

Numéro du rôle : 947
Arrêt n° 74/96 du 11 décembre 1996

A R R E T

---

*En cause* : le recours en annulation de la loi du 12 avril 1995 modifiant l'article 15 du Code des impôts sur les revenus 1992, introduit par le Gouvernement wallon.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et L. De Grève, et des juges L. François, P. Martens, J. Delruelle, G. De Baets et H. Coremans, 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 25 mars 1996 et parvenue au greffe le 26 mars 1996, le Gouvernement wallon, rue Mazy 25-27, 5100 Namur, a introduit un recours en annulation de la loi du 12 avril 1995 modifiant l'article 15 du Code des impôts sur les revenus 1992 (publiée au *Moniteur belge* du 26 septembre 1995).

## II. *La procédure*

Par ordonnance du 26 mars 1996, 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 17 avril 1996.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 19 avril 1996.

Des mémoires ont été introduits par :

- le Gouvernement flamand, place des Martyrs 19, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 21 mai 1996;

- le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, rue Ducale 7/9, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 31 mai 1996;

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 3 juin 1996.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 21 juin 1996.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, par lettre recommandée à la poste le 16 juillet 1996;

- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 19 juillet 1996;

- le Gouvernement wallon, par lettre recommandée à la poste le 22 juillet 1996.

Par ordonnance du 17 septembre 1996, la Cour a prorogé jusqu'au 25 mars 1997 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 17 octobre 1996, le président en exercice a complété le siège par le juge G. De Baets suite au décès du juge L.P. Suetens le 2 septembre 1996.

Par ordonnance du 17 octobre 1996, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 7 novembre 1996.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats par lettres recommandées à la poste le 18 octobre 1996.

A l'audience publique du 7 novembre 1996 :

- ont comparu :

- . Me R. Witmeur, avocat du barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement wallon;
- . Me R. Heijse, avocat du barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale;
- . Me P. Van Orshoven, avocat du barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement flamand;
- . B. Druart et P. Goblet, fonctionnaires au ministère des Finances, pour le Conseil des ministres;

- 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 de la loi attaquée*

La loi du 12 avril 1995 modifiant l'article 15 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : C.I.R. 1992), publiée au *Moniteur belge* du 26 septembre 1995, dispose :

« Article 1er. L'article 15 du Code des impôts sur les revenus 1992 est remplacé par la disposition suivante :

' Art. 15. § 1er. Le revenu cadastral est réduit dans une mesure proportionnelle à la durée et à l'importance de l'inoccupation, de l'inactivité ou de l'improductivité de revenus :

1° dans le cas où un bien immobilier bâti, non meublé, est resté inoccupé et improductif pendant au moins 90 jours dans le courant de l'année;

2° dans le cas où la totalité du matériel et de l'outillage, ou une partie de ceux-ci représentant au moins 25 p.c. de leur revenu cadastral, est restée inactive pendant 90 jours dans le courant de l'année;

3° dans le cas où la totalité soit d'un bien immobilier bâti, soit du matériel et de l'outillage, ou une partie de ceux-ci représentant au moins 25 p.c. de leur revenu cadastral respectif, est détruite.

§ 2. Les conditions de réduction doivent s'apprécier par parcelle cadastrale ou par partie de parcelle cadastrale lorsqu'une telle partie forme, soit une habitation séparée, soit un département ou une division de production ou d'activité susceptibles de fonctionner ou d'être considérés séparément, soit une entité dissociable des autres biens ou parties formant la parcelle et susceptible d'être cadastrée séparément.

§ 3. L'improductivité doit revêtir un caractère involontaire. La seule mise simultanée en location et en vente du bien par le contribuable n'établit pas suffisamment l'improductivité. '

Art. 2. La présente loi entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1996. »

#### IV. *En droit*

- A -

##### *Requête*

##### *Premier moyen*

A.1.1. La principale innovation introduite par la loi du 12 avril 1995 est la consécration du fait que la seule démonstration de la mise en location d'un immeuble, de son offre en vente ou de l'une et de l'autre ne peut être considérée comme suffisante pour que soit démontré le caractère involontaire de l'improductivité dès lors que celle-ci dépasse un délai raisonnable. Le législateur fédéral est donc intervenu afin de ne faire bénéficier de la réduction du revenu cadastral que les logements qui sont inoccupés de manière involontaire. Comme le révèlent les travaux préparatoires, cette loi a manifestement poursuivi un objectif dans le domaine de la politique du logement et, en particulier, du logement social; dans le même sens, elle tend à établir une mesure complémentaire aux taxes établies par certaines communes sur les immeubles abandonnés.

A.1.2. Un premier moyen est pris de la violation de l'article 4, § 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, qui a pour effet de créer un système de codécision en subordonnant à l'accord des gouvernements de région la modification, par le législateur fédéral, des éléments visés par cette disposition. En l'espèce, il ne ressort ni du préambule de la loi, ni des documents parlementaires, que l'avis des Gouvernements de la Région de Bruxelles-Capitale ou de la Région flamande aurait été demandé. En toute hypothèse, l'auteur du présent recours n'a jamais été appelé à rendre son avis sur le texte qui est devenu la loi du 12 avril 1995. Elle est, dès lors, le fruit d'un excès de compétence que la Cour est habilitée à censurer en vertu de l'article 124bis de la Constitution.

##### *Second moyen*

A.1.3. Un second moyen est pris de la violation de l'article 6, § 1er, IV, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 de réformes institutionnelles et de l'article 4, § 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions. La loi attaquée se limite, en apparence, à régler une matière qui relève, en vertu de l'article 4, § 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, de la compétence du législateur fédéral, mais, en raison de la manière dont

la matière est réglée, elle a pour effet de rendre impossible l'exercice des compétences que le législateur spécial a réservées aux régions, en vertu de l'article 4, § 4, précité.

A.1.4. Si la loi du 12 avril 1995, en modifiant le revenu cadastral, entre effectivement *a priori* dans le domaine de compétence matérielle de l'Etat fédéral, elle poursuit incontestablement un objectif de politique de logement, qui relève de la compétence des régions. En outre, en exerçant, de cette manière, sa compétence relative à la détermination du revenu cadastral, l'Etat fédéral a, en fait, rendu impossible l'exercice de la compétence des régions relative à l'exonération du précompte immobilier dans son rapport avec les logements.

Une lettre du 4 décembre 1995, par laquelle le ministre des Finances écrit au ministre du Logement de la Région wallonne : « A mon estime, les deux autres régions ont excédé leurs compétences en modifiant l'article 257, 4°, du C.I.R. bien qu'il faille constater que par renvoi d'articles, du 15 vers le 257, 4°, la modification apportée par la loi du 12 avril 1995 rend inutiles les modifications régionales au motif que, poursuivant les mêmes objectifs, aucune remise ou modération du précompte immobilier ne peut plus être obtenue en cas d'occupation volontaire », révèle l'existence d'un excès de compétence de la part de l'autorité fédérale. En effet, selon une jurisprudence constante de la Cour (voy. notamment les arrêts n<sup>os</sup> 4/95 et 58/95), dès lors qu'un impôt poursuit des objectifs que les régions peuvent poursuivre en vertu de compétences matérielles qui leur sont attribuées, le législateur fédéral doit veiller à ne pas rendre impossible ou exagérément difficile l'exercice des compétences régionales.

Tel ne fut pas le cas en l'espèce, ce que confirme l'absence de concertation préalable à l'adoption de la loi.

#### *Mémoire du Gouvernement flamand*

##### *Sur le premier moyen du Gouvernement wallon*

A.2.1. Le moyen n'est pas fondé, car la disposition attaquée est étrangère à l'objet de l'article 4, § 4, de la loi spéciale de financement et, en particulier, ne modifie nullement la base d'imposition du précompte immobilier, même si la disposition litigieuse concerne bien celui-ci. Cette compétence que la loi spéciale de financement réserve ainsi au législateur fédéral ne signifie pas, en effet, que celui-ci puisse modifier les réductions ou les exonérations du revenu cadastral en tant que telles, mais porte exclusivement sur le calcul ou le mode de calcul du revenu cadastral, fixé aux articles 472 et suivants du C.I.R. 1992, ce qui, de cette manière, a été refusé aux régions.

A.2.2. La loi litigieuse, qui modifie les réductions du revenu cadastral « pour improductivité », n'affecte pas la fixation de la base d'imposition du précompte immobilier mais les réductions ou exonérations de cette base d'imposition et, partant, les réductions ou exonérations de tous les impôts y afférents, à savoir l'impôt sur les revenus des biens immobiliers sis en Belgique (article 7 du C.I.R. 1992) qui relève du législateur fédéral et le précompte immobilier (article 205 du C.I.R. 1992) qui relève du législateur régional. Ces exonérations et réductions sont sans rapport avec l'article 4, § 4, précité, faute de figurer parmi les éléments qui y sont mentionnés.

*Sur le deuxième moyen du Gouvernement wallon*

A.2.3. Contrairement à ce que soutient le Gouvernement wallon, le Gouvernement fédéral n'était pas *a priori* matériellement compétent, sur la base de l'article 4, § 4, de la loi spéciale de financement, pour adopter la norme litigieuse : il ne l'était que partiellement et il ne peut donc pas être question, ou seulement dans une mesure limitée, de l'application du principe de proportionnalité, qui suppose la compétence du législateur concerné.

A.2.4. Le moyen du Gouvernement wallon est fondé en tant qu'il est exclusivement pris de la violation de l'article 6, § 1er, IV, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles et ce, indépendamment de la compétence fiscale de l'Etat fédéral.

Pour établir le fondement de compétence d'une mesure fiscale, il suffit de se référer à la compétence de lever des impôts que l'article 170, §§ 1er et 2, de la Constitution attribue en termes identiques aux différents législateurs et qui constitue donc une « compétence parallèle », ceci toutefois pour autant seulement que la mesure fiscale en cause remplisse une fonction de financement et, au besoin, de redistribution mais non lorsque c'est principalement un but d'incitation ou de découragement qui est poursuivi. Il faut par conséquent que la matière non fiscale en cause ait été attribuée au législateur intéressé.

A.2.5. Or, l'objectif de la loi attaquée n'est nullement - et encore moins exclusivement - fiscal, mais est uniquement et donc principalement d'accroître l'offre de logements sur le marché en vue de combattre ainsi l'inoccupation spéculative et le manque de logements. Dès lors qu'elle constitue ainsi une mesure relative au logement, la disposition attaquée viole l'article 39 de la Constitution et l'article 6, § 1er, IV, de la loi spéciale du 8 août 1980.

*Moyen nouveau soulevé par le Gouvernement flamand*

A.2.6. La loi attaquée a un double effet fiscal : elle modifie les exonérations de l'impôt sur les revenus (des biens immobiliers sis en Belgique) et les exonérations du précompte immobilier; si le premier relève du législateur fédéral et le second du législateur régional, l'un et l'autre ont pour base le revenu cadastral.

A.2.7. Le précompte immobilier figure parmi les impôts régionaux et les régions sont habilitées par l'article 4, § 2, de la loi spéciale de financement à en modifier le taux d'imposition et les exonérations. Il est réputé localisé à l'endroit où le bien immobilier est situé (article 5, § 2, de la même loi).

En modifiant d'une manière générale la réduction du revenu cadastral et en ne se limitant pas à une modification de cette réduction en tant qu'elle produit des effets en matière de revenus immobiliers entrant en ligne de compte pour l'établissement de l'impôt sur les revenus, le législateur fédéral a également modifié l'exonération du précompte immobilier et s'est donc approprié partiellement une compétence régionale.

Dans cette dernière mesure, c'est-à-dire pour autant que la réduction du revenu cadastral modifiée par la loi litigieuse ait des effets sur le précompte immobilier, le législateur fédéral a violé une règle établie par la Constitution ou en vertu de celle-ci pour déterminer les compétences respectives de l'Etat, des communautés et des régions.

*Mémoire du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale*

A.3.1. Comme le montrent les travaux préparatoires, la mesure attaquée relève de la politique du logement et vise à lutter contre la spéculation. La nécessité d'une telle politique est particulièrement sensible à Bruxelles et le Conseil de la Région de Bruxelles-Capitale a adopté des mesures relatives au précompte immobilier (ordonnance du 13 avril 1995) qui déroge à l'article 257, 4<sup>e</sup>, du C.I.R. 1992 en édictant les conditions auxquelles doivent répondre les immeubles inoccupés et improductifs, sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale, pour bénéficier d'une remise ou d'une modération proportionnelle du précompte immobilier. Ces mesures ont été attaquées par le Conseil des ministres (affaire portant le numéro 913 du rôle), qui fait valoir que la loi attaquée ici (qui s'applique également pour les conditions qu'elle édicte en matière de précompte immobilier) et la modification bruxelloise se rencontrent au niveau des objectifs poursuivis, de telle sorte que l'utilité théorique de la seconde modification disparaît.

*Sur le premier moyen du Gouvernement wallon*

A.3.2. Ce moyen est à l'évidence fondé. De plus, l'accord omis aurait permis d'éviter l'incohérence que le Gouvernement fédéral reproche - en vain - dans son recours contre l'ordonnance bruxelloise du 13 avril 1995.

*Sur le deuxième moyen du Gouvernement wallon*

A.3.3. Ce moyen est également fondé : l'objectif, lié à la politique du logement, est clairement indiqué par les travaux préparatoires; les affirmations du Conseil des ministres dans son recours contre l'ordonnance bruxelloise du 13 avril 1995 précitée, selon lesquelles celle-ci serait inutile en raison de l'adoption de la loi attaquée ici - *quod non* -, établissent que cette dernière a rendu impossible l'exercice, par les régions, de leurs compétences en matière de logement.

*Mémoire du Conseil des ministres*

A.4.1. La loi du 12 avril 1995 résulte d'une initiative parlementaire, profondément amendée par l'auteur de la proposition initiale. Le Gouvernement wallon cite pêle-mêle des extraits du rapport de la Commission des finances sans mentionner le texte auquel ils se rapportent. En fait, la portée réelle de l'amendement, et par voie de conséquence l'intention du législateur, est exposée dans la justification qui en est donnée par le document n° 984/3.

A.4.2. Quant à la lettre adressée le 4 décembre 1995 par le ministre des Finances au ministre wallon du Logement, également citée par le Gouvernement wallon, elle doit être comprise dans son contexte : répondant à une lettre par laquelle le ministre wallon disait souhaiter lutter plus efficacement contre l'inoccupation des espaces bâtis pouvant être affectés au logement et indiquait qu'il envisageait des mesures fiscales allant dans ce sens, en faisant référence aux articles 15, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, et 257, 4<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992, le ministre des Finances écrivait, en faisant référence aux lois des 6 avril 1995 (agences immobilières sociales) et 12 avril 1995, que ces mesures répondaient parfaitement aux attentes régionales lorsque les gouvernements de région veulent, à juste titre, lutter contre le gel des espaces bâtis pouvant être affectés au logement; ils sont ainsi épaulés à la fois par une mesure positive visant à encourager la mise en location et par une mesure pénalisante en cas d'inoccupation volontaire.

*Sur le premier moyen soulevé par le Gouvernement wallon*

A.4.3. La situation de la disposition attaquée dans le C.I.R. 1992 indique qu'elle constitue une modification du revenu cadastral en tant qu'élément de la base d'imposition à l'impôt des personnes physiques. Cet impôt n'est pas repris dans la liste des impôts régionaux visés par l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 et relève de la compétence exclusive de l'autorité fédérale (article 170 de la Constitution).

L'accord du Gouvernement de la Région wallonne visé à l'article 4, § 4, de ladite loi spéciale ne devait donc pas être donné puisqu'il ne s'agit pas directement de changer la base imposable sur laquelle est assis le calcul du précompte immobilier.

A.4.4. L'article 4 de la loi spéciale, qui s'aligne fidèlement sur le prescrit constitutionnel, doit être compris en fonction de l'interprétation traditionnelle des termes que cette disposition contient. La *matière imposable*, dont la modification revient à modifier la loi spéciale de financement, est le revenu qui, en ce qui concerne les biens immeubles, n'est pas défini explicitement par le Code. Pour les mêmes biens, la *base d'imposition* est, en ce qui concerne le précompte immobilier, le revenu cadastral et, en ce qui concerne l'impôt des personnes physiques, le revenu cadastral ou les loyers perçus et déclarés. Le revenu cadastral est un revenu présumé, évalué par l'administration.

A.4.5. L'article 15 attaqué a pour seul objet de définir les conditions dans lesquelles le contribuable peut renverser la présomption d'imposabilité. Il donne une définition négative de la matière imposable (il n'y a pas matière à imposition lorsqu'il n'y a ni *usus*, ni *fructus*, c'est-à-dire « dans le cas où le bien immobilier est resté inoccupé et improductif », comme l'exprime l'article 15, § 1er, P°); il participe à la détermination de la base imposable, à savoir le montant sur lequel est calculé l'impôt (le revenu cadastral peut être réduit à zéro, *prorata temporis* de l'inoccupation et de l'improductivité du bien); il organise enfin le rapport de la *preuve* dont il charge le contribuable lorsque celui-ci introduit une réclamation pour obtenir une réduction du revenu cadastral imposable. Et c'est là que se situe le point de contact avec le précompte immobilier parce que, combiné avec l'article 367 du C.I.R. - en vertu duquel une réclamation dirigée contre un impôt établi sur des éléments contestés vaut d'office contre les autres impôts établis sur les mêmes éléments (ici la base imposable) -, il confère à la réclamation introduite sur sa base en matière d'impôt des personnes physiques valeur en matière d'impôt de précompte immobilier et *vice versa*.

En effet, en demandant, par réclamation, la réduction du revenu cadastral imposable, le contribuable fait valoir l'absence totale ou partielle de revenus au cours de la période imposable considérée. En accordant dans sa décision la réduction du revenu cadastral, le directeur régional diminue, le cas échéant jusqu'à zéro, la base imposable au précompte immobilier et à l'impôt des personnes physiques.

A.4.6. Cette réduction ne procède toutefois pas d'une mesure d'exonération. Pour exonérer, il faut qu'il y ait une base imposable préalable puisque l'octroi d'une exonération constitue une mesure de faveur. Evaluer la base imposable à zéro est en principe étranger à l'exonération parce que, dans la première hypothèse, il n'y a pas octroi d'un privilège légal, mais seulement application des règles générales. Lorsqu'il y a réduction *prorata temporis* du revenu cadastral, la remise ou la modération du précompte immobilier qui suit la réduction du revenu cadastral imposable n'est que la conséquence inéluctable et corrélative d'une surtaxe puisque le précompte immobilier a été établi initialement, donc calculé, sur une base trop élevée. Dès lors, il ne s'agit pas d'exonérer le revenu cadastral mais de le réduire pour cause de surévaluation *prorata temporis* de telle sorte que, même s'il est vrai que toute modification apportée à l'article 15 du C.I.R. se répercute, en matière de précompte immobilier, par le renvoi qu'opère l'article 257, 4°, ceci n'implique

pas que l'Etat aurait disposé légalement sur une cause d'exonération du précompte immobilier. Le bien immeuble n'est pas « exonéré » du précompte immobilier, il est non imposable de telle sorte que, suivant l'article 251, le précompte immobilier n'est pas dû par le contribuable.

A.4.7. Ce lien entre impôt des personnes physiques et précompte immobilier n'est pas unique, une même relation existant entre l'article 12, § 1er, et l'article 253, P, du C.I.R. 1992. Saisi par le président du Sénat, le 22 décembre 1995, d'une demande d'avis inspirée par le souci de la haute assemblée de respecter les compétences des entités fédérées, le Conseil d'Etat a estimé que l'article 12, § 1er, que modifiait le projet examiné par le Sénat, relève bien de la seule compétence du législateur fédéral (*Doc. parl.*, Sénat, 1995-1996, n° 1-20/5). En conséquence, aucun accord des régions ne devait être sollicité par l'Etat fédéral puisque l'article 12 se situe au niveau de l'impôt des personnes physiques, comme l'article 15. Cette proposition, aujourd'hui approuvée par les deux assemblées, est soumise à la signature royale.

A.4.8. L'article 257, 4°, du C.I.R. 1992 confirme, plus qu'il ne fonde, un droit au dégrèvement (et non à une exonération) puisque le dégrèvement du précompte immobilier n'est que la résultante de l'application combinée des articles 15 et 367 du même Code. C'est dans ce sens qu'il faut replacer l'explication que le ministre des Finances a formulée à l'égard de son collègue wallon. Il ne s'agissait point pour lui d'admettre un empiètement fédéral sur des compétences régionales, mais de signaler à son collègue qu'une adaptation de l'article 15 du C.I.R. suffit à elle seule pour rencontrer l'objectif commun au Gouvernement fédéral et aux trois gouvernements de région : lutter contre l'inoccupation volontaire, c'est-à-dire spéculative, d'immeubles qui sont aussi retirés à leur affectation normale : le logement.

A.4.9. En conséquence, le premier moyen manque en droit au motif que la modification attaquée concerne l'impôt des personnes physiques, qui constitue un impôt fédéral et non un impôt régional. Subsidiairement, si l'on devait considérer que la disposition attaquée relève du droit fiscal formel parce qu'elle règle un problème de preuve et permet d'obtenir un dégrèvement pour cause de surtaxe, elle relèverait également de la compétence exclusive du pouvoir législatif fédéral, en vertu de l'article 5, § 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 précitée.

*Sur le second moyen soulevé par le Gouvernement wallon*

A.4.10. Le moyen, pris de la violation de l'article 6, § 1er, IV, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 de réformes institutionnelles, manque en droit, car il n'existe pas de loi portant cet intitulé à cette date. Compte tenu cependant du contexte et du développement du second moyen, il est possible que celui-ci vise en réalité l'article 6, § 1er, IV, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, qui traite de la politique du logement; le moyen sera, à titre subsidiaire, examiné sous cet angle.

A.4.11. Au-delà de l'affirmation que « l'Etat a poursuivi incontestablement un objectif de politique du logement, qui ressort de la compétence des Régions », basée sur des citations inappropriées des travaux préparatoires et sur un extrait tronqué d'un échange de courrier, la Région wallonne n'a nullement démontré en quoi il était porté atteinte à la compétence exclusive dont elle dispose en matière de logement.

A.4.12. Dans ses arrêts n<sup>os</sup> 4/95 (écotaxes) et 58/95 (agences locales pour l'emploi), la Cour a décidé que lorsqu'une disposition relevant de la compétence fiscale de l'Etat fédéral poursuit des objectifs que les régions peuvent poursuivre en vertu des compétences matérielles qui leur sont attribuées, le législateur fédéral doit veiller à ne pas rendre impossible ou exagérément difficile l'exercice des compétences régionales

et ne peut pas porter atteinte de manière disproportionnée à la compétence des régions. La Région wallonne ne démontre pas que tel a été le cas en ce qui concerne la politique du logement.

A.4.13. La loi attaquée n'a pas davantage porté atteinte, de manière disproportionnée, à la compétence des régions relative à l'exonération du précompte immobilier dans son rapport avec le logement.

Dès lors que l'article 257, 4, du C.I.R. 1992 permet au contribuable d'obtenir remise ou modération proportionnelle du précompte immobilier dans la mesure où le revenu cadastral imposable peut être réduit en vertu de l'article 15 et que, par conséquent, toute modification apportée par le législateur fédéral à l'article 15 a des effets immédiats en matière de précompte immobilier, l'on peut se demander si la loi attaquée ne règle pas indirectement la tarification et l'exonération du précompte immobilier.

La Région wallonne se rallie implicitement à l'analyse selon laquelle l'article 257, 4°, est relatif à la fixation de la base imposable du précompte immobilier (à savoir le revenu cadastral), puisqu'elle invoque un excès de compétence de la part de l'Etat sur pied de l'article 4, § 4, (base imposable) et non de l'article 4, § 2, (taux et exonération) de la loi spéciale de financement. De plus, l'utilisation des mots « remise ou modération » n'est pas synonyme d'« exonération » : il s'agit seulement d'accorder le dégrèvement de la cotisation établie au titre de précompte immobilier dans la mesure de la réduction du revenu cadastral décidée par le directeur régional sur pied de l'article 15, pour cause d'inoccupation et d'improductivité.

A.4.14. L'article 15 attaqué ne comporte pas de modification de fond par rapport à la version antérieure mais vise à contrer une jurisprudence de la Cour d'appel d'Anvers (*Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 984/3) qui avait décidé, en s'écartant de l'intention du législateur de 1951, qu'à défaut d'une disposition légale expresse, le caractère involontaire de l'inoccupation et de l'improductivité n'était pas requis pour obtenir la réduction du revenu cadastral. La loi de 1995 a donc la portée d'une loi d'interprétation, ayant pour objet de confirmer une interprétation administrative fondée sur les travaux préparatoires.

A.4.15. L'on peut également relever que la Région wallonne aurait pu lever une taxe sur les immeubles abandonnés ou inoccupés. Rien ne l'empêchait en effet d'instaurer un impôt propre sur la base de la compétence que lui reconnaît la Constitution en vertu de l'article 170, § 2; la Région flamande l'a fait, des communes l'ont également fait sur la base du paragraphe 4.

#### *Mémoire en réponse du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale*

A.5.1. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soutient le moyen pris par le Gouvernement flamand de la violation de l'article 4, § 2, de la loi spéciale de financement.

A.5.2. La lettre du 4 décembre 1995 adressée par le ministre des Finances au ministre wallon compétent pour le logement (A.4.2) confirme le bien-fondé du recours puisqu'elle confirme l'objectif unique de la loi attaquée, à savoir la lutte contre l'inoccupation spéculative des biens affectés au logement et, partant, la mise en oeuvre, par l'Etat, d'une compétence matérielle qui ne lui appartient pas.

A.5.3. Il y a quelque contradiction de la part du Conseil des ministres qui, tout en considérant que l'article 15 attaqué ne modifie pas directement « la base imposable sur laquelle est assis le calcul du précompte immobilier » (A.4.3), introduit néanmoins un recours en annulation contre l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 13 avril 1995 relative au précompte immobilier et invoque, précisément, à l'appui de ce recours, l'existence de l'article 15 de la loi du 12 avril 1995 qui rendrait inutiles les dispositions de l'ordonnance.

*Mémoire en réponse du Conseil des ministres*

*Sur le premier moyen du Gouvernement wallon*

A.6.1. L'impôt des personnes physiques, auquel l'article 15 du C.I.R. 1992 se rapporte, étant un impôt fédéral, la question de savoir si cet article a pour objet de fixer la matière imposable, la base imposable, le taux d'imposition, un cas d'exonération ou un élément de droit fiscal formel, est purement accessoire. Cela est confirmé par l'avis du Conseil d'Etat mentionné sous A.4.7, qui considère que la modification de l'article 12 du C.I.R. 1992 en vue d'étendre la non-imposabilité du revenu cadastral d'un immeuble affecté à l'exercice public de l'assistance morale laïque relève de la compétence fédérale. On observera à ce propos que l'article 253 du C.I.R. 1992 renvoie à l'article 12 du C.I.R. comme l'article 257 renvoie à l'article 15.

A.6.2. A titre subsidiaire, le nouvel article 15, § 3, du C.I.R. 1992 relève du droit fiscal formel. Sa première phrase, qui inscrit dans la loi une pratique administrative et juridictionnelle constante conforme à la volonté du législateur initial, n'apporte rien de neuf. La seconde phrase se borne à régler un problème de preuve né d'abus résultant d'une jurisprudence dissidente (A.4.14). Que l'on se situe sur le plan de l'impôt des personnes physiques ou sur celui du précompte immobilier, le pouvoir législatif fédéral bénéficie d'ailleurs également, à cet égard, d'une compétence exclusive, et ce malgré le fait que ce précompte est devenu un impôt régional (cf. article 5, § 4, de la loi spéciale précitée du 16 janvier 1989).

A.6.3.1. A titre tout à fait subsidiaire, s'il fallait admettre que l'article 15 du C.I.R. 1992 relève du droit fiscal matériel (*quod non*), il se bornerait à régler un élément de la base d'imposition; il n'instaure aucune cause d'exonération du précompte immobilier et n'a d'incidence sur la base d'imposition au précompte immobilier que par répercussion, suite au renvoi opéré par l'article 257, 4<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

A.6.3.2. La loi spéciale de financement a réparti les compétences législatives de manière exclusive; la matière imposable des impôts régionaux - la base imposable du précompte immobilier - a été réservée au législateur fédéral mais sa modification suppose l'adoption d'une loi prise suivant des règles de majorité spéciale. Pratiquement, l'on constate une difficulté majeure d'application de la loi spéciale lorsqu'il s'agit de déterminer la portée respective des termes « matière imposable », « base d'imposition », « taux » et « exonérations ». Cette question est fondamentale pour déterminer le législateur compétent.

A.6.3.3. Il faut éviter la confusion terminologique qu'entretient d'ailleurs le C.I.R. entre l'« exonération » d'impôt qui procède de l'absence de matière imposable et l'« exonération » qui résulte d'une disposition légale de faveur qui exempte le contribuable de l'impôt dont il serait normalement redevable en l'absence d'une telle disposition.

Le revenu cadastral n'est pas un revenu fictif mais un revenu présumé, le contribuable pouvant prouver - en vue d'obtenir une réduction du revenu cadastral - non pas que le montant du revenu réellement encaissé était inférieur au revenu présumé (situation antérieure à 1951) mais que le bien était improductif en établissant, *prorata temporis*, l'inoccupation et l'improductivité du bien. Cette discussion de fait est relative à la base imposable, le C.I.R. plaçant l'article 15 dans la détermination de l'assiette imposable puisque cette disposition n'est en rien une mesure de faveur mais le simple constat de l'absence de base imposable, donc de matière à imposition. L'article 257, 4<sup>o</sup>, en tire les conséquences, conformément à l'article 367 du C.I.R., en matière de précompte immobilier; contrairement à ce que soutient le mémoire du Gouvernement

flamand, le renvoi de l'article 15 vers l'article 257, 4<sup>o</sup>, ne peut avoir pour effet de modifier la portée de cette disposition, l'article 15 réglant la base, l'article 257, 4<sup>o</sup>, une exonération. En effet, l'article 257, 4<sup>o</sup>, utilise les termes « remise ou modération » et non « exonération », et ces mots ne sont pas synonymes. C'est parce que la base imposable qu'est le revenu cadastral est réduite, jusqu'à zéro le cas échéant, que le précompte immobilier qui a été calculé sur le revenu cadastral « théorique » est modéré ou remis. Le dégrèvement du précompte immobilier est déterminé en fonction de la différence existant entre le revenu cadastral, tel qu'il a été notifié par le cadastre, et le revenu cadastral imposable, tel qu'il a été réduit par le directeur régional.

A.6.3.4. Le nouveau moyen du Gouvernement flamand aboutirait à octroyer aux régions une compétence pour définir la base imposable du précompte immobilier et, par renvoi, de l'impôt des personnes physiques. Une telle thèse, qui aboutirait à conférer aux régions, sur la base de leurs pouvoirs en matière d'exonération, le droit de modifier la nature de l'impôt sur les revenus, auquel le précompte immobilier participe, et à transformer celui-ci en un impôt sur le capital, est incompatible avec les principes d'interprétation qui veulent que l'on aboutisse à une lecture cohérente de ce que le législateur a voulu en ne rendant pas concomitamment l'Etat fédéral et les régions compétents pour modifier le même dispositif, en l'espèce le revenu cadastral imposable auquel se réfère, en matière de précompte immobilier, l'article 251 lorsqu'il utilise les mots « biens imposables ».

A.6.3.5. Si l'on considère que l'article 257, 4<sup>o</sup>, est relatif à la formation de la base imposable, le Gouvernement wallon aurait formellement raison de soutenir que son accord préalable était requis si la portée réelle de la loi du 12 avril 1995 n'était pas celle d'une loi interprétative. L'intention du législateur fédéral n'a jamais été de modifier spécifiquement les conditions de remise ou de modération du précompte immobilier mais bien d'inscrire dans l'article 15 le principe du caractère involontaire que doit revêtir l'improductivité et l'inoccupation. Comme le premier mémoire déposé par l'Etat l'a exposé, c'est suite à un revirement de jurisprudence, la Cour d'appel d'Anvers constatant cette lacune légale, qu'un paragraphe 3 a été inséré dans l'article 15. Cette interprétation ayant directement trait à l'impôt des personnes physiques, l'accord des régions n'était pas requis.

#### *Sur le second moyen du Gouvernement wallon*

A.6.4. Contrairement à ce que soutient le Gouvernement flamand, la modification de l'article 15 du C.I.R. 1992 est justifiée par des motifs d'ordre fiscal (A.6.2). Le législateur fédéral n'a nullement rendu impossible ou exagérément difficile l'exercice par les régions des compétences matérielles qui leur ont été attribuées tant en matière de logement qu'en matière de précompte immobilier et les régions sont en défaut d'apporter la preuve que cet exercice a été rendu impossible ou exagérément difficile. Il échet d'observer en outre que le Parlement flamand a adopté récemment, sur la base des compétences que lui reconnaît l'article 170 de la Constitution (ce que l'on appelle la fiscalité propre des régions), un décret instaurant une taxe sur les immeubles inoccupés et abandonnés (décret du 22 décembre 1995 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 1996 - *Moniteur belge* du 30 décembre 1995).

#### *Sur le nouveau moyen du Gouvernement flamand*

A.6.5. Contrairement à ce que soutient le Gouvernement flamand, l'article 15 du C.I.R. 1992 ne modifie pas les causes d'exonération du précompte immobilier: s'agissant de la compétence fédérale en matière d'impôt des personnes physiques, il est inexact d'affirmer que la compétence de l'Etat fédéral pour modifier ledit article 15 n'est que partielle et tout aussi inexact de soutenir que cet article 15 prévoit une cause d'exonération.

Au reste, il est loin d'être acquis que la modification de l'article 15 du C.I.R. emporte *ipso facto* une modification de l'article 257, 4<sup>o</sup>, du C.I.R. En effet, il y a lieu de considérer que la loi du 12 avril 1995 est une loi interprétative de l'article 15 du C.I.R., plus exactement du texte de l'ancien article 9 du C.I.R., tel qu'il existait au moment de l'entrée en vigueur de la loi spéciale du 16 janvier 1989 attribuant compétence aux régions en matière de précompte immobilier.

*Mémoire en réponse du Gouvernement wallon*

*Sur le premier moyen*

A.7.1. L'argumentation du Conseil des ministres et du Gouvernement flamand selon laquelle la loi attaquée ne porterait pas atteinte à la base d'imposition d'un impôt régional ne peut être suivie, car la base d'imposition du précompte immobilier - à savoir le revenu cadastral (arrêt n<sup>o</sup> 78/93, B.3.2) - a été modifiée : l'article 255 du C.I.R. 1992 disposant que « le précompte immobilier s'élève à 1,25 % du revenu cadastral tel que celui-ci est établi au 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice d'imposition », il est certain qu'une modification du revenu cadastral modifie automatiquement la base d'imposition du précompte immobilier.

A.7.2. Il n'est dès lors pas raisonnable de soutenir, ainsi que le fait le Gouvernement flamand, qu'« il n'a de même apporté aucune modification à la base d'imposition du précompte immobilier » car, en ce qu'elle a pour effet de modifier le revenu cadastral, la loi porte atteinte, par voie de conséquence, à la base d'imposition du précompte immobilier.

A.7.3. L'on n'aperçoit pas clairement la portée de l'argumentation du Gouvernement flamand selon laquelle la loi ne modifierait que le calcul ou le mode de calcul du revenu cadastral. En effet, dès le moment où la loi litigieuse a pour effet de modifier le mode de calcul du revenu cadastral, il faut admettre qu'elle a pour conséquence de modifier l'établissement du revenu cadastral en tant que tel et qu'elle modifie donc, par là même, le montant du précompte immobilier qui sera finalement ristourné aux régions. On peut d'ailleurs observer que lors des travaux préparatoires, le ministre des Finances a reconnu que, par le biais de l'article 257 du C.I.R. 1992, le nouvel article 15 aurait une incidence sur le précompte immobilier. L'accord des gouvernements de région était donc requis.

*Sur le second moyen*

A.7.4. Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, la loi attaquée ne poursuivait pas un but fiscal mais un objectif en matière de politique du logement, à savoir accroître l'offre de logements sur le marché et combattre la spéculation; elle constitue de la sorte une mesure relative au logement qui relève des régions. Un tel empiètement de l'autorité fédérale sur une compétence matérielle des communautés et des régions par l'exercice de sa compétence fiscale ne pourrait être admis que si cette mesure fiscale poursuivait un objectif financier et que si, secondairement, cette mesure empiétait sur les compétences d'une autre entité fédérée. Mais l'objectif de la loi attaquée est, principalement, d'influencer le comportement de certains propriétaires, ce qui constitue un objectif politique matériel, et de s'opposer aux législations régionales modificatives de l'article 257, 4<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992. En effet, en modifiant d'une manière générale les règles relatives à la réduction du revenu cadastral, le législateur fédéral modifie de fait les règles relatives à l'exonération du précompte immobilier et rend ainsi impossible l'exercice de cette compétence par les régions.

- B -

*Quant au premier moyen du Gouvernement wallon et quant au moyen nouveau soulevé par le Gouvernement flamand*

B.1.1. Selon le Gouvernement flamand, le législateur fédéral, en modifiant les conditions de réduction du revenu cadastral sans se limiter à une modification qui ne produit ses effets qu'en matière de revenus immobiliers entrant en ligne de compte pour l'établissement de l'impôt sur les revenus, a réformé le régime d'exonération du précompte immobilier et s'est dès lors approprié une compétence régionale.

B.1.2. Selon le Gouvernement wallon, la loi du 12 avril 1995 modifiant l'article 15 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992) viole l'article 4, § 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions en ce que l'accord des gouvernements de région prévu par cette disposition n'a été ni demandé ni obtenu lors de l'élaboration de la loi attaquée.

B.2.1. L'article 15 du C.I.R. 1992, remplacé par la loi attaquée, définit les conditions de réduction du revenu cadastral d'un bien immobilier lorsque celui-ci est inoccupé ou improductif de revenus ou, s'il s'agit de matériel et d'outillage immobilier par destination, inactif.

B.2.2. Le précompte immobilier est, en vertu de l'article 3, alinéa 1er, 5°, et de l'article 4, § 2, de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989, un impôt régional dont le taux d'imposition et les exonérations peuvent être modifiés par les régions. L'article 4, § 4, de la même loi prévoit, notamment, que le législateur fédéral demeure compétent pour fixer la base d'imposition du précompte immobilier - à savoir le revenu cadastral - mais que cette base ne peut être modifiée que moyennant l'accord des gouvernements de région.

B.2.3. En définissant les conditions de réduction du revenu cadastral, les dispositions attaquées ont modifié la base d'imposition du précompte immobilier. Il résulte en effet du paragraphe 3, introduit par la modification attaquée, de l'article 15 du C.I.R. 1992 que la réduction du revenu cadastral n'a pas lieu lorsque l'improductivité de l'immeuble revêt un caractère volontaire. Certes, les travaux préparatoires de la disposition attaquée font état de ce que la jurisprudence et la doctrine interprétaient déjà la disposition ancienne dans ce sens, sur la base de travaux parlementaires antérieurs. Mais il n'est pas sans portée juridique de consacrer par une modification de la loi une interprétation, fût-elle à peu près unanime.

B.2.4. Il résulte de ce qui précède que, même si elle peut avoir une incidence sur le produit de l'impôt régional qu'est le précompte immobilier, une mesure qui - parce qu'elle est relative à la présomption de productivité du bien immobilier concerné - porte sur la base d'imposition des revenus des biens immobiliers, n'équivaut pas à une mesure d'exonération du précompte immobilier; contrairement à ce que soutient le Gouvernement flamand, le législateur fédéral ne devait donc pas se borner à une modification de l'article 15 du C.I.R. 1992 dont les effets fussent limités aux impôts fédéraux.

La disposition attaquée relève de la compétence de l'autorité fédérale. Le moyen nouveau n'est donc pas fondé.

B.2.5. Il n'en reste pas moins qu'en raison de l'incidence qui vient d'être rappelée, l'article 4, § 4, de la loi spéciale de financement précitée subordonne la modification de la base d'imposition du précompte immobilier à l'accord des gouvernements de région. Il ressort du dossier que cet accord n'a pas été donné. Le premier moyen est fondé.

La disposition attaquée doit être annulée.

*Quant au second moyen du Gouvernement wallon*

B.3. Il n'y a pas lieu d'examiner le moyen.

Par ces motifs,

la Cour

annule la loi du 12 avril 1995 modifiant l'article 15 du Code des impôts sur les revenus 1992.

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 11 décembre 1996.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

M. Melchior