

|                                         |
|-----------------------------------------|
| Numéro du rôle : 3166                   |
| Arrêt n° 161/2005<br>du 9 novembre 2005 |

## A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative à l'article 251 du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de commerce de Charleroi.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et A. Arts, et des juges P. Martens, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen et J.-P. Moerman, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*      \*

### *I. Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 10 novembre 2004 en cause de l'Etat belge contre H. Born et en présence de C. Dailly, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 26 novembre 2004, le Tribunal de commerce de Charleroi a posé la question préjudicielle suivante :

« Lorsqu'un bien immobilier fait partie de l'actif d'une faillite, l'article 251 du Code des impôts sur les revenus 1992, éventuellement lu conjointement avec l'article 7, § 1er, du même Code, interprété comme faisant présumer de manière irréfragable, la jouissance et/ou l'utilisation de cet immeuble par la curatelle et/ou par la masse créancière, engendrant dès lors une dette ' de la masse ' au titre de précompte immobilier pour toute la période appelée à s'écouler entre la date de la faillite et celle du transfert de sa propriété à un tiers - même dans le cas où la curatelle se trouve dans l'impossibilité juridique et factuelle de jouir et/ou de se servir effectivement de celui-ci et d'en percevoir les fruits et revenus - viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que cette disposition légale place l'Etat belge, Service public fédéral Finances dans une situation plus favorable que les autres créanciers et méconnaît dès lors, sans justification suffisante, le principe de l'égalité des créanciers tel que celui-ci est notamment consacré aux articles 8, 9 de la loi hypothécaire du 16 décembre 1851, 46 et 99 de la loi du 8 août 1997 et du principe général de l'égalité des créanciers en cas de concours entre eux que consacrent les dispositions précitées ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- H. Born, curateur à la faillite de la s.a. Henaux, dont les bureaux sont établis à 6001 Charleroi, rue Destrée 68;

- le Gouvernement flamand;

- le Conseil des ministres.

H. Born a introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 13 septembre 2005 :

- ont comparu :

- . Me R. Born, avocat du barreau de Bruxelles, pour H. Born;

- . Me D. de Moreau, avocat au barreau de Charleroi, pour le Conseil des ministres;

- . Me J. Goeman *loco* Me H. Symoens, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement flamand;

- les juges-rapporteurs J.-P. Moerman et E. De Groot ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- l'affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

## II. *Les faits et la procédure antérieure*

Le Tribunal de commerce de Charleroi est saisi d'une demande de l'Etat belge, service public fédéral Finances, en la personne du receveur des contributions directes de Namur II, qui revendique la qualification de « dette de la masse » pour une dette de précompte immobilier échue postérieurement à un jugement déclaratif de faillite. Le curateur de la faillite fait valoir que cette qualification de « dette de la masse » ne peut être retenue dans l'affaire au motif notamment que la curatelle à la faillite a été dans l'impossibilité d'utiliser l'immeuble dans l'intérêt de la masse ou d'en jouir de quelque manière que ce soit. Le Tribunal relève que la Cour de cassation a, en son arrêt du 16 juin 1988, considéré que les articles 7, § 1er, et 155 du Code des impôts sur les revenus 1964, en vertu desquels la jouissance est présumée à défaut de dispense, pouvaient être opposés à la masse et que dès lors le précompte immobilier, devenu exigible après le concours, constituait bien une « dette de la masse ». Cependant, après avoir rappelé ce principe de droit, la Cour de cassation a poursuivi en relevant que constituait une dette de la masse le précompte immobilier, devenu exigible après le concours, en raison de la présomption fiscale de jouissance de l'immeuble, que les curateurs pouvaient renverser en sollicitant une dispense pour cause d'inoccupation. Ces principes dégagés par la Cour de cassation ont été confirmés ultérieurement par les juridictions de fond.

Le Tribunal considère encore, en se fondant sur un arrêt de cassation du 26 octobre 2000 et sur les travaux préparatoires de la loi du 8 août 1997 sur les faillites, que les présomptions légales de jouissance au profit de la masse faillie, telles qu'elles sont organisées tant par l'article 36ter, § 1er, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus que par les articles 251 et suivants du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992), ne sont point inconciliables avec l'article 46, alinéa 3, de la loi du 8 août 1997 conférant le caractère de « dette de la masse » et ce « dans la mesure ou celui-ci [l'engagement] a trait à des prestations effectuées après la faillite ».

Le curateur de la faillite demande de poser une question préjudicielle à la Cour d'arbitrage. Après avoir relevé, en se fondant notamment sur un article de doctrine, qu'il n'est pas déraisonnable de soutenir que la différence de traitement entre les créanciers de la masse faillie imputable à l'article 251 du C.I.R. 1992 pourrait être discriminatoire, le Tribunal décide de poser la question préjudicielle mentionnée ci-dessus.

## III. *En droit*

- A -

### *Position du curateur de la faillite de la s.a. Henaux, défendeur devant le juge a quo*

A.1.1. Le curateur de la faillite rappelle tout d'abord que c'est à titre subsidiaire qu'il a proposé de poser une question préjudicielle. La thèse qu'il a formulée à titre principal devra retenir l'attention de la Cour, même si elle n'a pas été retenue par le juge *a quo*, parce que la question porte sur le caractère discriminatoire d'une éventuelle présomption irréfragable de jouissance d'un immeuble, alors que l'existence de cette présomption est contestée et qu'elle résulte d'une interprétation d'un attendu d'un arrêt de la Cour de cassation du 16 juin 1988 sur lequel il faudra revenir.

A.1.2. La partie relève encore que le libellé de la question préjudicielle diffère quelque peu de celui qui avait été suggéré au Tribunal. La discrimination dénoncée est néanmoins la même, à savoir celle qui défavorise une masse de créanciers, privés d'un actif de la société faillie destiné à la rembourser, pour payer à l'administration fiscale une dette de précompte immobilier se rapportant à un immeuble qui n'a pourtant et incontestablement jamais fait partie de cet actif et qui en outre n'a jamais pu, juridiquement ou factuellement, profiter à cette masse créancière de quelque manière que ce soit. Cette masse de créanciers est discriminée par rapport à une autre masse créancière caractérisée, au contraire, par l'existence dans son chef, sinon d'une jouissance effective, à tout le moins d'une possibilité de jouir juridiquement, sinon factuellement, de l'immeuble du failli, entre la date de la déclaration de la faillite et la date du transfert de sa propriété à un tiers acquéreur. La nature de la discrimination tient à la priorité dont l'administration fiscale entend se prévaloir sans justification aucune.

A.1.3. Le curateur de la faillite précise comment la notion de « dette de la masse » a été progressivement élaborée par la jurisprudence de la Cour de cassation, sur la base du principe de l'égalité des créanciers dans le cadre d'une faillite et de dispositions qui consacrent ce principe. Quelles que soient les définitions adoptées, la nécessité d'un lien étroit entre les dettes de masse et l'administration de la faillite demeure centrale. Le caractère restrictif de la définition donnée à cette notion par la Cour de cassation ne peut que renforcer l'importance de cette condition.

La partie rappelle que le droit fiscal est de stricte interprétation et qu'il en est d'autant plus ainsi lorsque sont prises en considération des dispositions dérogatoires par rapport aux dispositions de principe. Le raisonnement de l'administration fiscale qui vise à faire supporter une dette fiscale par un ensemble de créanciers repose uniquement sur une interprétation extensive d'un arrêt de la Cour de cassation. Cette interprétation extensive confère une portée indue à l'arrêt qui ne peut trouver à s'appliquer en l'espèce. La partie déduit *a contrario* de l'arrêt que la Cour de cassation exige implicitement qu'une possibilité de jouissance ait à tout le moins existé. Or, dans le cas d'espèce, le curateur était dans l'impossibilité juridique et factuelle de jouir de l'immeuble pour compte de la masse, puisque ce bien était hypothéqué pour près de trois fois sa valeur et donc « hors masse », qu'il était loué aux termes d'un bail valable dûment enregistré avant la faillite et opposable aux tiers, y compris les créanciers de la masse et qu'il avait fait l'objet d'une saisie-exécution immobilière avant la déclaration de faillite qui a eu pour effet d'immobiliser les loyers au profit de la partie saisissante. La masse ne pouvait donc pas en jouir juridiquement. Le contrat de bail contenait par ailleurs une option d'achat pour un prix très nettement supérieur aux estimations de la valeur de l'immeuble. Le curateur n'aurait donc pu vendre cet immeuble sans porter un grave préjudice aux intérêts du créancier hypothécaire et aux intérêts de la masse. La partie en conclut qu'à défaut d'avoir eu, à quelque titre que ce soit, la jouissance de l'immeuble ou même la possibilité d'en jouir, la masse ne pouvait se voir réclamer le précompte immobilier y afférent. Seule une telle interprétation assure une lecture cohérente de l'arrêt du 16 juin 1988.

A.1.4. La partie estime encore que cette interprétation est la seule compatible avec la *ratio legis* des dispositions relatives au précompte immobilier, qui est de faire correspondre imposition et jouissance de revenus. La partie cite des auteurs et des jugements en faveur de sa thèse. L'interprétation contraire serait discriminatoire à défaut de justification objective et raisonnable et aboutirait à des conséquences disproportionnées puisqu'elle reviendrait à faire supporter par la masse seule une dette de précompte immobilier afférente à la jouissance d'un bien qui, non seulement a toujours été hors masse, c'est-à-dire en dehors des actifs saisis collectivement et de plein droit en sa faveur du seul fait de la déclaration de la faillite, mais dont elle n'a pas pu retirer le moindre profit ni la moindre jouissance.

De plus, d'un côté, l'on exigerait de cette masse qu'elle paie le précompte immobilier sur un immeuble dont il est établi qu'il lui échappe *a priori* entièrement alors que, de l'autre côté, on devrait lui refuser le droit d'imputer ce précompte sur le prix de la réalisation de l'immeuble, au motif qu'il ne s'agirait pas d'une dépense faite par elle dans l'intérêt du créancier hypothécaire premier inscrit.

A.1.5. La partie relève encore qu'en l'espèce, le curateur de la faillite n'aurait pu obtenir une diminution ou une dispense de précompte immobilier, en application des articles 15 et 257, 4°, du C.I.R. 1992, puisque le bien était « productif » jusqu'au 31 mai 2002, mais uniquement à l'égard du créancier hypothécaire et non à

l'égard de la masse. Dans l'arrêt de la Cour de cassation du 16 juin 1988, le défendeur disposait de la possibilité d'obtenir une exonération fiscale. Cet élément pourrait avoir été décisif.

A.1.6. La partie rappelle enfin plusieurs arrêts de la Cour d'arbitrage de 2003 à 2005 qui ont censuré des dispositions en matière de faillite parce qu'elles produisaient certains effets de manière automatique. Le même raisonnement doit s'appliquer en l'espèce, si l'on interprète l'article 251 du C.I.R. 1992 comme faisant peser sur la masse des créanciers d'une faillite une présomption irréfragable de jouissance d'un immeuble hors masse dont elle n'a pu avoir la moindre jouissance physique ou juridique.

#### *Position du Conseil des ministres*

A.2.1. Le Conseil des ministres estime tout d'abord que la question préjudicielle est dénuée d'intérêt dès lors qu'elle repose sur une interprétation des dispositions fiscales faisant présumer de manière irréfragable la jouissance et/ou l'utilisation de l'immeuble par la curatelle et/ou par la masse créancière même dans le cas où la curatelle se trouve dans l'impossibilité juridique et factuelle de jouir et/ou de se servir effectivement du bien et d'en percevoir les fruits et revenus, alors qu'en l'espèce, il est manifeste que la masse faillie bénéficie indirectement d'une partie des revenus de l'immeuble et que le curateur perçoit directement l'autre partie de ses revenus au profit de la masse. Les loyers qui sont versés en paiement de la créance de la banque à l'égard de la société faillie sont venus réduire le passif de la faillite puisque la créance fait partie de la masse passive de cette faillite. Il ressort par ailleurs du jugement du 10 novembre 2004 que le curateur a poursuivi l'exécution des conventions conclues par la société faillie, avant de vendre l'immeuble au profit de la masse. Le Conseil des ministres n'aperçoit donc pas l'utilité de la question préjudicielle dans la mesure où la réponse à cette question n'est pas utile à la solution du litige.

A.2.2. Le Conseil des ministres estime, par ailleurs, que la question préjudicielle est irrecevable pour trois motifs.

Tout d'abord, l'interprétation des normes fiscales est erronée. Le curateur est libre de vendre ou non le bien, d'en tirer profit ou pas ou de solliciter ou non la réduction du précompte immobilier. La présomption de jouissance de l'immeuble peut être renversée par le curateur en sollicitant une dispense pour cause d'inoccupation. Selon les dispositions fiscales, la jouissance de l'immeuble est présumée à défaut de dispense. Il ne s'agit dès lors pas d'une présomption irréfragable. Lorsqu'il est dû, le précompte immobilier est une dette inhérente à la jouissance de l'immeuble. L'interprétation des dispositions fiscales, telle qu'elle résulte du libellé de la question préjudicielle, est dès lors erronée et ne correspond en outre pas aux éléments de fait et de droit retenus par le juge *a quo*.

Ensuite, la question préjudicielle n'indique pas en quoi consiste la différence de traitement ni davantage les catégories à comparer. Or, il n'appartient pas à la Cour d'examiner une différence de traitement à propos de laquelle elle devrait définir elle-même les catégories à comparer. Le libellé de la question compare l'Etat belge, service public fédéral Finances, aux autres créanciers sans autre précision. Or, la situation de l'ensemble des créanciers du failli n'est pas comparable puisque ces créanciers peuvent être hypothécaires, gagistes, privilégiés, chirographaires, etc. Les créanciers peuvent également être considérés comme étant « dans la masse » ou « de la masse ». La motivation du jugement n'indique pas de quelle manière il pourrait être suppléé à cette carence. La question préjudicielle doit donc être déclarée irrecevable parce que le libellé de la question n'est pas suffisamment clair.

Enfin, la question préjudicielle doit être déclarée irrecevable en raison de l'incompétence de la Cour d'arbitrage. La Cour est compétente pour contrôler la conformité des normes législatives aux libertés et droits fondamentaux contenus dans la Constitution. Or, le juge interroge la Cour sur la violation des articles 8 et 9 de la loi hypothécaire du 16 décembre 1851, des articles 46 et 99 de la loi du 8 août 1997 et du principe général de l'égalité des créanciers en cas de concours entre eux que consacrent les dispositions précitées. Si la question n'est pas considérée comme irrecevable, il conviendrait à tout le moins de la reformuler.

A.2.3. Le Conseil des ministres estime par ailleurs que la discrimination alléguée ne repose pas sur une distinction entre des catégories se trouvant dans la même situation juridique auxquelles s'appliquent des règles

différentes mais sur une distinction entre des catégories qui sont dans des situations juridiques différentes. La question porte en effet sur la comparaison de la situation de l'Etat belge, service public fédéral Finances, et des autres créanciers du failli. Il n'y a rien de discriminatoire à soumettre ces catégories à des régimes différents. Dans un arrêt du 10 mars 2003, la Cour de cassation refuse de soumettre une question préjudicielle à la Cour d'arbitrage pour une raison semblable.

A.2.4. Si la Cour d'arbitrage arrive à la conclusion que les catégories de personnes sont suffisamment comparables, il faut encore examiner si la différence de traitement peut se justifier. Selon le Conseil des ministres, il se justifie qu'une dérogation ait été prévue et organisée par le législateur pour certains créanciers, en particulier lorsque la masse faillie en retire des avantages. La qualification de « dette de la masse » pour le précompte immobilier constitue une différence de traitement fondée sur un critère objectif, à savoir le fait que le précompte est afférent à la période postérieure au jugement déclaratif de faillite. L'immeuble fait partie du patrimoine administré par les curateurs et, par conséquent, il entre dans l'actif de la faillite. Il s'agit d'un actif réalisable et donc la masse en retirera nécessairement un profit au moment de la vente. Il est incontestable que la masse qui bénéficie du prix de la vente de l'immeuble fait usage de son droit de jouissance ou d'utilisation de cet immeuble et doit dès lors en supporter les charges, en ce compris le précompte immobilier. Tant qu'il est investi de la mission de gestion et d'administration de l'immeuble, le curateur a la possibilité de faire usage du droit de jouissance ou d'utilisation de cet immeuble. Il peut solliciter une réduction du précompte immobilier s'il remplit les conditions légales. Le raisonnement est identique dans l'hypothèse où les revenus sont directement versés à l'un des créanciers et non au curateur ou lorsque la décision de vendre revient à un créancier, puisqu'en définitive la masse faillie retire un profit de l'immeuble. La différence de traitement n'est donc pas contraire aux règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination.

#### *Position du Gouvernement flamand*

A.3.1. Le Gouvernement flamand considère tout d'abord que les deux catégories de personnes précisées dans la question préjudicielle ne sont pas comparables : un créancier ordinaire et l'Etat belge, créancier de droit public chargé de l'intérêt général, ne sont pas des catégories comparables en cas de faillite. Le premier fait valoir des intérêts purement privés, le second les intérêts de l'Etat et l'intérêt général.

A.3.2. Le Gouvernement flamand estime par ailleurs que la disposition en cause ne crée pas d'inégalité. Il ne résulte en effet pas du texte de l'article 251 du C.I.R. 1992 que le précompte immobilier pour la période comprise entre la date de la faillite et le transfert de propriété doit être considéré comme une dette de la masse. Ce précompte immobilier est en réalité considéré comme une « dette de la masse » parce qu'il est en lien avec la gestion et l'administration de la masse faillie qui contient un bien immobilier. Toute créance de ce type est considérée comme une dette de la masse et est payée par priorité. Il n'y a donc pas de faveur accordée à l'Etat belge par rapport aux autres créanciers de la faillite. L'article 251 du C.I.R. 1992 n'instaure dès lors aucune différence de traitement entre l'Etat belge et les autres créanciers. Le Gouvernement flamand estime enfin qu'il n'y a pas méconnaissance du principe de proportionnalité. Les personnes visées par l'article 251 du C.I.R. 1992 sont présumées avoir reçu les revenus provenant du bien immobilier, même si ce n'est pas le cas *de facto*. Il en va de même lorsque la masse d'une faillite contient des biens immobiliers. Si cette présomption ne correspond pas à la réalité, le curateur peut demander une dispense ou une diminution. La jurisprudence est invoquée à l'appui de cette thèse. Puisque cette possibilité est prévue par la loi, la différence de traitement peut se justifier de manière raisonnable.

A.3.3. Le Gouvernement flamand fait encore valoir que le législateur fiscal dispose d'un large pouvoir d'appréciation et doit parfois recourir à des catégories de situations qui appréhendent la réalité de manière simplificatrice. L'autorité a en effet besoin de moyens financiers pour remplir les tâches d'intérêt général qui lui sont confiées. A cette fin, le législateur a instauré des taxes spécifiques qui prennent en compte certains signes de richesse, comme la possession de biens immobiliers. Dès lors que la détermination réelle de ces biens pose un certain nombre de difficultés, le législateur a opté pour un calcul basé sur un revenu forfaitaire, à savoir le revenu cadastral. Puisque le précompte immobilier est calculé sur la base de ce revenu forfaitaire, le législateur a considéré que toutes les personnes visées par l'article 251 du C.I.R. 1992 sont implicitement considérées comme ayant joui de ce revenu forfaitaire, même si cela ne correspond pas nécessairement à la réalité. Ceci ne paraît pas contraire à la jurisprudence de la Cour en matière fiscale.

*Réponse du curateur de la faillite, défendeur devant le juge a quo*

A.4.1. Concernant la pertinence de la question préjudicielle, le défendeur devant le juge *a quo* précise tout d'abord qu'il ne revient pas à la Cour d'arbitrage de vérifier si la réponse à la question est utile à la solution du litige puisque la Cour doit respecter les prérogatives du juge *a quo*. Outre le fait que les arguments de la partie adverse touchent en réalité à l'interprétation des normes litigieuses et donc au fond du litige soumis à la Cour d'arbitrage, la partie conteste le fait que la masse a tiré profit des revenus de l'immeuble. L'argument manque en fait. La jouissance doit s'entendre au sens strict du terme, c'est-à-dire au sens du droit réel de jouissance, tel qu'il existe en droit des biens. L'éventuel avantage qui consisterait à éviter une augmentation éventuelle du passif ordinaire ne peut coïncider avec ce droit réel de jouissance. Le profit pour la masse des créanciers invoqué par la partie adverse ne peut se concevoir qu'*a posteriori* et n'a donc rien à voir avec la notion de jouissance au sens de l'article 251 du C.I.R 1992. L'on ne peut donc admettre que les loyers versés à la C.G.E.R. Banque pourraient constituer des indices d'une forme de jouissance. La même conclusion s'impose si on a égard à la notion de « dette de masse ». Il apparaît en effet que le critère d'identification de ce type de dettes, tel que dégagé par la jurisprudence de la Cour de cassation et la doctrine, n'est pas l'éventuel profit de la masse mais plutôt le lien entre la dette et les actes posés en vue de l'administration dans l'intérêt des créanciers.

L'argument manque aussi en fait pour deux motifs. Les loyers versés ne permettaient même pas le remboursement de l'intégralité des intérêts échus mensuellement sur les sommes dues en capital à la banque, de sorte qu'ils n'ont pu être imputés que sur les intérêts de cette créance, conventionnellement ou en application de l'article 1254 du Code civil. Or, si, à partir de la déclaration de faillite et en application de l'article 23 de la loi sur les faillites, le solde chirographaire de cette créance a cessé de produire des intérêts, du moins dans les rapports entre la masse et cette banque, tel n'était pas le cas dans ses rapports avec la faillite. Elle a donc dû imputer ses loyers sur les intérêts de la partie chirographaire de sa créance, intérêts du chef desquels elle n'aurait pas pu être admise au passif de cette faillite. Par ailleurs, la diminution éventuelle de la sous-masse purement chirographaire des créanciers « ordinaires » par le versement des loyers ou même la réalisation de l'immeuble ne pouvait en rien être profitable à la masse des créanciers qui n'ont plus aucune chance de percevoir le moindre dividende, eu égard à l'importance respective du passif privilégié général additionné des frais de liquidation et de l'actif brut, en ce compris les sommes récupérées au titre de précompte immobilier.

Le défendeur devant le juge *a quo* conteste également le fait que les loyers et indemnités dus par le locataire feraient partie de la masse active de la faillite parce qu'ils sont perçus par un des créanciers ainsi que le fait que l'immeuble du failli entre nécessairement dans l'actif de la faillite. Ces affirmations sont inexactes en droit. A supposer que ces biens, grevés d'une sûreté ou d'un privilège, soient frappés du dessaisissement prévu par l'article 16 de la loi sur les faillites, ils ne sont pas affectés pour autant, à la différence de ces autres biens, au remboursement de la masse créancière passive qui ne bénéficie en rien de la distribution du produit de leur réalisation. Ils n'entreront dans la masse active que si et dans la mesure où le produit de leur réalisation ne sera pas affecté au paiement de créanciers bénéficiant d'une hypothèque ou d'un privilège spécial ayant cet immeuble pour assiette. Si, comme en l'espèce, le produit de la réalisation revient entièrement à un ou plusieurs créanciers hors masse, l'immeuble constituera un « bien hors masse ». L'affirmation est en outre inexacte en fait puisqu'aucun loyer n'a jamais été versé par le locataire au curateur et même ne pouvait juridiquement lui être versé.

La partie conclut dès lors que la Cour ne pourrait écarter la question préjudicielle sous prétexte qu'elle manquerait de pertinence.

A.4.2. Le défendeur devant le juge *a quo* conteste également les trois autres motifs qui devraient conduire à l'irrecevabilité de la question préjudicielle.

Concernant l'interprétation des normes fiscales en cause, la partie relève que les critiques touchent au fond du litige. L'exception d'irrecevabilité doit en tout état de cause être rejetée. Tout d'abord, la partie adverse a toujours affirmé que la disposition litigieuse instituait une présomption irréfragable et elle a été rejointe en cela par le juge *a quo*. L'on n'aperçoit donc pas pour quel motif la partie défend maintenant que l'interprétation serait erronée. De plus, la question préjudicielle a très clairement été posée par le juge dans le cadre des débats initiés

devant lui. Ce juge a rejeté la thèse défendue à titre principal par le défendeur mais a admis de faire droit à la thèse qu'il défendait à titre subsidiaire. Il n'y a donc aucune ambiguïté quant au sens de la question préjudicielle.

Enfin, il est faux de prétendre qu'il y aurait une contradiction entre le caractère éventuellement irréfragable de la présomption et la faculté de demander une remise ou une modération du précompte immobilier. Ce sont deux questions de nature différente.

Concernant l'objet de la discrimination et les catégories de personnes à comparer, la partie rappelle tout d'abord que la question a été débattue devant le juge *a quo*. Elle précise ensuite que l'objet de la question préjudicielle est expressément indiqué dans la question elle-même, qui fait très bien ressortir l'hypothèse particulière sur laquelle le juge interroge la Cour. S'il est vrai que les catégories de personnes faisant l'objet de la comparaison n'apparaissent pas expressément dans le libellé même de la question, elles n'en apparaissent pas moins, de manière évidente, à la lumière des écrits échangés devant le juge *a quo* et de la partie de la motivation du jugement de renvoi qui la concerne. A travers les deux types de curateurs, ce sont les masses créancières qu'ils représentent qui sont visées et qui constituent les catégories de personnes faisant l'objet de la comparaison. L'une, victime de la discrimination envisagée, serait redevable d'un précompte immobilier afférent à un immeuble qui n'a jamais pu juridiquement ou factuellement lui profiter tandis que l'autre, avantagée sans raison par rapport à la première, se caractérise par l'existence dans son chef, sinon d'une jouissance effective, à tout le moins d'une possibilité de jouir juridiquement, sinon factuellement, de l'immeuble du failli entre la date de la déclaration de faillite et la date du transfert de propriété. Il n'a jamais été question de comparer l'Etat belge avec les autres créanciers ni de remettre en cause la qualification de « dette de la masse » ou même, dans l'absolu, le caractère prétendument irréfragable de la présomption de jouissance, voire la présomption elle-même.

Concernant la troisième exception, la partie la considère également comme irrelevante dès lors que la question préjudicielle vise expressément les articles 10 et 11 de la Constitution qui suffisent à fonder la compétence de la Cour d'arbitrage et peuvent être combinés avec d'autres dispositions comme celles invoquées en l'espèce.

A.4.3. Concernant l'opération de comparaison, la partie rappelle que la comparaison oppose la situation de deux curateurs de faillite et des masses de créanciers qu'ils représentent. Ces deux catégories de personnes sont suffisamment comparables, tout en présentant des différences telles que la même règle ne pourrait s'appliquer de manière identique à chacune de ces catégories.

A.4.4. Quant à l'opération de contrôle, la partie répond en revenant sur les notions de précompte immobilier et de « dette de la masse » afin de démontrer qu'une bonne interprétation de cette notion, en tous points conforme à la jurisprudence de la Cour de cassation et à la meilleure doctrine, assurerait la conformité des articles 7 et 251 du C.I.R. 1992 aux articles 10 et 11 de la Constitution. Au regard du critère d'identification de la « dette de la masse », tel que dégagé par la doctrine et la jurisprudence de la Cour de cassation, la dette de précompte immobilier en cause dans l'affaire devant le juge *a quo* ne peut être ainsi qualifiée dès lors que le lien étroit qui doit exister entre la dette et un acte positif du curateur posé dans le cadre de l'administration de la faillite, ou une abstention de sa part d'en poser un qu'il aurait dû poser, fait défaut. Par ailleurs, l'unique fondement qui puisse justifier le traitement préférentiel des dettes de masse, à savoir le service des intérêts des créanciers en concours et la gestion harmonieuse et efficace de la liquidation, ne saurait être invoqué à l'appui de l'extension de ce régime à l'hypothèse bien particulière du cas d'espèce. La thèse de la partie adverse ne prend pas en compte le régime particulièrement complexe de la réalisation des immeubles d'un failli faisant l'objet d'une sûreté ou d'un privilège spécial. Le curateur n'aurait pu se substituer au créancier hypothécaire premier inscrit, à défaut d'accord entre eux, qu'en sollicitant une autorisation dont le bien-fondé eût été contesté.

La partie conclut en invoquant encore à l'appui de la thèse de la discrimination les arrêts de la Cour d'arbitrage n<sup>os</sup> 22/2001 du 1er mars 2001 et 155/2003 du 26 novembre 2003, qui jugent une loi discriminatoire en ce qu'elle a des effets disproportionnés à l'égard des personnes dont l'immeuble reste inoccupé pour des raisons indépendantes de leur volonté. Dans la présente affaire, il y a lieu également de prendre en considération le fait qu'il y a des circonstances objectives indépendantes de la volonté du curateur.



- B -

B.1. L'article 251 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : C.I.R. 1992) dispose :

« Le précompte immobilier est dû, d'après les modalités déterminées par le Roi, par le propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiare ou usufruitier des biens imposables ».

L'article 7, § 1er, de ce même Code dispose :

« Les revenus des biens immobiliers sont :

1° pour les biens immobiliers qui ne sont pas donnés en location :

a) pour les biens sis en Belgique:

- le revenu cadastral lorsqu'il s'agit de biens immobiliers non bâtis ou de l'habitation visée à l'article 16;

- le revenu cadastral majoré de 40 p.c. lorsqu'il s'agit d'autres biens;

b) pour les biens sis à l'étranger : la valeur locative;

2° pour les biens immobiliers qui sont donnés en location :

a) pour les biens sis en Belgique donnés en location à une personne physique qui ne les affecte ni totalement ni partiellement à l'exercice de son activité professionnelle :

- le revenu cadastral lorsqu'il s'agit de biens immobiliers non bâtis;

- le revenu cadastral majoré de 40 p.c. lorsqu'il s'agit d'autres biens;

b) le revenu cadastral quand il s'agit de biens sis en Belgique, donnés en location conformément à la législation sur le bail à ferme et affectés par le locataire à des fins agricoles ou horticoles;

*bbis*) le revenu cadastral majoré de 40 p.c. quand il s'agit de biens immobiliers bâtis, donnés en location à une personne morale autre qu'une société, en vue de les mettre à disposition :

- d'une personne physique pour occupation exclusivement à des fins d'habitation;

- de plusieurs personnes physiques pour occupation conjointement et exclusivement à des fins d'habitation.

c) le montant total du loyer et des avantages locatifs, sans pouvoir être inférieur au revenu cadastral, quand il s'agit d'autres biens immobiliers non bâtis sis en Belgique, ou au revenu cadastral majoré de 40 p.c. lorsqu'il s'agit d'autres biens immobiliers bâtis sis en Belgique;

d) le montant total du loyer et des avantages locatifs, quand il s'agit de biens immobiliers sis à l'étranger;

3° les sommes obtenues à l'occasion de la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie ou de droits immobiliers similaires ».

B.2. La Cour est interrogée sur la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution de l'article 251 précité, éventuellement lu conjointement avec l'article 7, § 1er, précité, interprété comme faisant présumer de manière irréfragable la jouissance et/ou l'utilisation d'un immeuble qui fait partie de l'actif d'une faillite par la curatelle et/ou par la masse créancière, engendrant dès lors une dette « de la masse » au titre de précompte immobilier pour toute la période appelée à s'écouler entre la date du jugement déclaratif de faillite et celle du transfert de sa propriété à un tiers, même dans le cas où la curatelle se trouve dans l'impossibilité juridique et factuelle de jouir et/ou de se servir effectivement de cet immeuble et d'en percevoir les fruits et revenus. Le juge *a quo* interroge la Cour sur la question de savoir si les dispositions en cause ne placent pas l'Etat belge dans une situation plus favorable que les autres créanciers, ce qui méconnaîtrait le principe de l'égalité des créanciers tel que celui-ci est notamment consacré aux articles 8 et 9 de la loi hypothécaire du 16 décembre 1851, aux articles 46 et 99 de la loi du 8 août 1997 ou en tant que principe général se dégageant de ces dispositions.

B.3. Pour répondre à la question préjudicielle, la Cour ne doit pas se prononcer sur la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution de l'article 251 du C.I.R. 1992 en tant qu'il ferait naître une dette fiscale fondée sur une présomption irréfragable de jouissance de l'immeuble, mais en tant qu'il aurait pour effet, compte tenu de cette présomption irréfragable, de qualifier cette dette fiscale de dette de la masse.

Il ressort des faits de la cause et des motifs de la décision de renvoi que la dette fiscale en cause est une dette de précompte immobilier relative à un immeuble dont le failli est propriétaire, pour lequel un contrat de bail commercial a été conclu avant la faillite et comprend une option d'achat, contrat auquel le curateur de la faillite n'a pas mis fin. Il ressort également des faits de la cause que l'immeuble concerné était hypothéqué et avait fait l'objet

d'une saisie-exécution immobilière et d'une cession de loyers, avant le jugement déclaratif de la faillite.

B.4. Le juge *a quo* interprète l'article 251 du C.I.R. 1992 en ce sens que la dette fiscale en cause est une dette de la masse en raison de la présomption irréfragable de jouissance de l'immeuble qui fonde la dette fiscale, bien que, en l'espèce, l'immeuble fasse l'objet d'une hypothèque et que les loyers aient été cédés au créancier hypothécaire. Le jugement *a quo* fait apparaître que c'était là un choix délibéré du curateur dans l'espoir que l'option d'achat convenue dans le contrat de bail soit levée par le preneur. Il interroge dès lors la Cour sur la compatibilité de cette disposition ainsi interprétée avec les articles 10 et 11 de la Constitution lorsque, compte tenu des faits de la cause tels qu'ils viennent d'être précisés, la masse ne retire aucune jouissance ni juridique ni matérielle de l'immeuble sur lequel porte la dette fiscale.

Il résulte de ce qui précède que pour répondre à la question préjudicielle, la Cour limite son examen de l'article 251 du C.I.R. 1992, lu en combinaison avec l'article 7, § 1er, 2°, c, du même Code, en tant que cette disposition porte sur le précompte immobilier relatif à un bien immobilier qui fait l'objet d'un bail (article 7, § 1er, 2°, c, C.I.R. 1992).

B.5. Dans son arrêt du 16 juin 1988 (*Pas.*, I, 1258) cité par le juge *a quo*, la Cour de cassation considère que, par application des dispositions légales, « une dette ne peut être mise à charge de la masse que lorsque le curateur a contracté *qualitate qua* des engagements en vue de l'administration de ladite masse, notamment en poursuivant l'activité commerciale de la société, en exécutant les conventions que celle-ci a conclues ou encore en utilisant les meubles ou les immeubles de la société, aux fins d'assurer l'administration convenable de la faillite », mais que le constat que les curateurs n'ont pris aucune initiative concernant les immeubles est dépourvu de pertinence « dès lors que, en vertu des articles 7, paragraphe 1er, et 155 du Code des impôts sur les revenus, l'impôt annuel sur les revenus des propriétés foncières est une dette inhérente à la jouissance de ces biens, fussent-ils ou non donnés en location ».

B.6. L'article 99 de la loi du 8 août 1997 sur les faillites dispose :

« Le montant de l'actif du failli, déduction faite des frais et dépens de l'administration de la faillite, des secours qui auraient été accordés au failli et à sa famille et des sommes payées aux créanciers privilégiés, est réparti entre tous les créanciers, au marc le franc de leurs créances ».

B.7. L'article 46 de la loi du 8 août 1997 sur les faillites dispose :

« Dès leur entrée en fonctions, les curateurs décident sans délai s'ils poursuivent l'exécution des contrats conclus avant la date du jugement déclaratif de la faillite et auxquels ce jugement ne met pas fin.

La partie qui a contracté avec le failli peut mettre les curateurs en demeure de prendre cette décision dans les quinze jours. Si aucune prorogation de délai n'est convenue ou si les curateurs ne prennent pas de décision, le contrat est présumé être résilié par les curateurs dès l'expiration de ce délai; la créance de dommages et intérêts éventuellement dus au cocontractant du fait de l'inexécution entre dans la masse.

Lorsque les curateurs décident d'exécuter le contrat, le cocontractant a droit, à charge de la masse, à l'exécution de cet engagement dans la mesure où celui-ci a trait à des prestations effectuées après la faillite ».

Conformément à cette disposition, le curateur de la faillite dans l'affaire pendante devant le juge *a quo* a décidé de poursuivre le contrat de bail commercial relatif à l'immeuble pour lequel est dû le précompte immobilier, considéré comme une dette de la masse.

En confiant au curateur le soin de poursuivre ou non l'exécution des contrats, le législateur l'a chargé d'apprécier si cette exécution est ou non favorable à la masse. Lorsque le curateur décide, comme en l'espèce, de poursuivre un contrat de bail, cette décision est prise dans la perspective d'en retirer un avantage qui profiterait à la masse. Il se justifie dès lors que les charges inhérentes à la poursuite de l'exécution du contrat soient supportées par la masse, même s'il s'avère par la suite que l'avantage escompté ne se concrétise pas.

B.8. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 251 du Code des impôts sur les revenus 1992, lu en combinaison avec l'article 7, § 1er, 2°, c, du même Code, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 9 novembre 2005.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior