Cour constitutionnelle

Arrêt n° 121/2025
du 18 septembre 2025
Numéro du rôle : 8344

En cause : la question préjudicielle relative aux articles 23*bis* et 36*ter* du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, tels qu'ils sont applicables en Région wallonne, posée par le Tribunal de première instance de Namur, division de Namur.

La Cour constitutionnelle,

composée du juge Thierry Giet, faisant fonction de président, du président Luc Lavrysen, et des juges Yasmine Kherbache, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt et Magali Plovie, assistée du greffier Nicolas Dupont, présidée par le juge Thierry Giet,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 1er octobre 2024, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 8 octobre 2024, le Tribunal de première instance de Namur, division de Namur, a posé la question préjudicielle suivante :

« En excluant du bénéfice des articles 23*bis* et 36*ter* du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus qui prévoient que la taxe de circulation est due pour le nombre de mois compris entre le 1er jour du mois au cours duquel le véhicule est mis en usage sur la voie publique dans le courant d'une année civile et le 31 décembre de la même année, et que lorsqu'au cours d'un exercice d'imposition un véhicule cesse d'être inscrit au répertoire matricule ou fait l'objet d'une exonération, la taxe payée est restituée à concurrence des mois non écoulés, la personne qui a été assujettie d'office à la taxe de circulation pour une période non fractionnable de douze mois en raison du fait qu'un contrôle a révélé qu'elle avait mis en circulation sur la voie publique un véhicule immatriculé à l'étranger sans pouvoir bénéficier d'une exception à l'obligation d'immatriculer le véhicule en Belgique (Région wallonne) telle que prévue par l'article 3, § 2 de l'arrêté royal du 20 juillet 2001 relatif à l'immatriculation des véhicules, et qui aurait, au cours de la période imposable de douze mois non fractionnable, immatriculé le même véhicule à son nom et se serait vue réclamer une seconde fois les mêmes taxes pour une période en tout ou en partie identique et ce alors qu'elle a déjà été sanctionnée d'une amende en vertu des articles 63, § 1er du Décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes et 22*bis* de l'arrêté

du gouvernement wallon du 16 novembre 2000 portant exécution du décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes, alors que la personne qui a immatriculé un véhicule à son nom auprès de la DIV est libre de faire procéder à la radiation de l'immatriculation à tout instant et de bénéficier de la restitution de 1 à 11/12èmes de la taxe de circulation dont il est redevable, les dispositions précitées du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus méconnaissent-elles les articles 10, 11, 16 et 172 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec l'article 1er du Premier protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ? ».

Le Gouvernement wallon, assisté et représenté par Me Vincent Delcuve, avocat au barreau de Bruxelles, a introduit un mémoire.

Par ordonnance du 18 juin 2025, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs Magali Plovie et Willem Verrijdt, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins que le Gouvernement wallon n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendu, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos à l'expiration de ce délai et l'affaire serait mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise 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. *Les faits et la procédure antérieure*

Lors d'un contrôle effectué le 23 avril 2021, les agents du Service public de Wallonie Fiscalité constatent que Vincenzo L'Erario, demandeur devant la juridiction *a quo*, est le conducteur d'un véhicule immatriculé en France et qu'il ne justifie d'aucune des exceptions prévues à l'article 3, § 2, de l'arrêté royal du 20 juillet 2001 « relatif à l'immatriculation de véhicules ».

À la suite de ce contrôle, Vincenzo L'Erario se voit réclamer, pour la période imposable du 1er avril 2021 au 31 mars 2022, le paiement de plusieurs taxes de roulage (la taxe de mise en circulation, la taxe de circulation, le décime additionnel communal, une amende et un écomalus), pour un montant total de 3 015,28 euros. Ces taxes sont enrôlées le 7 juin 2021.

Après avoir racheté le véhicule concerné, Vincenzo L'Erario immatricule celui-ci à son nom le 22 septembre 2021. À cette occasion, il est invité à payer un montant de 1 781,39 euros pour la période imposable du 1er septembre 2021 au 31 août 2022.

Vincenzo L'Erario conteste les taxes de roulage qui lui sont réclamées à la suite du contrôle du 23 avril 2021, auprès de la Direction du contentieux administratif du Service public de Wallonie. Celle-ci rejette sa réclamation par une décision du 10 janvier 2022. Vincenzo L'Erario conteste ensuite cette décision devant la juridiction *a quo*. Il soutient faire l'objet d'une double imposition pour la période du 1er septembre 2021 au 31 mars 2022, dès lors que les taxes de roulage enrôlées le 7 juin 2021 correspondent, hors amende, à un montant de 1 765,28 euros. Il

demande le dégrèvement : (1) d'un montant de 61,50 euros pour la taxe de mise en circulation, dès lors que cette taxe unique a déjà été payée à la suite de l'achat du véhicule, (2) d'un montant de 600 euros pour l'écomalus, pour la même raison, et (3) d'un montant de 585,34 euros pour la taxe de circulation et le décime additionnel, s'estimant n'être redevable de ces taxes que pour la période du 1er avril au 1er septembre 2021.

La juridiction *a quo* juge ne pas être saisie régulièrement de la contestation de la taxe de mise en circulation et de l'écomalus qui sont réclamés pour la période du 1er septembre 2021 au 31 août 2022, à défaut, pour Vincenzo L'Erario, d'avoir exercé un recours administratif contre ceux-ci.

En ce qui concerne la taxe de circulation et le décime additionnel, la juridiction *a quo* constate que le redevable de ces taxes, assujetti d'office pour avoir mis en circulation un véhicule immatriculé à l'étranger sans pouvoir bénéficier d'une exception à l'obligation d'immatriculation des véhicules en Belgique, qui immatricule ensuite ce véhicule à son nom dans la période de douze mois suivant son assujettissement d'office, se trouve dans une situation moins favorable que le redevable qui change de véhicule ou qui décide de renoncer à un véhicule. En effet, seul ce dernier se voit restituer la taxe de circulation qu'il a acquittée pour le véhicule dont il a radié la plaque, à concurrence des mois non écoulés ou par le biais d'une imputation sur la taxe due pour un autre véhicule, conformément à l'article 23*bis* du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus. La juridiction *a quo* se demande si l'exclusion du redevable de la taxe assujetti d'office du bénéfice de cette disposition ne produit pas des effets disproportionnés. Elle observe que cette exclusion dissuade l'utilisateur du véhicule de régulariser sa situation, dans la mesure où elle a pour effet de mettre à sa charge deux fois les mêmes taxes pour une période imposable partiellement identique. Elle se demande par ailleurs si cette exclusion ne confère pas à la taxe de circulation le même effet que l'amende infligée conformément à l'article 63, § 1er, du décret de la Région wallonne du 6 mai 1999 « relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes » et à l'article 22*bis* de l'arrêté du Gouvernement wallon du 16 novembre 2000 « portant exécution du décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes ». La juridiction *a quo* pose dès lors à la Cour la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. *En droit*

– A –

Le Gouvernement wallon fait valoir que la question préjudicielle n'appelle pas de réponse en ce qu'elle vise l'article 36*ter* du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, dès lors que cette disposition s'applique aux véhicules non automatisés et que le véhicule en cause dans le litige pendant devant la juridiction *a quo* est un véhicule automatisé.

À titre principal, le Gouvernement wallon soutient que les catégories de personnes visées dans la question préjudicielle ne sont pas comparables. D'une part, la personne qui est assujettie d'office à la taxe de circulation pour une période non fractionnable de douze mois en raison du fait qu'elle circulait sur la voie publique avec un véhicule immatriculé à l'étranger, sans pouvoir se prévaloir de l'une des exceptions prévues par la législation, est une personne qui devait immatriculer un véhicule en Belgique de manière volontaire mais qui ne l'a pas fait. D'autre part, la personne qui a immatriculé un véhicule à son nom auprès de la Direction pour l'immatriculation des véhicules (ci-après : la DIV) est une personne qui, volontairement, respecte le processus mis en place par les autorités pour gérer l'importante masse de véhicules à immatriculer et les conséquences en matière de taxation qui en découlent.

À titre subsidiaire, le Gouvernement wallon estime que la différence de traitement repose sur un critère objectif et qu'elle est raisonnablement justifiée. L'objectif de la mesure est de simplifier, tant pour l'administration que pour le contribuable, la perception de la taxe et son éventuelle restitution. Cette simplification ne peut se faire qu'à travers un système automatisé, centralisé au niveau de la DIV, seule habilitée à immatriculer ou à radier les véhicules. Cette automatisation est nécessaire eu égard au volume important de véhicules à traiter. La possibilité

d'obtenir la restitution de la taxe lorsqu'un véhicule est intégré dans ce système automatisé dépend de facteurs facilement intégrables dans ce système (radiation de la plaque ou achat d'un nouveau véhicule, et date de la radiation ou de l'achat du nouveau véhicule). La situation d'un véhicule qui est immatriculé à l'étranger et qui devrait être immatriculé en Belgique est plus problématique. En raison de l'absence d'immatriculation par la faute, la négligence ou l'ignorance de celui qui est tenu de la faire, aucune simplification n'est possible, puisque les véhicules concernés doivent être traités « hors système », sans qu'ils satisfassent pour autant aux conditions prévues pour les véhicules non automatisés, qui requièrent un traitement administratif spécifique. Accorder le bénéfice de l'article 23*bis* à la situation en cause devant la juridiction *a quo* irait à l'encontre de la simplification permise par le système automatisé. La situation en cause est très rare, elle a une incidence limitée – dès lors que la taxe est annuelle et que les montants en jeu ne sont pas exagérés –, et elle ne touche pas à l'essence ou à la substance même des droits fondamentaux. La différence de traitement en cause ne produit pas des effets disproportionnés pour la personne assujettie d'office à la taxe de circulation.

– B –

B.1.1. La question préjudicielle porte sur les hypothèses dans lesquelles la taxe de circulation peut être partiellement restituée au redevable de cette taxe.

B.1.2. L'article 23*bis* du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, dans sa version applicable en Région wallonne, dispose :

« Lorsqu'au cours d'un exercice d'imposition un véhicule cesse d'être inscrit au répertoire matricule ou fait l'objet d'une exemption, la taxe payée est restituée à concurrence des mois non écoulés ou, dans la même limite, est imputée sur la taxe due par le redevable pour un autre véhicule ».

Cette disposition fait partie du titre II (« Taxe de circulation sur les véhicules automobiles »), chapitre VIII (« Débition de la taxe »), du Code précité.

B.1.3. L'article 36*ter*, §§ 1er et 5, du même Code dispose :

« § 1er. La taxe est due pour le nombre de mois compris entre le 1er jour du mois au cours duquel le véhicule est mis en usage sur la voie publique dans le courant d'une année civile et le 31 décembre de la même année.

Le montant dû est égal à un douzième de la taxe annuelle, multiplié par le nombre de mois déterminé à l'alinéa 1er.

[...]

§ 5. En cas de cessation d'usage déclarée au fonctionnaire ou au service précité dans le courant d'un mois, la taxe payée pour le restant de l'année est restituée à concurrence des mois non écoulés.

Si la cessation d'usage concerne une remorque visée au paragraphe 4, la taxe est restituée contre remise du signe distinctif fiscal ».

Cette disposition fait partie du titre II (« Taxe de circulation sur les véhicules automobiles »), chapitre X*bis* (« Dispositions particulières »), dudit Code.

B.2. La Cour est invitée à statuer sur la compatibilité des articles 23*bis* et 36*ter* du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus avec les articles 10, 11, 16 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme (ci-après : le Premier Protocole additionnel), en ce qu'ils ne s'appliquent pas aux personnes qui immatriculent un véhicule au répertoire au cours d'un exercice en tout ou en partie identique à l'exercice durant lequel elles sont assujetties d'office à la taxe de circulation pour ce même véhicule.

Il ressort de la formulation de la question préjudicielle et des faits qui fondent la décision de renvoi que la Cour est interrogée au sujet de personnes qui sont assujetties d'office à la taxe de circulation pour une période non fractionnable de douze mois pour l'utilisation d'un véhicule immatriculé à l'étranger, sans pouvoir bénéficier d'une exception à l'obligation d'immatriculer un véhicule en Belgique conformément à l'article 3, § 2, de l'arrêté royal du 20 juillet 2001 « relatif à l'immatriculation de véhicules » (ci-après : l'arrêté royal du 20 juillet 2001). Lorsque, par la suite, au cours de la même période non fractionnable de douze mois, ces personnes immatriculent le même véhicule, elles se voient réclamer une seconde fois la taxe de circulation pour une période en tout ou en partie identique et sont sanctionnées d'une amende en vertu de l'article 63, § 1er, du décret de la Région wallonne du 6 mai 1999 « relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes » et de l'article 22*bis* de l'arrêté du Gouvernement wallon du 16 novembre 2000 « portant exécution du décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes ».

La Cour limite son examen à cette situation.

B.3.1. Selon l'article 3, § 1er, de l'arrêté royal du 20 juillet 2001, les personnes résidant en Belgique doivent immatriculer au répertoire des véhicules visé à l'article 6 dudit arrêté royal les véhicules qu'elles souhaitent mettre en circulation, en principe même si ces véhicules sont déjà immatriculés à l'étranger.

B.3.2. L'immatriculation d'un véhicule au répertoire des véhicules entraîne la soumission à la taxe de circulation sur les véhicules automobiles (articles 3, 4 et 21 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus).

B.3.3. L'article 3, § 2, de l'arrêté royal du 20 juillet 2001 prévoit des exceptions à la règle relative à l'immatriculation obligatoire de véhicules au répertoire, contenue dans l'article 3, § 1er, du même Code.

B.3.4. Lorsqu'il est satisfait aux conditions de l'article 3, § 2, de l'arrêté royal du 20 juillet 2001, une personne peut utiliser en Belgique un véhicule qui n'est pas immatriculé au répertoire des véhicules. L'exemption de l'obligation d'immatriculer un véhicule à ce répertoire a pour effet que les personnes concernées ne sont pas soumises à la taxe de circulation sur les véhicules automobiles.

B.4. Comme le soulève le Gouvernement wallon, l'article 36*ter* du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus s'applique aux véhicules non automatisés (article 36*bis*, alinéa 2, du même Code).

Le litige pendant devant la juridiction *a quo* concerne la taxe de circulation due pour un véhicule automatisé.

La question préjudicielle, en ce qu'elle porte sur l'article 36*ter* du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, n'appelle dès lors pas de réponse.

La Cour limite son examen à l'article 23*bis* de ce Code.

B.5. L'article 23*bis* du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus prévoit que la taxe de circulation payée est restituée « [l]orsqu'au cours d'un exercice d'imposition un

véhicule cesse d'être inscrit au répertoire matricule ou fait l'objet d'une exemption ». Cette restitution s'opère à concurrence des mois non écoulés ou est, dans la même limite, imputée sur la taxe due par le redevable pour un autre véhicule.

Il s'ensuit qu'une restitution de la taxe de circulation déjà payée pour un exercice d'imposition donné a lieu, d'une part, lorsque le véhicule concerné cesse d'être inscrit au répertoire matricule durant cet exercice et, d'autre part, lorsqu'il bénéficie, au cours de ce même exercice, d'une exemption de la taxe.

B.6. La juridiction *a quo* invite la Cour à comparer la catégorie de personnes visée en B.2 avec les personnes qui immatriculent un véhicule à leur nom au répertoire des véhicules et qui « [sont] libre[s] de faire procéder à la radiation de l'immatriculation à tout instant ». Les personnes qui relèvent de cette dernière catégorie bénéficient, en vertu de l'article 23*bis* du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, de la restitution de la taxe de circulation due pour l'exercice d'imposition au cours duquel elles procèdent à la radiation de l'immatriculation. Cette restitution se fait à concurrence des mois non écoulés ou par le biais d'une imputation sur la taxe due pour un autre véhicule. Les personnes visées en B.2 ne bénéficient d'aucune restitution de la taxe due pour l'exercice d'imposition au cours duquel elles immatriculent le véhicule au répertoire, même si, pour cet exercice, elles ont déjà été soumises à la taxe de circulation et à une amende parce qu'elles ont utilisé un véhicule immatriculé à l'étranger, sans pouvoir bénéficier de l'une des exceptions à l'obligation d'immatriculer un véhicule en Belgique.

B.7. Contrairement à ce que soutient le Gouvernement wallon, ces catégories de personnes se trouvent dans des situations comparables en ce qui concerne le bénéfice ou non d'une restitution de la taxe de circulation dont elles sont redevables.

B.8.1. L'article 21 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus dispose que la taxe de circulation est due par la personne physique ou morale qui « est ou doit être reprise » au certificat d'immatriculation aussi longtemps qu'un véhicule « est ou doit être inscrit » au nom de cette personne dans le répertoire matricule de la Direction pour l'immatriculation des véhicules. L'article 22 du même Code dispose que la taxe de circulation est due par périodes

successives de douze mois consécutifs, la première prenant cours le premier jour du mois au cours duquel le véhicule « est ou doit être inscrit » audit répertoire.

B.8.2. L'article 23*bis* du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus prévoit une restitution de la taxe de circulation déjà payée, à concurrence des mois non écoulés ou par le biais d'une imputation sur la taxe due pour un autre véhicule, et a pour objectif d'éviter que le redevable de la taxe soit soumis deux fois à la même taxe de circulation.

B.8.3. Comme il est dit en B.6, la réglementation en cause fait naître une différence de traitement selon que les redevables de la taxe ont inscrit leur véhicule au répertoire matricule ou qu'ils sont assujettis d'office à la taxe pour ne pas avoir procédé à cette inscription alors qu'ils auraient dû.

Cette différence repose sur un critère objectif et est dictée par le souci du législateur décrétal wallon de simplifier, tant pour l'administration que pour le redevable de la taxe, la restitution éventuelle de la taxe de circulation par le biais d'un système automatisé et centralisé.

B.8.4. Bien que le législateur décrétal fiscal puisse faire usage de catégories qui, nécessairement, n'appréhendent la diversité des situations qu'avec un certain degré d'approximation, le taux d'imposition et ses modalités doivent être appliqués de manière égale pour toutes les personnes qui se trouvent dans une situation équivalente au regard de la mesure et du but poursuivi.

B.8.5. Un tel degré d'approximation ne peut pas avoir pour effet d'exclure des personnes soumises deux fois à la même taxe de circulation, et qui se trouvent donc dans une situation équivalente au regard de la mesure et du but poursuivi, de la restitution de la taxe déjà payée, au seul motif que cela compliquerait l'octroi automatique de cette restitution. Le souci de réduire la charge administrative des pouvoirs publics et des contribuables par le recours à l'automatisation ne peut avoir pour effet qu'une catégorie comparable de contribuables ne puisse pas bénéficier de ce système. Par ailleurs, il n'apparaît nullement que l'automatisation actuelle se trouverait ainsi vidée de sa substance.

B.9. Le souci du législateur décrétal wallon de simplifier, tant pour l'administration que pour le redevable de la taxe, la restitution éventuelle de la taxe de circulation par le biais d'un système automatisé et centralisé ne justifie dès lors pas que le bénéfice de la restitution ne puisse, à aucune condition, profiter à la catégorie de personnes visée en B.2. Un tel critère de distinction n'est pas pertinent au regard de l'objectif poursuivi de ne pas soumettre les redevables de la taxe deux fois à la même taxe de circulation.

B.10. En ce qu'il ne s'applique pas aux personnes qui procèdent à l'immatriculation d'un véhicule au répertoire matricule au cours d'un exercice d'imposition en tout ou partie identique à celui au cours duquel elles ont été soumises d'office à la taxe de circulation pour ce même véhicule, l'article 23*bis* du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus n'est pas compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Le contrôle de la disposition en cause au regard de l'article 16 de la Constitution, lu en combinaison ou non avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel, ne conduit pas à une autre conclusion.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 23*bis* du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus viole les articles 10, 11, 16 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, en ce qu'il ne s'applique pas aux personnes qui procèdent à l'immatriculation d'un véhicule au répertoire matricule au cours d'un exercice d'imposition en tout ou partie identique à celui au cours duquel elles ont été soumises d'office à la taxe de circulation pour ce même véhicule.

Ainsi rendu en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 18 septembre 2025.

Le greffier, Le président f.f.,

Nicolas Dupont Thierry Giet