

**Le non-assujettissement à l'impôt des biens de l'Etat affectés à  
un service public**  
**Note sous Cass., 23 février 2018, F.16.0102.F, commune de  
Schaerbeek c. RTBF**

---

Martin VRANCKEN  
Avocat au Barreau de Bruxelles  
Assistant à l'Université de Liège

I.	Naissance d'une notion .....	2
II.	Reconnaissance du principe par le Conseil d'Etat et la Cour constitutionnelle ? .....	5
	A. Entre louvoiements du Conseil d'Etat. ....	5
	B. ... et ambiguïté de la Cour constitutionnelle .....	7
III.	Remise en cause de la jurisprudence classique de la Cour de cassation .....	9
IV.	Confirmation par la Cour de cassation du principe de non-assujettissement des biens de l'Etat affectés à un service public à l'impôt.....	13
	A. Nature et portée du principe .....	13
	B. Observations critiques .....	16
V.	Brève conclusion.....	21

1. Depuis les prémices de l'Etat belge, les communes et les provinces disposent du pouvoir de lever des impôts. Elles le tiennent de l'article 170 (anciennement 110), §§ 3 et 4, de la Constitution, lu en combinaison avec les articles 41 et 162 (anciennement 31 et 108). Cette autonomie fiscale est large ; selon une jurisprudence constante, sauf les exceptions déterminées par le législateur (fédéral) dont la nécessité est démontrée, les collectivités locales sont libres de définir les éléments essentiels de l'impôt qu'elles souhaitent instaurer, tels la matière imposable, les redevables de l'impôt, le taux et les exonérations<sup>1</sup>.

À la fin du XIX<sup>e</sup> siècle, une controverse survint concernant l'assujettissement des biens de l'Etat (et des pouvoirs publics en général) à l'impôt. La question était de savoir s'il était possible ou non, pour une commune ou une province, par exemple, d'instaurer une taxe portant sur les biens de l'Etat – en l'absence de toute disposition légale spécifique exemptant expressément ceux-ci.

---

<sup>1</sup> Sur tout ceci, voy. B. LOMBAERT et M. VRANCKEN, « L'articulation des compétences fiscales et matérielles des pouvoirs fiscaux en Belgique », *R.F.R.L.*, 2018/1, pp. 5-20 ; B. LOMBAERT, « L'autonomie fiscale des communes : entre l'Etat, la Région et l'Union européenne », *Rev. dr. comm.*, 2006/1-2, pp. 2 et s., ici pp. 4-5 et l'abondante jurisprudence citée.

Comme chacun sait, le principe de légalité règne en maître sur la matière des impôts<sup>2</sup>. Non seulement l'article 170 de la Constitution réserve la compétence de lever taxe aux assemblées délibératives locales, élues démocratiquement, mais l'article 172, qui affirme en son alinéa 1<sup>er</sup> qu'il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts, prévoit en son second alinéa que « *[n]ulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi* ». Mais quel est le statut fiscal, au juste, des biens de l'Etat ? Tel est l'objet d'étude auquel nous nous intéressons dans les quelques pages suivantes.

Dans la présente note, nous reviendrons dans un premier temps sur la consécration par la Cour de cassation, à la fin du XIX<sup>e</sup> siècle, de l'immunité fiscale des biens de l'Etat, des communes et des provinces qui relèvent de leur domaine public et de ceux qui relèvent de leur domaine privé et qui sont affectés à un service public (I). Nous examinerons ensuite si et, le cas échéant, dans quelle mesure cette jurisprudence a trouvé un écho dans les arrêts rendus ultérieurement par le Conseil d'Etat et la Cour constitutionnelle (II). Après avoir fait le point sur les critiques, tant en doctrine qu'en jurisprudence, qui ont été adressées à cette position de la Cour de cassation, spécialement ces dernières années (III), nous exposerons et examinerons brièvement l'arrêt du 23 février 2018 par lequel la Cour de cassation, saisie d'un pourvoi l'invitant à statuer à nouveau sur la problématique, a réaffirmé avec intransigeance le principe consacré pour la première fois il y a plus d'un siècle (IV). Quelques propos conclusifs viendront enfin (V).

## I. NAISSANCE D'UNE NOTION

2. Dans un premier arrêt du 10 mars 1881, la Cour de cassation réfuta l'existence d'une exemption de principe des biens de l'Etat au sujet d'une taxe sur les aqueducs et égouts publics que la commune de Saint-Josse-ten-Noode réclamait à l'Etat belge<sup>3</sup>. Selon la Cour, des dispositions ayant pour objet d'exempter l'Etat de l'impôt dans des contextes particuliers ne peuvent être étendues par analogie à d'autres cas et être érigées en principe général d'exemption au profit de l'Etat. Seule une disposition légale explicite pourrait justifier une exemption<sup>4</sup>.

3. Quelques années plus tard, la Cour de cassation amorça ce qui s'apparente à un revirement complet de jurisprudence<sup>5</sup>. Par un arrêt du 1<sup>er</sup> juillet 1890, la Cour de cassation, saisie d'un pourvoi dirigé contre un arrêt de la cour d'appel de Bruxelles à propos d'une taxe de construction réclamée par la ville de Bruxelles à l'Etat belge, jugea en effet ce qui suit :

*« Attendu que l'impôt est un sacrifice que la puissance publique, pour être à même d'accomplir sa mission sociale, réclame des particuliers à raison de leurs biens, valeurs, facultés réelles ou*

---

<sup>2</sup> W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « L'impôt et la loi », in *En hommage à Victor Gothot*, Liège, Ed. Faculté de droit, 1962, pp. 257-320.

<sup>3</sup> Cass., 10 mars 1881, *Pas.*, 1881, I, p. 153, concl. av. gén. MELOT. Voy. déjà Cass., 29 mars 1878, *Pas.*, 1878, I, p. 199, où la Cour de cassation a affirmé que, sous réserve de l'approbation exigée par l'article 76 de la loi communale, les conseils communaux sont le pouvoir « *absolu et illimité* » de fixer, comme ils le jugent à propos, l'assiette et le montant des contributions de la commune.

<sup>4</sup> Voy. également Cass., 6 décembre 1888, *Pas.*, 1889, I, p. 54, conc. av. gén. BOSCH (taxe communale sur les égouts), où la Cour de cassation prend toutefois soin de préciser que la taxe correspond au coût d'un service rendu par la ville de Liège à l'Etat (voy. *infra* la notion de taxe rémunératoire ou de recouvrement).

<sup>5</sup> L'enjeu portait sur plusieurs centaines de milliers de francs réclamés par la ville de Bruxelles à l'Etat belge, en raison de l'édification de plusieurs bâtiments publics, dont le palais de justice.

*présumées, constituant dans leur ensemble la propriété privé ;  
 Attendu que l'impôt atteint aussi les corps moraux, y compris l'Etat, le principal d'entre eux, pour autant qu'ils puissent être assimilés aux particuliers, et, par suite, dans les mêmes conditions, c'est-à-dire à raison des biens et valeurs ayant nature de propriété privée ;  
 Attendu, dès lors, que les biens du domaine public proprement dit échappent à l'impôt, puisqu'ils ne sont pas susceptibles de propriété privée, et que n'y sont pas soumis davantage ceux des domaines nationaux appartenant à l'Etat qui sont, en vertu de la loi, affectés à un service d'utilité générale, parce que, à raison de cette destination même et tant qu'elle dure, leur propriétaire, l'Etat, n'en a ni libre disposition, ni jouissance effective, attributs essentiels de la propriété privée ;  
 Attendu que l'affranchissement des propriétés domaniales de l'impôt, lorsqu'elles sont à l'usage de tous ou qu'elles sont affectées à un service public, est une conséquence si nécessaire de la notion même de l'impôt, que le principe de cet affranchissement a été constaté et rappelé par la législation positive, à toutes les époques et sous tous les régimes, à l'occasion des contributions les plus importantes ;  
 (...)  
 Attendu que ce principe juridique domine toute la matière des impôts ; qu'il est donc commun à tous et applicable sans distinction, aux impôts levés par la commune aussi bien qu'aux impôts levés par la province ou par l'Etat »<sup>6</sup>.*

Postulant que, dans la mesure où l'impôt, par nature<sup>7</sup>, ne frappe que les particuliers et l'Etat, mais seulement lorsqu'il peut leur être assimilé, la Cour de cassation affirma que la ville de Bruxelles n'était pas fondée à réclamer une taxe à l'Etat belge à raison des immeubles qui lui appartiennent et qui sont affectés à un service d'utilité publique. La Cour cassa donc l'arrêté attaqué et renvoya l'affaire à la cour d'appel de Gand... qui réitéra pourtant la position de son homologue bruxelloise, affirmant l'inexistence d'un principe d'exemption des biens de l'Etat de l'impôt.

4. En vain, puisque la Cour de cassation confirma sa jurisprudence dans un arrêt du 11 avril 1894, rendu en chambres réunies<sup>8</sup>. Dans l'arrêt, la Cour de cassation précisa que le principe suivant lequel les biens du domaine public et ceux du domaine privé qui sont affectés à un service d'utilité publique ne sont pas imposables « *se fonde sur ce que l'impôt, destiné à subvenir aux besoins des services publics, ne doit pas atteindre les biens de l'Etat qui, par leur affectation, contribuent eux-mêmes aux services publics ; [q]u'en effet, il serait contradictoire que l'impôt, n'étant établi que pour l'utilité publique, frappât l'utilité publique elle-même ; [q]ue, d'ailleurs, les biens de l'Etat mis à la disposition de la puissance publique sont improductifs ; que n'étant d'aucune utilité particulière pour l'Etat, considéré comme propriétaire ou détenteur, ils n'offrent rien qui puisse servir d'assiette à l'impôt »<sup>9</sup>. Une exception toutefois à ce principe, tempéra la Cour : celles des taxes dites rémunératoires. Nous reviendrons brièvement plus loin sur cette notion<sup>10</sup>.*

La théorie de la Cour de cassation repose donc sur un double fondement : la nature de l'impôt et celle des biens domaniaux affectés à un service d'utilité publique. L'idée est que, dans la mesure où

<sup>6</sup> Cass., 1<sup>er</sup> juillet 1890, *Pas.*, 1890, I, p. 252 (taxe sur les constructions et reconstructions).

<sup>7</sup> La Cour fait plus d'une fois référence à la nature des choses, et ce avec des variations, dont voici un bref florilège : « *le système traditionnel, fondé sur la nature des choses* » (p. 256) ; « *le principe qui dérive de la notion juridique de l'impôt* » ; « *il est de l'essence de l'impôt (...)* », etc.

<sup>8</sup> Cass., 11 avril 1894, *Pas.*, 1894, I, p. 167, concl. conf. proc. gén. MESDACH DE TER KIELE (taxe communale sur les constructions et les reconstructions).

<sup>9</sup> Cass., 11 avril 1894, *Pas.*, 1894, I, p. 177.

<sup>10</sup> Voy. *infra*, n° 5.

l'impôt a pour objet de contribuer au financement des services publics, il ne peut frapper des bâtiments qui participent déjà à ceux-ci, du fait de leur destination<sup>11</sup>. Selon la Cour, la propriété des biens en question n'est pas assimilable à la propriété privée : ces biens sont indisponibles, en raison précisément de leur affectation et aussi longtemps que celle-ci perdure, de sorte que leur propriétaire ne pourrait pas en tirer un profit<sup>12</sup>. Ils sont réputés improductifs<sup>13</sup>. Et la Cour de préciser dans un arrêt ultérieur : « [l'impôt] ne peut frapper que les biens ayant nature de propriété privée et, partant, productifs de jouissance par eux-mêmes ; qu'il n'atteint pas l'utilité publique ni, par conséquent, les biens dont la commune, par suite de leur mise à disposition de la puissance publique, ne jouit pas privativement ; que ces biens, instruments de la mission sociale de la commune, doivent être considérés comme improductifs »<sup>14</sup>. D'où le principe du non-assujettissement de ces biens à l'impôt.

La jurisprudence de la Cour de cassation sera constante au cours du siècle suivant<sup>15</sup>.

5. Dans l'arrêt du 11 avril 1894, la Cour de cassation a admis une exception au principe d'affranchissement des biens domaniaux affectés à un service public : celle des taxes de recouvrement, ou taxes rémunératoires<sup>16</sup>. La Cour les a définies dans un premier temps comme les taxes qui sont « perçues à titre de remboursement de dépenses faites par la commune, par exemple pour la construction de trottoirs ou d'égouts »<sup>17</sup>. Le principe d'exemption ne fait pas obstacle à pareilles taxes, dans la mesure où celles-ci ont pour objet, non pas de contribuer aux dépenses générales de la commune ou de la province, mais simplement de rémunérer un service rendu par celle-ci. Ainsi que l'écrit Marc Bourgeois, « lorsque l'on se trouve en présence d'un prélèvement non fiscal de type rétributif, la règle d'immunité ne trouve pas à s'appliquer. Il convient d'éviter, en quelque sorte, qu'une collectivité (a) puisse s'enrichir aux dépens d'une autre (b), grâce à l'exemption, lorsqu'une dépense que cette dernière (b) cherche à couvrir, a profité spécialement et strictement à la première (a) »<sup>18</sup>. Dans un arrêt ultérieur, la Cour de cassation affinera sa définition des taxes rémunératoires : il s'agit des taxes qui sont « perçues à titre de remboursement de dépenses spéciales faites par la commune, dans un cas déterminé, dans l'intérêt direct et immédiat ou à la

---

<sup>11</sup> Cass., 7 juin 1910, *Pas.*, I, 1910, p. 335.

<sup>12</sup> En tout cas, pas complètement, pas comme un propriétaire privé pourrait le faire.

<sup>13</sup> Comme l'affirmera du reste le Conseil d'Etat le siècle suivant, l'imposition de biens sans valeur ou ne procurant pas de faculté contributive à leur propriétaire est contraire au principe d'égalité (C.E., 25 mai 1967, n° 12.405, *Charbonnages d'Abhoos et Bonne-Foi – Hareng et consorts*). Sur ce point, voy. A. VAN DE VIJVER, *Een verkenning van de grondslagen van het Ne bis in idem-beginsel in het Belgisch belastingsrecht*, thèse de doctorat, 2014 (Universiteit Antwerpen), Bruxelles, Larcier, 2015, pp. 327-328. Voy. aussi M. BOURGEOIS, *La notion juridique d'impôt - Etude positive et prospective du droit belge à la lumière du droit européen, du droit international conventionnel et du droit comparé*, thèse (non publiée), Université de Liège, 2007, p. 66.

<sup>14</sup> Cass., 16 janvier 1905, *Pas.*, 1905, I, p. 83, concl. proc. gén. JANSSENS.

<sup>15</sup> Cass., 16 janvier 1905, *Pas.*, I, p. 83 ; Cass., 22 juin 1908, *Pas.*, I, p. 258 ; Cass., 29 novembre 1909, *Pas.*, 1910, I, p. 19 ; Cass., 7 juin 1910, *Pas.*, I, p. 335 ; Cass., 28 juin 1910, *Pas.*, I, p. 373 ; Cass., 20 mars 1911, *Pas.*, I, p. 68 ; Cass. (ch. réunies), 30 novembre 1911, *Pas.*, 1912, I, p. 21, concl. Terlinden ; Cass., 1<sup>er</sup> avril 1946, *Pas.*, I, p. 122 ; Cass., 9 décembre 1946, *Pas.*, I, p. 466 ; Cass., 16 février 1951, *Pas.*, I, p. 390 ; Cass., 3 mars 1959, *Pas.*, I, p. 664 ; Cass., 14 juin 1960, *Pas.*, I, p. 1184 ; Cass., 14 mars 1961, *Pas.*, 1961, I, p. 768 ; Cass., 10 janvier 1964, *Pas.*, I, p. 490 ; Cass., 29 septembre 1964, *Pas.*, 1965, I, p. 97 ; Cass., 2 février 1977, *Pas.*, I, p. 601.

<sup>16</sup> Voy. not. Cass., 16 janvier 1905, *Pas.*, 1905, I, p. 84 (taxe de voirie sur les propriétés situées à front des rues pavées et éclairées) ; Cass., 9 décembre 1946, *Pas.*, 1946, I, p. 466.

<sup>17</sup> Cass., 11 avril 1894, précité.

<sup>18</sup> M. BOURGEOIS, *La notion juridique d'impôt - Etude positive et prospective du droit belge à la lumière du droit européen, du droit international conventionnel et du droit comparé*, thèse (non publiée), Université de Liège, 2007, p. 743.

décharge de certains contribuables »<sup>19</sup>.

Dans la suite, tout le débat portera sur la question de savoir concrètement si une taxe donnée entre dans la catégorie des taxes rémunératoires, auquel cas elle est admissible, ou non. Au fil de ses arrêts, la Cour de cassation réduira peu à peu la portée de la notion – augmentant corrélativement l’emprise du principe d’immunité des biens domaniaux affectés à un service public – mais nous n’allons pas nous appesantir ici sur cette question<sup>20</sup>.

\*  
\* \*

6. Si la jurisprudence de la Cour de cassation, passées les premières hésitations des années 1880, n’a plus guère varié par la suite<sup>21</sup> – du moins sur le principe –, faisons un tour auprès des autres juridictions suprêmes du Royaume. Le tableau y est nettement plus contrasté.

## II. RECONNAISSANCE DU PRINCIPE PAR LE CONSEIL D’ETAT ET LA COUR CONSTITUTIONNELLE ?

7. Les arrêts de 1890 et de 1894 ont été prononcés par la Cour de cassation à une époque où celle-ci dominait, à l’abri de tout rival, le paysage judiciaire du Royaume. La création ultérieure du Conseil d’Etat d’abord, et celle de la Cour constitutionnelle ensuite, auraient-elles changé la donne ?

### A. Entre louvoiements du Conseil d’Etat...

8. En 1963, dans une affaire opposant la SNCB à la commune de Saint-Gilles au sujet de la

---

<sup>19</sup> Cass., 16 janvier 1905, *Pas.*, 1905, I, p. 84. Voy. aussi Cass. (ch. réunies), 30 novembre 1911, *Pas.*, 1912, I, 21, concl. TERLINDEN. Sur toute cette évolution, voy. M. BOURGEOIS, *La notion juridique d’impôt - Etude positive et prospective du droit belge à la lumière du droit européen, du droit international conventionnel et du droit comparé*, thèse (non publiée), Université de Liège, 2007, pp. 97-100.

<sup>20</sup> Voy. sur ce point M. DE JONCKHEERE, *Fiscale basisbegrippen*, p. 8, E.K., note sous Cass., 2 février 1977, *Arr. Cass.*, 1977, p. 625 et *Pas.*, 1977, I, pp. 601-602 ; K. ROSSIGNOL, « Overheidsvrijstelling van lokale en regionale belastingen », *L.R.B.*, 2016/1, p. 6.

<sup>21</sup> Certains auteurs ont cru lire un revirement de jurisprudence dans un arrêt de la Cour de cassation du 12 octobre 1954. Cass., 12 octobre 1954, *Pas.*, 1955, I, p. 106 (voy. en ce sens P.-Y. ERNEUX, « La fiscalité des biens du domaine public », in *Domaine public, domaine privé – Biens des pouvoirs publics*, Bruxelles, Larcier, 2008, pp. 291-308). Il n’en est rien. Comme l’explique le premier avocat général Henkes dans ses conclusions précédant l’arrêt annoté, l’arrêt du 12 octobre 1954 ne porte pas directement sur la question de l’existence, ou non, d’un principe général d’exemption des biens domaniaux de l’impôt, mais sur l’application de l’article 4, § 2, des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus. Dans l’arrêt, la Cour limite soigneusement son propos à la contribution foncière. Les conclusions du ministère public précédant l’arrêt, de la plume de Walter Ganshof van der Meersch, alors avocat général, laissent cependant peu planer le doute sur la position de leur auteur dans la controverse : « *Ni aujourd’hui, ni sous l’empire des législations que j’ai rappelées, on ne peut donc affirmer sans réserves que les biens de l’Etat, des provinces, des communes ou des établissements publics seraient exemptés d’impôt ou encore que l’Etat ne peut pas se devoir d’impôt à lui-même. C’est là une affirmation que le droit positif dément. Ces biens ne bénéficieront de l’exonération que là seulement où sont réunies un certain nombre de conditions que la loi fixe expressément* » (*Pas.*, 1955, I, p. 110). Ceci dit, comme déjà énoncé, il ne faut pas perdre de vue que le problème portait sur la cotisation de la SNCB à la contribution foncière, et non à des taxes locales, et que les parcelles en cause avaient été données en location par la SNCB à une société privée tierce.

mise à la charge de la première par la seconde de frais dans le curage de cours d'eau, le Conseil d'Etat reconnu expressément l'existence d'un principe général de droit en vertu duquel les biens de l'Etat sont susceptibles d'être exemptés de l'impôt, soulignant que, par contraste, la SNCB ne jouissait pas d'une telle immunité. En l'espèce, la loi organique de la SNCB prévoyait toutefois que la société était exempte de tous impôts ou taxes au profit des communes. La Haute juridiction administrative conclut du caractère formel de la disposition et du fait qu'elle ne tolérait aucune exception que la SNCB ne pouvait être tenue pour redevable, par une commune, d'une quelconque taxe – fût-elle rémunératoire<sup>22</sup>.

À peine six ans ont suffi pour que la section d'administration du Conseil d'Etat revienne sur sa jurisprudence, à l'occasion d'un recours portant sur la légalité d'un règlement-taxe provincial sur le captage d'eau. Dans un arrêt du 27 mars 1969, rendu sur avis conforme de l'auditeur, elle a jugé que « *si diverses dispositions légales prévoient des exemptions d'impôts à l'égard de biens domaniaux ou en faveur de certains services publics, aucune disposition légale n'obligeait, ni même n'autorisait la partie adverse (la province) à créer de telles exemptions (en faveur des communes)* »<sup>23</sup>. La section de législation du Conseil d'Etat s'est alignée sur cette jurisprudence dans un avis rendu en 1998<sup>24</sup>.

Mais que déduire des arrêts plus récents par lesquels le Conseil d'Etat, section du contentieux administratif, affirme qu'il n'existe aucun principe général exemptant de l'impôt les biens d'une personne privée affectés au service public et refuse de poser une question préjudicielle à la Cour constitutionnelle au sujet de la conformité de l'inexistence d'un tel principe avec le principe d'égalité, au motif que « *l'éventuelle différence de traitement* » ne résulterait pas d'une norme dont la Cour peut contrôler la compatibilité avec la Constitution<sup>25</sup> ? Peut-on comprendre qu'*a contrario*, le Conseil d'Etat admet implicitement que les biens d'une personne *publique* affectés à un service

---

<sup>22</sup> C.E., 10 décembre 1963, n° 10.320, R.A.C.E., 1963, p. 895 : « *Considérant que la disposition invoquée, en ce qui concerne les taxes communales, n'assimile pas la Société Nationale des Chemins de Fer belges à l'Etat, dont la situation en la matière n'est pas réglée par une disposition légale, mais est régie par un principe général de droit auquel des exceptions sont permises, mais prévoit expressément que la société est exempte de tous impôts ou taxes au profit des communes ; que cette disposition est formelle et ne souffre pas d'exception ; que le moyen est fondé* ». Dans cet arrêt, le Conseil d'Etat s'écarte de la solution prônée dans un arrêt rendu plus tôt, la même année, où il avait estimé que l'immunité légale de la SNCB vis-à-vis des impositions locales ne valait pas pour les taxes à caractère rémunératoire (C.E., 10 mai 1963, n° 10.018, SNCB c. commune de Forest, R.A.C.E., 1963, p. 369). Il est permis de se demander toutefois si, dans ce premier arrêt, le Conseil d'Etat ne souscrit pas déjà implicitement à l'existence d'un principe général de droit d'immunité de certains biens de l'Etat.

<sup>23</sup> C.E., 27 mars 1969, n° 13.470, commune de Tamines et commune d'Auvelais.

<sup>24</sup> C.E. (sect. lég.), avis n° 27.304/4 du 27 mars 1998 sur un avant-projet de décret de la Région wallonne « modifiant le décret du 25 juillet 1991 relatif à la taxation des déchets en Région wallonne ». Dans cet avis, la section de législation remarque que, « *même si l'on estime qu'il est de principe que les biens du domaine public et ceux qui, appartenant au domaine privé d'une personne de droit public, sont affectés à un service public ou à un service d'utilité générale ne peuvent être frappés d'impôt, ce principe ne fait pas obstacle à ce que la Région wallonne établisse à charge des communes le 'prélèvement-sanction' envisagé par le décret en projet* », dans la mesure où, notamment, les déchets visés par le prélèvement ne sont pas des biens du domaine public ni des biens du domaine privé affectés à un service d'utilité publique.

<sup>25</sup> C.E., 10 janvier 2007, n° 166.441, SA Belgacom Mobile : « *Considérant que selon l'article 172, alinéa 2, de la Constitution, «nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie qu'en vertu d'une loi»; que la requérante est une société anonyme de droit privé et qu'il n'existe aucun principe général exemptant de l'impôt les biens d'une personne privée affectés au service public; que l'éventuelle différence de traitement qu'évoque la requérante ne découlant pas d'une norme dont la Cour d'arbitrage peut contrôler la compatibilité avec la Constitution, il n'y a pas lieu de poser une question préjudicielle à ce sujet; que le moyen n'est pas fondé* ». C.E., 10 janvier 2007, n° 166.442, SA Belgacom Mobile ; C.E., 20 janvier 2009, n° 189.664, SA Mobistar c. commune d'Aubange, Rev. dr. comm., 2010/3, p. 51 ; C.E., 21 janvier 2009, n° 166.442, SA Mobistar.

public sont régis par un tel principe ? Rien n'est moins sûr. Le Conseil d'Etat évoque seulement, on l'a dit, une simple éventualité en termes de différence de traitement<sup>26</sup>.

Dans un arrêt récent du 27 janvier 2014, le Conseil d'Etat, saisi par la Communauté française, était appelé à se prononcer sur la légalité d'un règlement-taxe de la commune de Woluwe-Saint-Lambert sur les emplacements de parking<sup>27</sup>. Un moyen était pris de la non-conformité du règlement-taxe aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce qu'il soumettait à taxation et traitait donc de manière égale les redevables qui accomplissent une mission de service public (ici, la Communauté française) et ceux qui poursuivent un but de lucre. Le Conseil d'Etat a donné raison à la Communauté française, considérant que les explications fournies par la commune ne permettaient pas de justifier l'identité de traitement dénoncée. Il est permis de se demander ce que le Conseil d'Etat aurait décidé s'il avait été saisi d'un moyen pris de la violation du principe de non-assujettissement à l'impôt des biens de l'Etat affectés à un service public. La question reste ouverte.

## B. ... et ambiguïté de la Cour constitutionnelle

9. Quant à la Cour constitutionnelle, à vrai dire, on peut difficilement déduire de sa jurisprudence une reconnaissance ou un déni clair de l'existence d'un principe de non-assujettissement à l'impôt des biens de l'Etat affectés à un service public.

Dans un arrêt n° 12/96 du 5 mars 1996, la Cour (alors Cour d'arbitrage) était saisie par le Conseil des ministres d'un recours en annulation dirigé contre l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 22 décembre 1994 relative au précompte immobilier. Était en cause la suppression par le législateur régional du régime de faveur dont l'Etat, les Communautés et les Régions jouissaient jusqu'alors en matière de précompte immobilier. En l'occurrence, la Région avait substitué au régime d'immunité totale, qui prévalait jusque-là, un régime d'immunité partielle. Devant la Cour, le Conseil des ministres soutenait notamment qu'en adoptant l'ordonnance attaquée, le législateur bruxellois élargissait le fait générateur en matière de précompte immobilier, « *fait dont la définition relève du législateur fédéral, en réputant productifs de revenus des biens qui, en raison de leur affectation à un service rendu à la population, ne le sont pas* »<sup>28</sup>. À l'époque, la loi spéciale de financement n'attribuait aux Régions, pour ce qui concerne le précompte immobilier, que la compétence relative à la modification du taux d'imposition et des exonérations<sup>29</sup>. En l'espèce, travaux préparatoires à l'appui, la Cour constitutionnelle a considéré que la compétence régionale relative aux exonérations devait s'interpréter largement, « *comme un terme générique recouvrant à la fois immunisations, immunités, réductions et abattements* »<sup>30</sup>. Selon la Cour, « *[c]ette attribution de compétence ne contient aucune réserve en fonction de la personne qui est propriétaire du bien concerné* »<sup>31</sup>. Partant, la Cour a rejeté le moyen soulevé par le Conseil des ministres.

---

<sup>26</sup> Sur ces arrêts, voy. M. VERVOORT, *De overheid als belastingplichtige*, thèse de doctorat (KU Leuven), Bruxelles, Larcier, 2017, spéc. pp. 286-287, qui estime qu'à supposer qu'un principe général d'exemption existe – ce qu'elle réfute par ailleurs –, ce principe devrait s'appliquer indépendamment de la qualité (publique ou privée) du contribuable.

<sup>27</sup> C.E., 27 janvier 2014, n° 226.229, *Communauté française, L.R.B.*, 2014/2, p. 12, avec note K. ROSSIGNOL, « Fiscale vrijstelling 'openbare diensten' bekeken vanuit de problematiek van multidoelstellingen ».

<sup>28</sup> C.A., arrêt n° 12/96 du 5 mars 1996, B.3.1.

<sup>29</sup> Article 4, § 2, (ancien) de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions.

<sup>30</sup> B.3.4.

<sup>31</sup> B.3.5.1.

On pourrait être tenté de soutenir que, dans cet arrêt, la Cour constitutionnelle prend ses distances avec la thèse promue par la Cour de cassation, selon laquelle les biens de l'Etat affectés à un service public ne seraient pas soumis à l'impôt, en raison de la nature de celui-ci (ou en raison de la nature des biens mêmes). La Cour constitutionnelle estime qu'on a bien affaire à une exonération, validant ainsi l'initiative de la Région de Bruxelles-Capitale. Ceci étant, il nous paraît difficile de tirer des conclusions fermes de cet arrêt en lien avec la problématique étudiée dans la présente note, cet arrêt ayant été rendu dans une matière bien spécifique, celle de la répartition des compétences au sein de l'Etat fédéral, et la Cour ayant soigneusement souligné que le terme « exonération » figurant à l'article 4 de la loi spéciale de financement devait s'interpréter « *comme un terme générique visant à la fois immunisations, immunités, réductions et abattements* »<sup>32</sup>.

Dans l'arrêt n° 113/2005 du 30 juin 2005, la Cour constitutionnelle se découvre davantage – mais sans toutefois prendre très clairement position dans la controverse. En l'espèce, la Poste contestait devant la cour d'appel de Liège le fait d'être redevable de la taxe wallonne sur les automates. La requérante se prévalait de l'article 15 de la loi du 6 juillet 1971, qui assimile la Régie des Postes à l'Etat pour l'application des impôts. Au contentieux préjudiciel, l'un des arguments de la Poste, suivie par le Conseil des ministres, consistait à dire qu'en l'assimilant à l'Etat, le législateur avait entendu lui rendre applicable le principe général du droit suivant lequel les biens du domaine public et ceux du domaine privé affectés à un service d'utilité publique sont exempts d'impôt<sup>33</sup>. La Cour constitutionnelle a considéré que l'article 15 de la loi du 6 juillet 1971 constituait une loi limitant l'autonomie fiscale des entités fédérées au sens de l'article 170, § 2, alinéa 2, de la Constitution, l'article 15 tendant à exonérer la Régie des Postes des impositions auxquelles l'Etat n'est pas soumis. Dans l'arrêt, la Cour a affirmé que « *le législateur fédéral peut non seulement excepter certaines matières fiscales de la fiscalité propre des communautés et des régions, mais il peut en outre prévoir que cette fiscalité ne s'applique pas à certaines catégories de contribuables. De surcroît, le législateur peut tant interdire la perception d'une imposition régionale a priori que prévoir des exceptions aux impositions régionales déjà établies* »<sup>34</sup>. Comme le soulignera la cour d'appel de Bruxelles dans un arrêt du 7 avril 2016, dont nous parlerons plus loin, il semble pouvoir être déduit de l'arrêt n° 113/2005 la reconnaissance implicite par la Cour constitutionnelle de l'existence d'un principe d'exemption des biens de l'Etat affectés au service public<sup>35</sup>.

Cet arrêt de la Cour constitutionnelle peut être utilement confronté avec un arrêt de la cour d'appel de Bruxelles du 6 mai 2014, dans lequel celle-ci estime que l'article 15 de la loi du 6 juillet 1971 n'exonère pas la Poste (rebaptisée entretemps Bpost) des impôts, redevances et taxes, mais qu'il signifie que Bpost peut revendiquer une exemption à condition d'établir que l'Etat est lui-même exonéré de cette taxe. Etait en cause l'application de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 22 décembre 1994 relative à la reprise de la fiscalité provinciale, qui établissait en son article 2 une taxe annuelle sur les établissements bancaires et financiers ainsi que sur les distributeurs automatiques de billets. Considérant que l'exonération de la taxe régionale ne peut résulter que d'une loi, et non d'un pouvoir général de droit, la cour d'appel a jugé que Bpost était bien

---

<sup>32</sup> C.A., arrêt n° 12/96 du 5 mars 1996, B.3.4.

<sup>33</sup> C.A., arrêt n° 113/2005 du 30 juin 2005, A.2.2.

<sup>34</sup> B.7.

<sup>35</sup> Au considérant B.8.4 de l'arrêt, la Cour constitutionnelle relève que la Poste bénéficiait de l'exonération en cause lorsque la taxe était perçue par les provinces et les communes. Nous n'avons pas connaissance d'une disposition légale qui, à l'époque, interdisait spécifiquement aux provinces et communes de désigner la Poste comme redevable d'une taxe sur les automates.



redevable de la taxe litigieuse<sup>36</sup>.

La Cour constitutionnelle a abordé une nouvelle fois – quoiqu’incidemment – la problématique dans un arrêt n° 75/2013 du 30 mai 2013. Le tribunal de première instance de Gand avait posé une question préjudicielle à la Cour portant sur la constitutionnalité des dispositions légales qui exemptent la SNCB Holding et Infrabel de tous impôts, taxes et droits au profit des provinces, communes et agglomérations de communes, mais non la SNCB<sup>37</sup>. Contestant la pertinence de la question préjudicielle, le Conseil des ministres arguait de ce que les sites de la SNCB doivent en toute hypothèse être exemptés de la taxe provinciale litigieuse en vertu du principe consacré par la Cour de cassation « *selon lequel les biens affectés au service public doivent être exemptés d’impôt* ». Le juge *a quo*, dans le jugement de renvoi, avait de son côté affirmé « *qu’un principe général d’exonération d’impôt du domaine public n’existe pas. A supposer qu’il existe, il convient de constater que, selon la jurisprudence récente, ce principe ne s’applique que si l’instance concernée est expressément assimilée à l’Etat en matière d’impôt. La [SNCB] n’est, en matière d’impôt, pas assimilée à l’Etat belge et il n’est pas davantage prévu une exonération expresse des impôts provinciaux* »<sup>38</sup>. Statuant sur l’exception soulevée par le Conseil des ministres, la Cour constitutionnelle a estimé que le juge *a quo* ne se fondait pas sur une prémisse manifestement erronée « *compte tenu notamment de la transformation, en 2004, de la SNCB en une entreprise publique autonome ayant la forme d’une société anonyme de droit public* », et que l’exception n’était dès lors pas fondée. La seule chose qu’on puisse, à notre avis, déduire avec certitude – et encore – de cet arrêt de la Cour constitutionnelle, c’est qu’à supposer qu’un principe général d’exemption des biens domaniaux existe, il ne vaudrait pas pour une entreprise publique telle que la SNCB, en l’absence d’un mécanisme légal d’assimilation à l’Etat<sup>39</sup>.

### III. REMISE EN CAUSE DE LA JURISPRUDENCE CLASSIQUE DE LA COUR DE CASSATION

10. Pendant de nombreuses années, les juridictions du fond (les députations permanentes puis, à partir de 1999, les tribunaux de première instance et les cours d’appel) se sont majoritairement alignées sur la jurisprudence de la Cour de cassation<sup>40</sup>. Les collectivités locales, par la force des choses, se sont mises au diapason – certaines intégrant des dispositions exonératoires explicites dans leurs règlements-taxes, dans un souci d’assurer la sécurité juridique. Quelques voix dissidentes se sont fait entendre en doctrine<sup>41</sup>. Dans des conclusions, souvent citées, précédant un arrêt de la

<sup>36</sup> Bruxelles, 6 mai 2014, 2012/AR/1038, inédit, cité in N. FORTEMPS et C. MOLITOR, « Principes généraux et fiscalité locale », in *Les principes généraux de droit administratif. Actualités et applications pratiques*, Bruxelles, Larcier, 2017, pp. 727-730.

<sup>37</sup> La restructuration de la Société nationale des chemins de fer belge (SNCB), en 2004, a donné lieu à la création d’un groupe composé de trois entités juridiques distinctes : la SNCB Holding et ses deux filiales, la SNCB et Infrabel.

<sup>38</sup> B.3.

<sup>39</sup> Ce qui concorde avec la jurisprudence de la Cour de cassation, qui réserve le bénéfice du principe de non-assujettissement des biens de l’Etat à l’impôt aux seules collectivités politiques (autorité fédérale, Communautés, Régions, provinces et communes) (Cass., 14 février 1986, *Arr. Cass.*, 1985-1986, p. 387) (en ce sens, voy. M. DE JONCKHEERE, *De gemeentelijke belastingbevoegdheid. Fiscaaljuridische aspecten*, Bruges, die Keure, 1996, p. 297).

<sup>40</sup> A. GOEGEBUER, « De (on)belastbaarheid van het openbaar domein inzake lokale en regionale belastingen », *L.R.B.*, 2007/1-2, p. 42.

<sup>41</sup> Voy. les auteurs cités dans A. GOEGEBUER, « De (on)belastbaarheid van het openbaar domein inzake lokale en regionale belastingen », *L.R.B.*, 2007/1-2, pp. 54-56.

Cour de cassation du 12 octobre 1954, Walter Ganshof van der Meersch, alors avocat général, a ouvertement remis en cause l'existence d'un principe d'affranchissement des biens domaniaux de l'impôt<sup>42</sup>.

11. Pour ce que nous en savons, la controverse s'est véritablement rallumée au début des années 2010. Un vent de dissidence s'est ainsi levé chez certains juges de la cour d'appel et du tribunal de première instance francophone de Bruxelles<sup>43</sup>.

Dans un jugement du 2 septembre 2011, la 32<sup>e</sup> chambre du tribunal de première instance de Bruxelles a estimé que le principe consacré par la Cour de cassation n'a plus cours à l'heure actuelle, dès lors que la législation positive ne prévoit pas d'exonération de principe des biens de l'Etat affectés à un service public<sup>44</sup>. Selon le juge, « *le concept d'impôt n'est pas défini légalement. Ainsi donc, lorsqu'il est fait référence à la nature même de l'impôt, il s'agit, pour la partie qui s'en prévaut, de se référer à un principe général de droit* ». Plus loin : « *Aucune règle de droit non écrite, emprunte du plus grand bon sens possible, ne peut primer sur une disposition de droit constitutionnel (en l'occurrence l'article 172, alinéa 2, de la Constitution)* ». Plusieurs jugements de la 32<sup>e</sup> chambre vont dans le même sens<sup>45</sup>.

Plus succincte, la 34<sup>e</sup> chambre du tribunal de première instance de Bruxelles a jugé dans une décision du 3 janvier 2013 « *qu'il n'y a pas, dans le droit positif actuel, de principe général en vertu duquel l'État, par essence, échapperait aux lois d'impôt. La meilleure preuve en est que l'État est soumis à l'impôt des personnes morales en vertu de l'article 220, 1<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992* »<sup>46</sup>.

Dans un arrêt du 6 mai 2014, la cour d'appel de Bruxelles s'est limitée à affirmer que « *seule une loi peut établir une exonération d'impôt* » pour écarter l'invocation par Bpost d'un principe général d'exemption de l'impôt des biens de l'Etat affectés au service public<sup>47</sup>.

Dans un arrêt du 17 mars 2015<sup>48</sup>, la 6<sup>e</sup> chambre fiscale de la cour d'appel de Bruxelles s'est montrée légèrement plus diserte. Selon la cour, « *seule la loi peut instaurer une exonération d'impôt et une telle exonération au profit des biens du domaine public d'une autorité publique ou de son domaine privé, affectés à un service d'utilité publique, ne peut résulter d'un principe général de droit seul, en-dehors de la loi. (...). La loi ne définit pas la notion d'impôt de manière générale. L'impôt ne se limite dès lors pas, sur la seule base de sa nature juridique, aux biens ayant la nature de propriétés privées productifs de jouissance par eux-mêmes, à l'exclusion des biens du domaine*

<sup>42</sup> Voy. *supra*, note de bas de page n° 21.

<sup>43</sup> Voy. spéc. Bruxelles, 17 mars 2015, 2012/AR/2241, inédit ; Bruxelles, 6 mai 2014, 2012/AR/1038, inédit ; Trib. (fr.) Bruxelles, 2 septembre 2011, 2009/584/A, inédit ; Trib. (fr.) Bruxelles, 16 juillet 2014, 2010/9866/A ; *R.F.R.L.*, 2015/1, p. 61 ; Trib. (fr.) Bruxelles, 9 janvier 2015, *R.F.R.L.*, 2015/3, p. 247. Ces décisions sont citées dans : N. FORTEMPS et C. MOLITOR, « Principes généraux et fiscalité locale », in *Les principes généraux de droit administratif. Actualités et applications pratiques*, Bruxelles, Larcier, 2017, pp. 727-730

<sup>44</sup> Trib. (fr.) Bruxelles, 2 septembre 2011, 2009/584/A, inédit (taxe sur les surfaces de bureaux).

<sup>45</sup> Trib. (fr.) Bruxelles, 6 août 2012, *F.J.F.*, 2014/61, p. 237 ; Trib. (fr.) Bruxelles, 16 juillet 2014, 2010/9866/A, 2011/4063/A et 2011/1299/A, *R.F.R.L.*, 2015/1, p. 61 (taxe sur les terrains non bâtis) ; Trib. (fr.) Bruxelles, 9 janvier 2015, 09/6713/A, 09/6714/A et 09/6717, *R.F.R.L.*, 2015/3, p. 247. Voy. toutefois *contra* : Trib. (fr.) Bruxelles (32<sup>e</sup> ch.), 8 février 2017, 2012/15225 et 15226/A, *R.F.R.L.*, p. 82.

<sup>46</sup> Trib. (fr.), Bruxelles, 3 janvier 2013, 2009/9531/A, *R.F.R.L.*, 2014/3, p. 221 (taxe régionale sur les occupants d'immeubles bâtis et titulaires de droits réels sur certains immeubles).

<sup>47</sup> Bruxelles (6<sup>e</sup> ch. civ.), 6 mai 2014, 2012/AR/1038, inédit. Voy. *supra*, n° 9.

<sup>48</sup> Bruxelles (6<sup>e</sup> ch. fisc.), 17 mars 2015, 2012/AR/2241, inédit.

*public de l'Etat ou des biens affectés à un service d'utilité publique* ». Le juge d'appel s'est référé à la définition classique de l'impôt par la Cour de cassation, en y pointant l'absence de prise en compte de la qualité des biens en vue de déterminer leur soumission ou non à l'impôt. Aux termes de cette définition, l'impôt est défini comme « *un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'Etat, les provinces, les communes sur les ressources des personnes qui vivent sur leur territoire ou y possèdent des intérêts pour être affectés aux services d'utilité publique* »<sup>49</sup>. Selon le juge, « *[c]ette définition n'exclut pas en soi la perception de l'impôt à la charge de l'Etat pour des biens affectés à un service d'utilité publique* ».

Dans le même temps, un certain nombre de juges sont toutefois restés fidèles à la jurisprudence traditionnelle de la Cour de cassation<sup>50</sup>.

**12.** Plusieurs auteurs, dans la doctrine récente, ont fait l'inventaire des arguments en faveur d'un renversement de la jurisprudence de la Cour de cassation. Ont ainsi notamment été épinglés les éléments suivants :

- de nombreuses interventions législatives par lesquelles les exonérations des personnes publiques seraient abrogées en termes génériques, ou par lesquelles celles-ci seraient explicitement soumises à l'impôt ;
- l'émergence de taxes qui poursuivent un but autre que budgétaire (telles les taxes environnementales ou celles qui visent les immeubles abandonnés), et au sujet desquelles l'argument purement financier selon lequel des biens qui sont déjà mis à contribution à des fins de service public ne doivent pas l'être une seconde fois ne serait pas recevable ;
- l'évolution du contexte économique depuis les années 1900, avec la libéralisation des marchés, le démantèlement progressif des monopoles étatiques et, plus généralement, le développement de la notion de service public fonctionnel (c'est-à-dire du fait que les missions de service public soient de plus en plus réalisées indépendamment du type d'organisme, public ou privé, qui en a la charge) ;
- l'idée que les biens du domaine public peuvent maintenant, à certaines conditions, faire l'objet d'une utilisation privative, voire même engendrer des revenus imposables<sup>51</sup> ; ou encore
- le fait qu'il existe plusieurs autorités dotées chacune du pouvoir fiscal et réalisant des missions propres de service public, et l'inexistence d'un domaine public ou d'un service public indivisible<sup>52</sup>.

Certains de ces auteurs mettent également en exergue, dans ce contexte, la nécessité qu'il y aurait d'examiner l'opportunité, compte tenu du critère de l'utilité publique qui guiderait la jurisprudence de la Cour de cassation, d'étendre le cas échéant le bénéfice du principe d'exemption à l'ensemble des personnes publiques et privées qui contribuent également à l'accomplissement de tâches d'intérêt public<sup>53</sup>.

---

<sup>49</sup> Cass., 30 novembre 1950, *Pas.*, 1951, I, p. 191.

<sup>50</sup> Récemment, voy. Trib. Bruxelles (fr.) (32<sup>e</sup> ch.), 8 février 2017, 2012/15225 et 15226/A, *R.F.R.L.*, 2017/1 (taxe sur les emplacements de parking), p. 82 ; Trib. Mons, 7 juillet 2011, *F.J.F.*, 2012/300.

<sup>51</sup> K. ROSSIGNOL, « Overheidsvrijstelling van lokale en regionale belastingen », *L.R.B.*, 2016/1, p. 8.

<sup>52</sup> Voy. M. VERVOORT, *De overheid als belastingplichtige*, thèse de doctorat (KU Leuven), Bruxelles, Larcier, 2017, pp. 278-291, ici pp. 289-290. Voy. également A. GOEGBUER, « De (on)belastbaarheid van het openbaar domein inzake lokale en regionale belastingen », *L.R.B.*, 2007/1-2, pp. 64-74.

<sup>53</sup> Voy. notamment K. ROSSIGNOL, « Overheidsvrijstelling van lokale en regionale belastingen », *L.R.B.*, 2016/1, p. 7.

**13.** C'est donc dans un contexte de relative incertitude que la cour d'appel de Bruxelles a été appelée à se prononcer sur l'existence d'un éventuel principe d'exemption de l'impôt des biens de l'Etat affectés au service public. La question portait, en l'espèce, sur la possibilité pour la Radio-Télévision belge de la Communauté française (RTBF), que la loi du 18 mai 1960 organique des instituts de la radiodiffusion-télévision belge assimile à l'Etat « *en ce qui concerne l'application des lois et règlements relatifs aux impôts directs de l'Etat et aux taxes ou impôts des provinces et des communes* », de se prévaloir d'un tel principe dans le cadre de l'application d'une taxe instaurée par la commune de Schaerbeek sur les terrains non bâtis situés en bordure d'une voie publique suffisamment équipée.

La commune soutenait que le principe constitutionnel de la légalité de l'impôt fait obstacle à ce que la RTBF, à l'instar de l'Etat, puisse se prévaloir d'un principe suivant lequel les biens domaniaux de l'Etat, des provinces et des communes qui sont affectés à un service public sont exonérés de l'impôt. Le principe général de droit consacré par la Cour de cassation n'aurait plus cours, compte tenu notamment de l'évolution de la législation fiscale.

Dans un arrêt du 7 avril 2016, la cour d'appel de Bruxelles a débouté la commune, confirmant la validité du principe, en se référant notamment aux arrêts fondateurs de la Cour de cassation du 1<sup>er</sup> juillet 1890 et du 11 avril 1894 ainsi qu'à l'arrêt n° 113/2005 de la Cour constitutionnelle, évoqué ci-avant<sup>54</sup>. En conséquence, la cour a jugé que les biens de la RTBF étaient exemptés de la taxe litigieuse.

Cet arrêt a fait l'objet d'un pourvoi de la commune de Schaerbeek devant la Cour de cassation, à laquelle revenait la tâche, près de 130 années après l'arrêt fondateur, de prendre à nouveau position dans la controverse. Relevons que le pourvoi ne contestait pas le constat de la cour d'appel selon lequel les biens appartenant à la RTBF relèvent du domaine public.

**14.** Le premier avocat général, André Henkes, a livré une analyse fouillée de la controverse, résumant la question qui était posée par le pourvoi de la manière suivante : la RTBF, qu'il convient, en vertu de la loi, d'assimiler à l'Etat pour l'application des taxes locales, peut-elle être exonérée de la taxe communale en cause en vertu d'un principe général du droit, en lieu et place d'un texte légal particulier ?<sup>55</sup>

Après avoir rappelé les principes qui s'appliquent à la fiscalité des communes (légalité, limites), le premier avocat général s'est interrogé sur l'assujettissement à l'impôt des biens de l'Etat. Il s'est référé à l'article 253, 3<sup>o</sup>, du Code des impôts sur les revenus, en vertu duquel l'Etat, assujetti à l'impôt des personnes morales, est exonéré de l'impôt sur le revenu cadastral des biens immobiliers qui (i) ont le caractère de domaines nationaux, (ii) sont improductifs par eux-mêmes et (iii) sont affectés à un service public ou d'intérêt général, ces trois conditions étant cumulatives. Après être revenu sur la notion de domaine national, il s'est référé aux conclusions de Ganshof van der Meersch précédant l'arrêt de la Cour de cassation du 12 octobre 1954. Il a ensuite abordé la portée de l'article 172 de la Constitution, soulignant la nécessité d'une norme formelle pour toute exonération d'impôt. Et le premier avocat général d'avouer n'avoir « *plus trouvé de fondement dans le droit*

---

<sup>54</sup> Bruxelles, 7 avril 2016, 2014/AF/283, inédit. Les conclusions du premier avocat général André Henkes précédant l'arrêt annoté reproduisent les passages pertinents de l'arrêt dont pourvoi.

<sup>55</sup> Sur cette formulation, voy. *infra*, n° 22.

*positif contemporain ni dans la doctrine à l'affirmation du juge d'appel, sans doute pertinente au 19<sup>ème</sup> siècle mais critiquée par le moyen au regard du droit positif contemporain* » au principe selon lequel les biens du domaine public seraient exemptés de l'impôt, ajoutant : « *Encore moins un tel « principe juridique » pourrait-il fonder une exonération ou modération fiscale en l'absence et en dehors de tout texte légal les autorisant* ». Le premier avocat général a donc conclu à la cassation de l'arrêt attaqué.

#### **IV. CONFIRMATION PAR LA COUR DE CASSATION DU PRINCIPE DE NON-ASSUJETTISSEMENT DES BIENS DE L'ETAT AFFECTÉS À UN SERVICE PUBLIC À L'IMPÔT**

**15.** La Cour de cassation n'a pas suivi son premier avocat général. Sans s'épancher, avec une concision qui tranche avec les arrêts de 1890 et 1894, la Cour a réaffirmé sa jurisprudence classique :

*« Les biens du domaine public de l'Etat et ceux de son domaine privé qui sont affectés à un service public ou d'intérêt général ne sont, de leur nature, pas susceptibles d'être soumis à l'impôt.*

*Il s'ensuit que, d'une part, ces biens ne sont soumis à l'impôt que si une disposition légale le prévoit expressément, d'autre part, la disposition de l'article 172, alinéa 2, de la Constitution, aux termes de laquelle nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi, ne leur est pas applicable ».*

Avant de formuler quelques observations critiques concernant l'arrêt (B), il peut être utile de faire le point sur la nature et la portée du principe tel que confirmé par la Cour de cassation dans l'arrêt annoté, à la lumière de la jurisprudence qui l'a précédé (A).

##### **A. Nature et portée du principe**

**16.** Selon la Cour de cassation, le principe d'affranchissement des biens domaniaux affectés à un service public est un principe qui découle de la nature de l'impôt et des biens eux-mêmes. La Cour n'affirme pas explicitement qu'il s'agirait d'un principe général du droit, mais précise qu'il appartient au législateur d'y déroger<sup>56</sup>. À l'instar de la majorité des auteurs, nous pensons néanmoins pouvoir le qualifier comme tel, non sans préciser qu'il participe de l'interprétation d'un concept juridique, l'impôt<sup>57</sup>. Ce principe a donc une valeur légale.

---

<sup>56</sup> Voy. A. GOEGBUER, « De (on)belastbaarheid van het openbaar domein inzake lokale en regionale belastingen », *L.R.B.*, 2007/1-2, p. 59, qui soutient que le principe tel que consacré par la Cour de cassation n'est pas un principe général de droit, mais « *een transcendent metajuridisch determinisme, dat op dwingende wijze voortvloeit uit de aard der dingen en als zodanig zelfs primeert op de Grondwet* ». C'est aller un peu loin, nous semble-t-il. La Cour de cassation précise du reste dans l'arrêt annoté que le législateur peut prévoir des dérogations au principe.

<sup>57</sup> On remarque ainsi que ni Frans Vanistendael (« Les principes généraux de droit en droit fiscal », *R.G.F.*, 1991, pp. 124-132), ni Pierre Marchal (*Principes généraux du droit*, Bruxelles, Bruylant, 2014), ni Amaryllis Bossuyt (« Les principes généraux du droit dans la jurisprudence de la Cour de cassation », *J.T.*, 2005, pp. 725-736), pour ne citer (arbitrairement) que ces auteurs, ne reprennent le principe dans la liste des principes généraux consacrés par la Cour de cassation. Le Conseil d'Etat, dans son arrêt du 10 décembre 1963 évoqué ci-avant, l'a revanche clairement qualifié de principe général de droit.

**17.** Le principe s'applique aux biens de l'Etat qui relèvent du domaine public ainsi qu'à ceux du domaine privé qui sont affectés à un service public ou d'utilité générale.

Le domaine public tout d'abord. Selon la Cour de cassation, relèvent du domaine public les biens qui y ont été affectés expressément par une loi ou par un acte administratif d'affectation, ou qui servent indistinctement à l'usage de tous<sup>58</sup>. Il s'agit là d'une définition relativement étroite. Les juridictions de fond et la doctrine majoritaire ont adopté une définition plus inclusive : à la suite de Marcel Waline, l'on considère que fait partie du domaine public tout bien appartenant à une personne publique qui, pour le dire simplement, est nécessaire à la réalisation et/ ou à la continuité d'un service public<sup>59</sup>.

Le domaine privé est constitué des biens qui ne relèvent pas du domaine public. Sa définition est donc résiduaire.

Il reste qu'en visant tant les biens du domaine public que ceux du domaine privé qui sont affectés à un service public, la Cour de cassation a contourné le problème qu'aurait pu représenter sa définition restrictive du domaine public.

**18.** Si l'arrêt du 23 février 2018 ne porte que sur les biens de l'Etat et, par assimilation, ceux de la RTBF, nous pensons pouvoir affirmer sans nous tromper que le principe de non-assujettissement à l'impôt des biens domaniaux affectés à un service public s'applique non seulement aux biens de l'Etat (auquel on peut assimiler les entités fédérées<sup>60</sup>), mais également à ceux des communes et des provinces<sup>61</sup>.

Une commune ne pourrait donc pas lever une taxe à la charge de la province, portant sur un immeuble abritant les services administratifs de cette dernière, par exemple. La même commune ne pourrait pas davantage lever une taxe sur un immeuble appartenant à une autre commune, mais situé sur son propre territoire, si cet immeuble est affecté à un service public<sup>62</sup>. Le principe de territorialité, auquel l'action des pouvoirs locaux est subordonnée<sup>63</sup>, n'y fait pas obstacle.

Il n'est pas possible de déduire de l'arrêt annoté une ouverture de la Cour de cassation concernant un éventuel élargissement des bénéficiaires du principe. À s'en tenir à la jurisprudence antérieure, le principe d'immunité fiscale ne couvre que les biens des collectivités politiques (Etat, provinces, communes). Il ne s'étend pas aux biens des entreprises publiques, par exemple<sup>64</sup>. Pour ce que

---

<sup>58</sup> D. RENDERS et B. GORS, *Les biens de l'administration*, Bruxelles, Bruylant, 2014, pp. 10 et s.

<sup>59</sup> *Ibid.*

<sup>60</sup> Bruxelles, 21 janvier 1999, *J.D.F.*, 1999/2, p. 74, note M. DE JONCKHEERE ; *T.F.R.* 1999, p. 397.

<sup>61</sup> Cass., 11 avril 1894, *Pas.*, 1894, I, p. 167 : « *Considérant que ces raisons exemptent des impôts établis par l'Etat, non seulement les biens affectés par lui à l'utilité générale, mais encore les biens communaux affectés à l'utilité communale* » ; Cass., 16 janvier 1905, *Pas.*, 1905, I, p. 84.

<sup>62</sup> Cass., 16 janvier 1905, *Pas.*, 1905, I, p. 84 (taxe de voirie sur les propriétés situées à front des rues pavées et éclairées). Il était en l'espèce question d'une taxe que la commune d'Ixelles réclamait à la ville de Bruxelles à raison d'un immeuble de celle-ci sis sur le territoire de celle-là, et qui servait de réservoir pour les eaux et d'usine d'électricité.

<sup>63</sup> Cass., 22 février 1911, *Pas.*, 1911, I, p. 144.

<sup>64</sup> Cass., 14 février 1986, *Arr. Cass.*, 1985-1986, p. 387 (à propos de la RTT). Voy. toutefois Cass., 14 juin 1960, *Pas.*, 1960, I, p. 1184, où la Cour de cassation considère que, dans la mesure où la SNCB dispose d'un simple droit de jouissance sur tous les biens meubles et immeubles nécessaires à l'exploitation des chemins de fer, l'*Etat restant propriétaire de ceux-ci*, la SNCB est fondée à se prévaloir de l'exemption. Dans le même sens : Cass., 14 mars 1961,

celles-ci puissent être exonérées de l'impôt, il faut que le législateur compétent en décide ainsi<sup>65</sup>.

Le principe ne s'applique pas non plus aux biens des personnes privées, quand bien même ceux-ci seraient affectés à un service public<sup>66</sup>. À cet égard, une nuance peut être faite. Dans un arrêt du 21 janvier 1999, la cour d'appel de Bruxelles a jugé que, concernant une taxe sur l'occupation temporaire de la voie publique, lorsque les redevables de la taxe sont l'autorité propriétaire d'un bien du domaine public et l'entrepreneur qui effectue des travaux pour celle-ci, les deux peuvent se prévaloir du principe suivant lequel les biens de l'Etat (ici du Conseil flamand) affectés à un service public ne sont pas soumis à l'impôt<sup>67</sup>. Selon la cour, décider du contraire aurait inévitablement pour conséquence que l'entrepreneur répercuterait la charge de la taxe sur l'autorité – vidant de la sorte le principe d'immunité de sa substance. Cet arrêt enseigne que l'immunité s'attache aux biens, et non à la personne publique en tant que telle<sup>68</sup> – étant précisé toutefois que le propriétaire des biens en cause doit être une collectivité politique<sup>69</sup>.

Au fond, il est permis de se demander si, en consacrant l'affranchissement de principe des biens du domaine public de l'Etat à l'impôt et de ceux de son domaine privé qui sont affectés à un service public, et en admettant l'application de ce principe aux biens des communes et des provinces, la Cour de cassation n'a pas entendu consacrer une sorte de règle de conduite destinée à régir les relations réciproques des différentes autorités investies du pouvoir de lever l'impôt. Le principe aurait ainsi pour objet l'exercice de leur pouvoir fiscal par ces différentes autorités en bonne intelligence. Il s'agirait, en d'autres termes, d'empêcher ces autorités de se gêner mutuellement en créant des taxes qui auraient pour effet de rendre plus difficile l'accomplissement de ses propres missions par une autre autorité. Il n'est pas impossible, en définitive, que le critère d'application de l'immunité consacrée par la Cour de cassation soit lié au fait de détenir le pouvoir fiscal ou non – ce qui expliquerait que ni les entreprises publiques ni les personnes privées ne peuvent en jouir. La question mérite selon nous d'être posée.

Le principe d'affranchissement des biens de l'Etat affectés à un service public concerne tous les impôts, directs ou indirects<sup>70</sup>, quelle que soit leur nature ou leur origine.

Dès lors qu'il résulte de la notion même d'impôt et de la nature des biens concernés, il vaut tant pour la fiscalité locale que pour la fiscalité fédérale et régionale. Une différence majeure existe toutefois : à la différence des provinces et des communes, qui sont des pouvoirs subordonnés, les législateurs fédéral et régionaux sont en principe compétents pour soumettre les biens visés à

---

*Pas.*, 1961, I, p. 768. Voy. aussi A. GOEGBUER, « De (on)belastbaarheid van het openbaar domein inzake lokale en regionale belastingen », *L.R.B.*, 2007/1-2, p. 60. *Contra* : A. BUTTGEBACH, note sous dép. perm. Anvers, 31 octobre 1946, *R.J.D.A.*, 1947, pp. 45-48. Dans cette décision, la députation permanente de la province d'Anvers a estimé non seulement que la société anonyme du Canal et des installations maritimes de Bruxelles pouvait se prévaloir du principe de non-imposabilité consacré par la Cour de cassation, mais aussi au regard de toute taxation frappant l'entreprise publique dans ses activités ou dans certains éléments de ces activités (ici une taxe sur la force motrice et le personnel occupé).

<sup>65</sup> K. ROSSIGNOL, « Overheidsvrijstelling van lokale en regionale belastingen », *L.R.B.*, 2016/1, p. 12 ; M. DE JONCKHEERE, *De gemeentelijke belastingbevoegdheid, Fiscaaljuridische aspecten*, Bruges, die Keure, 1996, p. 297.

<sup>66</sup> Voy. notamment C.E., 10 janvier 2007, n° 166.441 ; C.E., 20 janvier 2009, n° 189.664, *Rev. dr. comm.*, 2009/1.

<sup>67</sup> Bruxelles, 21 janvier 1999, *J.D.F.*, 1999/2, p. 74, note M. DE JONCKHEERE ; *T.F.R.*, 1999, p. 397.

<sup>68</sup> En ce sens, M. DE JONCKHEERE, « De vrijstelling van de Staat voor goederen van het openbaar domein », note sous Bruxelles, 21 janvier 1999, *L.R.B.*, 1999/2, p. 79. *Contra* : A. GOEGBUER, « De (on)belastbaarheid van het openbaar domein inzake lokale en regionale belastingen », *L.R.B.*, 2007/1-2, pp. 61-62.

<sup>69</sup> Voy. la note de bas de page n° 64.

<sup>70</sup> Cass., 1<sup>er</sup> juillet 1890, *Pas.*, 1890, I, p. 252, ici p. 257.

l'impôt, chacun dans sa sphère de compétence<sup>71</sup> – du moins si, s'agissant des législateurs régionaux, le législateur fédéral ne leur en fait pas interdiction, en vertu de l'article 170, § 2, alinéa 2, de la Constitution.

Enfin, comme nous l'avons vu, le principe tolère une exception, celle des taxes rémunératoires ou de recouvrement<sup>72</sup>. Il s'agit des taxes qui sont perçues à titre de remboursement de dépenses spéciales faites par l'autorité, dans un cas déterminé, dans l'intérêt direct et immédiat ou à la décharge de certains contribuables.

## B. Observations critiques

19. Dans l'arrêt annoté, la Cour de cassation explique le non-assujettissement de principe des biens de l'Etat affectés à un service public ou d'intérêt général *par la nature de ceux-ci*, sans fournir davantage d'explication ; cette référence à la nature des biens en cause fait figure d'allusion à la motivation des arrêts de 1890 et, plus particulièrement, de 1894, cités par la cour d'appel dans l'arrêt attaqué.

Ainsi, les biens de l'Etat affectés à un service public sont affranchis de l'impôt dès lors que l'impôt, destiné à subvenir aux besoins des services publics, ne doit pas atteindre les biens de l'Etat qui, par leur affectation, contribuent eux-mêmes aux services publics ; cette caractéristique aurait pour conséquence leur improductivité ou, à tout le moins, les distinguerait de la propriété privée. En d'autres termes, il relèverait des caractéristiques intrinsèques de l'impôt que les autorités dotées du pouvoir fiscal ne pourraient en principe pas créer un impôt, destiné à contribuer à leurs dépenses générales – et donc à accomplir leurs missions –, sur des biens qui sont déjà affectés à un service public et qui, à ce titre, sont immunisés. Plus fondamentalement, la Cour de cassation semble dire : les biens en cause sont soustraits par principe à l'impôt parce que la notion d'impôt, telle qu'elle irriguait notre droit au XIX<sup>e</sup> siècle – et continue de l'irriguer aujourd'hui<sup>73</sup> – est telle qu'elle ne s'étend pas à ces biens – sauf disposition légale le prévoyant expressément<sup>74</sup>. Tout simplement, oserait-on dire.

La Cour de cassation tire deux conséquences du non-assujettissement à l'impôt des biens du domaine public de l'Etat et ceux de son domaine privé qui sont affectés à un service public ou d'intérêt général :

---

<sup>71</sup> Si, comme la Cour de cassation l'énonce dans l'arrêt annoté, l'immunité qui s'attache à certains biens de l'Etat dérive de leur nature, il ne serait pas illogique que le législateur compétent pour lever cette immunité soit celui qui est compétent pour régir le statut des biens domaniaux concernés (le législateur fédéral pour les biens de l'Etat, le législateur régional pour ceux de la Région, le législateur communautaire pour ceux de la Communauté, le législateur régional pour ceux des communes et des provinces – sur la répartition des compétences relatives aux règles de domanialité publique, voy. D. RENDERS et B. GORS, *Les biens de l'administration*, Bruxelles, Bruylant, 2014, pp. 56-57). Il ne semble toutefois pas que cette approche doive prévaloir, si l'on se réfère à la jurisprudence de la Cour constitutionnelle et, spécialement, à l'arrêt n° 12/96, évoqué plus haut. Dans cet arrêt, la Cour constitutionnelle a admis la substitution, par le législateur bruxellois, d'un régime d'immunité partielle à un régime d'immunité totale concernant les biens de l'Etat, des Régions et des Communautés. Pour déterminer quel législateur est compétent pour lever le régime d'immunité, il semble donc qu'il faille plutôt avoir égard à la taxe en cause.

<sup>72</sup> Voy. *supra*.

<sup>73</sup> Voy. *infra*, n° 22.

<sup>74</sup> Voy. *infra*.



« Il s'ensuit que, d'une part, ces biens ne sont soumis à l'impôt que si une disposition légale le prévoit expressément, d'autre part, la disposition de l'article 172, alinéa 2, de la Constitution, aux termes de laquelle nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi, ne leur est pas applicable ».

**20.** Commençons par l'affirmation selon laquelle l'article 172, alinéa 2, de la Constitution, n'est pas applicable aux biens en cause. Rien de bien neuf ici : la Cour de cassation observait déjà en 1890 que « le pourvoi ne tend ni à réclamer pour l'Etat un privilège en matière d'impôt, ni une exemption ou une modération d'impôt, et que, par suite, il ne saurait être repoussé en vertu de l'article 112 [aujourd'hui 172] de la Constitution »<sup>75</sup>. Dès lors que le non-assujettissement des biens de l'Etat affectés à un service public résulte de leur nature et de la notion même d'impôt – autrement dit, que ces biens n'entrent pas dans le champ d'application *ratione materiae* de l'impôt<sup>76</sup> –, il n'est pas question d'une exemption ou d'une exonération à proprement parler ni, donc, de la nécessité d'une norme formelle ayant un tel objet.

Dans la section précédente, nous avons évoqué plusieurs jugements par lesquels le tribunal de première instance de Bruxelles affirme que le concept d'impôt n'est pas défini légalement, de sorte qu'en se référant à la nature de l'impôt, l'on se réfère en réalité à un principe général de droit – ce qui ne serait pas acceptable au regard de l'article 172, alinéa 2, de la Constitution<sup>77</sup>. Sur le plan logique, la conclusion du raisonnement est quelque peu hâtive. Ce n'est pas parce que la notion d'impôt ne fait pas l'objet d'une définition légale, voire constitutionnelle, que la notion en question n'existe pas et qu'elle n'emprunte pas un certain nombre de caractéristiques intrinsèques, de nature juridique. Il ne peut être contesté que la notion d'impôt est une notion consacrée à la fois par la Constitution et par la loi. En traçant les contours de ladite notion – fût-ce à l'aide de principes<sup>78</sup> –, la Cour de cassation ne crée pas, par voie prétorienne, d'exonération ou d'exemption au sens strict. On peut reprocher le caractère byzantin de la distinction, puisque le résultat, en définitive, est le même, qu'il s'agisse d'une exonération ou d'un non-assujettissement à l'impôt – celui-ci ne sera pas dû. En somme, la Cour de cassation s'affranchirait à bon compte de l'exigence constitutionnelle de légalité applicable aux exemptions fiscales. Néanmoins, sur le plan conceptuel, la différence est de taille<sup>79</sup>. Aussi, s'il est question en l'espèce d'un principe (général du droit) auquel, à ce titre, le législateur serait habilité à déroger, il n'a pas pour objet de procurer un titre d'exonération à l'Etat – de sorte que le principe de légalité consacré à l'article 172, alinéa 2, de la Constitution, sur le plan formel, ne trouve pas à s'appliquer<sup>80</sup>. Sur ce point, la cohérence de la jurisprudence de la Cour de cassation paraît difficilement critiquable.

---

<sup>75</sup> Cass., 1<sup>er</sup> juillet 1890, *Pas.*, 1890, I, ici p. 259.

<sup>76</sup> L'article 3.2.12 du décret flamand du 27 mars 2009 relatif à la politique foncière et immobilière évoque une non-imposabilité générale (« *algemene onbelastbaarheid* »).

<sup>77</sup> Voy. *supra*.

<sup>78</sup> Comme elle le fait lorsqu'elle s'attache par exemple à distinguer l'impôt de la redevance, qui sont deux notions que le constituant n'a pas définies.

<sup>79</sup> Comme le résume un auteur, « [h]et principe van de belastingvrijdom van het openbaar domein, dat vaak onnauwkeurig wordt aangeduid als 'het principe van de vrijstelling van de Staat', slaat in werkelijkheid dus op een intrinsieke fiscale immuniteit waarmee de goederen van het openbaar domein altijd en overal, ipso facto en van nature behept zijn » (A. GOEGEBUER, « De (on)belastbaarheid van het openbaar domein inzake lokale en regionale belastingen », *L.R.B.*, 2007/1-2, p. 58).

<sup>80</sup> Il sera en revanche bien question d'une exonération dans l'hypothèse où le législateur soumet les immeubles appartenant aux pouvoirs publics à l'impôt, tout en prévoyant que, dans certains cas et moyennant le respect de certaines conditions, l'impôt ne sera pas dû.

**21.** Toute la question est en réalité de savoir s'il est correct de dire que les biens de l'Etat affectés à un service public ne sont, par leur nature même, pas susceptibles d'être soumis à l'impôt ou, ce qui revient au même, s'il est de la nature même de l'impôt qu'il ne s'étende pas à ces biens.

Nous n'avons pas le projet ni la prétention, dans le cadre de la présente note, de trancher une question aussi fondamentale et épineuse que celle de la notion juridique de l'impôt – des thèses de doctorat y ont été consacrées. À ce sujet, on peut utilement se référer à la doctrine contemporaine des arrêts de 1890 et de 1894, ainsi qu'à la doctrine ultérieure précitée. Pour notre part, il ne nous paraît pas inconcevable que l'impôt, compte tenu de son objectif, traditionnellement et historiquement, principalement budgétaire (c'est-à-dire de ce qu'il a pour vocation de financer les missions de l'Etat, de la commune, ou de la province), ne puisse s'appliquer qu'à la propriété privée ou à la propriété qui lui serait assimilable – de sorte que les biens de l'autorité qui sont affectés à un service public n'y seraient en principe pas soumis<sup>81</sup>. Nous comprenons la réticence de certains auteurs et de certaines juridictions quant à admettre la possibilité pour un juge – fût-ce la Cour de cassation – de circonscrire la notion d'impôt d'une manière qui peut paraître contrevenir à certains principes constitutionnels établis, tels le principe de légalité en matière d'exemption d'impôt et l'autonomie fiscale locale, en principe illimitée<sup>82</sup>. Force est toutefois de constater que ni le constituant ni le législateur n'ont désavoué la Cour de cassation depuis 1890. Au contraire, l'assimilation de certaines entreprises publiques à l'Etat avait clairement pour objectif de leur permettre de bénéficier du régime d'immunité dont jouit ce dernier.

**22.** Ceci étant, il nous paraît intéressant de nous demander si, comme le soutenait la commune de Schaerbeek dans son pourvoi, suivie par le parquet général, les notions d'impôt et de biens de l'Etat affectés à un service public ont fondamentalement évolué depuis la fin du XIX<sup>e</sup> siècle et le début du XX<sup>e</sup>, et si, dans l'affirmative, cette évolution est susceptible de remettre en cause le bien-fondé de la jurisprudence inaugurée en 1890.

On peut regretter que les conclusions du ministère public soient, sur ce point, relativement évasives. Celles-ci se concentrent principalement sur l'article 253, 3<sup>o</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992 et ses conditions d'application. Cette disposition prévoit l'exemption du précompte immobi-

---

<sup>81</sup> Notons à cet égard que le projet de la commission, au sein du Congrès national, lors de la rédaction de l'article 112 de la Constitution portait : « *Il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts ; nulle exemption ou modération d'impôt en faveur de l'agriculture, de l'industrie, du commerce ou des indigents, ne peut être accordée qu'en vertu d'une loi* ». Une section avait proposé de remplacer les mots « *des indigents* » par « *d'établissements publics, de bienfaisance ou d'autres* » (E. HUYTENS, *Discussions du Congrès national de Belgique 1830-1831*, Bruxelles, Société typographique belge, 1844, tome IV, p. 105). Une hirondelle fait-elle le printemps ? À la suggestion de la section centrale, l'énumération fut toutefois supprimée en vue de prévenir tout oubli (J.-J. THONISSEN, *La Constitution belge annotée*, Bruxelles, Bruylant-Christophe et Cie, 2<sup>e</sup> éd., 1876, p. 354).

<sup>82</sup> Selon Manuela Vervoort, le principe d'affranchissement de l'impôt des biens du domaine public et de ceux du domaine privé qui sont affectés à un service public résulte non pas des caractéristiques techniques du système fiscal, mais de considérations morales et économiques – de telles considérations n'étant pas de nature à écarter l'application de l'article 172 de la Constitution (M. VERVOORT, *De overheid als belastingplichtige*, thèse de doctorat, 2016 (KU Leuven), Bruxelles, Larcier, 2017, p. 284). Certains auteurs considèrent par ailleurs que l'affirmation de la Cour de cassation selon laquelle l'impôt s'applique à la propriété privée ou à la propriété qui lui est assimilable serait une pure pétition de principe, que la Cour aurait déduit des impôts existants à l'époque. Se référant à la fiscalité incitative et dissuasive, ces auteurs considèrent qu'un impôt peut être levé sans considération pour les revenus ou le capital que le bien imposé représente pour son propriétaire (autrement dit, les ressources du contribuable), mais simplement en sa qualité matérielle (A. GOEGBUER, « De (on)belastbaarheid van het openbaar domein inzake lokale en regionale belastingen », *L.R.B.*, 2007/1-2, p. 71 ; M. VERVOORT, *De overheid als belastingplichtige*, thèse de doctorat, 2016 (KU Leuven), Bruxelles, Larcier, 2017, p. 281).

lier du revenu cadastral des biens immobiliers ayant le caractère de domaines nationaux, qui sont improductifs par eux-mêmes et qui sont affectés à un service public ou d'intérêt général, la même exemption valant également pour l'impôt des personnes morales. Après s'être attaché à définir la notion de domaine national et s'être référé aux conclusions de Ganshof van der Meersch précédant l'arrêt du 12 octobre 1954, évoquées plus haut, le premier avocat général conclut que l'exonération ne peut provenir que d'une loi – mais sans jamais s'interroger sur le concept même d'impôt, et en tenant pour acquis le fait que le mécanisme dont il serait question en l'espèce serait celui d'une exonération, et non d'un simple non-assujettissement. C'est pourquoi il est d'ailleurs difficile de comprendre pourquoi il concède, à la fin de ses conclusions, que « *la doctrine à l'affirmation du juge d'appel [était] sans doute pertinente au 19<sup>ème</sup> siècle* »<sup>83</sup>.

Comme nous l'avons évoqué ci-avant, la doctrine récente a mis en évidence un certain nombre de critiques adressées à la jurisprudence classique de la Cour de cassation, fondées principalement sur l'évolution notamment du droit fiscal et de l'action des pouvoirs publics en général : citons entre autres l'existence de nombreuses dispositions assujettissant des personnes morales de droit public à l'impôt et l'avènement de la fiscalité incitative<sup>84</sup>. Il a également été dit que les biens de l'Etat ont bien une valeur patrimoniale, de sorte qu'ils seraient susceptibles de servir d'assiette à l'impôt<sup>85</sup>. Certains biens de l'administration peuvent d'ailleurs donner lieu à la perception de revenus au profit de celle-ci. Jusqu'à présent, ces critiques n'ont cependant pas paru décisives à la Cour de cassation – en tout cas pas suffisantes pour justifier un renversement de paradigme. À cet égard, on peut faire plusieurs observations, qui expliquent peut-être pourquoi la Cour de cassation a maintenu le cap.

- Depuis la fin du XIX<sup>e</sup> siècle, il n'y a pas eu d'intervention du législateur visant à soumettre les biens de l'Etat, des provinces et des communes à l'impôt, d'une manière générale. Les interventions législatives ont été ponctuelles et ont concerné des impôts particuliers – sans jamais, *a priori*, permettre aux collectivités locales de prendre l'initiative de lever une taxe portant sur ces biens<sup>86</sup>. Le cadre normatif de la fiscalité locale n'a, quant à lui, pas été modifié – du moins dans ses grands principes. Et même s'il faut désormais compter avec l'autonomie fiscale des Régions, celle-ci n'a pas bouleversé ces principes.
- Certes, la raison d'être du principe de non-assujettissement des biens de l'Etat affectés à un service public à l'impôt paraît peu adéquate concernant les taxes incitatives ou dissuasives. Ces taxes poursuivent en effet un objectif qui n'est pas budgétaire (par exemple, un objectif environnemental), et dont on n'aperçoit *a priori* pas pourquoi il serait opportun que les pouvoirs publics y soient soustraits. Comme l'écrit Marc Bourgeois, la logique qui préside à l'immunité des biens de l'Etat affectés au service public repose sur une conception essen-

---

<sup>83</sup> Sauf à supposer qu'il considère que l'adoption de la loi du 29 octobre 1919 relative aux impôts sur les revenus, dont provient l'article 253,3<sup>o</sup>, du CIR 1992, constitue une étape charnière.

<sup>84</sup> Voy. *supra*.

<sup>85</sup> M. VERVOORT, *De overheid als belastingplichtige*, thèse de doctorat, 2016 (KU Leuven), Bruxelles, Larcier, 2017, p. 281.

<sup>86</sup> À cet égard, à la suite de la cour d'appel de Bruxelles, relevons également l'article 3.2.12 du décret flamand du 27 mars 2009 relatif à la politique foncière et immobilière, qui dispose : « *Outre les exemptions accordées par ou en vertu de la présente section, la non-imposabilité générale de l'Etat, des Communautés, des Régions et des Communes s'applique pour ce qui concerne les biens du domaine public et les biens du domaine privé qui sont affectés à un service d'utilité publique* ». L'énumération ne reprend pas les provinces.

tiellement financière de l'impôt<sup>87</sup>. Il ne faut cependant pas perdre de vue que, s'agissant des impôts locaux, l'objectif non fiscal doit rester secondaire<sup>88</sup>. L'objectif principal de ces impôts doit être financier. L'autorité fédérale et les Régions ont les coudées franches de ce point de vue : la Cour constitutionnelle semble admettre que le législateur mette en place des taxes poursuivant principalement un but non fiscal<sup>89</sup>. Aussi, pour ce qui est de la fiscalité fédérale ou régionale, il revient au législateur qui met en place de telles taxes dissuasives ou incitatives de mettre en place un système d'exonération en cohérence avec l'objectif poursuivi – en dérogeant le cas échéant au principe d'affranchissement consacré par la Cour de cassation<sup>90</sup>. Pour le reste, il semble bien que la nature première de l'impôt reste, en règle générale, de procurer des ressources à l'autorité<sup>91</sup>.

- Enfin, pour respecter le principe d'égalité, faut-il étendre le principe d'exemption des biens affectés à un service public à toute personne morale, qu'elle soit de droit public ou de droit privé, en fonction du seul critère de l'utilité publique ? La question déborde le cadre de la présente note. Il est vrai que le principe de non-assujettissement à l'impôt des biens de l'Etat affectés à un service public a été consacré à une époque où le secteur privé n'exécutait pas – ou peu – de missions de service public. Depuis lors, l'Etat a créé des entreprises publiques dans des secteurs très variés ; des missions de service public sont assumées aujourd'hui par des personnes morales de droit privé. De ce point de vue, l'évolution du contexte institutionnel est importante. Néanmoins, il ne nous semble pas, contrairement à ce que soutiennent certains auteurs, que le seul critère à prendre en compte, dans ce débat, soit celui de la réalisation d'une mission de service public. La comparabilité de la situation de pouvoirs publics tels que l'Etat, les communes et les provinces, avec des entreprises publiques ou même, simplement, des personnes morales de droit privé investies de missions de service public, n'est pas une chose qui va de soi. Et ce d'autant plus si l'on considère, comme nous avons émis l'hypothèse plus haut<sup>92</sup>, que le principe de non-assujettissement à l'impôt des biens de l'Etat, des provinces et des communes affectés à un service public peut aussi être appréhendé comme une règle de conduite visant à discipliner les relations réciproques entre différents pouvoirs taxateurs. En admettant cette prémisse, il serait de la responsabilité du législateur, voire de celle du pouvoir taxateur lui-même, d'apprécier dans de tels cas si la réalisation d'une mission de service public par une entreprise publique ou une personne morale de droit privé justifie un régime fiscal dérogatoire.

---

<sup>87</sup> M. BOURGEOIS, *La notion juridique d'impôt - Etude positive et prospective du droit belge à la lumière du droit européen, du droit international conventionnel et du droit comparé*, thèse (non publiée), Université de Liège, 2007, p. 744.

<sup>88</sup> B. LOMBAERT et M. VRANCKEN, « L'articulation des compétences fiscales et matérielles des pouvoirs fiscaux en Belgique », *R.F.R.L.*, 2018/1, p. 11.

<sup>89</sup> C. const., arrêt n° 106/2008 du 17 juillet 2008, B.19.2.

<sup>90</sup> À défaut de déroger à ce principe, il pourrait être reproché au législateur un manque de cohérence par rapport à l'objectif (incitatif) poursuivi.

<sup>91</sup> La définition classique de l'impôt est la suivante : il s'agit d'« 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 publique » (Cass., 30 novembre 1950, *Pas.*, 1951, I, p. 191, concl. GANSHOF VAN DER MEERSCH).

<sup>92</sup> *Supra*, n° 18.

## V. BRÈVE CONCLUSION

**23.** Interrogée à nouveau sur l'existence d'un principe de non-assujettissement à l'impôt des biens de l'Etat affectés à un service public, la Cour de cassation n'a pas cillé. Malgré l'argumentaire bien rôdé des contempteurs de ce principe, contre l'avis de son ministère public, la Cour a, dans l'arrêt du 23 février 2018, maintenu le cap et réaffirmé avec vigueur sa jurisprudence classique : les biens du domaine public de l'Etat et ceux de son domaine privé qui sont affectés à un service public ou d'intérêt général ne sont, de leur nature, pas susceptibles d'être soumis à l'impôt. Nul doute que cette prise de position a été et sera fraîchement reçue par certains. Pour résumer la position de ces derniers, rien ne justifie que l'administration puisse exciper d'une telle immunité en vertu d'un simple principe ; seule une disposition légale explicite peut tenir lieu d'exonération à un impôt, comme l'impose l'article 172, alinéa 2, de la Constitution. La Cour de cassation fonde quant à elle sa théorie sur l'idée selon laquelle l'impôt n'a en principe tout simplement pas vocation à frapper de tels biens. En définitive, dans cette controverse dont les termes de base se résument facilement, les arguments des uns et des autres se croisent mais ne se rencontrent pas. Le débat prend un tour quasiment métaphysique. Les praticiens se consoleront en admettant qu'au moins, avec ce nouvel arrêt de la Cour de cassation, la situation paraît, sinon pacifiée, à tout le moins clarifiée.