

Numéro du rôle : 2138
Arrêt n° 118/2002 du 3 juillet 2002

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 115*bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, tel qu'il a été inséré par la loi du 30 mars 1994, posée par le Tribunal de première instance de Charleroi.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et A. Arts, et des juges P. Martens, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe et E. Derycke, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. Objet de la question préjudicielle

Par jugement du 1er mars 2001 en cause de la s.a. Résidence Le Bon Séjour contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 6 mars 2001, le Tribunal de première instance de Charleroi a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 115bis de l'arrêté royal n° 64 du 30 novembre 1939 contenant le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, inséré par l'article 45 de la loi du 30 mars 1994, est-il conforme aux articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il soumet au taux de 12,5 % l'apport à une société d'un immeuble affecté à des fins professionnelles dès lors que cette activité professionnelle consiste dans l'hébergement durable de personnes âgées et soumet au taux de 0,5 % l'apport d'un immeuble affecté à des fins professionnelles autres que cette activité ? »

II. Les faits et la procédure antérieure

La s.a. Résidence Le Bon Séjour a été constituée le 29 août 1997. R.B., membre fondateur, a fait apport à la société d'un immeuble, sis à la même adresse que la résidence susmentionnée, immeuble déjà affecté, au moment de l'apport, à l'exploitation d'une maison de repos.

L'Etat belge, en la personne du receveur du 6ème bureau de l'enregistrement de Charleroi, a considéré que cet apport était soumis au droit d'enregistrement de 12,5 p.c. et a perçu, de ce chef, la somme de 1.750.000 francs.

La s.a. Résidence Le Bon Séjour, quant à elle, considère que seul le droit de 0,5 p.c. était dû par application de l'article 115bis du Code des droits d'enregistrement. C'est pourquoi elle a introduit une citation contre l'Etat en restitution de la somme de 1.680.000 francs.

Après avoir estimé qu'une maison de repos devait être considérée comme une habitation au sens de l'article 115bis du Code précité, le Tribunal de première instance de Charleroi jugea que l'article 115bis du Code des droits d'enregistrement aboutissait à créer un régime de taxation différent entre l'apport à une société d'un immeuble affecté à des fins professionnelles dès lors que cette activité professionnelle consistait dans l'hébergement durable de personnes âgées et l'apport d'un immeuble affecté à des fins professionnelles autres que cette activité. Partant de cette interprétation, le Tribunal de première instance de Charleroi souleva d'office la question préjudicielle susmentionnée dont la Cour est saisie.

III. La procédure devant la Cour

Par ordonnance du 6 mars 2001, 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 qu'il n'y avait pas lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Par ordonnances du 22 mai 2001 et du 26 septembre 2001, la Cour a complété le siège respectivement par les juges J.-P. Snappe et E. Derycke.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 14 mai 2001.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 29 mai 2001.

Des mémoires ont été introduits par :

- la s.a. Résidence Le Bon Séjour, dont le siège est établi à 6043 Ransart, chaussée de Gilly 366, par lettre recommandée à la poste le 25 juin 2001;
- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 25 juin 2001.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 13 août 2001.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire en réponse, par lettre recommandée à la poste le 13 septembre 2001.

Par ordonnances du 28 juin 2001 et du 28 février 2002, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 6 mars 2002 et 6 septembre 2002 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 19 décembre 2001, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 16 janvier 2002.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 21 décembre 2001.

A l'audience publique du 16 janvier 2002 :

- ont comparu :
- . Me H. Michel, avocat au barreau de Charleroi, pour la s.a. Résidence Le Bon Séjour;
- . Me J.-F. Dizier, avocat au barreau de Charleroi, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs J.-P. Snappe et L. Lavrysen ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

Par ordonnance du 28 février 2002, la Cour a dit que le juge E. De Groot, légitimement empêché, est remplacé comme membre du siège par le juge A. Alen, a rouvert les débats et a fixé l'audience au 26 mars 2002.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats par lettres recommandées à la poste le 5 mars 2002.

A l'audience publique du 26 mars 2002 :

- a comparu Me J.-F. Dizier, avocat au barreau de Charleroi, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs J.-P. Snappe et L. Lavrysen ont fait rapport;
- l'avocat précité a été entendu;
- 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.

IV. *En droit*

- A -

Position de la s.a. Résidence Le Bon Séjour

A.1.1. On ne peut comprendre que le juge qui a posé la question ait limité le débat à la seule exploitation d'une maison de repos par l'apporteur. Une activité professionnelle autre que l'exploitation d'une maison de repos peut consister à mettre à disposition, par le propriétaire d'un immeuble, une habitation au profit de l'occupant de celui-ci. Il faudrait donc élargir la portée de la question.

A.1.2. Ceci étant, et si la question ne devait pas être modifiée, il faudrait y répondre négativement. En effet, les termes « autres que cette activité » qui y figurent *in fine* supposent que si un justiciable exerce une activité professionnelle consistant à mettre à disposition un immeuble lui appartenant à un occupant affectant cet immeuble à son « habitation », sans que cette activité consiste en l'exploitation d'une maison de repos, l'article 115*bis* serait applicable. Il ne le serait pas si cet immeuble était occupé par des pensionnaires d'une maison de repos qui y habitent de manière durable.

La différence de traitement n'est pas justifiée : en effet, elle est fondée sur l'affectation d'un bien et non pas sur l'activité de l'apporteur. La *ratio legis* des nouveaux articles 44 et 115*bis* du Code des droits d'enregistrement consiste à freiner les apports d'immeubles en société car les mesures prévues par le plan pour le calcul de l'impôt des personnes physiques voulaient favoriser l'apport d'un immeuble en société. L'application du coefficient de 12,5 p.c. fut instaurée dans le souci d'assurer une répartition équitable des efforts demandés à l'ensemble de la population et tendait à majorer de 25 p.c. le revenu cadastral des secondes résidences et des habitations « mises gratuitement ou données en location » à des fins privées : ceci, en raison de l'absence de nouvelle péréquation cadastrale. Il apparaît dès lors que la modification de l'article 44 ne visait pas les immeubles pour lesquels le propriétaire n'était taxé que sur le revenu cadastral et non sur le revenu locatif net.

Position du Conseil des ministres

A.2.1. Les deux critères retenus dans l'article 115*bis* du Code des droits d'enregistrement sont la qualité de personne physique de l'apporteur et la nature d'habitation de l'immeuble apporté, sans égard ni pour l'activité professionnelle ni pour la nature des revenus générés. D'autre part, l'affectation du bien est celle qui résulte de son utilisation effective au moment de l'apport. La première supposition faite par la s.a. Résidence Le Bon Séjour est donc fautive.

A.2.2. En ce qui concerne la nature des revenus immobiliers ou professionnels, cette matière, relevant de l'impôt direct, a été évoquée dans l'exposé introductif du ministre des Finances, à côté de celle concernant la modification du régime fiscal du droit d'apport de biens immeubles affectés au logement, en matière de l'impôt indirect frappant la circulation juridique de biens immobiliers. Il n'y a pas lieu, comme le fait la société anonyme en cause, d'établir un lien que le législateur n'a pas fait entre des impôts de nature différente, même si l'ensemble des mesures fiscales prises dans la loi du 30 mars 1994 concerne la fiscalité immobilière. En effet, il découle des travaux préparatoires que le législateur n'a pas lié techniquement les mesures prises en matière d'impôt direct avec celles prises dans la matière de la fiscalité indirecte. Dès lors, soutenir que la modification de

l'article 44 du Code des droits d'enregistrement ne vise que les immeubles pour lesquels, du point de vue de l'impôt direct, le propriétaire n'est taxé que sur le revenu cadastral, n'a aucun sens.

En conséquence, la question préjudicielle appelle une réponse positive.

- B -

B.1.1. Les actes contenant apport de biens à des sociétés possédant la personnalité juridique doivent être enregistrés dans les quatre mois (articles 19 et 32 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe).

Les transmissions à titre onéreux de biens immeubles sont en principe soumises à un droit d'enregistrement de 12,5 p.c. (article 44 du même Code).

Toutefois, afin d'encourager la création de sociétés et de contribuer ainsi au développement économique, l'apport de biens immobiliers dans des sociétés civiles ou commerciales a toujours été soumis à un droit d'enregistrement réduit qui s'élève actuellement à 0,5 p.c. (article 115 du même Code).

B.1.2. La loi du 30 mars 1994 portant exécution du plan global en matière de fiscalité a inséré un article 115*bis* dans le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, qui dispose :

« Sont assujettis au droit de 0,50 p.c., les apports à des sociétés civiles ou commerciales ayant soit leur siège de direction effective en Belgique, soit leur siège statutaire en Belgique et leur siège de direction effective hors du territoire des États membres de la Communauté européenne de biens immeubles autres que ceux affectés ou destinés partiellement ou totalement à l'habitation et apportés par une personne physique.

[...] ».

B.2.1. Tant l'Administration de l'enregistrement que le juge *a quo* ont, dans l'affaire soumise à la Cour, estimé qu'un immeuble abritant une maison de repos au moment de son

apport à une société anonyme devait être considéré comme une habitation, de sorte que le droit d'enregistrement à percevoir s'élevait à 12,5 p.c. de la valeur de l'immeuble.

B.2.2. Le juge *a quo* demande à la Cour si l'article 115*bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe viole les articles 10 et 11 de la Constitution en tant qu'il a pour effet que l'apport d'un immeuble utilisé comme home pour personnes âgées est exclu du tarif avantageux de 0,5 p.c.

La question invite donc à comparer deux catégories de sociétés dans lesquelles un bien immobilier est apporté, selon que le bien est apporté à une société ayant pour objet social le logement durable de personnes âgées ou à une société ayant un autre objet social.

La Cour limite son examen à cet aspect de la disposition en cause. Elle ne peut étendre la portée de la question préjudicielle, comme le souhaite la partie demanderesse devant le juge *a quo*, à l'apport de biens immobiliers dans d'autres sociétés ayant pour objet de fournir un logement.

B.3. Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent 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 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. Interrogé au cours des travaux préparatoires sur les raisons de la différence envisagée entre les droits d'enregistrement perçus sur l'apport de biens immeubles affectés totalement ou partiellement à une habitation (soumis à un droit de 12,5 p.c.) et ceux perçus sur les autres biens immeubles (soumis à un droit de 0,5 p.c.), le ministre des Finances a

répondu que « la modification proposée vise à décourager l'apport en société de l'habitation personnelle en mettant sur pied d'égalité l'apport en nature et l'acquisition ultérieure du bien par utilisation des capitaux récoltés » (*Doc. parl.*, Chambre, 1993-1994, n° 1290/1, pp. 36-37). Pendant la discussion en commission, il a précisé que « la *ratio legis* de la disposition nouvelle consiste par ailleurs à pénaliser la création de sociétés de patrimoine par l'apport, par une personne physique, de sa maison d'habitation dans une société : cet apport sera en effet soumis au droit de mutation applicable aux transactions à titre onéreux » (*ibid.*, pp. 99-100).

B.5. Le critère de distinction que le législateur a utilisé a pour effet, dans l'interprétation du juge *a quo*, que les biens immobiliers qui sont destinés au logement et qui sont apportés dans une société ayant pour objet, comme en l'espèce, d'exploiter une maison de repos pour personnes âgées sont soumis au droit d'enregistrement de 12,5 p.c.

Le critère n'est pas pertinent en tant qu'il exclut du taux avantageux l'apport d'un immeuble dont la destination est un home pour personnes âgées. L'affectation comme logement du bien immobilier n'est en effet pas liée à l'objet susmentionné de la mesure lorsque ce logement est indissociablement lié à l'activité économique de la société.

B.6. Il faut encore examiner si la disposition en cause n'est pas susceptible d'une autre interprétation la rendant compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution. La Cour remarque à cet égard que le ministre des Finances a répondu à une question parlementaire « que l'apport d'une maison de repos n'est en principe pas soumis au droit proportionnel du 12,5 p.c. au titre d'apport d'une habitation quand il s'agit de l'immeuble abritant une institution qui accueille des personnes âgées nécessitant des soins » (*Questions et réponses*, Sénat, 1995-1996, 26 mars 1996, n° 1-13, pp. 641-642).

Dans cette interprétation, qui est conforme aux objectifs précités consistant à encourager la création de sociétés (B.1.1), mais à décourager en revanche la création de sociétés de

patrimoine (B.4), il n'y a pas de différence de traitement et les articles 10 et 11 de la Constitution ne sont dès lors pas violés.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- L'article 115*bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, interprété comme excluant du droit d'enregistrement avantageux de 0,5 p.c. l'apport d'un immeuble utilisé comme maison de repos à une société dont l'objet social consiste en l'hébergement durable de personnes âgées, viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

- L'article 115*bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, interprété comme n'excluant pas du droit d'enregistrement avantageux de 0,5 p.c. l'apport d'un immeuble utilisé comme maison de repos à une société dont l'objet social consiste en l'hébergement durable de personnes âgées, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 3 juillet 2002.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior