

Numéros du rôle : 3686 et 3687
Arrêt n° 53/2006 du 19 avril 2006

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 253, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance de Gand.

La Cour d'arbitrage,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugements du 23 mars 2005 en cause de la s.a. Belgacom contre la Région flamande, dont les expéditions sont parvenues au greffe de la Cour d'arbitrage le 12 avril 2005, le Tribunal de première instance de Gand a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 253, 3°, du C.I.R. 1992 viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution, plus précisément dans son application en l'occurrence à l'égard de la s.a. Belgacom, qui revient à ce que cette dernière bénéficie de l'exonération totale du précompte immobilier, alors que cette exonération n'est pas accordée aux autres opérateurs économiques qui déploient des activités dans le même secteur dans un contexte concurrentiel ? ».

Ces affaires, inscrites sous les numéros 3686 et 3687 du rôle de la Cour, ont été jointes.

La s.a. Belgacom, dont le siège social est établi à 1030 Bruxelles, boulevard du Roi Albert-II 27, le Gouvernement flamand et le Conseil des ministres ont introduit chacun un mémoire; la s.a. Belgacom et le Gouvernement flamand ont introduit aussi chacun un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 11 janvier 2006 :

- ont comparu :
 - . Me F. Vandendriessche, avocat au barreau de Bruxelles, pour la s.a. Belgacom;
 - . Me T. Lauwers, avocat au barreau de Gand, pour le Gouvernement flamand;
 - . Me C. Joye *loco* Me L. Van Helshoecht, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs E. De Groot et J.-P. Moerman ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- les affaires ont été mises 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 les procédures antérieures*

Devant le Tribunal de première instance de Gand, la société anonyme de droit public Belgacom, partie demanderesse, conteste divers enrôlements au précompte immobilier afférents à l'exercice d'imposition 1999.

Le Tribunal donne tout d'abord un aperçu circonstancié de la transformation de l'ancienne Régie des télégraphes et des téléphones (R.T.T.) en une entreprise publique autonome dans le cadre de la libéralisation des services de mobilophonie et des télécommunications, mais souligne à cet égard que la s.a. Belgacom a dû continuer à remplir un certain nombre de missions de service public. Dans ce cadre, le Tribunal rappelle

également les modifications législatives relatives à l'article 25 de la loi du 19 juillet 1930, qui, à l'origine, assimilait la R.T.T. à l'Etat pour l'application des lois sur les droits d'enregistrement, de timbre, de greffe, d'hypothèque et de succession, sur les taxes assimilées au timbre, ainsi que pour l'application des autres impôts directs et indirects. La R.T.T. était en même temps purement et simplement exempte de tous impôts ou taxes au profit des provinces et des communes.

Le Tribunal souligne que jusqu'en 1997, la partie demanderesse a toujours bénéficié de l'exonération du précompte immobilier prévue à l'article 253, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : « C.I.R. 1992 »), mais que ladite exonération lui a été refusée à compter de l'exercice d'imposition 1998 s'agissant de la part régionale du précompte immobilier parce que l'administration régionale estime que la s.a. Belgacom, en raison de la libéralisation, poursuit un but de lucre comme toute autre entreprise commerciale, de sorte qu'on ne peut plus maintenir que les biens immobiliers de la s.a. Belgacom et les activités qui y sont exercées en matière de télécommunications répondent encore aux conditions de l'article 253, 3°, du C.I.R. 1992.

Les biens sur lesquels le précompte immobilier a été perçu et qui font l'objet de la contestation sont des cabines d'émission, des cabines téléphoniques, des centrales, des « shelters » ou des « L.D.C. » (*Local Distribution Centers*), ainsi que leurs équipements.

Le Tribunal examine ensuite chacune des trois conditions visées à l'article 253, 3°, du C.I.R. 1992. En ce qui concerne la condition du « caractère de domaines nationaux », le Tribunal conclut qu'on « saurait difficilement contester que la demanderesse doive encore toujours être considérée comme un 'organisme public' qui remplit un certain nombre de missions de service public qui lui ont été confiées par la loi », que les biens immobiliers et leurs équipements pour lesquels les cotisations litigieuses ont été établies sont nécessaires aux missions d'intérêt général confiées à la demanderesse et qu'ils doivent par conséquent être considérés comme des biens domaniaux. De même, le Tribunal estime que la deuxième condition (« sont improductifs par eux-mêmes ») est remplie. En ce qui concerne la troisième condition, à savoir « [être] affectés à un service public d'intérêt général », le Tribunal considère que le texte de l'article 253, 3°, du C.I.R. 1992 ne révèle pas que l'affectation complète ou exclusive à un service public ou à un service d'intérêt général serait requise.

Le Tribunal en conclut que l'article 253, 3°, du C.I.R. 1992 octroie « en principe à la demanderesse l'exonération du précompte immobilier pour les biens immobiliers précités ». Partant de ce constat, le Tribunal soulève d'office la question de la compatibilité de cette disposition avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en tant que la partie demanderesse bénéficie d'un avantage fiscal qui n'est pas accordé aux autres opérateurs économiques qui déploient des activités dans le même secteur dans un contexte concurrentiel.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. Le Gouvernement flamand fait tout d'abord remarquer que depuis le 1er janvier 1999, la Région flamande assure elle-même la perception du précompte immobilier et que cette Région a, à partir de l'exercice d'imposition 1999, systématiquement enrôlé le précompte immobilier à la charge des biens immobiliers de la s.a. Belgacom. Il souligne que, dans l'instance principale, la s.a. Belgacom ne démontre pas que les biens immobiliers litigieux sont eux aussi affectés de manière effective à des missions de service public.

A.1.2. Selon le Gouvernement flamand, l'application de l'article 253, 3°, du C.I.R. 1992 viole manifestement les articles 10 et 11 de la Constitution en tant que la s.a. Belgacom bénéficie d'un avantage fiscal qui n'est pas accordé aux autres opérateurs économiques qui déploient des activités dans le même secteur dans un contexte concurrentiel. Cette violation des articles 10 et 11 de la Constitution doit être lue en combinaison avec les articles 87 et 88 du Traité instituant la Communauté européenne, en tant que cette exonération fiscale constitue une aide prohibée par ces dispositions.

A.1.3. Le Gouvernement flamand estime qu'un parallélisme peut être établi avec l'arrêt n° 143/2003 du 5 novembre 2003 et l'arrêt n° 32/2004 du 10 mars 2004, dont on peut déduire, selon lui, que l'exonération

fiscale, prévue à l'article 25 de la loi du 19 juillet 1930 et entre-temps supprimée, a été considérée par la Commission européenne comme une aide d'Etat prohibée contraire aux articles 87 et 88 du Traité C.E. et que seule sa suppression par les lois des 30 décembre 2001 et 2 août 2002 a permis de satisfaire aux exigences du Traité. La Cour elle-même a également qualifié cette exonération d'aide existante. Le Gouvernement flamand estime que si l'exonération fiscale prévue à l'ancien article 25 de la loi du 19 juillet 1930 constitue une aide existante, contraire au Traité C.E., c'est certainement le cas de l'article 253, 3°, du C.I.R. 1992 dans son application à l'égard de la s.a. Belgacom, puisque ledit article implique une exonération complète et illimitée du précompte immobilier. En effet, en comparaison, l'exonération fiscale prévue à l'article 25 de la loi du 19 juillet 1930 était accessoire et bien moins étendue. Le Gouvernement flamand considère dès lors que si l'article 253, 3°, du C.I.R. 1992 est appliqué à la s.a. Belgacom, ceci conduirait immédiatement à une nouvelle action de la Commission européenne ayant pour effet une condamnation de la Belgique. Cette exonération complète du précompte immobilier fausserait assurément la concurrence et serait par conséquent discriminatoire.

A.1.4. Le Gouvernement flamand estime que la discrimination ainsi créée n'est pas raisonnablement justifiée. Les arrêts n° 143/2003 et 32/2004 précités font apparaître que la s.a. Belgacom a déjà bénéficié, grâce à l'article 25 de la loi du 19 juillet 1930, d'une exonération fiscale en compensation de ses obligations de service public. En cas d'application de l'article 253, 3°, du C.I.R. 1992, la s.a. Belgacom pourrait, outre ladite exonération de tous impôts ou taxes au profit des provinces et des communes, également bénéficier de l'exonération complète du précompte immobilier, ce qui entraînerait une discrimination à l'égard des autres opérateurs. Cette exonération serait de surcroît illimitée dans le temps, alors que dans les arrêts précités, la Cour a conclu à la non-violation des articles 10 et 11 de la Constitution eu égard notamment à la durée limitée de l'exonération fiscale visée à l'article 25 de la loi du 19 juillet 1930.

Le Gouvernement flamand souligne également que l'exonération fiscale visée à l'article 25 de la loi du 19 juillet 1930 avait une base légale et était explicitement justifiée par les missions de service public qui avaient été imposées à la s.a. Belgacom. Ce n'est pas le cas en l'espèce puisque l'interprétation de l'article 253, 3°, du C.I.R. 1992 ne conduit pas automatiquement à une exonération complète du précompte immobilier. Le Gouvernement flamand cite à ce propos le jugement du Tribunal de première instance d'Eupen du 5 septembre 2002, dans lequel le juge est arrivé à une autre conclusion parce qu'il a considéré que l'aspect « service public » ne revêtait pas une importance déterminante.

Enfin, le Gouvernement flamand estime que l'application de l'article 253, 3°, du C.I.R. 1992 à la s.a. Belgacom conduirait à ce que celle-ci puisse bénéficier d'une exonération avec effet rétroactif jusqu'à l'exercice d'imposition 1999 inclus. Cet effet rétroactif ne saurait être justifié sur la base de circonstances particulières comme l'exige la jurisprudence de la Cour.

Le Gouvernement flamand conclut que la différence de traitement critiquée n'est pas raisonnablement justifiée : le fait de devoir exercer une partie du service public ou du service d'intérêt général ne justifie aucunement l'exonération complète et illimitée du précompte immobilier.

A.2.1. Le Conseil des ministres souligne au préalable que la taxation des biens immobiliers de la s.a. Belgacom n'est pas seulement le fait de la Région flamande mais également de la Région de Bruxelles-Capitale et de la Région wallonne, même si le Service public fédéral Finances assure encore toujours l'établissement et la perception de l'impôt. La s.a. Belgacom a introduit des réclamations contre toutes ces taxations et il a entre-temps été convenu entre la contribuable et l'autorité fédérale de bloquer les dossiers au niveau des réclamations dans l'attente du prononcé d'un certain nombre de décisions judiciaires dans des dossiers pilotes, dont la présente affaire.

Le Conseil des ministres est en désaccord total avec l'interprétation donnée sur le fond par le juge *a quo* à l'article 253, 3°, du C.I.R. 1992 et il estime que la s.a. Belgacom, depuis 1998, comme toutes les autres entreprises commerciales, poursuit un but de lucre et n'assure plus exclusivement un service public d'intérêt général, et qu'elle affecte principalement ses infrastructures à la réalisation de ses activités commerciales et lucratives et non à l'intérêt général. Le Conseil des ministres renvoie également au jugement du Tribunal de première instance d'Eupen du 5 septembre 2002. Le Conseil des ministres est dès lors d'avis qu'il n'était en fait pas nécessaire de poser la question préjudicielle parce que la s.a. Belgacom ne peut au fond pas bénéficier de l'exonération prévue dans la disposition en cause.

A.2.2. Le Conseil des ministres estime que la Cour s'est déjà prononcée sur un problème parallèle, à savoir l'exonération de la s.a. Belgacom de tous les centimes additionnels communaux et provinciaux, prévue à

l'article 25 entre-temps abrogé de la loi du 19 juillet 1930. Le Conseil des ministres cite à cet égard l'arrêt n° 143/2003 du 5 novembre 2003, qui, selon lui, signifie de manière implicite que l'exonération visée était en soi devenue inconstitutionnelle et était contraire au droit européen, ainsi que l'arrêt n° 32/2004 du 10 mars 2004. Le Conseil des ministres adhère dès lors au point de vue du Gouvernement flamand selon lequel, si l'article 253, 3°, du C.I.R. 1992 devait malgré tout s'appliquer à la s.a. Belgacom, ceci entraînerait une discrimination contraire tant au droit européen qu'à la Constitution.

Alors que cette exonération était, selon le Conseil des ministres, justifiée jusqu'à l'exercice d'imposition 1997, elle ne l'est plus depuis l'exercice d'imposition 1998 et fausse même la concurrence, vu, d'une part, la concurrence entre Belgacom et les autres opérateurs sur le marché des télécommunications et, d'autre part, le fait que ces autres opérateurs doivent également mettre certains services à la disposition de leurs abonnés. Le Conseil des ministres souligne qu'il s'agit en l'espèce de montants substantiels : les deux instances principales portent sur plus de 25 000 euros de précompte immobilier pour un seul exercice.

De même, le Conseil des ministres déduit de l'arrêté royal du 4 octobre 2001 « dressant la liste des biens transférés de Belgacom à l'Etat belge » que les biens immobiliers de la s.a. Belgacom ont perdu leur caractère de domaines publics.

A.3.1. La s.a. Belgacom souligne qu'elle est une entreprise publique autonome à laquelle le législateur a donné la forme juridique d'une société anonyme de droit public. Alors que la s.a. Belgacom disposait à l'origine d'un monopole en matière de télécommunications, celle-ci ne bénéficie plus d'un droit exclusif depuis la libéralisation des services de télécommunications par la loi du 19 décembre 1997 mais demeure néanmoins tenue de remplir des missions de service public, définies à l'article 82 de la loi du 21 mars 1991. Selon la s.a. Belgacom, le coût de ce service public a été provisoirement estimé à environ 100 millions d'euros pour la seule année 2001.

La s.a. Belgacom souligne qu'il existe encore d'autres différences fondamentales entre elle-même et ses concurrents. En effet, la s.a. Belgacom est une personne morale de droit public dont le fonctionnement est en premier lieu régi par les règles du droit public et à laquelle les règles des sociétés privées ne s'appliquent que pour ce qui n'a pas été réglé par ailleurs. Ces dispositions, qui s'appliquent à la s.a. Belgacom qu'elle agisse dans l'exercice de ses missions de service public ou de ses activités commerciales, l'empêchent de fonctionner de manière aussi flexible et efficace que ses concurrents privés. Tout d'abord, le personnel de la s.a. Belgacom est encore soumis à un régime particulier dérogeant au droit commun, la relation de travail statutaire étant la règle. Ce n'est que dans les cas déterminés à l'article 29 de la loi du 21 mars 1991 qu'il est possible d'avoir recours à du personnel contractuel. Deuxièmement, la s.a. Belgacom est soumise aux dispositions des lois sur l'emploi des langues en matière administrative, coordonnées le 18 juillet 1966, même pour ses activités purement commerciales. Troisièmement, la s.a. Belgacom doit respecter le principe d'égalité lorsqu'elle entend conclure des contrats avec des tiers dès lors que ces contrats présentent un lien quelconque avec les missions de service public. Quatrièmement, les actes ou décisions de la s.a. Belgacom qui se rattachent au service public sont soumis à l'obligation de motivation formelle, à la publicité de l'administration, et ainsi de suite. Cinquièmement, tous les biens de la s.a. Belgacom, en raison uniquement de son caractère de droit public, sont considérés comme des biens publics soumis à des règles particulières dérogeant au droit civil.

Pour terminer, la s.a. Belgacom souligne qu'elle a un certain nombre d'obligations supplémentaires et légales à l'égard des autres opérateurs téléphoniques. Elle doit ainsi maintenir public l'accès à son réseau et mettre celui-ci à la disposition des autres opérateurs. Elle doit également mettre à la disposition des autres opérateurs de télécommunications l'espace physique et les installations techniques nécessaires à l'installation et au raccordement des équipements. La s.a. Belgacom est par conséquent le seul opérateur de télécommunications qui soit tenu d'assumer des investissements en matière de service public des télécommunications ainsi que de maintenance et de développement du réseau existant.

A.3.2.1. Sur le fond, la s.a. Belgacom considère en ordre principal que l'article 253, 3°, du C.I.R. 1992 n'établit pas de distinction entre elle-même et les autres opérateurs de téléphonie. En effet, l'exonération visée à cet article s'applique à quiconque réunit les conditions qui y sont déterminées. Ainsi, les biens des autres opérateurs qui réunissent les trois conditions cumulatives bénéficient également de l'exonération de l'article 253, 3°, du C.I.R. 1992. Inversement, la s.a. Belgacom possède des biens qui ne réunissent pas ces conditions et ne sont dès lors pas exonérés du précompte immobilier.

A.3.2.2. En ordre subsidiaire, la s.a. Belgacom estime qu'elle est insuffisamment comparable aux autres opérateurs de télécommunications. Jusqu'en 1997, la s.a. Belgacom ne pouvait être comparée à aucun autre distributeur sur le marché mais, même pour les exercices 1998 et suivants, elle ne peut pas davantage être considérée comme suffisamment comparable à d'autres opérateurs de télécommunications puisque, contrairement à ces opérateurs, elle est une personne morale de droit public qui est obligatoirement soumise à un régime juridique qui déroge – à son détriment - sur nombre de points, dont également le statut des biens, au statut privé que connaissent les autres opérateurs de télécommunications. La s.a. Belgacom renvoie à cet égard aux différences exposées en A.3.1. L'exonération fiscale contestée doit, selon elle, dès lors être considérée comme une petite composante d'un ensemble bien plus important et cohérent de règles particulières de droit public qui, d'une part, imposent à la s.a. Belgacom un certain nombre d'obligations et de frais supplémentaires et, d'autre part, lui accordent un nombre restreint d'avantages. Selon elle, une comparaison avec d'autres opérateurs est dénuée de sens étant donné que les deux catégories opèrent sous l'empire de régimes fondamentalement différents.

A.3.2.3. En ordre encore plus subsidiaire, la s.a. Belgacom estime que, si tant est qu'il y ait différence de traitement de catégories comparables de personnes, il existe pour cette distinction une justification objective et raisonnable et que la mesure n'est pas disproportionnée au but poursuivi.

Etant donné que les biens de la s.a. Belgacom ne sont exonérés qu'en tant qu'ils réunissent les conditions déterminées dans la disposition en cause, la différence de traitement entre la s.a. Belgacom et les autres opérateurs économiques repose sur des critères objectifs. Elle est de surcroît pertinente parce que l'exonération ne s'applique qu'aux biens de la s.a. Belgacom qui sont utiles à ses missions de service public. Selon la s.a. Belgacom, cette exonération se justifie comme telle par les missions de droit public qui reposent sur ces biens et dont l'exonération constitue la contrepartie. Selon la s.a. Belgacom, il est dès lors raisonnablement justifié que l'exonération de l'article 253, 3°, du C.I.R. 1992 s'applique à tout le moins dès lors que les biens sont en partie affectés au service public puisqu'il s'agit d'une compensation des charges de droit public qui n'incombent pas aux concurrents. La s.a. Belgacom souligne que les seuls coûts des missions de service public de Belgacom excèdent de loin l'impact financier de l'exonération du précompte immobilier (46 millions d'euros contre 1 639 704,06 euros) et que les autres opérateurs de télécommunications tirent également profit de l'exonération du précompte immobilier. En effet, cette exonération entraîne une baisse du prix de revient de ces biens et donc également de l'indemnité que les autres opérateurs doivent payer à la s.a. Belgacom pour l'utilisation des biens susdits.

Enfin, la s.a. Belgacom estime qu'une réponse affirmative à la question préjudicielle créerait des discriminations inconstitutionnelles. En effet, la s.a. Belgacom serait alors exclue de l'application de l'exonération du précompte immobilier alors que ce ne serait pas le cas d'autres entreprises de droit public comparables qui déploient tant des missions de service public que des activités commerciales. La s.a. Belgacom cite à cet égard comme exemple la V.R.T.

A.3.4. Dans son mémoire en réponse, la s.a. Belgacom fait tout d'abord remarquer qu'il n'appartient pas à la Cour d'examiner si les biens litigieux de Belgacom réunissent les conditions d'exonération de l'article 253, 3°, du C.I.R. 1992, ce débat ayant été tranché par le juge *a quo*. Selon elle, le Gouvernement flamand et le Conseil des ministres abordent à tort ce débat.

Selon la s.a. Belgacom, les articles 87 et 88 du Traité C.E. ne sont pas davantage pertinents, la question préjudicielle se limitant à un contrôle au regard des articles 10 et 11 de la Constitution, de sorte que la Cour ne peut effectuer de contrôle au regard des articles précités du Traité C.E. Il n'appartient pas aux parties de modifier la portée de la question préjudicielle.

La s.a. Belgacom conteste également le parallélisme que le Gouvernement flamand souhaite établir avec le caractère éventuel d'aide d'Etat de l'article 25 de la loi du 19 juillet 1930. Ce dernier article prévoyait une exonération pure et simple des impôts et taxes communaux et provinciaux, et ce de manière spécifique pour la s.a. Belgacom. En revanche, l'article 253, 3°, du C.I.R. 1992 prévoit une exonération conditionnelle du précompte immobilier, et ce pour toutes les personnes ou biens qui satisfont aux conditions. Ces deux dispositions sont des dispositions autonomes possédant une formulation, un objet et un champ d'application personnel différents, de sorte que les constatations relatives à une disposition ne sont pas automatiquement valables pour l'autre disposition.

La s.a. Belgacom estime par ailleurs que le Gouvernement flamand affirme en contradiction avec les termes de l'arrêt n° 143/2003 du 5 novembre 2003 et de l'arrêt n° 32/2004 du 10 mars 2004 que l'exonération prévue à

l'article 25 de la loi du 19 juillet 1930 est considérée par la Commission européenne comme une aide d'Etat prohibée, et elle cite à ce propos respectivement les considérants B.14.3 et B.9.2 des arrêts précités. Elle souligne qu'on ne saurait tirer de conclusions concernant l'article 253, 3°, du C.I.R. 1992 du point de vue qu'elle a défendu devant la Cour au sujet de l'article 25 de la loi du 19 juillet 1930. La s.a. Belgacom observe d'ailleurs que la Cour a conclu dans les deux arrêts que cette disposition n'était pas contraire au principe d'égalité.

Sur le fond, la s.a. Belgacom considère que le Conseil des ministres et le Gouvernement flamand perdent de vue que, pour les motifs énumérés en A.3.1, elle est insuffisamment comparable aux autres opérateurs de télécommunications ou à tout le moins que ces motifs justifient que ses biens qui sont au moins partiellement affectés au service public puissent bénéficier de l'exonération visée à l'article 253, 3°, du C.I.R. 1992. La s.a. Belgacom cite à cet égard l'arrêt n° 113/2005 du 30 juin 2005 (B.8.3) dans lequel la Cour a admis que l'exonération fiscale en faveur de La Poste, à savoir une entreprise publique dont la situation a également été réglée par la loi du 21 mars 1991, se justifie par les missions de service public imposées à cette entreprise. Ces considérations s'appliquent tout aussi bien à la s.a. Belgacom.

La s.a. Belgacom conteste également la thèse du Gouvernement flamand selon laquelle l'exonération litigieuse n'a pas été reprise dans une disposition législative : en effet, elle est explicitement et nettement prévue à l'article 253, 3°, du C.I.R. 1992. De même, l'allégation selon laquelle le précompte immobilier pourrait être appliqué à durée indéterminée et de manière rétroactive est, selon la s.a. Belgacom, inexacte : l'instance principale ne porte pas sur l'article 253, 3°, du C.I.R. 1992 *in abstracto* mais bien sur l'exonération de certains biens immobiliers pour l'exercice d'imposition 1999. L'article 253, 3°, du C.I.R. 1992 était d'ailleurs déjà d'application au moment des faits, de sorte qu'il ne saurait y avoir la moindre rétroactivité.

Enfin, la s.a. Belgacom fait remarquer que le jugement du Tribunal de première instance d'Eupen du 5 septembre 2002 a été réformé par un arrêt de la Cour d'appel de Liège du 26 février 2004.

A.4.4. Dans son mémoire en réponse, le Gouvernement flamand considère que la s.a. Belgacom donne une image déformée et qu'elle invoque la même justification pour l'exonération prévue à l'article 25 de la loi du 19 juillet 1930 et pour l'exonération complète du précompte immobilier à durée indéterminée comme dans la présente affaire. Selon le Gouvernement flamand, cette justification, admise par la Cour dans le passé en ce qui concerne la première exonération, ne saurait à nouveau être admise par la Cour pour justifier la deuxième exonération.

Selon le Gouvernement flamand, il est évident que la s.a. Belgacom est comparable aux autres opérateurs de télécommunications, comme la Cour l'a au demeurant déjà admis. En effet, ils déploient tous des activités commerciales dans le même secteur dans un contexte concurrentiel. La comparabilité est précisément la conséquence de cette libéralisation du marché. Si la s.a. Belgacom reconnaît elle-même être comparable à la V.R.T., elle est bien évidemment comparable aux autres opérateurs de télécommunications.

Le Gouvernement flamand rappelle que la différence de traitement dénoncée n'est pas raisonnablement justifiée : le fait de devoir exercer une partie du service d'intérêt public ne justifie aucunement l'exonération complète du précompte immobilier. En outre, l'exonération fiscale prévue à l'article 25 de la loi du 19 juillet 1930 a encore été maintenue pour une durée limitée en raison précisément des obligations de service public de la s.a. Belgacom. Une exonération encore plus importante ne saurait dès lors être raisonnablement justifiée.

- B -

B.1. La question préjudicielle concerne l'article 253, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : C.I.R. 1992), qui dispose :

« Est exonéré du précompte immobilier, le revenu cadastral :

[...]

3° 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; l'exonération est subordonnée à la réunion de ces trois conditions.

[...] ».

B.2.1. Les litiges au fond concernent des enrôlements au précompte immobilier afférents à l'exercice d'imposition 1999 et relatifs à un certain nombre de biens immobiliers, comme des cabines d'émission, des cabines téléphoniques, des centrales, des « shelters » ou des « L.D.C. » (*Local Distribution Centers*), ainsi que leur outillage (matériel de transmission, matériel d'émission et stations relais), appartenant à la s.a. Belgacom.

Le juge *a quo* interprète la disposition en cause en ce sens que les biens immobiliers précités de la s.a. Belgacom satisfont aux trois conditions énoncées à l'article 253, 3°, du C.I.R. 1992 et qu'ils peuvent dès lors en principe bénéficier de l'exonération complète du précompte immobilier.

B.2.2. Dans leurs mémoires, tant le Conseil des ministres que le Gouvernement flamand contestent cette interprétation.

La Cour examine en règle une norme dans l'interprétation retenue par le juge *a quo*.

B.3. La question préjudicielle doit donc se lire en ce sens que la Cour est interrogée sur la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution de l'article 253, 3°, précité, lu en combinaison avec les articles 58, alinéa 1er, et 82 à 86^{ter} de la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques, modifiée par la loi du 19 décembre 1997, interprété en ce sens qu'une exonération complète du précompte immobilier a été accordée pour les biens immobiliers qui étaient affectés, en tout ou en partie, à un service public ou d'intérêt général et qui appartenaient à la catégorie des opérateurs qui étaient chargés du service public des télécommunications - catégorie dont ne faisait partie que la s.a. Belgacom -, alors que tel n'a pas été le cas des biens immobiliers qui appartenaient aux autres opérateurs du secteur des télécommunications.

B.4. La s.a. Belgacom soutient que, même depuis l'ouverture du marché des télécommunications le 1er janvier 1998, elle n'est pas suffisamment comparable aux autres opérateurs de télécommunications en ce qui concerne l'article 253, 3°, du C.I.R. 1992, parce que, contrairement aux autres opérateurs de télécommunications, elle est une personne morale de droit public qui est obligatoirement soumise à un régime juridique qui déroge à son détriment sur nombre de points, dont également le statut des biens, au statut de droit privé qui est celui des autres opérateurs de télécommunications.

Bien que la s.a. Belgacom, société anonyme de droit public, soit chargée d'un service public en matière de télécommunications, elle opère, au moins partiellement, depuis la libéralisation du marché des télécommunications le 1er janvier 1998, sur le même marché que d'autres opérateurs de télécommunications auxquels une autorisation a été accordée, et ce dans un contexte concurrentiel.

L'exception de non-comparabilité est rejetée.

B.5. L'exonération visée à l'article 253, 3°, du C.I.R. 1992 confirme une règle ancienne de la législation fiscale, qui était déjà inscrite dans la loi du 3 frimaire an VII (23 novembre 1798), et elle résulte de considérations d'intérêt général. Les propriétés qui sont soustraites à l'enrôlement au précompte immobilier sont celles qui ont le caractère de domaines nationaux, sont improductives par elles-mêmes et sont affectées à un service public ou d'intérêt général. L'exonération est subordonnée à la réunion de ces trois conditions.

B.6.1. Selon la loi du 19 juillet 1930, la mission de la Régie des télégraphes et des téléphones (ci-après : « R.T.T. ») consistait à exploiter, dans l'intérêt général, la téléphonie avec et sans fil. La R.T.T. exploitait ainsi un service public et disposait à cet égard d'un monopole. En vertu de l'article 25 de cette même loi, la R.T.T. était assimilée à l'Etat notamment pour l'application des impôts directs et indirects. Cette assimilation a été supprimée ultérieurement (article 78 de la loi du 20 novembre 1967 et article 7 de l'arrêté royal n° 91 du 11 novembre 1967).

La loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques a transformé la R.T.T. qui est devenue l'entreprise publique autonome Belgacom et elle a prévu

de nouvelles règles pour le secteur des télécommunications dans son ensemble. Une distinction a ainsi été établie entre les télécommunications publiques, définies à l'article 82 de la loi du 21 mars 1991, et les services non réservés, visés à l'article 87 de cette même loi. Alors que les télécommunications publiques ont été accordées en concession exclusive à Belgacom, la libre concurrence s'appliquait aux services non réservés et ceux-ci pouvaient être proposés par tout opérateur.

L'arrêté royal du 16 décembre 1994 a transformé Belgacom en une société anonyme de droit public et a fixé ses statuts.

B.6.2. La loi du 21 mars 1991 a été modifiée à diverses reprises. La version pertinente pour l'examen des présentes affaires est celle de la loi du 21 mars 1991, telle qu'elle a été modifiée par la loi du 19 décembre 1997. Par cette loi, le législateur entendait adapter la réglementation interne aux obligations en matière de libre concurrence et d'harmonisation sur le marché des télécommunications, découlant de la réglementation européenne entrée en vigueur dans l'intervalle et spécialement des directives 90/387/CE et 90/388/CE. La prémisse de cette adaptation est qu'au 1er janvier 1998, le principe du libre marché devait s'appliquer en matière de télécommunications. L'article 69 de la loi du 21 mars 1991, modifié par l'article 14 de la loi du 19 décembre 1997, énonce que « [toutes] les activités en matière de télécommunications, [...] sont libres, sans préjudice des dispositions de ce titre ».

La s.a. Belgacom ne dispose donc plus d'un droit exclusif. Elle se voit toutefois imposer des missions de service public, à savoir la fourniture du service public des télécommunications (article 58, alinéa 1er, de la loi du 21 mars 1991, remplacé par l'article 11 de la loi du 19 décembre 1997). Ce service public des télécommunications comprenait, aux termes de l'article 82 de la loi du 21 mars 1991, remplacé par l'article 24 de la loi du 19 décembre 1997, - et antérieurement à l'abrogation de cet article par l'article 155, 3°, de la loi du 13 juin 2005 relative aux communications électroniques (*Moniteur belge*, 20 juin 2005) - trois composantes, à savoir le service universel, la garantie de l'accès universel et les missions d'intérêt général.

Le service universel a été décrit comme suit dans les articles 84 à 86 de la loi du 21 mars 1991, avant leur abrogation par la loi précitée du 13 juin 2005 :

« Article 84. - § 1er. Les services prestés au titre du service universel sont :

1° la mise à disposition sur tout le territoire, à toute personne qui en fait la demande, de l'accès au réseau public fixe de base permettant la fourniture du service de téléphonie vocale de base, la communication par télécopie des groupes I, II et III conformément aux recommandations UIT de la série T et la transmission de données par bande vocale grâce à l'utilisation de modems avec un débit d'au moins 2 400 bits/s. Conformément aux recommandations UIT de la série V, l'accès de l'utilisateur final s'effectue par un ou plusieurs numéros du plan national de numérotation;

2° l'acheminement gratuit des appels d'urgence;

3° la mise à disposition d'un service d'assistance aux abonnés;

4° la mise à disposition d'un service de renseignements aux abonnés;

5° la fourniture de manière continuée, en cas de non-paiement de la facture téléphonique, des éléments du service universel de téléphonie vocale de base suivants : la possibilité d'être appelé par un autre abonné, à l'exclusion des appels payables à l'arrivée, et la possibilité d'appeler les services d'urgence visés à l'article 8 de l'annexe 1;

6° l'établissement, la maintenance et le fonctionnement des postes téléphoniques payants publics;

7° l'édition de l'annuaire universel dans les zones où aucune des personnes visées à l'article 113 de la présente loi n'édite un tel annuaire;

8° la fourniture du service de téléphonie vocale de base à des conditions tarifaires facilitant l'accès à ce service aux personnes désignées aux points 1, 2, 3 et 4 de l'annexe B de l'annexe 1 à la présente loi.

§ 2. Dans le cadre du 7° du précédent paragraphe, un seul éditeur est désigné par arrêté royal délibéré en Conseil des ministres sur proposition de l'Institut.

§ 3. Les services prestés au titre du service universel sont fournis à un prix abordable dans les conditions techniques et financières fixées par l'annexe 1 à la présente loi.

Le Roi peut, sur avis de l'Institut, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, suivant la procédure décrite à l'article 122, §§ 2 et 3 de la présente loi, modifier cette annexe 1 en vue de répondre au progrès technologique et social ou aux modifications des structures du marché. Ces modifications ne peuvent diminuer le niveau des obligations prévues à l'annexe 1 de la présente loi.

Article 85. - § 1er. La méthode de calcul du coût du service universel est déterminée au chapitre 2 de l'annexe 2 de la présente loi.

Le Roi peut, sur avis de l'Institut, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, suivant la procédure décrite à l'article 122, §§ 2 et 3 de la présente loi, modifier le chapitre 2 de cette annexe 2 en vue de répondre au progrès technologique et social.

Nonobstant le § 3 du présent article, à la demande de l'Institut et dans les délais prescrits par lui, Belgacom et, éventuellement, les autres opérateurs fournissant le service universel calculent chaque année ce coût. Le calcul de ce coût est vérifié et approuvé par l'Institut.

§ 2. Afin de répondre aux obligations du précédent paragraphe, Belgacom et, éventuellement, les autres opérateurs fournissant le service universel mettent à disposition de l'Institut ou de ses mandataires toute information qu'il juge nécessaire.

A défaut de fournir ces informations dans les délais prescrits par l'Institut, en cas de fourniture incomplète ou au cas où le calcul des coûts n'est pas approuvé par l'Institut, Belgacom et, éventuellement, les autres opérateurs fournissant le service universel ne peuvent prétendre à aucune intervention du fonds.

§ 3. En aucun cas, ni Belgacom, ni, éventuellement, les autres opérateurs fournissant le service universel ne peuvent prétendre à un quelconque financement du service universel pour les prestations de service universel avant la date fixée par le Roi, sur avis de l'Institut, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, et au plus tôt le 1er janvier 2000.

Article 86. - § 1er. Afin d'assurer le financement du coût du service universel, il est créé un fonds appelé ' fonds pour le service universel des télécommunications '.

§ 2. Sont tenues de contribuer au fonds proportionnellement au coût net des prestations visées à l'article 84, § 1er de la présente loi, au plus tôt le 1er janvier 2000 :

1° les personnes exploitant un réseau public de télécommunications ou

2° les personnes fournissant un service de téléphonie vocale;

3° en application des règlements et directives de l'Union européenne, les personnes fournissant un autre service de télécommunications au public ou confectionnant, vendant ou distribuant un annuaire telles que visées à l'article 113 de la présente loi peuvent, le cas échéant, également être tenues de contribuer à ce fonds à la date et selon les modalités fixées par le Roi, sur avis de l'Institut, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, suivant la procédure décrite à l'article 122, §§ 2 et 3 de la présente loi.

Ces personnes sont tenues de participer à ce fonds proportionnellement à leur chiffre d'affaires réalisé dans le secteur concerné et relatif aux services prestés à une personne qui a en Belgique son siège, un établissement stable, son domicile ou sa résidence habituelle, selon les modalités fixées à l'article 7 de l'annexe 2 de la présente loi.

Seules les personnes dont le chiffre d'affaires tel que visé à l'article 7 de l'annexe 2 de la présente loi dépasse 500 millions de francs sont soumises à une contribution au fonds.

§ 3. Sans préjudice du § 1er, la méthode de fixation du niveau de participation ainsi que les conditions d'intervention du fonds pour le service universel des télécommunications servant à couvrir le coût du service universel sont fixées dans le chapitre 4 de l'annexe 2 de la présente loi.

Le Roi peut, sur avis de l'Institut, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, suivant la procédure décrite à l'article 122, §§ 2 et 3 de la présente loi, modifier le chapitre 4 de cette annexe 2. L'Institut calcule chaque année le montant des contributions au fonds pour le service universel des télécommunications et des interventions de celui-ci.

Le fonds est géré par l'Institut.

Le Roi, sur avis de l'Institut, fixe par arrêté délibéré en Conseil des ministres l'organisation du fonds. Ce fonds est doté de la personnalité juridique ».

Les garanties d'accès universel furent précisées dans l'article 86*bis* de la loi du 21 mars 1991, avant l'abrogation de cet article par la loi précitée du 13 juin 2005 :

« § 1er. Afin d'assurer l'accès universel à un réseau de télécommunications de base, Belgacom est tenue de fournir sur tout le territoire du Royaume, selon les modalités techniques, commerciales et financières définies par le Roi sur avis de l'institut :

- a) l'accès à un ensemble de lignes louées de qualité ONP au sens des directives de l'Union européenne en matière de fourniture de réseaux ouverts;
- b) un service de commutation de données;
- c) l'accès au réseau numérique à intégration de services ainsi qu'à un ensemble de services basés sur ce réseau;
- d) un service de télex et de télégraphie.

§ 2. Le Roi peut, sur avis de l'institut, imposer à un organisme puissant la fourniture de tout ou partie des services visés au § 1er du présent article ».

Les missions d'intérêt général ont été définies comme suit par l'article 86*ter* de la loi du 21 mars 1991 :

« § 1er. Belgacom est tenue de participer à :

- la collaboration à la défense civile dans le cadre du Comité national des Plans de défense civile;

- la collaboration à la Commission mixte des télécommunications, créée par l'arrêté royal du 10 décembre 1957, modifié par l'arrêté royal du 24 septembre 1993;

- la mise à disposition de toutes les lignes louées nécessaires pour les réseaux de télécommunications au profit des institutions visées à l'article 91, alinéa 2, de la présente loi. La qualité et la capacité des lignes louées concernées ainsi que le paiement sont déterminés dans le contrat de gestion conclu entre Belgacom et l'Etat fédéral ou dans un contrat, en ce qui concerne les autres opérateurs.

Tous les autres opérateurs peuvent participer seuls ou ensemble, à des conditions équivalentes, à des services d'intérêt général visés dans le présent paragraphe, et ce, aux conditions fixées par le Roi et sur avis de l'institut.

§ 2. Belgacom assure la mise à disposition à un prix abordable en ce qui concerne la connexion, le coût des communications et de la redevance, d'une ligne permettant l'interactivité, en vue de fournir un accès à des réseaux de données, notamment Internet, et répondre ainsi aux besoins particuliers des hôpitaux, écoles et bibliothèques publiques.

Cette mise à disposition est faite dans les conditions décrites à l'annexe 3 à la présente loi. Le Roi peut, sur avis de l'institut, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, suivant la procédure décrite à l'article 122, §§ 2 et 3, de la présente loi, modifier cette annexe 3 en vue de répondre au progrès technologique et social.

Tous les autres opérateurs peuvent, seuls ou conjointement, aux conditions fixées par le Roi et sur avis de l'institut, participer, à des conditions équivalentes, aux services d'intérêt général visés au présent paragraphe.

§ 3. Belgacom peut être chargée, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, d'autres missions d'intérêt général.

Tous les autres opérateurs peuvent participer, seuls ou ensemble, à des conditions équivalentes, à des services d'intérêt général visés dans le présent paragraphe, et ce, aux conditions fixées par le Roi et sur avis de l'institut ».

Le contrat de gestion conclu entre l'Etat belge et la s.a. Belgacom, approuvé par l'arrêté royal du 22 juin 1998 (*Moniteur belge*, 18 juillet 1998), prévoyait au profit de Belgacom une indemnité maximum de 860 000 000 francs pour la durée du contrat de gestion (trois ans), en ce qui concerne le financement des missions d'intérêt général prévues à l'article 86ter précité.

Les autres services de télécommunications, qui faisaient l'objet du chapitre VI du titre III de la loi du 21 mars 1991 avant son abrogation par la loi précitée du 13 juin 2005, étaient soumis à la libre concurrence.

L'article 83, § 1er, de cette même loi, remplacé par l'article 25 de la loi du 19 décembre 1997 et avant son abrogation par la loi précitée du 13 juin 2005, imposait à la s.a. Belgacom l'obligation d'assurer la fourniture du service public des télécommunications sur tout le territoire du Royaume. Un autre opérateur ou plusieurs opérateurs conjointement pouvaient demander à fournir le service universel. Il était requis que cette fourniture se fasse sur tout le territoire du Royaume.

B.7. Eu égard à ce qui est exposé en B.6, il apparaît que la différence de traitement en matière de précompte immobilier entre la catégorie d'opérateurs qui étaient chargés du service public des télécommunications - il s'agissait exclusivement de la s.a. Belgacom - et les autres opérateurs de télécommunications repose sur un critère objectif, à savoir le fait que la catégorie mentionnée en premier lieu assurait la fourniture du service public des télécommunications sur tout le territoire du Royaume, alors que les autres opérateurs de télécommunications n'étaient pas chargés d'une telle mission.

Par rapport à l'objectif de l'article 253, 3°, du C.I.R. 1992, il est pertinent que les missions du service public des télécommunications soient prises en compte pour accorder ou non l'exonération du précompte immobilier en faveur des immeubles à propos desquels le juge *a quo* considère qu'ils sont utilisés, fût-ce non exclusivement, pour les obligations de service public de l'opérateur en question.

B.8. La Cour doit toutefois encore examiner si le fait d'accorder une exonération complète du précompte immobilier pour de tels immeubles n'a pas d'effets disproportionnés à l'égard des autres opérateurs de télécommunications, qui ne peuvent pas bénéficier de cette exonération.

B.9. Compte tenu du fait que les autres opérateurs de télécommunications n'avaient pas l'obligation d'assurer le service public des télécommunications sur tout le territoire du Royaume, l'exonération fiscale en matière de précompte immobilier n'a pas d'effets

disproportionnés pour ces autres opérateurs, étant donné que cette mission entraînait un grand nombre d'obligations qui ne leur incombait pas. En outre, le fonds visé à l'article 86 de la loi du 21 mars 1991 n'ayant jamais été activé, ces opérateurs n'ont pas contribué aux frais du service universel.

B.10.1. Le Gouvernement flamand fait encore valoir, dans son mémoire, que l'avantage fiscal dont bénéficie ainsi la s.a. Belgacom serait contraire aux articles 87 et 88 du Traité instituant la Communauté européenne, en ce que l'exonération fiscale constitue une aide nouvelle ou existante, interdite par ces dispositions.

B.10.2. Les articles 87 et 88 du Traité instituant la Communauté européenne disposent que, sauf dérogations prévues par le Traité, les aides accordées par les Etats qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions sont incompatibles avec le marché commun. Ces dispositions prévoient une procédure suivant laquelle la Commission européenne est chargée, en même temps que les Etats membres, de l'examen permanent des régimes d'aide existants dans les Etats. Si elle constate, après avoir mis les intéressés en demeure de présenter leurs observations, qu'une aide n'est pas compatible avec le marché commun, elle « décide que l'Etat intéressé doit la supprimer ou la modifier dans le délai qu'elle détermine ». Cette décision n'a pas d'effet rétroactif.

En vertu des mêmes dispositions, les aides nouvelles doivent être notifiées à la Commission avant leur exécution, et la Commission juge de leur compatibilité avec les dispositions de droit européen. En cas de défaut de notification par l'Etat concerné, il appartient aussi, en dernière instance, à la Commission, sous le contrôle des juridictions européennes, de décider de la compatibilité de cette aide avec le marché commun.

B.10.3. Il résulte de cette procédure qu'une mesure qualifiée d'aide d'Etat au sens des articles 87 et 88 du Traité précité ne saurait être considérée *a priori*, sans décision de la Commission européenne, comme contraire au marché commun. Lorsque la Commission

décide que tel est le cas concernant une aide existante - comme l'exonération du précompte immobilier pour les biens immobiliers qui sont utilisés en tout ou en partie pour un service d'intérêt général -, l'aide est supprimée ou modifiée dans un délai déterminé par elle. Lorsqu'une aide nouvelle mise à exécution sans notification est jugée contraire au marché commun par la Commission, celle-ci en exige en principe la récupération.

B.11. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 253, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992, lu en combinaison avec les articles 58, alinéa 1er, et 82 à 86*ter* de la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises économiques, modifiée par la loi du 19 décembre 1997, interprété en ce sens qu'une exonération complète du précompte immobilier est accordée pour les biens immobiliers qui sont destinés totalement ou partiellement à un service public ou à un service d'utilité publique et qui appartiennent à la catégorie des opérateurs chargés du service public des télécommunications, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 19 avril 2006.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts