

La répartition des compétences en matière de taxes de circulation et de mise en circulation appliquées aux sociétés de leasing

Par

Marc BOURGEOIS

Professeur ordinaire à l'ULiège (Tax Institute)

et

Gauthier DELOBBE

Assistant à l'ULiège (Tax Institute) et avocat

En 2001, à l'occasion de la cinquième réforme de l'État¹, le législateur fédéral a modifié la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions (ci-après : « LSF »)². Il a notamment inséré, dans la foulée de la régionalisation de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles (ci-après : « TC ») et de la taxe de mise en circulation (ci-après : « TMC »), une réserve relative à l'exercice de ces nouvelles compétences fiscales des Régions. Elle concerne l'hypothèse dans laquelle le redevable de ces taxes est une société, une entreprise publique autonome ou une association sans but lucratif à activités de leasing : à leur égard, toute modification du régime fiscal en question est subordonnée à la conclusion préalable d'un accord de coopération entre les trois Régions³.

Aucun accord de coopération n'est intervenu à ce jour pour autoriser une modification, au niveau régional, de la législation relative aux TC et TMC pour les entreprises à activités de leasing en question. Dès lors, le régime fiscal qui leur est applicable est toujours celui qui existait le 1^{er} janvier 2002, date à laquelle la régionalisation – c'est-à-dire le transfert de compétence de l'autorité fédérale vers les Régions – s'est matérialisée. Ceci, alors que les règles de calcul des taxes en question pour les autres véhicules a, lui, évolué dans chacune des trois Régions.

La présente étude examine, de manière générale, la signification et l'opportunité de cette restriction de

compétence relative aux sociétés à activités de leasing. Tout d'abord, un rappel des règles de répartition des attributions relatives aux taxes de circulation et de mise en circulation permettra de mettre en lumière le fait que la détermination du redevable de la TC et de la TMC et la localisation de celles-ci, s'opèrent principalement par référence à la législation (fédérale) relative à l'immatriculation (I). Un aperçu des principes sous-jacents à celle-ci s'avère donc nécessaire (II). Ensuite, nous nous efforcerons de clarifier ce que recouvre la notion de « sociétés à activités de leasing », telle qu'évoquée dans la LSF (III). Ces développements permettront d'examiner sous un jour nouveau et d'apprécier de manière critique l'efficacité réelle, en termes de prévention, des migrations, des délocalisations et de la concurrence fiscale entre Régions, de l'exigence d'un accord de coopération préalable pour toute modification du régime des taxes de circulation et de mise en circulation vis-à-vis des sociétés à activités de leasing (IV).

I. La répartition des compétences en matière de taxe de circulation et de taxe de mise en circulation

Après un rappel du cadre général de la répartition des compétences entre l'autorité fédérale et les Régions en matière de TC et de TMC (A), le lien entre ces règles institutionnelles et la législation fédérale relative à l'immatriculation est établi (B). L'exigence d'un

(1) Loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions, *M.B.*, 3 août 2001.

(2) Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989, telle que modifiée principalement en 1993, 2001 et 2014.

(3) Art. 4, § 3, de la LSF.

accord de coopération préalable pour toute modification du régime applicable aux sociétés à activités de leasing fixe les bases d'un régime différencié (C) dont les conséquences concrètes sont perceptibles aujourd'hui (D).

A. LES COMPÉTENCES GÉNÉRALES DES RÉGIONS ET DE L'AUTORITÉ FÉDÉRALE EN MATIÈRE DE TAXE DE CIRCULATION ET DE TAXE DE MISE EN CIRCULATION

L'article 3 de la LSF fixe la liste des « impôts régionaux », à savoir des impôts initialement nationaux mais dont le produit et les principales compétences normatives ont été régionalisés au fil des réformes de l'État successives. Parmi ceux-ci figurent, depuis le 1^{er} janvier 2002, la TC et la TMC (art. 3, al. 1^{er}, 10^e et 11^e, de la LSF).

Selon l'article 4, § 3, de la LSF, les Régions sont exclusivement compétentes pour en modifier la *base d'imposition*, le *taux d'imposition* et les *exonérations*.

Par le biais d'un raisonnement *a contrario*, confirmé par les travaux préparatoires de l'époque⁴, ainsi que par la Cour constitutionnelle⁵ et le Conseil d'État⁶, il faut considérer que la compétence relative à la *matière imposable* ainsi qu'à la détermination du ou des *redevables*⁷ est demeurée dans le giron de l'autorité fédérale. Toutefois, cette dernière ne peut modifier les règles s'y rapportant ou encore adopter des mesures qui ont une incidence sur ces éléments que par le biais d'une loi votée à la majorité spéciale prévue à l'article 4, dernier alinéa, de la Constitution⁸.

Actuellement, le régime de la TC et de la TMC est organisé, pour les Régions wallonne et de Bruxelles-Capitale, par le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (ci-après : « CTAIR ») et, pour la Région flamande, par le Code flamand de la fiscalité (ci-après : « CFF »).

Le droit régional applicable, pour chaque impôt régional au sens de l'article 3 de la LSF, se détermine sur le fondement des critères de localisation inscrits à l'article 5, § 2, de la LSF. Tant pour la TC que pour la TMC, il convient de se référer à « *l'endroit où est établie la personne morale ou physique au nom de laquelle le véhicule est ou doit être immatriculé* ». Pour la TC seulement, il est néanmoins précisé que « *lorsque le redevable, personne physique ou morale, n'a pas en Belgique de domicile ou de siège social, la taxe est réputée localisée au lieu de sa résidence ou de son principal établissement en Belgique* » (art. 5, § 2, 10^e et 11^e, de la LSF). Toute modification des critères de localisation en question relève de la compétence exclusive du législateur fédéral agissant à la majorité spéciale.

L'article 5, § 3, de la LSF habilite chacune des Régions à reprendre le service des impôts régionaux⁹, en ce compris la TC et la TMC, et ce à condition de respecter la procédure prévue par la disposition précitée. Aujourd'hui, tant la Région flamande que les Régions wallonne et de Bruxelles-Capitale assurent elles-mêmes, par l'intermédiaire de leur administration fiscale respective, le service des TC et TMC. Le SPF Finances n'intervient donc plus dans ce cadre. À partir du moment où une Région assure le service d'un impôt régional, elle devient exclusivement compétente pour fixer les règles de procédure s'y rapportant.

Enfin, conformément à l'article 11 de la LSF, les Communautés et les Régions ne sont en principe pas autorisées à établir des taxes régionales propres, directement sur la base de l'article 170, § 2, de la Constitution, dans les matières qui font l'objet d'un impôt visé par la LSF (règle fédérale *non bis in idem*). Essentiellement, il s'agit de la matière imposable des impôts régionaux au sens de l'article 3 de la LSF et de l'impôt des personnes physiques. Cependant, une

(4) *Doc. parl.*, Ch. repr., 1988-89, n° 635/1, pp. 7-8. Pour une description de la matière imposable des différents impôts régionaux, voy. le rapport au nom de la commission de révision de la Constitution et de réforme des institutions sur le projet de loi spéciale sur le refinancement des communautés et l'extension des compétences des régions, *Doc. parl.*, Ch. repr., 2000-2001, n° 1183/7, spéc. p. 157 (annexe 3).

(5) C.C., 16 janvier 2020, n° 3/2020 ; C.C., 22 mars 2018, n° 34/2018 ; C.C., 19 juin 2014, n° 93/2014 ; C.C., 26 avril 2006, n° 58/2006. Pour un commentaire, voy. notamment M. BOURGEOIS, « Les prérogatives normatives des régions à l'égard des impôts "régionaux" (articles 3 et 4 de la loi de financement) : le régime légal et la jurisprudence de la Cour d'arbitrage », *J.D.F.*, 2000, pp. 5-49 et 65-80 ; M. BOURGEOIS, « La "matière imposable" des impôts régionaux selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle : commentaire critique des arrêts n° 58/2006 du 26 avril 2006 et n° 93/2014 du 19 juin 2014 », *Liber amicorum Maurice Eloy*, Limal, Anthemis, 2014, pp. 629-661 ; A. GOEGEBUER, « Het begrip belastbare materie : analyse en toetsing in het licht van de planbatenheffing », *T.F.R.*, 2002, pp. 839-884.

(6) La section de législation du Conseil d'État estime, à propos des « impôts régionaux » visés à l'article 3 de la LSF, que cette réserve fédérale de compétence vis-à-vis de la matière imposable, verrouillée par l'exigence d'une majorité spéciale, garantit que l'autorité nationale ne puisse pas, à l'avenir, agir par une simple majorité ordinaire dans des domaines pour lesquels les Régions sont compétentes en vertu de la LSF. En l'absence de pareille réserve de compétence, l'autorité nationale pourrait ainsi se réapproprier aisément les compétences ainsi transférées, et ce par de simples lois adoptées sur le fondement de l'article 170, § 2, de la Constitution (« exceptions dont la nécessité est démontrée », apportées à l'autonomie fiscale des Régions). Dès lors, le législateur spécial a « verrouillé » la matière taxable des « impôts régionaux », tout autant vis-à-vis du législateur national (agissant à la majorité ordinaire) que vis-à-vis des législateurs régionaux (*Doc. parl.*, Ch. repr., 1988-89, n° 635/1, p. 60 ; *Doc. parl.*, Ch. repr., 1991-1992, n° 604/2, pp. 11-12).

(7) Avis n° 53.619/3 du 30 septembre 2013 sur l'avant-projet de décret « houdende de Vlaamse Codex Fiscaliteit », *St.*, VI.parl., 2013-2014, n° 2210-1, pp. 254-255.

(8) Loi adoptée à la majorité des suffrages dans chaque groupe linguistique de chacune des Chambres, à la condition que la majorité des membres de chaque groupe se trouve réunie et pour autant que le total des votes positifs émis dans les deux groupes linguistiques atteigne les deux tiers des suffrages exprimés.

(9) 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 (...), la perception et le recouvrement de l'impôt (en ce compris les frais et intérêts) » (*Doc. parl.*, Chambre, n° 50-1183/007, p. 160. Voy. aussi C.C., 1^{er} septembre 2008, n° 124/2008, B.8.4).

exception est prévue pour la TC et la TMC : en conséquence de la loi spéciale du 26 décembre 2013¹⁰, les Régions sont désormais en droit de créer des taxes propres dont la matière serait, totalement ou partiellement, la même que celle couverte par la TC ou par la TMC. Ce faisant, elles doivent néanmoins respecter le principe d'évitement de la double imposition, tel que consacré par l'article 1^{er} de la LSF.

B. DÉTERMINATION DU REDEVABLE ET CRITÈRES DE LOCALISATION DES TAXES DE CIRCULATION ET DE MISE EN CIRCULATION : INCIDENCE DE LA LÉGISLATION FÉDÉRALE RELATIVE À L'IMMATRICULATION

Pour déterminer le redevable et localiser, dans l'une des trois Régions, la TC et la TMC, il convient, en principe, de se référer à ce qui est mentionné dans le certificat d'immatriculation.

Le redevable de la TMC est « *la personne physique ou morale qui est reprise (...) au certificat d'immatriculation (...), lors de la première mise en usage sur la voie publique du véhicule routier (...), par les soins de ladite personne physique ou morale* »¹¹.

Quant à la TC, le redevable est, en règle générale, quiconque emploie pour son propre usage ou exploite un ou plusieurs véhicules désignés comme étant imposés par les articles 3 et 4 du CTAIR, soit qu'il en ait la propriété ou la possession personnelle, soit qu'il

en ait la disposition permanente ou habituelle par louage ou autre convention¹². Néanmoins, un système dit « automatisé » a été mis en place¹³, de sorte que la taxe est due, dans la plupart des cas, par la personne physique ou morale qui est ou doit être reprise au certificat d'immatriculation, aussi longtemps qu'un véhicule est ou doit être inscrit au nom de cette personne dans le répertoire matricule de la Direction pour l'immatriculation des véhicules (ci-après : « DIV »)¹⁴.

Pour rappel, la LSF localise la TC et la TMC à l'endroit où est établie la personne morale ou physique au nom de laquelle le véhicule est ou doit être immatriculé.

Par conséquent, tant l'identification du redevable que la localisation régionale s'opèrent par référence étroite à la législation et la réglementation fédérales en matière d'immatriculation. Ces deux démarches impliquent de déterminer le nom de la personne reprise dans le certificat d'immatriculation ou, du moins, qui est titulaire de l'obligation d'immatriculer en son nom. Or, la compétence matérielle relative à l'immatriculation des véhicules incombe toujours à l'autorité fédérale.

C. SOCIÉTÉS À ACTIVITÉS DE LEASING : EXIGENCE PRÉALABLE À L'EXERCICE DES COMPÉTENCES FISCALES RÉGIONALES

Dans le cas où le redevable de la TC ou de la TMC est une société¹⁵, une entreprise publique autonome¹⁶ ou une association sans but lucratif¹⁷ à activités de

(10) 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 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.

(11) Art. 100 du CTAIR ; art. 2.3.2.0.1 du CFF.

(12) Art. 6 du CTAIR ; art. 2.2.2.0.1, § 1^{er}, du CFF.

(13) Art. 21 du CTAIR ; art. 2.2.2.0.1, § 2, du CFF.

(14) Les véhicules en question sont les voitures, les voitures mixtes, les minibus, les ambulances, les motocyclettes, les tricycles à moteur, les quadricycles à moteur, les camionnettes, les camionnettes lentes, les remorques à bateau, les remorques de camping, les véhicules de camping, les remorques et semi-remorques d'une masse maximale autorisée jusqu'à 3.500 kg (art. 21 du CTAIR ; art. 2.2.2.0.1, § 2, du CFF). La Région flamande a ajouté les corbillards à cette liste. Pour les hypothèses dans lesquelles un véhicule est immatriculé à l'étranger et mis en circulation sur la voie publique en Région wallonne par des personnes qui y ont leur résidence, voy. la circulaire du 30 mars 2018 relative aux taxes de circulation et de mise en circulation sur les véhicules automobiles. – Véhicules immatriculés à l'étranger et utilisés sur le territoire wallon par une personne résidant en Région wallonne. – Conditions d'imposition, d'exonération et d'exigibilité à la taxe de circulation et à la taxe de mise en circulation, *M.B.*, 15 mai 2018.

(15) L'article vise les sociétés, au sens de la loi du 7 mai 1999 portant le Code des sociétés. Ce code est aujourd'hui abrogé au profit, depuis son entrée en vigueur le 1^{er} mai 2019, du nouveau Code des sociétés et des associations (« CSA »). L'article 1:1 du CSA énonce qu'« [u]ne société est constituée par un acte juridique par lequel une ou plusieurs personnes, dénommées associés, font un apport. Elle a un patrimoine et a pour objet l'exercice d'une ou plusieurs activités déterminées. Un de ses buts est de distribuer ou procurer à ses associés un avantage patrimonial direct ou indirect ».

(16) Cette notion est de nature à être englobée par celle de « société », compte tenu du statut actuel de la plupart de ces entreprises. Les entreprises publiques autonomes sont les organismes d'intérêts publics qui concluent des contrats de gestion avec l'État afin de disposer d'une autonomie de gestion dans un secteur industriel ou commercial donné selon les conditions de la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques. Les entreprises publiques autonomes sont reprises au paragraphe 4 de l'article 1^{er} de la loi précitée. À l'heure actuelle, elles sont au nombre de cinq : Proximus, la Société Nationale des Chemins de fer belges (abrégiée : « SNCB »), Infrabel, Bpost et Skeyes.

(17) Initialement, les associations sans but lucratif (ci-après « ASBL ») étaient réglées par la loi du 27 juin 1921. L'ASBL était définie comme étant « celle qui ne se livre pas à des opérations industrielles ou commerciales et qui ne cherche pas à procurer à ses membres de gain matériel ». Aujourd'hui, la définition de ces associations se trouve au sein du Code des sociétés et des associations qui a abrogé la loi de 1921 lors de son entrée en vigueur le 1^{er} mai 2019. Désormais, l'article 1:2 du CSA dispose qu'« [u]ne association est constituée par une convention entre deux ou plusieurs personnes, dénommées membres. Elle poursuit un but désintéressé dans le cadre de l'exercice d'une ou plusieurs activités déterminées qui constituent son objet. Elle ne peut distribuer ni procurer directement ou indirectement un quelconque avantage patrimonial à ses fondateurs, ses membres, ses administrateurs ni à toute autre personne sauf dans le but désintéressé déterminé par les statuts. Toute opération violant cette interdiction est nulle ». Outre l'association de fait (sans personnalité juridique), le CSA reconnaît deux types d'associations qui, elles, sont dotées de la personnalité juridique : l'ASBL et l'ASBL (association internationale sans but lucratif).

leasing¹⁸, l'exercice des compétences régionales vis-à-vis de ces taxes est subordonné à la conclusion préalable d'un accord de coopération entre les trois Régions.

Dans les travaux préparatoires de la cinquième réforme de l'État, le Gouvernement fédéral avait alors indiqué qu'il convenait d'éviter le risque de migration, de délocalisation et de concurrence fiscale malsaine entre les diverses autorités¹⁹. « *Le risque se pose notamment pour les sociétés qui donnent en location ou en leasing des voitures. Le lieu de perception de l'impôt peut alors différer du domicile de l'utilisateur du véhicule. Les sociétés de leasing peuvent s'établir dans la région où l'impôt est le plus bas. Le problème demeure principalement limité aux cas où les contribuables sont des sociétés* »²⁰. Une des mesures alors proposées a consisté à subordonner l'exercice des compétences relatives à la modification de la base d'imposition, des taux d'imposition et des exonérations de ces deux impôts régionaux à un accord de coopération que les Régions devraient préalablement conclure. Dans le cadre de cet accord de coopération obligatoire, les Gouvernements régionaux doivent ainsi déterminer dans quelle mesure une coordination de la politique fiscale est souhaitable dans les hypothèses en question²¹. De manière intéressante, le Gouvernement de l'époque avait expressément affirmé ne pas souhaiter préciser davantage cette coordination. « *Dans l'esprit d'un fédéralisme de coopération, il appartient en effet aux régions de fixer elles-mêmes les possibilités de différenciation fiscale en ce qui concerne la base d'imposition, les taux d'imposition et les exonérations des cas susvisés* »²².

Si l'exigence de conclusion d'un accord de coopération, préalablement à la modification du régime de TC ou de TMC applicable aux sociétés à activités de leasing, est nécessaire, aucune condition supplémentaire, relative au contenu de cet accord, n'est imposée. Il est juste indiqué qu'il doit s'agir d'un accord de coopération au sens de l'article 92bis, § 2, de la LSRI. Partant, un tel accord, s'il devait un jour se concrétiser, peut certes prévoir un cadre juridique (minimal) commun, ou encore, des modalités particulières de coordination interrégionale. Mais il peut aussi se limiter à donner tout simplement l'autorisation aux Régions d'amender, chacune de leur côté, comme elles le souhaitent, les règles fiscales applicables aux sociétés de leasing, et ce sans prévoir de socle commun ou de procédure

(même minimale) de coordination ou de concertation. Autrement dit, le contenu de l'accord de coopération tel qu'exigé est totalement libre.

D. ABSENCE D'ACCORD DE COOPÉRATION POUR LES SOCIÉTÉS À ACTIVITÉS DE LEASING : CONSÉQUENCES

Aucun accord de coopération n'est survenu à ce jour pour autoriser une modification régionale de la législation relative aux TC et TMC pour les sociétés à activités de leasing. Par voie de conséquence, le régime juridique applicable à ces dernières est toujours celui dont les Régions ont hérité de l'autorité fédérale, tel qu'il existait le 1^{er} janvier 2002.

Ce maintien obligatoire – en l'absence d'un accord de coopération préalablement conclu entre les trois Régions – du régime fédéral en vigueur au moment de la régionalisation en 2002 ne vaut que lorsque le redevable de la TC ou de la TMC est une société à activités de leasing. Les législateurs régionaux ont toute liberté, par contre, pour modifier unilatéralement le régime de calcul de ces deux taxes (base, taux et exonérations) pour tous les redevables *autres* (personnes physiques, sociétés, associations, etc.) que les sociétés à activités de leasing. Partant, d'un point de vue fiscal, une différenciation est progressivement apparue entre :

- d'une part, le régime de calcul de la TC et de la TMC tel qu'amendé, adapté et réformé par chacune des trois Régions, et applicable à tous les redevables, *exclusion faite des sociétés à activités de leasing* et ;
- d'autre part, à défaut d'accord de coopération préalable entre les trois Régions, le régime de calcul de la TC et de la TMC tel que figé au 1^{er} janvier 2002 (« régime fédéral ») et qui reste d'application pour les redevables *sociétés à activités de leasing*.

Ce dispositif institutionnel a pour conséquence une fragmentation, de nature à fragiliser l'impact, en termes d'efficacité et d'équité, des politiques régionales en la matière. À ce jour, le problème a principalement concerné la Région flamande dont le législateur a modifié de manière conséquente le régime de calcul de la TC et de la TMC, et ce en vue d'un « verdissement » de la fiscalité automobile. Cette coexistence de législations applicables (législation fédérale au 1^{er} janvier 2002 pour les redevables qui sont des sociétés à activités de leasing et législations régionales pour les autres redevables) induit également des difficultés de mise en œuvre administrative, dès lors qu'il n'est pas

(18) Dans la suite de la présente étude, l'expression de « société à activités de leasing », utilisée à des fins de simplification, doit être considérée comme synonyme de celle de « société, entreprise publique autonome ou ASBL à activités de leasing ».

(19) *Doc. parl.*, Ch. repr., 2000-2001, 1183/001, p. 14.

(20) *Doc. parl.*, Ch. repr., 2000-2001, 1183/001, p. 16.

(21) *Doc. parl.*, Ch. repr., 2000-2001, 1183/001, p. 15.

(22) *Doc. parl.*, Ch. repr., 2000-2001, 1183/001, p. 15. Dans un arrêt n° 178/2005 du 7 décembre 2005 (B.15 et B.16), la Cour constitutionnelle a précisé que l'obligation de conclure un accord de coopération s'applique pour autant que le contribuable soit une société, une entreprise publique autonome ou une association sans but lucratif à activités de leasing et que la disposition en cause entend régler le taux d'imposition, la base d'imposition ou les exonérations des impôts régionaux visés à l'article 4, § 3, de la LSF. A *contrario*, si l'objet des dispositions en question est autre, la conclusion préalable d'un accord de coopération n'est pas nécessaire.

aisé, pour une administration régionale, de discerner les sociétés à activités de leasing des autres redevables. À cet égard, le sens à donner au mot « leasing » ne va pas de soi. Nous revenons sur ces difficultés ci-après.

Il faut aussi constater que la législation n'est pas toujours transparente de ce point de vue, ce qui complique encore le travail administratif.

Par exemple, en ce qui concerne les véhicules électriques, le législateur wallon²³ a inséré, à l'article 98, paragraphe 2, du CTAIR, la règle relative à la TMC selon laquelle « la taxe est fixée uniformément à 61,50 euros pour les véhicules visés à l'article 94, 1^o, dont les émissions de CO₂ telles que définies à l'article 97ter, alinéa 1^{er}, 1^o, sont égales à 0 ». Selon les travaux préparatoires, « si cette mesure concerne actuellement les véhicules entièrement électriques qui regroupent principalement deux technologies – les véhicules électriques à batterie, dits VEB-BEV et les véhicules électriques à piles à combustible, dits VEC-FCEV pour Fuel Cell Electric Vehicles –, elle prévoit un champ d'application à tous les véhicules qui, dans le futur, seront équipés d'une technologie leur permettant de fonctionner sans émettre de CO₂ »²⁴. Cette mesure n'a curieusement pas fait l'objet de remarque particulière de la part du Conseil d'État²⁵. Pour autant, en dépit de l'absence de restriction explicite dans le texte décretaal et sous peine de violation de l'article 4, paragraphe 3, de la LSF, ce tarif de faveur ne peut pas s'appliquer aux véhicules dont le redevable est une société à activités de leasing (établie sur le territoire wallon).

Contrairement à la Région wallonne, la Région de Bruxelles-Capitale n'a pas modifié sa législation en matière de véhicules électriques. Néanmoins, il semble que l'administration fiscale bruxelloise (« Bruxelles Fiscalité ») poursuive une pratique administrative, issue du SPF Finances (lorsque ce dernier était toujours en charge du service des TC et TMC), qui consiste à ne pas appliquer le régime juridique normalement en vigueur pour les véhicules pour lesquels le redevable est une société à activités de leasing (à savoir, le régime fédéral tel qu'il existait le 1^{er} janvier 2002). Selon nous, cette

pratique, si elle devait se confirmer, s'inscrit également en violation de l'article 4, paragraphe 3, de la LSF.

Quant à la Région flamande, celle-ci a aussi modifié son régime en matière de véhicules électriques²⁶. Pour ce qui concerne la TC, l'article 61 du décret-programme du 26 juin 2020 a modifié l'alinéa 2 de l'article 2.2.6.0.6 du CFF, qui exonère de la taxe de circulation les véhicules fonctionnant exclusivement avec moteur électrique ou à l'hydrogène. Auparavant, l'alinéa 2 disposait que : « le présent article s'applique uniquement aux véhicules routiers, aux camionnettes, corbillards et tracteurs à moteur solos, autres que ceux visés à l'article 2.2.4.0.1, § 6, de personnes physiques et de personnes morales autres que les sociétés, les entreprises publiques autonomes et les associations sans but lucratif, qui exercent des activités de leasing ». Dorénavant, la réserve concernant les véhicules dont le redevable est une société à activité de leasing a été formellement supprimée, de sorte que l'alinéa 2 énonce que « [l]e présent article ne s'applique pas aux véhicules, visés à l'article 2.2.4.0.1, § 6 »²⁷. L'article 64 du décret-programme du 26 juin 2020 a procédé de façon identique pour la TMC, en supprimant l'alinéa 2 de l'article 2.3.6.0.2 du CFF, qui exonère les véhicules fonctionnant exclusivement avec moteur électrique ou à l'hydrogène. Le texte abrogé prévoyait que l'exonération en question s'appliquait uniquement « aux véhicules routiers de personnes physiques et de personnes morales autres que les sociétés, les entreprises publiques autonomes et les associations sans but lucratif, qui exercent des activités de leasing ». Ces deux dispositions du décret-programme flamand ne figuraient pas dans le projet de décret originel tel qu'il avait été soumis au Conseil d'État ; elles ont été introduites par le biais d'un amendement²⁸. Or, celui-ci ne fait pas mention de la problématique du leasing. La modification en matière de TC est justifiée notamment par la volonté d'exempter de la taxe les autobus et autocars électriques²⁹. La suppression de l'alinéa 2 de l'article en cause concernant la TMC n'apporte pas plus de précision. Ce dernier est abrogé « afin de mettre la réglementation de la TMC en concordance avec celle de la taxe annuelle de circulation »³⁰.

(23) Décret du 6 mai 2019 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 27 mai 2019.

(24) *Doc.*, Parl. wall., 2018-2019, n° 1320/1, p. 6.

(25) Avis du Conseil d'État, n° 65.016/4.

(26) Décret-programme flamand du 26 juin 2020 à l'occasion de l'ajustement du budget 2020, *M.B.*, 17 juillet 2020, art. 64.

(27) Ce paragraphe vise les véhicules à moteur ou les ensembles de véhicules, destinés au transport de marchandises, dont la masse maximale autorisée est supérieure à 3,5 tonnes.

(28) *St.*, VI.parl., 2019-2020, 290 n° 4.

(29) *St.*, VI.parl., 2019-2020, 290 n° 4, p. 6 : « Naar analogie met de regelgeving in de voorgaande vergroening wordt de vrijstelling voor elektrische voertuigen verder uitgebreid. Dit zorgt er bijvoorbeeld voor dat elektrische autobussen en autocars in de toekomst vrijgesteld zullen zijn. Voor de vrachtwagens van meer dan 3,5 ton maximaal toegelaten gewicht (MTT) blijven enkel nog de EU-minima inzake verkeersbelastingen voor vrachtwagens vanaf 12 ton MTT van toepassing. Dit artikel is, ingevolge amendement nr. 6 dat artikel 54 van het ontwerp van decreet wenst te wijzigen, van toepassing op de belastbare periodes vanaf 1 juli 2020. Dit betekent concreet dat de uitbreiding van de vrijstelling voor elektrische voertuigen van toepassing is op (zowel nieuwe als tweedehandse) voertuigen waarvan het belastbaar tijdperk start vanaf 1 juli 2020. Hierdoor wordt de uitgebreide vrijstelling van toepassing op het reeds bestaande wagenpark, maar wel pas vanaf het eerstvolgende aanslagbiljet voor de eerstvolgende belastbare periode die ten vroegste begint op 1 juli 2020 (de belastbare periode valt immers niet noodzakelijk samen met 1 januari van het kalenderjaar – zie artikel 3.3.2.0.1, tweede lid, 2° en 3°, VCF) ».

(30) Traduction libre : *St.*, VI.parl., 2019-2020, 290 n° 4, p. 7 : « Om de regelgeving van de BIV zoveel als mogelijk in overeenstemming te brengen met die van de jaarlijkse verkeersbelasting wordt artikel 2.3.6.0.2, tweede lid, VCF geschrapt ».

Il convient cependant d'insister sur ce que ces modifications législatives ne peuvent pas avoir pour effet d'autoriser l'application aux sociétés à activités de leasing d'un régime autre que celui prévu par la LSF, à savoir les règles telles qu'héritées de l'autorité fédérale et en vigueur le 1^{er} janvier 2002. En l'absence d'un accord de coopération conclu entre les trois Régions, il est ainsi exclu de faire bénéficier les redevables en question d'un régime régional nouvellement introduit, aussi favorable soit-il.

Dans bon nombre de cas néanmoins, lorsqu'elles ont légiféré en matière de TC ou de TMC, les Régions ont prévu une exception spécifique, quant au domaine d'application de leurs décrets ou ordonnances, pour les redevables qui sont des sociétés à activités de leasing. La mention formelle d'une telle exception (dans le CTAIR pour les Régions wallonne et bruxelloise, ou dans le CFF pour la Région flamande) n'est pas nécessaire, dès lors que l'inapplicabilité des modifications régionales à ces sociétés découle directement de l'article 4, § 3, de la LSF. Un rappel directement prévu dans les décrets et ordonnances contribue certes à la transparence et la lisibilité du droit en vigueur et évite des erreurs de la part des administrations³¹. Inversement, supprimer pareille mention est de nature à engendrer l'effet inverse. Pour autant, si un accord de coopération devait être finalement conclu à propos du leasing par les trois Régions, il sera plus facile de mettre en œuvre, vis-à-vis des sociétés de leasing, les régimes régionaux en place si de telles exceptions – spécifiquement liées au leasing – font défaut dans les textes régionaux en vigueur. Autrement dit, l'évolution récente de la législation flamande, vers une suppression des réserves formelles relatives au leasing, est de nature à « préparer le terrain » pour la matérialisation d'un accord de coopération à moyen terme.

Quoi qu'il en soit, la coexistence, au sein d'une seule et même Région, de différents régimes de taxation pour la TC et la TMC, pose la question de la conformité au principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination (art. 10, 11 et 172, de la Constitution). À première vue, une Région agissant unilatéralement ne peut se voir reprocher une violation de ce principe du seul fait que

les modifications qu'elle adopte ne s'appliquent pas aux sociétés à activités de leasing. L'accord de coopération préalable n'a pas été conclu, faute pour les autorités régionales de s'entendre à ce propos. Et la différence de traitement qui en découle trouve sa source dans le régime de compétence tel qu'introduit par la LSF, et non dans l'action législative de la Région. Toutefois, la section de législation du Conseil d'État a développé une position nuancée à ce propos, qui permet de responsabiliser les Régions dans ce cadre :

« En l'absence d'un accord de coopération entre les régions, la réglementation conçue n'est pas d'application pour les sociétés au sens de la loi du 7 mai 1999 portant le Code des sociétés, les entreprises publiques autonomes ou les ASBL à activité de leasing.

Compte tenu de la limitation de compétence résultant de l'article 4, § 3, deuxième phrase de la loi spéciale de financement, une différence de traitement peut – à moins que cette différence ne soit fondée sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée, auquel cas il n'y a de toute façon pas de discrimination – être justifiée par le fait que les autres régions n'acceptent pas une réforme dans le sens indiqué.

Cela n'empêche toutefois pas que la Région flamande doit avoir tout fait pour parvenir à un accord de coopération par lequel les discriminations sont le plus possible évitées ou tout de même limitées. Compte tenu des articles 10 et 11 de la Constitution, la Région flamande a donc l'obligation de prendre des initiatives en la matière – pour autant que ça ne se soit pas fait.

Il est recommandé de donner plus d'explication concrète dans l'exposé des motifs. Pour l'instant, il est seulement vaguement mentionné que les "discussions avec les autres régions sur le verdissement des taxes de circulation pour les véhicules en leasing courent mais n'ont pas encore mené à une convergence de besoin des points de vue pour arriver à un accord de coopération" »³².

(31) Le Conseil d'État suggère, par souci de clarté, d'exclure explicitement du champ d'application des mesures régionales adoptées en matière de TC et DE TMC les redevables sociétés à activités de leasing (voy., par exemple, C.E., avis n° 67.988/4 du 5 octobre 2020 sur un avant-projet d'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale « modifiant le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus suite à la nouvelle réglementation fédérale relative à l'immatriculation des véhicules à moteurs et remorques »). Voy. encore C.E., avis n° 66.089/4 du 26 juin 2019 sur un avant-projet d'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale « modifiant le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus dans le cadre de la reprise du service de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles, de la taxe de mise en circulation et de l'eurovignette par la Région de Bruxelles-Capitale ».

(32) Traduction libre : « Bij gebrek aan een intergewestelijk samenwerkingsakkoord is de ontworpen regeling niet van toepassing op vennootschappen zoals bedoeld in de wet van 7 mei 1999 "houdende het Wetboek van vennootschappen", autonome overheidsbedrijven of verenigingen zonder winstgevend doel, met leasingactiviteiten. Gelet op de bevoegdheidsbeperking die volgt uit artikel 4, § 3, tweede zin, van de bijzondere financieringswet kan een verschillende behandeling door het Vlaamse Gewest – tenzij dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is, in welk geval er sowieso geen discriminatie is – worden verantwoord door het gegeven dat de andere gewesten niet akkoord gaan met een hervorming in de aangegeven zin. Dat belet evenwel niet dat het Vlaamse Gewest er alles moet aan doen om tot een samenwerkingsakkoord te komen waarbij discriminaties zoveel mogelijk worden voorkomen of toch beperkt. Gelet op de artikelen 10 en 11 van de Grondwet heeft het Vlaamse Gewest derhalve de plicht om ter zake initiatieven te nemen – voor zover dat al niet zou zijn gebeurd. Het verdient aanbeveling om in de memorie van toelichting ook op dit punt meer concrete verduidelijking te geven. Nu wordt er slechts vaagweg vermeld dat de gesprekken met de andere gewesten over de vergroening van de verkeersbelastingen voor leasingvoertuigen lopen, maar (...) vooralsnog niet [leiden] tot de vereiste convergentie van standpunten om tot een samenwerkingsakkoord te komen » (C.E., avis n° 60.914/3 du 27 février 2017 sur un avant-projet de décret « houdende

Une Région doit, dès lors, faire état des démarches accomplies par elle, qui démontrent qu'elle a « *tout fait pour parvenir à un accord de coopération* ». Il convient de les mentionner clairement dans l'exposé des motifs ou le commentaire par article de chaque projet destiné à réformer le régime des TC et TMC.

II. Aperçu de la législation fédérale relative à l'immatriculation

L'incidence du droit fédéral afférent à l'immatriculation des véhicules, pour l'identification du redevable et la localisation régionale de la TC et de la TMC, a déjà été évoquée ci-avant. L'occasion est donnée de rappeler qu'il s'agit d'une compétence fédérale qui se matérialise par plusieurs sources de nature législative et réglementaire (A). Les principes sous-jacents à l'obligation d'immatriculation sont ensuite brièvement synthétisés (B).

A. LA COMPÉTENCE MATÉRIELLE ET LES SOURCES DE DROIT RELATIVES À L'IMMATRICULATION DES VÉHICULES

Les règles relatives à l'immatriculation des véhicules constituent une compétence matérielle de l'autorité fédérale.

La matière de l'immatriculation des véhicules est essentiellement régie par l'arrêté royal du 20 juillet 2001 relatif à l'immatriculation de véhicules³³. Cet arrêté a été pris en exécution de l'article 1^{er} de la loi relative à la police de la circulation routière³⁴. Il est complété par un arrêté ministériel du 23 juillet 2001 relatif à l'immatriculation des véhicules³⁵.

En outre, un arrêté royal du 8 janvier 1996 règle également l'immatriculation des plaques commerciales pour

les véhicules à moteur et les remorques³⁶. Cette dernière réglementation a fait l'objet d'une importante réforme par un arrêté royal du 15 décembre 2019³⁷. L'autorité fédérale a modifié le régime des plaques « *essai* » et « *marchand* », tout en créant deux nouvelles marques d'immatriculation temporaires, la plaque « *professionnelle* »³⁸ et la plaque « *nationale* »³⁹, afin de clarifier et d'étendre le régime existant pour mieux appréhender les différentes réalités rencontrées dans la pratique. En Région de Bruxelles-Capitale, le CTAIR a été adapté afin de tenir compte de ces nouveautés pour les besoins de la fixation des TC et TMC⁴⁰. Il prévoit expressément que ces plaques, compte tenu des conditions particulières qui encadrent leur délivrance et leur utilisation, sont exonérées de la TMC et de la TC⁴¹. Tel a également été le cas de la Région flamande (à la différence que, pour la TC, seule la plaque nationale est expressément exonérée)⁴². En Région wallonne, un décret est en préparation qui, au moment de l'achèvement de la présente étude, n'était pas encore adopté. Il s'agirait, pour la TC, d'exonérer expressément les nouvelles plaques « *professionnelle* » et « *nationale* ». En ce qui concerne la TMC, le choix est fait de ne pas introduire de nouvelle exonération expresse pour ces deux nouveaux types de plaque ; en effet, la non-taxation résulterait directement du fait que les plaques « *professionnelle* » et « *nationale* » en question ne sont simplement pas incluses dans la matière imposable de la TMC telle que définie par l'article 94, 1^o, du CTAIR.

Il est frappant de constater, pour ce qui a trait à la TMC, que l'interprétation des Régions flamande et bruxelloise, d'une part, et de la Région wallonne, d'autre part, diffère quant à la manière de consacrer un régime de non-imposition pour les plaques « *professionnelle* » et « *nationale* » introduites, en 2019,

wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, wat betreft de vergoening van de verkeersfiscaliteit voor lichte vracht en old-timers », point 4.1). Voy. également C.E., avis n° 67.988/4 du 5 octobre 2020 sur un avant-projet d'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale « *modifiant le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus suite à la nouvelle réglementation fédérale relative à l'immatriculation des véhicules à moteurs et remorques* » ; C.E., avis n° 68.153/1-3 du 16 octobre 2020 relatif à un avant-projet de décret de la Région flamande et de la Communauté flamande « *houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2021* ». Tous ces avis peuvent être consultés sur le portail internet du Conseil d'État : <http://www.raadvst-consetat.be/?page=index&lang=nl>.

(33) Arrêté royal du 20 juillet 2001 relatif à l'immatriculation de véhicules, *M.B.*, 8 août 2001.

(34) Loi relative à la police de la circulation routière, coordonnée le 16 mars 1968, *M.B.*, 27 mars 1968.

(35) Arrêté ministériel du 23 juillet 2001 relatif à l'immatriculation de véhicules, *M.B.*, 8 août 2001.

(36) Arrêté royal du 8 janvier 1996 portant réglementation de l'immatriculation des plaques commerciales et des plaques nationales pour véhicules à moteur et remorques, *M.B.*, 2 février 1996 (nouvel intitulé depuis la modification par l'arrêté royal du 15 décembre 2019 évoqué ci-après).

(37) Arrêté royal du 15 décembre 2019 modifiant l'arrêté royal du 8 janvier 1996 portant réglementation de l'immatriculation des plaques commerciales pour véhicules à moteur et remorques, *M.B.*, 15 mai 2020.

(38) La plaque professionnelle (plaque « *V* ») est uniquement délivrable aux carrossiers et réparateurs de véhicules afin de leur permettre d'effectuer sur le territoire belge les formalités suivantes : la livraison du véhicule ; la vérification du véhicule après une réparation ; la présentation du véhicule en vue de l'obtention d'une homologation individuelle ; la présentation du véhicule auprès d'un organisme chargé du contrôle technique des véhicules en circulation. La durée de validité de cette plaque professionnelle est d'une année civile, renouvelable. Elle ne peut être utilisée que durant cinq jours par véhicule et par an, non nécessairement consécutifs.

(39) La plaque nationale (plaque « *U* ») peut être délivrée à toute personne (physique ou morale) en vue d'effectuer sur le territoire belge les formalités suivantes : la livraison du véhicule ; la présentation du véhicule en vue de l'obtention d'une homologation individuelle ; la présentation du véhicule auprès d'un organisme chargé du contrôle technique des véhicules en circulation. La durée de validité de cette plaque nationale est d'une année civile, non renouvelable. Elle ne peut être utilisée que durant vingt jours consécutifs.

(40) Ordonnance du 18 décembre 2020 modifiant le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus suite à la nouvelle réglementation fédérale relative à l'immatriculation des véhicules à moteurs et remorques, *M.B.*, 5 janvier 2021.

(41) « *S'agissant de la TMC, les véhicules munis d'une plaque *essai* ou d'une plaque *marchand* sont déjà exclus de la taxation par l'actuel article 94, 1^o, du CTAIR. Dès lors que les nouvelles plaques ne peuvent être utilisées que respectivement cinq ou vingt jours, il convient de ne pas non plus taxer l'immatriculation d'un véhicule sous une plaque professionnelle ou une plaque nationale* » (Doc., Parl. Brux., 2020-2021, n° A-277/1, pp. 2-3).

(42) Décret-programme flamand du 26 juin 2020 à l'occasion de l'ajustement du budget 2020, *M.B.*, 17 juillet 2020, art. 60 et 63.

par l'autorité fédérale. Pour les deux premières, une exonération fiscale spécifique et explicite est nécessaire, alors que la dernière estime que ces plaques nouvelles ne font tout simplement pas partie du domaine d'application – autrement dit : de la « matière imposable » – de la TMC.

La difficulté d'identifier ce qui relève ou non de la matière imposable des impôts régionaux au sens de l'article 3 de la LSF pose la question de l'incidence sur celle-ci de mesures prises par l'autorité fédérale dans le champ de ses compétences matérielles.

À titre d'exemple, la réforme relative à la problématique des « fausses camionnettes » constitue une illustration pertinente.

En Belgique, le segment des véhicules automobiles principalement destinés au transport de marchandises (camionnettes, camions, tracteurs, remorques et semi-remorques) bénéficie, pour des raisons économiques mais dans le respect de la réglementation européenne, d'un traitement fiscal plus avantageux que le segment des voitures, des voitures mixtes et des minibus⁴³. Antérieurement à 2005, l'administration fiscale fédérale se basait, pour la détermination de la nature d'un véhicule, sur la catégorie sous laquelle le véhicule était immatriculé dans le répertoire de la DIV. L'évolution technique dans l'industrie automobile, combinée à la réglementation européenne, ont cependant conduit à rendre inopportune cette référence pure et simple à la classification opérée par une réglementation non fiscale⁴⁴. Pour éviter que le régime fiscal de faveur prévu pour les véhicules utilitaires ne bénéficie d'un champ d'application trop large, englobant ce que l'on a communément dénommé les « fausses camionnettes » (c'est-à-dire, des véhicules qui sont certes répertoriés comme « camionnettes » dans le répertoire de la DIV, mais qui sont en réalité destinés à un usage indépendant de toute activité professionnelle), il convenait de prévoir une définition fiscale autonome de cette notion de « camionnette »⁴⁵ (indépendante, donc, de la réglementation en matière

d'immatriculation). Dès lors, que pareille réforme avait pour conséquence d'intégrer dans le domaine d'application de la TMC des véhicules qui, auparavant, n'étaient pas concernés par cette taxe, force était de conclure que la matière imposable de cette dernière était amendée, de manière telle que seul le législateur fédéral, agissant par le biais d'une loi spéciale, était compétent⁴⁶. L'autorité fédérale, par une loi spéciale, a donc inséré à l'article 94, 1^o, du CTAIR un renvoi explicite à la nouvelle définition fiscale de la notion de « camionnette » figurant à l'article 4 du même Code⁴⁷. En conséquence désormais de la conception plus restrictive de ce qu'est une « camionnette », le véhicule mentionné comme camionnette dans la réglementation relative à l'immatriculation, qui ne répond pas aux critères de la définition fiscale, est considéré comme une voiture, voiture mixte ou minibus, soumis à la TMC.

En guise de comparaison, mention peut être faite ici de la décision prise plus récemment par l'autorité fédérale de fermer ladite « *kaasroute* » permettant l'évitement du droit de donation régionalisé. Auparavant, les donations mobilières faites par un résident belge et constatées devant un notaire étranger n'étaient pas obligatoirement enregistrables. Ceci permettait, à défaut d'enregistrement de l'opération en Belgique, de la faire échapper à l'impôt normalement dû au taux proportionnel prévu par la Région territorialement compétente. Au titre de sa compétence matérielle vis-à-vis de la formalité de l'enregistrement, le législateur fédéral s'est résolu à rendre l'enregistrement obligatoire dans pareille hypothèse. Initialement, il concevait de pouvoir mettre en œuvre cette compétence par le biais d'une loi fédérale votée à la majorité ordinaire. Néanmoins, il convenait de vérifier si, ce faisant, il ne modifiait pas la « matière imposable » du droit d'enregistrement régionalisé. Selon la jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, « *la matière imposable est l'élément générateur de l'impôt, la situation ou le fait qui donne lieu à la déduction de l'impôt. La matière imposable se distingue de la base imposable, qui est le*

(43) Voy. le projet de loi spéciale modifiant la matière imposable visée à l'article 94, 1^o, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus en ce qui concerne la taxe de mise en circulation, *Doc. parl.*, Chambre, 2005-2006, n^o 51-2099/001, p. 3.

(44) « En effet, dans le segment des monovolumes et des véhicules tout-terrain (luxueux), certains constructeurs ont fait usage des lacunes dans les dispositions fiscales en la matière pour faire assimiler, par une interprétation « inventive » des conditions techniques relatives au poids et au rapport entre l'espace réservé aux passagers et celui réservé au chargement, leurs véhicules à la catégorie des « camionnettes » au lieu de la catégorie des voitures, voitures mixtes ou minibus » (voy. le projet de loi spéciale modifiant la matière imposable visée à l'article 94, 1^o, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus en ce qui concerne la taxe de mise en circulation, *Doc. parl.*, Chambre, 2005-2006, n^o 51-2099/001, p. 4).

(45) Définition qui vaut pour des véhicules à moteur destinés au transport de marchandises d'une masse maximale autorisée ne dépassant pas 3.500 kg.

(46) « Dès lors, en s'engageant à modifier l'article 94, alinéa 1^{er}, 1^o, dudit Code, dans le but de rendre applicable à la taxe de mise en circulation la définition de la "camionnette" que l'accord de coopération du 24 juin 2005 entend faire insérer en matière de taxe de circulation, les Régions pénètrent incontestablement le domaine de la matière imposable de la taxe de mise en circulation, puisque, suite à la modification envisagée, cette taxe de mise en circulation voit son champ d'application s'étendre aux "camionnettes" telles que définies par l'accord, alors que celles-ci ne constituent pas des voitures, voitures mixtes, minibus ou motocyclettes au sens de la réglementation de l'immatriculation des véhicules à moteur et des remorques. Comme exposé au point II, les Régions ne sont pas compétentes pour apporter une telle modification, qui touche à la détermination de la matière imposable de la taxe de mise en circulation » (voy. l'avis du Conseil d'État n^o L.38.697/V.R./V, *Doc.*, Parl. wall., 2005-2006, n^o 273-1, p. 14).

(47) Loi spéciale du 27 décembre 2005 modifiant la matière imposable visée à l'article 94, 1^o, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus en ce qui concerne la taxe de mise en circulation, *M.B.*, 30 décembre 2005.

montant sur lequel ou la base sur laquelle est calculé l'impôt »^{48/49}. Pour le Conseil d'État⁵⁰, la disposition fédérale, qui étend l'obligation d'enregistrement aux actes notariés passés à l'étranger qui font titre d'une donation entre vifs de biens meubles par un habitant du Royaume, apporte une modification à la matière imposable du droit d'enregistrement régionalisé sur ces donations. En effet, les actes qui donnent lieu au droit d'enregistrement (impôt régional au sens de l'article 3 de la LSF) sont, du fait de cette modification fédérale, étendus. Partant, la mesure fédérale alors projetée devait être introduite par le biais d'une loi votée à la majorité spéciale (et non par une simple loi ordinaire). Autrement dit, même si l'autorité fédérale exerce sa compétence matérielle propre vis-à-vis de la formalité de l'enregistrement (l'objet direct de l'intervention fédérale n'est pas d'amender le régime d'un impôt régionalisé), le constat de l'incidence d'une telle mesure sur la matière taxable de fait par les Régions (au titre, en l'occurrence, du droit sur les donations entre vifs de biens meubles) implique le nécessaire recours à une loi spéciale votée à cette fin.

Un raisonnement similaire devrait, selon nous, être suivi dans le cas d'une modification de la législation ou de la réglementation fédérale relative à l'immatriculation des véhicules, lorsqu'une réforme initiée à ce niveau est de nature à avoir une incidence sur la matière imposable de la TC ou de la TMC régionalisées. Une loi fédérale votée à la majorité spéciale devrait alors être requise chaque fois que l'élément générateur de ces deux taxes, la situation ou le fait qui donne lieu à la déduction, seraient (susceptibles d'être) affectés par ce biais. Ceci est d'autant plus vrai compte tenu du rôle déterminant joué par ce droit fédéral non pas seulement sur le domaine d'application matériel (« véhicules imposables ») mais aussi personnel (« redevables ») tant de la TC que de la TMC⁵¹. Dans son avis rendu à propos de la proposition de loi relative à la « kaasroute », le Conseil d'État a clairement indiqué que « [la] désignation des contribuables est étroitement liée à la détermination de la matière imposable. En outre, en ce qui concerne les

impôts régionaux, la désignation des contribuables ne fait en tout cas pas partie des éléments essentiels des impôts régionaux pour lesquels les régions sont compétentes en vertu de l'article 4 de la loi spéciale de financement, de sorte que l'on peut considérer qu'il s'agit d'une compétence fédérale. (...) Vu le lien étroit avec la matière imposable, et par analogie avec les principes qui s'appliquent à une modification de la matière imposable, il faut considérer qu'une modification des contribuables ne peut pas être décidée par le législateur ordinaire, dès lors que la nature des impôts régionaux s'en trouverait ainsi modifiée. Cela reviendrait à modifier à la majorité ordinaire la loi spéciale sur le financement des communautés et des régions. Cette modification législative ne peut par conséquent être adoptée qu'à une majorité spéciale ».

Dès lors, le constat est celui d'une interdépendance très étroite entre la législation ou réglementation fédérale sur l'immatriculation des véhicules et les législations régionales relatives à la TC et la TMC. Ceci est bien illustré par les réactions récentes des Régions à l'introduction de deux nouvelles catégories de plaques d'immatriculation temporaires. Au final, l'autorité fédérale se devra d'être prudente et attentive lorsqu'elle décidera d'amender ses règles relatives à l'immatriculation, de manière à soit ne pas modifier la nature des impôts régionaux concernés, soit recourir à une loi votée à la majorité spéciale pour ce faire, ce qui est loin d'être aisé.

B. L'OBLIGATION D'IMMATRICULER SELON LE DROIT FÉDÉRAL

Pour rappel, le redevable de la TMC est « la personne physique ou morale qui est reprise (...) au certificat d'immatriculation (...), lors de la première mise en usage sur la voie publique du véhicule routier (...), par les soins de ladite personne physique ou morale »⁵². Quant à la TC, le redevable est, en règle générale, quiconque emploie pour son propre usage ou exploite un ou plusieurs véhicules désignés comme étant imposables⁵³. Néanmoins, conformément au système dit « automatisé »⁵⁴, la taxe est due, dans la plupart des

(48) C.C., 28 février 2019, n° 34/2019, cons. B.7 ; C.C., 22 mars 2018, n° 34/2018, cons. B.9 ; C.C., 19 juin 2014, n° 93/2014, cons. B.7 ; C.C., 30 octobre 2013, n° 141/2013, cons. B.14.3 ; C.C., 6 avril 2011, n° 50/2011, cons. B.57.5 ; C.C., 4 mars 2008, n° 44/2008, cons. B.6 ; C.C., 19 septembre 2007, n° 119/2007, cons. B.6 ; C.C., 5 juillet 2000, n° 86/2000, cons. B.11.10 ; C.C., 21 janvier 1998, n° 4/98, cons. B.7.1.

(49) « Au cours des travaux préparatoires de la loi spéciale du 13 juillet 2001 "portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions", qui a notamment remplacé l'article 4 de la loi spéciale de financement, plusieurs questions ont été posées sur le sens précis qu'il faut donner aux notions fiscales utilisées dans cette dernière loi. Le rapport de la commission de la Chambre comporte une annexe qui précise pour chaque impôt ce qu'il faut entendre par "matière imposable", "base imposable" et "exonérations". En ce qui concerne les droits d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens meubles ou immeubles, la matière imposable est, ainsi que les autres notions fiscales, définie comme suit : "Matière imposable : le fait de donner entre vifs des biens meubles ou immeubles. Base imposable : la part brute de chaque donataire établie sur la base de la valeur des biens. Taux d'imposition et exonérations : voir les articles 131 et suivants du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe » (C.E., avis n° 67.814/1/V du 14 septembre 2020 sur une proposition de loi « modifiant le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe en vue de rendre obligatoire l'enregistrement d'actes notariés étrangers », Doc., Parl. Brux., n° 55-1357/9, p. 6).

(50) C.E., avis n° 67.814/1/V du 14 septembre 2020 sur une proposition de loi « modifiant le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe en vue de rendre obligatoire l'enregistrement d'actes notariés étrangers », Doc., Parl. Brux., n° 55-1357/9, pp. 6-7.

(51) Il est symptomatique de constater que le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 20 juillet 2001 relatif à l'immatriculation de véhicules s'appuyait explicitement, comme l'un des motifs de son adoption, sur le constat que « des filières commerciales situées hors frontières permettent à une clientèle belge de circuler au volant de véhicules immatriculés à l'étranger et d'échapper ainsi à la fiscalité automobile belge ».

(52) Art. 100 du CTAIR ; art. 2.3.2.0.1 du CFF.

(53) Art. 6 du CTAIR ; art. 2.2.2.0.1, § 1^{er}, du CFF.

(54) Art. 21 du CTAIR ; art. 2.2.2.0.1, § 2, du CFF.

cas, par la personne physique ou morale qui est ou doit être reprise au certificat d'immatriculation, aussi longtemps qu'un véhicule est ou doit être inscrit au nom de cette personne dans le répertoire matricule de la DIV⁵⁵. Enfin, l'on sait déjà qu'il convient de se référer, pour localiser ces deux taxes dans l'une des trois Régions, à « *l'endroit où est établie la personne morale ou physique au nom de laquelle le véhicule est ou doit être immatriculé* ».

La question de savoir qui doit immatriculer un véhicule et qui est repris dans le certificat d'immatriculation est réglée par le droit fédéral dont les sources ont été évoquées ci-avant.

L'immatriculation est définie comme étant « *l'autorisation administrative pour la mise en circulation routière d'un véhicule comportant l'identification de celui-ci dans un répertoire matricule de véhicules ; ainsi que l'attribution d'un numéro d'immatriculation* »⁵⁶. Le document qui atteste que le véhicule est immatriculé en Belgique est le certificat d'immatriculation⁵⁷ ; la personne au nom de laquelle le véhicule est immatriculé est nommée « titulaire » du certificat d'immatriculation ou de l'immatriculation.

Un véhicule ne peut être mis en circulation que s'il est immatriculé et s'il porte la plaque d'immatriculation accordée lors de l'immatriculation⁵⁸.

La demande d'immatriculation (ou de réimmatriculation)⁵⁹ d'un véhicule est introduite par le propriétaire ou l'utilisateur dudit véhicule⁶⁰. Une alternative est donc prévue : le nom repris au certificat d'immatriculation est soit celui du propriétaire, soit celui de l'utilisateur. L'utilisateur est défini comme étant « *la personne physique ou morale qui utilise un véhicule, dont elle n'est pas propriétaire, pour son usage privé ou professionnel, qu'elle puisse en disposer à titre onéreux ou gratuit, à l'exclusion toutefois de la personne qui conduit un véhicule uniquement en tant que chauffeur rémunéré* »⁶¹.

Une règle est certes prévue dans l'hypothèse où *et* le propriétaire *et* l'utilisateur souhaitent immatriculer le

véhicule : l'article 10 de l'arrêté royal du 20 juillet 2001 prévoit alors que seul le propriétaire peut alors agir comme demandeur. De même, s'il y a plusieurs propriétaires qui veulent immatriculer le véhicule, soit individuellement, soit en commun, seul le propriétaire qui est l'utilisateur principal du véhicule peut agir comme demandeur⁶². En outre, lorsque plusieurs utilisateurs veulent immatriculer le véhicule, seul l'utilisateur principal du véhicule peut agir comme demandeur⁶³.

Pour autant, le principe demeure de la liberté de choix entre le propriétaire et l'utilisateur pour les besoins de l'immatriculation. Compte tenu de cette alternative, force est de constater qu'il n'est pas requis que la personne qui immatricule le véhicule soit celle qui l'utilise effectivement. Il est donc concevable d'immatriculer un véhicule à son nom sans être le conducteur de celui-ci. Ce constat est encore plus marqué lorsqu'une personne morale immatricule un véhicule à son nom.

Au final, l'examen de la réglementation fédérale en matière d'immatriculation permet de conclure à l'existence d'une possibilité de choix – un « espace de liberté » – quant à la personne qui sera reprise au certificat d'immatriculation (à savoir, la personne au nom de laquelle le véhicule est ou doit être immatriculé).

III. Les « sociétés à activités de leasing » : repérage conceptuel et éléments essentiels du régime juridique

Pour rappel, l'exercice des compétences régionales vis-à-vis de la base d'imposition, du tarif et des exonérations de la TC et de la TMC nécessite la conclusion d'un accord de coopération préalable lorsque le redevable est une société à activités de leasing. Il convient d'examiner ce que recouvre cette dernière expression, qui n'est pas définie dans la LSF.

L'exposé des motifs et le commentaire article par article relatifs au projet de loi spéciale qui – en 2001 – a concrétisé le volet fiscal de la cinquième réforme de l'État, ne donnent pas d'indication précise quant au sens à donner à la notion de « société à activités de leasing ». L'on sait juste que les redevables concernés

(55) Les véhicules en question sont les voitures, les voitures mixtes, les voitures mixtes lentes, les minibus, les ambulances, les motocyclettes, les tricycles à moteur, les quadricycles à moteur, les camionnettes, les camionnettes lentes, les remorques à bateau, les remorques de camping, les véhicules de camping, les remorques et semi-remorques d'une masse maximale autorisée jusqu'à 3.500 kg (art. 21 du CTAIR ; art. 2.2.2.0.1, § 2, du CFF). La Région flamande a ajouté les semi-remorques à cette liste. Pour les hypothèses dans lesquelles un véhicule est immatriculé à l'étranger et mis en circulation sur la voie publique en Région wallonne par des personnes qui y ont leur résidence, voy. la circulaire du 30 mars 2018 relative aux taxes de circulation et de mise en circulation sur les véhicules automobiles. – Véhicules immatriculés à l'étranger et utilisés sur le territoire wallon par une personne résidant en Région wallonne. – Conditions d'imposition, d'exonération et d'exigibilité à la taxe de circulation et à la taxe de mise en circulation, M.B., 15 mai 2018.

(56) Art. 1^{er}, 1^{er}, de l'arrêté royal du 20 juillet 2001 relatif à l'immatriculation de véhicules, M.B., 8 août 2001.

(57) Art. 1^{er}, 17^o, de l'arrêté royal du 20 juillet 2001 relatif à l'immatriculation de véhicules.

(58) Art. 2, § 1^{er}, de l'arrêté royal du 20 juillet 2001 relatif à l'immatriculation de véhicules.

(59) Par réimmatriculation, on entend « *l'immatriculation d'un même véhicule au nom du même propriétaire mais sous un numéro d'immatriculation différent* » (art. 1^{er}, 2^o, de l'arrêté royal du 20 juillet 2001 relatif à l'immatriculation de véhicules).

(60) Art. 10 de l'arrêté royal du 20 juillet 2001 relatif à l'immatriculation de véhicules.

(61) Art. 1^{er}, 24^o, de l'arrêté royal du 20 juillet 2001 relatif à l'immatriculation de véhicules.

(62) Art. 10, al. 3, de l'arrêté royal du 20 juillet 2001 relatif à l'immatriculation de véhicules.

(63) Art. 10, al. 4, de l'arrêté royal du 20 juillet 2001 relatif à l'immatriculation de véhicules.

sont ceux qui, se livrant à des activités de leasing, le font sous la forme d'une société, d'une entreprise publique autonome, ou encore, d'une association sans but lucratif. Pour le surplus, la signification du terme de leasing demeurerait incertaine. C'est la raison pour laquelle le Vice-premier ministre et ministre du Budget de l'époque, Monsieur Johan Vande Lanotte, a élaboré une note contenant la définition de toute une série de concepts et d'expressions pour les besoins de la mise en œuvre de la LSF ainsi réformée. Ce document constituait ainsi l'« annexe 3 » du Rapport fait au nom de la Commission de révision de la Constitution et de la réforme des institutions⁶⁴. Il y est notamment fait état de la signification à donner au concept d'« activités de leasing pour application de la taxe de circulation et la taxe de mise en circulation » : il s'agit des « droits de jouissance sur des véhicules qui sont consentis par une entreprise à un utilisateur sur la base d'un contrat de leasing »⁶⁵. Si cette définition met en évidence l'idée de transfert d'un droit de jouissance, elle prolonge l'incertitude en évoquant, sans l'explicitier, le « contrat de leasing ». Au demeurant, les travaux préparatoires de la réforme de 2001 ne manquent pas de cultiver l'ambiguïté lorsque l'on y évoque le risque d'une « concurrence fiscale préjudiciable » qui se pose à propos des « sociétés qui donnent en location ou en leasing des voitures ». Ceci donne à penser que la restriction de compétence ici commentée – exigence d'un accord préalable de coopération – concernerait non pas seulement le leasing au sens strict, mais aussi les entreprises plus classiques de location de véhicules.

Force est de constater que le terme de leasing est utilisé dans des contextes et pratiques variés. Les appellations sont nombreuses et diversifiées : « leasing », « leasing opérationnel », « renting », « crédit-bail », « private lease », etc. C'est dire combien il est nécessaire, pour comprendre la portée de la restriction de compétence figurant à l'article 4, § 3, de la LSF, de procéder à un « nettoyage de la situation conceptuelle » (A) et d'identifier les éléments essentiels du régime propre aux différentes formes de leasing identifiables en pratique (B).

A. LE(S) CONCEPT(S) DE LEASING

Une démarche de « repérage » des différentes manifestations du phénomène de « leasing » nous conduit à faire une distinction entre : d'une part, le « leasing financier » ; d'autre part, les formules de « leasing opérationnel » ;

enfin, les contrats qui, tout en empruntant certaines caractéristiques du contrat de leasing, ne s'identifient néanmoins pas à celui-ci (tant dans sa version financière qu'opérationnelle).

1. Le leasing financier

La figure du leasing se matérialise dès les années cinquante aux États-Unis. À l'époque, l'on désigne ainsi une nouvelle technique de crédit par laquelle l'établissement financier conserve la propriété du matériel, à titre de garantie, l'utilisateur n'étant que locataire⁶⁶.

Introduite sur le continent européen vers 1962, cette formule de financement connaît un succès croissant. Les chefs d'entreprise y voient un moyen de crédit qui n'alourdit pas leur bilan et leur permet d'acquiescer les dernières technologies, tandis que les sociétés financières ou banques y trouvent une sûreté naturelle très efficace⁶⁷.

En Belgique, l'essor de cette nouvelle formule a poussé le législateur à intervenir par le biais de l'adoption de l'arrêté royal de pouvoirs spéciaux n° 55 du 10 novembre 1967 organisant le statut juridique des entreprises pratiquant la location-financement (ci-après : « A.R. n° 55 »). L'expression de « location-financement » est expressément utilisée dans cet acte⁶⁸.

Le terme anglais de *lease* renvoie à la notion de bail, tout comme le mot *rent*. Or, le *leasing* se distingue du *renting* qui correspond aussi à un contrat complexe, d'origine américaine et que la pratique a développé. Cependant, ce dernier n'a fait l'objet d'aucune intervention législative en Belgique et n'entre pas commodément dans nos catégories juridiques⁶⁹.

Les termes de « leasing » et de « location-financement » sont considérés comme étant synonymes dans le langage juridique francophone⁷⁰. La pratique néerlandophone parle de « *financieringshuur* » ou, plus fréquemment, de « leasing »⁷¹.

Selon François Bruyns, « [l]a location-financement est l'opération par laquelle une entreprise (la société de leasing), généralement financière, achète, auprès du fournisseur qui lui est désigné par son client, un bien

(64) *Doc. parl.*, Ch. repr., 2000-2001, n° 1183/007, pp. 157-162.

(65) *Doc. parl.*, Ch. repr., 2000-2001, n° 1183/007, p. 160.

(66) J. H. HERBOTS, « Réflexions à propos de la nature du leasing, avant-contrat innomé, typique et fiduciaire », note sous Cass. (1^{re} ch.), 17 juin 1993, *R.C.J.B.*, 1996, pp. 234-261, spéc. pp. 234-235.

(67) J. H. HERBOTS, « Réflexions à propos de la nature du leasing, avant-contrat innomé, typique et fiduciaire », *op. cit.*, p. 235.

(68) Arrêté royal du 10 novembre 1967 n° 55 organisant le statut juridique des entreprises pratiquant la location-financement, *M.B.*, 14 novembre 1967.

(69) J. H. HERBOTS, « Réflexions à propos de la nature du leasing, avant-contrat innomé, typique et fiduciaire », *op. cit.*, p. 236.

(70) À titre d'illustration, l'article 1^{er} de l'A.R. n° 55 énonce ce qu'il « faut entendre par "location-financement" ou "leasing" (...) », assimilant ainsi délibérément les deux expressions.

(71) Voy. la version néerlandaise de l'arrêté royal n° 55.

d'équipement professionnel que ce dernier a lui-même choisi, pour le lui donner en location. Le locataire ou lessee dispose, à l'expiration de la période de location d'une option d'achat sur le bien, moyennant le paiement au bailleur ou lessor de la valeur résiduelle qui a été déterminée entre les parties lors de la conclusion du contrat »^{72/73}.

On retient ici les termes de « lessor » (qui désigne le donneur en leasing) et de « lessee » (qui vise le preneur en leasing).

2. Le leasing opérationnel

Contrairement au leasing financier, le leasing opérationnel n'apparaît pas comme étant une formule de financement. Il s'agit d'une location à long terme, et donc avant tout, d'une prestation de service. La finalité de l'opération est différente.

Dans ce type de contrat, le preneur ne désire pas tant faire financer l'acquisition d'un bien, mais plutôt et d'abord d'utiliser celui-ci pendant une période déterminée, qui ne correspond pas nécessairement à la durée de vie économique du bien. On parle alors de locataire. Les paiements effectués constituent la compensation octroyée au bailleur pour l'utilisation du bien appartenant à ce dernier⁷⁴.

Plusieurs services fournis par le bailleur lui-même ou par son intermédiaire sont généralement liés à ce contrat (par exemple, le carburant, les entretiens et réparations, le renouvellement des pneus, l'assurance ou la mise à disposition d'un véhicule de remplacement, etc.)⁷⁵.

De nombreuses formules de leasing opérationnel sont observables en pratique. On mobilise ainsi différentes appellations : *renting opérationnel*⁷⁶, *crédit-bail financier ou financement-location*⁷⁷, *location à long terme*, *location à court terme*⁷⁸, etc. Il s'agit, en réalité, de déclinaisons du concept plus général de leasing opérationnel.

3. Contrats empruntant certaines caractéristiques au contrat de leasing

3.1. La location-vente

Le contrat de location-vente se définit comme celui « par lequel le propriétaire d'une chose autorise une personne à jouir de ladite chose en contrepartie du paiement d'une somme supérieure à un loyer, mais avec la possibilité d'en acquérir la propriété »⁷⁹.

La location-vente ne fait pas l'objet d'une définition légale formelle en droit belge.

Le contrat de location-vente comporte de nombreuses similitudes avec le leasing financier. Dans les deux cas, on retrouve un mécanisme de crédit avec utilisation de la figure du bail comme sûreté. Celui qui finance l'acquisition de la chose en conserve la propriété en qualité de bailleur tant que la totalité du prix n'a pas été payée. Dans les deux situations aussi, le contrat combine la location et la vente : en cours de bail, l'utilisateur de la chose est un locataire ; à l'expiration du bail, il est prévu que la propriété du bien se retrouve (ou puisse se retrouver) dans le patrimoine du locataire⁸⁰.

Cette formule se distingue essentiellement du leasing par le caractère automatique du transfert de propriété qui s'opère lors du paiement de la dernière mensualité. Le vendeur est également prêteur, dans la mesure où l'acquéreur bénéficie de la jouissance du bien contre un paiement échelonné du prix de celui-ci, avant d'en devenir propriétaire^{81/82}.

Aussi, une différence entre la location-vente et le leasing au sens strict tient à ce que la première est un contrat entre deux personnes, tandis que l'autre implique généralement l'intervention d'une troisième personne⁸³.

3.2. Le crédit-bail

Le crédit-bail est consacré en tant que tel par la législation belge. Il s'agit d'un contrat de crédit à la consommation réglé par le Code de droit économique.

(72) F. BRUYNS, « La location-financement ou leasing mobilier », in C. JASSOGNE (éd.), *Traité pratique de droit commercial*, 2^e éd., t. 1, Waterloo, Kluwer, 2009, pp. 999 et s. Voy. aussi F. BRUYNS, « La location-financement ou leasing mobilier, 40 ans de jurisprudence », in *Dossiers du Journal des tribunaux*, n° 71, Bruxelles, Larcier, 2008.

(73) Le leasing ne recevant pas de définition légale à proprement parler, de nombreuses définitions peuvent être proposées. Néanmoins, la définition retenue nous semble être synthétique et adéquate. Pour d'autres définitions, voy. D. PHILIPPE et D. E. PHILIPPE, « Le leasing », in *Guide juridique de l'entreprise*, 2^e éd., Titre IV, Livre 47.1, Waterloo, Kluwer, 2007, p. 6 ; B. KOHL, « Le leasing financier et son harmonisation par UNIDROIT », in E. DIRIX et Y.-H. LELEU (éds), *Rapports belges au Congrès de l'Académie internationale de droit comparé*, Bruxelles, Bruylant, 2011, p. 478.

(74) B. KOHL, « Le leasing financier et son harmonisation par UNIDROIT », *op. cit.*, p. 480.

(75) *Ibid.*

(76) <https://www.renta.be/fr/leasing-et-location>.

(77) <https://www.renta.be/fr/leasing-et-location>.

(78) <https://www.renta.be/fr/leasing-et-location>.

(79) C. PUIGELIER, *Dictionnaire juridique*, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 234.

(80) J. H. HERBOTS, « Réflexions à propos de la nature du leasing, avant-contrat innomé, typique et fiduciaire », *op. cit.*, p. 240.

(81) B. KOHL, « Le leasing financier et son harmonisation par UNIDROIT », *op. cit.*, p. 485.

(82) B. VAN ITERBEEK, « Toepassing – Structuur », in P. BESELAERE, O. LENAERTS, B. TILLEMANN et A. VERBEKE (éds), *Handboek leasing*, Collection Recht en onderneming, Bruges, die Keure, 2007, pp. 192 et s.

K. VANHOVE, « Leasing : een complexe bijzondere overeenkomst », in P. BESELAERE, O. LENAERTS, B. TILLEMANN et A. VERBEKE (éds), *Handboek leasing*, Recht en onderneming, 23, Bruges, die Keure, 2007, p. 59.

(83) À savoir le financeur, le preneur et le fournisseur du bien.

Il s'agit de « tout contrat de crédit, quelle que soit sa qualification ou sa forme, par lequel une des parties s'engage à fournir à l'autre partie la jouissance d'un bien meuble corporel à un prix déterminé que cette dernière s'engage à payer périodiquement, et qui comporte, de manière expresse ou tacite, une offre d'achat. (...) »⁸⁴.

On vise ici le cas d'une opération entre un établissement de crédit et un consommateur.

3.3. La vente à tempérament

Le contrat de vente à tempérament a essentiellement pour objet un transfert de propriété alors que le contrat de leasing porte d'abord sur l'octroi d'un droit personnel de jouissance.

La vente à tempérament est un contrat soumis au régime juridique de la vente organisé par le Code de droit économique⁸⁵.

Dans un contrat de vente à tempérament avec clause de réserve de propriété, l'acquéreur procède à des paiements qui constituent la contrepartie exacte de la valeur conventionnelle du bien, tandis que lors d'un leasing financier, les redevances que verse le *lessee* constituent essentiellement le remboursement de l'investissement réalisé par le *lessor*⁸⁶.

B. APERÇU DU RÉGIME JURIDIQUE DES DIFFÉRENTS CONCEPTS DE LEASING

La présente section s'attache à mettre en évidence plusieurs éléments du régime juridique respectif du leasing financier et du leasing opérationnel. Elle se limite à l'examen du leasing *mobilier*⁸⁷ et des législations les plus pertinentes pour les besoins de la présente étude. Par ailleurs, l'on s'efforce de repérer, de façon non exhaustive, diverses mentions du concept de leasing au sein de notre ordre juridique.

1. Le leasing financier ou « location-financement »

Pour rappel, les mots *leasing* et *location-financement* sont utilisés de manière synonyme. Ces termes désignent

« un contrat de financement non résiliable et non translatif de propriété par lequel une personne (la société de leasing ou *lessor*), généralement un établissement donneur de crédit, achète auprès d'un tiers ou fait fabriquer ou construire par un tiers, qui lui est désigné par son client, un bien (meuble ou immeuble) que ce dernier a lui-même choisi, pour lui en procurer la jouissance pendant une période déterminée contre rémunération payée de manière périodique. Le *lessee* dispose, à l'expiration de la période de jouissance, d'une option d'achat sur le bien, moyennant le paiement au *lessor* de la valeur résiduelle du bien, déterminée entre les parties lors de la conclusion du contrat »⁸⁸. Il s'agit donc d'un contrat de financement, alternatif au crédit classique. La finalité ultime de ce contrat consiste en l'acquisition du bien en question. L'option d'achat est fixée de manière telle que le *lessee* puisse effectivement l'activer.

On constate également que différentes parties interviennent au contrat. Une relation triangulaire s'instaure entre un preneur, un établissement de crédit et un fournisseur de bien.

Le *leasing financier* est la seule forme de *leasing* en soi qui reçoit une consécration juridique formelle.

1.1. L'arrêté royal n° 55 du 10 novembre 1967 organisant le statut juridique des entreprises pratiquant la location-financement

L'A.R. n° 55 régissait initialement, uniquement, le concept de location-financement de meubles. Ce n'est qu'en 2012⁸⁹ que le législateur est intervenu pour régir et distinguer désormais la location-financement mobilière et la location-financement immobilière⁹⁰. La définition de la notion de leasing mobilier n'a pas changé.

Depuis, l'arrêté royal en question prévoit que⁹¹ :

« Il faut entendre par "location-financement" ou "leasing" :

1° La location-financement mobilière ou le "leasing mobilier", caractérisé comme suit :

a) Il doit porter sur des biens d'équipement que le locataire affecte exclusivement à des fins professionnelles.

(84) Article 1.9, 47°, du Code de droit économique.

(85) Article 1.9, 46°, du Code de droit économique : « vente à tempérament : tout contrat de crédit, quelle que soit sa qualification ou sa forme, qui doit normalement emporter l'acquisition de biens ou prestation de services, vendus par le prêteur ou l'intermédiaire de crédit, (...) et dont le prix s'acquitte par versements périodiques ».

(86) B. KOHL, « Le leasing financier et son harmonisation par UNIDROIT », *op. cit.*, pp. 485-486.

(87) Par opposition au leasing immobilier.

(88) B. KOHL, « Le leasing financier et son harmonisation par UNIDROIT », *op. cit.*, p. 478.

(89) Loi du 4 mars 2012 relative à la Centrale des crédits aux entreprises, *M.B.*, 18 avril 2012.

(90) Jusqu'à cette date, le leasing immobilier « malgré son développement considérable, n'est régi par aucune réglementation légale fondamentale, et donc, contrairement au leasing mobilier, aucune forme d'agrégation n'est nécessaire pour être donneur de leasing immobilier, pour autant que l'objet social de la société le permette. Ainsi, cette forme de location-financement peut être offerte par des entreprises spécialisées, des groupes financiers, des compagnies d'assurances, ou même des groupes industriels entre entreprises liées. Elle est consentie par ceux-ci à l'aide de leurs fonds propres, de leurs réserves, de fonds empruntés ou par l'émission de titres immobiliers placés dans le public » (B. KOHL, « Le leasing immobilier : panorama général », in B. KOHL (dir.), *Le bail et le leasing immobilier*, Formation permanente CUP, n° 112, Limal, Anthemis, 2009, pp. 309-372, spéc. p. 311.

(91) Article 1^{er}, 1°, de l'A.R. n° 55.

b) *Les biens doivent être spécialement achetés par le bailleur, en vue de la location, selon les spécifications du futur locataire.*

c) *La durée de la location fixée au contrat doit correspondre à la durée présumée d'utilisation économique du bien.*

d) *Le prix de la location doit être fixé de manière à amortir la valeur du bien loué sur la période d'utilisation déterminée au contrat.*

e) *Le contrat doit réserver au locataire la faculté d'acquiescer en fin de bail la propriété du bien loué, moyennant un prix fixé dans ce contrat, qui doit correspondre à la valeur résiduelle présumée de ce bien (...) »⁹².*

La définition de la location-financement mobilière datant de 1967, il n'est pas à exclure qu'une réforme intervienne pour adapter celle-ci à la réalité contemporaine. À ce stade, une réflexion est en cours⁹³.

L'A.R. n° 55 prévoit que « [l]es personnes qui font profession habituelle de traiter des opérations de location-financement ou "leasing", décrites à l'article 1^{er}, ne peuvent exercer cette activité que moyennant l'agrément du ministre des Affaires économiques. Un arrêté ministériel détermine les conditions de cette agrément »⁹⁴. Quiconque se livre, à titre professionnel, à de telles opérations sans agrément s'expose à des poursuites pénales⁹⁵.

L'A.R. n° 55 est complété par un arrêté ministériel du 20 septembre 2012 déterminant les conditions d'agrément des entreprises pratiquant la location-financement⁹⁶, dont, notamment, la forme de la société et l'exigence d'un capital libéré minimum⁹⁷. Selon cet arrêté, le SPF Économie arrête chaque année une liste des entreprises agréées qui proposent la location-financement. Cette liste est publiée au *Moniteur belge*⁹⁸. Le rôle du SPF Économie est de s'assurer que les entreprises remplissent les conditions pour obtenir l'agrément. Il ne dispose d'aucun pouvoir pour contrôler les activités de ces entreprises.

1.2. La loi du 4 mars 2012 relative à la Centrale des crédits aux entreprises⁹⁹

Les entreprises de leasing ont l'obligation d'enregistrer les crédits qu'elles accordent aux associations, au

secteur public, ainsi qu'aux indépendants, à l'instar des établissements de crédit et autres types de sociétés de financement.

Par « entreprises de leasing », on entend : « les entreprises établies en Belgique agréées conformément à l'article 2, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 55 du 10 novembre 1967 organisant le statut juridique des entreprises pratiquant la location-financement »¹⁰⁰.

Cet enregistrement s'effectue au sein de la Centrale des Crédits aux Entreprises (ci-après « CCE »)¹⁰¹. Seuls les contrats de leasing qui répondent aux prescrits comptables doivent être enregistrés au sein de la CCE. La loi définit « le contrat de leasing » comme « toute convention conclue entre une entreprise de leasing et un résident disposant d'un numéro d'entreprise, pour autant que cette convention réponde aux critères établis à l'article 95, § 1^{er}, de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés pour la rubrique III.D "Location-financement et droits similaires", étant entendu toutefois que les mots "la société" doivent être lus comme "le résident" pour la présente définition »¹⁰². Cette disposition renvoie aux critères établis en droit comptable, aujourd'hui repris à l'article 3:89 de l'arrêté d'exécution du Code des sociétés et des associations.

1.3. L'article 3:89 de l'arrêté d'exécution du Code des sociétés et des associations

L'article 3:89 de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations (anciennement : article 95 de l'arrêté d'exécution du Code des sociétés du 30 janvier 2001) définit ce qui doit être porté sous la rubrique « Location-financement et droits similaires » au bilan des comptes annuels. La disposition vise tant les hypothèses de location-financement sur des biens immeubles que celles relatives aux biens meubles. Dans les deux cas, l'opération doit, outre les intérêts et les charges de l'opération, reconstituer le capital investi par le donneur. Une différence est opérée entre leasing immobilier et leasing mobilier. Pour le leasing mobilier seulement, une limite est imposée (15 %) quant au montant résiduel à verser en cas de levée de l'option d'achat¹⁰³.

(92) C'est nous qui soulignons.

(93) Entretien informel avec un membre du SPF Économie.

(94) Art. 2 de l'A.R. n° 55.

(95) Art. 3 de l'A.R. n° 55.

(96) Arrêté ministériel du 20 septembre 2012 déterminant les conditions d'agrément des entreprises pratiquant la location-financement, *M.B.*, 25 septembre 2012.

(97) Art. 2 de l'arrêté ministériel du 20 septembre 2012 déterminant les conditions d'agrément des entreprises pratiquant la location-financement.

(98) Art. 3 de l'arrêté ministériel du 20 septembre 2012 déterminant les conditions d'agrément des entreprises pratiquant la location-financement.

(99) *M.B.*, 18 avril 2012.

(100) Art. 2, 4°, b), de la loi du 4 mars 2012 relative à la Centrale des crédits aux entreprises.

(101) La Centrale des crédits aux entreprises (CEE) enregistre les crédits accordés aux sociétés, aux associations, au secteur public, ainsi qu'aux indépendants, par les banques et d'autres types de société de financement. Elle permet à ses participants d'optimiser la gestion de leurs risques et à la Banque Nationale d'évaluer cette gestion et les risques qu'ils encourent.

(102) Art. 2, 6°, b), de la loi du 4 mars 2012 relative à la Centrale des crédits aux entreprises.

(103) Avis CNC n° 2015/4, point 14, disponible sur <https://www.cnc-cbn.be/fr/avis/location-financement> (consulté le 2 décembre 2022).

La Commission des normes comptables (« CNC ») relève que la location-financement visée par cet article est invariablement désignée dans la doctrine comme une « location-financement financière » ou « *full-payout lease* »¹⁰⁴.

L'option d'achat n'est pas un élément déterminant dans la qualification en tant que location-financement financière. Le principe le plus important pour qualifier une opération en tant que telle est qu'en termes économiques, l'opération s'analyse comme une opération de nature essentiellement financière et que l'ensemble des risques et avantages attachés au bien est considéré comme ayant été transféré en substance¹⁰⁵.

Le texte détermine de manière plus précise les éléments à prendre en considération pour apprécier s'il y a reconstitution intégrale du capital. Si le contrat prévoit une option d'achat au profit du preneur, le prix à payer en cas d'exercice de cette option d'achat est pris en considération en tant qu'élément de reconstitution du capital investi, mais seulement s'il est hautement probable que l'option sera effectivement levée à l'expiration du contrat. Cette probabilité doit s'apprécier dès la conclusion du contrat¹⁰⁶. C'est pourquoi, en ce qui concerne les biens meubles, l'article prévoit, de façon forfaitaire, que le montant dû en cas de levée de l'option ne sera pris en considération que s'il représente quinze pour cent au plus du capital investi par le donneur dans le bien en question. En effet, on en déduit que si le prix de levée de l'option représente une quotité supérieure, le donneur n'aura pas effectivement transféré au preneur l'essentiel des risques afférents au bien, de manière telle que l'opération ne s'apparenterait pas à une opération de crédit¹⁰⁷.

1.4. Identification des entreprises pratiquant le leasing financier

Les sociétés qui souhaitent offrir des leasings financiers doivent être agréées selon le prescrit de l'A.R. n° 55. La liste des entreprises agréées est publiée chaque année au *Moniteur belge*. Les entreprises qui proposent ce type de produit ne sont généralement pas actives exclusivement dans le secteur de l'automobile. La plupart d'entre elles sont des établissements de crédit qui proposent des formules de leasing pour différents biens d'équipement, des produits immobiliers, des véhicules, etc.

2. Le leasing opérationnel ou location de longue durée

2.1. Ancrage juridique du concept

L'expression de « *leasing opérationnel* » peut paraître trompeuse, dès lors qu'il s'agit, pour l'essentiel, de locations de longue durée. Compte tenu de la particularité de ce contrat de location, l'appellation de « *leasing* » s'est généralisée dans la pratique.

Par le biais de cette opération, le bailleur va donner en jouissance un bien mobilier – un véhicule, par exemple – au *lessee* qui s'engage à payer un loyer. Les parties vont le plus souvent déroger aux règles qui régissent le contrat de location pour aménager celui-ci selon leur volonté. Le leasing opérationnel est une location à long terme. Il s'apparente à un contrat de bail assorti de services complémentaires facultatifs¹⁰⁸. Il est soumis, en tant que tel, à l'autonomie des volontés (« liberté contractuelle ») et régi par le Code civil.

Le bailleur demeure le propriétaire juridique et économique du bien qui demeure à ses risques. C'est aussi le bailleur qui conserve le bien à l'actif de son propre bilan¹⁰⁹. À ce contrat, sont généralement liés plusieurs services fournis par le bailleur lui-même ou par son intermédiaire (par exemple, pour le leasing opérationnel de véhicules : le carburant, les entretiens et réparations, le renouvellement des pneus, l'assurance ou la mise à disposition d'un véhicule de remplacement, etc.)¹¹⁰.

Le louage de choses est défini par l'ancien Code civil comme étant un contrat par lequel l'une des parties s'oblige à faire jouir l'autre d'une chose pendant un certain temps, et moyennant un certain prix que celle-ci s'oblige à lui payer¹¹¹. Le leasing s'apparente donc à un bail à loyer¹¹². Il faut ainsi se référer aux règles relatives au contrat de louage de choses, ce dernier étant réglé aux articles 1713 et suivants de l'ancien Code civil. La plupart des règles prévues en matière de bail de meuble sont supplétives, ce qui signifie que les parties peuvent y déroger, de sorte qu'elles sont libres d'aménager les conventions comme elles l'entendent et de la manière la plus adaptée à la situation.

Le leasing opérationnel peut comporter une option d'achat au bénéfice du preneur du contrat ou d'une

(104) Avis CNC n° 2015/4, point 3, disponible sur <https://www.cnc-cbn.be/fr/avis/location-financement> (consulté le 2 décembre 2022).

(105) Avis CNC n° 2015/4, point 6, disponible sur <https://www.cnc-cbn.be/fr/avis/location-financement> (consulté le 2 décembre 2022). Voy. aussi G. DELVAUX et C. JANSSENS, « La comptabilisation des contrats de location-financement », in P. BESELAERE, O. LENAERTS, B. TILLEMANS et A. VERBEKE (éds), *Handboek leasing*, Recht en onderneming, 23, Bruges, die Keure, 2007, p. 515.

(106) Avis CNC n° 2015/4, point 15, disponible sur <https://www.cnc-cbn.be/fr/avis/location-financement> (consulté le 2 décembre 2022).

(107) Avis CNC n° 2015/4, point 15, disponible sur <https://www.cnc-cbn.be/fr/avis/location-financement> (consulté le 2 décembre 2022).

(108) B. KOHL, « Le leasing financier et son harmonisation par UNIDROIT », *op. cit.*, p. 480.

(109) *Ibidem*.

(110) *Ibidem*.

(111) Art. 1709 de l'ancien Code civil.

(112) Art. 1711, al. 2, de l'ancien Code civil : « On appelle bail à loyer, le louage des maisons et celui des meubles ».

autre partie (par exemple, au bénéfice d'un employé dont le véhicule est mis à disposition par l'employeur). Cette option s'analyse certes, en termes juridiques, comme une promesse de vente lorsque les parties se sont mises d'accord sur la chose et le prix¹¹³. Néanmoins, il convient d'insister sur le fait que le but premier de l'opération n'est pas d'acquérir le bien mais de l'utiliser. C'est pour cela que l'on parle de contrat de location pour le leasing opérationnel et non pas, comme pour le leasing financier, d'une opération de crédit.

2.2. Identification des sociétés pratiquant le leasing opérationnel

Contrairement aux entreprises pratiquant le leasing financier, les entreprises qui proposent des formules de leasing opérationnel (location de longue durée) ne sont soumises à aucun agrément, aucune forme d'identification ou autre contrôle.

IV. Efficacité de la limitation de compétence contenue à l'article 4, paragraphe 3, de la loi spéciale de financement pour les sociétés à activités de leasing

Si l'on combine les règles relatives à la détermination des redevables de la TC et de la TMC, les normes de la LSF permettant la localisation régionale des taxes et le droit fédéral sur l'immatriculation, force est de constater qu'une marge de manœuvre certaine existe quant au choix du régime de taxation auquel un véhicule donné est soumis. L'espace de liberté laissé par la législation et la réglementation fédérales en matière d'immatriculation des véhicules peut être (et est d'ailleurs) largement utilisé par les différents opérateurs économiques actifs en matière de leasing.

Tant le redevable que la localisation de la TC et de la TMC se déterminent en fonction de la personne morale ou physique au nom de laquelle le véhicule est ou doit être immatriculé¹¹⁴. La réglementation fédérale sur l'immatriculation prévoit, pour rappel, que la demande d'immatriculation ou de ré-immatriculation d'un véhicule est introduite par le propriétaire ou l'utilisateur dudit véhicule¹¹⁵. Par utilisateur, on entend « la personne physique ou morale qui utilise un véhicule, dont elle n'est pas propriétaire, pour son usage privé

ou professionnel, qu'elle puisse en disposer à titre onéreux ou gratuit, (...) »¹¹⁶. Certes, lorsque le propriétaire et l'utilisateur sont une seule et même personne, aucune possibilité d'optimisation ne survient. Cependant, lorsqu'il s'agit de personnes différentes, une réelle faculté de choix s'offre à elles quant à celle au nom de laquelle le véhicule est immatriculé. Autrement dit, en toute légalité, il est concevable d'inscrire le nom soit du propriétaire soit de l'utilisateur dans le certificat d'immatriculation.

Plus le nombre de personnes intervenant dans l'opération augmente, plus les possibilités se démultiplient pour immatriculer le véhicule. Ce phénomène survient lorsque la jouissance d'un véhicule est transférée par le biais d'un contrat de leasing ou de location. Il peut aussi, plus largement, concerner toutes hypothèses dans lesquelles un véhicule est mis à disposition d'un employé ou d'un dirigeant¹¹⁷.

La crainte du législateur institutionnel, lorsqu'il a introduit l'exigence d'un accord de coopération préalable pour toute modification du régime de TC ou de TMC applicable aux sociétés à activités de leasing, était que « le lieu de perception de l'impôt peut alors différer du domicile de l'utilisateur du véhicule »¹¹⁸. L'« utilisateur » en question se concevait comme le conducteur effectif. Or, en l'état actuel de la réglementation fédérale précitée, aucune obligation n'est imposée aux parties d'immatriculer un véhicule au nom du conducteur effectif d'un véhicule.

Au moyen d'illustrations, l'on se propose de concrétiser cette liberté de choix pour les deux hypothèses du *leasing financier* (A) et du *leasing opérationnel* (B). Le cas de la mise à disposition, par un employeur au profit d'un travailleur (ou par une société au profit de son dirigeant), d'un véhicule dont l'employeur (ou la société) est propriétaire prolonge la réflexion (C). Enfin, quelques mots relatifs au projet bruxellois dit *SmartMove*, dans son volet relatif à la taxe de congestion projetée, clôturent le propos (D).

A. L'IMMATRICULATION DES VÉHICULES DONNÉS EN LEASING FINANCIER

La finalité du leasing financier étant l'acquisition du véhicule, il n'est pas étonnant de constater que 99 %

(113) Art. 1589ter l'ancien Code civil.

(114) Art. 6, 99 et 100 du CTAIR ; art. 2.2.2.0.1 et 2.3.2.0.1 du CFF ; art. 5, § 2, 10° et 11°, de la LSF.

(115) Art. 10 de l'arrêté royal du 20 juillet 2001 relatif à l'immatriculation de véhicules.

(116) Par utilisateur, on entend « la personne physique ou morale qui utilise un véhicule, dont elle n'est pas propriétaire, pour son usage privé ou professionnel, qu'elle puisse en disposer à titre onéreux ou gratuit, à l'exclusion toutefois de la personne qui conduit un véhicule uniquement en tant que chauffeur rémunéré » ; art. 1^{er}, 24°, de l'arrêté royal du 20 juillet 2001 relatif à l'immatriculation de véhicules.

(117) Cette mise à disposition engendre, pour les travailleurs, un avantage de toute nature (« véhicule d'entreprise ») qui fait partie de la rémunération imposable à l'IPP. L'employeur dispose de plusieurs possibilités pour acquérir ce véhicule. Il peut simplement l'acheter, de manière à en devenir propriétaire. Il peut aussi le prendre en location par le biais d'un leasing financier ou d'un leasing opérationnel. La formule se constate aussi dans la relation entre une société et son dirigeant, indépendamment du point de vue de la sécurité sociale mais bénéficiaire de « rémunérations de dirigeant » en droit fiscal.

(118) *Doc. parl.*, Ch. repr., 2000-2001, n° 1183/001, p. 16.

des véhicules faisant l'objet d'un tel contrat sont immatriculés au nom du preneur¹¹⁹. Plusieurs raisons peuvent expliquer ce constat. Pour ce qui concerne le donneur en leasing, celui-ci s'évite, de la sorte, toute une série de frais administratifs relatifs à l'administration des immatriculations, à la gestion des amendes pénales ou autres, etc. Les sociétés de crédit qui proposent des leasings financiers ne disposent pas d'une expertise particulière en matière de véhicules. Elles ne sont pas intéressées d'immatriculer à leur nom les voitures concernées, dès lors que cette démarche est de nature à engendrer des coûts supplémentaires. Quant au preneur, pour qui la formule du leasing est uniquement destinée au financement de l'acquisition du véhicule, il immatricule initialement le véhicule à son nom, avec paiement de la TMC à cette occasion et acquittement annuel de la TC. Ainsi, lorsqu'il lève ultérieurement l'option, il est exclu de lui réclamer une fois encore la TMC, à défaut d'une nouvelle immatriculation. Il inscrit d'ailleurs d'emblée – dès l'entrée en jouissance – le véhicule à l'actif de son bilan comptable.

Par conséquent, la plupart du temps, les véhicules qui sont donnés en leasing financier ne sont pas immatriculés au nom de la société à activités de leasing. Partant, il est (très) rare que celle-ci soit elle-même redevable de la TC et de la TMC. L'on se trouve, au final, en dehors du champ d'application de la règle prévue par la LSF pour ce type de sociétés. Les Régions ont pu valablement, même en l'absence d'un accord préalable de coopération, modifier le régime fiscal, et ce depuis le 1^{er} janvier 2002.

Les pistes d'optimisation n'en sont pas moins présentes. Lorsqu'une société acquiert une flotte de véhicules qu'elle compte mettre à disposition de ses travailleurs ou de ses dirigeants, elle peut le faire via un leasing financier conclu avec une société active dans cette forme particulière de crédit. Le choix s'offre alors de faire immatriculer au nom soit de la première de ces deux sociétés (celle qui entre en jouissance des véhicules), soit de l'utilisateur, travailleur ou dirigeant.

Illustration

Un employeur conclut un contrat portant sur la jouissance d'un véhicule, avec une société à activités de leasing (financier) établie en Région de Bruxelles-Capitale. L'usage veut que la société de leasing laisse le client preneur procéder à l'immatriculation à son nom. Si l'employeur en question est établi en Flandre, c'est le régime flamand qui sera d'application. La réserve relative à l'accord de coopération préalable ne joue pas

et les modifications introduites par la Région flamande, depuis le 1^{er} janvier 2002, au régime des TC et TMC, peuvent déployer leurs effets. Pour autant, l'employeur (ou la société vis-à-vis de ses dirigeants) est libre de décider d'immatriculer le véhicule au nom de l'employé (ou du dirigeant) qui l'utilisera. Si l'utilisateur a sa résidence dans l'une des deux autres Régions, c'est le droit de la Région de résidence qui s'appliquera.

Les employeurs ou sociétés concernés n'ignorent pas cette faculté de choisir la voie la moins imposée (à savoir, le régime fiscal régional le plus favorable) et la règle anti-évitement ou anti-concurrence fiscale, contenue dans la LSF (exigence d'un accord de coopération préalable) ne prévient en aucun cas pareil comportement d'optimisation. L'enjeu s'accroît à mesure que les législations régionales relatives à la TC ou la TMC se différencient au fil du temps.

Au demeurant, si le projet devait être de permettre au travailleur ou au dirigeant d'acquiescer en fin de compte le véhicule en question, il ne faut pas perdre de vue l'intérêt du choix de l'immatriculation initiale à son nom, de manière à éviter l'obligation d'acquiescer de nouveau la TMC à l'occasion de la levée de l'option lui revenant le cas échéant.

B. L'IMMATRICULATION DES VÉHICULES DONNÉS EN LEASING OPÉRATIONNEL

À l'inverse des sociétés pratiquant le leasing financier, les opérateurs offrant des véhicules en leasing opérationnel immatriculent à leur nom, dans 90 % des cas, les véhicules qu'ils mettent en location au profit de leurs clients¹²⁰. Ceci s'explique par le souci du donneur en leasing de contrer les fraudes consistant en la revente des véhicules mis en location. En outre, l'immatriculation et les taxes font partie du service offert. Ce procédé est également avantageux pour le preneur qui ne doit pas lui-même se charger d'immatriculer le véhicule et qui peut budgétiser plus facilement l'ensemble des coûts relatifs au véhicule.

Dès lors, les sociétés à activités de leasing opérationnel constituent une option supplémentaire pour l'immatriculation du véhicule, en plus du preneur ou de l'utilisateur (et ce, au choix contractuel des parties). De plus, compte tenu de leur expertise professionnelle, ces sociétés sont particulièrement attentives aux conséquences fiscales de l'immatriculation d'un véhicule, et conseillent leurs clients tantôt d'immatriculer le véhicule à leur nom, tantôt de l'immatriculer au nom de la société, ou encore, au nom de l'utilisateur.

(119) Données recueillies lors d'un entretien avec l'association belge de leasing (« ABL »). ABL est l'organisation professionnelle des sociétés de leasing en Belgique. Elle défend les intérêts de ses membres et assure l'étude des problèmes intéressant ceux-ci, tant au niveau national qu'international.

(120) Données recueillies lors d'un entretien avec Renta. Renta est la Fédération belge des loueurs de véhicules, cette association regroupe les loueurs à long terme mais aussi à court terme. Fin 2018, la flotte de tous les membres confondus de Renta atteignait largement les 430.000 véhicules. Renta représente ainsi pratiquement 95 % du marché belge de la location.

Illustration

Une société à activités de leasing (opérationnel) est localisée en Région de Bruxelles-Capitale. Elle donne un véhicule en leasing à une société établie en Région flamande. Celle-ci, en sa qualité d'employeur, décide de mettre ce véhicule à disposition d'un employé résident wallon. Trois régimes de taxation alternatifs sont concevables :

- i. immatriculation au nom de la société de leasing : le régime des TC et TMC est celui tel qu'appliqué aux sociétés à activités de leasing en l'absence d'accord de coopération conclu entre les trois Régions (régime fédéral en vigueur au 1^{er} janvier 2002) ;
- ii. immatriculation au nom de l'employeur : le régime de taxation (TC et TMC) est celui en vigueur actuellement en Région flamande ;
- iii. immatriculation au nom de l'employé : le régime de taxation (TC et TMC) est celui applicable en Région wallonne.

Dans cet exemple, en fonction du type de véhicule, le choix du nom repris dans le certificat d'immatriculation peut se faire dans la perspective de faire bénéficier l'opération du régime fiscal le plus avantageux. Si le véhicule est inscrit au nom de la société à activités de leasing, la localisation régionale n'importe pas, dès lors que c'est le régime hérité de l'autorité fédérale au 1^{er} janvier 2002 qui est d'application (en l'absence d'accord de coopération). Ceci peut être intéressant pour les véhicules les plus polluants, dès lors que la formule de calcul des taxes dues ne comprend aucun critère lié à l'impact sur l'environnement et la qualité de l'air. Si le véhicule est immatriculé au nom de la société preneuse ou de l'utilisateur (travailleur ou dirigeant), le régime régional qui s'applique est fonction de la Région d'établissement de celui ou celle dont le nom est inscrit dans le certificat d'immatriculation. L'analyse, si ces deux protagonistes sont résidents de deux Régions différentes, se fera au cas par cas, en tenant compte du régime propre à chaque véhicule (ex. régime très favorable pour les véhicules électriques en Flandre).

C. L'IMMATRICULATION DES VÉHICULES APPARTENANT À UN EMPLOYEUR (OU UNE SOCIÉTÉ) ET MIS À DISPOSITION D'UN TRAVAILLEUR (OU D'UN DIRIGEANT)

Lorsqu'un employeur met un véhicule dont il est propriétaire à disposition de ses travailleurs (ou lorsqu'une société met à disposition un véhicule dont elle propriétaire au profit de ses dirigeants), cet employeur (ou cette société) peut faire immatriculer le véhicule à son nom ou, au contraire, au nom des travailleurs (ou des dirigeants) qui utiliseront le véhicule, et ce en fonction de la Région la plus avantageuse fiscalement.

L'existence d'une telle faculté de choix, et donc d'optimisation, n'est nullement contrée par la règle

anti-évitement ou anti-concurrence fiscale telle que prévue par la LSF (exigence d'un accord de coopération préalable pour le régime applicable aux sociétés à activités de leasing). Il n'est, en effet, nullement question de leasing dans cette hypothèse, à moins de considérer que la « mise à disposition » du véhicule s'opère, au profit du travailleur (ou du dirigeant) en fonction d'un contrat de leasing (ce qui est contestable). Encore faudrait-il, en outre, admettre que l'employeur (ou la société) en question, est une « société à activités de leasing », alors que l'opération éventuelle de leasing est accessoire par rapport à son activité opérationnelle principale qui est autre.

D. LE PROJET DE « TAXE DE CONGESTION » EN RÉGION DE BRUXELLES-CAPITALE

Depuis quelques années les autorités bruxelloises ont accompli un travail considérable de réflexion quant aux options de réforme future du régime de taxation des véhicules. En 2018, une *task force* composée d'académiques et d'acteurs du secteur, coordonnée par « Bruxelles-Fiscalité », a soumis au Gouvernement et au Parlement bruxellois un rapport sur le « verdissement de la fiscalité automobile ». En 2020, le Gouvernement bruxellois a révélé le modèle *SmartMove* qu'il compte soumettre à la concertation des deux autres Régions et qui vise à mettre en place un dispositif de tarification kilométrique intelligente. La fiscalité automobile régionale ne reposerait désormais plus sur la possession de la voiture mais sur son utilisation, dans le but de combattre le phénomène de congestion sur le territoire de cette Région (« taxe de congestion »). Le modèle se base sur une variation en fonction du nombre de kilomètres parcourus, de l'heure du trajet (heures de pointe, heures creuses ou de nuit) et la puissance du véhicule. Le modèle de l'outil *SmartMove*, tel que proposé, remplacerait, s'il est adopté, les actuelles TC et TMC pour les personnes établies en Région de Bruxelles-Capitale. La TC annuelle serait donc supprimée. Toutefois, la TMC resterait maintenue, mais uniquement pour les voitures de luxe, à savoir les véhicules à partir de 15 chevaux fiscaux.

Ce changement de législation s'avérerait particulièrement sensible pour les Régions wallonne et flamande dans la mesure où de nombreuses sociétés disposant d'une flotte importante de véhicules auront la possibilité de constituer une filiale sur le sol de la Région de Bruxelles-Capitale dont l'objet serait de mettre les véhicules à disposition des cadres et dirigeants. De la sorte, les véhicules pourraient être immatriculés dans la Région bruxelloise et être exemptés de la TC et, sous réserve d'exceptions limitées, de la TMC.

Illustration

Une société est basée à Liège et souhaiterait prendre une flotte de vingt véhicules en leasing opérationnel. Si le projet *SmartMove* (taxe de congestion) devait

être adopté par le législateur bruxellois, il lui sera conseillé d'établir une filiale au sein de la Région de Bruxelles-Capitale qui aura pour objet de prendre les véhicules en location et de les mettre à disposition des employés de la société liégeoise. Elle évitera ainsi la double imposition résultant du cumul des TC et TMC wallonnes avec la taxe de congestion (*SmartMove*) bruxelloise (due, le cas échéant, pour les kilomètres parcourus sur le territoire régional bruxellois).

Ce problème pourrait d'autant plus se poser que, à l'heure actuelle, seules les entreprises de leasing financier disposent d'un agrément. Les sociétés de leasing opérationnel ne sont soumises à aucune forme de reconnaissance. Tout au plus, sont-elles affiliées à Renta. Ainsi, l'administration ne dispose pas d'une liste officielle des entreprises de leasing opérationnel. Il n'existe aucun critère légal ou administratif permettant de qualifier une société comme étant à activités de leasing ou non. Cette constatation accroît un peu plus la liberté dont jouissent ces sociétés qui peuvent, à leur guise, se déclarer comme étant à activités de leasing ou non.

V. Conclusion générale

Les différents constats ici formulés posent de nombreuses questions à plusieurs égards.

Tout d'abord, tant la détermination du redevable que la localisation régionale de la TC et de la TMC dépendent étroitement de la législation ou réglementation fédérale en matière d'immatriculation des véhicules. Il n'est pas exclu, compte tenu de cette interdépendance, que l'on puisse considérer – à l'instar du raisonnement suivi à propos de la modification fédérale des règles afférentes à la formalité de l'enregistrement – que l'évolution de ce droit fédéral sur l'immatriculation doive se matérialiser, à l'avenir, par le biais d'une loi fédérale votée à la majorité spéciale (et non plus par voie de loi ordinaire). Ceci vaut, compte tenu de l'incidence de ces règles fédérales sur la matière imposable et les redevables des impôts régionaux que sont la TC et la TMC.

En outre, il est clairement apparu que les opérateurs économiques peuvent, en l'état actuel de la législation, choisir le régime fiscal qui leur est applicable, et donc, opérer un réel shopping entre les différentes législations (régionales ou fédérale). De ce fait, l'objectif de la restriction de compétence consistant en l'exigence d'un accord de coopération préalable pour tout amendement régional du régime applicable aux sociétés à activités de leasing, à savoir l'évitement de la concurrence fiscale, est loin d'être atteint. Autrement dit, le critère de localisation régionale de la TC et de la TMC est manipulable aisément, de manière à priver d'effet le garde-fou en question. Au final, le droit institutionnel actuellement en vigueur favorise la concurrence fiscale.

Certes, en l'état actuel des législations régionales, la concurrence demeure mineure. À ce jour, seule la Région flamande a modifié en substance, en vue d'un « verdissement », le régime de calcul de ces deux taxes. Il n'en reste pas moins qu'une utilisation accrue, par les Régions, des prérogatives offertes par l'article 4 de la LSF crée le risque à venir d'une concurrence fiscale accrue et de comportements d'évitement plus systématiques de la part des opérateurs économiques. L'illustration du projet, porté par la Région de Bruxelles-Capitale, d'introduction d'une taxe de congestion, accompagné de la suppression totale ou partielle des TC et TMC (pour les véhicules immatriculés au nom de personnes établies sur le territoire bruxellois) illustre avec force les difficultés auxquelles les autorités régionales sont susceptibles d'être confrontées.

La question est d'autant plus épineuse que, à l'heure actuelle, seules les entreprises de leasing financier disposent d'un agrément. Les sociétés de leasing opérationnel ne sont soumises à aucune forme de reconnaissance. Ainsi, les administrations régionales font face à des difficultés d'identification des sociétés concernées par l'exigence d'un accord de coopération préalable pour toute modification apportée au régime des TC et TMC. Toute fixation d'un cadre de reconnaissance (ou d'agrément) plus solide au niveau fédéral risque toutefois de se heurter à l'exigence d'une loi spéciale si la matière imposable des impôts régionaux en question est affectée.

Enfin, et plus généralement, l'absence d'accord de coopération observable à ce jour a donné lieu à des régimes régionaux de TC et de TMC (tout spécialement en Flandre) qui heurtent le principe d'égalité devant l'impôt, dès lors que les sociétés à activités de leasing y échappent et demeurent soumises au régime tel qu'hérité de l'autorité fédérale le 1^{er} janvier 2002. L'on sait que le Conseil d'État y est attentif en exigeant des Régions qu'elles démontrent les efforts fournis en vue de faire aboutir l'accord de coopération souhaité. À défaut de celui-ci, c'est toute l'efficacité des dispositifs régionaux mis en place (climat, qualité de l'air, congestion, etc.) qui est menacée.

L'enjeu de la fiscalité des voitures en leasing est pourtant de taille puisque le parc automobile belge comptait, en septembre 2020, 407.400 voitures de leasing opérationnel de long terme. Les voitures de sociétés flamandes en leasing représentent 71,0 % des voitures de leasing opérationnel de long terme et les voitures de sociétés bruxelloises 29,0 %. La part wallonne est négligeable. Sur la base des voitures pour lesquelles l'information est disponible (75,7 % du total), 10,8 % des voitures de leasing opérationnel sont utilisées par des résidents bruxellois, 66,4 % par des résidents flamands et 22,8 % par des résidents wallons. Les recettes fiscales de la Région wallonne relatives aux voitures de leasing opérationnel de long terme sont donc infimes. La Région de Bruxelles-Capitale percevrait 25,4 millions

d'euros de taxe de mise en circulation (33,2 % du total) et 37,7 millions d'euros de taxe de circulation (29,1 % du total). Quant à la Région flamande, elle bénéficierait de 51,6 millions d'euros de taxe de mise en circulation (66,8 % du total) et 95,2 millions d'euros de taxe de circulation (70,9 %)¹²¹.

S'il était possible de percevoir les taxes des voitures en leasing en fonction du lieu de domicile de l'utilisateur (ce qui n'est pas possible aujourd'hui, sauf si c'est l'utilisateur qui est repris dans le certificat d'immatriculation), on peut estimer, en appliquant les régimes fiscaux régionaux en vigueur, que la Région wallonne recevrait 18,2 millions d'euros de taxe de mise en

circulation sur les voitures de leasing opérationnel de long terme (27,0 % du total) et 29,3 millions d'euros de taxe de circulation (22,0 % du total). Bruxelles prélèverait 8,7 millions d'euros de taxe de mise en circulation (12,8 % du total) et 14,0 millions d'euros de taxe de circulation (11,33 % du total). La Flandre prélèverait un montant de taxe de mise en circulation de 40,7 millions d'euros (60,2 % du total) et 90 millions d'euros de taxe de circulation (67,5 % du total)¹²².

Conclusion : il paraît non pas seulement opportun, mais impératif de revoir le régime de répartition des compétences vis-à-vis de la TC et de la TMC à l'occasion d'une (future ?) réforme institutionnelle.

(121) B. BAYENET, M. BOURGEOIS, G. DELOBBE, M. FONTAINE et T. MURPHY, « Analyse de la fiscalité relative au leasing automobile en Région wallonne », *Rapport de recherche pour le ministre du Budget de la Région wallonne*, mars 2021, 137 p. (disponible sur : <https://dulbea.ulb.be/recherches/analyse-globale-de-la-fiscalite-relative-au-leasing-automobile-en-region-wallonne>).

(122) *Ibid.*