

Numéro du rôle : 6788
Arrêt n° 26/2019 du 14 février 2019

ARRÊT

En cause : les questions préjudicielles relatives à l'article 257, § 2, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992, posées par le Tribunal de première instance de Flandre orientale, division Gand.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et F. Daoût, et des juges J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, R. Leysen et M. Pâques, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président A. Alen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

Par jugement du 20 novembre 2017 en cause de la SA « General Motors Belgium » contre la Région flamande et le « Vlaamse Belastingdienst », dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 5 décembre 2017, le Tribunal de première instance de Flandre orientale, division Gand, a posé les questions préjudicielles suivantes :

« 1. L'article 257, § 2, 3°, du CIR viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution si le délai de 90 jours prévu à l'article 15 du CIR est interprété en ce sens qu'il doit toujours être question de jours entiers d'improductivité, sans admettre que le critère des ' 90 jours ' puisse également porter sur une improductivité durant un quart de la productivité normale sur une base annuelle ? La condition qu'il doit s'agir de jours entiers créerait une inégalité entre, d'une part, les contribuables qui exercent leur activité normale au cours d'un seul ' shift ' et, d'autre part, les contribuables dont l'entreprise vise initialement à fonctionner continuellement en plusieurs ' shifts ' ;

2. L'article 257, § 2, 3°, du CIR viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce qu'il est créé une distinction entre, d'une part, les contribuables dont le bien immobilier a été improductif durant 90 jours au cours de l'exercice d'imposition (soit un quart de l'exercice d'imposition) et, d'autre part, les contribuables dont le bien immobilier n'a pas été improductif durant 90 jours entiers au cours de l'exercice d'imposition, mais a généré un quart d'output/chiffre d'affaires/bénéfice en moins par rapport à la capacité de production maximale du bien immobilier ? Seul le premier groupe peut bénéficier d'une réduction du précompte immobilier, sans qu'il soit tenu compte d'une baisse effective de la production/chiffre d'affaires/bénéfice que le bien immobilier peut générer ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SA « General Motors Belgium », assistée et représentée par Me D. Van Belle, avocat au barreau d'Anvers;

- le Gouvernement flamand, assisté et représenté par Me B. Martel et Me K. Caluwaert, avocats au barreau de Bruxelles.

La SA « General Motors Belgium » a également introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 14 novembre 2018, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs E. Derycke et M. Pâques, 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 5 décembre 2018 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 5 décembre 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*

En 2009, la SA « General Motors Belgium » était active en tant que constructeur automobile en Belgique; la SA était également propriétaire du complexe industriel situé à Anvers, qui s'étendait sur deux parcelles cadastrales. À la suite de la crise financière et économique, le constructeur automobile a été confronté entre 2006 et 2009 à une forte baisse de la demande des modèles de voitures qu'elle produisait dans ses halls d'usine. Afin d'adapter la production à la faible demande, la SA a introduit un chômage économique temporaire des équipes de jour et a systématiquement démantelé les équipes de nuit. De plus, elle a mis fin à tous les contrats d'intérimaires et n'a pas prolongé les contrats des collaborateurs temporaires. Au bout du compte, elle a annoncé en 2010 que l'usine fermerait ses portes.

Pour l'exercice 2009, une cotisation au précompte immobilier a été établie à charge de la SA « General Motors Belgium » par rapport aux biens immeubles bâtis, d'une part, et par rapport au matériel et à l'outillage qui s'y trouvaient, d'autre part.

Conformément aux articles 257, § 2, 3°, *juncto* 15, § 1er, 1° et 2°, du Code des impôts sur les revenus du 10 avril 1992 (ci-après : CIR 1992), la SA a demandé, pour les deux cotisations, une modération proportionnelle du précompte immobilier pour improductivité involontaire partielle. Le Service flamand des impôts (« Vlaamse Belastingdienst ») n'a accordé qu'une partie des modérations proportionnelles demandées.

Le 8 mars 2012, la SA « General Motors Belgium » lance une procédure devant le Tribunal de première instance de Gand pour réclamer la modération proportionnelle du précompte immobilier sur la base des arrêts de la production. La partie demanderesse devant le juge *a quo* estime que l'article 15 du CIR 1992 viole le principe d'égalité en ce qu'il exclut les entreprises qui n'ont pas été improductives durant 90 jours entiers, alors qu'elles ont connu une baisse de capacité d'au moins 25 %.

Le juge *a quo* constate que le litige se focalise sur l'interprétation du délai de 90 jours et sur le sens à donner à ce critère, et relève qu'en l'absence de jurisprudence pertinente, il est dans l'impossibilité de vérifier si le critère des « 90 jours » est ou non objectivement et raisonnablement justifié. Il pose dès lors les questions préjudicielles reproduites ci-dessus.

III. *En droit*

- A -

A.1. La partie demanderesse devant le juge *a quo* fait valoir que le Service flamand des impôts applique à tort une approche de jours entiers lorsqu'il calcule le délai de 90 jours prévu par l'article 15, § 1er, 1° et 2°, du CIR 1992. Conformément à cette approche, il n'est question d'un jour d'inactivité pour le calcul du délai de 90 jours dans un processus de production en continu avec des équipes de production distinctes, que lorsque celles-ci sont inactives successivement pendant une période de 24 heures. Selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*, le Service flamand des impôts ajoute ainsi une condition à un texte législatif clair, ce qui conduit à une violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Le commentaire du Code des impôts sur les revenus 1992 décrit le principe fondamental du calcul de la réduction du précompte immobilier et de la modération proportionnelle en cas d'inactivité du matériel et de l'outillage. Selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*, il en ressort que le législateur n'a jamais indiqué que dans le cadre d'un processus de production en continu, l'inactivité devait porter sur un jour entier. De plus, à défaut de commentaire administratif régional, les commentaires administratifs du Code des impôts sur les revenus sont opposables au Service flamand des impôts en ce qui concerne le précompte immobilier en Région flamande.

A.2.1. Le Gouvernement flamand se réfère aux travaux préparatoires de la loi du 8 mars 1951 « modifiant, à partir de l'exercice 1951, les lois et arrêtés relatifs aux impôts sur les revenus et à la contribution nationale de crise, coordonnés par les arrêtés des 15 et 16 janvier 1948 », dont il ressort que le législateur n'accorde une

remise ou modération de contribution foncière que lorsque la disproportion entre le revenu cadastral et le revenu réel est trop importante. Le législateur a ainsi confirmé le caractère forfaitaire du précompte immobilier sur le revenu cadastral.

Dans l'article 15, § 1er, 1° et 2°, du CIR 1992, le législateur a posé en principe l'exigence d'improductivité avant de pouvoir parler d'une telle disproportion. Cette exigence implique que l'immeuble en question soit resté totalement improductif de revenus. Cela signifie en l'espèce qu'une productivité réduite des machines n'est pas prise en compte. De plus, il peut être déduit de la jurisprudence que la totale inoccupation et improductivité doit résulter de circonstances exceptionnelles et indépendantes de la volonté du contribuable.

Le Gouvernement flamand observe par ailleurs que le règlement prévu par l'article 257 du CIR 1992 a été modifié à plusieurs reprises, mais que le principe d'une remise ou d'une modération proportionnelle du précompte immobilier liée à la diminution du revenu imposable (article 15 du CIR 1992) a toujours été maintenu.

Le Gouvernement flamand se réfère à l'arrêt n° 9/93 du 11 février 1993 qui précise l'article 107ter de la Constitution. Conformément audit arrêt, la Cour ne dispose pas d'un pouvoir d'appréciation et de décision qui soit comparable à celui du législateur en ce qui concerne le choix du critère de distinction. La Cour ne peut sanctionner une réglementation que lorsque le critère de distinction ne repose pas sur une justification objective et raisonnable, la Cour devant vérifier si le législateur n'a pas excédé son pouvoir d'appréciation. La Cour doit tenir compte à cet égard du caractère forfaitaire de la réglementation légale étant donné qu'une loi fiscale doit nécessairement classer plusieurs situations différentes dans des catégories qui ne correspondent à la réalité que d'une manière simplifiée et approximative. La Cour doit en outre prendre en considération les difficultés liées au calcul d'une taxe lorsque l'on vise l'efficacité des critères et les frais administratifs et d'infrastructure qui en découlent pour le redevable et pour l'administration taxatrice.

A.2.2. Selon le Gouvernement flamand, la base imposable du précompte immobilier est le revenu cadastral, lequel ne constitue pas un revenu réel, mais fictif. Les régions ne peuvent pas y toucher. Les revenus réels ne font donc pas partie du revenu immobilier.

Selon le Gouvernement flamand, l'exigence de l'improductivité totale de l'immeuble pendant 90 jours est un choix politique parfaitement légitime, qui est justifié par le large pouvoir discrétionnaire. En tenant compte de l'improductivité, le législateur décreta permet une vérification objective de l'application et du contrôle de la disposition. En outre, ce choix politique est nécessaire pour limiter la mesure de faveur à certaines catégories de personnes et au but pour lequel la mesure est jugée la plus nécessaire, en l'occurrence seulement dans les cas où la disproportion entre le revenu cadastral et le revenu réel est si grande que le paiement intégral de l'impôt ne peut se justifier. Ce qui précède ne s'applique pas lorsque l'activité est poursuivie de manière partielle par une seule équipe dans des entreprises qui recourent au système de travail en équipes, car elles peuvent encore bénéficier de revenus réels.

A.2.3. Subsidiairement, le Gouvernement flamand propose une autre interprétation dans laquelle il peut être tenu compte, pour le calcul du nombre de jours d'improductivité, du fait que la partie demanderesse devant le juge *a quo* exerce ses activités dans un système d'équipes. Le Gouvernement flamand propose d'additionner l'inactivité de certaines équipes répartie sur plusieurs jours pour arriver à une période de 24 heures. En cas de travail en trois équipes, cela signifie que l'on peut comptabiliser 1 jour d'inactivité en additionnant des arrêts de minimum 8 heures.

A.2.4. En ce qui concerne la deuxième question préjudicielle, le Gouvernement flamand estime que le législateur applique un critère objectif, en l'occurrence un critère lié au revenu cadastral de l'immeuble proprement dit, et qui ne dépend donc pas des résultats de l'activité économique non exercée. Ce critère est de nature objective et pertinente et peut en outre être vérifié objectivement. Selon le Gouvernement flamand, prendre comme critère l'output, le chiffre d'affaires ou le bénéfice pour évaluer une diminution suffisamment qualifiée pour accorder une réduction du précompte immobilier n'est pas suffisamment précis et sera en tout cas difficilement applicable pour l'administration fiscale. De plus, un critère tel que l'output, le chiffre d'affaires ou le bénéfice n'est pas conforme à la *ratio legis* du règlement prévu par l'article 257 du CIR 1992 en ce qui concerne la modération proportionnelle.

A.3.1. Selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*, l'exigence d'une totale improductivité/inactivité dans le sens de jours entiers ne figure ni dans le texte de loi, ni dans le Commentaire.

Cette approche est contraire à l'objectif du législateur d'accorder une modération proportionnelle du revenu cadastral, et par voie de conséquence du précompte, en cas d'improductivité d'au moins 25 % en termes de durée et de volume. La partie demanderesse devant le juge *a quo* en conclut qu'il y a une inégalité de traitement entre les entreprises travaillant avec une seule équipe et celles travaillant en plusieurs équipes, qui ne repose pas sur un critère objectif pouvant être raisonnablement justifié.

A.3.2. Selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*, l'interprétation alternative proposée par le Gouvernement flamand est la seule interprétation qui soit conforme aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution, et au principe général selon lequel le législateur a voulu accorder une modération proportionnelle du revenu cadastral en cas d'improductivité d'au moins 25 %.

- B -

B.1. Le juge *a quo* demande à la Cour si l'article 257, § 2, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution si le délai de 90 jours prévu à l'article 15 du CIR 1992 est interprété en ce sens qu'il doit toujours être question de jours entiers d'improductivité, ce qui créerait une inégalité entre les contribuables dont l'activité normale se déroule en un seul « shift » et ceux dont l'activité normale a lieu en régime continu (première question préjudicielle), et entre les contribuables dont le bien immobilier a été improductif durant 90 jours au cours de l'exercice d'imposition, et ceux dont le bien immobilier n'a pas été improductif durant les 90 jours entiers, mais a généré un quart d'output/chiffre d'affaires/bénéfice en moins (deuxième question préjudicielle).

Les deux questions préjudicielles portent sur la condition d'une improductivité totale de 90 jours, qui ne tient pas compte d'une réduction d'activité ou d'output/chiffre d'affaires/bénéfice, afin d'obtenir une remise ou une modération du précompte immobilier. Elles sont dès lors examinées conjointement.

B.2.1. L'article 257, § 2, 3°, du CIR 1992 dispose :

« Sur demande de l'intéressé :

[...]

3° une remise ou une réduction proportionnelle du précompte immobilier [est accordée] dans la mesure où le revenu imposable peut être réduit en vertu de l'article 15; ».

Le législateur décrétoal flamand a entre autres subordonné la remise ou la réduction proportionnelle du précompte immobilier à l'exigence que le revenu cadastral, qui représente le revenu net annuel moyen qui peut être tiré d'un immeuble dans des circonstances normales et qui constitue la base de calcul du précompte immobilier, puisse être réduit conformément à l'article 15 du CIR 1992.

En vertu de l'article 257, § 2, 3°, en cause, du CIR 1992, il peut dès lors être accordé la remise ou la réduction proportionnelle du précompte immobilier dans la mesure où le revenu cadastral peut être réduit conformément à l'article 15 du CIR 1992. La remise ou la réduction du précompte immobilier est la conséquence logique de la réduction que le revenu cadastral, en tant qu'élément composant le revenu imposable globalement, a subie dans les circonstances données.

B.2.2. L'article 15, § 1er, du CIR 1992, qui fixe les conditions pour pouvoir bénéficier d'une réduction du revenu cadastral, dispose :

« Le revenu cadastral est réduit dans une mesure proportionnelle à la durée et à l'importance de l'improductivité, de l'absence de jouissance de revenus ou de la perte de ceux-ci :

1° dans le cas où un immeuble bâti, non meublé, est resté totalement inoccupé et improductif de revenus pendant au moins 90 jours dans le courant de l'année;

2° 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 au moins 90 jours dans le courant de l'année;

3° dans le cas où la totalité soit d'un immeuble, 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 ».

B.3. Les articles 10 et 11 de la Constitution ont une portée générale. Ils interdisent toute discrimination, quelle qu'en soit l'origine : les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination sont applicables à l'égard de tous les droits et de toutes les libertés.

Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.4.1. Les travaux préparatoires de la loi du 8 mars 1951 « modifiant, à partir de l'exercice 1951, les lois et arrêtés relatifs aux impôts sur les revenus et à la contribution nationale de crise, coordonnés par les arrêtés des 15 et 16 janvier 1948 », qui a introduit le principe de la remise ou réduction proportionnelle, mentionnent :

« Dans les cas actuellement plutôt rares où le revenu réel est inférieur au revenu cadastral, le même souci de respecter le caractère forfaitaire du revenu cadastral conduit à n'accorder désormais la remise ou modération de contribution foncière que dans certaines éventualités où la disproportion entre le revenu cadastral et le revenu réel est vraiment trop importante pour que le contribuable puisse équitablement supporter l'impôt total.

[...]

[...] la circonstance qu'il s'y trouverait, malgré l'inactivité, des machines, ustensiles ou objets mobiliers quelconques en rapport direct avec l'exploitation, ne constituera donc pas un obstacle à l'octroi de la remise ou de la modération de l'impôt foncier, pour autant, bien entendu, que l'inactivité dure au moins [...] jours par an » (*Doc. parl.*, Chambre, 1950, n° 215, p. 4).

Il apparaît que le législateur a voulu respecter le caractère forfaitaire du revenu cadastral et a donc préféré n'accorder la remise ou la réduction proportionnelle du précompte immobilier que dans les cas où il existe une disproportion trop importante entre le revenu cadastral et le revenu réel. Le législateur a choisi de lier la remise ou la réduction proportionnelle du précompte immobilier à l'absence ou à la perte de revenus locatifs issus de

l'immeuble, et non aux revenus réels qui sont le résultat de l'activité économique qui y est exercée.

Il y a une telle disproportion lorsque le bien immobilier est totalement inoccupé et improductif de revenus pendant au moins 90 jours, ce qui implique que le bien immobilier soit non meublé (article 15, § 1er, 1°, du CIR 1992).

B.4.2. Lorsqu'un bien immobilier est utilisé, comme en l'espèce, à des fins industrielles ou commerciales, l'inactivité du bien est assimilée à de l'improductivité (*Doc. parl.*, Chambre, 1950, n° 215, p. 4).

Pour pouvoir conclure à l'improductivité d'un bien immobilier, il faut que celui-ci n'ait rapporté aucun revenu et que l'inactivité ait été totale. Le respect du critère « revenus » s'analyse en se référant au revenu cadastral, c'est-à-dire le revenu locatif net annuel moyen qui peut être tiré d'un bien immobilier dans des circonstances normales.

Dans certains cas, un immeuble meublé peut quand même être assimilé à un immeuble non meublé et donc entrer en considération pour une réduction du revenu cadastral (article 15, § 1er, 2°, du CIR 1992), en l'occurrence lorsqu'il y a du matériel et de l'outillage dans l'immeuble. Dans ce cas, il est prévu que l'on tienne uniquement compte des périodes d'inactivité réelle et totale d'une partie ou de la totalité de l'outillage qui y a été installé. Pour que l'on puisse conclure à l'inactivité, il faut constater l'absence d'activité réelle du matériel et de l'outillage. Pendant cette période d'inactivité, les immeubles ne sont alors pas considérés comme des immeubles meublés.

B.5.1. Il appartient au législateur décrétoal d'établir la remise ou la modération de l'impôt. Il dispose en la matière d'une large marge d'appréciation. En effet, les mesures fiscales constituent un élément essentiel de la politique socio-économique. Elles assurent non seulement une part substantielle des recettes qui doivent permettre la réalisation de cette politique, mais elles permettent également au législateur décrétoal d'orienter certains comportements et d'adopter des mesures correctrices afin de donner corps à la politique sociale et économique.

Les choix sociaux qui doivent être réalisés lors de la collecte et de l'affectation des ressources relèvent de la compétence du législateur décrétoal. La Cour ne peut sanctionner de tels choix politiques ainsi que les motifs qui les fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou s'ils sont clairement déraisonnables.

B.5.2. La différence de traitement repose sur un critère objectif, à savoir l'improductivité totale de l'immeuble d'un contribuable. Le législateur, et plus tard le législateur décrétoal, a en effet choisi de lier la remise ou la réduction proportionnelle du précompte immobilier au revenu cadastral de l'immeuble.

Par la mesure en cause, le législateur décrétoal entendait n'accorder la remise ou la réduction du précompte immobilier que si la disproportion entre le revenu cadastral, qui représente le revenu locatif net annuel moyen qui peut être tiré d'un immeuble dans des circonstances normales, et le revenu réel de l'immeuble est trop importante.

B.5.3. Pour déterminer le revenu cadastral d'un immeuble, il n'est pas pertinent de savoir si l'activité économique exercée dans l'immeuble en question sera réalisée dans un régime de travail par équipes et si, ce faisant, l'on atteindra ou non une capacité de production maximale. Le montant du revenu cadastral d'un immeuble utilisé pour des activités industrielles ou commerciales n'en dépend pas.

Compte tenu du constat dressé ci-dessus et de l'objectif du législateur décrétoal de réserver la mesure de faveur que constitue la remise ou réduction du précompte immobilier uniquement à ces catégories de personnes qui sont propriétaires d'un immeuble qui est resté totalement inutilisé et ne produit pas de revenus, et vis-à-vis desquelles il y a une disproportion trop importante entre le revenu cadastral et le revenu réel, la distinction opérée entre les deux catégories de contribuables n'est pas manifestement déraisonnable. L'interprétation retenue par le juge *a quo* du délai de 90 jours comme étant constitué de jours entiers d'improductivité, sans qu'il faille tenir compte de la présence d'un régime de travail

par équipes ou d'une réduction de l'activité ou de l'output/chiffre d'affaires/bénéfice, n'est pas contraire aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

B.6. Les questions préjudicielles appellent une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 257, § 2, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992, lu en combinaison avec l'article 15 du même Code, ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, si le délai de 90 jours est interprété en ce sens qu'il doit toujours être question de jours entiers d'improductivité.

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 14 février 2019.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

A. Alen