

Le prélèvement kilométrique pour les poids lourds en Région wallonne

par

Marc BOURGEOIS

*Professeur ordinaire à l'Université de Liège
et rédacteur en chef de la Revue de fiscalité régionale et locale*

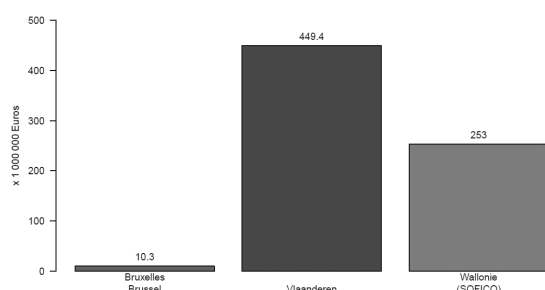
Sacha BAH

Juriste fiscaliste

Introduction

L'entrée en vigueur, au 1^{er} avril 2016, du prélèvement kilométrique applicable aux véhicules de plus de 3,5 tonnes fait figure d'événement à plus d'un titre.

Il s'agit, tout d'abord, d'un exemple de coopération poussée entre les trois Régions du pays en vue de mettre en place une architecture commune destinée à gérer un prélèvement ayant rapporté pour l'ensemble du territoire près de 713 millions d'euros durant l'année civile 2018. La répartition entre régions se présente comme suit :



En comparaison, l'Eurovignette, supprimée depuis l'entrée en vigueur du prélèvement kilométrique, rapportait, en Région wallonne, six fois moins, soit environ 40 millions d'euros².

L'ampleur de ces sommes ne doit pas faire illusion. En effet, il s'agit de montants bruts desquels doit être

retranchée la rémunération des intermédiaires privés³ intervenant à différents stades du processus de perception et ce, afin de pouvoir dégager le montant net de la recette publique.

Un accord d'une telle envergure est, ainsi, illustratif tant d'une forme de déplacement partiel du centre de gravité institutionnel de l'Autorité fédérale vers les Régions que de l'implication croissante d'entités privées dans la mise en œuvre de politiques publiques.

Ensuite, l'introduction de ce prélèvement ne peut être séparée des exigences du cadre budgétaire européen dans lequel les Régions sont désormais pleinement impliquées à la faveur des réformes de l'État successives suites auxquelles elles ont acquis une autonomie fiscale et budgétaire.

C'est ainsi qu'en consacrant le prélèvement kilométrique en tant que « redevance » (perception de nature non fiscale), là où les Régions flamande et bruxelloise ont opté pour la figure d'une « taxe » (c'est-à-dire d'un impôt à proprement parler), les autorités wallonnes ont principalement eu en tête deux objectifs. Tout d'abord, il s'agissait de tenter de justifier un modèle de déconsolidation budgétaire de la Société wallonne de financement complémentaire des infrastructures (« SOFICO ») afin d'améliorer les indicateurs de déficit et d'endettement de la Région wallonne. En outre, l'introduction d'une redevance frappée de TVA devait permettre de renforcer le statut

(1) <https://www.viapass.be/wp-content/uploads/2019/01/2018-stats-full.pdf>.

(2) Cour des comptes (rapport), « La gestion des taxes de circulation en Région wallonne », août 2016, p. 19.

(3) Certaines sources évoquent une rémunération de 140,5 millions d'euros par an pour le principal acteur privé (<http://www.dbschenker-france.fr/bloglobal/wp-content/uploads/2014/02/FAQ-taxe-kilometrique-BLOG-BELGIQUE.pdf>). Le montant total du marché public représenterait ainsi 1,6 milliard d'euros répartis sur une période de 12 ans (https://go4circle.be/sites/default/files/taxe_kilometrique_forum_dinformation_decembre_2015.pdf).

d'assujettissement de cette société publique à la taxe sur la valeur ajoutée.

Enfin, c'est par sa philosophie sous-jacente que le prélèvement kilométrique se singularise encore. En effet, en se fondant sur le principe de l'utilisateur-payeur, cette charge rompt avec la logique de forfaitarisation jusqu'alors pratiquée dans le cadre des autres prélèvements relatifs à la fiscalité des véhicules.

Grâce à l'établissement d'un lien entre son montant et le degré d'utilisation du réseau routier, le prélèvement a pour objectif, d'une part, d'influencer les comportements des utilisateurs en les incitant à utiliser d'autres moyens d'acheminement des marchandises lorsque cela est possible et, d'autre part, de répartir plus équitablement la charge financière liée au maintien et au renouvellement des infrastructures routières sur l'ensemble des utilisateurs, tant belges qu'étrangers⁴.

La présente contribution traitera, dans un premier temps, de l'évolution du cadre institutionnel dans lequel le prélèvement kilométrique a pris forme (section 1). Dans un deuxième temps, il sera question du régime juridique du prélèvement (section 2) et, en particulier, de la question de sa nature juridique (section 3). Ces développements permettront de situer cette nouvelle redevance dans le paysage des finances publiques wallonnes (section 4) et d'envisager, à moyen terme, l'extension du système à d'autres types de véhicules (section 5).

Section 1. Un cadre institutionnel complexe et contraignant

Le prélèvement kilométrique n'est pas issu d'une page blanche. Les options des négociateurs de cette nouvelle charge publique étaient, en effet, limitées dans leur marge de manœuvre tant par le droit européen que par le droit constitutionnel et quasi constitutionnel.

Au niveau européen, la directive 1999/62/CE relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures contient l'armature juridique de principe dans laquelle tout système de péage au sens large doit s'insérer.

Sur le plan du droit interne, les Régions ont dû aussi veiller à la compatibilité de leur réglementation avec

deux ordres de normes : d'un côté, le droit constitutionnel et ses principes d'égalité (art. 10, 11 et 172 de la Constitution) et de légalité (art. 170, 172 et 173 de la Constitution) ; de l'autre, la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions⁵ (ci-après : « LSF »), dont l'article 11 consacre le principe fiscal dit de *non bis in idem* (cfr *infra*).

A. LE TRANSPORT : UNE POLITIQUE EMBLÉMATIQUE AU SEIN DU MARCHÉ INTÉRIEUR EUROPÉEN

En Belgique, l'évolution de la fiscalité des véhicules a été largement tributaire du processus de construction européenne. L'édification du marché intérieur devait, en effet, compter sur la mise en œuvre de politiques communes, notamment en matière de transport.

Une des premières pierres à l'édifice de cette politique commune sera posée par une décision du Conseil datant du 13 mai 1965⁶. Dès ce moment, la fiscalité est identifiée comme un facteur de disparité faussant les conditions de concurrence dans le secteur des transports.

Près de trente ans seront nécessaires pour que ces premières déclarations d'intention soient suivies de réalisations. C'est ainsi que le 25 octobre 1993, à l'occasion de la présidence belge du Conseil de la Communauté européenne, fut adoptée la directive 93/89/CEE « relative à l'application par les États membres des taxes sur certains véhicules utilisés pour le transport de marchandises par route, ainsi que des péages et droits d'usage perçus pour l'utilisation de certaines infrastructures »⁷. Suite à son annulation par la Cour de justice⁸, cette directive sera remplacée par la directive 1999/62/CE⁹, dite « directive Eurovignette » ou, plus récemment, « directive péage »¹⁰.

Trois instruments sont mobilisés par ces directives afin d'atténuer au maximum les distorsions de concurrence : la fixation de tarifs minimaux pour les taxes sur les poids lourds, l'institution de mécanismes équitables d'imputation des coûts d'infrastructure aux transporteurs et l'harmonisation minimale des systèmes de péage et de droits d'usage.

Ces directives distinguent deux grands systèmes de tarification pratiqués par les États membres pour l'utilisation de leurs infrastructures routières.

(4) Société wallonne de financement complémentaire des infrastructures (rapport de gestion), 2016, p. 35.

(5) M.B., 17 janvier 1989. Cette loi spéciale a été modifiée en 1993 (quatrième réforme de l'État), en 2001 (cinquième réforme de l'État) et, pour la dernière fois à ce jour, en 2014 (sixième réforme de l'État).

(6) Décision n° 65/271/CEE du Conseil du 13 mai 1965 relative à l'harmonisation de certaines dispositions ayant une incidence sur la concurrence dans le domaine des transports par chemin de fer, par route et par voie navigable, J.O., n° 88, 24 mai 1965.

(7) J.O., n° 279, 12 novembre 1993.

(8) C.J.U.E., arrêt C-21/94 du 5 juillet 1995.

(9) Directive n° 1999/62/CE relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures, J.O., n° 187, 20 juillet 1999.

(10) Pour une illustration de cette nouvelle qualification, voir art. 1^{er}, 15^o, de l'Accord de coopération du 31 janvier 2014 entre la Région flamande, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale relatif à l'introduction du système de prélèvement kilométrique sur le territoire des trois Régions et à la constitution d'un partenariat interrégional de droit public Viapass sous forme d'une institution commune telle que visée à l'article 92bis, § 1^{er}, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, M.B., 14 mai 2014.

Le premier prélèvement, le « droit d'usage »¹¹, est une somme dont le paiement donne droit à l'utilisation, par un véhicule, des infrastructures visées par la directive et ce, pendant une durée donnée¹².

Le second prélèvement, le « péage »¹³, est une somme, payable pour un véhicule, fondée sur la distance parcourue sur une infrastructure donnée et sur le type de véhicule, qui comprend une redevance d'infrastructure et/ou une redevance pour coûts externes¹⁴.

Autrement dit, un droit d'usage est un prélèvement forfaitaire que paie un usager pour utiliser le réseau pendant une durée déterminée tandis qu'un péage constitue une application du principe de l'utilisateur-payeur selon lequel le montant du prélèvement varie notamment en fonction de la distance parcourue.

B. VERS UNE MISE EN ŒUVRE D'UNE TARIFICATION EUROPÉENNE DE L'USAGE DES ROUTES : L'EXPÉRIENCE DE L'EUROVIGNETTE

Au moment où la directive 93/89/CEE est adoptée, notre pays ne connaît ni droit d'usage, ni péage.

C'est l'occasion pour la Belgique de s'associer à quatre autres États européens afin de mettre en place un système commun relatif à la perception d'un droit d'usage pour l'utilisation de certaines routes par des véhicules utilitaires lourds.

Cette coopération se matérialisera par l'Accord « relatif à la perception d'un droit d'usage pour l'utilisation de certaines routes par des véhicules utilitaires lourds, signé à Bruxelles le 9 février 1994, entre les gouvernements de la République fédérale d'Allemagne, du Royaume de Belgique, du Royaume du Danemark, du Grand-Duché de Luxembourg et du Royaume des Pays-Bas et instaurant une Eurovignette conformément à la directive 93/89/CE du Conseil des Communautés européennes du 25 octobre 1993 » (ci-après : « Accord Eurovignette »)¹⁵. Par la suite, le Royaume de Suède adhérera à l'Accord par un protocole du 18 septembre 1997, tandis que la République fédérale d'Allemagne le dénoncera le 31 août 2003 afin

d'introduire une redevance kilométrique pour poids lourds basée sur le principe de l'utilisateur-payeur (la LKW-Maut).

L'objectif de cette démarche associative est « d'éviter que certains États membres n'introduisent unilatéralement un droit avec des montants très élevés »¹⁶.

Cette nouvelle contribution prendra le nom d'Eurovignette et sera introduite, en Belgique, en tant qu'impôt fédéral rangé parmi les taxes assimilées aux impôts sur les revenus¹⁷.

Des considérations d'ordre institutionnel permettent de comprendre les raisons pour lesquelles ce droit d'usage s'est concrétisé sous la forme d'un impôt plutôt que d'une redevance.

L'autorité qui souhaite créer une redevance doit pouvoir démontrer que son objet entre bien dans le champ de ses compétences matérielles. En Belgique, les Régions étant exclusivement compétentes en matière de travaux publics et de transport¹⁸, elles étaient les seules autorités potentiellement autorisées à introduire une « redevance » d'infrastructure.

Dans ce contexte, si l'Autorité fédérale voulait régler elle-même et s'attribuer le montant de ce nouveau droit d'usage, elle devait l'introduire sous la forme d'un impôt. En effet, l'instrument fiscal (art. 170 de la Constitution) présente l'avantage, pour une collectivité politique, de pouvoir être mobilisé dans des domaines ou sur des objets qui ne relèvent pas directement de ses compétences matérielles¹⁹.

Finalement, au terme de nombreuses discussions entre les entités fédérale et fédérées et sur le fondement d'un avis du Conseil d'État²⁰, il a été décidé que l'Eurovignette serait introduite sous la forme d'un impôt fédéral et non d'une redevance régionale. Elle serait exigible à partir du 1^{er} janvier 1995.

Nous verrons que la question de la qualification juridique (« impôt » vs « redevance ») a encore été

(11) Art. 2, al. 1^{er}, c), de la directive péage.

(12) Aux termes de l'article 7, paragraphe 1^{er}, de la directive péage, les États membres peuvent maintenir ou introduire des péages et/ou des droits d'usage sur le réseau routier transeuropéen ou sur certains tronçons dudit réseau, ainsi que sur tout autre tronçon de leur réseau d'autoroutes qui ne fait pas partie du réseau routier transeuropéen.

(13) Art. 2, al. 1^{er}, b), de la directive péage.

(14) Sur ces deux notions de redevance, *cf. infra*.

(15) M.B., 31 décembre 1994.

(16) Doc., Sénat, 1994-1995, n° 1239-1, p. 2.

(17) Art. 2 de la loi du 27 décembre 1994 portant assentiment de l'Accord relatif à la perception d'un droit d'usage pour l'utilisation de certaines routes par des véhicules utilitaires lourds, signé à Bruxelles le 9 février 1994, entre les gouvernements de la République fédérale d'Allemagne, du Royaume de Belgique, du Royaume du Danemark, du Grand-Duché de Luxembourg et du Royaume des Pays-Bas et instaurant une Eurovignette conformément à la directive 93/89/CE du Conseil des Communautés européennes du 25 octobre 1993, M.B., 31 décembre 1994 (ci-après, « Loi Eurovignette »).

(18) Art. 6, X, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, M.B., 15 août 1980.

(19) Voy. B. BAYNET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *Les finances et l'autonomie fiscale des entités fédérées après la sixième réforme de l'État. Précis des nouvelles règles de financement des Communautés et des Régions*, Bruxelles, Larcier, 2017, spéc. pp. 131-132.

(20) Dans son avis du 1^{er} août 1994, le Conseil d'État a indiqué que le dispositif mis en place par le législateur ne peut s'assimiler à une redevance dans la mesure où il « n'établit nullement une adéquation entre le service procuré, à savoir la circulation sur un réseau routier européen de qualité, et le montant du droit d'usage routier qui est réclamé » (Doc., Sénat, 1994-1995, n° 1239-1, p. 25).

centrale lors de l'adoption du prélèvement kilométrique actuellement en vigueur.

Le droit d'usage instauré par l'Accord du 9 février 1994 devait donc permettre à la Belgique d'imposer les poids lourds²¹ dont la masse maximale autorisée (MMA) est supérieure à 12 tonnes dès qu'ils circulent, soit sur la voie publique au sens le plus large, soit sur la partie du réseau routier belge éligible selon qu'il est question d'un poids lourd immatriculé en Belgique ou à l'étranger²².

L'Eurovignette ne connaissait que deux catégories de véhicules exemptés : « *La première catégorie concerne des véhicules affectés à des tâches d'intérêt général tandis que la seconde ne vise que des trajets intérieurs au territoire belge et pour des activités limitées* »²³.

Avant toute utilisation du réseau routier, tout propriétaire de véhicule dont le poids total en charge autorisé était d'au moins 12 tonnes devait souscrire volontairement une déclaration sur la base de laquelle le montant de la taxe était calculé par l'administration²⁴. À défaut de paiement volontaire, l'Eurovignette était enrôlée.

Une fois la vignette acquittée dans l'un des États parties à l'Accord, le véhicule pouvait librement circuler, sans autre formalité²⁵ et sans avoir à supporter un autre droit d'usage pour l'utilisation du réseau routier transeuropéen qui traverse le territoire de ces États²⁶.

En 2008, la vignette entrera dans l'ère numérique et sa version papier sera remplacée par une version électronique²⁷.

Pour les poids lourds immatriculés dans un État partie à l'Accord, l'Eurovignette était annuelle (Belgique, Danemark et Suède), ou encore, journalière, hebdomadaire ou mensuelle (Allemagne, Pays-Bas et Luxembourg) et payable au taux de l'État d'immatriculation,

lequel devait être conforme aux montants maximaux fixés à l'annexe II de la directive 1999/62/CE.

Les poids lourds immatriculés hors du territoire des États signataires de l'Accord payaient une vignette annuelle, mensuelle, hebdomadaire ou journalière en fonction de leur utilisation effective (dans le temps) du réseau routier imposable. En Région wallonne, le montant de la vignette était susceptible de varier, dans une fourchette comprise entre 750 et 1.550 euros, selon le nombre d'essieux et la classe d'émission EURO du véhicule²⁸.

L'Eurovignette était restituable à concurrence des mois complets non commencés de la période pour laquelle elle avait été payée²⁹.

Toute infraction à la loi du 27 décembre 1994 était sanctionnée par une amende allant de 250 euros au triple du montant de la taxe éludée³⁰.

L'article 13 de l'Accord Eurovignette déterminait la manière dont était réparti, entre les Parties contractantes, le produit de l'Eurovignette.

Enfin, l'article 20 de l'Accord contenait une disposition relative à la cessation dans le temps du régime : l'Accord cesserait de produire ses effets à partir du 31 décembre 2019 sauf si deux Parties contractantes, au moins, convenaient d'en prolonger la durée.

C. LA RÉGIONALISATION PARTIELLE DE LA FISCALITÉ SUR LES VÉHICULES

Suite à l'adoption de la loi spéciale du 13 juillet 2001³¹ concrétisant la cinquième réforme de l'État, les Régions ont bénéficié d'une autonomie fiscale accrue, notamment pour ce qui a trait à certaines taxes sur les véhicules. Le 1^{er} janvier 2002, l'Eurovignette devenait ainsi, à l'instar des taxes de circulation et de mise en circulation, un *impôt régional* au sens de l'article 3 de la loi spéciale de financement (art. 3, 12°, de la

(21) Plus précisément, il s'agit des véhicules à moteur ou ensembles de véhicules articulés prévus ou exclusivement utilisés pour le transport par route de marchandises et d'un poids total en charge autorisée d'au moins 12 tonnes (art. 3 de la Loi Eurovignette).

(22) Art. 4 de la Loi Eurovignette ; voir, également, l'annexe de l'arrêté royal du 8 septembre 1997 qui désigne le réseau routier sur lequel l'Eurovignette est applicable.

(23) Art. 5 de la Loi Eurovignette. Voir aussi le *Cours de formation professionnelle du SPF Finances sur l'Eurovignette* (Ci.A50/49.615), p. 118.

(24) Art. 9 de la Loi Eurovignette.

(25) *Cours de formation professionnelle du SPF Finances sur l'Eurovignette* (Ci.A50/49.615), p. 112. Voir aussi J. TEWEN, « Zoom sur l'Eurovignette, la taxe de mise en circulation et la taxe de circulation annuelle en Belgique », *Actualités Fiscales*, n° 31, du 8 septembre 2014.

(26) Voir art. 3, 1°, de l'Accord Eurovignette : « Conformément aux dispositions du présent accord, les parties contractantes perçoivent, à partir du 1^{er} janvier 1995, un droit d'usage commun pour l'utilisation du réseau routier transeuropéen par les véhicules définis à l'article 2, point d), de la directive mais ayant un poids total en charge autorisé d'au moins 12 tonnes, conformément à l'article 7, paragraphe 2, point a), de la même directive. ». Cons., également, l'article 7.2. de la directive péage : « Les États membres n'imposent pas cumulativement des péages et des droits d'usage pour une catégorie de véhicules donnée pour l'utilisation d'un même tronçon de route. Toutefois, un État membre qui impose un droit d'usage sur son réseau peut également imposer des péages pour l'utilisation de ponts, tunnels et passages de col ».

(27) B. LYSY, « L'Eurovignette devient une taxe wallonne dès 2014 », *Actualités Jura*, 27 décembre 2013, p. 2.

(28) Art. 7 de la Loi Eurovignette.

(29) Art. 12 de la Loi Eurovignette.

(30) Art. 13 de la Loi Eurovignette.

(31) Loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions, *M.B.*, 3 août 2001. Entre autres choses, cette loi spéciale modifie la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions (*M.B.*, 17 janvier 1989).

LSF). Bien que les Régions étaient, depuis lors, les principales entités concernées par la mise en œuvre de l'Accord Eurovignette, c'était toujours le Royaume de Belgique qui, en sa qualité d'État signataire, continuait à siéger au sein du Comité de coordination Eurovignette³². Afin de résoudre cette asymétrie, un accord de coopération avait été conclu en date du 18 juillet 2002³³, de manière à prévoir que le point de vue de la Belgique au sein du Comité devait être préparé par les Régions en concertation avec l'État fédéral.

Depuis lors, les Régions ont eu la possibilité de faire varier le montant des recettes fiscales qu'elles percevaient. En effet, elles étaient compétentes pour modifier la base imposable, le taux d'imposition ainsi que les exonérations³⁴ des impôts nouvellement régionalisés, parmi lesquels figurait donc l'Eurovignette. Les compétences relatives à la détermination de la matière imposable et aux redevables des « impôts régionaux » demeuraient néanmoins dans le giron de l'Autorité fédérale, mais celle-ci ne pouvait amender les règles s'y rapportant que par le biais d'une loi votée à la majorité spéciale prévue par le dernier alinéa de l'article 4 de la Constitution belge³⁵.

Tant que les Régions n'avaient pas décidé de s'en charger, l'État fédéral continuait à assurer gratuitement le service des impôts régionaux³⁶. Depuis le 1^{er} janvier 2011, la Région flamande et, depuis le 1^{er} janvier 2014, la Région wallonne ont décidé de reprendre à leur compte le service des impôts du « groupe 4 »³⁷. Depuis lors donc, ces deux Régions disposent de la mainmise sur l'administration de cette famille d'impôt (taxe de circulation, taxe de mise en circulation et Eurovignette). L'ordonnance du 15 décembre 2017 de reprise du service des impôts du groupe 4 par la Région de Bruxelles-Capitale³⁸ étant postérieure à la réforme de la LSF nécessitée par l'introduction du prélèvement kilométrique (*cf. infra*), cette Région n'aura jamais dû,

à la différence des deux autres, reprendre le service de l'Eurovignette.

On notera encore que quand une Région se charge elle-même du service d'un impôt régional, elle devient aussi, conformément à la loi spéciale de financement, exclusivement compétente pour fixer, par voie de décret ou d'ordonnance (selon la Région concernée), les règles de procédure s'y rapportant.

D. LA MODERNISATION DES INSTRUMENTS EUROPÉENS

Depuis son adoption, la directive Eurovignette (dite aujourd'hui « péage ») a été modifiée à deux reprises afin d'affiner les mécanismes d'imputation aux transporteurs des coûts liés à l'utilisation des infrastructures³⁹.

Elle a d'abord été modifiée par la directive 2006/38/UE qui précisera les contours du principe de l'utilisateur-payeur, en indiquant dans quelle mesure les États sont autorisés à répercuter, au moyen du système de péage, d'une part, les coûts des infrastructures et, d'autre part, les « coûts sociaux » induits par l'utilisation des poids lourds – spécialement la pollution environnementale et la congestion du réseau. Il s'agit, ainsi, de reporter sur les transporteurs les coûts des externalités négatives⁴⁰ engendrées par leur activité et qui étaient, jusqu'alors, supportés par la collectivité.

La directive 2011/76/UE⁴¹ constitue une étape importante dans l'harmonisation de la tarification routière puisque le législateur européen y marque sa préférence pour le système du péage routier par rapport à celui des droits d'usage. Le 7^e considérant de cette directive précise ainsi que « *dans le secteur des transports routiers, les péages calculés comme des redevances d'utilisation des infrastructures fondées sur la distance, constituent un instrument économique équitable et efficace pour réaliser une politique des transports* ».

(32) Art. 14 de l'Accord Eurovignette.

(33) Accord de coopération du 18 juillet 2002 entre l'État fédéral et les Régions relatif à la représentation du Royaume de Belgique au sein du Comité de Coordination instauré par l'article 14 de l'Accord du 9 février 1994 relatif à la perception d'un droit d'usage pour l'utilisation de certaines routes par des véhicules utilitaires lourds (Eurovignette), *M.B.*, 23 octobre 2002.

(34) L'article 4, § 4, de la loi spéciale de financement prévoit, toutefois, que l'exercice des compétences régionales en matière d'Eurovignette est subordonné à la conclusion d'un accord de coopération lorsqu'il s'agit de véhicules immatriculés à l'étranger.

(35) Voir B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *op. cit.*, pp. 145-148.

(36) Au terme des travaux préparatoires de la loi spéciale du 13 juillet 2001 modifiant la LSF, « *le service de l'impôt comprend le processus de l'établissement de la base imposable, le calcul de l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, ainsi que le contentieux y afférent (tant administratif que judiciaire), la perception et le recouvrement de l'impôt (en ce compris les frais et intérêts)* » (*Doc.*, Chambre, 2000-2001, n° 50-1183/007, p. 160). Voir aussi J.-C. LAES, « Reprise par une Région du service d'un impôt régional. Conséquences en matière de procédure fiscale », *R.F.R.L.*, 2013/4, pp. 285 et s.

(37) La taxe de circulation, la taxe de mise en circulation et l'Eurovignette constituent ensemble une des quatre familles d'impôts identifiées par la LSF. Ces trois impôts sont parfois qualifiés d'impôts du « groupe 4 » dans la mesure où ils sont cités en quatrième position dans l'article 5, § 3, al. 1^{er}, de la loi spéciale de financement qui précise que la reprise du service d'impôts régionaux doit s'effectuer par groupe d'impôt.

(38) *M.B.*, 11 janvier 2018.

(39) Voir le considérant n° 1 de la directive 2006/38/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 modifiant la directive 1999/62/CE relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures, *J.O.*, n° 157, 9 juin 2006.

(40) Dans son livre vert « Vers une tarification équitable et efficace dans les transports » (COM (95), 691 final), la Commission européenne définit les externalités des transports comme se rapportant aux situations dans lesquelles un usager des transports ne supporte pas la totalité des coûts (y compris les coûts environnementaux et ceux liés aux encombrements routiers et aux accidents) de son activité de transport ou ne retire pas la totalité des bénéfices qui en découlent (p. 5). Voir P. COURBE, « Prélèvement kilométrique appliqué aux voitures, une analyse critique », *IEW*, 2015, pp. 13 et s. (<https://www.iew.be/la-taxe-kilometrique-pour-les-voitures-une-analyse-critique>).

(41) Directive 2011/76/UE du Parlement européen et du Conseil du 27 septembre 2011 modifiant la directive 1999/62/CE relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures, *J.O.*, n° 269, 14 octobre 2011.

durable, puisqu'ils sont directement liés à l'utilisation de l'infrastructure, aux performances environnementales des véhicules et à l'endroit et au moment où ces véhicules sont utilisés et que leur montant peut donc être déterminé de manière à prendre en compte le coût de la pollution et de la congestion causé par l'utilisation réelle des véhicules. En outre les péages ne créent aucune distorsion de concurrence sur le marché intérieur puisqu'ils concernent tous les transporteurs, quel que soit leur État membre d'origine ou d'établissement et proportionnellement à l'intensité de l'utilisation du réseau routier ».

Cette option est clairement réaffirmée par la récente proposition de directive modifiant la directive Eurovignette (dite aujourd'hui « péage ») dans la mesure où elle prévoit de supprimer progressivement les droits d'usage. Cette suppression devrait concerner, dans un premier temps, les poids lourds et les autobus/autocars et, ensuite, les voitures particulières et les camionnettes⁴².

Enfin, en marge de la directive précitée, le 29 avril 2004, la directive 2004/52/CE a été adoptée. Son objet est de garantir l'interpolarité des systèmes de télépéage routier dans la Communauté⁴³. Le but est de permettre aux fabricants de créer des systèmes de perception électronique de redevance propres à fonctionner dans différents États membres pratiquant le télépéage.

E. L'INTRODUCTION DU PRÉLÈVEMENT KILOMÉTRIQUE : UN EXEMPLE DE COOPÉRATION ENTRE LES RÉGIONS ET L'AUTORITÉ FÉDÉRALE

Les Régions profitèrent des dernières évolutions du cadre européen pour conclure un accord politique le 21 janvier 2011 relatif à une réforme de la fiscalité automobile. Cet accord, qui comprenait trois volets⁴⁴, prévoyait notamment le remplacement de l'Eurovignette par un système de péage, le prélèvement kilométrique, dont l'entrée en vigueur, dans les trois entités régionales, devait avoir lieu le 1^{er} avril 2016.

D'un point de vue institutionnel, cet accord ne pouvait se matérialiser sans l'indispensable concours de l'Autorité fédérale qui a été amenée à adapter la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989.

Le système de financement des Communautés et des Régions prévoit une règle dite de *non bis in idem*, selon laquelle les entités fédérées ne sont pas autorisées à lever un impôt dans une matière faisant déjà l'objet d'une imposition visée par la loi spéciale de financement⁴⁵. Or, si le futur prélèvement kilométrique pour les poids lourds devait revêtir la nature d'un impôt, il serait soumis à cette règle⁴⁶, ce qui soulevait inévitablement la question de la similitude de son objet taxable par rapport à celui de l'Eurovignette, de la taxe de circulation et de la taxe de mise en circulation : les matières imposables de ces dernières étant « occupées » (quand bien même le taux de l'une ou l'autre d'entre elles serait porté à zéro), elles n'étaient plus disponibles pour d'autres formes de prélèvements fiscaux régionaux.

Bien que des doutes subsistaient – compte tenu des incertitudes relatives à l'interprétation de la notion de « matière imposable » par la Cour constitutionnelle – quant à la superposition réelle des matières imposables du nouveau prélèvement kilométrique, de l'Eurovignette, ainsi que des taxes de circulation et de mise en circulation, l'option de prudence absolue a été retenue⁴⁷. Le législateur fédéral, par le biais d'une loi votée à la majorité spéciale, s'est ainsi chargé, d'une part, de supprimer l'Eurovignette de la liste des impôts régionaux⁴⁸ et, d'autre part, d'admettre une exception à la règle fédérale *non bis in idem*. Dans le nouveau système, il devenait désormais possible qu'une imposition – le prélèvement kilométrique – concerne une matière imposable proche de celle des taxes automobiles subsistantes, c'est-à-dire les taxes de circulation et de mise en circulation, sans pour autant encourir le reproche d'une violation de l'article 11 de la loi spéciale de financement⁴⁹.

Une fois la loi spéciale adaptée au niveau fédéral⁵⁰, les trois Régions ont pu conclure, en date du 31 janvier 2014, un accord de coopération destiné à mettre en

(42) Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 1999/62/CE relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures, COM (2017), 275 final, p. 12.

(43) J.O., n° 166, 30 avril 2004. Cette directive sera abrogée le 20 octobre 2021 pour être remplacée par la nouvelle directive (UE) 2019/520 du Parlement européen et du Conseil du 19 mars 2019 concernant l'interopérabilité des systèmes de télépéage routier et facilitant l'échange transfrontière d'informations relatives au défaut de paiement des redevances routières dans l'Union, J.O., n° 91, 29 mars 2019.

(44) Outre le volet relatif à l'Eurovignette, cet accord politique envisageait aussi l'introduction d'un droit d'usage (vignette) pour les véhicules légers, ainsi qu'une réforme des taxes de circulation et de mise en circulation en tenant particulièrement compte de critères environnementaux (voir avis du 28 novembre 2013 du Conseil de la Fiscalité et des Finances de Wallonie, http://conseilfiscalitefinances.wallonie.be/files/PDF/Taxe_circulation/00_PUB_note%20CCFFW%20reform%20tc-tmc%20-%202028-11-13.pdf).

(45) Art. 11 de la LSF.

(46) Par contre, la règle *non bis in idem* en question était inapplicable si le nouveau prélèvement kilométrique revêtait la nature d'une redevance.

(47) Doc., Sénat, 2013-2014, n° 5-2354/1, pp. 3-4.

(48) Selon les règles institutionnelles en vigueur, seule l'Autorité fédérale est compétente pour abroger, par le biais d'une loi votée à la majorité spéciale, un « impôt régional ». Les Régions, quant à elles, peuvent uniquement se limiter à neutraliser un impôt régional en portant son taux à zéro, sans pouvoir supprimer le prélèvement à proprement parler.

(49) Doc., Sénat, 2013-2014, n° 5-2354/1, pp. 3-4.

(50) Loi spéciale du 26 décembre 2013 portant modification des lois spéciales des 8 août 1980 de réformes institutionnelles et 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions et abrogation de la loi du 27 décembre 1994 portant assentiment de l'Accord relatif à la perception d'un droit d'usage pour l'utilisation de certaines routes par des véhicules utilitaires lourds, signé à Bruxelles le 9 février 1994, entre les gouvernements de la République fédérale d'Allemagne, du Royaume de Belgique, du Royaume du Danemark, du Grand-Duché de Luxembourg et du Royaume des Pays-Bas

place le cadre juridique commun requis afin « d'introduire, d'organiser et de contrôler, de manière efficace et rentable, le prélèvement kilométrique dans les trois régions »⁵¹.

Les Régions ont ensuite, par la voie d'un décret ou d'une ordonnance, porté assentiment à cet accord de coopération⁵², de manière à pouvoir ensuite intégrer dans l'ordre juridique régional et fixer, conformément aux balises posées par l'accord de coopération, le régime du prélèvement kilométrique⁵³.

L'ensemble des étapes suivies pour introduire le prélèvement kilométrique sur les poids lourds en droit belge montre, de manière particulièrement nette, la complexité institutionnelle de la Belgique fédérale.

L'accord de coopération a, depuis lors, été modifié à deux reprises⁵⁴, entraînant par-là un nouveau parcours législatif d'assentiment dans chaque Région. Le « système prélèvement kilométrique » résultant de cet accord nécessite, pour sa mise en œuvre, l'intervention d'une pluralité d'acteurs au statut hétérogène.

Une personne morale interrégionale de droit public, Viapass, a ainsi été instituée afin d'assurer « la coopération, la coordination et la concertation entre les Régions dans le cadre du système de prélèvement kilométrique interrégional »⁵⁵. Cette entité publique a reçu mandat de conclure et de surveiller l'exécution d'un partenariat public-privé de type DBFMO⁵⁶ avec un opérateur privé chargé de concevoir, de construire, de financer, d'entretenir et d'exploiter le système de péage belge. D'une durée de douze années, ce PPP a

été attribué au consortium SATELLIC dont la rémunération est assumée par les trois Régions selon la clé de répartition suivante : 62,20% par la Région flamande, 2,18% par la Région bruxelloise et 35,62% par la Région wallonne⁵⁷.

Outre SATELLIC, d'autres prestataires privés ont été autorisés⁵⁸, après avoir obtenu l'habilitation des percepteurs de péage⁵⁹, à proposer aux redevables la fourniture d'un dispositif appelé OBU (*On board Unit*), destiné à enregistrer les kilomètres parcourus dans chaque Région. Une fois ces données connues, les prestataires de services sont en mesure de transmettre à chaque percepteur de péage le montant du prélèvement qui leur revient.

Contrairement aux deux autres Régions qui perçoivent *qualitate qua* le prélèvement kilométrique, c'est la Société de financement complémentaire des infrastructures (« SOFICO ») qui, en Région wallonne, perçoit le prélèvement kilométrique. L'article 3 de l'arrêté du Gouvernement wallon du 29 avril 2010⁶⁰ prévoit en effet que « la Région wallonne cède par voie d'apports en nature à la Société wallonne de financement complémentaire des infrastructures une emphytéose de trente ans et les droits réels y attachés, sur l'assiette complète des voiries constituant le réseau structurant, y compris sur les accès, les bretelles, les échangeurs, les zones d'immobilisation, les dépendances, les ouvrages d'art surplombant et de manière générale sur tous les éléments nécessaires et indispensables à leur affectation et à leur fonctionnement ». En transférant à la SOFICO les droits réels sur le réseau structurant, la Région wallonne a entendu lui confier le soin de réaliser les dépenses d'investissement et

et instaurant une Eurovignette, conformément à la directive 93/89/CEE du Conseil des Communautés européennes du 25 octobre 1993, ensuite de l'introduction du prélèvement kilométrique, *M.B.*, 31 décembre 2013.

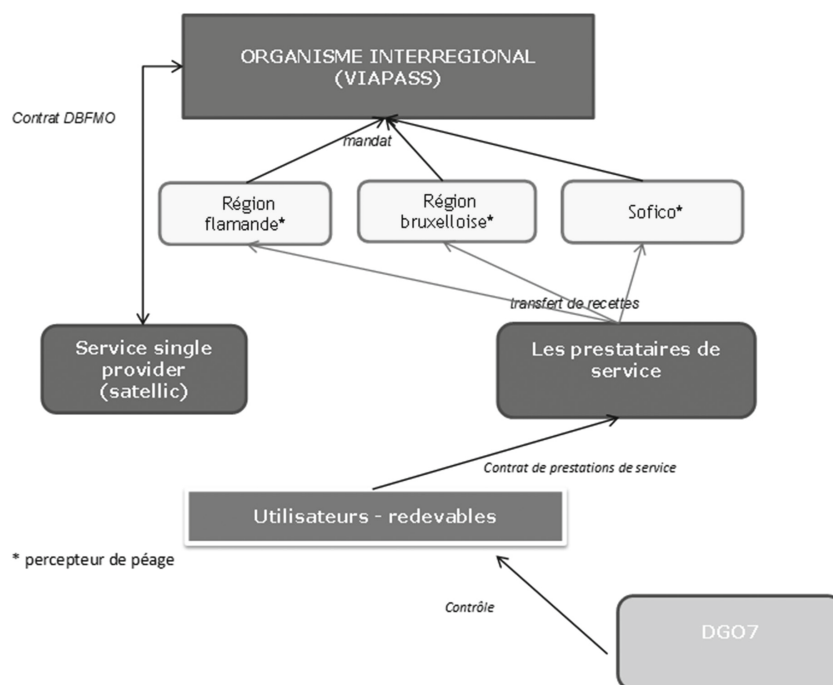
- (51) Art. 2 de l'Accord de coopération du 31 janvier 2014 entre la Région flamande, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale relatif à l'introduction du système de prélèvement kilométrique sur le territoire des trois Régions et à la constitution d'un partenariat interrégional de droit public Viapass sous forme d'une institution commune telle que visée à l'article 92bis, § 1^{er}, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, *M.B.*, 14 mai 2014 (ci-après, l'Accord de coopération « prélèvement kilométrique »).
- (52) Décret wallon du 27 mars 2014 portant assentiment à l'accord de coopération entre la Région flamande, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale relatif à l'introduction du système de prélèvement kilométrique sur le territoire des trois Régions et à la constitution d'un partenariat interrégional de droit public Viapass sous forme d'une institution commune telle que visée à l'article 92bis, § 1^{er}, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, *M.B.*, 23 mai 2014 ; décret flamand du 4 avril 2014 portant assentiment à l'Accord de coopération du 31 janvier 2014 entre la Région flamande, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale relatif à l'introduction du système de prélèvement kilométrique sur le territoire des trois régions et à la constitution d'un partenariat interrégional de droit public Viapass sous forme d'une institution commune telle que visée à l'article 92bis, § 1^{er}, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, *M.B.*, 12 mai 2014 ; ordonnance bruxelloise du 3 avril 2014 portant assentiment à l'Accord de coopération du 31 janvier 2014 entre la Région flamande, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale relatif à l'introduction du système de prélèvement kilométrique sur le territoire des trois Régions et à la constitution d'un partenariat interrégional de droit public Viapass sous forme d'une institution commune telle que visée à l'article 92bis, § 1^{er}, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, *M.B.*, 14 mai 2014.
- (53) Décret wallon du 16 juillet 2015 instaurant un prélèvement kilométrique à charge des poids lourds pour l'utilisation des routes, *M.B.*, 28 juillet 2015 ; décret flamand du 3 juillet 2015 introduisant le prélèvement kilométrique et annulant le prélèvement de l'Eurovignette et modifiant le Code flamand de la Fiscalité du 13 décembre 2013 en la matière, *M.B.*, 10 août 2015 ; ordonnance du 29 juillet 2015 introduisant un prélèvement kilométrique en Région de Bruxelles-Capitale sur les poids lourds prévus ou utilisés pour le transport par route de marchandises, en remplacement de l'Eurovignette, *M.B.*, 12 août 2015.
- (54) L'Accord de coopération « prélèvement kilométrique » a été modifié par l'Accord de coopération du 24 avril 2015, *M.B.*, 16 juin 2015. Il a, ensuite, été complété par l'Accord de coopération du 24 mars 2016 relatif à la création d'un organe de conciliation dans le cadre des systèmes de télépéage sur le territoire des trois Régions, *M.B.*, 10 juin 2016.
- (55) Art. 19, § 1^{er}, de l'Accord de coopération « prélèvement kilométrique ».
- (56) *Design, Build, Finance, Maintain and Operate*.
- (57) Art. 14 de l'Accord de coopération « prélèvement kilométrique ».
- (58) Art. 5, al. 1^{er}, 1^o, de l'Accord de coopération « prélèvement kilométrique ».
- (59) Le système compte actuellement cinq prestataires : <https://www.viapass.be/fr/actualites/details/article/eurotoll-et-total-viennent-sajouter-a-la-liste-de-prestataires-de-services-agrees-pour-le-prel/>.
- (60) Arrêté du Gouvernement wallon du 29 avril 2010 déterminant la date d'entrée en vigueur et portant exécution de l'article 2 du décret du 10 décembre 2009 modifiant le décret du 10 mars 1994 relatif à la création de la SOFICO, *M.B.*, 11 mai 2010.

d'entretien relatives à cette partie du réseau routier wallon en lui reconnaissant le droit de percevoir les recettes liées à sa mise à disposition au profit des utilisateurs⁶¹. Comme nous le verrons ci-après, le choix de transférer ces importantes ressources directement à une société de droit public plutôt que de les faire transiter par le budget régional wallon s'explique tant par une volonté wallonne de déconsolider budgétairement la gestion des routes en question que par le souhait de renforcer le statut d'assujetti ordinaire à la TVA (avec droit à déduction de la TVA en amont) de la SOFICO.

Enfin, l'administration fiscale wallonne (c'est-à-dire, la DGO7) est chargée du contrôle des utilisateurs et dispose du pouvoir d'infliger des amendes administratives (*cfr infra*).

La figure 1 synthétise le dispositif mis en place afin d'administrer le système « prélèvement kilométrique ».

Figure 1



Section 2. Tour d'horizon du régime juridique wallon du prélèvement kilométrique

Les éléments essentiels du régime juridique du prélèvement kilométrique sur les poids lourds, tel qu'en vigueur en Région wallonne (et, par extension, dans les Régions flamande et de Bruxelles-Capitale), sont ici décrits. Il s'agit, tout d'abord, d'évoquer la double qualification alternative retenue en Wallonie, d'une part, et en Flandre et à Bruxelles, d'autre part (A). Le domaine d'application du prélèvement (par comparaison avec celui de l'Eurovignette) (B), ainsi que sa formule de calcul sont ensuite examinés. Comme nous le verrons, cette dernière est différente selon que le prélèvement kilométrique revêt la nature d'un impôt ou d'une redevance (C). Une certaine flexibilité, liée à une multitude de paramètres de calcul permis, montre que le dispositif ne remplit pas seulement une fonction financière, mais peut aussi accompagner et soutenir des politiques publiques telles que la mobilité ou l'environnement. Nous verrons ensuite comment le

prélèvement se perçoit concrètement et administrativement parlant (D) ainsi que les modalités de contrôle propres à garantir le respect des règles applicables (E). Enfin, l'attention se portera sur certaines mesures d'accompagnement adoptées dans la foulée (F).

A. UN PÉAGE AUX MULTIPLES FACETTES : IMPÔT VS REDEVANCE

Le nouveau dispositif de péage belge, pour les poids lourds, revêt plusieurs facettes.

Il est, d'abord, selon l'article 3, § 2, de l'accord de coopération, soit un *impôt* dû pour l'usage, par un véhicule, d'une route non concédée, soit une *redevance* qu'un concessionnaire perçoit en vertu d'un contrat de gestion ou d'un contrat de concession conclu avec la Région, comme rémunération pour l'usage, par un véhicule, d'une route qui lui est concédée.

L'accord de coopération fait donc dépendre la nature juridique du prélèvement kilométrique du critère de la

(61) Art. 2, 2°, du décret du 10 mars 1994 relatif à la création de la Société wallonne de financement complémentaire des infrastructures, M.B., 1^{er} avril 1994.

concession du réseau routier régional. La Région wallonne ayant concédé une partie importante de son réseau routier à la SOFICO, elle a introduit le prélèvement kilométrique sous forme de redevance, contrairement aux Régions flamande et de Bruxelles-Capitale qui l'ont introduit sous la forme d'un impôt.

Il s'agit d'une solution inédite où une perception est pratiquée à raison d'un fait générateur similaire sur le territoire des trois Régions du pays mais dont la qualification – « impôt » en Flandre et à Bruxelles, « rétribution-redevance » en Wallonie – varie selon la Région concernée.

Selon la nature juridique retenue, des formules différentes de tarification de l'usage du réseau routier sont appliquées. Dans le cas wallon (« redevance »)⁶², le prélèvement est construit sur le modèle d'une redevance d'infrastructure, définie par la directive européenne comme « *une redevance perçue aux fins de recouvrer les coûts de construction, d'entretien, d'exploitation et de développement des infrastructures supportés dans un État membre* »⁶³. Dans les Régions flamande et de Bruxelles-Capitale (« impôt »)⁶⁴, cette redevance d'infrastructure se double d'une redevance pour coûts externes définie comme « *une redevance perçue aux fins de recouvrer les coûts supportés dans un État membre en raison de la pollution atmosphérique due au trafic et/ou de la pollution sonore due au trafic* »⁶⁵.

Ce système de tarification, élaboré autour de deux figures juridiques différentes, est de nature à interroger les frontières existantes entre les notions d'impôt et de redevance, traditionnellement distinguées par la doctrine et la jurisprudence. Nous reviendrons sur cette question ci-après.

B. DOMAINE D'APPLICATION DU PRÉLÈVEMENT KILOMÉTRIQUE⁶⁶

Quant au champ d'application du prélèvement kilométrique⁶⁷, il est, selon les termes de l'accord de coopération, sensiblement plus large que celui de l'Eurovignette.

En effet, le prélèvement kilométrique est dû par tous les véhicules d'au moins 3,5 tonnes dès qu'ils sont prévus ou utilisés partiellement pour le transport de

marchandises par routes⁶⁸. L'Eurovignette, quant à elle, ne concernait que les poids lourds de plus de 12 tonnes, prévus ou exclusivement utilisés pour le transport de marchandises⁶⁹.

Pour entrer dans le domaine d'application tant de l'Eurovignette que du prélèvement kilométrique, il suffit que le véhicule soit *prévu* pour le transport de marchandises, et ce peu importe qu'il soit *effectivement* utilisé comme tel.

Certains redevables se sont interrogés sur l'existence d'une discrimination entre, d'une part, les véhicules dont la masse maximale autorisée est supérieure à 3,5 tonnes et qui sont réellement utilisés pour le transport de marchandises et, d'autre part, les véhicules dont la masse maximale autorisée est supérieure à 3,5 tonnes et qui sont certes destinés au transport de marchandises, mais ne sont pas réellement utilisés à cette fin, ou encore, selon le type de marchandises qu'ils transportent (le transport d'outils, par exemple). Cette question a été posée à la Cour constitutionnelle à l'occasion d'un recours en annulation dirigé contre le dispositif flamand⁷⁰. Afin de répondre à cette question, la Cour constitutionnelle a, tout d'abord, rappelé que lorsqu'il instaurait un impôt, le législateur décréteil devait nécessairement tenir compte des difficultés liées à sa perception, particulièrement en ce qui concerne les frais administratifs et d'infrastructure qui en découlent pour l'administration chargée du recouvrement. S'appuyant sur cette prémisse, la Cour a estimé que le dispositif décréteil n'était pas discriminatoire, dès lors qu'il est raisonnable de considérer que les véhicules destinés au transport par route de marchandises transportent réellement des marchandises pendant une grande partie du temps où ils empruntent la voie publique⁷¹. Quant aux véhicules qui transportent des outils, il est raisonnable de considérer qu'ils induisent, similairement aux véhicules qui transportent d'autres marchandises, les coûts précités en matière de mobilité, d'environnement et de sécurité routière⁷².

Enfin, on notera que certains véhicules susceptibles d'être redevables du prélèvement en sont expressément exonérés. Ces exonérations sont similaires à celles qui étaient prévues pour l'Eurovignette⁷³. L'accord de coopération prévoit, en outre, un principe de reconnaissance mutuelle des exonérations accordées par une Région⁷⁴.

(62) Art. 6 de l'Accord de coopération « prélèvement kilométrique ».

(63) Art. 2, b *bis*, de la directive péage.

(64) Art. 7 de l'Accord de coopération « prélèvement kilométrique ».

(65) Art. 2, b *ter*, de la directive péage.

(66) Doc., Parl. wall., 2014-2015, n° 236/1, p. 5.

(67) Pour un tableau synthétique, voir : https://www.viapass.be/fileadmin/viapass/documents/download_fr/outofscope_2017_FR.pdf.

(68) Art. 1^{er}, 18°, de l'Accord de coopération « prélèvement kilométrique ».

(69) Art. 3 de la Loi Eurovignette.

(70) C.C., 23 février 2017, n° 30/2017, cons. B.15.

(71) C.C., 23 février 2017, n° 30/2017, cons. B.20 et B.21.

(72) C.C., 23 février 2017, n° 30/2017, cons. B.20 et B.21.

(73) Comp. art. 9 de l'Accord de coopération « prélèvement kilométrique » et art. 5 de la Loi Eurovignette.

(74) Art. 9, §3, de l'Accord de coopération « prélèvement kilométrique ».

C. COMMENT LE PRÉLÈVEMENT KILOMÉTRIQUE EST-IL CALCULÉ ?

L'accord de coopération prévoit deux méthodes de calcul du prélèvement kilométrique selon que celui-ci est un impôt ou une redevance.

Dans les deux cas, le montant du prélèvement est égal au nombre de kilomètres parcourus sur les routes couvertes par le dispositif de tarification, ce nombre étant multiplié par un tarif de base ajusté selon plusieurs variables. Un facteur de correction est néanmoins appliqué au nombre de kilomètres parcourus afin de compenser les éventuelles imprécisions de l'enregistrement.

Les routes du pays sont divisées en deux zones tarifaires : une première zone comprend les routes ou segments de routes pour l'utilisation desquelles un prélèvement kilométrique est dû ; une seconde zone englobe les autres routes pour lesquelles aucun prélèvement n'est dû⁷⁵.

Depuis l'entrée en vigueur du prélèvement, les réseaux à péage wallon⁷⁶ et flamand⁷⁷ ont été modifiés suite à l'ajout, respectivement, de 33 et de 38 km de voirie et ce, afin de décourager le détournement de trafic⁷⁸.

Schématiquement, sur les routes tarifées, le prélèvement kilométrique s'établit comme suit :

Km parcourus (corrigés) x Tarif (ajusté selon plusieurs variables)

Six variables impactent le montant du tarif de base. L'utilisation judicieuse de ces variables peut aider à la mise en œuvre de certaines politiques publiques. Il s'agit, d'une part, des politiques de mobilité, qui se donnent pour objectif de fluidifier le trafic (variables n^{os} 1, 3 et 4) et de contribuer à l'entretien des infrastructures (variables n^{os} 1 et 2). D'autre part, il est question de soutenir, par ce biais, des politiques environnementales (variables n^{os} 5 et 6)⁷⁹.

Variable n° 1 : le type de route

La première variable est fonction du type de route empruntée.

Trois catégories de routes sont identifiées lorsque le prélèvement kilométrique est un « impôt » (Flandre et Bruxelles) : les autoroutes et rings autoroutiers (1), les autres routes régionales (2) ainsi que les routes communales (3).

Lorsque le prélèvement kilométrique est une « redevance », il ne peut varier qu'en fonction des deux premières catégories de routes, dans la mesure où, en système de redevance, le prélèvement ne peut être perçu que sur les routes qui relèvent de sa compétence matérielle, ce qui exclut nécessairement les routes communales.

En système d'imposition, par contre, les routes communales peuvent faire l'objet d'un prélèvement dans la mesure où le pouvoir fiscal d'une Région peut porter sur des objets qui ne relèvent pas nécessairement d'une de ses compétences matérielles⁸⁰.

Le lien ou l'absence de lien avec la compétence de fond ainsi mobilisée est un facteur majeur de différenciation de l'impôt par rapport à la rétribution-redevance.

Variable n° 2 : la masse maximale autorisée (MMA)

La seconde variable est fonction de la catégorie de masse maximale autorisée dans laquelle se trouve le véhicule, selon une échelle variant entre 3,5 et au-delà de 32 tonnes.

Variables n^{os} 3 et 4 : le moment, le lieu

Les articles 6 et 7 de l'accord de coopération prévoient que le montant du prélèvement kilométrique peut encore être influencé par deux variables complémentaires : le moment et le lieu de circulation.

L'utilisation de ces variables est de nature à permettre que le prélèvement ait un impact direct sur la congestion du réseau : ainsi, par exemple, un surcoût de prélèvement peut être prévu en cas d'utilisation de certains tronçons en heure de pointe sur les routes les plus fréquentées.

Variable n° 5 : la classe EURO

Cette variable permet de faire contribuer plus fortement les véhicules polluants. Ainsi, « les véhicules qui

(75) En Région wallonne, la zone tarifaire pour laquelle un prélèvement kilométrique est dû est définie à l'annexe de l'arrêté du Gouvernement du 11 juin 2015 modifiant l'arrêté du Gouvernement wallon du 29 avril 2010 déterminant la date d'entrée en vigueur et portant exécution de l'article 2 du décret du 10 décembre 2009 modifiant le décret du 10 mars 1994 relatif à la création de la Société wallonne de financement complémentaire des infrastructures. En Région de Bruxelles-Capitale, le réseau imposable est défini à l'annexe 1 de l'ordonnance bruxelloise introduisant le prélèvement kilométrique. En Région flamande, il s'agit de l'annexe 2 du Code flamand de la Fiscalité du 13 décembre 2013.

(76) Arrêté du Gouvernement wallon du 23 février 2017 modifiant l'arrêté du Gouvernement wallon du 11 juin 2015, *M.B.*, 29 mars 2017.

(77) Décret flamand du 13 juillet 2018 modifiant l'annexe 2 du Code flamand de la Fiscalité du 13 décembre 2013 en ce qui concerne le prélèvement kilométrique, *M.B.*, 1^{er} juillet 2018 ; <https://www.viapass.be/fr/actualites/details/article/routes-payantes-supplementaires-en-flandre-et-tarifs-indexes-en-wallonie-des-le-1er-janvier-2019/>.

(78) <https://www.viapass.be/fr/actualites/details/article/prelevement-kilometrique-indexation-des-tarifs-et-des-routes-ajoutees-des-le-1er-juillet/>.

(79) C.C., 23 février 2017, n° 30/2017, cons. B.20 ; *Doc.*, Parl. wall., 2014-2015, n° 236/1, p. 7.

(80) Voir Th. DE JONCKHEERE et M. DE JONCKHEERE, « Van Eurovignet naar kilometerheffing in het complexe België », *Lokale & regionale belastingen*, 2016/3, p. 16 ; V. SEPULCHRE, « Fiscalité et parafiscalité : impôts, taxes, rétributions, amendes pénales et amendes administratives », *Droit communal*, 2006/1, p. 32.

polluant plus, et qui appartiennent donc à une classe d'émission EURO plus basse seront "impactés" plus lourdement que les véhicules d'une classe d'émission plus élevée. De cette manière, les usagers de la route sont encouragés à remplacer leurs véhicules polluants par des véhicules plus respectueux de l'environnement »⁸¹.

Variable n° 6 : les coûts externes

La dernière variable est fonction des coûts externes causés par le véhicule. Elle ne peut être mobilisée que dans le cadre d'un système d'imposition⁸². En l'intégrant comme paramètre de calcul dans un système de « redevance », le risque serait grand que ce prélèvement fasse l'objet d'une requalification en « impôt », du fait que son mode de calcul ne renverrait plus essentiellement à la rémunération proportionnée d'un service rendu par la Région au profit spécifiquement de l'utilisateur redevable (*cfr infra*). Cette variable, qui correspond à la composante redevance⁸³ pour coûts externes⁸⁴, permet de prendre en compte les pollutions sonores et atmosphériques. En soi, il s'agit d'une composante destinée à consacrer une forme de responsabilité de l'utilisateur par rapport au coût environnemental que son comportement engendre, consacrant par-là le principe du « pollueur-payeur ». Contrairement à la redevance d'infrastructure, fondée sur le principe de « l'utilisateur-payeur », cette charge ne « rémunère » pas, à proprement parler, un service rendu par les pouvoirs publics. C'est la raison pour laquelle elle ne

peut, selon nous, caractériser une véritable rétribution-redevance au sens que lui donne le droit constitutionnel belge⁸⁵. Autrement dit, seul un régime d'impôt eut mobilisé ce critère.

Afin de ne pas comptabiliser deux fois une variable relative à la pollution du véhicule, la variable EURO est néanmoins ramenée à 0 en système d'imposition (Flandre et Bruxelles)⁸⁶.

Actuellement, seules deux de ces six variables sont utilisées, les autres variables étant, pour l'instant, neutralisées. Il s'agit des critères liés au tonnage (la MMA) et à la pollution atmosphérique (la norme EURO) ou (alternativement) aux coûts externes.

En Région wallonne, la valeur du tarif de base, des variables, ainsi que des coefficients de pondération, utilisés dans la formule tarifaire prévue par le décret wallon, sont déterminés par le percepteur de péage, soit la SOFICO, dont la décision doit être approuvée par le Gouvernement. Le tarif de base est indexé⁸⁷ en fonction de l'indice des prix à la consommation.

Contrairement aux deux autres Régions et au prescrit du décret wallon⁸⁸, la SOFICO n'a pas indexé les tarifs en 2017 et en 2018, mais elle a indiqué que tel serait le cas en 2019⁸⁹.

Le tableau ci-dessous⁹⁰ détaille les tarifs applicables, depuis le 1^{er} janvier 2019, dans les trois Régions.

[€ / km]	FLANDRE, BRUXELLES AUTOROUTE			ZONE URBAINE BRUXELLOIS*			WALLONIÉ (EX BTW)		
	3,5 < 12 TONNES	12-32 TONNES	> 32 TONNES	3,5 < 12 TONNES	12-32 TONNES	> 32 TONNES	3,5 < 12 TONNES	12-32 TONNES	> 32 TONNES
Euro 0	0,151	0,202	0,206	0,194	0,271	0,301	0,153	0,205	0,209
Euro 1	0,151	0,202	0,206	0,194	0,271	0,301	0,153	0,205	0,209
Euro 2	0,151	0,202	0,206	0,194	0,271	0,301	0,153	0,205	0,209
Euro 3	0,130	0,182	0,186	0,168	0,246	0,276	0,132	0,184	0,188
Euro 4	0,098	0,150	0,154	0,136	0,214	0,244	0,099	0,152	0,156
Euro 5	0,087	0,138	0,142	0,123	0,200	0,230	0,077	0,130	0,134
Euro 6	0,076	0,128	0,132	0,102	0,180	0,209	0,077	0,130	0,134

(*) Zone intra-urbaine Bruxelloise = toutes les voies qui ne sont pas des autoroutes. Viapass ed.1/1/2019

(81) Doc., Parl. wall., 2014-2015, n° 236/1, p. 4.

(82) Art. 7 de l'Accord de coopération « prélèvement kilométrique ».

(83) Le mot « redevance » est ici employé dans son sens européen, tel qu'utilisé dans les directives ci-avant présentées. Cette signification se distingue du contenu du concept de « redevance » en droit constitutionnel belge, qui renvoie à deux éléments essentiels, à savoir l'existence d'un service rendu par la collectivité publique au profit spécialement du redevable et le caractère essentiellement rémunérateur, et donc, proportionné du prélèvement par rapport au coût du service rendu.

(84) *Cfr supra*.

(85) Voir, toutefois, les développements consacrés à la section 3, B., 2. à la variable EURO présente en régime de redevance.

(86) Doc., Parl. brux., 2014-2015, n° A-183/1, p. 16.

(87) Art. 7, § 3, du décret wallon du 16 juillet 2015 instaurant un prélèvement kilométrique à charge des poids lourds pour l'utilisation des routes, M.B., 28 juillet 2015 (ci-après, le décret wallon).

(88) L'article 7, § 3, al. 2, du décret wallon prévoit que « Le tarif de base est indexé en fonction de l'indice des prix à la consommation ».

(89) <https://www.viapass.be/fr/actualites/details/article/indexation-des-prix-du-prelevement-kilometrique-en-2017> ; <https://www.viapass.be/fr/actualites/details/article/prelevement-kilometrique-indexation-des-tarifs-en-flandre-et-a-bruxelles-des-le-1er-juillet>.

(90) <http://www.viapass.be/fr/telechargements/>.

Pour ce qui concerne le tarif en vigueur en Région wallonne, il s'agit des montants prévus « hors TVA ». Comme nous le verrons ci-après, la TVA s'applique uniquement en Région wallonne (et non dans les deux autres Régions).

D. DE L'ENREGISTREMENT DES KILOMÈTRES PAR LES PRESTATAIRES PRIVÉS AU PAIEMENT AU PROFIT DU PERCEPTEUR DE PÉAGE

La comptabilisation des kilomètres parcourus se réalise au moyen d'un dispositif d'enregistrement électronique dont chaque véhicule repris dans le domaine d'application du prélèvement doit être muni.

Ce dispositif, appelé O.B.U. (*On Board Unit*), doit être pris en location auprès d'un prestataire de services agréé par le percepteur de péage⁹¹. À échéance régulière, le redevable reçoit une facture en Région wallonne ou un décompte fiscal dans les Régions flamande et de Bruxelles-Capitale, détaillant le nombre de kilomètres parcourus ainsi que le montant du prélèvement. Deux types de moyens de paiement garantis sont à disposition du redevable : soit un moyen de paiement « pre-paid » (paiement au moyen de recharges), soit un moyen de paiement « post-paid » (carte de crédit ou carte carburant).

Une fois la redevance payée par le transporteur au prestataire de services, ce dernier reverse ce montant au percepteur de péage dans le délai prévu par le contrat de prestation de services⁹². La recette totale perçue par chaque prestataire de services est répartie entre les percepteurs de péage en fonction de la Région dans laquelle les kilomètres soumis au prélèvement kilométrique ont été effectués⁹³. Les Régions sont quotidiennement informées de l'évolution de la recette du prélèvement⁹⁴.

En cas de défaut de paiement du prestataire de services, l'accord de coopération « prélèvement kilométrique » prévoit que le montant restant en souffrance sera recouvré par le percepteur de péage au moyen d'une contrainte, ou le cas échéant, par la voie judiciaire⁹⁵. Le décret wallon prévoit que, dans ce cas, le recouvrement sera opéré par la voie judiciaire⁹⁶.

E. MESURES DE CONTRÔLE

La vérification de la présence d'un O.B.U. en état de fonctionnement est opérée par les 39⁹⁷ portiques installés sur les autoroutes, par des appareils mobiles positionnés au bord des routes ainsi que par des véhicules de contrôles des administrations fiscales⁹⁸, ces dernières étant habilitées à infliger aux contrevenants une amende dont le montant peut aller (en Région wallonne) jusqu'à 1.000 euros par infraction⁹⁹.

Avec le prélèvement kilométrique, la fraude fiscale « usuelle » prend un nouveau visage. Là où le fraudeur pouvait se contenter de « cacher » certaines informations à l'administration fiscale, l'introduction d'un dispositif d'enregistrement automatique de données appelle de nouvelles techniques de fraude. C'est ainsi que les autorités de contrôle ont déjà constaté l'utilisation de brouilleurs d'ondes embarqués à bord des camions afin de perturber l'enregistrement, par l'O.B.U., des données nécessaires à l'établissement du prélèvement¹⁰⁰.

Pareille infraction donne lieu à l'établissement d'une amende de 1.000 euros¹⁰¹. Le décret wallon ne prévoyant pas que l'amende puisse être cumulée avec le montant – éventuellement forfaitaire, à défaut de pouvoir être calculé avec exactitude – du prélèvement qui a été éludé par le redevable, il faut considérer que le paiement de cette amende revêt un caractère « libératoire ».

Pour ce qui concerne la Wallonie, le montant de l'amende, perçu par l'administration fiscale wallonne, alimente le budget de la Région wallonne, alors qu'aucun montant ne vient compenser la perte de recette subie par la SOFICO pour une utilisation irrégulière de son réseau. Il s'agit, dès lors, d'un cas où la « tarification par défaut » de l'usage des routes ne revient pas à l'autorité qui dispose pourtant du monopole de la tarification des infrastructures routières concédées. Ce captage, par le budget wallon, d'une partie de la recette du prélèvement kilométrique est de nature à questionner la nature réelle de « redevance » du prélèvement wallon.

Enfin, soulignons que les Régions se prêtent assistance pour la perception des amendes administratives. Ainsi

(91) Art. 18 du décret wallon, art. 4 du décret flamand et art. 34 de l'ordonnance bruxelloise.

(92) Art. 19, § 2, du décret wallon, art. 7, § 2, du décret flamand et art. 37 de l'ordonnance bruxelloise.

(93) Art. 12 de l'Accord de coopération « prélèvement kilométrique ».

(94) Art. 19, § 1^{er}, du décret wallon, art. 9 du décret flamand et art. 38 de l'ordonnance bruxelloise.

(95) Art. 5, 9^o, de l'Accord de coopération « prélèvement kilométrique ».

(96) Art. 20 du décret wallon.

(97) <https://www.viapass.be/fr/actualites/details/article/le-bilan-des-6-premiers-mois-le-prelevement-kilometrique-viapass-pour-les-poids-lourds-en-regim/>.

(98) Art. 22 à 26 du décret wallon ; art. 21 à 31 de l'ordonnance bruxelloise et Titre 3 du Code flamand de la Fiscalité ; http://www.wallonie.be/sites/wallonie/files/pages/fichiers/brochure_prelevement_km.pdf.

(99) Art. 22 du décret wallon, modifié par le décret du 13 décembre 2017.

(100) <https://www.viapass.be/fr/communiqués/titre/libpt-et-viapass-surprennent-de-nouveau-un-chauffeur-a-utiliser-un-brouilleur-illegal>.

(101) Art. 22 du décret wallon, art. 3.18.0.0.1. du Code flamand de la Fiscalité et art. 29 de l'ordonnance bruxelloise.

les autorités de contrôle d'une Région peuvent percevoir une amende impayée au nom et pour le compte d'une autre Région¹⁰².

F. ATTÉNUATION DU POIDS ÉCONOMIQUE DU PRÉLÈVEMENT :
DÉDUCTIBILITÉ DE LA TVA ; DÉDUCTIBILITÉ À L'IMPÔT DES
SOCIÉTÉS ; MESURES DE COMPENSATION

Trois facteurs influencent le poids économique du prélèvement qui devra, *in fine*, être supporté par les transporteurs.

1. La déductibilité de la TVA calculée sur le montant de la redevance kilométrique wallonne

En Région wallonne uniquement, une TVA est portée en compte en sus de la redevance kilométrique, mais cette TVA est déductible par les opérateurs assujettis. Cette déductibilité est acquise dès lors que les redevables agissent dans le cadre d'une activité économique assujettie à la TVA et réalisent en aval des prestations à titre onéreux avec facturation de la TVA. Dans les deux autres Régions, compte tenu de la nature d'impôt (et non de redevance) du prélèvement kilométrique, aucune TVA n'est due en sus du montant du prélèvement.

2. La déductibilité du prélèvement kilométrique à l'impôt des sociétés

Dans les trois Régions, il est possible de déduire le prélèvement kilométrique de l'impôt des sociétés. Cette faculté résulte de la modification de l'article 198, § 1^{er}, 5^o, du Code des impôts sur les revenus, qui règle la question de la mesure dans laquelle les impôts et rétributions sont déductibles des bénéfices imposables à l'impôt des sociétés¹⁰³.

Cette disposition prévoit la non-déductibilité des « impôts, taxes et rétributions régionaux », ce qui désigne essentiellement les *taxes régionales propres*, c'est-à-dire les impôts créés de toutes pièces par les Régions. Les *impôts régionaux* visés à l'article 3 de la loi spéciale de financement (à savoir les impôts initialement créés par l'État fédéral mais partiellement régionalisés à l'occasion des réformes de l'État successives, tels que le précompte immobilier, ou encore, les taxes de circulation et de mise en circulation) demeurent, eux, déductibles.

En transformant un *impôt régional* (l'Eurovignette) en *taxe régionale propre* (le prélèvement kilométrique en Région flamande et en Région de Bruxelles-Capitale), les Régions concernées convertissaient une

charge déductible à l'impôt des sociétés en charge non déductible. Pour prévenir cette conséquence, les autorités régionales ont demandé à l'Autorité fédérale de modifier l'article 198 précité en prévoyant une exception à la non-déductibilité. En conséquence de la loi du 21 décembre 2013, peuvent donc être déduits du bénéfice taxable à l'impôt des sociétés les « *impôts, taxes et rétributions (...) instaurés par les Régions pour l'usage de véhicules ou pour l'usage de la voie publique* ». L'on note que ce régime d'exception a un champ d'application plus large que les seuls prélèvements kilométriques sur les poids lourds. Ainsi, si les Régions devaient à l'avenir introduire un péage ou un droit d'usage pour les véhicules de moins de 3,5 tonnes, en remplacement le cas échéant des taxes de circulation et/ou de mise en circulation, la déductibilité à l'impôt des sociétés serait nécessairement garantie par l'article 198, § 1^{er}, 5^o, du Code des impôts sur les revenus dans sa version actuelle. Par une formulation large (impôts, taxes et rétributions (...)) pour l'usage de véhicules ou pour l'usage de la voie publique), le législateur fédéral a donc anticipé de potentielles évolutions futures.

Dans leur étude consacrée au prélèvement kilométrique, Thomas et Miguel De Jonckheere relèvent que le fait de réserver exclusivement la déductibilité du prélèvement kilométrique aux seuls transporteurs soumis à l'impôt des sociétés belges pourrait susciter des difficultés¹⁰⁴. En effet, la charge économique du prélèvement kilométrique est, du fait de la déductibilité, plus faible pour les transporteurs belges que pour les transporteurs étrangers si l'État dans lequel ils sont imposables ne permet pas la déductibilité du prélèvement. Une telle mesure serait, dès lors, de nature à être qualifiée d'aide d'État par la Commission européenne¹⁰⁵, faussant ainsi le jeu de la libre concurrence.

Ce raisonnement ne nous convainc pas, dès lors que pareil régime relève de la structure de la fiscalisation des bénéfices des sociétés imposables en Belgique et ne contient pas de différence de traitement selon que le droit fiscal belge s'applique à des sociétés résidentes ou non-résidentes. En l'occurrence, si une société de transport non-résidente est assujettie à l'impôt dans l'État de la résidence et non en Belgique, il s'agit d'une question de disparité qui ne peut être résolue que par le biais de l'harmonisation européenne de l'assiette taxable à l'impôt des sociétés. Il en va de même pour les reproches de violation des libertés fondamentales de circulation prévues par les traités européens qui, selon nous, ne sont pas contrariées par la disposition ici commentée.

(102) Art. 11, § 2, de l'Accord de coopération « prélèvement kilométrique ».

(103) Loi du 21 décembre 2013 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992, en ce qui concerne la déductibilité des impôts, taxes et rétributions régionaux, *M.B.*, 31 décembre 2013.

(104) Th. DE JONCKHEERE et M. DE JONCKHEERE, « Van Eurovignette naar kilometerheffing in het complexe België », *op. cit.*, p. 16.

(105) Art. 107 à 109 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

3. Les mesures de compensation : exonération de la taxe de circulation

En compensation partielle de l'introduction du prélèvement kilométrique, les trois Régions ont pris des mesures visant à réduire le poids de la taxe de circulation applicable aux poids lourds¹⁰⁶.

On peut ainsi lire, dans les travaux préparatoires du décret wallon du 21 décembre 2016, dans le commentaire relatif à l'article 40, que « *cette disposition procède d'une part, à la mise à zéro de la taxe de circulation concernant les véhicules dont la masse maximale autorisée (MMA) est supérieure ou égale à 3,5 tonnes et inférieure à 12 tonnes et d'autre part, à l'application du tarif minimum pour les véhicules dont la masse maximale autorisée (MMA) est égale ou supérieure à 12 tonnes* »¹⁰⁷.

Les « perdants » de cette compensation sont les communes dans la mesure où elles ne perçoivent plus de décimes additionnels¹⁰⁸ sur le montant des taxes de circulation réduites voire portées à zéro¹⁰⁹.

Les mesures de compensation en question ne concernent, en principe, que les véhicules immatriculés en Belgique, dès lors que seuls ces derniers sont assujettis à la taxe de circulation et peuvent, partant, en être totalement ou partiellement exonérés.

Ces mesures sont-elles conformes au droit de l'Union européenne ?

La directive 1999/62/CE (dite directive « péage ») prévoit que les États membres peuvent maintenir ou introduire des péages et/ou des droits d'usage. Ceux-ci ne peuvent présenter de caractère discriminatoire à l'égard du trafic international ni entraîner de distorsion de concurrence entre les opérateurs. Ainsi, selon l'article 7 de cette directive, « *les péages et droits d'usage sont appliqués sans discrimination, directe ou indirecte, en raison de la nationalité du transporteur, de l'État membre ou du pays tiers d'établissement du transporteur ou d'immatriculation du véhicule, ou de l'origine ou de la destination du transport* ». Néanmoins, selon l'article 7duodécies de la directive, « *sans préjudice des articles 107 et 108 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, la présente directive ne porte pas atteinte à la liberté qu'ont les États membres qui mettent en place un système de péage et/ou des*

droits d'usage pour les infrastructures d'accorder une compensation adéquate pour cette taxation ».

La notion de « compensation adéquate », dans ce cadre, mérite d'être éclaircie.

La Cour de justice a récemment rendu un arrêt à propos de la redevance allemande afférente à l'utilisation par les véhicules automobiles particuliers des routes fédérales¹¹⁰. Ce régime, qui concerne les véhicules de moins de 3,5 tonnes (et non les poids lourds), implique, d'une part, pour les *véhicules immatriculés en Allemagne*, le versement d'une redevance d'utilisation des infrastructures, sous forme de vignette annuelle, par le propriétaire du véhicule. D'autre part, pour les *véhicules immatriculés à l'étranger*, l'obligation de verser la redevance, qui n'est due qu'en cas d'utilisation des autoroutes, pèse soit sur le propriétaire soit sur le conducteur pendant ladite utilisation et naît lors de la première utilisation d'une route soumise à redevance après le franchissement d'une frontière. La redevance doit être versée sous forme d'achat d'une vignette dont le montant est fonction de la durée d'utilisation pour laquelle il est opté (dix jours, deux mois ou un an).

Parallèlement, une *exonération* de la taxe sur les véhicules automobiles, *correspondant au minimum au montant de ladite redevance*, a été prévue pour les propriétaires de véhicules immatriculés en Allemagne.

Un recours en manquement a été introduit par l'Autriche à l'encontre de ces mesures adoptées par l'Allemagne. Elle soutenait essentiellement que l'effet combiné de la redevance d'utilisation des infrastructures et de l'exonération concomitante de la taxe sur les véhicules automobiles, à hauteur d'un montant au moins équivalent à celui de cette redevance, dont bénéficiaient les propriétaires de véhicules immatriculés en Allemagne, conduisait à ce que, *de facto*, ladite redevance ne pèse que sur les propriétaires et les conducteurs de véhicules immatriculés dans des États membres autres que l'Allemagne, qui sont très majoritairement des ressortissants de ces États. Partant, une discrimination indirectement fondée sur la nationalité était introduite. L'argument reposait sur l'existence et le constat d'un lien absolu et indissoluble, du point de vue tant matériel que temporel, existant entre la redevance d'utilisation des infrastructures et l'exonération de la taxe sur les véhicules automobiles pour les véhicules immatriculés en Allemagne.

(106) Décret-programme wallon du 21 décembre 2016 portant sur des mesures diverses liées au budget, *M.B.*, 29 décembre 2016 ; décret flamand du 3 juillet 2015 introduisant le prélèvement kilométrique et annulant le prélèvement de l'Eurovignette et modifiant le Code flamand de la Fiscalité du 13 décembre 2013 en la matière, *M.B.*, 10 août 2015 ; ordonnance bruxelloise du 24 mars 2016 portant diverses modifications en matière de fiscalité routière sur les poids lourds, *M.B.*, 31 mars 2016.

(107) Doc., Parl. wall., 2016-2017, n° 667/1, p. 11.

(108) Voir art. 42, § 2, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

(109) Voir aussi Th. DE JONCKHEERE et M. DE JONCKHEERE, « Van Eurovignet naar kilometerheffing in het complexe België », *op. cit.*, p. 18.

(110) C.J.U.E., 18 juin 2019, C-591/17, *République d'Autriche c. République fédérale d'Allemagne*, publié ci-après dans la présente livraison de la *Revue*, pp. 39 à 56. Pour un premier commentaire, voir W. WILLEMS, « La Cour de justice bride les plans pour une redevance kilométrique ou une vignette », *Le Fiscalogiste international*, 30 juin 2019, n° 426, pp. 1-4.

La Cour de justice de l'Union européenne a été convaincue de la pertinence de l'argumentation autrichienne. Elle a jugé qu'en introduisant la redevance d'utilisation des infrastructures pour les véhicules automobiles particuliers et en prévoyant, simultanément, une exonération de la taxe sur les véhicules automobiles d'un montant au moins équivalent à celui de la redevance versée, en faveur des propriétaires de véhicules immatriculés en Allemagne, la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 18 (interdiction de toute discrimination exercée en raison de la nationalité), 34 (libre circulation des marchandises), 56 (libre prestation des services) et 92 (interdiction des discriminations dans le domaine des transports) du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

En effet, si tous les usagers des autoroutes allemandes sont certes soumis à la redevance d'utilisation des infrastructures, indépendamment du lieu d'immatriculation de leurs véhicules, les propriétaires des véhicules immatriculés en Allemagne bénéficient d'une exonération de la taxe sur les véhicules automobiles d'un montant au moins équivalent à celui de la redevance qu'ils ont dû verser, si bien que la charge économique de cette redevance ne repose, *de facto*, que sur les propriétaires et les conducteurs des véhicules immatriculés dans un État membre autre que l'Allemagne. Ces derniers sont donc traités de manière moins favorable que les propriétaires de véhicules immatriculés en Allemagne. Le fait qu'une exonération de la taxe sur les véhicules automobiles ne puisse naturellement bénéficier qu'aux seuls propriétaires de véhicules immatriculés en Allemagne – dès lors qu'ils sont les seuls à être soumis à cette taxe – n'est pas de nature à justifier les mesures prises par le législateur allemand. Les États membres doivent en effet exercer leur compétence en matière de fiscalité directe dans le respect du droit de l'Union et, notamment, des libertés fondamentales garanties par le Traité. Or, en compensant intégralement la redevance d'utilisation des infrastructures acquittée pour les véhicules immatriculés en Allemagne, les autorités de ce pays ont déchargé intégralement de la redevance les propriétaires de ces derniers, ce qui fonde en soi une différence de traitement au détriment des titulaires de véhicules immatriculés ailleurs. Or, aucun motif d'intérêt général – tel que, par exemple, la protection de l'environnement – ne peut justifier pareille différenciation.

Certes, sur le plan des principes, un État peut décider, pour le financement des routes, de passer d'un système de financement par l'impôt à un système de financement fondé sur les principes de l'« utilisateur-payeur » et du « pollueur-payeur ». Il ne peut néanmoins le faire de manière incohérente, comme tel

est le cas des mesures adoptées par l'Allemagne. En l'occurrence, un mécanisme de compensation individuelle de la redevance a été prévu en faveur des propriétaires de véhicules immatriculés en Allemagne. Or, du fait de cette exonération, ces derniers, en dépit de la circonstance qu'ils sont *formellement* soumis au paiement de la redevance d'utilisation des infrastructures, ne subissent *en réalité* aucune charge supplémentaire depuis l'introduction de ladite redevance. Si l'objectif d'éviter une charge fiscale disproportionnée – caractérisée par une double imposition, à savoir la redevance d'une part, la taxe sur les véhicules ensuite – peut paraître légitime, la manière de mettre en œuvre l'allègement en cause n'est pas adéquate.

Tout d'abord, l'Allemagne ne démontre pas que la compensation accordée à ces propriétaires sous la forme de l'exonération critiquée n'excède pas la contribution au financement des infrastructures routières dont étaient auparavant redevables uniquement les propriétaires de véhicules immatriculés en Allemagne. L'étendue précise de cette « contribution » antérieure ne peut être identifiée précisément. En effet, la taxe sur les véhicules automobiles qui vise les seuls « véhicules allemands » et qui fait l'objet de l'exonération n'engrange et n'engrangeait pas auparavant des recettes spécifiquement affectées à la couverture des coûts liés aux routes, mais, comme la plupart des impôts, servait à financer l'ensemble des dépenses publiques (universalité budgétaire)¹¹¹.

Ensuite, la redevance d'infrastructure allemande n'a pas été conçue, en ce qui concerne les véhicules immatriculés en Allemagne, de manière à ce que son montant dépende, pour les propriétaires de ceux-ci, d'une utilisation effective des routes fédérales. En effet, selon la Cour, « d'une part, cette redevance est due même par un tel propriétaire qui n'emprunte jamais ces routes. D'autre part, le propriétaire d'un véhicule immatriculé en Allemagne est automatiquement soumis à la redevance annuelle et n'a donc pas la possibilité d'opter pour une vignette de plus courte durée si celle-ci répond mieux à sa fréquence d'utilisation des dites routes. De tels éléments, couplés à la circonstance que lesdits propriétaires bénéficient par ailleurs d'une exonération de la taxe sur les véhicules automobiles à hauteur d'un montant au moins équivalent à celui payé au titre de cette redevance, démontrent que le passage à un système de financement fondé sur les principes de l'« utilisateur-payeur » et du « pollueur-payeur » vise en réalité exclusivement les propriétaires et les conducteurs de véhicules immatriculés dans des États membres autres que l'Allemagne, tandis que le principe d'un financement par l'impôt demeure d'application pour les propriétaires de véhicules immatriculés dans cet État membre.

(111) C'est en ce sens que nous comprenons le considérant n° 67 de l'arrêt de la Cour de justice ici commenté.

C'est ce dernier point qui, selon nous, est le plus crucial dans l'analyse de la portée du raisonnement de la Cour. En conséquence du mode de calcul de l'exonération au bénéfice des propriétaires de véhicules immatriculés en Allemagne, la « redevance d'infrastructure » ne constitue en réalité pas une rétribution ou redevance. Il s'agit d'un impôt déguisé, similaire¹¹² au système d'imposition qui existait antérieurement. Le nouveau prélèvement est indirectement et de fait neutralisé les concernant. Les seuls à devoir s'acquitter d'une véritable redevance d'utilisation, fondée sur les principes de l'utilisateur-payeur et du pollueur-payeur, sont les propriétaires ou conducteurs de véhicules immatriculés à l'étranger. Pour le dire autrement : en apparence, la nouvelle redevance touche tous les utilisateurs du réseau routier fédéral ; en réalité, elle n'affecte que les véhicules « étrangers ».

Certes, l'on objectera que la directive « péage » semble autoriser, du moins pour les poids lourds, les mesures de compensation en son article 7*duodecies* dont le contenu a été rappelé ci-avant. Par analogie, il faudrait ainsi considérer que de telles compensations doivent pouvoir être permises pour ce qui a trait aux véhicules légers. Néanmoins, comme le souligne la Cour (cons. 71), cette disposition vise seulement une « compensation adéquate » qui doit, en tout état de cause, respecter le droit de l'Union¹¹³. Tel n'est pas le cas en l'espèce.

Au passage, l'arrêt prononcé par la Cour a été rendu par la Grande Chambre. L'on note avec intérêt que l'avocat général, Monsieur Nils Wahl, concluait, au contraire, à la conformité du dispositif allemand aux dispositions du Traité en cause. Ceci est de nature à renforcer la valeur de principe de l'arrêt ici commenté.

Au final, la question se pose de savoir si, en cas de recours, les mesures de compensation prévues pour le prélèvement kilométrique sur les poids lourds devraient, elles aussi, être considérées comme étant discriminatoires, et donc, contraires au droit européen. La réponse mérite, selon nous, d'être nuancée. Dans le système mis en place en Belgique, tel que décrit ci-avant pour les poids lourds¹¹⁴, le montant de l'exonération de la taxe de circulation n'est pas étroitement lié au montant du prélèvement kilométrique. Le système

n'est pas conçu de manière à neutraliser tout impact de ce dernier sur les redevables dont les véhicules seraient immatriculés en Belgique. Autrement dit, la transition d'un régime de financement par l'impôt basé sur la possession d'un véhicule vers un régime d'impôt ou redevance calculé en fonction du nombre de kilomètres parcourus (utilisateur-payeur) s'est opérée de manière moins inadéquate que ce qui a été prévu en Allemagne pour les véhicules légers, où une neutralité fiscale stricte a été promise « électoralement » aux titulaires de voitures immatriculées en Allemagne¹¹⁵. C'est la raison pour laquelle nous pensons que l'arrêt de la Cour de justice précité ne condamne pas implicitement tout mécanisme de compensation du type de ceux mis en place par les Régions belges.

Quoi qu'il en soit, dans la perspective d'une évolution future de la fiscalité des véhicules légers, vers l'introduction d'un prélèvement kilométrique (intelligent) ou d'une vignette, il conviendra d'éviter de commettre les erreurs stigmatisées par la Cour à propos du régime allemand. Nous reviendrons sur ce point à la fin de la présente contribution.

Section 3. La double nature juridique (alternative) du prélèvement kilométrique

La double nature juridique alternative du prélèvement kilométrique – « impôt » dans les Régions flamande et de Bruxelles-Capitale, « redevance » en Région wallonne – mérite que l'on y consacre de plus amples développements. L'option retenue à ce propos engendre des conséquences sur certains éléments du régime, qui requièrent, du point de vue des principes généraux du droit fiscal, une appréciation séparée.

Dans un premier temps, le cadre constitutionnel de la distinction conceptuelle entre les notions d'impôt et de rétribution(-redevance) fera l'objet de quelques rappels (A). À l'aune de ce cadre théorique, les traits caractéristiques du prélèvement kilométrique en vigueur en Région wallonne seront analysés (B) : le respect des critères de spécialité et de proportionnalité ; les délégations faites par le législateur régional au profit du Gouvernement ou du percepteur de péage ; le caractère contraignant ou non du service offert en contrepartie et l'incidence sur la qualification de l'intervention de la

(112) Similaire, et non identique : en effet, les propriétaires de véhicules immatriculés en Allemagne de la classe d'émission EURO 6 bénéficient d'une surcompensation de la redevance d'utilisation des infrastructures : l'exonération équivaut à un montant supérieur à celui de la redevance qu'ils ont dû payer. Ceci est de nature à renforcer encore le caractère favorable de leur traitement par rapport aux propriétaires et conducteurs de véhicules (y compris de la classe d'émission EURO 6) immatriculés dans un État membre autre que l'Allemagne. Ceux-ci, dès lors qu'ils font usage des autoroutes allemandes, doivent, en tout état de cause, supporter ladite redevance.

(113) La Cour de justice indique d'ailleurs (cons. 72), pour répondre à un argument soulevé par l'Allemagne, que l'existence supposée, dans le cadre de la directive Eurovignettes, de modèles de compensation de la taxe sur les véhicules automobiles semblables au modèle en cause en l'espèce dans d'autres États membres ne saurait non plus fonder la conformité de la combinaison des mesures nationales litigieuses à l'article 18 TFUE. Parmi les systèmes de compensation évoqués devant elle, figurait, notamment, celui mis en place en Belgique à l'occasion de l'introduction du prélèvement kilométrique sur les poids lourds.

(114) L'arrêt de la Cour de justice ici analysé concerne une redevance d'infrastructure mise à charge des véhicules légers, et non des poids lourds qui sont, eux, visés par un autre dispositif en Allemagne.

(115) Des arguments soulevés par l'Autriche devant la Cour faisaient d'ailleurs état des promesses faites par des candidats lors d'une campagne électorale (cons. 26 de l'arrêt).

SOFICO ; les sanctions, le recouvrement et la procédure contentieuse.

A. ASPECTS THÉORIQUES – LE CADRE CONSTITUTIONNEL

La Cour de cassation définit l'impôt, au sens de l'article 170 de la Constitution, comme « *un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'État, les régions, les communautés, les provinces ou les communes sur les ressources de personnes qui y vivent ou y possèdent des intérêts, pour être affecté aux services d'utilité publique* »¹¹⁶.

Quant à la rétribution visée à l'article 173 de la Constitution, elle est définie par la Cour constitutionnelle comme « *l'indemnisation d'un service accompli par l'autorité au bénéfice du redevable considéré isolément. Elle n'a qu'un caractère d'indemnisation, de sorte qu'un rapport raisonnable doit exister entre le coût ou la valeur du service fourni et le montant dû par le redevable. La rétribution étant la contrepartie d'un service public fourni, elle est liée à la compétence matérielle de l'autorité concernée* »¹¹⁷. Dans cette définition, les mots « au bénéfice du redevable considéré isolément » renvoient à la nécessité d'identifier un service qui profite tout particulièrement au redevable de la rétribution, à savoir le « critère de spécialité ». Quant à l'exigence d'un rapport raisonnable entre le coût ou la valeur du service fourni et le montant dû, il est de coutume de parler, à ce propos, du « critère de proportionnalité ».

En fonction des auteurs, la caractérisation précise des concepts de rétribution et de redevance au sens constitutionnel varie.

L'on s'accorde à dire, certes, que la notion de redevance est voisine de celle de rétribution, en ce que leur paiement emporte, pour le redevable, le bénéfice d'un service dont le coût se trouve dans un rapport de proportionnalité avec le montant déboursé par le redevable.

Selon V. Sepulchre, « *la réelle différence entre les redevances et les rétributions obligatoires semble résider dans le caractère facultatif ou non du paiement du citoyen* »¹¹⁸. La redevance serait, dès lors, payée à l'occasion d'un « service facultatif » fourni par l'autorité, là où la rétribution serait la contrepartie d'un

service auquel le redevable doit nécessairement recourir (« service obligatoire »).

La distinction casuistique entre le service contraint et le service librement choisi demeure néanmoins malaisée à réaliser et les solutions apportées aux problèmes qui surviennent dans la pratique dépendent du point de vue assez subjectif retenu par l'interprète.

Pour notre part, à l'analyse de la jurisprudence constitutionnelle, administrative ainsi que judiciaire (ainsi que des avis de la section de législation du Conseil d'État), il nous apparaît que les notions de redevance et de rétribution ne se différencient pas d'un point de vue constitutionnel. Le texte de l'article 173 de la Constitution n'envisage que la rétribution (qualifiée parfois de « rétribution-redevance »), et ce pour les besoins de la mise en place d'un régime de compétence et de garantie de légalité. Seuls les critères de spécialité et de proportionnalité doivent aujourd'hui être vérifiés, ce qui relègue aux oubliettes la vérification du caractère obligatoire ou facultatif du service associé à la rétribution (ou redevance)¹¹⁹.

Au demeurant, comme l'un des auteurs de la contribution l'a soutenu dans sa thèse de doctorat¹²⁰, le contenu des concepts d'« impôt » et de « rétribution » est et devrait être susceptible de varier en fonction du contexte juridique dans lequel ces notions sont mobilisées. Dit autrement, ce qu'est une rétribution ou redevance pour l'application d'un régime particulier n'est pas (nécessairement) équivalent aux traits permettant de caractériser cette notion pour les besoins de la mise en œuvre d'un autre corps de règles. Ceci vaut aussi pour la question de la définition juridique de l'impôt. Il est alors question d'une interprétation « fonctionnelle » des concepts d'impôt et de rétribution-redevance.

Cette approche fonctionnelle des notions d'impôt et de rétribution ne fait pas l'objet d'un accord parmi les interprètes. Cette conception se heurte aux postulats de rationalité et de cohérence du législateur, qui voudrait qu'un même concept fasse l'objet d'une définition uniforme dans l'ensemble du système juridique.

Quoi qu'il en soit de ces divergences de vues, l'on s'accorde à dire que les rétributions-redevances se distinguent nettement de l'impôt en ce que le paiement de ce dernier n'entraîne aucune contrepartie directe et

(116) Cass., 20 mars 2003, *Pas.*, I, 556. Dans ses éléments essentiels, cette définition se retrouve dans la jurisprudence de la Cour de cassation depuis 1950.

(117) C.A., 22 novembre 2006, n° 172/2006, cons. B.18.

(118) V. SEPULCHRE, « Fiscalité et parafiscalité : impôts, taxes, rétributions, amendes pénales et amendes administratives », *Droit communal*, 2006/1, p. 38.

(119) L'un des auteurs de la présente contribution a pu soutenir, par le passé, que la notion constitutionnelle de « rétribution » devrait nécessairement requérir l'identification d'un élément de contrainte, compte tenu de la raison d'être de la disposition constitutionnelle qui l'évoque, à savoir l'article 173 : garantir pour le citoyen l'intervention d'une assemblée démocratiquement élue, de manière à éviter l'exercice solitaire et arbitraire de la contrainte par le pouvoir exécutif. Cette interprétation n'est pas suivie aujourd'hui par les hautes juridictions du pays qui, comme indiqué, ne requièrent la réunion que de deux critères (spécialité du service rendu et proportionnalité) pour pouvoir identifier la rétribution non fiscale en tant que concept constitutionnel distinct.

(120) Telle était la conclusion essentielle de la thèse de doctorat défendue en août 2007 : M. BOURGEOIS, *La notion juridique d'impôt – Étude positive et prospective du droit belge à la lumière du droit européen, du droit international conventionnel et du droit comparé*, thèse de doctorat, Université de Liège (<https://orbi.uliege.be/handle/2268/124643>).

immédiate pour celui qui le paie¹²¹. Les rétributions ou redevances suivent, en droit institutionnel, le régime de répartition des compétences matérielles, alors que l'impôt connaît un régime de répartition des compétences propre et distinct (règles de répartition des compétences fiscales). Le fait de ne pas bénéficier du service en retour doit être de nature à exonérer le redevable de toute rétribution, alors qu'un impôt est dû si son fait générateur est survenu, indépendamment de tout avantage particulier obtenu en contrepartie. Enfin, le montant de la rétribution-redevance peut être contesté lorsqu'il ne présente pas un lien suffisamment étroit avec le coût ou la valeur du service auquel la perception s'associe.

Au surplus, le Constituant a prévu que ces charges financières ne pourront être exigées des citoyens que moyennant l'intervention de l'assemblée démocratiquement élue compétente. Il s'agit d'une application du célèbre adage « *no taxation without representation* ». L'ampleur du domaine réservé au législateur par la Constitution varie selon qu'il s'agit de créer un impôt (art. 170) ou une rétribution (art. 173). Ainsi, en matière d'impôt, selon l'interprétation actuelle du Conseil d'État et de la Cour constitutionnelle, le législateur dispose du monopole de la détermination des éléments essentiels du prélèvement, tandis qu'en matière de rétribution, son intervention peut être limitée à la détermination des cas susceptibles de donner lieu à la perception de la rétribution ainsi que des redevables et bénéficiaires du prélèvement¹²². Concrètement, des délégations peuvent, en régime de rétribution, être confiées plus largement au Gouvernement, notamment pour la fixation du montant de la rétribution, ce qui est formellement interdit en régime d'imposition¹²³. Autrement dit, le principe constitutionnel de légalité est plus strict pour les impôts que pour les rétributions-redevances (pour lesquelles l'on parle parfois d'un principe de légalité « allégé »).

Selon nous, l'intervention de l'assemblée démocratiquement élue pour une « rétribution » ne devrait être requise que si celle-ci revêt un caractère contraignant, de droit ou de fait, pour son redevable. Un loyer perçu en contrepartie de la mise à disposition d'un bâtiment public ne présente pas de caractère de contrainte nécessitant une protection constitutionnelle particulière pour le citoyen. Pour autant, comme cela a été dit ci-avant, dès lors que le critère contraignant ou facultatif du service rendu n'intervient plus dans l'exercice de qualification, des confusions sont susceptibles de surgir en l'absence de clarté quant à la distinction entre une « rétribution » visée par la Constitution et un

simple « prix » contractuel (laissé en dehors du champ de protection constitutionnelle).

B. CONFRONTATION DU RÉGIME JURIDIQUE DU PRÉLÈVEMENT KILOMÉTRIQUE EN WALLONIE AVEC LE CADRE THÉORIQUE

1. Le critère de spécialité du service rendu

En Région wallonne, le prélèvement kilométrique est qualifié de « redevance », alors qu'il constitue un « impôt » dans les Régions flamande et de Bruxelles-Capitale.

Il convient de déterminer le fondement de la qualification juridique retenue en Wallonie.

Le principe de spécialité, en tant que premier élément commandant la qualification de rétribution-redevance, présuppose que l'autorité publique qui la perçoit accomplisse un service au bénéfice tout particulier du redevable. En l'occurrence, il s'agit de la mise à disposition, par un acteur public au sens large, d'une infrastructure : le réseau routier et autoroutier concédé. En contrepartie de ce service, le redevable paie une somme d'argent à caractère indemnitaire, et donc, rémunérateur (proportionnalité en tant que second élément commandant la qualification de rétribution-redevance).

Or, le champ des bénéficiaires du service identifié est plus large que les seuls conducteurs de véhicules de plus de 3,5 tonnes : outre les poids lourds, les véhicules légers utilisent l'infrastructure routière, tout en étant dispensés, pour leur part, de tout prélèvement kilométrique ; de surcroît, seul le transport de marchandises est concerné par le prélèvement.

Est-il admissible de ne soumettre au prélèvement kilométrique que ce type de véhicule ou faut-il y voir une violation du principe d'égalité ?

Une atteinte au principe général d'égalité et de non-discrimination (art. 10 et 11 de la Constitution) est constatée dans deux types de situations : lorsqu'un traitement différent est réservé à des situations comparables ou lorsqu'un traitement identique est réservé à des situations essentiellement différentes, et ce sans qu'aucune justification raisonnable ne puisse être avancée¹²⁴.

Nous voyons deux manières d'aborder cette question.

D'une part, l'on peut considérer que les véhicules de plus de 3,5 tonnes – soit, les poids lourds – ne sont

(121) V. SEPULCHRE, « Impôt, rétribution et redevance – Conséquences pratiques d'une distinction fondamentale », *R.G.F.*, n° 2005/3, p. 15.

(122) C.C., 23 juin 2011, n° 115/2011, cons. B.19.

(123) Doc., Chambre, 2014-2015, n° 54-0672/1, pp. 210-211. Des exceptions, parfois qualifiées de « tolérance », sont toutefois permises par la Cour constitutionnelle, mais nous ne développerons pas plus avant ce point.

(124) A. LACHAPPELLE et S. WATTIER, « L'influence du droit constitutionnel sur le droit fiscal », *Annales de Droit de Louvain*, Vol. 75, n° 3-4, 2015, p. 399.

pas comparables avec les véhicules plus légers. En effet, si l'on envisage l'ensemble des véhicules utilisant le réseau routier, il n'est pas déraisonnable d'estimer que les poids lourds contribuent beaucoup plus que les autres véhicules à sa dégradation. Ce rapport exponentiel¹²⁵ entre les dégradations causées par les poids lourds et celles engendrées par les autres véhicules serait un élément permettant de fonder tant le caractère incomparable des situations que leur traitement différencié.

Il semble que le législateur de 1994, au moment de l'introduction de l'Eurovignette, n'ait pas appréhendé la question de la même manière, dès lors qu'il ne paraissait pas concevoir qu'une redevance puisse être réclamée à une partie seulement des usagers du réseau¹²⁶. Cet obstacle semble avoir été allègrement surmonté à l'occasion de l'introduction du prélèvement kilométrique en Région wallonne.

La seconde possibilité d'aborder la question du respect du principe d'égalité postule la comparabilité des situations. Dans ce cas, une différence de traitement n'est condamnable qu'en l'absence de justification raisonnable. Il convient, dès lors, de rechercher l'objectif qu'a entendu poursuivre le législateur wallon en introduisant le prélèvement kilométrique.

Dans les travaux préparatoires, on retrouve l'idée de « *faire supporter de manière équitable le coût des investissements et de l'entretien des routes par les usagers de la route* »¹²⁷. On devrait, dès lors, pouvoir vérifier si la méthode de contribution à l'entretien des routes apparaît « équitable ».

Le prélèvement kilométrique, la taxe de circulation et la taxe de mise en circulation ont des faits générateurs voisins, bien que non identiques. Manifestement, le législateur wallon a entendu réaliser un certain équilibre dans les contributions requises des différentes catégories d'usagers en jouant sur ces trois prélèvements, notamment en adoptant des mesures visant à réduire la taxe de circulation applicables aux transporteurs routiers¹²⁸. Tel est la réponse apportée par le législateur wallon au traitement différencié des usagers du réseau soumis à redevance. Néanmoins, comme cela a été souligné par la Cour de justice de l'Union européenne dans l'arrêt prononcé à propos de la redevance d'infrastructure allemande, qui s'accompagnait d'une exonération de la taxe sur les véhicules automobiles au profit des propriétaires de véhicules immatriculés en Allemagne, l'étendue précise de la contribution au

financement des infrastructures est délicate à identifier lorsque l'on se trouve en présence d'un impôt similaire à la taxe de circulation en vigueur en Belgique. Dans les faits, pareille taxe frappe la possession – et non l'utilisation – d'un véhicule (immatriculé sur le territoire) et ses recettes, en régime d'universalité, alimentent le budget dans son intégralité et servent à financer l'ensemble des dépenses publiques¹²⁹. La vérification du caractère équilibré de la répartition des charges demeure donc difficile à établir.

Le régime wallon du prélèvement kilométrique pose une autre question en lien avec le critère de spécialité. *Quid* de la situation dans laquelle le redevable fraude le prélèvement, par exemple, en utilisant des brouilleurs d'ondes ? Dans cette situation, le décret prévoit certes une amende administrative mais ne contient pas de base légale pour la perception d'une redevance par défaut qui reviendrait à la SOFICO. Il s'agit là d'un cas où le service fourni par la SOFICO ne trouve pas de contrepartie, et ce d'autant plus que le décret ne prévoit pas que l'amende administrative perçue par l'administration fiscale sera reversée au percepteur de péage.

En l'occurrence, la dépendance à la technologie – l'enregistrement automatique des kilomètres – explique l'impossibilité de réclamer au redevable, en sus de l'amende, le montant de la redevance kilométrique qui aurait été légalement due. Sur le plan purement conceptuel, cet aspect du régime juridique du prélèvement pose question. Il ne correspond pas à la définition classique d'une rétribution-redevance.

2. Le critère de proportionnalité du montant du prélèvement par rapport au coût du service

À la différence de l'impôt, le montant de la rétribution-redevance doit présenter un rapport de proportionnalité avec le coût ou la valeur du service fourni par l'autorité.

C'est au commentaire des articles 6 à 8 du décret wallon que l'on peut retrouver les développements consacrés par le législateur wallon à la démonstration de la conformité de son système de tarification avec la méthodologie de calcul de la redevance d'infrastructure prévue par la directive 1999/62/CE (directive « péage »). Le législateur a ainsi cherché à garantir que le montant du prélèvement kilométrique serait lié aux coûts d'infrastructure du réseau routier ou d'une partie du réseau routier sur lequel le prélèvement

(125) https://www.francetvinfo.fr/replay-radio/le-vrai-du-faux/un-camion-use-une-chaussee-entre-20-et-100-fois-plus-qu-une-voiture_1767333.html.

(126) Ainsi, dans l'exposé des motifs de la loi dite « Eurovignette », il est dit que l'Eurovignette « *n'est pas une redevance, dès lors que : l'Eurovignette n'est pas imposée à tous les usagers des autoroutes et routes analogues, mais ne l'est qu'aux seuls véhicules visés par la directive* » (Doc., Sénat, 1994-1995, n° 1239-2, p. 5.)

(127) Doc., Parl. wall., 2014-2015, n° 236/1, p. 2.

(128) Voir *supra*, section 2, F, 3.

(129) C.J.U.E., 18 juin 2019, C-591/17, *République d'Autriche c. République fédérale d'Allemagne*, cons. 67, publié ci-après dans la présente livraison de la Revue, pp. 39 à 56.

kilométrique est dû¹³⁰. Il s'agit d'une application du principe de « l'utilisateur-payeur »¹³¹ selon lequel le montant du prélèvement kilométrique doit être proportionné au coût de l'infrastructure imputé au redevable en fonction de son utilisation du réseau.

Bien que la possibilité de faire varier la redevance d'infrastructure en fonction de la catégorie EURO mesurant la pollution émise par les véhicules soit reconnue, moyennant certaines conditions, aux États membres par la directive 1999/62/CE¹³², il peut paraître étonnant qu'un tel critère figure dans un système de rétribution-redevance au sens constitutionnel tel que décrit ci-avant. En effet, il s'agit d'introduire, dans un système de tarification censé être proportionné aux coûts requis pour l'entretien, la réparation et l'extension de l'infrastructure routière, un élément destiné à modifier les comportements des usagers en les incitant à remplacer leur véhicule polluant par des véhicules plus respectueux de l'environnement¹³³. Ce type d'objectif s'accommode généralement mieux de la figure de l'impôt qui ne requiert pas de rapport de proportionnalité – sous réserve du respect du principe d'égalité et de non-discrimination – entre son montant et le coût du service éventuellement fourni au contribuable¹³⁴.

Il faut, peut-être, voir dans cette manière de procéder le souhait de faire supporter par les redevables le « coût » de la pollution engendrée par leur véhicule. Cette conception implique deux questions. Tout d'abord, celle de la proportionnalité entre le montant de la variation liée à la pollution atmosphérique et le coût de celle-ci supporté par la société. Ensuite, à supposer cette interrogation résolue par une évaluation économico-scientifique du coût engendré par la pollution, se pose encore la question de l'identification du service fourni (le droit de polluer ?) et de son bénéficiaire (le pollueur ou la société dans son ensemble ?).

La même observation vaut également pour les autres variables destinées à lutter contre la congestion du réseau mais qui ne sont, pour l'instant, pas mobilisées par le système de tarification wallon.

3. Les délégations pratiquées par le pouvoir législatif

La possibilité de déléguer au pouvoir exécutif le pouvoir de fixer ou de modifier certains éléments essentiels du régime d'une rétribution-redevance confère une certaine souplesse à la rétribution-redevance par

rapport à l'impôt en vigueur dans les deux autres Régions. De larges délégations relatives à la détermination des variables de la tarification du prélèvement sont ainsi faites, par l'article 7 du décret wallon, soit au Gouvernement, soit au percepteur de péage, dont les décisions sont soumises à l'approbation du Gouvernement.

En régime d'imposition (dans les Régions flamande et de Bruxelles-Capitale), de telles délégations portant sur des éléments essentiels du prélèvement kilométrique sont prohibées. Seules les délégations portant sur des éléments accessoires sont autorisées.

La frontière entre ces deux types d'éléments a été questionnée par l'arrêt de la Cour constitutionnelle n° 30/2017 du 23 février 2017, déjà évoqué ci-avant¹³⁵. La requérante considérait que la taxe kilométrique flamande était contraire à l'article 170 de la Constitution en ce que le dispositif décrétal autorisait le Gouvernement à adapter la liste des routes figurant à l'annexe 2 du décret attaqué, ce qui constituait, selon elle, un élément essentiel de la taxe¹³⁶. Selon la Cour constitutionnelle, l'autorisation donnée au Gouvernement est limitée au reclassement des routes dans l'une des trois catégories prévues par le décret, ce qui ne lui permet pas de modifier la liste des routes taxables. Il apparaît, dès lors, qu'il existe des garanties suffisantes pour qu'un élément essentiel de l'impôt – à savoir la base d'imposition – ne soit pas modifié par le Gouvernement¹³⁷. En outre, la Cour constate que le changement de catégorie d'une route par le Gouvernement est susceptible d'avoir un impact sur le montant du prélèvement mais estime toutefois qu'« il peut en effet être raisonnablement admis que le classement des routes soit modifié pour des motifs de mobilité et de gestion des routes, et non pour des raisons fiscales »¹³⁸. La Cour ajoute que ces adaptations du Gouvernement seront placées sous la surveillance du pouvoir judiciaire en cas de litige.

4. Rétribution, redevance ou... impôt ?

Nous avons rappelé, ci-avant, que la rétribution-redevance au sens de l'article 173 de la Constitution nécessitait l'existence d'un service rendu tout spécialement au bénéfice du redevable ainsi qu'un rapport de proportionnalité entre le coût ou la valeur du service en question et le montant de la rétribution. Au fil du temps, la jurisprudence s'est stabilisée sur la consolidation de ces deux critères cumulatifs. Le caractère

(130) Doc., Parl. wall., 2014-2015, n° 236/1, p. 6.

(131) *Idem*, p. 3.

(132) Art. 7septies et 7octies de la directive péage.

(133) Doc., Parl. wall., 2014-2015, n° 236/1, p. 4.

(134) V. SEPULCHRE, « Fiscalité et parafiscalité : impôts, taxes, rétributions, amendes pénales et amendes administratives », *op. cit.*, p. 32.

(135) Voir *supra*, section 2, B.

(136) C.C., 23 février 2017, n° 30/2017, cons. B.8.

(137) Cons. B.12.

(138) Cons. B.13.

obligatoire ou facultatif du service offert en contrepartie n'est plus mobilisé formellement dans le cadre de la démarche de qualification.

Il n'en demeure pas moins que des discussions demeurent en doctrine quant à l'opportunité voire la nécessité de prévoir un régime constitutionnel spécifique de garantie pour les citoyens vis-à-vis de perceptions publiques directement associées à des services ne revêtant aucun caractère contraignant ou, du moins, indispensable pour les usagers redevables. Pour le dire autrement, la « rétribution-redevance » à proprement parler, en tant que prélèvement étatique faisant l'objet d'un régime de droit public spécifique, ne devrait-elle pas couvrir uniquement les sommes dont l'acquittement revêt, pour les administrés, un caractère contraignant ?

À cet égard et en lien avec le sujet de la présente étude, la question se pose de savoir si le service de mise à disposition des infrastructures pour les transporteurs routiers, moyennant l'acquittement d'un montant calculé en fonction du nombre de kilomètres parcourus, s'opère dans un cadre contraignant ou non. Autrement dit, le service est-il à ce point obligatoire ou indispensable que l'on puisse considérer que la charge financière qui lui est associée revêt un caractère de fait obligatoire, justifiant une protection particulière de la part du Constituant (art. 173 de la Constitution) ?

Répondre à cette question est délicat tant le critère du caractère obligatoire ou facultatif d'un service a fait couler beaucoup d'encre en jurisprudence et en doctrine.

Tout d'abord, constatons, pour rappel, que le caractère facultatif du service rendu et rémunéré par la rétribution-redevance ne se retrouve ni dans la définition de cette notion par la Cour de cassation¹³⁹, ni dans celle proposée par la Cour constitutionnelle¹⁴⁰. Cette dernière se focalise uniquement sur les critères de spécialité et de proportionnalité du prélèvement.

En revanche, la section du contentieux administratif du Conseil d'État a prononcé, en 1981, un arrêt, en cause *Staes*¹⁴¹, qui prend en compte cet élément, de manière telle que seules les perceptions rémunérant un service « facultatif » puissent être considérées comme des redevances (ce qui est l'inverse de la position que nous préconisons ici). Les chambres francophones de la Section de législation du Conseil d'État semblaient suivre cette définition du concept fondée sur trois critères (spécialité du service rendu en retour, proportionnalité de la charge par rapport au coût et caractère facultatif

du service ainsi rémunéré). L'arrêt *Staes* précité était relatif à une contribution obligatoire pour tous les opérateurs actifs dans le domaine du poisson dans le port de Zeebrugge. Selon le Conseil d'État, la seule obligation de recourir pour certains services à un service public qui en détient le monopole n'implique pas que l'indemnité payée pour ces services soit un impôt, parce que la contrainte n'émane pas de l'autorité ou de son monopole, légalement justifié, mais de la situation de l'usager du service, dans laquelle il s'est placé volontairement ou dans laquelle les circonstances l'ont placé malgré lui, de sorte que l'utilisation du service public lui est utile, voire indispensable.

La jurisprudence *Staes* a eu le mérite de montrer combien le critère du caractère facultatif ou non du service rendu est peu opérationnel et difficile à contrôler, en sorte qu'il fait l'objet d'une interprétation particulière souple. Les variations de conception selon le point de vue adopté (caractère obligatoire du point de vue de l'autorité vs du point de vue de l'usager-redevable) le rendent pour le moins subjectif. Au demeurant, il convient de souligner que l'enjeu de la qualification, en l'espèce, n'était pas la mise en œuvre du principe de légalité ou du régime de compétence prévu par l'article 173 de la Constitution, mais plutôt la détermination de la règle de tutelle pertinente (les régimes de tutelle étant différents, à l'époque, selon que l'on qualifiait le prélèvement d'impôt ou de redevance).

En outre, depuis lors, la Section de législation¹⁴² ainsi que la Section du contentieux administratif du Conseil d'État¹⁴³ adoptent une définition de la rétribution-redevance qui ne fait plus mention de ce critère. Toutes deux se limitent désormais à évoquer les critères de la spécialité du service rendu et de la proportionnalité pour caractériser, à l'instar de la Cour constitutionnelle, la rétribution en tant que type de prélèvement distinct de l'impôt.

Il faut saluer positivement cette évolution, du moins lorsque la signification du mot « rétribution » est questionnée dans le contexte de la mise en œuvre de l'article 173 de la Constitution. Requérir que le service soit purement facultatif pour le redevable n'a pas de sens, dès lors que l'article 173 de la Constitution vise précisément à accroître les protections offertes aux administrés face aux charges financières contraignantes que le pouvoir exécutif pourrait vouloir seul lui imposer sans l'intervention des représentants élus. À l'instar de ce qui est prévu pour l'impôt par l'article 170 de la Constitution, l'article 173 garantit, dans une mesure allégée (compte tenu de l'existence d'un service direct et immédiat en retour), le pouvoir de décision de

(139) Cass., 10 septembre 1998, *Pas.*, I, 942 ; Cass., 10 mai 2002, *Pas.*, I, 1123, *F.J.F.*, n° 2002/243.

(140) Par exemple, voir C.C., 23 juin 2011, n° 115/2011.

(141) C.E., 24 mars 1981, *Staes*, n° 21.061, *Rec.*, pp. 448-456, *Pas.*, IV, 1983, 28.

(142) Voir notamment, avis n° 40.388/4, *Doc. parl.*, sess. ord. 2006-2007, n° 51-2763/1, p. 73.

(143) Voir notamment, C.E., 8 novembre 2006. Voir encore, à propos des charges d'urbanisme en numéraire bruxelloises : C.E., 15 juin 2009, *F.J.F.*, n° 2010/1.

l'assemblée démocratiquement élue. Il conviendrait même, selon nous, si ce critère n'était pas aussi peu opérationnel en pratique, de réserver le qualificatif de rétribution-redevance aux seuls prélèvements associés à des services en retour si pas obligatoires du moins indispensables ou nécessaires (du point de vue du redevable-usager).

À cet égard, il est un fait que les transporteurs de marchandises disposent d'autres moyens que l'usage de la route pour acheminer leurs marchandises (transport par air ou par mer). Plus encore, une personne qui ne souhaiterait pas payer le prélèvement kilométrique peut poser le choix de ne pas s'adonner à l'activité de transport de marchandises par route, voire d'utiliser des routes non soumises au prélèvement (les routes communales en Région wallonne). Il n'en demeure pas moins que, dans une conception raisonnable et économiquement fondée de la contrainte propre au prélèvement kilométrique (en tant que rémunération de l'utilisation des routes les plus directes et rapides de Wallonie), force est de reconnaître le caractère indispensable de fait, et donc inévitable, de la charge ainsi « imposée » aux opérateurs (ou simples utilisateurs) de poids lourds. Cette vision des choses est d'ailleurs renforcée par les modifications associées au réseau des routes couvert par le prélèvement kilométrique, visant à contrecarrer les détournements de trafic destinés à éviter le paiement en question¹⁴⁴.

Un autre point mérite l'attention. Sur le fondement de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, l'on sait qu'un prélèvement organisé par une collectivité politique détenant un pouvoir fiscal ne perd pas son caractère d'impôt du seul fait que son produit soit directement affecté, non pas au budget de la collectivité politique en question, mais à un organisme possédant une personnalité juridique distincte¹⁴⁵.

En Région wallonne, le prélèvement kilométrique est essentiellement établi par le législateur et le gouvernement wallons, mais son produit finance directement la SOFICO. Néanmoins, il s'agit d'une redevance, et non d'un impôt. En matière de rétribution-redevance, il est généralement requis que cette charge soit établie par la collectivité publique elle-même qui preste le service offert en retour et profitant tout particulièrement au redevable. Or, dans le cas présent, le prélèvement kilométrique est organisé sous la forme d'une redevance et réglé par une collectivité politique (la Région wallonne) qui n'est pas l'entité qui preste le service en retour. Ce dernier (la mise à disposition de l'infrastructure des

routes couvertes par le prélèvement kilométrique) est offert par la SOFICO, une société à personnalité juridique distincte, qui perçoit ou recouvre elle-même le produit du prélèvement, de manière à pouvoir l'affecter à ses missions.

Le simple fait que le régime de la redevance kilométrique soit fixé par une autorité publique différente de l'entité qui accomplit la prestation offerte en retour pose question du point de vue de la démarche de qualification du prélèvement. On objectera néanmoins que la SOFICO participe aussi, dans une certaine mesure, à l'élaboration du régime en question, comme cela a été souligné ci-avant.

Enfin, en guise d'observation finale sur cette question critique de la nature juridique du prélèvement kilométrique, il existe un risque, nous l'avons dit, que l'usage des variables liées à la *pollution atmosphérique* et à la *congestion du réseau* soit de nature à altérer la qualification de « redevance » du prélèvement et le fasse « basculer » dans la catégorie des impôts¹⁴⁶. Du moins, il convient que ces critères de calcul de la redevance demeurent secondaires par rapport à celui se rapportant au coût des infrastructures (répercuté sur le redevable-usager). Les conséquences liées à une requalification en impôt du prélèvement wallon seraient dommageables, compte tenu notamment des délégations examinées ci-avant (sous l'angle du principe constitutionnel de légalité), mais aussi des autres effets (liés à la qualification de redevance) évoqués ci-après.

5. Les sanctions et leur recouvrement

Le décret wallon prévoit deux types de sanctions et deux procédures de recouvrement.

La figure juridique de la rétribution-redevance prête parfois à confusion. En effet, il s'agit d'un prélèvement dont le caractère obligatoire pour ses destinataires réside dans une décision unilatérale de l'autorité publique, et non dans la conclusion d'un contrat entre cette dernière et les usagers. Il n'en demeure pas moins que le caractère rémunérateur de la charge financière renvoie à la notion de prix, ce qui implique une force d'attraction toute particulière des principes et règles du *droit civil*. Ceci dit, la rétribution-redevance relève, tout comme les impôts, d'un régime de droit public. Cette conception hybride justifie les solutions suivantes, retenues par le législateur wallon pour la redevance kilométrique.

(144) Arrêté du Gouvernement wallon du 23 février 2017 modifiant l'arrêté du Gouvernement wallon du 11 juin 2015, *M.B.*, 29 mars 2017 ; décret du 13 juillet 2018 modifiant l'annexe 2 du Code flamand de la Fiscalité du 13 décembre 2013 en ce qui concerne le prélèvement kilométrique, *M.B.*, 1^{er} juillet 2018 ; <https://www.viapass.be/fr/actualites/details/article/routes-payantes-supplementaires-en-flandre-et-tarifs-indexes-en-wallonie-des-le-1er-janvier-2019/>.

(145) Voir C.C., 20 mai 1998, n° 49/98 (à propos de contributions établies par l'Autorité fédérale en vue de financer directement l'Institut d'expertise vétérinaire) ; C.C., 17 décembre 2003, n° 164/2003 (à propos de contributions fédérales servant à financer l'ONDRAF).

(146) Voir *supra*, la présente section, point B, 2.

a. Les sanctions

Le premier élément de « sanction » au sens large consiste en un intérêt de retard. Il s'agit d'une sanction civile à caractère indemnitaire, recouvrée par le bénéficiaire de la redevance selon la voie judiciaire¹⁴⁷. Ce régime, bien que prévu unilatéralement par la Région wallonne, emprunte à celui généralement appliqué en matière contractuelle.

En outre, compte tenu de sa nature de droit public, le régime du prélèvement kilométrique est assorti d'une palette d'amendes dont le montant est fonction du type d'infraction. Elles sont recouvrées par l'administration fiscale wallonne (Direction générale opérationnelle de la Fiscalité du Service public de Wallonie – DGO7) au moyen d'un titre exécutoire auto-constitué¹⁴⁸.

Ces sanctions poursuivent des buts distincts : les intérêts indemnisent, alors que les amendes sont censées réprimer et dissuader. Ainsi, appliquée au prélèvement kilométrique, la sanction civile infligée au prestataire de services indemnise le percepteur de péage pour le dommage qu'il subit du fait du retard de paiement. Quant à l'amende administrative, elle sanctionne le comportement de l'utilisateur d'un service public ne respectant pas la réglementation relative à l'utilisation dudit service.

À la différence des pouvoirs locaux, le législateur décretaal wallon n'est pas contraint par la hiérarchie des normes, de sorte qu'il peut écarter le droit commun pour y substituer une autre procédure de type administratif, lorsqu'il met en place un dispositif de rétribution-redevance.

Le régime des sanctions administratives, spécialement celui prévu et mis en œuvre avant sa modification par le décret du 13 décembre 2017¹⁴⁹, a donné lieu à l'émergence d'un contentieux devant le tribunal de première instance de Namur.

À titre d'illustration, ce tribunal a prononcé une décision avant-dire droit à propos d'une amende de 45.000 euros imposée à un opérateur à qui l'administration fiscale wallonne reprochait d'avoir violé les articles 16 et 17 du décret wallon¹⁵⁰.

L'article 16 précité prévoit, d'une part, que préalablement à l'utilisation de la route, le redevable doit équiper le véhicule non exonéré du prélèvement du dispositif d'enregistrement électronique (fourni par ledit « prestataire de services ») et, d'autre part, qu'il doit veiller à ce que le dispositif d'enregistrement électronique (O.B.U.) enregistre la distance parcourue par le véhicule, pendant chaque utilisation de la route.

Quant à l'article 17 du décret wallon, il impose au redevable de contacter le prestataire de services dans les cas suivants : 1) lorsque le dispositif d'enregistrement électronique signale qu'il ne satisfait plus aux exigences prévues par le décret ou ses arrêtés ; 2) lorsque le dispositif d'enregistrement électronique n'émet plus de signal ; 3) lorsqu'il est informé que le moyen de paiement garanti est devenu insuffisant.

L'infraction (en l'occurrence, le non-respect de ces dispositions) ayant été commise à quarante-cinq reprises (entre le 12 avril 2016 et le 30 novembre 2016), le montant de l'amende de 1.000 euros par infraction (art. 22 du décret, tel que rédigé avant sa modification par le décret du 13 décembre 2017) devait être multiplié en conséquence. En l'espèce, le transporteur avait réalisé des démarches en vue d'équiper son véhicule de l'O.B.U. requis, mais il prétendait ne l'avoir jamais reçu de la part du prestataire de services. La société en cause n'avait néanmoins pas entrepris de démarche afin d'obtenir l'O.B.U. initialement commandé ou d'en commander un autre. Selon le tribunal, il lui était loisible de régulariser sa situation de ce point de vue ; elle n'était pas dans l'impossibilité de respecter les exigences posées par le décret en termes d'équipement O.B.U. Les infractions sont donc établies.

Néanmoins, le tribunal de Namur a été invité à examiner si les amendes infligées sur la base du décret, qui sont indépendantes de la bonne foi du redevable ou de l'existence d'une intention frauduleuse, ne revêtent pas un caractère disproportionné. Or, il n'apparaissait pas, de la lecture de l'article 22 précité du décret wallon, que le juge disposait d'une quelconque marge d'appréciation quant à l'importance de la sanction appliquée en cas de pluralité d'infractions¹⁵¹. Dès lors, s'appuyant sur la jurisprudence de la Cour de cassation relative au contrôle judiciaire des amendes en matière fiscale¹⁵² et constatant, en outre, que le décret wallon

(147) Art. 20 du décret wallon.

(148) En cas de défaut de paiement de la sanction administrative, l'administration fiscale wallonne – et non la SOFICO, créancière du prélèvement – peut se délivrer à elle-même un titre exécutoire en enrôlant l'amende et en décernant une contrainte dans le respect de la procédure prévue par le décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes (art. 24 du décret wallon).

(149) *M.B.*, 22 décembre 2017.

(150) Civ. Namur, 27 février 2019, n° 17/1264/A, publiée dans la livraison de la présente *Revue*, pp. 113 à 120.

(151) Sous réserve de certaines situations prévues aux alinéas 2 et 3 du décret wallon, qui matérialisent, dans une certaine mesure et sous certaines conditions strictes, un mécanisme d'absorption.

(152) Voir, notamment, Cass., 17 mai 2003, n° F.11.0142.F : selon la Cour de cassation, le juge auquel il est demandé de contrôler une sanction administrative qui a un caractère répressif au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme doit examiner la légalité de cette sanction et peut examiner plus particulièrement si cette sanction est conciliable avec les exigences impératives des traités internationaux et du droit interne, y compris les principes généraux du droit. Ce droit de contrôle permet en particulier au juge d'examiner, en prenant en considération l'ensemble des circonstances de la cause, si la peine n'est pas disproportionnée par rapport à l'infraction, de sorte qu'il peut examiner si l'administration pouvait raisonnablement inflir-

n'offrait pas au juge la faculté d'accorder le sursis relativement aux amendes en question, le juge namurois a décidé de poser trois questions préjudicielles à la Cour constitutionnelle :

- L'article 22 du décret du 16 juillet 2015 instaurant un prélèvement kilométrique à charge des poids lourds, tel que libellé avant sa modification par l'article 32 du décret wallon du 13 décembre 2017 portant diverses modifications fiscales, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme et l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, interprété en ce sens qu'il ne permet pas au juge saisi d'un recours contre une amende administrative appliquée sur la base de cet article de réduire ou de remettre lui-même cette amende, si l'on devait considérer qu'une telle amende revêt un caractère pénal ?
- L'article 22 du décret du 16 juillet 2015 instaurant un prélèvement kilométrique à charge des poids lourds, tel que libellé avant sa modification par l'article 32 du décret wallon du 13 décembre 2017 portant diverses modifications fiscales, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme et l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, interprété en ce sens qu'il ne permet pas au juge fiscal saisi d'un recours contre plusieurs amendes administratives appliquées sur la base de cet article et si l'on devait considérer que de telles amendes revêtent un caractère pénal, de ne retenir qu'une seule amende en cas de concours d'infractions, comme le permet au juge pénal à l'article 65 du Code pénal lorsque les sanctions applicables sont des sanctions de nature pénale prévues par d'autres législations fiscales (telles que le Code des impôts sur les revenus (art. 449 et suivants) ou le Code de la TVA (art. 73 et suivants)), si ce n'est dans le cadre des conditions limitatives énumérées aux alinéas 2 et 3 de l'article 22 ?
- L'article 22 du décret du 16 juillet 2015 instaurant un prélèvement kilométrique à charge des poids lourds, tel que libellé avant sa modification par l'article 32 du décret wallon du 13 décembre 2017 portant diverses modifications fiscales, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme et l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, interprété en ce sens qu'il ne permet pas au juge fiscal saisi d'un recours contre

une amende administrative appliquée sur la base de cet article d'assortir celle-ci d'un sursis, si l'on devait considérer qu'une telle amende revêt un caractère pénal, alors qu'un redevable pourrait bénéficier de mesures légales d'individualisation de la peine dont le sursis si, comparaissant devant le juge correctionnel, il s'exposait aux peines de nature pénale prévues par d'autres législations fiscales (telles que le Code des impôts sur les revenus (articles 449 et suivants) ou le Code de la TVA (articles 73 et suivants)) ?

Au jour de l'achèvement de la présente contribution, la Cour constitutionnelle n'avait pas encore statué sur ce renvoi préjudiciel.

De manière à répondre aux reproches adressés à ce système répressif, le législateur wallon a modifié le régime des amendes par le biais d'un décret du 13 décembre 2017, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2018¹⁵³.

Ce décret réécrit le dispositif relatif aux amendes en les différenciant en fonction du type d'infraction et de l'existence ou non d'une intention frauduleuse. Par ailleurs, il prévoit désormais qu'en cas de pluralité d'infractions commises avec le même véhicule le même jour, seule une amende sera exigible, dont le montant sera celui prévu pour l'infraction dont le tarif est le plus élevé. Enfin, l'administration est désormais en droit de réduire le montant des amendes prévues pour certaines infractions en cas de première infraction ou en raison de la bonne foi du redevable¹⁵⁴.

Dans les travaux préparatoires de ce décret, l'on relève, entre autres, que la Commission européenne avait formulé des remarques pouvant donner lieu à une procédure d'infraction à l'encontre de la Belgique, en raison précisément du montant invariable de l'amende, du système de cumul par région et de la disproportion entre les amendes et la redevance éludée¹⁵⁵. Les deux autres Régions (Flandre et Bruxelles-Capitale) ont d'ailleurs opéré des modifications en ce sens.

b. Le recouvrement

Quant au mode de recouvrement, le régime prévu pour la sanction administrative est manifestement plus efficace que celui relatif à la sanction civile, c'est-à-dire aux intérêts de retard. En effet, infligée par une autorité administrative disposant des privilèges du préalable et de l'exécution d'office – la DGO7 –, la sanction administrative est directement recouvrable

ger une amende administrative de cette ampleur. Le juge peut, à cet égard, tenir compte spécialement de la gravité de l'infraction, du taux des sanctions déjà infligées et de la manière dont il a été statué dans des causes similaires, mais doit tenir compte de la mesure dans laquelle l'administration était elle-même liée par cette sanction. Ce droit de contrôle n'implique toutefois pas que le juge peut remettre ou réduire des amendes pour de simples motifs d'opportunité et à l'encontre des règles légales.

(153) Décret du 13 décembre 2017 portant diverses modifications fiscales, *M.B.*, 22 décembre 2017, art. 32.

(154) La bonne foi permet une réduction des amendes si celles-ci sanctionnent un même type d'infraction et si ces infractions sont commises durant une période limitée dans le temps par le même véhicule.

(155) L'article 9bis de la directive 1999/62/CE, que le décret wallon du 16 juillet 2015 transpose, indique que les sanctions prévues par les États en la matière « doivent être effectives, proportionnées et dissuasives ».

auprès du contrevenant sans que l'administration ait à solliciter du juge judiciaire un titre exécutoire. Face à un nombre potentiellement important de contrevenants, on comprend que le choix du législateur wallon se soit porté sur ce type de sanction. Le recours au titre exécutoire nécessitant des prérogatives de puissance publique, la SOFICO n'aurait pas été en mesure d'infliger de telles amendes, raison pour laquelle le législateur a fait appel à l'administration fiscale wallonne sur cet aspect ponctuel du régime du prélèvement kilométrique.

Ces sanctions civiles et administratives sont des accessoires à une contribution qualifiée de « redevance » par le législateur wallon. Cette qualification a un impact non négligeable sur l'applicabilité des instruments européens d'assistance au recouvrement et d'échange d'informations. En effet, les directives 2010/24/UE¹⁵⁶ et 2011/16/UE¹⁵⁷ ne trouvent à s'appliquer qu'en présence d'un impôt. Ceci est de nature à disqualifier le régime wallon¹⁵⁸, sous la réserve essentielle que la notion d'impôt ne s'interprète pas nécessairement, en tant que concept juridique, de la même manière en droit belge interne et en droit européen. Autrement dit, un prélèvement pourrait se voir reconnaître une qualification différente selon que l'on se place dans l'ordre juridique interne ou européen.

Cette situation pourrait, également, se révéler délicate dans les Régions flamande et de Bruxelles-Capitale (dans lesquelles le prélèvement kilométrique revêt la nature d'impôt) dans la mesure où la directive 1999/62/CE qualifie le péage de redevance. Ainsi, alors que dans l'ordre interne le prélèvement kilométrique est alternativement un impôt ou une redevance, les autorités européennes seraient fondées à considérer que, pour l'application du droit européen, il s'agit, dans tous les cas, d'une redevance empêchant l'application des directives en matière de recouvrement.

L'assistance au recouvrement international est pourtant un enjeu crucial de la correcte application du prélèvement kilométrique, dans la mesure où les registres de la D.I.V. ne contiennent des informations que sur les seuls transporteurs dont les véhicules sont immatriculés en Belgique.

6. La compétence du tribunal de première instance en cas de contentieux

Une dernière conséquence, liée à la qualification de « redevance » du prélèvement kilométrique wallon, doit être évoquée. Elle a trait au régime du contentieux afférent aux amendes.

Selon l'article 26 du décret wallon sur le prélèvement kilométrique, « les recours administratifs et les recours judiciaires concernant les amendes perçues et, le cas échéant, enrôlées, et recouvrées, sont réglés par les dispositions visées aux articles 25 à 28 du décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes ».

L'article 28 du décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes, auquel il est ainsi renvoyé, prévoit qu'« en cas de rejet de sa réclamation ou de sa demande de dégrèvement, ou à défaut de décision du fonctionnaire désigné par le Gouvernement dans les six mois à dater de la réception de la réclamation ou de la demande de dégrèvement par ce fonctionnaire, le redevable, (...) peut introduire un recours judiciaire contre la décision de ce fonctionnaire ou, à défaut de celle-ci, contre la taxation. Il est introduit par requête contradictoire ou par citation dirigées contre la Région en la personne du Ministre-Président. Les articles 1385decies et 1385undecies du Code judiciaire sont applicables à ce recours judiciaire ».

Le décret wallon sur le prélèvement kilométrique opère donc un renvoi, pour les aspects de procédure contentieuse, au décret relatif aux « impôts » wallons. Ce dernier effectue lui-même un renvoi aux dispositions fédérales contenues dans le Code judiciaire, qui règlent la compétence judiciaire pour les « contestations concernant l'application d'une loi d'impôt ». Partant, la procédure prévue pour les « impôts » est rendue applicable aux litiges portant sur les sanctions relatives à une « redevance », à savoir la redevance kilométrique.

À première vue, les conséquences associées à ce double renvoi sont susceptibles d'être les suivantes. Tout d'abord, une amende relative à la redevance kilométrique wallonne ne pourrait faire l'objet d'un recours judiciaire que si celui-ci a été précédé d'un recours administratif préalable (art. 1385undecies du Code judiciaire). Ensuite, la contestation devrait pouvoir être introduite par la voie d'une requête contradictoire. Enfin, la combinaison des normes précitées semble induire que le tribunal de première instance serait seul compétent pour statuer en premier ressort, comme s'il s'agissait d'un contentieux fiscal à proprement parler. En effet, les articles 1385decies et 1385undecies du Code judiciaire, auxquels l'on aboutit par l'effet du double renvoi évoqué ci-avant, opèrent, eux-mêmes, un renvoi à l'article 569, alinéa 1^{er}, 32°, du Code judiciaire, qui prévoit la compétence exclusive du tribunal

(156) Directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, J.O., n° 84, 31 mars 2010.

(157) Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, J.O., n° 64, 11 mars 2011.

(158) Art. 2 des directives 2010/24/UE et 2011/16/UE.

de première instance pour les contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt (quel que soit le montant de la contestation et à l'exclusion donc de tout autre juge, dont le juge de paix).

Le doute est néanmoins permis quant à la réelle portée du double renvoi opéré par le droit wallon. Consacre-t-il réellement la compétence exclusive du tribunal de première instance ?

L'article 1385*decies* du Code judiciaire, auquel il est fait renvoi, règle des questions de procédure civile, en particulier des procédures spéciales comme la procédure fiscale. En droit judiciaire, l'on distingue deux blocs importants : la compétence et la procédure. L'objet de l'article 1385*decies* est certes de prévoir les cas où une requête contradictoire est admise par dérogation à la citation. C'est une question de procédure et non de compétence. La disposition en question prévoit que le recours à la requête contradictoire est possible 1° contre l'administration fiscale et 2° dans les contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt. En l'occurrence, la contestation des amendes relatives au prélèvement kilométrique se formalise bien à l'encontre de l'administration fiscale (la DGO7). Ceci ne transforme néanmoins pas le litige en une « contestation relative à l'application d'une loi d'impôt » : les amendes sont l'accessoire d'une « redevance » non fiscale et non d'un impôt.

Par contre, en l'absence de renvoi direct, par le droit wallon, à l'article 569, alinéa 1^{er}, 32°, du Code judiciaire (règle de compétence), il est permis de douter que la compétence exclusive du tribunal de première instance soit confirmée. Dès lors, dans ce cas, il conviendrait d'en revenir aux règles générales relatives au taux du ressort : compétence du juge de paix en dessous d'un certain montant ; compétence du tribunal de première instance au-delà du montant en question. Le même raisonnement peut être suivi en ce qui concerne les règles de compétence territoriale propres aux contestations fiscales, auxquelles il n'est nullement renvoyé (ressort du bureau de perception). En guise de tempérament néanmoins, l'on soulignera que le tribunal de première instance bénéficie d'une prorogation de compétence qui le rend compétent en toutes matières sauf déclinatoire de compétence ou compétence exclusive. Néanmoins, un juge de paix pourrait être valablement saisi pour un litige relatif à des amendes appliquées en matière de prélèvement kilométrique, dès lors que le montant en jeu n'excède pas 5.000 euros.

Au demeurant, il faut rappeler un élément important du régime institutionnel de répartition des compétences : que le prélèvement constitue un impôt ou une redevance, les Régions demeurent en principe incompétentes pour édicter des règles relatives aux attributions

des juridictions et à la procédure applicable devant celles-ci. En vertu des articles 145 et 146 de la Constitution, il incombe au législateur fédéral seul de définir les compétences des juridictions : c'est une matière qui lui est réservée par la Constitution. Quant au pouvoir de définir les règles de procédure applicables devant ces juridictions, il ressortit aussi au législateur fédéral en vertu de sa compétence résiduaire.

Néanmoins, une Région pourrait intégrer dans son droit des dispositions relatives à la procédure juridictionnelle en faisant usage, pour ce faire, des « pouvoirs implicites ». En vertu de l'article 10 de la loi spéciale du 8 août 1980, « *les décrets peuvent porter des dispositions de droit relatives à des matières pour lesquelles les Parlements ne sont pas compétents, dans la mesure où ces dispositions sont nécessaires à l'exercice de leur compétence* ». Depuis la modification de l'article 19, § 1^{er}, de cette même loi par la loi spéciale du 16 juillet 1993, les régions sont même en droit d'utiliser leurs pouvoirs implicites dévolus par l'article 10 pour régler des matières que la Constitution a réservées au législateur fédéral. Selon la jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, il est requis à cette fin que (1) la réglementation adoptée soit nécessaire à l'exercice des compétences de la Région, (2) que la matière se prête à un régime différencié et (3) que l'incidence des dispositions en cause ne soit que marginale.

À cet égard, la Cour constitutionnelle a pu, par le passé, valider l'utilisation, par une Région, de ses pouvoirs implicites pour indiquer, dans un décret, la procédure applicable devant les cours et tribunaux¹⁵⁹. Le fait que, par voie décrétaire, le législateur régional « confirme » la procédure qui est normalement applicable en vertu du Code judiciaire fédéral peut constituer un élément essentiel dans l'appréciation du respect des conditions sous-tendant le recours valable aux pouvoirs implicites. Or, en l'occurrence, en prévoyant que des sanctions afférentes à une « redevance », et non à un impôt, peuvent être contestées conformément aux règles de procédure (et de compétence ?) applicables en matière de « contestation relative à l'application d'une loi d'impôt », la Région wallonne introduit, selon notre analyse, un régime « dérogatoire » par rapport au régime de droit commun prévu pour les « redevances » et ses accessoires (sanctions). Un effort de justification, par les autorités wallonnes, de l'article 26 du décret sur le prélèvement kilométrique aurait dû, selon nous, être fourni.

Section 4. Le prélèvement kilométrique dans le paysage des finances publiques de la Région wallonne

Le choix, opéré en Wallonie, de matérialiser le prélèvement kilométrique sous la forme juridique d'une

(159) Voir, par exemple, C.C., 14 février 2001, n° 19/2001 ; C.C., 8 mai 2002, n° 19/2001, spéc. B.2. et B.7.

« redevance » a été principalement dicté par la manière dont le financement de certaines routes s'organise sur le territoire wallon.

Dans un premier temps, nous reviendrons sur le contexte et les éléments-clés de ce mode de financement (A). Pour tenter de consolider le modèle ainsi retenu, il convenait de concevoir le prélèvement kilométrique comme une « ressource propre » de la Société wallonne de financement complémentaire des infrastructures (SOFICO), avec les conséquences qui en découlent en termes d'applicabilité de la TVA (B). Un des objectifs poursuivis par le dispositif, considéré dans son intégralité, consistait à alléger comptablement le déficit et la dette de la Région wallonne, tout en permettant de mener à bien de nouvelles initiatives en termes d'infrastructures routières (C)

A. LA RÉGIONALISATION DU RÉSEAU ROUTIER NATIONAL DANS UN CONTEXTE D'ASSAINISSEMENT DES FINANCES PUBLIQUES

La compétence en matière de routes nationales et d'autoroutes a été régionalisée lors de la réforme institutionnelle de 1988-1989. Cette régionalisation est intervenue dans un contexte budgétaire maussade où le taux d'endettement de la Belgique culminait à 131% du PNB¹⁶⁰. La décision fut, dès lors, prise de faire contribuer les Régions à l'effort d'assainissement budgétaire en ne transférant qu'une partie des moyens nécessaires au financement des nouvelles compétences matérielles¹⁶¹.

Concrètement, l'enveloppe budgétaire dédiée à cette politique avant la régionalisation (320 millions d'euros) a pratiquement été réduite de moitié (175 millions d'euros)¹⁶².

Lors des premières années d'exercice de la compétence, la Région wallonne s'est efforcée de financer, par la voie de son budget ordinaire, les dépenses liées au réseau routier. Les moyens annuels, insuffisants, qui pouvaient être dédiés à cette compétence (+/- 50 millions d'euros) ont conduit les autorités régionales à réfléchir à une formule plus souple permettant de réaliser de plus amples programmes d'investissement et d'entretien du réseau¹⁶³.

C'est ainsi qu'en 1994, la Région wallonne a débudgétisé partiellement cette compétence en chargeant une personne morale de droit public, la Société wallonne

de financement complémentaire des infrastructures (SOFICO), de la mission de financer, de réaliser et de gérer une partie importante des infrastructures (notamment) routières wallonnes.

Par le biais de la SOFICO, les autorités wallonnes se sont donc engagées dans la voie de la débudgétisation, par préfinancement de dépenses, qui consiste à « charger un véhicule financier, ou un organisme quelconque, de financer, le plus souvent via des emprunts, des dépenses publiques, à charge du budget de prévoir, ultérieurement, les crédits nécessaires à la couverture des amortissements et des intérêts »¹⁶⁴.

Cette technique présente la particularité de contourner les grands principes structurant le droit budgétaire dont, en particulier, deux d'entre eux : le principe d'annualité (art. 174, al. 1^{er}, de la Constitution), dans la mesure où la dépense d'investissement n'apparaît pas dans son intégralité au moment de son engagement, mais bien au fur et à mesure du paiement des amortissements d'emprunt et des charges d'intérêts ; le principe d'universalité (art. 174, al. 2, de la Constitution), en ce sens que cette technique induit, du fait d'un financement partiellement en dehors du budget, une « segmentation de l'endettement public »¹⁶⁵.

Ainsi, l'on peut citer, à titre illustratif, la décision du Gouvernement du 13 mars 2003, suite à laquelle le budget wallon assume, jusqu'en 2023, le paiement de vingt annuités de 8,4 millions d'euros couvrant le coût d'un emprunt contracté par la SOFICO en son propre nom mais pour le compte de la Région wallonne, en vue de la réalisation des travaux de réhabilitation des autoroutes E411 et E25¹⁶⁶.

B. LE PRÉLÈVEMENT KILOMÉTRIQUE : UNE RESSOURCE COMPLÉMENTAIRE D'ENVERGURE POUR LA SOFICO

La SOFICO a réussi le tour de force, au terme de longues négociations avec l'administration centrale de la TVA, de se voir reconnaître le statut d'assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée, ce qui lui évitait, en période de construction, d'avoir à financer le coût de cette taxe. En effet, le principe même de la TVA est qu'un opérateur économique, qui réalise des livraisons de biens ou des prestations de services en aval à titre onéreux, peut déduire de la TVA due au fisc la TVA qui lui a été facturée par ses propres fournisseurs. Ce faisant, la TVA perçue tout au long du cycle de production et de

(160) J. DEHALU, « Les nouvelles méthodes de financement du secteur routier en Région wallonne », 2008, p. 2 (<http://www.abr-bwv.be/sites/default/files/V.3.pdf>).

(161) B. BAYENET, M. BOURGEOIS et M. UHODA, « Les mécanismes de coordination des finances publiques en Belgique dans le cadre de la nouvelle gouvernance budgétaire européenne », *R.F.R.L.*, 2013/3, p. 215.

(162) J. DEHALU, *op. cit.*, p. 2.

(163) J.-P. ROLAND et J. DEHALU, « La SOFICO, outil de la Région wallonne pour le financement des grandes infrastructures de transport, dans le cadre d'un partenariat public-privé », *Bull. doc.*, 2006, pp. 8-9.

(164) M. OSWALD, « Les principes budgétaires : état des lieux à l'heure de la réforme du droit des finances publiques », *C.D.P.K.*, 2008/4, p. 757.

(165) S. HAZEE, « Les enjeux cachés du financement alternatif des infrastructures publiques », *Etopia*, 2006, p. 8.

(166) J.-P. ROLAND et J. DEHALU, *op. cit.*, pp. 20 et s.

distribution se répercute sur le consommateur final ; les opérateurs économiques intermédiaires ne supportent jamais la TVA en amont (versée aux fournisseurs), dès lors qu'ils sont en droit de la déduire. Autrement dit, grâce au droit à déduction, la TVA ne constitue jamais une charge ou un élément de coût pour les opérateurs économiques.

Ceci dit, la faculté de déduire la TVA payée aux fournisseurs en amont n'est admise *que* si l'acteur économique (qui exerce donc une activité économique au sens de la directive européenne n° 2006/112/CE, dite « directive TVA ») réalise des opérations en aval qui entrent dans le champ d'application de la directive TVA. Les livraisons de biens ou prestations de services offertes aux usagers-clients doivent donc l'être « à titre onéreux », ce qui nécessite un « lien direct » entre le montant payé et ce que le consommateur ou usager reçoit en retour¹⁶⁷. Un tel lien direct, entre la prestation et la contrepartie réellement reçue par le client est établi lorsqu'il existe, entre le prestataire et le bénéficiaire, un rapport juridique dans le cadre duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire¹⁶⁸.

Il est toutefois admis que ce ne doit pas nécessairement être le consommateur lui-même qui acquitte le prix directement lié à la livraison ou à la prestation. C'est sur le fondement de ce dernier constat que le schéma dit du « *shadow toll* » a caractérisé le fonctionnement d'une partie des activités de la SOFICO jusqu'à ce jour¹⁶⁹.

Ce dispositif est notamment d'application dans le Tunnel de Cointe à Liège. Dans ce système, l'opérateur obtient, en fonction du trafic enregistré sur l'ouvrage (mesuré par des bornes de comptage), un « droit de péage » pour l'utilisation de l'infrastructure. Toutefois, à la différence d'une concession traditionnelle, cette redevance n'est pas perçue auprès des utilisateurs directs de l'ouvrage ou du service, mais auprès de la Région wallonne (en l'occurrence, le concédant) qui acquitte une dotation dont le montant se

détermine à partir du calcul des pseudo-redevances (péages virtuels) dues pour le compte des utilisateurs du service¹⁷⁰.

C'est ainsi que la SOFICO adresse des factures à la Région wallonne qui les paie pour le compte des utilisateurs des ouvrages concernés¹⁷¹. Il s'agit d'une première source de financement de la SOFICO ayant rapporté 50,9 millions d'euros en 2017¹⁷².

La fiabilité de ce système de « *shadow toll* », pour la mise en œuvre du droit à déduction de la TVA, fait cependant l'objet de controverses. Compte tenu de son caractère artificiel, il n'est pas impossible que l'administration fiscale fédérale décide un jour de ne plus reconnaître à suffisance le lien direct requis par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne. L'instauration d'une ressource propre directement acquittée par les usagers – la « redevance kilométrique » – au profit immédiat de la SOFICO, en contrepartie de la mise à disposition des infrastructures par cette dernière, est censé contribuer à la consolidation du droit à déduction de la TVA sur le long terme et à prévenir une remise en cause de celui-ci, qui serait dommageable pour l'équilibre financier de la SOFICO.

Compte tenu des liens importants existant entre la réalisation des infrastructures routières et le marché intérieur européen, la SOFICO trouve également à se financer à des conditions avantageuses auprès de la Banque européenne d'investissement (BEI) (seconde source de financement).

La troisième source de financement de la société publique provient de la Région wallonne qui intervient, par le biais de dotations, « à (...) *hauteur des engagements qu'elle avait consacrés, [avant la création de la SOFICO], au travers des enveloppes budgétaires dédiées au budget extraordinaire du Met [Ministère des travaux publics]* »¹⁷³.

La Région wallonne a, par ailleurs, confié à la SOFICO la gestion et l'exploitation à titre onéreux des centrales hydroélectriques, des aires de repos ainsi que

(167) Les termes « à titre onéreux » ne sont pas définis par la directive 2006/112/CE, dite « directive TVA ».

(168) C.J.C.E., 5 février 1981, 154/80, *Staatssecretaris van Financiën c. Association coopérative « Coöperatieve Aardapelenbewaarplaats GA »* ; C.J.C.E., 1^{er} juillet 1982, 222/81, *BAZ Bausystem AG c. Finanzamt München für Körperschaften* ; C.J.C.E., 23 novembre 1988, 230/87, *Naturally Yours Cosmetics Limited c. Commissioners of Customs and Excise* ; C.J.C.E., 8 mars 1988, 102/86, *Apple and Pear Development Council c. Commissioners of Customs and Excise* ; C.J.C.E., 3 mars 1994, C-16/93, *R.J. Tolsma*. Voir aussi : C.J.C.E., 12 septembre 2000, C-276/97, *Commission c. République française* ; C.J.C.E., 12 septembre 2000, C-358/97, *Commission c. Irlande* ; C.J.C.E., 12 septembre 2000, C-359/97, *Commission c. Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord* ; C.J.C.E., 12 septembre 2000, C-408/97, *Commission c. Royaume des Pays-Bas* ; C.J.C.E., 12 septembre 2000, C-260/98, *Commission c. République hellénique* ; C.J.C.E., 14 novembre 2000, C-142/99, *Floridienne SA, Berginvest SA c. État belge* ; C.J.C.E., 21 mars 2002, C-174/00, *Kennemer Golf & Country Club c. Staatssecretaris van Financiën*. Plus récemment, voir C.J.U.E., 18 janvier 2017, C-37/16, *Minister Finansów c. Stowarzyszenie Artystów Wykonawców Utworów Muzycznych i Słowno-Muzycznych SAWP (SAWP)*.

(169) J.-P. ROLAND et J. DEHALU, *op. cit.*, p. 13.

(170) D. LINOTTE et B. CANTIER, « Shadow Tolls : le droit public français à l'épreuve des concessions à péage virtuel », *A.J.D.A.*, 20 novembre 2000, p. 863, cité par F. BELLEFLAMME, « La concession de service public : quel renouveau ? », in *Le service public 1. Le service public : passé, présent et avenir*, Bruges, die Keure-la Charte, 2009, p. 558.

(171) J.-P. ROLAND et J. DEHALU, *op. cit.*, p. 13.

(172) Question écrite du 23 mars 2018 d'E. Stoffels, Parl. wall., 2017-2018, n° 944.

(173) J.-P. ROLAND et J. DEHALU, *op. cit.*, p. 13.

l'exploitation du parc éolien le long du réseau routier et fluvial¹⁷⁴.

Alors que l'exercice comptable 2015 de la société publique se clôturait sur une perte de 87,13 millions d'euros¹⁷⁵, il devenait urgent de la renflouer en lui accordant une recette propre complémentaire. Le prélèvement kilométrique est censé répondre à cette exigence. Sur le véritable caractère de « ressource propre » au profit de la SOFICO du prélèvement kilométrique et sur la pertinence de la qualification en droit constitutionnel, de ce point de vue, en tant que « redevance », l'on se reportera au commentaire développé ci-avant, sous la section 3, point B, 3.

On notera, enfin, que suite à l'introduction de la redevance kilométrique, le système du « *shadow toll* » a dû être adapté afin d'éviter de comptabiliser deux fois les véhicules transitant par les ouvrages concernés par le prélèvement. Cette adaptation a été réalisée par le biais d'un avenant à la convention relative aux modalités de perception des péages afférents à l'accès et à l'utilisation du réseau structurant. Il a été approuvé, le 24 mars 2016, par le Gouvernement wallon¹⁷⁶.

C. LE MODÈLE WALLON À L'ÉPREUVE DU CADRE BUDGÉTAIRE EUROPÉEN

Ces dernières années¹⁷⁷, les velléités de débudgétisation de la Région wallonne se sont heurtées aux exigences du Système européen des comptes nationaux et régionaux (SEC 2010)¹⁷⁸. L'objectif de ce référentiel comptable est de soumettre les États membres de l'Union européenne à des normes de comptabilité publique communes afin de permettre une comparabilité des situations financières des États.

La discipline budgétaire européenne est, dès lors, appréciée à l'aune de ces nouvelles normes. Le SEC 2010 impose ainsi aux États membres d'exprimer leur dette publique sous une forme consolidée, c'est-à-dire en intégrant, dans son périmètre, l'endettement

qui, sans être formellement à charge du budget d'une collectivité publique, a été reporté sur divers organismes ayant une personnalité juridique distincte de la collectivité publique qui les a créés¹⁷⁹.

Après avoir été classée par les autorités statistiques¹⁸⁰ dans la catégorie SEC des sociétés non financières publiques¹⁸¹, la SOFICO a été réintégrée en 2012 dans le secteur des administrations publiques¹⁸². Le déficit ainsi que la dette de la SOFICO sont, depuis lors, ajoutés à ceux de la Région wallonne.

Selon son administrateur délégué, la consolidation de la SOFICO reposerait sur le fait que « *la SOFICO n'apporte pas la preuve qu'elle est un opérateur marchand, en d'autres termes, qu'elle ne génère pas des ressources aptes, par elle-même, à couvrir plus de 50% de ses coûts de production* »¹⁸³.

C'est à cette exigence que les autorités wallonnes ont entendu répondre en introduisant le prélèvement kilométrique sous la forme d'une redevance plutôt que d'un impôt, contrairement aux deux autres Régions du pays.

En effet, en introduisant un péage dû directement à la SOFICO en contrepartie de la mise à disposition des usagers de l'infrastructure qui lui a été concédée par la Région wallonne, le législateur wallon s'efforce d'augmenter considérablement les « ressources propres » de la société publique qui, cumulées, devraient lui permettre – selon les espoirs wallons – de couvrir plus de 50% de ses coûts de production¹⁸⁴. Par contre, dans l'hypothèse où la SOFICO continuerait de bénéficier d'une dotation financée par un « impôt kilométrique », elle ne pourrait précisément pas répondre aux exigences du *market test* promues par le SEC.

Selon les dernières informations publiées disponibles, il semblerait que l'Institut des comptes nationaux (ICN) ne ferme pas totalement la porte à la déconsolidation. Pour pouvoir se prononcer, il souhaite disposer

(174) J.-P. ROLAND et J. DEHALU, *op. cit.*, pp. 19-21.

(175) Société wallonne de financement complémentaire des infrastructures (rapport de gestion), 2015, p. 51 (<http://rapportdegestion.sofico.org/wp-content/uploads/2017/11/sofico-rapportdegestion2015.pdf>).

(176) Cour des comptes, « Rapport sur les projets de décrets contenant le premier ajustement des budgets pour l'année 2016 de la Région wallonne », p. 49 (<https://www.ccrek.be/FR/Publications/RegionWallonne/ApercuChronologique.html?year=2016>).

(177) D. PIRON et B. BAYENET, « Mesurer la dette wallonne à l'aune du Système européen des comptes », *Revue bancaire et financière*, 2015/2, pp. 100-106.

(178) Règlement (UE) n° 549/2013 du Parlement européen et du Conseil du 21 mai 2013 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans l'Union européenne, J.O., L 174 du 26 juin 2013, p. 37. Voir M. DETHIER et A. VAN WAEYENBERGE, « Le système européen des comptes nationaux et régionaux (SEC 2010), Comment juge-t-on si un État membre est en déficit ? », *J.D.E.*, 2014, pp. 413 et s.

(179) Sur cette question, voir la thèse récemment défendue par D. PIRON, « Des régions qui comptent. La reconfiguration néolibérale de la Belgique fédérale saisie par les finances publiques » (<http://hdl.handle.net/2268/227244>). Cette thèse sera prochainement publiée aux éditions Larcier.

(180) Il s'agit, en Belgique, de l'Institution des comptes nationaux (ICN).

(181) Banque nationale de Belgique, « Les unités du secteur public », (https://www.nbb.be/doc/dq/f_pdf_pde/pde_liste2011septembre.pdf), p. 14.

(182) D. PIRON et B. BAYENET, *op. cit.*, p. 102.

(183) Séance de la Commission du Budget du Parlement wallon du 16 juin 2015, C.R.I.C., n° 162 (session 2014-2015), p. 7.

(184) *Idem* : selon l'administrateur délégué de la SOFICO, suite à l'introduction du prélèvement kilométrique « *le profil économique de la SOFICO s'en trouvera profondément modifié puisqu'elle dépendra directement des paiements des usagers sur son réseau à concurrence de plus de 50% de ses coûts de production et elle devra, dans ces conditions, être automatiquement considérée comme un opérateur marchand, caractère qui lui manquait ou qui était légèrement discuté actuellement par l'ICN, dans la mesure où les ressources provenant directement du budget régional étaient considérées plus comme étant des subventions qu'autre chose* ».

du chiffre exact des recettes de la redevance kilométrique pour la première année complète, soit 2017¹⁸⁵. Ces chiffres étant désormais connus, on peut supposer que les discussions se poursuivent. Un des points qui restent de nature à poser problème a trait au fait que la décision de création du prélèvement kilométrique et la fixation d'éléments essentiels de son régime demeurent le fait de la Région wallonne agissant par voie de décision unilatérale (décrets et arrêtés). En outre, l'administration fiscale wallonne gère et recouvre les sanctions associées aux infractions au régime. La question de l'existence de la responsabilisation du risque encouru dans le cadre de la perception de ces « ressources propres » demeure ouverte.

Section 5. Vers une généralisation du prélèvement kilométrique aux véhicules autres que les poids lourds ?

Plus de trois ans après l'entrée en vigueur du prélèvement kilométrique sur les véhicules d'au moins 3,5 tonnes, d'aucuns plaident pour son extension aux véhicules légers. Après un aperçu des options préconisées au niveau international (A) et des enjeux ainsi que des contraintes propres à la situation wallonne (B), l'expérience allemande et sa censure par la Cour de justice permettront d'attirer l'attention sur certaines précautions nécessaires (C).

A. L'OPTION RETENUE PAR LES ORGANISATIONS INTERNATIONALES

Le modèle du prélèvement kilométrique correspond à un objectif poursuivi par la Commission européenne.

Une étape supplémentaire est en passe d'être franchie : dans une proposition de révision de la « directive péage », la Commission suggère la mise en place d'un cadre juridique pour l'introduction d'un système de péage internalisant les coûts sociaux et d'infrastructure générés par les véhicules particuliers¹⁸⁶. Plus précisément, l'objectif est d'étendre le champ d'application de la directive 1999/62/CE « aux véhicules utilitaires lourds autres que ceux destinés au transport de marchandises ainsi qu'aux véhicules utilitaires légers, y compris les voitures particulières » (cons. 3 de la proposition). Le quatrième considérant de la proposition indique que « *par nature, les droits d'usage fondés sur la durée ne reflètent pas précisément les coûts d'infrastructure réellement induits et, pour des raisons similaires, ne sont pas efficaces lorsqu'il s'agit d'encourager des opérations plus propres et plus efficaces ou de réduire la congestion. Il conviendrait donc*

de les remplacer progressivement par des redevances fondées sur la distance, qui sont plus équitables, plus efficaces et plus efficaces ». À la composante « infrastructure », une composante « congestion » devrait s'ajouter. Pour qu'une redevance de congestion soit efficace et proportionnée, « *il convient de calculer cette redevance sur la base des coûts marginaux de la congestion et de la différencier en fonction de la localisation, de l'heure et de la catégorie du véhicule. Afin de maximiser l'effet bénéfique d'une redevance de congestion, les recettes correspondantes devraient être allouées à des projets visant à remédier aux sources du problème* » (cons. 13 de la proposition). De manière intéressante, à propos des mesures de compensation admissibles, thématique déjà évoquée ci-avant sous la section 2, point F, 3, la proposition de la Commission prend l'option suivante : « *Dans le cas où un État membre met en place un système de tarification routière, les compensations accordées peuvent, selon le cas, entraîner la discrimination des usagers de la route non-résidents. La possibilité d'accorder une compensation dans cette situation devrait donc être limitée aux péages et ne devrait plus exister dans le cas des droits d'usage* » (cons. 17 de la proposition).

L'on note encore que, s'appuyant sur les résultats de la négociation interrégionale de 2011 ayant conduit à l'introduction d'un dispositif de prélèvement kilométrique pour les véhicules de plus de 3,5 tonnes, l'OCDE recommandait déjà d'en étendre la portée d'abord aux véhicules de société et, ensuite, à l'ensemble du parc automobile¹⁸⁷.

B. LES ENJEUX ET CONTRAINTES PROPRES À LA SITUATION WALLONNE EN CAS D'INTRODUCTION D'UN PRÉLÈVEMENT KILOMÉTRIQUE OU D'UNE VIGNETTE POUR LES VÉHICULES LÉGERS

La position des acteurs du monde socio-économique n'est pas univoque et révèle notamment des tensions entre les différents objectifs que devraient poursuivre les outils fiscaux et financiers.

En faisant contribuer l'utilisateur en fonction de son utilisation réelle du réseau routier, le prélèvement kilométrique a pour objectif de l'inciter à reconsidérer les alternatives de mobilité qui s'offrent à lui, afin de l'orienter vers celles qui sont les moins coûteuses. Selon Inter-environnement Wallonie (« IEW »), cette figure de l'*homo economicus* qui prend des décisions économiques rationnelles ne correspond que très partiellement à celle de l'automobiliste qui intègre d'autres

(185) Séance de la Commission du Budget du Parlement wallon du 9 octobre 2017, C.R.A.C., n° 9 (session 2017-2018), p. 19.

(186) Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 1999/62/CE relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures, COM (2017), 275 final. Voir aussi : Commission européenne (livre blanc), « Feuille de route pour un espace européen unique des transports – Vers un système de transport compétitif et économe en ressources », COM (2011), 144 final, p. 18.

(187) Études économiques de l'OCDE, Belgique, 2011, p. 23.

(https://www.oecd-ilibrary.org/fr/economics/etudes-economiques-de-l-ocde-belgique-2011_eco_surveys-bel-2011-fr), cité dans *Réforme de la fiscalité automobile, la longue route vers une fiscalité durable*, Dulbea (ULB) et Tax Institute ULiège, 2018, p. 179.

dimensions lors de ses prises de décision en matière de mobilité¹⁸⁸. C'est, entre autres, pour cette raison qu'IEW plaide pour la remobilisation des outils fiscaux existants – en particulier la taxe de mise en circulation et les accises – afin de mieux tenir compte des enjeux écologiques liés à la mobilité.

De leur côté, les fédérations du secteur automobile (FEBIAC) et des entreprises de Belgique (FEB) se mobilisent pour l'extension du prélèvement kilométrique aux véhicules légers. À condition de prendre en compte les variables liées au lieu et au moment du déplacement, cet outil serait, selon eux, en mesure de lutter efficacement contre les problèmes de congestion. En contrepartie, les taxes de circulation et de mise en circulation devraient être ramenées à zéro.

Outre les enjeux environnementaux et de mobilité, la réflexion portant sur l'introduction éventuelle d'un prélèvement kilométrique sur les véhicules légers en Wallonie devra prendre en compte les velléités stratégiques de déconsolidation de la SOFICO du périmètre des administrations publiques. À cet égard, la forme juridique que pourrait prendre cette nouvelle contribution risque d'avoir un impact sur le modèle de financement mis en place.

Ainsi, il nous semble que la rationalité économique du modèle pourrait être mise à mal si le prélèvement sur les véhicules légers devait prendre la forme d'un impôt alimentant le budget général de la Région wallonne plutôt que celle d'une redevance d'infrastructure indemnisant directement la SOFICO en contrepartie de la mise à disposition du réseau concédé. Il s'agirait d'un choix logique. À défaut, la crédibilité de la qualification en tant que « redevance » du prélèvement kilométrique pour les poids lourds risquerait d'être remise en cause en guise de conséquence collatérale. Le système de tarification au kilomètre des véhicules légers devrait ainsi s'insérer dans le modèle mis en place pour les véhicules de plus de 3,5 tonnes.

Cet élément pourrait, par ailleurs, entraîner des arbitrages budgétaires complexes si l'introduction de la redevance devait s'accompagner d'une réduction de la fiscalité automobile (taxes de circulation et de mise en circulation) en guise de compensation. En effet, le gain d'une recette complémentaire pour la SOFICO devrait alors s'accompagner d'une réduction de recettes au détriment du budget régional.

D'un autre côté, si la TVA sur la (future et hypothétique) redevance kilométrique pour les véhicules légers est appliquée (à l'instar de ce qui prévaut pour la redevance kilométrique « poids lourds »), cela signifiera

concrètement une majoration du coût pour les usagers qui, pour beaucoup d'entre eux, ne pourra pas être récupérée. En effet, de nombreux détenteurs de véhicules légers ont la qualité de « consommateurs finaux » et ne peuvent, de ce fait, déduire la TVA acquittée en amont. Il y a là un point de différenciation majeur par rapport à la situation en vigueur pour le prélèvement kilométrique « poids lourds », où les redevables sont en principe assujettis ordinaires à la TVA et titulaires du droit à déduction. Dès lors, même si le dispositif de prélèvement kilométrique pour les véhicules légers devait être introduit en action concertée et en coopération avec les Régions flamande et de Bruxelles-Capitale, son montant subirait, en Région wallonne, une augmentation de 21% au détriment des utilisateurs du réseau wallon.

Au demeurant, des obstacles politiques demeurent en Région wallonne. L'importance plus grande des distances parcourues sur le territoire (plus vaste) wallon fait craindre à certains que pareil prélèvement kilométrique se révèle, au final, tout particulièrement défavorable aux usagers wallons. Une partie des mandataires politiques se sont d'ailleurs prononcés en faveur d'un droit d'usage (vignette déterminée en fonction de la durée) plutôt que d'un péage (c'est-à-dire d'un prélèvement kilométrique calculé en fonction du nombre de kilomètres parcourus).

Selon nous, l'argument fait cependant fi du fait qu'un mécanisme de prélèvement au kilomètre peut revêtir un caractère dit « intelligent ». Il est possible de faire varier son montant en fonction d'un certain nombre de paramètres tenant compte de la nature des routes concernées, de l'heure d'utilisation, de la différence entre ville et campagne, etc. Il n'est pas inconcevable, dans l'absolu, que certaines routes (dans des zones reculées, par exemple) soient tarifées à un taux réduit voire nul. Néanmoins, plus on ajoute des critères sophistiqués de variation du montant du prélèvement en raison de facteurs autres que le nombre de kilomètres, plus le risque est grand que cette charge financière perde sa nature de « redevance » (qui rémunère purement et proportionnellement au coût l'utilisation des infrastructures routières) au profit de la qualification « d'impôt » qui, précisément, ne s'intègre pas dans le « système SOFICO ». Un « impôt » kilométrique ne permet ni de garantir la déconsolidation de la SOFICO ni d'optimiser son droit à déduction de la TVA acquittée en amont. L'exercice tient donc lieu de quadrature du cercle à ce propos, compte tenu de la diversité des objectifs poursuivis.

(188) P. COURBE, « Prélèvement kilométrique appliqué aux voitures, une analyse critique », IEW, 2015, pp. 40 et 68 (<https://www.iew.be/la-taxe-kilometrique-pour-les-voitures-une-analyse-critique>).

C. LA REDEVANCE D'INFRASTRUCTURE ALLEMANDE POUR LES VÉHICULES LÉGERS : CENSURE PAR LA COUR DE JUSTICE

Sous la section 2 (point F, 3) ci-avant, à laquelle il est ici renvoyé, nous avons déjà amplement commenté l'arrêt récemment prononcé par la Cour de justice de l'Union européenne à propos de la redevance allemande sur l'utilisation par les véhicules automobiles particuliers des routes fédérales¹⁸⁹. Ce régime, qui concerne les véhicules de moins de 3,5 tonnes, met en place, à rebours, des préférences affichées pour le péage par la Commission européenne, un dispositif de « vignette » (la « Pkw-Maut ») qui se présente comme suit :

- pour les *véhicules immatriculés en Allemagne*, une redevance d'utilisation des infrastructures, qui prend la forme d'une vignette annuelle, est due par le propriétaire du véhicule ;
- pour les *véhicules immatriculés à l'étranger*, l'obligation de verser la redevance, qui n'est due qu'en cas d'utilisation des autoroutes, pèse soit sur le propriétaire soit sur le conducteur pendant ladite utilisation et naît lors de la première utilisation d'une route soumise à redevance après le franchissement d'une frontière. La redevance doit être versée sous forme d'achat d'une vignette dont le montant est fonction de la durée d'utilisation pour laquelle il est opté (dix jours, deux mois ou un an).

Parallèlement, une *exonération* de la taxe sur les véhicules automobiles, *correspondant au minimum au montant de ladite redevance*, a été prévue pour les seuls propriétaires de véhicules immatriculés en Allemagne.

Cette initiative allemande a été mal accueillie par la Commission européenne qui a, dans un premier temps, considéré que la déductibilité de la vignette de la taxe de circulation payée par les véhicules immatriculés en Allemagne constituait une discrimination sur la base de la nationalité. Une procédure en manquement a été alors engagée, engendrant la saisine de la Cour de justice. Néanmoins, à la suite de modifications apportées aux dispositions de la législation allemande critiquées par la Commission, celle-ci avait décidé, le 17 mai 2017, de mettre fin à la procédure en manquement.

L'histoire ne s'arrête néanmoins pas là, puisque l'Autriche a décidé d'introduire elle-même un recours en manquement à l'encontre de l'Allemagne. L'initiative n'a pas été vaine, puisque la Cour de justice a censuré le régime allemand tel qu'en l'état. Selon elle, en introduisant la redevance d'utilisation des infrastructures pour les véhicules automobiles particuliers et en prévoyant, simultanément, une exonération de la taxe sur les véhicules automobiles d'un montant au moins équivalent à celui de la redevance versée, en faveur

des propriétaires de véhicules immatriculés en Allemagne, la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 18 (interdiction de toute discrimination exercée en raison de la nationalité), 34 (libre circulation des marchandises), 56 (libre prestation des services) et 92 (interdiction des discriminations dans le domaine des transports) du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

En effet, certes, tous les usagers des autoroutes allemandes, que le véhicule soit immatriculé en Allemagne ou à l'étranger, sont formellement assujettis à la redevance d'utilisation des infrastructures. Néanmoins, en raison de l'existence, au profit des propriétaires de véhicules immatriculés en Allemagne, d'une exonération de la taxe sur les véhicules automobiles d'un montant au moins équivalent à celui de la redevance qu'ils ont dû verser, la charge économique de cette redevance ne repose, *de facto*, que sur les propriétaires et les conducteurs des véhicules immatriculés dans un État membre autre que l'Allemagne. Ces derniers sont donc traités de manière moins favorable que les propriétaires de véhicules immatriculés en Allemagne. Cette différence de traitement, au détriment des conducteurs ou titulaires de véhicules immatriculés à l'étranger, ne peut se justifier adéquatement et de manière proportionnée par aucun motif d'intérêt général.

Nous ne reviendrons pas plus avant ici sur les développements déjà consacrés à cette jurisprudence précédemment dans la présente étude (section 2, point F, 3). Il est néanmoins intéressant de mettre en garde les autorités régionales belges et de préconiser la prudence dans le cadre des choix qui seront opérés à l'avenir.

L'arrêt du 18 juin 2019 de la Cour de justice ne condamne pas toute initiative qu'un État ou une région souhaiterait prendre en termes de tarification de l'utilisation des infrastructures routières. Un droit d'usage (en raison du temps d'utilisation) et, plus encore, un régime de péage (prélèvement kilométrique en raison des distances parcourues) peuvent être mis en œuvre sans encourir nécessairement le reproche de violation du droit de l'Union européenne. Pareille décision peut même s'accompagner d'une réduction voire d'une suppression des taxes frappant aujourd'hui la détention des véhicules, et ce en vue de prévenir une surcharge pour les propriétaires de véhicules immatriculés dans le pays. Une telle mesure de compensation ne concernerait certes que les véhicules légers immatriculés dans le pays ou la région concerné, alors même que la redevance d'utilisation frapperait tous les utilisateurs indépendamment du lieu d'immatriculation. Néanmoins, à condition de construire un régime cohérent et conséquent, une autorité publique peut tout à

(189) C.J.U.E., 18 juin 2019, C-591/17, *République d'Autriche c. République fédérale d'Allemagne*, publié ci-après dans la présente livraison de la *Revue*, pp. 39 à 56.

fait décider, pour le financement des routes, de passer d'un système de financement par l'impôt (sur la détention d'un véhicule) à un système de financement fondé sur les principes de l'« utilisateur-payeur » et du « pollueur-payeur ».

Or, le reproche adressé à l'Allemagne reposait précisément sur le constat de l'absence de cohérence et d'adéquation par rapport aux objectifs prétendument poursuivis. En effet, fondamentalement parlant, la redevance d'infrastructure allemande n'a pas été conçue, en ce qui concerne les véhicules immatriculés en Allemagne, de manière à ce que son montant dépende, pour les propriétaires de ceux-ci, d'une utilisation effective des routes fédérales. En effet, selon la Cour, *« d'une part, cette redevance est due même par un tel propriétaire qui n'emprunte jamais ces routes. D'autre part, le propriétaire d'un véhicule immatriculé en Allemagne est automatiquement soumis à la redevance annuelle et n'a donc pas la possibilité d'opter pour une vignette de plus courte durée si celle-ci répond mieux à sa fréquence d'utilisation desdites routes »*. De tels éléments, couplés à la circonstance que lesdits propriétaires bénéficient par ailleurs d'une exonération de la taxe sur les véhicules automobiles à hauteur d'un montant *au moins équivalent à celui payé* au titre de cette redevance, démontrent que le passage à un système de financement fondé sur les principes de l'« utilisateur-payeur » et du « pollueur-payeur » vise en réalité exclusivement les propriétaires et les conducteurs de véhicules immatriculés dans des États membres autres que l'Allemagne, tandis que le principe d'un financement par l'impôt – indépendant du degré d'utilisation effective des routes – demeure d'application pour les propriétaires de véhicules immatriculés dans cet État membre.

Ainsi, pour qu'un dispositif de tarification de l'usage des routes (en fonction de la durée d'usage ou, encore mieux, du nombre de kilomètres parcourus) puisse valablement déployer ses effets et, le cas échéant, se substituer aux taxes relatives à la détention et/ou mise en usage des véhicules, il convient de pousser la logique de « l'utilisation » jusqu'au bout de ses potentialités et ne pas garantir, à l'occasion du passage du système ancien au nouveau, une neutralité parfaite pour les propriétaires de véhicules immatriculés dans le pays. Neutraliser tout impact de la transition vers le nouveau système pour ces derniers se heurterait à un reproche de discrimination indirectement fondée sur la nationalité (et, le cas échéant, de violation des libertés de circulation des marchandises et des services).

A fortiori, il convient d'éviter d'accroître le régime de faveur dont profitent uniquement les véhicules « nationaux » par des mesures liées à la protection de l'environnement. À cet égard, l'Allemagne prévoyait, ce que la Cour de justice lui reproche aussi, pour les

véhicules de la classe d'émission EURO 6, que les propriétaires bénéficieraient d'une exonération de la taxe sur les véhicules automobiles d'un montant supérieur à celui de la redevance qu'ils ont dû payer. La discrimination des véhicules « étrangers » n'en est que davantage accrue en conséquence.

L'arrêt de la Cour revêt aussi un intérêt pour ce qui a trait aux modalités de *contrôle*, de *recouvrement* et de *sanction* d'une éventuelle redevance d'infrastructure. L'Autriche reprochait à l'Allemagne d'avoir mis en place des mécanismes discriminatoires de ce point de vue. Sur ce point, son argumentation n'a pas été suivie par la Cour.

Tout d'abord, s'agissant, en premier lieu, des dispositions de la loi qui concernent les contrôles aléatoires, l'interdiction de la poursuite de la route au moyen du véhicule concerné et l'éventuelle imposition d'une amende en cas de violation de l'obligation de payer la redevance due, les juges de Luxembourg ont estimé qu'aucun élément du dossier ne permettait d'affirmer que ces dispositions seraient applicables uniquement aux propriétaires et aux conducteurs de véhicules immatriculés dans des États membres autres que l'Allemagne. Au contraire, tant les propriétaires de véhicules immatriculés en Allemagne que les propriétaires et les conducteurs de véhicules immatriculés à l'étranger sont susceptibles de faire l'objet de contrôles aléatoires, aux fins de vérifier s'ils ont respecté l'obligation de payer la redevance d'utilisation des infrastructures due et, si tel n'est pas le cas, de se voir interdire de poursuivre leur route au moyen du véhicule concerné et infliger une amende. Or, la circonstance que les éléments constitutifs de certaines infractions, tels que le paiement incomplet de la redevance ou la fourniture incorrecte de renseignements, ne puissent être constatés que dans le chef des propriétaires et des conducteurs de véhicules immatriculés dans des États membres autres que l'Allemagne, n'étaye pas l'affirmation selon laquelle ces dispositions viseraient majoritairement ces derniers. En effet, une telle circonstance est une conséquence inévitable des différences objectives existant entre les propriétaires de véhicules immatriculés en Allemagne et les propriétaires et les conducteurs de véhicules immatriculés dans des États membres autres que l'Allemagne, en ce qui concerne tant la fixation du montant de la redevance d'utilisation des infrastructures que le paiement de celle-ci. À cet égard, alors que les propriétaires de véhicules immatriculés en Allemagne sont tenus de payer d'avance la redevance, sous la forme d'une vignette annuelle acquise lors de l'immatriculation des véhicules, à hauteur d'un montant fixé d'office par l'autorité compétente, les propriétaires et les conducteurs de véhicules immatriculés dans d'autres États membres ne doivent s'acquitter de cette redevance que lorsqu'ils utilisent les autoroutes allemandes, après le franchissement d'une frontière, sous la forme d'une vignette d'une durée variable, selon le choix de l'usager concerné, et à hauteur d'un

montant fixé d'après les informations fournies par celui-ci même¹⁹⁰.

Enfin, s'agissant de la disposition allemande relative à une exigence de *cautionnement* mise à charge des propriétaires ou conducteurs de véhicules immatriculés à l'étranger, lorsque, lors d'un contrôle aléatoire, une violation de l'obligation d'acquitter la redevance due est constatée, il est un fait que pareille obligation ne concerne que les contrevenants utilisant un véhicule immatriculé dans un État membre autre que l'Allemagne. Cette différence de traitement se justifie néanmoins selon la Cour. Cette dernière avait déjà jugé auparavant que l'absence d'instruments conventionnels permettant d'assurer l'exécution d'une condamnation dans un État membre autre que celui où elle a été prononcée justifie objectivement une différence de traitement entre contrevenants résidents et non-résidents. Ainsi, l'obligation de versement d'une somme à titre de caution, imposée aux seuls contrevenants non-résidents, est apte à empêcher qu'ils puissent se soustraire à une sanction effective en déclarant simplement qu'ils ne souhaitent pas consentir à la perception immédiate de l'amende. L'objectif de garantir le paiement des amendes infligées aux contrevenants utilisant un véhicule immatriculé à l'étranger justifie cette distinction de traitement, à condition qu'elle présente un caractère proportionné. À cet égard, le régime allemand prévoyait que la caution n'était pas obligatoire et automatique. Dès lors, pour la Cour, il est raisonnable de présumer que les autorités compétentes n'imposeront cette exigence que lorsque, au vu des circonstances individuelles, il existera un risque que l'amende infligée ne puisse être perçue ou ne puisse l'être que très difficilement. Au demeurant, le montant de ce cautionnement ne peut être lui-même disproportionné. En l'occurrence, le droit allemand le limitait au montant de l'amende infligée et aux frais de la procédure administrative, ce que la Cour de justice approuve et valide.

Conclusion

Au terme de ce voyage au cœur du dispositif wallon du prélèvement kilométrique, l'on constate combien, d'une part, le système institutionnel est et demeure complexe en Belgique et, d'autre part, que l'accumulation d'objectifs divers (parfois contradictoires les uns par rapport aux autres) donne lieu à l'émergence d'un régime asymétrique (entre les Régions) dont le caractère artificiel ne manque pas d'interpeller.

Pour autant, il faut souligner l'audace des législateurs régionaux belges par rapport à des enjeux fondamentaux liés à l'utilisation de véhicules lourds sur les (auto-) routes : répercussion sur l'utilisateur (et non sur les contribuables en général) du coût des infrastructures, protection de l'environnement, lutte contre les phénomènes de congestion. Tout cela renvoie au concept d'externalité qui est une préoccupation constante aussi des autorités européennes, comme en témoignent les directives, propositions de directives et résolutions adoptées en la matière.

L'avenir confirmera ou non la solidité du système. Tout en répondant aux objectifs rappelés ci-avant, le prélèvement kilométrique revêt, en Région wallonne, une nature juridique particulière (redevance) – distincte de celle qui prévaut dans les deux autres Régions (impôt). Des questions liées à la déconsolidation budgétaire ainsi qu'à la déduction de la TVA justifient ce choix. Néanmoins, une telle asymétrie est inédite en droit belge et suscitera d'épineuses questions lorsqu'il s'agira de prolonger l'initiative par la mise en place d'un prélèvement kilométrique pour les véhicules dits légers. Au demeurant, l'élaboration d'un régime de péage ou, alternativement, de droit d'usage pour ce dernier type de véhicules, nécessitera que l'on se préoccupe activement de prévenir toute discrimination sous l'angle du droit de l'Union européenne. L'arrêt prononcé par la Cour de justice le 18 juin 2019 servira de fil conducteur pour éviter de réitérer les erreurs commises par le législateur allemand.

Enfin, il nous paraît essentiel de souligner combien l'instauration du prélèvement kilométrique pour les poids lourds est le signe positif de ce que les Régions sont en mesure de se concerter et de collaborer efficacement à la mise en place de solutions fiscales novatrices. Le fédéralisme coopératif a trouvé là une expression intéressante et convaincante de ses vertus.

(190) C.J.U.E., 18 juin 2019, C-591/17, *République d'Autriche c. République fédérale d'Allemagne*, cons. 93 à 96.