période imposable par rapport à l'émission CO<sub>2</sub> moyenne de l'année de référence 2011 et qu'il a précisé que l'émission CO<sub>2</sub> moyenne est calculée sur la base de l'émission CO<sub>2</sub> des véhicules visés à l'article 65 du CIR 1992 qui sont nouvellement immatriculés, ce qui est une donnée objective. En outre, la disposition attaquée fixe également le pourcentage-CO<sub>2</sub> de base, ainsi que le minimum et le maximum.

B.9.4. Par ailleurs, la délégation au Roi porte sur un élément très technique qui doit être adapté chaque année en fonction de l'évolution des performances environnementales des véhicules disponibles sur le marché.

B.9.5. Il en découle qu'en déléguant au Roi la détermination de l'émission de référence-CO<sub>2</sub>, le législateur n'a pas porté atteinte au principe de légalité en matière fiscale garanti par l'article 170 de la Constitution.

B.9.6. Le deuxième moyen dans l'affaire n° 5445 n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour

rejette les recours.

Ainsi prononcé en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 13 juin 2013.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

R. Henneuse