

|   |
|---|
| Numéros du rôle :<br>4293, 4294, 4295 et 4296 |
| Arrêt n° 138/2008<br>du 22 octobre 2008       |

A R R E T

---

*En cause* : les questions préjudicielles concernant les articles 3, § 1er, *b*), et 9, § 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, posées par le Tribunal de première instance de Bruxelles.

La Cour constitutionnelle,

composée du juge P. Martens, faisant fonction de président, du président M. Bossuyt, et des juges R. Henneuse, 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 juge P. Martens,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \* \*

### I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

Par quatre jugements du 12 septembre 2007 en cause respectivement de la SPRLU « PIERRE-PHILIPPE HENDRICKX, avocat », la SPRLU « Thierry TILQUIN », la SPRLU « Valérie Simonart Avocate » et la SPRLU « YVES DELACROIX, AVOCAT » contre la Région de Bruxelles-Capitale, dont les expéditions sont parvenues au greffe de la Cour le 24 septembre 2007, le Tribunal de première instance de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« Les articles 3, § 1er, *b*), et 9, § 1er, de l'ordonnance 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 les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'ils prévoient que sont soumises à la taxe les sociétés constituées par des avocats dans le cadre de l'exercice de leur profession, associées d'une association de fait ou d'une association d'avocats constituée en personne morale, alors que les personnes physiques qui exercent la profession d'avocat dans le cadre d'une association de fait ou pour le compte d'une société dont ils sont associés, ne sont pas soumises à la taxe ? ».

Ces affaires, inscrites sous les numéros 4293, 4294, 4295 et 4296 du rôle de la Cour, ont été jointes.

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

A l'audience publique du 15 juillet 2008 :

- a comparu Me S. Wathee *loco* Me J. Bourtembourg et Me C. Molitor, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale;

- les juges-rapporteurs J.-P. Snappe et E. Derycke ont fait rapport;

- l'avocat précité a été entendu;

- les affaires ont été mises 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 les procédures antérieures*

Dans les quatre affaires, une société civile ayant adopté la forme d'une société privée à responsabilité limitée unipersonnelle (SPRLU), fondée et gérée par un avocat pour ses activités professionnelles d'avocat, conteste l'enrôlement à sa charge, pour l'exercice d'imposition 2005, de la taxe créée par 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 ».

Ces quatre sociétés civiles sont associées d'une même association d'avocats ayant pris la forme d'une société civile coopérative à responsabilité limitée (SCRL). Seule cette société est locataire des bureaux occupés par les membres du cabinet d'avocats concerné.

Dans les quatre affaires, le Tribunal de première instance de Bruxelles observe que, selon l'article 3, § 1er, b), de l'ordonnance du 23 juillet 1992, toutes les personnes morales qui occupent un même immeuble à titre de siège social, administratif, d'exploitation ou d'activité sont redevables de cette taxe du chef de cette occupation. Le Tribunal en déduit que l'obligation qu'a l'association d'avocats précitée de payer cette taxe ne dispense pas les quatre SPRLU de leur obligation personnelle de payer aussi la même taxe.

Dans ces circonstances, le juge *a quo* adresse à la Cour, à la demande des quatre SPRLU, la question préjudicielle reproduite ci-dessus.

### III. *En droit*

- A -

A.1.1. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale souligne que l'article 3, § 1er, b), 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 » distingue nettement le fait générateur de la taxe dont est redevable la première catégorie de personnes visée par cette disposition - les personnes physiques - du fait générateur de la taxe dont est redevable la seconde catégorie de personnes visée par cette disposition - les personnes morales et les associations de fait.

Il estime que si plusieurs personnes physiques ou plusieurs personnes morales occupent un même immeuble dans les circonstances décrites par l'article 3, § 1er, b), de l'ordonnance du 23 juillet 1992, chacune d'entre elles est redevable de la taxe. Il se rallie à l'opinion du juge *a quo* qui estime que chaque personne qui occupe un même immeuble à titre de siège social, administratif, d'exploitation ou d'activité est redevable de la taxe sans qu'il puisse être question d'une atteinte au principe « *non bis in idem* », puisqu'il s'agit de redevables différents qui remplissent tous les conditions de la taxation.

A.1.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale considère que les articles 3, § 1er, b), et 9, § 1er, de l'ordonnance du 23 juillet 1992 prévoient expressément que les personnes physiques qui composent une association de fait au sens de l'alinéa 2 de la première disposition ne sont pas redevables de la taxe, pour autant que la déclaration visée par la seconde disposition ait été faite. Il relève que le législateur ordonnancier a souhaité éviter que tous les membres de l'association de fait soient redevables de la taxe et faire en sorte qu'une seule taxe soit payée.

Le Gouvernement relève en outre que l'ordonnance du 23 juillet 1992, et plus particulièrement son article 3, § 1er, b), indique implicitement que, lorsqu'une personne physique visée par cette disposition occupe un immeuble en y exerçant une activité pour le compte d'une personne morale qui occupe le même immeuble, seule cette dernière est redevable de la taxe. Il fait, à cet égard, référence à une ordonnance du Juge de paix du neuvième canton de Bruxelles prononcée le 28 juillet 1998, et à laquelle la Région a acquiescé, et à un arrêt de la Cour de cassation du 30 avril 1999.

A.1.3. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale ajoute que l'article 3, § 1er, b), de l'ordonnance du 23 juillet 1992 ne concerne pas uniquement la situation des avocats, ni celle des sociétés ou associations créées par ceux-ci dans le cadre de l'exercice de leur profession.

A.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale estime que la question préjudicielle doit recevoir une réponse négative.

Il soutient que les deux catégories de personnes que la Cour est invitée à comparer - des personnes physiques, d'une part, et des personnes morales, d'autre part - sont trop différentes pour que leurs situations puissent être jugées suffisamment comparables. Il rappelle, à ce sujet, que l'article 3, § 1er, *b*), de l'ordonnance du 23 juillet 1992 prévoit des faits générateurs différents pour ces deux catégories de personnes.

- B -

B.1. Il ressort des motifs des décisions de renvoi que les quatre questions préjudicielles invitent la Cour à statuer sur la compatibilité, avec les articles 10 et 11 de la Constitution, des articles 3, § 1er, *b*), et 9, § 1er, de l'ordonnance 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 », tels qu'ils étaient applicables à l'exercice d'imposition 2005, en ce qu'ils introduiraient une différence de traitement entre deux catégories d'associés d'une association d'avocats qui, soit rassemble des associés de fait au sens de l'alinéa 2 de l'article 3, § 1er, *b*), de l'ordonnance du 23 juillet 1992, soit a adopté la forme d'une société : d'une part, la société privée à responsabilité limitée unipersonnelle (SPRLU) constituée par un avocat pour l'exercice de sa profession et qui occupe le même immeuble bâti que l'association d'avocats et, d'autre part, la personne physique qui exerce la profession d'avocat dans le cadre de l'association de fait ou pour le compte de la société d'avocats.

B.2. L'article 3, § 1er, *b*), de l'ordonnance du 23 juillet 1992 dispose :

« La taxe est à charge :

[...]

*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[s] à assurer l'exercice d'une même profession, et, le cas échéant, pour participer aux bénéfices qui pourraient en résulter;

[...] ».

L'article 9, § 1er, de l'ordonnance du 23 juillet 1992, tel qu'il a été modifié par l'article 3 de l'ordonnance du 17 juillet 1997 « modifiant la procédure de l'enquête, du recouvrement et des poursuites en matière de fiscalité régionale autonome », dispose :

« Les membres de l'association de fait dont question à l'article 3, § 1er, *b*) de la présente ordonnance adressent, conjointement, aux fonctionnaires visés à l'article 11, au plus tard le 1er octobre de l'exercice, une déclaration désignant le membre de l'association au nom duquel la taxe est enrôlée. La déclaration est accompagnée d'une copie de la convention d'association.

Les membres de l'association de fait sont solidairement tenus au paiement de l'impôt ».

B.3. La Cour doit examiner la constitutionnalité de la différence de traitement entre deux catégories d'associés d'une association d'avocats ayant adopté la forme d'une société coopérative à responsabilité limitée : d'une part, la SPRLU constituée par un avocat pour l'exercice de sa profession et, d'autre part, la personne physique qui exerce la profession d'avocat au sein de ladite société d'avocats.

B.4. Dès lors que la SPRLU constituée par un avocat pour l'exercice de sa profession est une personne morale qui occupe tout ou partie d'un immeuble bâti situé sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale et qui ne peut bénéficier des exemptions prévues à l'article 4, §§ 2 et 3, de l'ordonnance du 23 juillet 1992, elle est, en vertu de l'article 3, § 1er, *b*), alinéa 1er, de la même ordonnance, redevable de la taxe.

Bien qu'il occupe tout ou partie d'un tel immeuble et y exerce une profession libérale, l'avocat appartenant à la seconde catégorie de personnes visée en B.3 n'est, en vertu de l'article 3, § 1er, *b*), alinéa 1er, de l'ordonnance du 23 juillet 1992, pas redevable de la taxe, parce qu'il n'exerce pas cette activité « pour son propre compte ».

B.5. Cette différence de traitement ne provient ni de l'article 3, § 1er, *b*), alinéa 2, de l'ordonnance du 23 juillet 1992, ni de l'article 9, § 1er, de la même ordonnance, puisque ces dispositions ne concernent qu'une association de fait composée de personnes physiques.

La Cour n'examine dès lors que la constitutionnalité de l'article 3, § 1er, *b*), alinéa 1er, de cette ordonnance.

B.6.1. Cette disposition vise les « indépendants et les entreprises » (*Doc. parl.*, Conseil de la Région de Bruxelles-Capitale, 1991-1992, n° 183/2, pp. 6, 14 et 15) ou les « personnes morales et les indépendants » (*C.R.I.*, Conseil de la Région de Bruxelles-Capitale, 16 juillet 1992, n° 26, p. 792).

La taxe qu'elle instaure a pour objectif de procurer à la Région de Bruxelles-Capitale de « nouvelles ressources » et de « garantir le financement de la Région en restant, toutefois, attentif à la politique du logement ». Les personnes qui exercent une activité professionnelle sur le territoire de cette Région constituent l'une des catégories de redevables appelés à contribuer, par le paiement de cette taxe, au financement de cette dernière (*Doc. parl.*, Conseil de la Région de Bruxelles-Capitale, 1991-1992, n° 184/1, p. 2).

Le législateur ordonnancier a veillé à ce que cette taxe soit mise à charge des bénéficiaires des services offerts par les autorités bruxelloises, singulièrement dans les secteurs de la propreté, de la lutte contre l'incendie et de l'aide médicale urgente (*Doc. parl.*, Conseil de la Région de Bruxelles-Capitale, 1991-1992, n° 183/2, p. 5; *C.R.I.*, Conseil de la Région de Bruxelles-Capitale, 16 juillet 1992, n° 26, p. 791), c'est-à-dire à charge de ceux qui créent des « lieux de risques » (*Doc. parl.*, Conseil de la Région de Bruxelles-Capitale, 1991-1992, n° 183/2, p. 49).

B.6.2. Lorsqu'il a déterminé les catégories de redevables de la taxe, le législateur ordonnancier a cependant souhaité éviter que tous les membres d'une association de fait occupant tout ou partie d'un immeuble situé sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale, et née de la volonté de partager les bénéfices ou les frais générés par l'exercice d'une profession libérale, ne doivent payer ladite taxe (*Doc. parl.*, Conseil de la Région de Bruxelles-Capitale, 1991-1992, n° 184/1, p. 4; *ibid.*, n° 183/2, p. 53). Il visait en particulier les bureaux d'avocats (*ibid.*, n° 184/2, p. 42; *C.R.I.*, Conseil de la Région de Bruxelles-Capitale, 16 juillet 1992, n° 26, p. 805).

B.7. Il appartient au législateur fiscal compétent de déterminer les catégories de redevables de la taxe qu'il instaure. Lorsqu'il emploie à cet effet des critères de distinction, ceux-ci doivent pouvoir être raisonnablement justifiés.

La différence de traitement entre les personnes visées en B.3 se fonde sur un critère objectif. En effet, leur situation juridique diffère aussi bien en ce qui concerne les relations avec l'association dont elles font partie qu'à l'égard des tiers, en ce compris les autorités fiscales.

Le législateur fiscal peut en la matière prendre des mesures destinées à favoriser les personnes physiques qui exercent une activité d'indépendant pour le compte d'une société.

B.8. Il existe, notamment au regard du droit fiscal, une différence essentielle entre une personne physique et une personne morale.

Une forme juridique légalement établie peut raisonnablement être réputée avoir été adoptée en connaissance de cause. Il faut donc tenir compte du fait que l'on décide de constituer une personne morale après avoir évalué les avantages et les inconvénients de cette constitution.

B.9. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 3, § 1er, *b*), alinéa 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 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, à l'audience publique du 22 octobre 2008.

Le greffier,

Le président f.f.,

P.-Y. Dutilleux

P. Martens