

Numéro du rôle : 725
Arrêt n° 36/95 du 25 avril 1995

A R R E T

---

*En cause* : le recours en annulation de l'article 5, § 9, de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 9 septembre 1993 portant modification du Code du logement pour la Région de Bruxelles-Capitale et relative au secteur du logement social, introduit par l'a.s.b.l. Fédération des sociétés coopératives de logement à Bruxelles et la Société coopérative Le Logis.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et L. De Grève, et des juges H. Boel, P. Martens, J. Delruelle, H. Coremans et R. Henneuse, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*

I. *Objet du recours*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 29 juin 1994 et parvenue au greffe le 30 juin 1994, un recours en annulation de l'article 5, § 9, de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 9 septembre 1993 portant modification du Code du logement pour la Région de Bruxelles-Capitale et relative au secteur du logement social, publiée au *Moniteur belge* du 31 décembre 1993, a été introduit par l'a.s.b.l. Fédération des sociétés coopératives de logement à Bruxelles, dont le siège social est établi à 1200 Bruxelles, avenue Albert Dumont 10, et la Société coopérative Le Logis, dont le siège social est établi à 1170 Bruxelles, avenue Georges Benoidt 22.

## II. *La procédure*

Par ordonnance du 30 juin 1994, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Le recours a été notifié conformément à l'article 76 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 22 août 1994.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 25 août 1994.

Des mémoires ont été introduits par :

- la s.a. Foyer anderlechtois, dont le siège social est établi à 1070 Bruxelles, chaussée de Mons 595, la s.c. Le Logement molenbeekois, dont le siège social est établi à 1080 Bruxelles, Parvis Saint-Jean-Baptiste 27, et l'a.s.b.l. Association du logement social, dont le siège social est établi à 1080 Bruxelles, avenue des Gloires Nationales 84/11, par lettre recommandée à la poste le 23 septembre 1994;

- le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, rue Ducale 7/9, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 6 octobre 1994;

- le Gouvernement wallon, rue Mazy 25-27, 5100 Jambes, par lettre recommandée à la poste le 7 octobre 1994.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 7 novembre 1994.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- les parties requérantes, par lettre recommandée à la poste le 7 décembre 1994;
- le Gouvernement wallon, par lettre recommandée à la poste le 8 décembre 1994.

Par ordonnance du 29 novembre 1994, la Cour a prorogé jusqu'au 29 juin 1995 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 23 février 1995, le président en exercice a constaté que le juge E. Cerexhe était légitimement empêché et remplacé par le juge R. Henneuse.

Par ordonnance du même jour, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 14 mars 1995.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats par lettres recommandées à la poste le 24 février 1995.

Par ordonnance du 1er mars 1995, la Cour a remis l'audience au 21 mars 1995.

A l'audience publique du 21 mars 1995 :

- ont comparu :
  - . Me J. Autenne, avocat du barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale;
  - . Me V. Thiry, avocat du barreau de Liège, pour le Gouvernement wallon;
  - . Me S. Gehlen, avocat du barreau de Bruxelles, pour les parties intervenantes, la s.a. Foyer anderlechtois et autres;
- les juges-rapporteurs J. Delruelle et H. Boel ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

### *III. Objet de la disposition attaquée*

L'article 5, § 9, de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 9 septembre 1993 portant modification du Code du logement pour la Région de Bruxelles-Capitale et relative au secteur du logement social dispose :

« Le produit des bonis sociaux dégagé par les sociétés immobilières de service public en dehors de la cotisation de solidarité est obligatoirement affecté aux mécanismes de solidarité horizontale qui prennent en compte les déficits sociaux des sociétés immobilières de service public qui accueillent des personnes à bas revenus.

Les modalités d'affectation de ces mécanismes horizontaux sont déterminées par l'Exécutif, sur proposition de la Société du Logement de la Région bruxelloise. »

### *IV. En droit*

- A -

### *Position des parties requérantes*

A.1.1. Les parties requérantes prennent un moyen unique de la violation de l'article 170, § 2, de la Constitution et de la loi du 23 janvier 1989 portant application de l'article 110, § 2, alinéa 2, de la Constitution.

A.1.2. Il ressort de l'article 170, § 2, de la Constitution et de l'article unique de la loi du 23 janvier 1989 portant 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. L'article 170, § 2, et la loi du 23 janvier 1989 sont donc des dispositions qui répartissent les compétences entre l'Etat, les communautés et les régions.

A.1.3. La première question qui se pose dans cette affaire concerne la nature du mécanisme de solidarité horizontale dont le principe et la définition sont établis par l'article 5, § 9, de l'ordonnance du 9 septembre 1993 : s'agit-il d'un prélèvement de nature fiscale sur les sociétés immobilières de service public ? Il faut vérifier si le mécanisme prévu peut s'analyser comme un impôt ou s'il s'agit d'un mécanisme qui relève de la « parafiscalité » parce qu'il s'agirait d'une rétribution ou d'une redevance pour services rendus.

L'impôt constitue un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'Etat, les provinces ou les communes, sur les ressources des personnes qui vivent sur leur territoire ou y possèdent des intérêts, pour être affecté aux services d'utilité générale. La redevance est la rémunération d'un service déterminé qui a été rendu à l'occasion du fonctionnement du service, au bénéfice des seuls usagers dudit service. Dans chaque cas, il faut s'attacher à déterminer en quoi consistent exactement les services rendus et quel en est le véritable bénéficiaire. S'il appert que les payeurs ne sont pas les véritables bénéficiaires des services, on se trouve en présence d'une imposition. Lorsque la différence entre l'impôt et la notion de rétribution est malaisée à établir, la doctrine la plus récente recourt à l'objectif poursuivi par le prélèvement fiscal ou parafiscal pour en déterminer la nature.

Il ressort des travaux préparatoires de l'ordonnance entreprise que l'objectif du mécanisme de solidarité horizontale qui a été prévu à l'article 5, § 9, était de tendre vers une égalisation aussi grande que possible des revenus de la location entre les sociétés, mais aussi de résorber le déficit dans le secteur du logement social. Or, le déficit du logement social a toujours été comblé par l'appel à des fonds publics prélevés sur le budget de l'Etat, puis de la Région. La justification en est que le logement social est une mission de service public. Il en résulte que le prélèvement sur le boni social n'est pas une redevance parafiscale mais un véritable prélèvement fiscal, destiné à financer la politique régionale du logement social dans son ensemble, parmi d'autres ressources disponibles pour financer cette politique. En l'absence de prélèvement, la Région devrait lever des impôts pour assurer ce financement. La preuve en est que le budget régional couvre actuellement le déficit social des sociétés de logement à concurrence de 66 p.c. de ce déficit, défini comme la différence entre le loyer de base et le loyer réel. Il s'agit d'une allocation de solidarité, appelée à disparaître du budget régional lorsque le système de solidarité horizontale organisé par la disposition attaquée fonctionnera.

A.1.4. La Région de Bruxelles-Capitale a donc prévu un impôt sur les sociétés puisque le prélèvement aura lieu sur une base matérielle qui constitue un des éléments de détermination du bénéfice ou du déficit fiscal. Or, les sociétés immobilières de service public sont soumises à l'impôt des sociétés par le Code des impôts sur les revenus, puisqu'elles ne font pas partie des catégories qui échappent à l'assujettissement. La Région de Bruxelles-Capitale a donc prévu un impôt dans une matière qui fait déjà l'objet d'une imposition par l'Etat fédéral, ce qui est prohibé par la loi du 23 janvier 1989 qui a été prise en application de l'article 170, § 2, de la Constitution.

L'article 170, § 2, de la Constitution, combiné avec la loi du 23 janvier 1989, permet donc de conclure que le prélèvement social à charge des sociétés immobilières de service public constitue une violation, par la Région de Bruxelles-Capitale, des règles de répartition des compétences entre l'Etat, les communautés et les régions.

### *Position du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale*

A.2.1. A titre principal, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soutient que la redistribution du

boni social ne constitue pas un impôt, mais une modalité des subsides octroyés par la Région aux sociétés immobilières de service public (S.I.S.P.). L'impôt est généralement défini comme un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par les pouvoirs constitutionnellement habilités à cet effet, sur les personnes vivant sur leur territoire ou y possédant des intérêts, pour être affecté à l'ensemble des dépenses publiques de l'autorité qui a établi ledit impôt.

Conformément au texte même de la disposition entreprise, la redistribution du boni social ne bénéficie pas à la Région, mais bien aux S.I.S.P. elles-mêmes et n'est pas établie dans le but de faire face à l'ensemble des dépenses de la Région, mais uniquement en vue de réaliser une solidarité entre S.I.S.P. de manière à éviter que celles-ci ne soient tentées de privilégier les candidatures de locataires plus aisés. La disposition attaquée est neutre du point de vue budgétaire pour la Région.

En supposant même que l'affectation du boni social aux mécanismes de solidarité horizontale libérerait des crédits au profit de la Région, ce n'est pas pour autant que cette affectation constituerait nécessairement un impôt. Il n'est pas non plus exact de prétendre que la redistribution du boni social est un impôt parce qu'elle permet de couvrir des dépenses qui auraient dû, à défaut, être financées par l'impôt puisque d'autres modes de financement pouvaient également être envisagés, par exemple l'emprunt, les revenus du patrimoine ou le produit de l'aliénation de celui-ci.

Conformément à l'article 2.3 de l'ordonnance entreprise, il faut entendre par S.I.S.P. « toute personne morale ayant dans ses missions la réalisation et la mise à disposition d'habitations sociales et dont la Région est actionnaire ». Les S.I.S.P. sont donc investies d'une mission de service public - proposer des logements à des personnes à faibles revenus pour un loyer adapté à ces revenus - qui ne leur permet pas d'atteindre la même rentabilité que des sociétés immobilières offrant le même type de logement mais non assujetties à la contrainte de la réduction des loyers. En contrepartie, ces sociétés bénéficient de subsides leur permettant de faire face à leurs obligations, notamment sous la forme de prêts consentis par la Région (par l'intermédiaire de la Société du logement de la Région bruxelloise) sans intérêt, ou moyennant un taux d'intérêt sensiblement inférieur à celui du marché. Cela apparaît notamment à la lecture de l'article 6, § 1er, 2<sup>o</sup>, de l'ordonnance entreprise. Ces subsides ne sont octroyés aux S.I.S.P. que pour autant qu'elles se conforment à leur mission et qu'elles ne disposent pas par elles-mêmes de ressources suffisantes. Lorsqu'elles sont en situation de boni social, elles sont donc tenues d'utiliser ce boni pour financer leurs investissements ou, à défaut d'investissements, ce boni sera utilisé pour couvrir les investissements des S.I.S.P. en déficit social. C'est ce que prévoit d'ailleurs l'article 52 du contrat de gestion conclu entre la Région et la Société du logement de la Région bruxelloise, en exécution de l'article 6, § 3, de l'ordonnance entreprise. Ce n'est qu'après utilisation de l'ensemble du boni social que les S.I.S.P. peuvent faire appel aux subventions à allouer par la Région pour le financement de leurs investissements.

Il en résulte que la redistribution du boni social constitue une modalité des subventions accordées par la Région aux S.I.S.P. et non un impôt.

Il faut d'ailleurs relever que cette modalité n'est pas imposée par la contrainte mais est volontairement consentie par les S.I.S.P. comme une condition mise aux subventions, elles-mêmes sollicitées par les S.I.S.P. Celles qui n'accepteraient pas l'affectation ou la redistribution du boni social doivent donc renoncer aux subventions d'intérêt qui leur sont allouées par la Région, ce qu'elles peuvent faire en toute liberté en modifiant leur objet statutaire. Ne réalisant plus alors les fins ayant justifié les subventions qui leur ont été octroyées, ces sociétés devraient les rembourser à la Région. Il en résulte que la redistribution du boni social ne peut être considérée comme un impôt puisque l'élément de contrainte en est absent.

A.2.2. A titre subsidiaire, il faut admettre que la redistribution du boni social ne constitue pas un impôt mais plutôt une « rétribution ». La rétribution se présente comme une perception à l'occasion du fonctionnement d'un service public; elle se distingue du péage par le caractère obligatoire du paiement ou encore par l'esprit dans lequel a été fixé le montant à payer. En effet, la rétribution est destinée à alimenter la caisse générale du service public et non simplement à couvrir les frais de production du service rendu. Les cotisations sociales ordinaires, de même que la cotisation spéciale et unique de sécurité sociale introduite par l'arrêté royal n° 55 du 16 juillet 1982, sont considérées comme des rétributions. On peut affirmer que la redistribution du boni social présente les mêmes caractères que le prélèvement de ces cotisations : elle vise à assurer une solidarité interne entre les S.I.S.P., au bénéfice exclusif des membres d'un groupe social déterminé et non au bénéfice de l'ensemble de la collectivité; les seuls bénéficiaires de cette redistribution sont les S.I.S.P. et leurs usagers, et non la Région; la redistribution du boni social n'est pas inscrite au budget de la Région. Il en résulte que, tout comme les cotisations sociales, la redistribution du boni social ne doit pas être considérée comme un impôt, même si la Cour devait estimer qu'il s'agit d'un prélèvement obligatoire.

A.2.3. De manière encore plus subsidiaire, il faut considérer que la redistribution du boni social ne constitue pas un impôt des sociétés semblable à celui prélevé par l'Etat en vertu des articles 179 et suivants du Code des impôts sur les revenus.

En effet, l'impôt des sociétés est perçu en fonction et sur la base du résultat comptable positif dégagé par les comptes annuels d'une société. Or, le boni social à redistribuer n'a pas de lien nécessaire ou en tout cas proportionnel avec le bénéfice comptable de la S.I.S.P. en question. Une S.I.S.P. peut être en situation de boni social et subir, par ailleurs, une perte d'exploitation, par exemple parce qu'elle a des charges importantes. A l'inverse, une S.I.S.P. en déficit social mais avec très peu de charges ou de subventions importantes pourrait néanmoins dégager un bénéfice comptable taxable. Aucune équivalence n'existe donc entre l'assiette de l'impôt des sociétés et le boni social : l'un et l'autre sont des notions différentes, sans interdépendances.

L'impôt des sociétés ne frappe pas que le seul revenu d'exploitation : il prend en compte et atteint également les produits exceptionnels (par exemple les plus-values) et les produits financiers. L'impôt qui serait perçu ici ne prend pas en compte les plus-values, produits exceptionnels ou produits financiers.

L'impôt des sociétés, comme tout impôt sur les revenus, est assis sur un revenu net, c'est-à-dire sur un revenu dont sont déduites les charges engendrées par sa production. Or, le boni social ne concerne qu'une partie des revenus des S.I.S.P., sans égard aux charges de cette dernière. Il s'agit donc d'un prélèvement sur le revenu brut et, s'il devait être considéré comme un impôt, il ne s'agirait pas d'un impôt des sociétés mais plutôt d'une taxe sur le chiffre d'affaires, comme par exemple la T.V.A.

On remarquera enfin que, contrairement à l'impôt des sociétés, la redistribution du boni social ne comporte aucun mécanisme préventif de la double imposition économique au niveau de pyramides de sociétés, tel le système des revenus définitivement taxés, pas plus qu'elle n'affecte les accroissements d'avoirs qui font pourtant partie du bénéfice soumis à l'impôt des sociétés.

En conclusion, même si elle devait considérer qu'il s'agit d'un impôt, la Cour devrait conclure qu'il ne s'agit pas d'un impôt sur les revenus semblable à celui prélevé par l'Etat. Il s'ensuit que la matière sur laquelle est assis ce prélèvement n'entre pas dans le champ des matières soustraites à la compétence fiscale de la Région par les dispositions visées au moyen unique d'annulation.

#### *Position du Gouvernement wallon*

A.3.1. L'impôt a été défini par la Cour de cassation dans deux arrêts du 30 novembre 1950 comme étant un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'Etat, les provinces et les communes sur les ressources des personnes qui vivent sur leur territoire ou y possèdent des intérêts, pour être affecté aux services d'utilité générale.

La première caractéristique essentielle d'un impôt est donc de constituer un prélèvement par voie d'autorité publique : l'impôt n'existe que s'il fait naître, dans le chef de l'Etat fédéral ou d'une de ses composantes ou subdivisions, une créance d'impôt généralement recouvrable sous la forme d'un titre exécutoire que l'autorité publique se délivre à elle-même en vertu de la norme qui instaure cet impôt.

La disposition entreprise ne fait pas naître une telle dette d'impôt, un lien de droit de nature verticale entre la Région et les sociétés immobilières de service public. Il s'agit au contraire d'un mécanisme de solidarité horizontale : il n'y aura pas de prélèvement au profit de l'autorité publique, mais des transferts de sociétés immobilières d'utilité publique à d'autres sociétés du même type. Le mécanisme mis en place n'affectera pas et n'influencera d'ailleurs en rien le budget de la Région de Bruxelles-Capitale.

La troisième caractéristique essentielle de l'impôt est qu'il est affecté aux services d'utilité générale. Or, les bonis réalisés par les sociétés immobilières d'utilité publique n'entreront pas en considération dans le budget de la Région de Bruxelles-Capitale mais seront affectés à une destination précise et limitée, combler le déficit de certaines sociétés immobilières d'utilité publique.

A.3.2. On peut même légitimement douter de ce que l'on se trouve en l'espèce dans le cadre de la « parafiscalité », car la norme n'instaure pas un rapport unilatéral et stable entre des établissements publics ou d'utilité publique, d'une part, et des assujettis, d'autre part, mais prévoit des transferts horizontaux qui pourront être réciproques dans le temps puisque certaines sociétés immobilières d'utilité publique pourront être en boni certaines années et en déficit d'autres années.

A.3.3. Puisque la disposition n'instaure pas de prélèvement de nature fiscale sur les sociétés immobilières du service public, le moyen n'est pas fondé.

#### *Position des parties intervenantes, la société anonyme Foyer anderlechtois, la société coopérative Le Logement molenbeekois et l'association sans but lucratif Association du logement social*

A.4.1. La s.a. Foyer anderlechtois et la s.c. Le Logement molenbeekois sont des sociétés immobilières de service public susceptibles de bénéficier des mécanismes de solidarité horizontale dont il est question dans la disposition entreprise. L'a.s.b.l. Association du logement social a pour but, en vertu de l'article 1er de ses statuts, « l'étude et la promotion de la politique du logement social exercée par les organismes publics ou

d'intérêt public constitués sur le plan national, régional, sous-régional ou local »; à cette fin, elle peut notamment « défendre les intérêts généraux et particuliers des sociétés locales du logement et du crédit ».

A.4.2. Concernant la recevabilité du recours en annulation, il convient d'observer que l'a.s.b.l. Fédération des sociétés coopératives de logement à Bruxelles n'est pas une société immobilière de service public et qu'elle n'indique pas quelle disposition de ses statuts l'habiliterait à agir pour la défense des intérêts des sociétés immobilières de service public. La question de sa qualité et de son intérêt à agir pourrait donc être posée.

A.4.3. Les parties intervenantes estiment par ailleurs que le moyen n'est pas fondé, étant donné que le mécanisme de solidarité horizontale prévu par l'ordonnance n'est ni un impôt ni une redevance. Il ne s'agit pas de montants perçus par voie d'autorité pour contribuer à la couverture de charges publiques en général. Il ne s'agit pas non plus d'une prestation pécuniaire imposée en contrepartie d'un service, imposé ou facultatif. Il s'agit en réalité d'un système particulier qui, tenant compte des différences de fait qui existent entre les sociétés immobilières de service public, organise un système de solidarité propre à un service public à caractère social. Les sociétés qui participent à ce service n'y sont pas contraintes mais doivent aussi accepter les charges de la mission de service public. Le service public n'étant pas accompli dans un but de profit, il est tout à fait conforme à l'esprit de solidarité qui caractérise le réseau du logement social que les sociétés dont les locataires ont des revenus plus élevés viennent en aide à celles qui accueillent les moins favorisées des personnes à revenus modestes. La solidarité ainsi prévue s'apparente à un système de mutualité.

A.4.4. Le raisonnement des parties requérantes qui tend à dire que le mécanisme prévu par l'ordonnance serait non pas un impôt mais le substitut d'un impôt, puisqu'il permettrait à la Région de ne pas décaisser certains montants, et par conséquent de ne pas devoir lever un impôt, se heurte à deux objections importantes. D'une part, il préjuge de la manière dont les mécanismes horizontaux de solidarité seront organisés. D'autre part, il méconnaît le fait que les bonis sociaux ne sont pas réalisés par des sociétés privées dans le cadre d'une activité à but lucratif mais dans l'exercice d'une mission de service public; dans le cadre de cette mission, les sociétés immobilières de service public participent de l'autorité qui dispense le service et n'en sont pas les bénéficiaires. A supposer même que l'affectation des bonis sociaux aux mécanismes de solidarité horizontale permette à la Région de ne pas intervenir et donc de ne pas lever un impôt, encore faudrait-il souligner que la nécessité de lever cet impôt n'est pas démontrée et que, de plus, une économie ne peut être qualifiée d'impôt.

A.4.5. Dès lors que l'ordonnance entreprise n'a pas prévu un impôt, il ne s'agit *a fortiori* pas d'un impôt dans une matière qui fait déjà l'objet d'une imposition par l'Etat fédéral et l'on ne peut pas en déduire que la Région serait incompétente.

#### *Réponse des parties requérantes*

A.5.1. Concernant la recevabilité, il faut considérer que la Fédération des sociétés coopératives de logements à Bruxelles a manifestement qualité à agir et intérêt au recours puisque l'article 3 de ses statuts dispose que :

« Sans préjudice des droits et devoirs découlant des statuts propres à chacune des sociétés fédérées, l'association a pour objet de coordonner les efforts de ces dernières en vue d'une meilleure politique de construction d'habitations sociales, d'assurer l'unicité de la représentation de ses membres, de défendre ceux-ci contre les empiétements et abus de pouvoir éventuels, de rechercher les éléments d'une étroite collaboration avec les autorités de tutelle et d'étudier tous problèmes à caractère général relatifs aux logements sociaux.



Elle pourra également oeuvrer à la création et à la gestion de nouvelles coopératives de logement, pour des ménages à revenus bas et moyens. »

A.5.2. A la lecture des mémoires déposés par les autres parties, quatre éléments semblent devoir être tenus pour acquis. Si le mécanisme de solidarité horizontale doit être considéré comme un impôt, il y a violation des règles de répartition des compétences entre l'Etat fédéral et les régions en matière fiscale, aucune partie n'ayant contesté l'argumentation des parties requérantes sur cette répartition des compétences. Le mécanisme de solidarité horizontale suppose un prélèvement, et ce prélèvement permettra à la Région de réaliser des économies. Les bonis sociaux constituent un produit; ce produit est affecté au mécanisme de solidarité horizontale; il constitue donc une ressource financière. Le produit des bonis sociaux revient bien à la Région, qui doit cependant affecter ce produit au mécanisme de solidarité horizontale. Il ne s'agit donc pas d'un transfert direct de société à société.

Les parties requérantes contestent l'argument invoqué par le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale suivant lequel la disposition entreprise repose sur un objectif social qui consisterait à éliminer la tentation qui existait pour les sociétés immobilières de service public de préférer les locataires à revenus plus élevés aux candidats à faibles revenus. En réalité, la disposition entreprise ne peut se concevoir que si des bonis sociaux subsistent puisque l'objectif est que les hauts revenus financent ou compensent les bas revenus, ce qui est l'objectif classique de la fiscalité.

Les parties requérantes contestent par ailleurs qu'il y ait neutralité budgétaire.

A.5.3. L'article 5, § 9, de l'ordonnance entreprise institue bien un impôt à charge des sociétés immobilières de service public qui disposent d'un boni social. Le critère de l'affectation de l'impôt à l'ensemble des dépenses publiques de l'autorité qui a établi ledit impôt n'est jamais retenu comme un critère essentiel, en l'absence duquel il n'y aurait pas d'impôt. Le législateur peut d'ailleurs déroger au principe d'universalité. De plus, l'article 177 de la Constitution permet aux Conseils de région de déterminer l'affectation de leurs recettes, comme l'a d'ailleurs fait l'article 5, § 9, de l'ordonnance entreprise.

Le prélèvement du produit des bonis sociaux ne peut pas être considéré comme une redevance, pour trois motifs : ce prélèvement n'est pas la contrepartie immédiate d'un service et n'est pas proportionné aux coûts de celui-ci; le prélèvement du produit des bonis sociaux n'est pas la contrepartie d'un service fourni spécialement à l'usager; le prélèvement du produit des bonis sociaux n'est pas la contrepartie d'un service auquel il a été recouru volontairement.

Les parties requérantes contestent la thèse du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale selon laquelle il suffirait aux sociétés immobilières de service public de renoncer aux subsides pour ne plus être soumises au prélèvement. Ces sociétés ne pourraient échapper au prélèvement qu'en perdant la qualité de sociétés immobilières de service public et en abandonnant toute activité de logement social. Il faut se référer à la définition de société immobilière de service public figurant dans l'article 2 de l'ordonnance, qui fixe à cet égard deux critères. Le deuxième critère est la participation de la Région au capital de la société, puisque la Région doit en être actionnaire. Dès lors, une société immobilière de service public est condamnée à rester telle tant que la Région en est actionnaire, si la Région dispose d'un « pouvoir votal » suffisant pour empêcher la modification des statuts. Il faut aussi rappeler que la société immobilière de service public qui souhaiterait sortir du logement social est tenue de rembourser les subventions accordées par la Région, ce qui est un obstacle dirimant. Il faut enfin considérer que la contrainte exercée par l'autorité publique en matière d'impôt ne se mesure pas à la possibilité qu'a le redevable de renoncer à l'activité imposée.

A.5.4. L'impôt établi par l'article 5, § 9, de l'ordonnance entreprise est bien un impôt sur les sociétés. Le boni social est la différence positive existant entre le loyer de base global annuel et le loyer réel annuel des sociétés immobilières de service public. Le loyer est quasiment le seul revenu des sociétés immobilières de service public. C'est donc bien un revenu qui constitue l'assiette du prélèvement visé par la disposition entreprise. C'est en réalité une fraction du loyer réel annuel qui est taxée, la notion fictive de « loyer de base global annuel » n'étant expressément et en tout état de cause pas taxée. Or, le loyer réel annuel est bien celui qui constituera ou fera en tout cas partie de l'assiette de l'impôt des sociétés auquel est assujettie la société immobilière de service public. Cette fraction-là de l'assiette de l'impôt des sociétés sera donc incontestablement taxée une deuxième fois, au titre de boni social. De toute façon, le fait que le prélèvement perçu par la Région en vertu de l'article 5, § 9, de l'ordonnance puisse, le cas échéant, être déduit du revenu brut et être fiscalement déductible au titre de l'impôt des sociétés ne serait pas de nature à faire échapper ce prélèvement à la qualification d'impôt sur les sociétés. Dès lors que l'impôt frappe une assiette identique, fondée elle-même sur un fait générateur identique, à savoir le revenu généré par l'activité économique de la société, la Région de Bruxelles-Capitale est incompétente par application de l'article 170, § 2, de la Constitution, puisque le prélèvement organisé est bien un impôt dans une matière qui fait déjà l'objet d'une imposition par l'Etat.

*Réponse du Gouvernement wallon*

A.6. A titre tout à fait subsidiaire, à supposer que le transfert horizontal mis en place par la disposition entreprise ait la nature d'un impôt, il faut en tout cas constater qu'il ne s'agit pas d'un impôt sur les revenus et, partant, d'un impôt analogue à l'impôt des sociétés. Le « boni social » en cause est en effet un boni fictif calculé à partir d'une donnée purement théorique, le loyer de base moyen. Or, l'impôt des sociétés est, quant à lui, assis sur le bénéfice fiscal des sociétés, ce dernier dépendant du résultat des opérations au cours d'un exercice et du résultat de l'application des règles d'évaluation. S'il est exact que le bénéfice fiscal ne correspond jamais au bénéfice comptable en raison des divergences existant entre les législations fiscale et comptable au niveau de la détermination du résultat, il n'en demeure pas moins que le bénéfice fiscal résulte toujours de la différence entre les produits et les charges de l'entreprise. Le bénéfice fiscal correspond donc nécessairement à un revenu net et l'impôt des sociétés frappe donc bien un revenu. En l'espèce, la notion de boni social ne correspond en rien à un tel revenu, qu'il soit d'ailleurs net, brut ou semi-brut.

- B -

B.1. L'article 5, § 9, de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 9 septembre 1993 portant modification du Code du logement pour la Région de Bruxelles-Capitale et relative au secteur du logement social dispose :

« Le produit des bonis sociaux dégagé par les sociétés immobilières de service public en dehors de la cotisation de solidarité est obligatoirement affecté aux mécanismes de solidarité horizontale qui prennent en compte les déficits sociaux des sociétés immobilières de service public qui accueillent des personnes à bas revenus.

Les modalités d'affectation de ces mécanismes horizontaux sont déterminées par l'Exécutif, sur proposition de la Société du Logement de la Région bruxelloise. »

L'article 2.5 de cette ordonnance définit le boni social des sociétés immobilières de service public comme la différence positive existant entre le loyer de base global annuel et le loyer réel annuel des sociétés immobilières de service public.

B.2. L'article 170, § 2, de la Constitution dispose :

« Aucun impôt au profit de la communauté ou de la région ne peut être établi que par un décret ou une règle visée à l'article 134.

La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1er, les exceptions dont la nécessité est démontrée. »

L'article 1er de la loi du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visée à l'article 110, §§ 1er et 2 (actuellement 170, §§ 1er et 2) de la Constitution énonce :

« 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. »

Les parties requérantes soutiennent que, par la disposition attaquée, la Région de Bruxelles-Capitale a levé un impôt sur les sociétés immobilières de service public et a ainsi violé la disposition constitutionnelle précitée ainsi que la loi qui en porte application puisqu'elle a établi un impôt dans une matière qui fait l'objet d'une imposition fédérale.

B.3. Le Constituant et le législateur spécial, dans la mesure où ils n'en disposent pas autrement, ont attribué aux communautés et aux régions toute la compétence d'édicter les règles propres aux matières qui leur ont été transférées.

L'article 6, § 1er, IV, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, pris en exécution de l'article 39 de la Constitution, a transféré aux régions l'ensemble de la matière du logement.

Conformément à l'article 4 de la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions bruxelloises, la Région de Bruxelles-Capitale est en principe compétente en cette matière.

B.4. L'ordonnance du 9 septembre 1993 portant modification du Code du logement pour la Région de Bruxelles-Capitale et relative au secteur du logement social répond à la nécessité de réorganiser les modes d'intervention des sociétés immobilières de service public (*Doc.*, Conseil de la Région de Bruxelles-Capitale, 1992-1993, A-167/2, p. 18). Ces sociétés sont définies comme des personnes morales ayant dans leurs missions la réalisation et la mise à disposition d'habitations sociales et dont la Région est actionnaire (article 2.3 de l'ordonnance). Ces sociétés sont « des sociétés commerciales qui ont dans leur objet social une mission d'intérêt public mais rien n'empêche qu'elles se donnent un objet social plus large. Toutefois, les missions qui ne relèvent pas de la réalisation et de la mise à disposition d'habitations sociales devront être menées sur d'autres sources de financement que les subsides de la Région prévus à cet effet ou de la Société du Logement de la Région bruxelloise et pour autant qu'elles ne mettent pas en péril leur mission de service public. Ce dernier point justifie pour une grande part la nécessité de l'encadrement des activités de la société immobilière de service public. » (*Doc.*, Conseil de la Région de Bruxelles-Capitale, 1992-1993, A-167/2, p. 20). Dans ses articles 12 à 17 et 23 à 29, l'ordonnance précise les règles relatives à ces sociétés ainsi que celles qui ont trait à leur gestion et à leur contrôle.

B.5. L'article 8 de la loi spéciale du 8 août 1980 prévoit que les compétences des Conseils dans les matières énumérées aux articles 4, 5, 6 et 7 comprennent le pouvoir d'adopter les dispositions et autres mesures relatives à l'infrastructure, nécessaire à l'exercice de ces compétences.

L'article 9 de cette même loi prévoit par ailleurs que les communautés et les régions peuvent, dans les matières qui relèvent de leurs compétences, créer des services décentralisés, des établissements et des entreprises ou prendre des participations en capital.

Il en résulte que la région peut, dans une matière qui lui a été attribuée, en l'espèce la matière du logement, confier à des sociétés une mission de service public et soumettre ces sociétés à son contrôle, pour l'exercice de cette mission. Elle peut également imposer à ces sociétés des contraintes qui se justifient par le souci de créer une solidarité entre sociétés, en vue de poursuivre une politique de logement social.

B.6. Il ressort de l'ensemble des travaux préparatoires que la disposition entreprise vise à mettre en place un mécanisme de solidarité entre les sociétés du secteur en vue de tendre vers une égalisation aussi grande que possible des revenus de la location entre les sociétés et d'éviter que ces dernières soient encore tentées de sélectionner leurs locataires en fonction des revenus de ceux-ci (*Doc.*, Conseil de la Région de Bruxelles-Capitale, 1992-1993, A-167/2).

Compétente pour confier aux sociétés immobilières de service public une mission d'intérêt régional et pour subsidier ces sociétés à cette fin, la Région de Bruxelles-Capitale est également compétente pour imposer à ces sociétés une condition à l'octroi des subsides, à savoir l'affectation au mécanisme de solidarité horizontale du produit des bonis sociaux qu'elles dégagent. De tels bonis, qui sont égaux à la différence entre les recettes locatives théoriques des sociétés et leurs recettes locatives réelles, sont par nature étrangers à la notion de bénéfice sur lequel est établi notamment l'impôt sur les

revenus. Une telle obligation ne peut être considérée ni comme un impôt, ni comme une redevance. L'article 170, § 2, de la Constitution ne trouve donc pas à s'appliquer en l'espèce.

Le moyen n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

Ainsi prononcé en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 25 avril 1995.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

M. Melchior