

Numéro du rôle : 5230
Arrêt n° 110/2012 du 20 septembre 2012

A R R E T

En cause : les questions préjudicielles relatives à l'article 4 du décret de la Région wallonne du 10 décembre 2009 d'équité fiscale et d'efficacité environnementale pour le parc automobile et les maisons passives et à l'article 257, alinéa 1er, 4°, dernier alinéa, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été modifié par l'article 2, 2°, du décret de la Région wallonne du 10 décembre 2009 précité, posées par le Tribunal de première instance de Liège.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents R. Henneuse et M. Bossuyt, et des juges A. Alen, J.-P. Snappe, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey et F. Daoût, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président R. Henneuse,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

Par jugement du 26 octobre 2011 en cause de Sabri Aydin et Suat Tekin contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 4 novembre 2011, le Tribunal de première instance de Liège a posé les questions préjudicielles suivantes :

« En ce qu'il énonce que l'article 2, 2°, du décret régional wallon du 10 décembre 2009 d'équité fiscale et d'efficacité environnementale pour le parc automobile et les maisons passives qui modifie l'article 257, alinéa 1er, 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992 en insérant un alinéa 4 libellé comme suit : ' A partir du moment où il n'a plus été fait usage du bien depuis plus de douze mois, compte tenu de l'année d'imposition précédente, la remise ou la réduction proportionnelle du a) ci-avant ne peut plus être accordée dans la mesure où la période d'inoccupation dépasse douze mois, (...) ' est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2009, l'article 4 de ce décret wallon du 10 décembre 2009 viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution lu en combinaison avec le principe de la sécurité juridique garanti par l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme ?

Dans la mesure où il est tenu compte, pour l'application de l'alinéa 4 de l'article 257, alinéa 1er, 4°, du C.I.R./92 tel que modifié par l'article 2, 2°, du décret wallon du 10 décembre 2009, de la durée d'inoccupation déjà constatée avant l'entrée en vigueur de cette disposition telle qu'elle est fixée par l'article 4 du même décret, l'alinéa 4 de l'article 257, alinéa 1er, 4°, du C.I.R./92 tel que modifié par l'article 2, 2°, du décret wallon du 10 décembre 2009 viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution lu en combinaison avec le principe de la sécurité juridique garanti par l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- le Gouvernement wallon;
- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 26 juin 2012 :

- ont comparu :
 - . Me W. Devleeschauwer *loco* Me M. Eloy, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement wallon;
 - . Me J. Fekenne, avocat au barreau de Liège, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs F. Daoût et A. Alen ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

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

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Les parties demanderesses devant le juge *a quo* sont propriétaires d'un immeuble et ont sollicité la réduction du précompte immobilier pour les exercices d'imposition 2008 et 2009, le rez-de-chaussée commercial étant inoccupé depuis l'achat en juillet 2007. Elles contestent, devant le Tribunal de première instance de Liège, les précomptes immobiliers enrôlés à leur charge pour les exercices d'imposition 2008 et 2009, aucune décision n'étant intervenue depuis l'introduction de leur réclamation.

Le Tribunal de première instance estime que la réduction du précompte doit être accordée pour l'exercice d'imposition 2008 sur la base des articles 15 et 257 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992).

Concernant l'exercice d'imposition 2009, le Tribunal constate que l'article 257, 4°, du CIR 1992 a été modifié par le décret wallon du 10 décembre 2009 d'équité fiscale et d'efficacité environnementale pour le parc automobile et les maisons passives. En application de cette disposition, l'administration estime que la remise du précompte immobilier ne peut pas être accordée aux requérants pour l'exercice d'imposition 2009. Les requérants estiment que le décret wallon produit ses effets de manière rétroactive. Ils demandent au Tribunal de l'écartier ou de poser une question préjudicielle à la Cour constitutionnelle.

Le Tribunal relève qu'en matière de précompte immobilier, la dette d'impôt naît définitivement à la date du dernier jour de l'exercice d'imposition. Cependant, le précompte immobilier dû pour l'exercice d'imposition 2009 a été enrôlé à charge des requérants le 13 juillet 2009. L'avertissement-extrait de rôle a été envoyé le 15 juillet 2009, ce qui a pour conséquence qu'en application de l'article 413, alinéa 1er, du CIR 1992, le précompte devait être payé dans les deux mois, soit bien avant la publication du décret wallon du 10 décembre 2009. La réclamation a également été introduite plusieurs mois avant cette publication. De plus, il est tenu compte de la durée d'inoccupation déjà constatée avant l'entrée en vigueur de la disposition, soit, en ce qui concerne les requérants, pour l'exercice d'imposition 2008.

Le Tribunal constate enfin que, alors que les conditions d'obtention de la réduction du précompte immobilier étaient réunies pour l'exercice 2009, le nouveau décret a modifié les conditions d'obtention de cette réduction, portant atteinte au principe de sécurité juridique garanti par l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

Le Tribunal décide dès lors de poser les questions préjudicielles mentionnées ci-dessus.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. Le Gouvernement wallon souligne tout d'abord que les questions préjudicielles ne font pas formellement état d'une discrimination qui serait condamnable entre deux groupes de personnes distincts et comparables. Il faut en déduire que le juge *a quo* saisit la Cour de la violation d'un droit fondamental qui constitue *ipso facto* une violation du principe d'égalité et de non-discrimination. Il convient donc de vérifier si le législateur décretaal wallon a violé un droit fondamental, en l'espèce le principe de sécurité juridique, garanti par l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

A.1.2. Selon le Gouvernement wallon, le droit fondamental invoqué n'est pas violé par les dispositions en cause.

Tout d'abord, les dispositions incriminées ne sont pas manifestement déraisonnables. Conformément aux dispositions du CIR 1992, le précompte immobilier est un pourcentage du revenu cadastral, tel que celui-ci est établi au 1er janvier de l'exercice d'imposition. L'enrôlement peut donc intervenir avant la clôture de l'exercice d'imposition. Suite à l'enrôlement, le contribuable peut formuler une demande de remise ou de réduction du précompte immobilier, notamment pour cause d'improductivité. Il ne peut cependant être statué sur cette demande qu'après l'expiration de l'exercice d'imposition, dès lors que la remise ou la modération du précompte immobilier est accordée dans la mesure proportionnelle à la durée et à l'importance de l'inoccupation. Ce n'est qu'après la clôture de l'exercice d'imposition que le directeur régional des contributions directes va fixer le montant de la remise ou de la réduction du précompte immobilier et ce, compte tenu de tous les textes législatifs en vigueur au 31 décembre de l'année considérée. L'article 4 du décret en cause n'est, dans ce contexte, pas manifestement déraisonnable.

Le fait de tenir compte de la période d'inoccupation constatée lors d'un exercice antérieur apparaît par ailleurs comme justifié compte tenu de l'objectif poursuivi par le législateur décretaal wallon, tel qu'il ressort des travaux préparatoires du décret du 10 décembre 2009. Le droit à la sécurité juridique n'est pas menacé dès lors que le législateur décretaal n'a pas entendu remettre en cause des remises ou modérations antérieurement obtenues. Le Gouvernement wallon se demande d'ailleurs comment le droit à la sécurité juridique pourrait être violé en l'espèce dès lors que la remise ou la modération du précompte immobilier est liée à une improductivité involontaire.

Le Gouvernement wallon estime ensuite que le principe de sécurité juridique issu du droit au respect des biens et de la propriété n'est pas méconnu en l'espèce puisque les dispositions incriminées ne sont en aucun cas rétroactives. En matière d'impôt sur les revenus, le caractère annuel de l'impôt a pour conséquence que la dette d'impôt naît le lendemain du jour de la clôture de la période imposable. Il résulte par ailleurs de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle qu'une loi fiscale ne peut être regardée comme rétroactive que lorsque, après la clôture de cette période imposable, elle modifie le régime des revenus de cette période. En l'espèce, la remise ou la modération du précompte immobilier est refusée au contribuable, pour l'exercice d'imposition 2009, en raison de dispositions décretales entrées en vigueur et publiées avant le 31 décembre 2009. Le fait que l'on tienne compte de périodes d'inoccupation antérieures à l'exercice d'imposition 2009 ne modifie en rien cette analyse dès lors que les dispositions en cause n'ont aucun impact sur l'impôt dû pour les exercices d'imposition antérieurs.

Le Gouvernement wallon fait enfin valoir que le droit à la sécurité juridique issu du droit au respect des biens et de la propriété garanti par l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme ne peut trouver application que lorsque le contribuable est propriétaire d'un bien. Pour bénéficier de cette protection, le contribuable doit pouvoir démontrer qu'il est titulaire d'une créance. Or, la créance du contribuable ne peut naître qu'après la clôture de l'exercice d'imposition. D'une part, ce n'est qu'une fois que l'exercice d'imposition est clôturé que l'on connaît l'ensemble des dispositions à mettre en œuvre pour l'obtention et le calcul de la remise ou de la modération du précompte immobilier. D'autre part, ce n'est qu'à partir de ce moment que le montant de la remise ou de la modération de l'impôt peut être calculé dès lors qu'il est fonction de la durée de l'inoccupation pendant toute la période imposable. Les dispositions en cause n'ont donc pu porter atteinte au droit de propriété des demandeurs dès lors que leur droit de créance n'était pas né.

A.2.1. Concernant la première question préjudicielle, le Conseil des ministres estime que l'article 4 du décret en cause ne confère aucun effet rétroactif au nouveau régime de réduction du précompte immobilier. Il invoque à cet égard la jurisprudence de la Cour constitutionnelle qui considère qu'il faut se placer au moment de la clôture de la période imposable pour déterminer si une loi fiscale est rétroactive.

Dès lors que le décret n'a pas de portée rétroactive, la première question préjudicielle revient à interroger la Cour sur la constitutionnalité d'un décret ordinaire non rétroactif au regard du principe de la sécurité juridique consacré par un texte supranational s'imposant directement à l'Etat belge. Se fondant sur la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, le Conseil des ministres estime que la Région wallonne a pu légitimement considérer que la modification introduite par le décret en cause permet de mieux réguler l'octroi d'un avantage fiscal onéreux

pour elle, en l'harmonisant notamment avec d'autres finalités en matière de politique régionale, telle la lutte contre la « taudisation ». Le Conseil des ministres estime que la première question préjudicielle appelle une réponse négative.

A.2.2. Concernant la seconde question préjudicielle, le Conseil des ministres considère qu'il faut distinguer, d'une part, le moment de la naissance de la dette d'impôt en matière de précompte immobilier et, d'autre part, la période envisagée pour vérifier si les conditions d'exonération sont réunies.

En matière fiscale, « pour autant que la loi budgétaire ait été adoptée pour l'année en cause, la dette d'impôt naît dès le moment où les conditions nécessaires à la déduction de l'impôt se trouvent être réunies dans le chef du contribuable ». S'agissant du précompte immobilier, les conditions nécessaires à la déduction de l'impôt s'entendent de la situation au 1er janvier du millésime envisagé. « L'enrôlement de l'impôt n'a qu'une portée déclarative et ne détermine pas [...] l'existence de l'impôt qui lui est antérieure ». Il ne peut donc être question d'une atteinte au principe de la sécurité juridique sous prétexte que l'enrôlement et l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle sont intervenus en cours d'année, avant la publication au *Moniteur belge* du décret wallon litigieux.

Par ailleurs, « la période à envisager pour vérifier si un contribuable réunit les conditions d'exonération ou de remise proportionnelle du précompte immobilier s'étend du 1er janvier au 31 décembre de l'année d'imposition puisque l'Administration est censée additionner toutes les périodes d'inoccupation afin de vérifier si le *quantum* de jours légalement fixé est atteint ».

Avant le 31 décembre 2009, « le redevable du précompte immobilier ne pouvait nourrir aucune certitude quant au bien-fondé de sa prétention ». L'adoption et l'application du décret wallon litigieux durant l'exercice d'imposition n'est donc pas une entrave au principe de la sécurité juridique. Le décret wallon n'a, par ailleurs, pas remis en cause le droit à la réduction du précompte immobilier pour l'exercice d'imposition 2008, lequel a été apprécié conformément à la législation applicable à la date du dernier jour de cet exercice. Le Conseil des ministres conclut que la deuxième question préjudicielle appelle une réponse négative.

- B -

B.1. L'article 257, alinéa 1er, 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), tel qu'il a été modifié par l'article 2, 2°, du décret de la Région wallonne du 10 décembre 2009 d'équité fiscale et d'efficacité environnementale pour le parc automobile et les maisons passives dispose :

« Sur la demande de l'intéressé, il est accordé :

[...]

4° remise ou modération du précompte immobilier dans une mesure proportionnelle à la durée et à l'importance de l'inoccupation, de l'inactivité ou de l'improductivité du bien immeuble :

a) dans le cas où un bien immobilier bâti, non meublé, est resté inoccupé et improductif pendant au moins 180 jours dans le courant de l'année;

b) dans le cas où la totalité du matériel et de l'outillage, ou une partie de ceux-ci représentant au moins 25 p.c. de leur revenu cadastral, est restée inactive pendant 90 jours dans le courant de l'année;

c) dans le cas où la totalité soit d'un bien immobilier bâti, soit du matériel et de l'outillage, ou une partie de ceux-ci représentant au moins 25 p.c. de leur revenu cadastral respectif, est détruite.

Les conditions de réduction doivent s'apprécier par parcelle cadastrale ou par partie de parcelle cadastrale lorsqu'une telle partie forme, soit une habitation séparée, soit un département ou une division de production ou d'activité susceptibles de fonctionner ou d'être considérés séparément, soit une entité dissociable des autres biens ou parties formant la parcelle et susceptible d'être cadastrée séparément.

L'improductivité doit revêtir un caractère involontaire. La seule mise simultanée en location et en vente du bien par le contribuable n'établit pas suffisamment l'improductivité.

A partir du moment où il n'a plus été fait usage du bien depuis plus de douze mois, compte tenu de l'année d'imposition précédente, la remise ou la réduction proportionnelle du a) ci-avant ne peut plus être accordée dans la mesure où la période d'inoccupation dépasse douze mois, sauf dans le cas d'un immeuble dont le contribuable ne peut exercer les droits réels pour cause de calamité, de force majeure, d'une procédure ou d'une enquête administrative ou judiciaire empêchant la jouissance libre de l'immeuble, jusqu'au jour où disparaissent ces circonstances entravant la jouissance libre de l'immeuble. Est notamment considéré comme tel, l'immeuble qui constitue un logement non améliorable, au sens de l'article 1er, 14°, du Code wallon du Logement, reconnu comme tel par un délégué du Ministre du Logement ou par un arrêté du bourgmestre ».

L'article 4 du décret de la Région wallonne du 10 décembre 2009 précité dispose :

« Le présent chapitre du présent décret entre en vigueur le jour de sa publication au *Moniteur belge*. Les articles 1er, 2, 1°, et 3, sont applicables à partir de l'exercice d'imposition 2010; l'article 2, 2°, est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2009 ».

B.2. L'objectif poursuivi par le législateur décréteur a été précisé comme suit :

« Ensuite, concernant l'article 257, 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992, qui prévoit une réduction du précompte immobilier en cas d'inoccupation, d'inactivité ou d'improductivité de l'immeuble durant l'exercice d'imposition (voy. art. 15, CIR 1992), il convient de rapporter cet avantage aux objectifs réels de ne pas taxer le possesseur d'un bien immobilier qui vient d'être mis temporairement dans l'impossibilité de percevoir des revenus de son immeuble, pour des causes indépendantes de sa volonté; de plus, de manière

supplémentaire par rapport à l'objectif d'équité fiscale de ne pas octroyer d'avantage fiscal onéreux pour la Région en contrariété avec d'autres politiques régionales, telle la lutte contre la taudisation, l'on remarquera que l'avantage actuel octroyé peut également provoquer un effet pervers de finalement désavantager le propriétaire qui répare et améliore l'immeuble en cause, avec à la clé occupation de l'immeuble et, partant, déduction du précompte immobilier (avec même peut-être une augmentation du revenu cadastral de l'immeuble à la suite de ses travaux), par rapport au propriétaire spéculant sur la valeur du terrain en laissant se dégrader l'immeuble qui ne doit pas payer le précompte immobilier durant cette période de spéculation. Dans la situation actuelle, il paraît quelque peu paradoxal d'octroyer, au niveau du précompte immobilier, un avantage fiscal au propriétaire d'un immeuble inoccupé, alors que l'ancrage communal et le mode de calcul du financement régional des communes incitent les communes à établir une taxe sur les logements abandonnés, dès lors qu'un immeuble a fait l'objet de deux constats d'inoccupation séparés de plus de six mois; de même, la limitation dans le temps de cet avantage fiscal paraît cohérente avec l'objectif de la taxe régionale sur les sites d'activité économique désaffectés, destinée à redynamiser les parcelles immobilières affectés aux activités économiques et à les remettre dans le circuit économique.

Il est donc proposé de :

[...]

– enfin, de limiter dans le temps le bénéfice de la réduction du précompte immobilier, en la supprimant à partir du moment où la durée de l'inoccupation excède un an, à dater du début de l'inoccupation (ainsi, dans le cas d'une inoccupation dépassant un an, à cheval sur deux années, la réduction pourra être appliquée la première année où l'inoccupation est, par exemple, de 182 jours, et la réduction pourra également être appliquée l'année suivante, mais alors seulement à concurrence du solde de 183 jours admissibles de l'inoccupation totale dépassant un an): toutefois, compte tenu de la jurisprudence actuelle de la Cour constitutionnelle en cette matière, il est également proposé que cette limitation dans le temps de l'avantage de la réduction, ne joue pas dans le cas où le propriétaire ne peut de toute façon pas jouir librement de son immeuble, et ce de manière involontaire, tel que d'ailleurs la législation de la Région flamande le prévoit » (*Doc. parl.*, Parlement wallon, 2009-2010, n° 118/1, pp. 3 et 4).

B.3. Le juge *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec le principe de la sécurité juridique garanti par l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, d'une part, de l'article 4 du décret de la Région wallonne du 10 décembre 2009, en ce qu'il prévoit l'applicabilité à partir de l'exercice d'imposition 2009 de l'article 2, 2°, de ce décret, qui ne permet plus d'accorder la remise ou réduction du précompte immobilier lorsque la période d'inoccupation dépasse douze mois (première question préjudicielle) et, d'autre

part, de l'article 257, alinéa 1er, 4°, alinéa 4, du CIR 1992, tel que modifié par cet article 2, 2°, du décret, dans la mesure où il prend en compte une durée d'inoccupation déjà constatée avant l'entrée en vigueur du décret (seconde question préjudicielle).

B.4. Il ressort des faits de la cause soumise au juge *a quo* et des motifs de la décision de renvoi que les parties demanderesses devant ce juge ont sollicité une réduction du précompte immobilier pour l'exercice d'imposition 2009 en raison de l'inoccupation du bien depuis juillet 2007.

En ce qui concerne la première question préjudicielle

B.5. Une règle de droit fiscal ne peut être qualifiée de rétroactive que si elle s'applique à des situations dont les conditions de taxation étaient définitivement déterminées au moment où elle entre en vigueur.

B.6.1. En matière d'impôts sur les revenus, la dette d'impôt naît définitivement à la date de la clôture de la période dont les revenus constituent la base d'imposition. Conformément aux dispositions du CIR 1992, le précompte immobilier est un pourcentage du revenu cadastral, tel que celui-ci est établi au 1er janvier de l'exercice d'imposition. Ce n'est toutefois qu'à la clôture de l'exercice d'imposition que le montant d'une réduction éventuelle de ce précompte peut être établi, compte tenu des éléments de fait et de droit intervenus durant l'année écoulée.

Le contribuable n'est définitivement fixé sur les conditions de la taxation qu'à l'expiration de la période imposable.

B.6.2. Le décret en cause a été promulgué le 10 décembre 2009 et a été publié au *Moniteur belge* du 23 décembre 2009, donc avant le terme de la période imposable 2009.

Il s'ensuit qu'en rendant l'article 2, 2°, applicable à partir de l'exercice d'imposition 2009, l'article 4 de ce décret règle des situations fiscales dont les conditions de taxation ne pouvaient être considérées comme définitivement déterminées. Le législateur décrétoal n'a dès lors pas porté atteinte au principe de la sécurité juridique.

En prenant par ailleurs en compte pour le calcul de l'impôt dû pour l'exercice d'imposition 2009 une période d'inoccupation du bien antérieure à cet exercice d'imposition, la disposition en cause n'a pas pour effet de modifier les règles relatives à l'impôt dû pour l'exercice d'imposition antérieur à 2009.

B.7. La première question préjudicielle appelle une réponse négative.

En ce qui concerne la seconde question préjudicielle

B.8. Il appartient au législateur compétent d'apprécier si un régime d'immunisation fiscale doit être maintenu ou modalisé. S'il en résulte une différence de traitement entre contribuables, la Cour doit vérifier si cette différence de traitement est objective et peut raisonnablement se justifier par rapport à l'objectif poursuivi.

B.9. Par la disposition en cause, la Région wallonne a voulu limiter dans le temps le bénéfice de la réduction du précompte immobilier, traitant ainsi dès lors de manière différente les contribuables selon que l'inoccupation de leur bien immobilier excède ou non un an.

Le critère de la durée de l'inoccupation du bien immobilier est pertinent au regard du but de la mesure, qui vise aussi bien l'équité fiscale que la lutte contre la taudisation de manière à encourager l'accès à un logement décent, comme cela ressort des travaux préparatoires du décret cités en B.2.

Le fait de tenir compte de la période d'inoccupation constatée lors d'un exercice antérieur est par ailleurs justifié eu égard à l'objectif poursuivi.

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

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Les articles 2, 2°, et 4 du décret de la Région wallonne du 10 décembre 2009 d'équité fiscale et d'efficacité environnementale pour le parc automobile et les maisons passives ne violent pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 20 septembre 2012.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

R. Henneuse