

Numéro du rôle : 4071
Arrêt n° 119/2007 du 19 septembre 2007

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle concernant les articles 2, 3, § 1er, c, et 8, § 1er, de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 23 juillet 1992 relative à la taxe régionale à charge des occupants d'immeubles bâtis et de titulaires de droits réels sur certains immeubles, posée par le Tribunal de première instance de Bruxelles.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges P. Martens, M. Bossuyt, E. De Groot, A. Alen et J.-P. Moerman, 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 jugement du 7 novembre 2006 en cause de la SA « R+V Real Estate Belgium » contre la Région de Bruxelles-Capitale, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 16 novembre 2006, le Tribunal de première instance de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« Les articles 2, 3, § 1er, c, et 8, § 1er, de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 23 juillet 1992 relative à la taxe régionale à charge des occupants d'immeubles bâtis et de titulaires de droits réels sur certains immeubles violent-ils l'article 170, § 2, de la Constitution, l'article 11 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions et l'article 1er de la loi du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visée à l'article 110, §§ 1er et 2, de la Constitution, dans la mesure où un impôt régional est instauré à charge de certains titulaires de droits réels ou d'un droit d'usage sur des immeubles non affectés à la résidence, alors qu'il serait interdit aux régions de lever des impôts dans une matière qui est déjà imposée par le précompte immobilier ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SA « R+V Real Estate Belgium », dont le siège social est établi à 1050 Bruxelles, avenue Louise 326;
- le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale.

Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale a également introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 27 juin 2007 :

- ont comparu :
  - . Me A. Claes, avocat au barreau de Bruxelles, pour la SA « R+V Real Estate Belgium »;
  - . Me C. Molitor, qui comparissait également *loco* Me J. Bourtembourg, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale;
- les juges-rapporteurs E. De Groot et J.-P. Moerman 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 relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

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

La SA « R+V Real Estate Belgium » est soumise, en tant que propriétaire d'un immeuble de bureaux à Bruxelles, à la taxe de la Région de Bruxelles-Capitale à charge des occupants d'immeubles bâtis et de titulaires de droits réels sur certains immeubles. Elle conteste les impositions pour les exercices 2000, 2001 et 2002 devant le Tribunal de première instance de Bruxelles.

Avant de statuer, le Tribunal, à la demande de la partie demanderesse, pose la question préjudicielle reproduite ci-dessus.

## III. *En droit*

- A -

A.1. Les parties sont d'accord que les régions ne peuvent imposer une matière qui fait déjà l'objet d'une imposition fédérale et que les régions ne peuvent dès lors imposer la même matière que le précompte immobilier.

Les parties sont également d'accord que la matière imposable est l'élément générateur de l'imposition et que la matière imposable de la taxe régionale contestée consiste à être le propriétaire ou le titulaire de droits réels de tout ou partie d'un bien immobilier situé sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale qui n'est pas affecté à la résidence.

Les points de vue divergent quant à savoir si l'on impose ainsi la même matière que le précompte immobilier.

A.2. Selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*, il peut être déduit de l'article 251 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992) que la matière imposable du précompte immobilier est le droit réel sur un bien immobilier et qu'il est perçu sur le revenu cadastral comme base d'imposition.

Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale estime que la référence à cette disposition n'est pas pertinente, étant donné que celle-ci ne définit pas la matière imposable, mais désigne les redevables du précompte immobilier. Il déduit en revanche de l'article 249 du même Code que le précompte immobilier est une imposition frappant les revenus de biens immobiliers.

A.3. La partie demanderesse devant le juge *a quo* se réfère cependant aux travaux préparatoires de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, et plus précisément à une note du vice-premier ministre adressée à la Commission de révision de la Constitution, dans laquelle la matière imposable du précompte immobilier a été définie comme « le fait de disposer de droits réels [...] de biens immeubles situés en Belgique ».

Selon le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, cet extrait des travaux préparatoires ne peut être considéré comme la définition du législateur. Il se réfère à un autre passage des mêmes travaux préparatoires, dans lesquels le ministre des Finances dit ne pas être partisan de définitions dans le texte de la loi, mais préférer une interprétation jurisprudentielle des notions fiscales.

A.4. A l'appui de sa thèse, la partie demanderesse devant le juge *a quo* se réfère à la jurisprudence relative au précompte immobilier. Elle estime tout d'abord pouvoir déduire de l'arrêt n° 74/96 de la Cour que le fait de retirer ou non des revenus de biens immobiliers ne concerne pas la matière imposable du précompte immobilier, mais la base d'imposition de celui-ci. Elle mentionne en outre un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles qui confirme sa position.

Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale considère que l'arrêt cité en dernier lieu n'est pas pertinent, parce qu'il définit la matière imposable, comme la partie demanderesse devant le juge *a quo*, sur la base de l'article 251 du CIR 1992, qui, ainsi qu'il a été exposé plus haut (A.2), désigne uniquement les redevables du précompte immobilier. Le Gouvernement expose ensuite qu'à l'impôt des personnes physiques, les revenus de biens

immobiliers sont désignés comme étant des revenus imposables, compte tenu de la situation de fait de ces biens. Ainsi qu'il ressort de l'arrêt précité de la Cour, il s'ensuit que si le bien n'est pas habité ou ne produit pas de revenus, le revenu cadastral qui entre en ligne de compte pour le calcul de l'impôt sur les revenus est, sous certaines conditions, diminué. En revanche, le précompte immobilier frappe le revenu du bien immobilier, quelle que soit sa situation de fait.

A.5. A l'estime de la partie demanderesse devant le juge *a quo*, la base d'imposition peut reposer sur une donnée fictive (le revenu cadastral), mais la matière imposable ne peut être recherchée dans une fiction légale (à savoir que le bien est réputé produire des revenus). Elle en conclut que le fait d'être propriétaire d'un bien immobilier ou titulaire de droits réels sur ce bien constitue la matière imposable du précompte immobilier, d'autant que la condition que le bien produise des revenus est toujours réputée remplie et peut donc être purement fictive. Cette thèse serait par ailleurs confirmée par de nombreuses initiatives législatives de la Région de Bruxelles-Capitale.

Pour le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, il ne suffit pas d'être propriétaire d'un bien immobilier ou titulaire de droits réels sur ce bien pour que le précompte immobilier soit dû. La condition prévue par la loi qui fait naître la dette fiscale est que le bien produise des revenus. Pour le précompte immobilier, cette condition est réputée remplie. La référence à d'autres initiatives législatives est jugée non pertinente. Le Gouvernement cite à cet égard l'arrêt n° 71/96, dans lequel la Cour s'est prononcée sur un recours en annulation de l'ordonnance du 13 avril 1995 modifiant l'ordonnance du 23 juillet 1992 relative au précompte immobilier.

A.6. En ordre subsidiaire, si le fait d'être propriétaire d'un bien immobilier était néanmoins considéré comme la matière imposable du précompte immobilier, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale fait valoir que la matière imposable de l'ordonnance litigieuse ne correspond pas à cela, puisqu'elle ne taxe pas la propriété, mais bien le fait d'être propriétaire d'une habitation non affectée à la résidence.

Selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*, le simple fait de limiter une imposition à une catégorie déterminée de biens immobiliers n'enlève toutefois rien au constat que la taxe litigieuse frappe la même matière que le précompte immobilier.

- B -

B.1.1. L'article 2 de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 23 juillet 1992 relative à la taxe régionale à charge des occupants d'immeubles bâtis et de titulaires de droits réels sur certains immeubles dispose :

« A partir de l'exercice 1993, il est établi une taxe annuelle à charge des occupants d'immeubles bâtis situés sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale et de titulaires de droits réels sur des immeubles non-affectés à la résidence; elle est due sur la base de la situation existante au 1er janvier de l'exercice d'imposition ».

B.1.2. L'article 3, § 1er, de cette même ordonnance dispose :

« La taxe est à charge :

a) de tout chef de ménage occupant, à titre de résidence principale ou secondaire, tout ou partie d'un immeuble bâti situé sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale.

Constitue un ménage au sens de la présente ordonnance soit une personne vivant seule, soit la réunion de deux ou plusieurs personnes qui résident habituellement dans le même logement et y ont une vie commune.

En cas de contestation quant à la composition du ménage, la production d'un certificat de composition de ménage, délivré par l'administration communale, pourra être exigée à titre de preuve;

b) de tout occupant de tout ou partie d'un immeuble bâti situé sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale et qui y exerce, pour son propre compte, une activité lucrative ou non, en ce compris une profession libérale, et de toute personne morale ou association de fait qui l'occupe à titre de siège social, administratif, d'exploitation ou d'activité.

Constitue une association de fait le groupement de personnes physiques pour organiser entre elles, sur la base d'un contrat écrit, dans un même immeuble, et en partageant les frais, les services communs destiné à assurer l'exercice d'une même profession, et, le cas échéant, pour participer aux bénéfices qui pourraient en résulter;

c) du propriétaire en pleine propriété ou, à défaut d'un propriétaire en pleine propriété, de l'emphytéote, de l'usufruitier ou du titulaire du droit d'usage pour tout ou partie d'immeuble bâti, situé sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale, non affecté à l'usage sous a) ci-dessus ».

B.1.3. Les redevables visés à l'article 3, § 1er, c), doivent, conformément à l'article 8, § 1er, de la même ordonnance, payer une taxe de 5 euros par immeuble bâti (6,36 euros à partir de l'exercice d'imposition 2002) le mètre carré de surface plancher au-delà des 300 premiers mètres carrés (au-delà des 2 500 premiers mètres carrés, s'il s'agit de surfaces affectées à des activités industrielles ou artisanales). Le montant ne peut toutefois dépasser 14 p.c. du revenu cadastral indexé afférent à la surface soumise à la taxe.

B.2. La question préjudicielle porte sur la compatibilité des dispositions précitées avec l'article 170, § 2, de la Constitution, avec l'article 11 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions et avec l'article 1er de la loi du

23 janvier 1989 « relative à la compétence fiscale visée à l'article 110 [actuellement 170], §§ 1er et 2, de la Constitution ».

Pour répondre à cette question, la Cour prend en considération les règles répartitrices de compétences telles qu'elles étaient en vigueur au moment où l'ordonnance en cause a été adoptée.

B.3. Dans son avis concernant l'avant-projet de l'ordonnance en cause, la section de législation du Conseil d'Etat a estimé que l'article 11 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions et l'article unique de la loi du 23 janvier 1989 portant exécution de l'article 110, § 2, alinéa 2, de la Constitution (actuellement l'article 1er de la loi du 23 janvier 1989 « relative à la compétence fiscale visée à l'article 110 [actuellement 170], §§ 1er et 2, de la Constitution ») n'étaient pas violés.

Dans son arrêt n° 2/94 du 13 janvier 1994, la Cour a rejeté deux recours en annulation de l'ordonnance litigieuse. Bien que, dans cet arrêt, la compétence contestée était non celle d'instaurer la taxe en tant que telle, mais uniquement celle de prévoir des majorations d'impôt, la Cour a précisé qu'il ressort de l'article 170, § 2, de la Constitution et de l'article unique (à l'époque) de la loi du 23 janvier 1989 relative à l'application de cette disposition constitutionnelle que les communautés et les régions disposent d'une compétence fiscale propre, mais qu'il leur est interdit de lever des impôts dans les matières qui font l'objet d'une imposition fédérale. Toujours selon cet arrêt, cette compétence emporte celle de déterminer non seulement les éléments essentiels de l'impôt lui-même mais aussi les majorations et les intérêts qui en constituent les éléments accessoires. La Cour n'aperçoit pas pour quelles raisons elle en déciderait autrement.

B.4.1. En vertu de l'article 170, § 2, alinéa 2, de la Constitution, les communautés et les régions disposent d'une compétence fiscale propre. Cette disposition attribue toutefois au législateur fédéral le pouvoir de déterminer, en ce qui concerne la compétence fiscale des communautés et des régions, les exceptions « dont la nécessité est démontrée ». Le législateur fédéral peut dès lors déterminer quels impôts ne peuvent pas être levés par les communautés et les régions.

B.4.2. En application de l'article 1er, § 2, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, la Région wallonne, la Région flamande et la Région de Bruxelles-Capitale disposent des moyens financiers suivants :

- a) les taxes instaurées sur la base de la fiscalité propre prévue par l'article 170, § 2, de la Constitution;
- b) les recettes non fiscales;
- c) les recettes fiscales visées par la loi spéciale précitée du 16 janvier 1989 (les « impôts régionaux »);
- d) les parties attribuées du produit d'impôts et de perceptions;
- e) une intervention de solidarité nationale;
- f) les emprunts.

B.4.3. L'article 11, alinéa 2, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions dispose :

« Sous la réserve des cas prévus par la présente loi, les Communautés et les Régions ne sont pas autorisées à lever des impôts dans les matières qui font l'objet d'une imposition visée par la présente loi ».

B.4.4. En application de l'article 170, § 2, alinéa 2, de la Constitution, l'article 1er de la loi du 23 janvier 1989 dispose :

« Dans les cas non prévus par l'article 11 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, les Conseils ne sont pas autorisés à lever des impôts dans les matières qui font l'objet d'une imposition par l'Etat, ni à percevoir des centimes additionnels aux impôts et perceptions au profit de l'Etat, ni à accorder des remises sur ceux-ci ».

B.4.5. Il résulte de ce qui précède que :

a) la Constitution elle-même attribue aux communautés et aux régions une compétence fiscale propre, sous la réserve que la loi n'ait pas déterminé ou ne détermine pas ultérieurement les exceptions dont la nécessité est démontrée;

b) la loi spéciale du 16 janvier 1989 attribue en outre aux communautés et aux régions le produit de certains impôts fédéraux ainsi qu'une compétence fiscale complémentaire et limitée;

c) les communautés et les régions ne sont cependant pas autorisées à percevoir des impôts à l'égard de matières qui font l'objet d'un impôt fédéral. Elles « peuvent lever des impôts dans des matières vierges » (*Doc. parl.*, Sénat, 1988-1989, n° 562-2, p. 160).

B.5. La Cour doit dès lors examiner si l'ordonnance litigieuse frappe une matière qui fait déjà l'objet d'une imposition fédérale.

B.6. La matière imposable est l'élément générateur de l'impôt, la situation ou le fait qui donne lieu à la déduction de l'impôt. La matière imposable se distingue de la base imposable, qui est le montant sur lequel est calculé l'impôt. C'est à l'égard de matières qui font déjà l'objet d'un impôt fédéral que les communautés et les régions ne sont pas autorisées à établir une imposition nouvelle.

B.7. Le précompte immobilier est un « impôt régional » (article 3, alinéa 1er, 5°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions).

Les régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, les exonérations et, depuis le 1er janvier 2002, également la base d'imposition du précompte immobilier (article 4, § 2, de la même loi).

B.8. La matière imposable du précompte immobilier sont les revenus d'immeubles situés en Belgique (article 249 du CIR 1992). La base d'imposition est le revenu cadastral. Le revenu cadastral est censé correspondre au revenu moyen normal net d'une année, que serait susceptible de procurer un bien immobilier selon l'estimation de l'Administration du cadastre.

B.9. La matière imposable visée par les dispositions en cause est le droit réel sur tout ou partie d'un bien immobilier situé sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale. Etant donné que cette matière n'est pas imposée par le législateur fédéral, la Région de Bruxelles-Capitale a pu valablement l'imposer.

B.10. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Les articles 2, 3, § 1er, c, et 8, § 1er, de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 23 juillet 1992 relative à la taxe régionale à charge des occupants d'immeubles bâtis et de titulaires de droits réels sur certains immeubles ne violent ni l'article 170, § 2, de la Constitution, ni l'article 11 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, ni l'article 1er de la loi du 23 janvier 1989 « relative à la compétence fiscale visée à l'article 110 [actuellement 170], §§ 1er et 2, 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, à l'audience publique du 19 septembre 2007.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts