

Numéro du rôle : 841
Arrêt n° 12/96 du 5 mars 1996

A R R E T

En cause : le recours en annulation de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 22 décembre 1994 relative au précompte immobilier, introduit par le Conseil des ministres.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et L. De Grève, et des juges L.P. Suetens, H. Boel, L. François, P. Martens, J. Delruelle, G. De Baets, E. Cerexhe, H. Coremans, A. Arts et R. Henneuse, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet du recours*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 4 mai 1995 et parvenue au greffe le 5 mai 1995, un recours en annulation de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 22 décembre 1994 relative au précompte immobilier (publiée au *Moniteur belge* du 7 février 1995) a été introduit par le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles.

II. *La procédure*

Par ordonnance du 5 mai 1995, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Le recours a été notifié conformément à l'article 76 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 19 mai 1995.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 30 mai 1995.

Des mémoires ont été introduits par :

- le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, rue Ducale 7-9, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 5 juillet 1995;

- le Gouvernement flamand, place des Martyrs 19, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 5 juillet 1995;

- le Gouvernement wallon, rue Mazy 25-27, 5100 Namur, par lettre recommandée à la poste le 6 juillet 1995.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 10 août 1995.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- le Gouvernement flamand, par lettre recommandée à la poste le 6 septembre 1995;

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 11 septembre 1995.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire en réponse rectificatif, le 28 septembre 1995.

Par ordonnance du 25 octobre 1995, la Cour a prorogé jusqu'au 4 mai 1996 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 7 novembre 1995, le président M. Melchior a soumis l'affaire à la Cour réunie en séance plénière.

Par ordonnance du même jour, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 28 novembre 1995.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats par lettres recommandées à la poste le 8 novembre 1995.

A l'audience publique du 28 novembre 1995 :

- ont comparu :

. C. Bolus, auditeur général au ministère des Finances, pour le Conseil des ministres;

. Me J. Bourtembourg, avocat du barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale;

. Me D. D'Hooghe *loco* Me P. Van Orshoven, avocats du barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement flamand;

. Me V. Thiry, avocat du barreau de Liège, pour le Gouvernement wallon;

- les juges-rapporteurs L. François et H. Coremans ont fait rapport;

- les parties précitées ont été entendues;

- l'affaire a été mise en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

III. *Objet des dispositions attaquées*

L'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 22 décembre 1994 relative au précompte immobilier dispose :

« Article 1er. La présente ordonnance règle une matière visée à l'article 39 de la Constitution.

Art. 2. Par dérogation à l'article 253 du Code des impôts sur les revenus 1992, le précompte immobilier est immunisé à concurrence de 28 % du revenu cadastral lorsque l'immeuble appartient, en propriété ou en copropriété :

1° soit à une Communauté, à une Région ou à une personne de droit public qui dépend d'une telle institution;

2° soit à l'autorité fédérale, à un organisme fédéral d'intérêt public ou à une entreprise fédérale publique autonome, uniquement en ce qui concerne les propriétés visées à l'article 63, § 2, alinéa 2, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions.

Art. 3. Par dérogation au même article 253 du Code des impôts sur les revenus 1992, le précompte immobilier est immunisé lorsque l'immeuble ou la partie d'immeuble situé dans la Région de Bruxelles-Capitale :

1° soit appartient à un Etat étranger ou à une organisation de droit international public;

2° soit est affecté par une administration publique ou, sans poursuivre un but de lucre, par un contribuable à l'exploitation d'une maison de repos agréée pour personnes âgées.

Art. 4. Les produits des centimes additionnels communaux calculés sur le précompte immobilier dû par les autorités visées à l'article 2, sont déduits des moyens octroyés dans le cadre du Fonds des communes octroyés aux communes par la Région de Bruxelles-Capitale.

Art. 5. Pour l'année d'imposition 1994, le précompte immobilier est dû suivant les dispositions de la présente ordonnance sur la base de la situation existante au 1er janvier 1994.

Art. 6. La présente ordonnance entre en vigueur le jour de sa publication au *Moniteur belge*. »

IV. *En droit*

- A -

Sur l'objet du recours

Mémoire du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale

A.1. Eu égard aux moyens d'annulation soulevés par le Conseil des ministres, lesquels ne critiquent que l'abrogation partielle de l'immunisation du précompte immobilier dont jouissent les biens appartenant à l'autorité fédérale et aux organismes fédéraux d'intérêt public, le bien-fondé du recours ne pourrait conduire qu'à une annulation partielle de l'ordonnance, soit son article 2, 2^o.

Premier moyen, pris de la violation de l'article 177, alinéa 1er, de la Constitution et de l'article 63 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions

Requête

A.2.1. L'article 63 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 vise à compenser ce que l'on appelle communément « la mainmorte ». L'ordonnance attaquée, en supprimant en faveur de la Région de Bruxelles-Capitale l'immunisation du précompte immobilier à concurrence de 72 p.c. pour certaines propriétés publiques pour lesquelles l'article 63 précité ne prévoit pas de compensation - de telle sorte que le précompte immobilier soit dû dans la même mesure que la compensation prévue par la loi de financement -, modifie l'article 63 précité en étendant unilatéralement la catégorie des biens du domaine public de l'Etat pour lesquels une compensation peut être exigée alors que cette disposition s'inscrit dans les dispositions d'organisation budgétaire et financière formant le titre VII de la loi spéciale de financement dont la modification relève de la compétence du législateur fédéral et doit être acquise par un vote à majorité spéciale.

A.2.2. On aperçoit par ailleurs mal sur quelle base juridique se fonde l'article 4 de l'ordonnance lorsqu'il organise une « compensation » forcée entre une recette fiscale propre aux communes et des moyens octroyés dans le cadre du Fonds des communes, si ce n'est en étendant par analogie le dernier alinéa du paragraphe 3 de l'article 63.

A.2.3. Ce dernier élément est corroboré par l'article 5 qui dispose que, pour l'année d'imposition 1994, le précompte immobilier est dû suivant les dispositions de l'ordonnance attaquée sur la base de la situation existante au 1er janvier 1994. Ce que le ministre régional explicite en ces termes dans une lettre du 5 janvier 1995 adressée à son collègue fédéral : « l'approbation de cette ordonnance était la seule possibilité d'obtenir à partir de 1995 une compensation pour l'immunisation actuelle du précompte immobilier et des centimes additionnels pour les propriétés publiques pour lesquelles la loi de financement ne le prévoit pas ». Or, c'est justement sur la base de la situation au 1er janvier 1994 que le « crédit mainmorte 1995 » est inscrit au budget fédéral alors qu'en matière d'enrôlement du précompte immobilier, l'année civile et l'exercice d'imposition coïncident, en l'espèce : l'année 1994.

Mémoire du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale

A.2.4. L'immunité prévue à l'article 253, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après dénommé C.I.R. 1992) vise les propriétés de l'Etat, des entités fédérées, des provinces, des communes, des établissements publics et des personnes morales de droit public qui, en vertu de leur loi organique, sont assimilés à l'Etat en matière d'impôts sur le revenu ou sont exemptés d'imposition au profit de l'Etat.

A.2.5. En application de l'ordonnance attaquée, l'immunisation du précompte immobilier s'applique :

- s'agissant des communautés, régions et personnes de droit public qui en dépendent : à tous leurs biens immobiliers à concurrence de 28 p.c.;
- s'agissant de l'autorité fédérale, des organismes fédéraux d'intérêt public et des entreprises publiques fédérales : pour les biens immeubles visés à l'article 63, § 2, 2°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 précitée, à concurrence de 28 p.c. et, pour les autres biens immobiliers, totalement;
- s'agissant des biens appartenant à un Etat étranger ou à une organisation de droit international public, ainsi que des biens affectés par une administration publique, ou sans poursuivre un but de lucre, par un contribuable à l'exploitation d'une maison de repos pour personnes âgées : totalement.

A.2.6. Le crédit visé à l'article 63 ne compense pas l'absence de recettes fiscales pour les régions, résultant de la non-perception du précompte immobilier sur les biens immunisés, mais compense partiellement la perte de recettes fiscales pour les communes.

A.2.7. La loi spéciale du 16 janvier 1989 a pour objet, en exécution de l'article 177 de la Constitution, de déterminer les sources de financement des régions et des communautés, qui s'ajoutent à celles obtenues dans l'exercice de leur compétence fiscale propre définie par l'article 170 de la Constitution.

L'article 63 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 ne détermine point une source de financement des régions et plus spécialement de la Région de Bruxelles-Capitale. Il n'a pas pour objet d'attribuer une part du crédit en cause à la Région mais d'accorder aux communes la compensation précitée, et la circonstance que cette disposition prévoit le transfert partiel de ce crédit à la Région de Bruxelles-Capitale ne confère pas à cette disposition la nature d'une règle de financement. Cette mesure particulière se justifie uniquement,

ainsi que le montrent les travaux préparatoires des lois spéciales du 16 janvier 1989 et 16 juillet 1993, par le fait que les communes bruxelloises ont accepté en échange de la reprise de certaines dettes par la Région que leur dotation soit versée à celle-ci afin de lui permettre de payer la dette consolidée de ces communes; le Premier ministre ayant au surplus déclaré, lors de la discussion du projet de loi spéciale visant à achever la structure fédérale de l'Etat, qu'il ne s'agissait pas de savoir si des immunisations en matière de précompte immobilier pouvaient ou non être octroyées (il ne s'agit donc pas d'une législation fiscale) mais de déterminer la compensation octroyée aux communes.

Aussi ne peut-on reprocher au législateur régional bruxellois d'avoir modifié ses règles de financement et, partant, d'avoir méconnu l'article 177 de la Constitution.

A.2.8. Pour le surplus, l'article 4 de l'ordonnance qui énonce que le produit des centimes additionnels communaux calculés sur le précompte immobilier dû par les autorités assujetties au précompte immobilier est déduit des moyens octroyés aux communes par la Région dans le cadre du Fonds des communes, n'étend point par analogie l'article 63, § 3, dernier alinéa, de la loi de financement. Il complète la législation relative au Fonds des communes en Région bruxelloise et se fonde sur l'article 6, § 1er, VIII, de la loi spéciale de réformes institutionnelles, en vertu duquel les régions sont compétentes en matière de financement général des communes. L'ordonnance critiquée ne méconnaît point les dispositions visées aux moyens, le législateur régional bruxellois fondant sa compétence, ainsi qu'il sera exposé à propos du second moyen, sur l'article 4 de la loi spéciale de financement.

Mémoire du Gouvernement wallon

A.2.9. La compétence fiscale dévolue aux régions en matière de précompte immobilier par l'article 4, § 2, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, à propos duquel la Cour a décidé, dans son arrêt n° 78/93, que la notion d'exonération qui y figure avait une large portée, permet à l'ordonnance attaquée de modifier l'article 253 du C.I.R. 1992. Ce faisant, et sous peine de vider de sa substance et de tout effet utile ledit article 4, § 2, l'article 2 de l'ordonnance attaquée n'empiète évidemment pas sur la compétence réservée au législateur spécial par l'article 177 de la Constitution. L'article 4, § 2, de la loi spéciale de financement a du reste été pris en exécution de cette disposition constitutionnelle.

Quant à l'article 63, il ne déroge en rien à la compétence fiscale conférée aux régions par l'article 4 précité puisqu'il définit les compensations accordées aux communes qui subissent une perte de revenus du fait des immunisations existantes, mais est étranger à la question de savoir si des immunisations en matière de précompte immobilier peuvent ou non être accordées (*Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 558-42, p. 10).

A.2.10. L'article 4 de l'ordonnance, qui organise la répartition du produit généré par elle aux communes de la Région de Bruxelles-Capitale, est parfaitement conforme aux règles répartitrices de compétences. En effet, lors des travaux préparatoires de l'article 63 de la loi spéciale de financement, il a été clairement précisé que, le cas échéant, la Région de Bruxelles-Capitale peut, en toute autonomie, répartir le crédit spécial entre les communes (*Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n° 635/18, pp. 605 et 606).

A.2.11. En son article 5, l'ordonnance attaquée se borne à reproduire la règle générale selon laquelle la déduction du précompte immobilier s'apprécie sur la base de la situation existante au 1er janvier de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition.

Mémoire en réponse du Conseil des ministres

A.2.12. S'il appartient aux régions de déterminer les critères d'attribution des moyens octroyés par le Fonds des communes, la région ne peut plus, lorsque le montant de l'attribution a été déterminé sur la base de ces critères, réduire son intervention à l'égard d'une commune à concurrence de la créance que cette commune aurait à l'égard d'un autre pouvoir, en l'occurrence l'Etat.

L'ordonnance entreprise établit un lien entre le mécanisme de calcul de la mainmorte en Région de Bruxelles-Capitale et la compensation forcée qu'elle impose aux dix-neuf communes en s'attribuant de manière indirecte une recette fiscale communale nouvelle. L'élargissement des moyens budgétaires que cette Région entend obtenir proviendra bien de l'Etat par extension du mécanisme de la mainmorte aux bâtiments abritant les services extérieurs des administrations fédérales.

Si telle n'avait pas été l'intention du législateur régional, l'article 4 de l'ordonnance dont l'annulation est postulée n'aurait pas de raison d'être et le supplément de précompte immobilier aurait bénéficié purement et simplement aux communes, hormis le principal revenant à la Région à concurrence de 1,25 p.c.

Second moyen, pris de la violation de l'article 4, § 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions

Requête

A.3.1. L'article 253, 3°, du C.I.R. 1992, modifié par l'article 2 de l'ordonnance attaquée, ne procède pas par exception au principe de l'imposabilité, ce qui justifierait la compétence régionale, mais confirme simplement l'inexistence d'une matière imposable, ce qui relève de la compétence fédérale. Il ressort en effet de l'article 253, 3°, du C.I.R. 1992 que les biens bénéficiant de l'exemption doivent être « improductifs par eux-mêmes » de telle sorte qu'il n'y a pas matière à imposition à défaut de jouissance de revenu. En d'autres termes, par l'article 2 de son ordonnance, la Région prétend élargir le fait générateur en matière de précompte immobilier en réputant productifs de revenus des biens improductifs de revenus et non susceptibles d'en produire du fait de leur occupation actuelle à un service rendu à la population. Le mot « exonération » est utilisé ici de manière impropre par l'article 253, 3°; l'ancien code précité utilisait le terme plus correct d'« exemption », au motif que l'article n'accorde aucun avantage fiscal mais confirme en droit une improductivité de fait des biens du domaine public.

A.3.2. Ceci est de plus implicitement confirmé par le fait que la même loi de financement inscrit dans son corps l'article 63 en organisant une compensation sous la forme d'un crédit budgétaire pour les communes qui auraient perçu plus en recettes au titre de précompte immobilier si les bâtiments actuellement affectés à un service public fédéral avaient été loués ou occupés à titre privé ou avaient appartenu à une société ou à une personne physique. En effet, pourquoi aurait-il fallu prévoir un crédit spécial à allouer par l'Etat s'il avait suffi de laisser agir les régions dans le cadre de leurs compétences fiscales ?

Mémoire du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale

A.3.3. L'article 4 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 prévoit, en matière de précompte immobilier, que la région est seule compétente pour modifier les exonérations et que le législateur fédéral reste compétent pour déterminer la base imposable, c'est-à-dire le revenu cadastral, ce que les travaux préparatoires expliquent par la circonstance que le revenu cadastral requiert une administration très vaste et est pris en compte par plusieurs impôts fédéraux.

A.3.4. Si la doctrine est confuse sur la portée des termes « exonération » (utilisé par l'article 4 précité et concernant, selon certains auteurs, le précompte immobilier) et « immunisation » (utilisé par l'article 253 du C.I.R. 1992 et concernant, selon cette doctrine, le revenu cadastral), les travaux préparatoires de la loi spéciale du 16 janvier 1989, confirmés par ceux de la loi spéciale du 16 juillet 1993, indiquent que le terme « exonération » est pris dans son sens générique, couvrant l'immunisation, l'immunité, la réduction et l'abattement, en ce compris les immunités accordées en matière de précompte immobilier. L'arrêt n° 78/93 de la Cour ayant confirmé que le terme « exonération » visait aussi les exonérations prévues par l'article 253 du C.I.R. 1992, la Région est compétente pour modifier cette disposition, sur la base de l'article 4 précité.

A.3.5. L'exclusion de la « base imposable » (l'assiette sur laquelle est calculé l'impôt) de la compétence des régions par l'article 4 précité s'explique, selon les travaux préparatoires de la loi spéciale du 16 janvier 1989, par la volonté de figer la matière imposable (l'élément générateur de l'impôt, tel, en matière de précompte immobilier, le fait d'être propriétaire d'un immeuble) des impôts et perceptions et, par conséquent, la nature de ces prélèvements, ces matières étant réservées au législateur spécial.

Contrairement à ce qu'affirme le Conseil des ministres, l'article 253, 3, du C.I.R. n'a pas pour objet de confirmer l'inexistence d'une matière imposable; le principe est l'assujettissement de tous les immeubles à la contribution foncière. Les biens de l'Etat n'y échappent point. Le caractère dérogatoire de l'article 253, 3, de même que des différentes dispositions législatives immunisant du précompte immobilier le revenu cadastral d'organismes de droit public, atteste que la propriété de biens immobiliers dans le chef de l'Etat est assujettie à l'impôt.

Mémoire du Gouvernement wallon

A.3.6. Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, l'article 253 du C.I.R. 1992 ne détermine pas une matière imposable, et l'ordonnance attaquée n'élargit donc pas le fait générateur de l'impôt, lequel est décrit par l'article 251 du même Code; cette ordonnance limite simplement certains cas d'exonération totale autrefois prévus par le Code des impôts sur les revenus.

A.3.7. Il est faux de prétendre qu'en réputant productifs de revenus des biens qui ne le sont pas en raison de leur affectation à un service rendu à la population, l'ordonnance attaquée élargit le fait générateur du précompte. Le caractère productif des immeubles n'est en effet nullement en rapport avec le fait générateur du précompte : l'improductivité est simplement parfois une cause d'exonération de ce dernier. Ainsi, un immeuble occupé par un contribuable, personne physique, est improductif - en ce sens qu'il ne produit pas de revenus - mais est soumis au précompte immobilier. En définitive, la perception de revenus immobiliers n'est pas le fait générateur du précompte immobilier, et celui-ci est dû dès qu'une personne physique ou morale se trouve dans l'une des situations juridiques décrites à l'article 251 du Code des impôts

sur les revenus, c'est-à-dire se trouve être propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier d'un bien immobilier.

A.3.8. Enfin, l'ordonnance litigieuse n'a pas modifié la base d'imposition du précompte immobilier, cette dernière étant toujours constituée du revenu cadastral des biens de nature immobilière.

Mémoire en réponse du Conseil des ministres

A.3.9. Nonobstant la terminologie utilisée par l'article 253 du C.I.R. 1992, le 3° de cet article - à tout le moins - constitue une disposition qui touche à la matière imposable et qui est donc inhérente à la nature même de l'impôt dont il s'agit.

La définition du fait générateur en tant qu'elle délimite la matière imposable ne participe pas d'une volonté d'exonérer puisque, pour exonérer, il faut au préalable qu'il s'agisse d'une matière imposable.

Les dispositions de l'article 253, 2° et 3°, ne constituent pas des mesures de faveur diminuant ou réduisant l'impôt normalement dû mais confirment, par une disposition de droit positif (article 253, 2°), le caractère non imposable des biens immeubles qui y sont décrits. Ainsi, les ambassades et consulats bénéficiant, en vertu de traités internationaux, de l'extra-territorialité, le critère d'imposition territorial n'est pas rempli et il n'y a dès lors pas matière à imposition. La même solution doit être privilégiée pour le 3° relativement aux biens appartenant au domaine public au motif qu'ils ne peuvent faire l'objet ni d'une location ni d'une occupation privative. En ce qui concerne enfin le 1°, la situation est quelque peu différente puisque si aucun loyer ne peut être obtenu du bien affecté à un établissement hospitalier, une école, etc., par contre l'exonération reste maintenue même si l'occupant prend en charge conventionnellement certains frais qui constituent pour le propriétaire un avantage locatif au sens de l'article 7, § 2. Il y a donc bien réduction de la base imposable telle qu'elle devrait être fixée normalement en l'absence des articles 12, § 1er, et 253, 1°.

A.3.10. Dans les travaux préparatoires cités par le mémoire du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, le ministre n'indique pas que le terme « exonération » autorise les régions à modaliser la base imposable : il s'agit seulement de modaliser le tarif. Une autre interprétation aboutirait d'ailleurs à accorder aux régions le droit de modifier la base imposable que la loi de financement place sous la compétence unique du législateur fédéral moyennant l'accord des régions sur sa modification. En d'autres termes, si les régions ont le droit d'accepter ou de refuser une modification de la base imposable, elles n'ont pas le pouvoir de la modifier d'initiative propre et elles ont encore moins le pouvoir de modifier la matière imposable. Par contre, l'article 4, § 2, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 accorde aux régions toute latitude législative quant à la tarification de l'impôt puisqu'elles peuvent non seulement modifier le taux de l'impôt mais l'assortir de modalités nouvelles ou changer celles existantes. Des avis récents du Conseil d'Etat donnés en matière de droits de succession illustrent la démarcation ci-avant exposée.

A.3.11. Il ne fait pas de doute que le précompte immobilier - qui a un caractère hybride, puisqu'il est à la fois impôt et précompte - est un impôt sur le revenu et non pas un impôt sur le capital ou sur la propriété. Le fait générateur de cet impôt est la jouissance (la perception du revenu) d'un immeuble en vertu d'un droit réel (propriété, usufruit, superficie, emphytéose) ou en qualité de possesseur *pro suo* (article 251 du C.I.R. 1992) au 1er janvier de l'exercice d'imposition.

Les immeubles bâtis qui composent le domaine public de l'Etat sont, suivant la Cour de cassation, ceux qui y sont spécialement affectés par une loi ou qui servent indistinctement à l'usage de tous; de cette affectation, il résulte que lesdits biens deviennent « indisponibles », laquelle indisponibilité se manifeste au travers des trois caractères suivants : inaliénabilité, imprescriptibilité et insaisissabilité. De cette inaliénabilité résulte notamment l'impossibilité de donner le bien en location; l'article 253, 3°, du Code ne fait dès lors que confirmer en droit l'absence de revenu pour les biens affectés au domaine public puisque ces biens doivent, suivant cette disposition, être improductifs par eux-mêmes, c'est-à-dire que ces immeubles ne sont pas donnés en location et ne sauraient l'être eu égard à leur affectation. En d'autres termes, il n'y a pas matière à imposition puisque le fait générateur de l'impôt, en l'occurrence du précompte immobilier, ne peut se produire de par l'affectation de ces biens au domaine public.

Loin d'exonérer un bien qui serait par nature imposable, l'article 253, 3°, du Code se borne à confirmer l'absence de caractère imposable du bien découlant de l'inexistence du fait générateur de l'impôt.

En outre, toute discussion terminologique est dépassée dans la réalité des faits. En effet, pour qu'un impôt soit dû, il faut nécessairement une base imposable, et une telle base imposable ne peut être déterminée ou établie que s'il existe une matière imposable; or, le revenu cadastral imposable des biens du domaine public de l'Etat, tel qu'il leur est attribué par l'administration du cadastre, est égal à zéro. En décider autrement reviendrait à dénaturer le précompte immobilier en en faisant non plus un impôt sur les revenus immobiliers mais un impôt sur la fortune immobilière.

L'improductivité de fait et de droit est un principe séculaire, qui a toujours été respecté, et qui provient de l'article 105 de la loi du 3 frimaire an VII, lequel exceptait (et non pas « immunisait ») de la contribution foncière les domaines nationaux non productifs.

Soumettre à l'impôt des biens qui, par essence, sont improductifs de tout revenu constitue manifestement une modification de la matière imposable et, partant, de la nature même du précompte immobilier, qui perdrait le caractère d'impôt sur le revenu pour acquérir celui d'impôt sur la propriété ou sur le capital.

A.3.12. Même s'il fallait décider - *quod non* - que la modification apportée à l'article 253, 3°, par l'ordonnance entreprise ne constitue pas une modification de la matière imposable (supposant une loi spéciale) mais simplement une modification de la base imposable (supposant une loi ordinaire), la Région de Bruxelles-Capitale aurait également excédé sa compétence puisque seul le pouvoir législatif fédéral est compétent pour modifier la base imposable du précompte immobilier.

Troisième moyen, pris de la violation du principe de loyauté fédérale et de l'article 8 de la loi spéciale du 16 janvier 1989

Requête

A.4.1. Les bâtiments publics que l'ordonnance entend mettre à contribution abritent les services extérieurs des administrations fédérales s'adressant essentiellement à la population bruxelloise. Alors que la Région réclame de l'Etat qu'il assure (mieux) ses missions d'intérêt général, elle grève d'un surcoût les bâtiments où les services sont rendus et ceci sans que le comité de concertation n'ait été, ni avant ni après, saisi des prétentions budgétaires supplémentaires manifestées par ledit pouvoir fédéré à l'égard de l'Etat fédéral et des autres régions ou communautés présentes sur son territoire.

Mémoire du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale

A.4.2. Le principe de la loyauté fédérale, inscrit à l'article 143 de la Constitution, ne constitue pas, d'après les travaux préparatoires de cette disposition, un critère de répartition des compétences et ne ressortit pas au contrôle de la Cour; son non-respect - d'ailleurs, selon les termes de l'article 143, dans l'exercice, par l'Etat, les communautés et les régions, de leurs compétences respectives - ne peut donner lieu qu'à des conflits d'intérêt. De plus, l'article 143 de la Constitution ne figure pas parmi les dispositions dont la Cour est chargée d'assurer le respect.

A.4.3. A titre subsidiaire, le Conseil des ministres n'indique pas en quoi l'ordonnance attaquée violerait le principe de la loyauté fédérale.

A.4.4. L'article 8 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 prévoit une concertation qui vise à tracer les grandes lignes stratégiques selon lesquelles la politique des impôts sera poursuivie, mais cette concertation est limitée aux parties attribuées du produit d'impôts. Il n'est donc pas applicable aux impôts régionaux définis à l'article 1er de la même loi. Il en est d'autant plus ainsi que cette disposition n'a nullement pour portée d'imposer à un gouvernement de demander d'inscrire à l'ordre du jour de la concertation annuelle ses revendications à l'égard d'un autre, celles-ci ne faisant pas partie du concept de « politique fiscale ». Si une chambre législative avait estimé que le projet d'ordonnance pouvait la léser gravement, elle aurait pu demander que la procédure soit suspendue en vue d'une concertation. Tel ne fut pas le cas.

Mémoire du Gouvernement wallon

A.4.5. Le Conseil des ministres n'expose ni en quoi consiste le principe de la loyauté fédérale ni en quoi ce principe serait violé par les dispositions attaquées. Quant à l'article 8 de la loi spéciale du 16 janvier 1989, il porte sur les impôts partagés et les impôts conjoints (titre IV de la loi spéciale) et n'est donc pas applicable aux impôts régionaux (titre III de la même loi).

Mémoire en réponse du Conseil des ministres

A.4.6. Le principe de la loyauté fédérale impose aux composantes de l'Etat d'exercer leurs compétences respectives dans le respect du bon fonctionnement de l'ensemble. L'ordonnance entreprise entend imposer une taxe sur les bâtiments que l'Etat affecte aux services extérieurs de ses administrations établis sur le territoire de la Région et qui sont au service de ses habitants. Une telle mesure a pour effet de majorer directement les coûts de fonctionnement des services extérieurs fédéraux. En excédant ses compétences en matière fiscale, la Région lèse gravement les intérêts de l'Etat. Le troisième moyen rejoint dès lors les deux premiers moyens invoqués par le requérant.

Sur les trois moyens

Mémoire du Gouvernement flamand

A.5.1. Le Gouvernement flamand s'en remet provisoirement à la sagesse de la Cour, sous réserve d'une prise de position plus précise dans un mémoire en réponse, conformément à l'article 89 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, s'il devait y avoir lieu.

Mémoire en réponse du Gouvernement flamand

A.5.2. Le Gouvernement flamand souscrit à l'argumentation développée par le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale et par le Gouvernement wallon.

A.5.3. La disposition attaquée a pour objet une limitation de l'exonération (prévue à l'article 253, 3^o, du C.I.R. 1992) du précompte immobilier qui se fonde sur l'article 177, alinéa 1er, de la Constitution et sur les articles 1er et 3 à 5 de la loi spéciale du 16 janvier 1989, qui permettent aux régions de modifier les exonérations du précompte immobilier des biens immobiliers situés sur leur territoire.

A.5.4. L'article 63 de la loi spéciale de financement ne peut être interprété comme constituant une exception - même implicite, ce qui serait d'ailleurs critiquable sur le plan légistique - à l'article 4 de cette même loi, car la règle qu'il contient a trait au financement des communes et non des régions; cette règle ne figure dans la loi de financement qu'au seul motif que, s'agissant des communes bruxelloises, le crédit qui y est prévu est transféré à la Région de Bruxelles-Capitale.

- B -

B.1.1. L'article 253, 3^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après dénommé C.I.R. 1992) exonère du précompte immobilier le revenu cadastral des biens immobiliers qui ont le caractère de domaines nationaux, sont improductifs par eux-mêmes et sont affectés à un service public ou d'intérêt général.

B.1.2. Cette disposition ayant pour effet de priver du revenu des centimes additionnels au précompte immobilier les communes sur le territoire desquelles se trouvent de tels biens, l'article 63 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions a prévu, en faveur de ces communes, l'inscription d'un « crédit spécial » annuel au budget du ministère de l'Intérieur. Modifié par la loi spéciale du 16 juillet 1993, l'article 63, § 3, prévoit aujourd'hui que ce crédit couvre « à 72 % au moins la non-perception des centimes additionnels communaux » et que le crédit correspondant à celui des communes de la Région de Bruxelles-Capitale est transféré à la Région.

B.1.3. L'article 63, § 2, ne vise pas l'ensemble des biens immobiliers exonérés du précompte immobilier, mais uniquement ceux qui sont la propriété d'un Etat étranger ou d'une organisation de droit international public (article 63, § 2, alinéa 1er, 1°), ainsi que ceux qui sont la propriété de l'autorité fédérale, d'un organisme fédéral d'intérêt public ou d'une entreprise fédérale publique autonome, s'ils sont affectés à un service public ou à un organisme d'intérêt public dont l'activité s'étend au Royaume, à une communauté, à une région ou à une province au moins (article 63, § 2, alinéa 1er, 2°). Il exclut cependant :

« 1° les bâtiments affectés aux services extérieurs des administrations, des organismes et des entreprises visés (à l'article 63, § 2, alinéa 1er, 2°), à l'exception de ceux qui abritent les directions régionales, provinciales ou assimilées des départements ministériels, de La Poste, de Belgacom et de la Société nationale des chemins de fer belges;

2° les bâtiments affectés aux services du pouvoir judiciaire, à l'exception de la Cour de cassation, des cours d'appel, de la Cour militaire et des cours du travail;

3° les hôpitaux;

4° les bâtiments affectés aux centres des administrations compétentes pour les sports et les activités en plein air;

5° les bâtiments affectés aux services compétents pour la formation professionnelle et l'emploi;

6° les établissements d'enseignement, y compris les universités et les bâtiments administratifs relevant desdits établissements;

7° les bâtiments affectés au culte;

8° les gares. »

Il en résulte que, abstraction faite des biens immobiliers relevant des communautés et des régions, la perte subie par les communes n'est pas compensée par une intervention fédérale (le crédit spécial) en ce qui concerne les biens immobiliers que la loi exclut sous 1° à 8°.

B.1.4. L'article 2 de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 22 décembre 1994 relative au précompte immobilier qui est attaquée, instaure un régime en vertu duquel les régions, les communautés et leurs institutions d'intérêt public ne sont immunisées du précompte immobilier qu'à concurrence de 28 p.c. Par conséquent, elles deviennent en partie redevables du précompte immobilier ainsi que des centimes additionnels communaux calculés sur cette base. En outre, une même limitation de l'immunisation du précompte immobilier est instaurée pour les immeubles,

propriétés de l'autorité fédérale, pour lesquels la loi de financement n'a pas prévu de compensation (*Doc.*, Conseil de la Région de Bruxelles-Capitale, 1993-1994, n° A-313/1, p. 2), de manière à « (obtenir) en matière de précompte immobilier de ces Autorités différentes, un effort identique à celui prévu à l'article 63 de la loi de financement (loi spéciale du 16 janvier 1989 précitée) pour certains bâtiments » (*idem*, p. 3). Ainsi, en limitant à 28 p.c. l'exonération prévue par l'article 253 du C.I.R. 1992, l'article 2 impose les immeubles en cause à concurrence de 72 p.c. du revenu cadastral.

L'article 4 prévoit que les revenus supplémentaires ainsi réalisés par les communes sous forme de centimes additionnels sur le précompte immobilier, dû pour les biens de l'autorité fédérale, des régions et des communautés, seront déduits des moyens octroyés à ces communes dans le cadre du Fonds des communes.

B.1.5. L'article 3 prévoit l'exonération intégrale du précompte immobilier en faveur de propriétés d'Etats étrangers ou d'institutions de droit public international situées sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale (article 3, 1°), c'est-à-dire celles pour lesquelles une compensation financière est prévue à l'article 63 de la loi de financement par l'autorité fédérale (*ibidem*, p. 3).

Il prévoit la même exonération en faveur des maisons de repos agréées pour personnes âgées (article 3, 2°), afin que ces établissements soient soumis au même régime que celui existant dans les autres régions (*ibidem*, p. 4).

B.2. Le recours du Conseil des ministres porte sur l'ensemble des dispositions de l'ordonnance du 22 décembre 1994. Il résulte toutefois du contenu de la requête qu'aucun grief n'est émis à l'encontre des articles 1er, 3 et 5 de celle-ci. Le recours n'est pas recevable en ce qui les concerne.

B.3.1. Dans les deux premiers moyens, le Conseil des ministres reproche aux dispositions attaquées de modifier l'article 63 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 en étendant la catégorie de biens du domaine public pour lesquels une compensation peut être exigée et, ce faisant, d'élargir le « fait générateur » en matière de précompte immobilier, fait dont la définition relève du législateur fédéral, en réputant productifs de revenus des biens qui, en raison de leur affectation à un service rendu à la population, ne le sont pas. L'ordonnance du 22 décembre 1994 violerait ainsi l'article 177, alinéa 1er, de la Constitution, l'article 63 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 (premier moyen) et l'article 4, § 1er, de la même loi (deuxième moyen).

B.3.2. Selon l'article 3, alinéa 1er, 5°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, le précompte immobilier est un impôt régional. Aux termes de l'article 3, alinéa 2, de la loi spéciale de financement précitée, les impôts régionaux sont soumis aux dispositions des articles 4 à 11 de cette même loi.

L'article 4, § 2, de la loi spéciale de financement énonce que les régions sont compétentes pour « modifier » le « taux d'imposition » et les « exonérations » du précompte immobilier, mais en vertu de l'article 4, § 4, de la susdite loi, le législateur fédéral reste compétent pour « fixer la base d'imposition ».

B.3.3. La base d'imposition est, en matière de précompte immobilier, le revenu cadastral. Le revenu cadastral correspond au revenu moyen normal net d'une année, que serait susceptible de procurer un bien immobilier selon l'estimation de l'administration

du cadastre. Ce revenu cadastral est fixé, conformément aux articles 472 et suivants du C.I.R. 1992, pour tous les biens immobiliers bâtis ou non bâtis sis en Belgique ainsi que pour le matériel et l'outillage présentant le caractère d'immeuble par nature ou d'immeuble par destination.

Selon l'exposé des motifs de la loi spéciale de financement, le maintien de la compétence fédérale en matière de fixation de la base d'imposition du précompte immobilier se fonde sur la considération que « (la fixation du) revenu cadastral, c'est-à-dire la base d'imposition du précompte immobilier, requiert une administration très vaste; la régionaliser donnerait lieu à une impressionnante extension de celle-ci. En outre, le revenu cadastral intervient dans le régime de plusieurs impôts nationaux, de sorte qu'il ne s'indique pas de le régionaliser » (*Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n° 635/1, p. 8).

En réservant au législateur fédéral, à l'article 4, § 4, de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989, le pouvoir, en matière de précompte immobilier, de « fixer la base d'imposition », le législateur spécial a simplement voulu éviter qu'il soit porté atteinte à la manière uniforme dont l'administration du cadastre procède pour fixer le revenu cadastral de tous les biens immobiliers sis en Belgique, conformément aux articles 472 et suivants du C.I.R. 1992.

B.3.4. Par ailleurs, les travaux préparatoires de la loi spéciale de financement font apparaître que le terme « exonération », figurant à l'article 4 de cette loi spéciale, doit s'interpréter « comme un terme générique recouvrant à la fois immunités, réductions et abattements » (*Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n° 635/18, p. 271)

La notion d'« exonération » figurant à l'article 4 précité a donc une large portée, recouvrant à la fois les exonérations visées à l'article 253 du C.I.R. 1992 et les réductions visées à l'article 257 du C.I.R. 1992.

B.3.5.1. La compétence d'exonération attribuée aux régions entre autres à l'égard du précompte immobilier est définie en des termes généraux, à l'article 4, § 2, de la loi spéciale de financement. Cette attribution de compétence ne contient aucune réserve en fonction de la personne qui est propriétaire du bien immobilier concerné. L'article 471, § 1er, du C.I.R. 1992, qui est relatif à la fixation du revenu cadastral, ne formule pas davantage une réserve en ce sens.

Les exonérations et réductions du précompte immobilier, prévues respectivement à l'article 253 et à l'article 257 du C.I.R. 1992, concernent l'exonération ou la réduction de l'impôt, mais laissent intacte la règle de la fixation du revenu cadastral.

B.3.5.2. Dès lors qu'il est établi que le revenu cadastral est la base d'imposition du précompte immobilier (B.3.3), il résulte de ce qui précède que, compte tenu de l'interprétation large, exposée en B.3.4, de l'exonération visée à l'article 4 de la loi spéciale de financement, le législateur régional pouvait, sans violer l'article 4, § 4, de la loi spéciale de financement, remplacer par une exonération partielle l'immunisation totale visée à l'article 253 du C.I.R. 1992, quant aux biens immobiliers mentionnés à l'article 2 de l'ordonnance attaquée.

En adoptant ces dispositions, le législateur régional a fait usage de la possibilité qui lui est offerte par l'article 4, § 2, de la loi spéciale de financement. Ce faisant, il n'a pas touché à la base d'imposition du précompte immobilier. Il n'a pas davantage mis en cause le mode de fixation uniforme des revenus cadastraux.

B.3.6. Sans doute les travaux préparatoires de l'ordonnance du 22 décembre 1994 font-ils apparaître l'intention du législateur régional « (d'obtenir) en matière de précompte immobilier de ces Autorités différentes (il s'agit des autorités visées à l'article 2 de l'ordonnance), un effort identique à celui prévu à l'article 63 de la loi de

financement pour certains bâtiments » (*Doc.*, Conseil de la Région de Bruxelles-Capitale, 1993-1994, n° A-313/1, p. 3). Il ne peut cependant être déduit de cette considération, ni même du pourcentage d'exonération retenu ou du mode de définition - par le biais de l'article 63 précité - des biens immobiliers soumis au régime institué par les dispositions attaquées, que le législateur régional aurait excédé les limites de ses compétences en visant principalement un effet que les compétences qui lui ont été attribuées ne lui permettraient pas de rechercher. L'objet de l'article 63 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 est essentiellement différent de celui de l'article 2 de l'ordonnance du 22 décembre 1994 : alors que le premier, octroyant une compensation pour la non-perception de centimes additionnels au précompte immobilier, prévoit que le crédit destiné à cette compensation « couvre à 72 p.c. au moins la non-perception des centimes additionnels (précités) », le second détermine la mesure dans laquelle un précompte immobilier - et, par voie de conséquence, les centimes additionnels à celui-ci - est dû pour des immeubles dont les propriétaires bénéficiaient jusque-là de l'exonération prévue à l'article 253 du C.I.R. 1992. Dès lors que le législateur régional est compétent, ainsi que cela a été décidé sous B.3.4 et B.3.5, pour définir les exonérations du précompte immobilier visées par cet article, et donc pour établir la mesure de celles-ci, il ne peut lui être fait grief d'avoir, lorsqu'il a établi cette mesure en se référant aux critères contenus dans une disposition de la loi spéciale ayant un autre objet, entendu modifier cette loi spéciale ni, partant, d'avoir excédé les limites de ses compétences.

B.3.7. Le grief critiquant l'absence de base juridique de l'article 4 de l'ordonnance attaquée n'est pas fondé : l'article 6, § 1er, VIII, 2°, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, modifié par la loi spéciale du 8 août 1988, prévoit en effet que les régions sont compétentes en matière de financement général des communes. Le législateur régional pouvait donc prendre une disposition qui a pour objet de régir les moyens octroyés par le Fonds des communes.

B.4.1. Dans le troisième moyen, le Conseil des ministres énonce, sous l'intitulé «lésion du principe de loyauté fédérale et de l'article 8 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 », ce qui suit :

« Les bâtiments publics que l'ordonnance entend mettre à contribution abritent les services extérieurs des administrations fédérales s'adressant essentiellement à la population bruxelloise. Alors que la Région réclame de l'Etat qu'il assure (mieux) ses missions d'intérêt général, elle grève d'un surcoût les bâtiments où les services sont rendus et ceci sans que le comité de concertation n'ait été, ni avant ni après, saisi des prétentions budgétaires supplémentaires manifestées par ledit pouvoir fédéré à l'égard de l'Etat fédéral et des autres Régions ou Communautés présentes sur son territoire. »

B.4.2. L'article 8 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions dispose :

« Au sein du Comité de concertation Gouvernement fédéral-Gouvernements, est annuellement organisée une concertation sur la politique fiscale. »

Cette disposition, qui figure sous le titre IV de la loi spéciale, concerne les impôts partagés et conjoints, qui sont des impôts nationaux.

En l'espèce, l'ordonnance attaquée règle un impôt régional, dont il est traité au titre III de la loi spéciale. L'article 8 n'est dès lors applicable, ni isolément, ni en combinaison avec le « principe de la loyauté fédérale ».

Le moyen ne peut être accueilli.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

Ainsi prononcé en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 5 mars 1996.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

M. Melchior