

Numéro du rôle 209

Arrêt n° 20/91
du 4 juillet 1991

A R R E T

En cause : le recours en annulation de l'article 266 de la loi du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales, introduit par Theresia COUSSEMENT.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents J. DELVA et I. PETRY
et des juges J. WATHELET, L. DE GREVE, M. MELCHIOR, H. BOEL
et L. FRANCOIS,
assistée par le greffier L. POTOMS,
présidée par le président J. DELVA,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

*

*

I. OBJET

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée portant le cachet de la poste du 26 juin 1990, la nommée Theresia COUSSEMENT, pharmacienne, demeurant à 1600 Sint-Pieters-Leeuw, Bergensesteenweg 36, a introduit un recours en annulation de l'article 266 de la loi du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales.

II. PROCEDURE

Par ordonnance du 27 juin 1990, le président en exercice a désigné les membres du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs H. BOEL et L. FRANCOIS ont considéré qu'il n'y avait pas lieu de faire application des articles 71 et 72 de la loi spéciale précitée.

Par application de l'article 76 de la loi organique, le recours a été notifié par lettres recommandées du 13 août 1990.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au Moniteur belge du 22 août 1990.

Par requête du 14 septembre 1990, l'avocat du Conseil des Ministres a demandé une prorogation du délai fixé à l'article 85, alinéa 1er, de la loi organique.

Par ordonnance du 17 septembre 1990, le président a prorogé ce délai jusqu'au 15 octobre 1990.

Cette ordonnance a été notifiée au Conseil des Ministres par lettre recommandée du 18 septembre 1990.

Le 3 octobre 1990, le Conseil des Ministres a introduit un mémoire.

Conformément à l'article 89 de la loi organique, ce mémoire a été notifié à la requérante par lettre recommandée du 18 octobre 1990.

Le 19 novembre 1990, la requérante a introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 28 novembre 1990, la Cour a prorogé jusqu'au 26 juin 1991 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 24 avril 1991, la Cour a déclaré l'affaire en état et a fixé l'audience au 21 mai 1991.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties, et les avocats des parties ont été avisés de la date de l'audience par lettres recommandées du 24 avril 1991.

A l'audience du 21 mai 1991 :

- ont comparu :
Me P. LEMMENS, avocat du barreau de
Bruxelles, pour la requérante préqualifiée;

Me I. CLAES BOUUAERT, avocat à la Cour de cassation, pour le Conseil des Ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles;

- les juges-rapporteurs H. BOEL et L. FRANCOIS ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- 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.

III. OBJET DES DISPOSITIONS QUERELLEES

L'article 266 de la loi du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales, publiée au Moniteur belge du 29 décembre 1989, modifie l'article 93 du Code des impôts sur les revenus (C.I.R.).

Les griefs formulés par la requérante se rapportent uniquement au nouvel article 93, § 1er, 2°, littéra b, reproduit ci-après, en B.5.

IV. EN DROIT

Pour ce qui est de la recevabilité

L'intérêt

- A.1. La requérante, propriétaire d'une officine qu'elle exploite en qualité d'indépendante et qui envisage

la

vente de cette officine, affirme : "Dans la mesure où le régime en vigueur avant la disposition légale entreprise impliquait, pour la requérante, une imposition plus favorable, elle a un intérêt direct à attaquer la disposition susceptible de lui être appliquée".

- B.1. L'article 107ter de la Constitution et l'article 2, 2^o, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage imposent qu'une personne physique qui introduit un recours justifie d'un intérêt à agir devant la Cour. L'intérêt requis n'existe que dans le chef de ceux dont la situation pourrait être directement et défavorablement affectée par la norme attaquée. Les éléments figurant dans la requête font apparaître que la requérante répond à cette condition.

Etendue du recours

- A.2.1. Le Conseil des Ministres souligne dans son mémoire que la requérante demande l'annulation de l'article 266 de la loi du 22 décembre 1989, qui remplace par de nouvelles dispositions l'article 93, § 1er, 2^o, littéras a et b, du C.I.R. Les griefs se rapportent toutefois uniquement au nouveau littéra b. La requête n'est donc recevable qu'à l'égard de cette partie de l'article 266.
- A.2.2. La requérante précise dans son mémoire en réponse que son recours peut être censé dirigé contre l'article 266 de la loi du 22 décembre 1989 en tant que l'article 93, § 1er, 2^o, b, du C.I.R. y est remplacé par une nouvelle disposition.

- B.2. La requérante poursuit l'annulation de l'article 266 de la loi du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales. Dans son exposé des moyens, elle se limite toutefois à l'article 266 en tant que celui-ci remplace par une nouvelle disposition l'article 93, § 1er, 2, b, du Code des impôts sur les revenus.

En vertu de l'article 6 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, la requête doit indiquer l'objet du recours et contenir un exposé des faits et des moyens.

La Cour doit déterminer l'étendue du recours en annulation sur la base du contenu de la requête.

Dans la présente affaire, le recours en annulation, à défaut de moyens concernant d'autres dispositions, n'est recevable qu'en tant qu'il se rapporte à l'article 93, § 1er, 2°, b, du Code des impôts sur les revenus, tel qu'il a été modifié par l'article 266 de la loi du 22 décembre 1989.

Au fond

- A.3.1. La requérante invoque un moyen unique, composé de trois branches. Il ressort de la première branche qu'il est fait état d'une discordance entre les textes néerlandais et français de la disposition attaquée. Le moyen s'énonce comme suit :

"Violation des articles 6 et 6bis de la Constitution;

En ce que l'article 266 de la loi incriminée du 22 décembre 1989 'portant des dispositions fiscales' ne considère les plus-values réalisées à l'occasion de la cessation complète et définitive de l'activité professionnelle sur des immobilisations incorporelles et les indemnités obtenues en compensation d'une réduction d'activité visées aux articles 22, 6°, et 30, alinéa 2, 2°, a), du C.I.R. comme un revenu imposable distinctement, imposé au taux de 16,5 %, que 'voor zover zij niet meer bedragen dan vier maal het gemiddelde van de belastbare netto-winst of -baten met betrekking tot de verdwenen werkzaamheid behaald gedurende de vier jaren die aan het jaar van de stopzetting of van de vermindering van de werkzaamheid voorafgaan' (texte français de la loi : "dans la mesure où elles n'excèdent pas un montant égal à quatre fois la moyenne des bénéfices ou profits nets imposables afférents à l'activité délaissée réalisés au cours des quatre années qui précèdent celle de la cessation ou de la réduction d'activité") et en ce que la disposition attaquée entend par bénéfices imposables 'les revenus déterminés conformément à l'article 43, 1° à 3° (du C.I.R.), mais à l'exception des revenus imposés distinctement en application de l'article 93 (du C.I.R.)',

alors que les articles 6 et 6bis de la Constitution garantissent l'égalité de tout un chacun devant la loi et l'interdiction de discrimination dans la jouissance des droits et libertés; le principe de l'égalité des Belges devant la loi et celui de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie selon certaines personnes ou

catégories de personnes, pour autant que le critère de différenciation soit susceptible de justification objective et raisonnable; l'existence d'une telle justification

doit s'apprécier par rapport au but et aux effets de la norme soumise à appréciation; 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;

et alors que, première branche, dans l'hypothèse où la disposition attaquée doit être interprétée comme signifiant que si la plus-value ou l'indemnité contestée excède le montant égal à quatre fois la moyenne des bénéfices nets, l'ensemble de la plus-value ou de l'indemnité est ajouté au revenu imposé globalement, la disposition incriminée établit une distinction entre les contribuables, sur la base d'un critère pour lequel il n'existe pas de justification raisonnable; il n'existe en effet aucune justification pour n'imposer qu'à un taux de 16,5 % le montant d'une plus-value ou d'une indemnité tant qu'elle est inférieure à une certaine limite (en l'occurrence quatre fois la moyenne des bénéfices nets) et soumettre entièrement la même plus-value ou indemnité au taux progressif, qui peut atteindre 55 %, même si elle ne dépassait la limite fixée que d'un franc; dès lors, la disposition légale attaquée méconnaît le principe d'égalité ainsi que les articles 6 et 6bis de la Constitution;

et alors que, deuxième branche, en tout état de cause, le critère de distinction, que la disposition incriminée introduit entre les contribuables en ce qui concerne la soumission éventuelle et la mesure de la soumission desdites plus-values et indemnités au taux d'imposition progressif en lieu et place du taux uniforme de

16,5 %, bien qu'apparemment objectif, ne se trouve pas dans un rapport raisonnable de proportionnalité par rapport au but visé; en effet, l'appli-

cation du critère, sans aucune justification objective, a pour effet qu'en cas de cessation (ou de réduction) de toutes les activités ou affaires entièrement similaires, les plus-values et indemnités risquent d'être soumises de manière arbitraire à un taux d'imposition plus élevé; le critère qui se base sur le bénéfice net imposable est arbitraire puisqu'il ne présente aucun lien nécessaire avec l'importance de la plus-value réalisée ou de l'indemnité perçue, ni avec la valeur intrinsèque de l'activité délaissée ou desdites immobilisations incorporelles; la disposition incriminée introduit une distinction qui, lorsqu'on l'apprécie par rapport au but poursuivi et à ses effets, n'est pas raisonnablement justifiée -puisque le moyen employé ne se trouve pas dans un lien de proportionnalité par rapport au but visé- et méconnaît donc le principe d'égalité ainsi que les articles 6 et 6bis de la Constitution;

et alors que, troisième branche, le critère de distinction établi par la disposition incriminée entre les contribuables en ce qui concerne la soumission éventuelle et la mesure de la soumission desdites plus-values et indemnités au taux d'imposition progressif en lieu et place du taux uniforme de 16,5 %, dans la mesure où on considère comme bénéfices ou profits nets imposables "les revenus déterminés conformément à l'article 43, 1° à 3°", introduit une distinction non raisonnablement justifiable par rapport à l'objectif et aux effets de la disposition, entre, d'une part, les contribuables qui n'exercent qu'une seule activité professionnelle et, d'autre part, ceux qui exercent plusieurs activités professionnelles et, d'une part, les contribuables

qui ont éventuellement subi des pertes durant la période antérieure à la période de référence de quatre ans précédant l'année de la cessation ou de la réduction de l'activité et, d'autre part, ceux qui n'ont pas encouru de telles pertes; il n'est pas justifié, en effet, par rapport à l'objectif ou aux conséquences de la disposition incriminée, que lesdites plus-values ou indemnités soient imposées à un taux supérieur parce que le contribuable a subi des pertes dans une autre activité professionnelle ou a subi des pertes au cours de la période précédant la période de référence; en ne justifiant pas raisonnablement cette distinction entre les contribuables par rapport au but et aux effets, le principe d'égalité est violé ainsi que les articles 6 et 6bis de la Constitution".

A.3.2.1. Dans son mémoire, le Conseil des Ministres considère que l'exposé du moyen ne fait pas apparaître que le texte critiqué aurait pour effet de privilégier une catégorie de contribuables. Tous les contribuables se trouvant dans une situation déterminée sont fiscalement traités de la même façon. La critique de la requérante est uniquement fondée sur l'effet concret de la réglementation légale suivant les vicissitudes des situations individuelles. Elle n'établit pas que la loi discriminerait une catégorie de citoyens belges dans leurs droits et libertés. L'article 6bis n'est pas applicable.

A.3.2.2. Le principe de l'égalité devant la loi fiscale n'implique pas que l'impôt doive être le même pour tous; il suffit que toutes les personnes se trouvant dans la même situation soient traitées selon les mêmes règles.

En effet, il doit bien exister une limite entre, d'une part, le contrôle du principe d'égalité et, d'autre part, l'opportunité et l'efficacité d'une réglementation-

tion légale au regard de son objectif tel qu'il a été défini. Les différences individuelles au niveau des répercussions concrètes d'un texte de loi sont inévitablement fonction des particularités de chaque situation. L'inégalité prohibée par la Constitution ne saurait viser cette diversité de situations individuelles. Mais il faut certes pouvoir établir une concordance entre la règle légale et son objectif général. En l'espèce, le but poursuivi par le législateur est clair, à savoir combattre l'usage impropre qui avait été fait de l'ancienne réglementation. Le litige peut donc se ramener aux questions suivantes : Dans quelle mesure le législateur a-t-il atteint son objectif ? Dans quelle mesure, pour éviter une situation indésirable, a-t-il fait surgir d'autres situations non désirées ? Il s'agit de questions qui concernent l'efficacité de la mesure choisie et qui échappent dès lors au contrôle du principe d'égalité. Le prescrit des articles 112 et 6 de la Constitution est satisfait si la loi ne crée pas de catégories privilégiées de contribuables.

- A.3.3.1. La requérante, qui se réfère à la jurisprudence de la Cour dans laquelle est soulignée la portée générale des articles 6 et 6bis, estime que lesdits articles peuvent être invoqués à l'égard d'une loi fiscale et donc aussi d'une loi qui règle la jouissance d'un taux d'imposition réduit. L'article 112 consacre, en matière fiscale, un aspect déterminé des principes d'égalité et de non-discrimination -à savoir l'interdiction des privilèges-; elle ne fait pas obstacle à l'application de ces principes généraux. D'après les travaux préparatoires de la loi spéciale du 6 janvier 1989, le législateur n'a pas exclu la

compétence de la

Cour pour annuler des lois fiscales qui violeraient le principe d'égalité.

A.3.3.2. Le principe d'égalité et l'interdiction de discrimination peuvent être violés non seulement lorsqu'une loi introduit explicitement une distinction entre plusieurs catégories de personnes, mais aussi lorsqu'une telle distinction surgit par l'effet de cette loi. L'application de la loi entreprise fait apparaître une distinction entre plusieurs catégories de contribuables qui réalisent une plus-value, à savoir entre ceux qui bénéficient entièrement du taux de 16,5 %, et ceux qui, en tout ou en partie, sont soumis au taux progressif. La jurisprudence de la Cour ne permet pas de conclure que les articles 6 et 6bis de la Constitution exigent seulement que tous ceux qui se trouvent dans la même situation soient traités selon les mêmes règles. La loi même qui décrit les "situations" ou les catégories dans lesquelles se trouve chaque contribuable doit être contrôlée au regard des principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination. Pour le critère de distinction, il doit exister une justification objective et raisonnable. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier par rapport au but et aux effets de la norme considérée, et il doit exister un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

Ces critères sont également appliqués en matière fiscale par la Cour de cassation et par le Conseil d'Etat.

La requérante n'invite pas la Cour à apprécier l'opportunité de la loi attaquée, mais sa constitutionnalité : le moyen énonce en effet que la distinction litigieuse n'est pas pertinente vis-à-vis du but poursuivi par la loi et que, eu

égard aux effets de

l'application de la disposition attaquée pour la requérante, il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

A.3.3.3. En supposant qu'il puisse être admis que les moyens sont adéquats pour atteindre le but, il resterait à examiner le rapport de proportionnalité qui existe entre les deux. A cet égard, il faut tenir compte, entre autres, des conséquences de la réglementation dérogatoire pour chaque individu appartenant à la catégorie à laquelle s'applique la dérogation. Ainsi, le rapport de proportionnalité n'est pas établi si un individu se voit imposer des charges plus lourdes qu'il n'est nécessaire pour atteindre le but. Il faut donc effectivement tenir compte des "différences individuelles", et en tout cas pour ce qui est du rapport de proportionnalité.

A.4.1. S'agissant de la première branche du moyen, le Conseil des Ministres fait valoir dans son mémoire que la requérante souligne une possibilité d'interprétation différente de la règle examinée selon que l'on prend le texte français ou néerlandais de la loi.

L'interprétation de la loi échappe à la mission de la Cour, et l'administration n'a pas le pouvoir de donner une interprétation contraignante. Cette dernière estime cependant que le texte visé doit être compris dans le sens que la requérante attribue à sa version française : le taux d'imposition de 16,5 % est appliqué à tous les montants imposables jusqu'à ce que soit atteinte la limite de quatre fois la moyenne des bénéfices nets imposables. L'excédent est soumis au taux progressif ordinaire. Cette interprétation est

conforme à l'idée de base de la réforme qui a été réalisée, et elle n'est pas incompatible avec une interprétation littérale du texte néerlandais.

- A.4.2. Dans son mémoire en réponse, la requérante considère que l'interprétation proposée par elle ne donne pas lieu à une objection d'inconstitutionnalité, laquelle devrait cependant être soulevée à l'encontre d'une interprétation en fonction du texte néerlandais. Conformément à une règle générale d'interprétation, il faut en effet partir du principe que le législateur n'avait pas l'intention de violer la Constitution, en sorte que l'interprétation retenue est la seule qui soit exacte.

La Cour est compétente pour décider qu'une interprétation déterminée d'une loi, qui serait contraire à la Constitution, ne peut être admise.

- A.5.1. Pour ce qui est des deuxième et troisième branches du moyen, le Conseil des Ministres déclare dans son mémoire que la requérante choisit certaines situations dans le cadre desquelles l'application du nouveau texte peut conduire à des résultats moins favorables. Il ne saurait toutefois en être inféré que le législateur a entendu privilégier une catégorie déterminée de contribuables, au détriment d'une autre. La référence au bénéfice net en tant que critère d'application du taux réduit apparaît déjà dans le projet de loi initial. En Commission du Sénat, un amendement relatif au mode de calcul du bénéfice net fut approuvé à l'unanimité des voix. Le calcul sur la base du bénéfice net est plus simple qu'une référence au bénéfice brut. Le bénéfice net peut être trouvé dans les déclarations et dans les avertissements-extraits de rôle. Le bénéfice brut

doit être recherché dans la comptabilité. Il s'agit d'une notion équivoque. La notion de bénéfice net a en outre pour effet de sanctionner les contribuables qui ont artificiellement gonflé leurs charges professionnelles. Les alternatives proposées par la requérante (diminution de moitié de la plus-value, application d'un taux fixe plus élevé) ne doivent pas être examinées, puisqu'un tel examen appartient exclusivement au législateur. La règle qui implique que le bénéfice qui reste imposable après application de l'article 43, 1° à 3°, du C.I.R. est soumis au taux progressif s'applique non seulement aux pharmaciens, mais à tous les titulaires d'une exploitation ou profession indépendante. Les griefs formulés par la requérante reviennent à dire que la limite d'application du taux réduit sera affectée par des pertes éventuelles. L'on ne saurait nier que la valeur de la clientèle et du goodwill subira une influence négative si l'activité a été déficitaire au cours des années récentes ou si elle n'était exercée qu'à temps partiel. Les pertes professionnelles peuvent avoir des origines fort diverses. L'incidence de telles causes sur la valeur des actifs incorporels de l'entreprise ou de la profession peut être fort différente. Il ne saurait toutefois être soutenu que la prise en compte de cet élément serait constitutive d'une discrimination arbitraire des contribuables concernés.

- A.5.2. Dans son mémoire, la requérante expose que l'objectif général de la loi, selon les travaux préparatoires, est de réprimer la pratique qui consiste à céder la clientèle à des prix qui ne correspondent pas à la réalité économique. L'objectif complémentaire que le Conseil des

Ministres attribue à la loi -instaurer une certaine sanction vis-à-vis des contribuables qui ont artificiellement gonflé leurs charges professionnelles- ne saurait être retenu. Il ne figure pas dans les travaux préparatoires et ne constitue pas un objectif légitime, puisque les contribuables ont déjà fait l'objet d'un contrôle au cours de la période de référence. Pour ce qui est du résultat obtenu par la disposition contestée, il échet d'observer que les contribuables ayant connu en moyenne un bénéfice net élevé durant la période de référence peuvent profiter dans une large mesure du taux réduit pour les plus-values réalisées, alors que ceux qui ont fait un bénéfice net inférieur ou qui n'ont pas fait de bénéfice du tout ne peuvent bénéficier de ce taux réduit que dans une mesure limitée. Ils sont donc exclus de la réglementation favorable applicable à la réalisation de plus-values lors de la cession de certains actifs. Par conséquent, le résultat de la loi ne correspond pas à son objectif général. La loi vise à toucher un groupe déterminé de contribuables -ceux qui cèdent leur clientèle à un prix excessif-, mais son application ne peut aboutir à ce que ce groupe soit isolé et subisse seul les conséquences désavantageuses de la mesure. Le critère de distinction n'est dès lors pas adéquat et il n'existe donc aucune justification compatible avec la Constitution, en sorte que la distinction est discriminatoire.

La requérante est touchée de façon préjudiciable par la loi, sur la base de motifs qui sont d'une nature purement fortuite et qui n'ont absolument rien à voir avec l'objectif général de la loi. L'exigence de proportionnalité implique pour le

moins que les contribuables qui, comme la requérante, se trouvent totalement par hasard dans la catégorie touchée par la loi ne se voient pas imposer de charges plus lourdes qu'il n'est nécessaire pour atteindre le but de cette loi. Il était parfaitement possible d'atteindre le but visé en empruntant d'autres voies, qui n'auraient pas eu pour effet que des contribuables soient exclus en tout ou en partie, pour des raisons purement fortuites, du bénéfice de l'application du taux réduit.

En ce qui concerne la portée des articles 6 et 6bis de la Constitution

- B.3. Les articles 6 et 6bis de la Constitution ont une portée générale. Ils interdisent toute discrimination, quelle qu'en soit l'origine : les règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination sont applicables à l'égard de tous les droits et de toutes les libertés reconnus aux Belges. Elles sont également applicables aux matières fiscales. Ce principe est d'ailleurs confirmé par l'article 112 de la Constitution; en effet, cette disposition constitue une précision ou application particulière du principe général d'égalité formulé à l'article 6 de la Constitution. La Cour est dès lors compétente pour connaître du moyen invoqué par la partie requérante.
- B.4. Les règles constitutionnelles de l'égalité des Belges devant la loi et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre certaines catégories de personnes, pour autant que le critère de

différenciation soit susceptible de justification objective et raisonnable. 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 de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

En ce qui concerne la première branche du moyen

B.5. Depuis la modification réalisée par la loi du 22 décembre 1989, l'article 93, § 1er, 2°, littéra b, du C.I.R. dispose :

"§ 1er. Par dérogation aux articles 77 à 91, sont imposables distinctement, sauf si l'impôt ainsi calculé, majoré de l'impôt afférent aux autres revenus, est supérieur à celui que donnerait l'application desdits articles à l'ensemble des revenus imposables : (...)

2° au taux de 16,5 p.c. :

(...)

b) les plus-values réalisées à l'occasion de la cessation complète et définitive de l'activité professionnelle sur des immobilisations incorporelles et les indemnités obtenues en compensation d'une réduction d'activité visées aux articles 22, 6°, a et 30, alinéa 2, 2°, a, dans la mesure où elles n'excèdent pas un montant égal à quatre fois la moyenne des bénéfices ou profits nets imposables afférents à l'activité délaissée réalisés au cours des quatre années qui précèdent celle de la cessation ou de la réduction d'activité;

Par bénéfices ou profits nets imposables, on entend les revenus déterminés conformément à l'article 43, 1° à 3°, mais à l'exception des revenus imposés distinctement en application de l'article 93".

L'article 43, 1° à 3°, dispose : "Le montant net des revenus professionnels est déterminé comme suit :

1° le montant brut des revenus de chacune des activités professionnelles est diminué des dépenses ou charges professionnelles qui grèvent ces revenus;

2° les pertes professionnelles éprouvées pendant la période imposable, en raison d'une activité professionnelle quelconque, sont imputées sur les revenus des autres activités;

3° des revenus professionnels déterminés conformément aux 1° et 2° sont déduites les pertes professionnelles éprouvées au cours des périodes imposables antérieures; cette déduction s'opère successivement sur les revenus professionnels de chacune des périodes imposables suivantes".

- B.6. La comparaison des textes français et néerlandais de la disposition querellée (v. en A.3.1.) fait apparaître, ainsi que le relève le Conseil des Ministres (A.4.1.), que celle-ci doit être comprise en ce sens que le taux d'imposition de 16,5 % est appliqué jusqu'à ce que soit atteinte la limite de quatre fois la moyenne des bénéfices ou profits nets imposables afférents à l'activité délaissée réalisés au cours des quatre années qui précèdent celle de la cessation ou de la réduction de l'activité, et que l'excédent est imposé, conjointement avec les autres revenus, au tarif généralement applicable. La disposition contestée n'établit donc pas la distinction critiquée par la requérante. La première branche du moyen manque dès lors en fait.

En ce qui concerne les deuxième et troisième branches du moyen

- B.7. La disposition attaquée restreint la portée de la mesure qui consistait à imposer au taux distinct de 16,5 p.c. et non au taux plein de l'impôt des personnes physiques et de l'impôt des sociétés certaines plus-values réalisées lors de la cessation de l'exploitation d'une entreprise ou de l'exercice d'une occupation lucrative et qui

proviennent d'accroissements des avoirs affectés à cette exploitation ou à cette occupation. Elle fait partie d'une loi dont les objectifs sont l'assainissement budgétaire et la

réforme fiscale. Celle-ci a été réalisée par les lois du 7 décembre 1988 et du 22 décembre 1989.

Le législateur entendait diminuer des taux d'imposition et compenser ces diminutions par la suppression ou l'aménagement de certaines "dépenses fiscales" (Chambre, 1026/5° (1989-1990), p. 9). C'est dans le même esprit qu'il fut décidé de plafonner le montant des plus-values en cause imposé au taux distinct de 16,5 p.c.. Il a été déclaré que les dispositions régissant lesdites "dépenses" étaient l'objet d'"usages impropres" (Sénat, 806/3° (1989-1990), pp. 14 à 17) et que, en ce qui concerne le taux de 16,5 p.c. s'appliquant aux plus-values, des prix de cession de clientèle étaient pratiqués pour des valeurs qui ne correspondaient pas toujours à la réalité économique (Sénat, exposé des motifs, 806-1 (1989-1990), p. 57).

- B.8. Pour pallier les inconvénients et rencontrer les buts poursuivis, le législateur a plafonné les plus-values imposées distinctement au taux de 16,5 p.c. à un montant "égal à quatre fois la moyenne des bénéfices ou profits nets imposables afférents à l'activité délaissée réalisés au cours des quatre années qui précèdent celle de la cessation ou de la réduction de l'activité".

Un amendement motivé par le souci "d'apporter une précision indispensable" à la notion de profits nets imposables et qui fait expressément référence à l'article 43, 1° à 3°, du C.I.R. a été adopté (Sénat, 806-3, 1989-1990, p. 77). Il est tenu compte, aux numéros 2° et 3° de l'article 43, de pertes dont

certaines ne sont pas afférentes à l'activité délaissée, alors que les bénéfices ou profits nets imposables que la loi prend en considération sont ceux "afférents à l'activité délaissée".

Le texte qui résulte de l'amendement précité ne peut se lire que comme un renvoi partiel à cet article. L'antinomie des alinéas premier et second de l'article 93, § 1er, 2°, b, s'explique peut-être par l'objet distinct des articles 93 et 43 du C.I.R. : d'une part, l'activité délaissée, d'autre part, les revenus globaux d'un contribuable même s'il exerce plusieurs activités. Quoi qu'il en soit, la combinaison des deux alinéas de l'article 93, § 1er, 2°, b, a pour effet que des pertes non afférentes à l'activité délaissée ne peuvent être prises en considération pour déterminer le montant taxable distinctement à 16,5 %.

La volonté clairement exprimée par le législateur de taxer distinctement à 16,5 % quatre fois la moyenne des bénéfices nets imposables afférents à l'activité délaissée ne peut être énervée par l'adoption d'un amendement ayant pour objet d'apporter une précision à la notion de "profits nets imposables" sans remettre en cause l'option retenue de "bénéfices nets imposables afférents à l'activité délaissée" qui implique que seules les pertes afférentes à cette activité soient prises en compte.

B.9. Bien que la disposition entreprise n'établisse pas elle-même explicitement les distinctions critiquées

par la requérante en ses deuxième et troisième branches, elle n'en a pas moins certaines de ces distinctions pour effet. Les contribuables qui, au cours de la période de référence, ont réalisé en moyenne des bénéfices ou profits nets imposables élevés, pourront largement bénéficier du taux d'imposition distinct, alors que ceux qui ont réalisé des bénéfices ou profits nets imposables nuls ou réduits n'en profiteront pas, ou n'en profiteront que dans une mesure limitée. Les contribuables qui, avant la période de référence, avaient subi des pertes non entièrement imputées sur les revenus professionnels antérieurs à cette période de référence bénéficieront moins du taux distinct que ceux qui n'ont pas subi de telles pertes. En revanche, dans l'interprétation retenue par la Cour et à laquelle le dispositif du présent arrêt est lié, il n'est pas exact qu'à résultat égal dans l'activité qui est à l'origine de la plus-value, les contribuables bénéficient plus ou moins du taux distinct suivant qu'ils n'ont pas ou qu'ils ont subi des pertes dans des activités étrangères à celle-là. Le moyen, en sa troisième branche, ne peut être retenu en ce qu'il s'appuie sur une interprétation de la disposition attaquée suivant laquelle des pertes non afférentes à l'activité délaissée seraient prises en compte.

- B.10. Lorsque la loi fiscale vise en même temps des contribuables dont les situations de revenus et d'avoirs sont diverses, elle doit nécessairement appréhender cette diversité de situations en faisant usage de catégories qui ne correspondent aux réalités que de manière simplificatrice et approximative. Il en est ainsi d'autant plus qu'en droit fiscal, l'efficacité des critères et le coût

administratif de leur application doivent être pris en considération pour apprécier

s'ils sont susceptibles d'une justification raisonnable. Ces éléments sont à prendre en considération pour vérifier si le législateur n'a pas excédé son pouvoir d'appréciation.

De ce que le législateur, dans son souci de réduire la portée de dispositions fiscales relativement avantageuses, ait relevé que certaines d'entre elles étaient l'occasion d'abus, il ne s'ensuit pas que le but de la mesure ait été de réprimer ces abus. La considération de ceux-ci a pu sans doute orienter le choix des avantages fiscaux à réduire; mais il n'en résulte pas qu'il faille vérifier si les restrictions critiquées sont proportionnées à ces abus pour apprécier leur conformité aux articles 6 et 6bis.

Il n'appartient pas à la Cour de décider si une mesure prescrite par la loi est opportune, ni de vérifier si le but poursuivi par le législateur pourrait également être atteint par d'autres mesures.

La notion de "bénéfices ou profits nets" n'est pas sans rapport avec la valeur de l'activité délaissée, même si ce rapport est plus ou moins étroit selon les situations individuelles.

- B.11. Le législateur n'a pas recouru à des critères qui, même sous le rapport de leur pertinence, soient dépourvus de toute justification au regard des articles 6 et 6bis de la Constitution en choisissant comme limite, afin de plafonner la plus-value imposée à un taux distinct, les bénéfices ou profits nets imposables afférents à l'activité délaissée réalisés au cours de quatre années, et en se référant à une définition légale existante (contenue dans l'arti-

cle 43 du Code des impôts sur les revenus) du montant net des revenus professionnels, aux termes de laquelle peuvent être prises en compte des pertes antérieures à la période de référence de quatre années, mais non des pertes étrangères à l'activité délaissée.

Le moyen n'est fondé en aucune de ses branches.

PAR CES MOTIFS,

LA COUR

rejette le recours.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 4 juillet 1991, par le siège précité dans lequel le juge J. WATHELET, légitimement empêché, a été remplacé pour le présent prononcé par le juge D. ANDRE, conformément à l'ordonnance de ce jour du président J. DELVA.

Le greffier,

Le président,

L. POTOMS

J. DELVA