

Numéro du rôle : 6651
Arrêt n° 44/2018 du 29 mars 2018

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative aux articles 12, § 1er, et 253 du Code des impôts sur les revenus 1992, tels qu'ils étaient applicables à l'exercice d'imposition 2013, posée par le Tribunal de première instance de Flandre orientale, division Gand.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et J. Spreutels, des juges L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet et R. Leysen, et, conformément à l'article 60*bis* de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du président émérite E. De Groot, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président émérite E. De Groot,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 29 mars 2017 en cause de l'ASBL « Een Open Plaats » contre la Région flamande et, pour autant que nécessaire, contre le « Vlaamse Belastingdienst », dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 21 avril 2017, le Tribunal de première instance de Flandre orientale, division Gand, a posé la question préjudicielle suivante :

« Les articles 12, § 1er, et 253 du CIR 1992 (tels qu'ils sont applicables à l'exercice d'imposition 2013) violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution dans l'interprétation selon laquelle la notion d'œuvres analogues de bienfaisance recouvre les établissements qui fournissent des soins physiques ou psychiques, alors que cette notion ne recouvre pas une aide autre que les soins physiques ou psychiques, comme l'aide sociale (guidance budgétaire, gestion budgétaire, médiation de dettes, plans de remboursement, information, conseils et renvoi de personnes à d'autres organisations, formations internet, ...) ? Cette interprétation a pour conséquence qu'un contribuable qui utilise un bien immobilier sans but lucratif afin de fournir des soins physiques ou psychiques à des personnes ayant besoin d'assistance a droit à une exonération du précompte immobilier, alors qu'il ne bénéficierait pas d'une exonération s'il utilisait un bien immobilier sans but lucratif afin de fournir à des personnes ayant besoin d'assistance une aide sociale autre que des soins physiques ou psychiques ».

Des mémoires et mémoires en réponse ont été introduits par :

- l'ASBL « Een Open Plaats », assistée et représentée par Me J. Sandra et Me S. Vancolen, avocats au barreau de Courtrai;

- la Région flamande, représentée par le Gouvernement flamand en la personne du ministre flamand du Budget, des Finances et de l'Energie, assistée et représentée par Me J. De Waele et Me A.-S. Claeys, avocats au barreau de Gand.

Par ordonnance du 17 janvier 2018, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs E. Derycke et P. Nihoul, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 7 février 2018 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 7 février 2018.

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*

L'ASBL « Een Open Plaats » a pour objet social d'accueillir des personnes et des familles qui se trouvent dans une situation vulnérable ou qui courent le risque de basculer dans une telle situation, de protéger l'environnement en tendant vers la réutilisation maximale d'objets collectés, de développer et de garantir l'emploi de chômeurs de longue durée et de ne pas conférer d'avantages patrimoniaux à ses membres. Elle est

composée de deux départements autonomes, à savoir le département « Kringloopwinkel Brugse Poort » et le département « Sociale Dienst Brugse Poort ». Elle est emphytéote de deux biens immobiliers qui, aux fins de concrétiser son objet social, sont utilisés pour le fonctionnement des deux départements. L'ASBL s'est vu adresser une cotisation au précompte immobilier concernant les deux immeubles pour l'exercice d'imposition 2013.

Le 2 septembre 2013, l'ASBL a introduit une réclamation contre cette cotisation, dans laquelle elle demande l'exonération du précompte immobilier, ce qui lui est toutefois refusé le 6 décembre 2013. Le 6 mars 2014, l'ASBL « Een Open Plaats » dépose une requête contradictoire devant le Tribunal de première instance de Gand.

Le juge *a quo* estime que la question se pose de savoir si les articles 12, § 1er, et 253 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) sont contraires au principe d'égalité et de non-discrimination dans l'interprétation selon laquelle la notion d'« œuvres analogues de bienfaisance » au sens de l'article 12, § 1er, du CIR 1992 concerne exclusivement un établissement qui fournit des soins physiques ou psychiques.

Le juge *a quo* pose la question préjudicielle mentionnée plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. La partie demanderesse devant le juge *a quo*, l'ASBL « Een Open Plaats », allègue que l'objectif de l'exonération du précompte immobilier, établie dans l'article 12, § 1er, du CIR 1992, consiste à encourager l'accueil désintéressé de personnes nécessitant une assistance en favorisant fiscalement les biens immobiliers utilisés à cette fin.

A.1.2. Par « œuvres analogues de bienfaisance », il convient d'entendre, selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*, des établissements autres que des hôpitaux, des cliniques, des dispensaires, des maisons de repos, ou des homes de vacances pour enfants ou personnes pensionnées, qui accueillent eux aussi des personnes nécessitant une assistance et qui fournissent une aide autre que des soins physiques ou psychiques. Elle fait notamment référence à des établissements qui accueillent des personnes nécessitant une assistance en leur fournissant une aide sociale.

A.2.1.1. A titre principal, le Gouvernement flamand soutient qu'il n'y a pas de différence de traitement découlant des dispositions en cause, ou à tout le moins qu'il ne s'agit pas de catégories comparables de contribuables.

L'article 12, § 1er, du CIR 1992 garantit déjà en soi que tous les établissements qui se trouvent dans des circonstances similaires et analogues à celles des établissements explicitement nommés dans ledit article 12, § 1er, puissent se prévaloir de la même manière de la cause d'exonération. Selon le Gouvernement flamand, il convient d'entendre par « œuvres analogues de bienfaisance » « les institutions qui fournissent des soins physiques ou psychiques de quelque manière que ce soit » (Cass., 24 mai 2012, C.11.0492.N/2; Cass., 10 février 2017, F.16.0013.N/3), ou qui accueillent des personnes ayant besoin d'aide (C.const., 7 juin 2007, n° 84/2007, B.4.1). Etant donné que, dans le cadre de son appréciation souveraine des faits, le juge *a quo* a estimé que l'établissement dont il est question dans le litige qu'il doit trancher ne présente pas de similarité avec les établissements explicitement nommés dans l'article 12, § 1er, du CIR 1992, la différence de traitement ne découle pas de l'article 12, § 1er, du CIR 1992, mais de l'application individuelle de l'article 12, § 1er, faite par le juge *a quo* au litige qui lui est soumis, ce dont il résulte que la différence de traitement n'existe pas.

Il ne saurait s'agir à tout le moins de catégories comparables, selon le Gouvernement flamand, dès lors que la Cour est invitée à comparer des établissements fournissant des soins physiques ou psychiques ou organisant un accueil avec une catégorie d'établissements qui ne dispensent pas de tels soins et/ou n'organisent pas un tel accueil. Il ne peut s'agir que de catégories différentes de personnes qui, au regard du principe d'égalité, doivent être traitées de manière inégale. C'est en effet en raison de la circonstance que l'établissement ne propose pas de

soins physiques ou psychiques qu'il ne peut pas être considéré comme une « œuvre analogue de bienfaisance » et qu'il doit donc être traité différemment.

A.2.1.2. La partie demanderesse devant le juge *a quo* constate que le juge *a quo* n'a pas jugé que l'établissement concerné ne présente pas de similarité avec les établissements explicitement nommés dans l'article 12, § 1er, du CIR 1992. Le juge *a quo* a seulement estimé qu'il résulte de la lecture de la jurisprudence de la Cour de cassation que l'exonération en question n'est pas possible lorsqu'un contribuable utilise sans but de lucre un bien immeuble pour fournir à des personnes ayant besoin d'aide des soins autres que physiques ou psychiques. Par conséquent, selon le juge *a quo*, l'ASBL ne peut pas être considérée comme une « œuvre analogue de bienfaisance » et c'est précisément cette interprétation qui est susceptible de ne pas résister à l'examen au regard du principe d'égalité.

En outre, la partie demanderesse devant le juge *a quo* rappelle qu'il s'agit bien d'une différence de traitement entre des catégories comparables. D'une part, il y a les établissements qui utilisent, sans but de lucre, un bien immeuble pour accueillir des personnes nécessitant une assistance en leur fournissant des soins physiques ou psychiques et qui peuvent bénéficier de l'exonération et, d'autre part, il y a les établissements qui utilisent, sans but de lucre, un bien immeuble pour accueillir des personnes nécessitant une assistance en leur fournissant une autre aide sociale et qui ne peuvent pas bénéficier de l'exonération.

A.2.2.1. A titre subsidiaire, le Gouvernement flamand allègue que la différence de traitement est justifiée. Il attire l'attention sur le fait que c'est au législateur compétent qu'il revient d'établir les exemptions aux impôts qu'il prévoit et qu'il dispose en la matière d'une liberté d'appréciation étendue. En outre, il convient de souligner que lorsque le législateur compétent prévoit des exemptions, il peut, selon la Cour, faire usage de catégories qui, nécessairement, n'appréhendent la diversité des situations qu'avec un certain degré d'approximation.

En outre, le Gouvernement flamand souligne que le fait de poursuivre des objectifs budgétaires constitue un but légitime, *a fortiori* dans des matières socio-économiques et fiscales. Par conséquent, il estime que le législateur pouvait juger que l'exonération fiscale du précompte immobilier doit être limitée aux établissements qui fournissent des soins physiques ou psychiques de quelque manière que ce soit ou qui accueillent des personnes nécessitant une assistance. Une telle restriction ne peut pas être considérée comme un choix politique manifestement déraisonnable.

A.2.2.2. La partie demanderesse devant le juge *a quo* attire l'attention sur le fait que le Gouvernement flamand doit nécessairement reconnaître que, compte tenu de sa large liberté d'action en matière fiscale, ainsi que des implications budgétaires qu'entraîne l'octroi d'exonérations fiscales, le législateur fiscal visait l'accueil désintéressé de personnes ayant besoin d'aide. Toutefois, cet objectif politique ne peut pas être atteint si les dispositions en cause sont interprétées en ce sens que certains établissements qui accueillent des personnes nécessitant une assistance sont précisément exclus de l'exonération alors que le législateur visait à réaliser le contraire.

La partie demanderesse devant le juge *a quo* estime cependant que les dispositions en cause peuvent également faire l'objet d'une autre interprétation, en vertu de laquelle les établissements qui accueillent des personnes nécessitant une assistance en leur fournissant une aide sociale, autre que des soins psychiques ou physiques, bénéficient eux aussi de l'exonération, ce qui permet de réaliser l'objectif du législateur.

- B -

B.1. L'article 253 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), tel qu'il s'appliquait à l'exercice d'imposition 2013, exonère du précompte immobilier le revenu cadastral des biens mentionnés dans l'article 12, § 1er, du même Code. Il s'agit des « biens immobiliers ou des parties de biens immobiliers sis dans un Etat membre de l'Espace économique européen qu'un contribuable ou un occupant a affectés sans but de lucre à

l'exercice public d'un culte, ou de l'assistance morale laïque à l'enseignement, à l'installation d'hôpitaux, de cliniques, de dispensaires, de maisons de repos, de homes de vacances pour enfants ou personnes pensionnées, ou d'autres œuvres analogues de bienfaisance ».

B.2. La Cour est interrogée sur la question de savoir si les dispositions précitées violent les articles 10 et 11 de la Constitution dans l'interprétation selon laquelle les « œuvres analogues de bienfaisance » visent uniquement des établissements qui fournissent des soins physiques ou psychiques et non des établissements qui fournissent une aide autre que des soins physiques ou psychiques, « comme l'aide sociale [...] ».

B.3.1. Dans l'interprétation du juge *a quo*, selon laquelle les « œuvres analogues de bienfaisance » sont uniquement les institutions qui fournissent des soins physiques ou psychiques et non les institutions qui fournissent une aide autre que des soins physiques ou psychiques, l'exonération du précompte immobilier se fonde sur un critère qui est sans rapport avec l'objectif de l'exonération, lequel consiste à encourager l'accueil désintéressé de personnes ayant besoin d'aide en favorisant fiscalement les biens immobiliers utilisés à cette fin.

B.3.2. Dans cette interprétation, l'article 12, § 1er, du CIR 1992 n'est pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.4.1. La disposition en cause peut cependant faire l'objet d'une autre interprétation, selon laquelle les institutions qui fournissent, sans but de lucre, une aide autre que des soins physiques ou psychiques à des personnes ayant besoin d'aide sont considérées comme des œuvres analogues de bienfaisance au sens de l'article 253 du CIR 1992.

En effet, en ce qui concerne les autres établissements énumérés limitativement par l'article 12, § 1er, du CIR 1992, l'exonération du précompte immobilier ne se limite pas aux établissements qui fournissent uniquement des soins physiques ou psychiques. Les établissements d'enseignement et les homes de vacances pour enfants ou personnes pensionnées entrent également en ligne de compte pour bénéficier de cette exonération en ce qui concerne l'exercice d'imposition 2013.

B.4.2. Dans cette interprétation, les établissements qui, sans but de lucre, fournissent une aide autre que des soins physiques ou psychiques à des personnes ayant besoin d'aide ne sont pas traités autrement en matière d'exonération du précompte immobilier que les établissements qui fournissent des soins physiques ou psychiques.

La différence de traitement n'existe pas et la question préjudicielle appelle dès lors une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- Les articles 12, § 1er, et 253 du Code des impôts sur les revenus 1992, tels qu'ils étaient applicables à l'exercice d'imposition 2013, violent les articles 10 et 11 de la Constitution dans l'interprétation selon laquelle les « œuvres analogues de bienfaisance » sont uniquement les institutions qui fournissent des soins physiques ou psychiques.

- Les mêmes dispositions ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution dans l'interprétation selon laquelle les institutions qui fournissent, sans but de lucre, une aide autre que des soins physiques ou psychiques à des personnes ayant besoin d'aide sont considérées comme des « œuvres analogues de bienfaisance ».

Ainsi rendu en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 29 mars 2018.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

E. De Groot