

Numéro du rôle : 2700
Arrêt n° 36/2004 du 10 mars 2004

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative à l'article 171 du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance de Louvain.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges P. Martens, M. Bossuyt, E. De Groot, A. Alen et J.-P. Moerman, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Arts,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*

## *I. Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 25 avril 2003 en cause de L. Van Aerschot et J. Jacobs contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 15 mai 2003, le Tribunal de première instance de Louvain a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 171 du Code des impôts sur les revenus 1992 (tel qu'il était applicable aux exercices d'imposition 1998 et 1999) viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution, lus isolément ou en combinaison avec l'article 172 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle l'imputation des bénéfices résultant des opérations prévues à l'article 90 du même Code sur les autres revenus imposables est autorisée lorsque cela se fait à l'avantage du contribuable, sans accorder une imputation analogue des pertes dans l'hypothèse où elle bénéficierait au contribuable ? »

Des mémoires ont été introduits par :

- L. Van Aerschot, demeurant à 1800 Vilvorde, D'Aubreméstraat 42, et J. Jacobs, demeurant à 1830 Machelen, Kwekerijstraat 30;
- le Conseil des ministres.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- L. Van Aerschot et J. Jacobs;
- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 14 janvier 2004 :

- ont comparu :
  - . Me A. Claes, avocat au barreau de Bruxelles, pour L. Van Aerschot et J. Jacobs;
  - . Me L. Van Helshoecht, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs E. De Groot et J.-P. Moerman ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

## II. *Les faits et la procédure antérieure*

Les demandeurs devant le juge *a quo* ont acheté deux immeubles et ont revendu ceux-ci à perte dans les cinq ans de la date d'acquisition. Dans leurs déclarations fiscales pour les exercices d'imposition 1998 et 1999, les demandeurs ont déclaré ces moins-values comme des pertes résultant d'une activité procurant des revenus divers et ils ont calculé ces moins-values selon les règles de l'article 90, 10°, du Code des impôts sur les revenus 1992.

Les pertes résultant de la vente des immeubles n'ont pas été prises en compte dans les impositions établies sur la base de ces déclarations, en raison de l'absence de revenus divers. Les demandeurs devant le juge *a quo* ont alors introduit une réclamation contre ces impositions, affirmant que leurs déclarations contenaient une erreur et que les pertes devaient être considérées comme des pertes professionnelles et devaient donc être déduites des revenus professionnels. Ces réclamations ont toutefois été rejetées et les demandeurs se sont alors pourvus devant le juge *a quo*.

Le juge *a quo* considère que les déclarations introduites par les demandeurs pour les exercices d'imposition 1998 et 1999 ne contiennent pas d'erreur matérielle, ni d'erreur de droit ou d'appréciation erronée et que les immeubles vendus n'ont pas été utilisés dans le cadre de l'activité immobilière alléguée par les demandeurs mais qu'ils l'ont été à des fins privées. Il conclut que l'article 103, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 est applicable et qu'il n'est pas possible de déduire des revenus professionnels les pertes éprouvées lors d'opérations dont résultent des revenus divers imposables tels que ceux mentionnés à l'article 90, 10°, du même Code.

Les demandeurs allèguent dès lors que l'article 171 du Code des impôts sur les revenus 1992 viole le principe d'égalité en ce qu'il crée une différence de traitement entre les personnes qui réalisent des opérations dont les revenus sont qualifiés de revenus divers par le Code, dans la mesure où ces personnes, lorsqu'elles réalisent des bénéfices, peuvent globaliser ceux-ci avec leurs autres revenus imposables et ceci à leur avantage, alors que si elles éprouvent des pertes, ces dernières ne peuvent être imputées sur leurs autres revenus imposables. Ils proposent au juge de poser à ce sujet une question préjudicielle à la Cour, ce que celui-ci accepte.

## III. *En droit*

- A -

A.1.1. Les demandeurs devant le juge *a quo* considèrent que de la combinaison des articles 171 et 103 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après C.I.R. 1992) résulte une différence de traitement entre, d'une part, les contribuables qui tirent des bénéfices d'opérations dont les revenus sont désignés comme revenus divers par le C.I.R. 1992, et en particulier les personnes qui réalisent des plus-values visées à l'article 90, 10°, du C.I.R. 1992, et, d'autre part, les contribuables qui éprouvent des pertes à la suite de telles opérations.

En effet, conformément à l'article 171 du C.I.R. 1992, la première catégorie de contribuables se voit appliquer le régime de l'imposition globale au lieu du régime de l'imposition distincte lorsque l'impôt ainsi calculé est inférieur à celui qui résulterait de l'application de l'imposition distincte. Ceci signifie que, lorsque le contribuable y a avantage, les revenus divers sont joints aux autres revenus imposables et imposés au tarif progressif, entraînant une diminution de l'impôt. Par contre, les contribuables de la seconde catégorie ne sont jamais imposés globalement lorsque cela serait à leur avantage. En effet, le système dérogatoire à l'imposition globale instauré par l'article 171 du C.I.R. 1992 ne s'applique que lorsqu'il existe réellement des revenus divers à imposer. Dès lors, lorsque les contribuables éprouvent des pertes au lieu de réaliser des bénéfices, ils ne peuvent pas bénéficier de l'avantage du régime de l'imposition globale et leurs pertes ne sont pas imputées sur leurs autres revenus imposables, même s'ils y avaient avantage.

A.1.2. Les demandeurs devant le juge *a quo* concluent des travaux préparatoires de la loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus que le législateur, en adoptant l'article 171 du C.I.R. 1992,

souhaitait briser la progressivité de l'impôt pour certains revenus non réguliers. Le législateur voulait, selon eux, garantir une plus grande justice en ne pénalisant pas le contribuable lorsque celui-ci obtenait des revenus non périodiques. Une taxation séparée de ces revenus a été prévue à cette fin, à moins que le contribuable ait avantage à ce que le régime de la taxation globale soit tout de même appliqué.

Les demandeurs déduisent de la genèse de la loi que l'imputation des pertes a toujours été prévue tant dans le régime de l'imposition globale que dans le régime de l'imposition distincte. Selon eux, l'article 171 du C.I.R. 1992 rompt l'autonomie de ces deux régimes différents, en accordant aux contribuables un changement de régime d'imposition lorsqu'ils y ont avantage. Les demandeurs devant le juge *a quo* ne comprennent pas pourquoi une modification du régime d'imposition n'est pas possible en faveur des contribuables qui éprouvent des pertes à la suite d'opérations qui procurent des revenus divers et disent ne pouvoir trouver aucune explication à cette différence de traitement dans les travaux préparatoires, puisque ce problème n'a jamais été discuté ou exposé. La différence de traitement ne saurait dès lors reposer, selon eux, sur un critère objectif ou raisonnable.

Ils estiment en outre que le fait de réserver l'avantage résultant de la taxation globale aux contribuables qui font des bénéfices, alors que ceux qui éprouvent des pertes ne peuvent en bénéficier, ne répond pas à l'objectif précité du législateur. L'article 171 du C.I.R. 1992 accorde en effet un avantage fiscal aux contribuables qui ont fait des bénéfices et qui se trouvent donc dans une situation économique favorable, alors que la même disposition, combinée avec l'article 103 du C.I.R. 1992, refuse cet avantage fiscal aux contribuables qui ont éprouvé des pertes et qui se trouvent dès lors dans une situation économique difficile. Ils considèrent par conséquent que la mesure en cause n'est pas pertinente au regard de l'objectif du législateur.

A.1.3. Les demandeurs devant le juge *a quo* affirment enfin que l'article 171 du C.I.R. 1992 lèse de manière excessive les droits des contribuables qui éprouvent des pertes à la suite d'opérations telles que celles visées à l'article 90 du C.I.R. 1992. Ils considèrent que cette différence est d'autant moins justifiable que l'imputation des pertes de revenus constitue un principe de l'impôt sur les revenus. Ils constatent que, puisqu'elles concernent des revenus non périodiques, ces pertes ne peuvent dans la plupart des cas jamais être portées en compte, parce qu'il est difficilement imaginable, pour de tels revenus non périodiques, qu'un contribuable retire des bénéfices d'autres opérations au cours d'une période de cinq ans. Les demandeurs devant le juge *a quo* soulignent que les pertes ne peuvent plus être reportées après cinq ans et qu'elles sont donc perdues pour le contribuable. Ils concluent que l'article 171 du C.I.R. 1992, combiné avec l'article 103 du même Code, aggrave encore la situation économique défavorable du contribuable qui éprouve des pertes. Ils considèrent qu'un tel dommage peut être évité en permettant l'imputation des pertes sur les autres revenus du contribuable imposé distinctement.

Ils concluent que l'article 103 *juncto* l'article 171 du C.I.R. 1992 viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'aucune imputation des pertes résultant d'opérations visées à l'article 90 du même Code sur les autres revenus imposables n'est autorisée, même lorsque ce serait à l'avantage du contribuable.

A.2.1. Le Conseil des ministres situe tout d'abord l'article 171 du C.I.R. 1992 et souligne que cette disposition concerne exclusivement le calcul de l'impôt des personnes physiques et plus spécifiquement la détermination du taux d'imposition applicable aux revenus imposés distinctement. L'article 171 du C.I.R. 1992 sert uniquement à déterminer le taux d'imposition des revenus imposables distinctement, parmi lesquels on trouve notamment les plus-values visées à l'article 90, 10°, du C.I.R. 1992, qui constituent un revenu divers, sans modifier toutefois la catégorie des revenus en cause. Les revenus divers seront en effet joints aux autres revenus imposables globalement lorsque cette globalisation est plus avantageuse pour le contribuable, mais le Conseil des ministres souligne que ceci s'opère exclusivement en vue de déterminer le taux d'imposition applicable, sans que la qualification des revenus concernés s'en trouve modifiée. L'article 171 du C.I.R. 1992 ne prévoit en outre en aucune manière ni l'imputation de bénéfices ni l'imputation d'aucune perte. Le Conseil des ministres précise que l'imputation des pertes, en ce qui concerne les revenus divers, est réglée par l'article 103 du C.I.R. 1992, lequel n'est toutefois pas en cause dans la question préjudicielle.

Selon le Conseil des ministres, la question préjudicielle est dès lors dénuée d'objet si l'on entend se prononcer sur quelque prétendue violation du principe d'égalité qui résulterait de ce que l'article en cause autorise ou n'autorise pas certaines imputations de bénéfices ou de pertes, puisque cet article n'a pas cet objet

mais détermine seulement le taux d'imposition applicable en matière de revenus imposables distinctement. Selon le Conseil des ministres, la réponse à la question préjudicielle n'est même pas utile pour le contribuable concerné, puisque celui-ci ne se trouve pas dans une situation à laquelle s'applique l'article 171 du C.I.R. 1992 mais bien dans une situation régie par l'article 103 du même Code.

A.2.2. En ordre subsidiaire, le Conseil des ministres déclare que le fait que les plus-values réalisées à la suite d'une cession à titre onéreux d'immeubles sis en Belgique aient été classées parmi les revenus divers, de sorte qu'elles sont taxées selon un taux spécifique et ne sont dès lors pas soumises au taux d'imposition marginal, est objectif et proportionné au but poursuivi. Il en va de même, selon le Conseil des ministres, en ce qui concerne l'article 103 du C.I.R. 1992.

Le Conseil des ministres estime que lorsque le législateur déroge au principe de l'imposition au taux marginal pour certains revenus divers, il est absolument justifié que les pertes qui résulteraient de ces opérations soient exclusivement déductibles de la même catégorie de revenus et non des revenus qui sont imposés au taux marginal.

Lorsque le législateur impose des revenus divers au taux marginal, parce que ce dernier est moins élevé que le taux distinct qui serait normalement applicable à ces revenus, il exprime par là, selon le Conseil des ministres, sa volonté d'imposer dans tous les cas ces revenus divers au taux le plus avantageux lorsqu'ils représentent des montants relativement faibles, et ceci en vertu de considérations sociales justifiées à l'égard des bas revenus. Selon le Conseil des ministres, le législateur ne crée toutefois aucune discrimination en permettant seulement que les pertes éprouvées à l'occasion de telles opérations soient déduites exclusivement de la même catégorie de revenus.

A.3.1.1. En réponse à l'exception soulevée par le Conseil des ministres, les plaignants devant le juge *a quo* demandent que la question préjudicielle soit reformulée en ce sens que l'article 171 du C.I.R. 1992 soit soumis au contrôle de la Cour en combinaison avec l'article 103 du même Code. Ils affirment qu'il ressort clairement des faits de la cause ainsi que des termes et de la motivation de la décision de renvoi que l'article 103 du C.I.R. 1992 est également en cause. La reformulation suggérée ne modifierait pas, selon eux, la portée de la question posée.

A.3.1.2. Le Conseil des ministres estime que les contribuables ne sont pas autorisés à étendre la question préjudicielle à l'article 103 du C.I.R. 1992, puisque le juge *a quo* ne l'a pas fait. Le Conseil des ministres déclare qu'il doit par conséquent être fait abstraction de toute référence à l'article 103 du C.I.R. 1992.

A.3.2. Bien que les demandeurs devant le juge *a quo* puissent se rallier à la thèse défendue par le Conseil des ministres, selon laquelle l'article 171 du C.I.R. 1992 ne modifie rien à la qualification des revenus en cause comme revenus divers, ils estiment, dans leur mémoire en réponse, que le point de vue du Conseil des ministres méconnaît pour le reste le texte de la disposition législative et l'intention du législateur.

Ils contestent en premier lieu que l'article 171 du C.I.R. 1992 déterminerait seulement le taux d'imposition. Ils considèrent que la disposition en cause détermine également le régime d'imposition applicable, à savoir le régime d'imposition distincte selon les taux d'imposition fixés à l'article 171 du C.I.R. 1992 ou le régime d'imposition globale sur les revenus imposables distinctement.

Les demandeurs devant le juge *a quo* considèrent ensuite que l'article 171 du C.I.R. 1992 détermine bien la base imposable et prévoit donc bien une globalisation des bénéfices résultant d'opérations procurant des revenus divers avec les autres revenus. Selon les demandeurs devant le juge *a quo*, l'article 103 du C.I.R. 1992 détermine la base imposable. Si celle-ci est positive parce qu'il existe un bénéfice après imputation des pertes, l'article 171 du C.I.R. 1992 détermine alors le taux d'imposition. Si les revenus sont imposables suivant un tarif distinct, alors il est exact, selon les demandeurs devant le juge *a quo*, de dire que l'article 171 du C.I.R. 1992 détermine seulement le taux d'imposition. Si, toutefois, les revenus sont soumis au régime d'imposition globale, les revenus divers sont alors ajoutés aux autres revenus imposables et ce sont ces revenus qui servent à déterminer la tranche de revenus, pour laquelle un taux d'imposition est fixé, de sorte qu'il y a bien dans ce cas une globalisation des revenus divers avec les autres revenus du contribuable. Le problème du système actuel, selon les demandeurs devant le juge *a quo*, est qu'aucune imputation des pertes n'est prévue. Lorsque, après application de l'article 103 du C.I.R. 1992, il apparaît qu'il n'existe pas de bénéfice, l'article 171 du C.I.R. 1992 ne permet pas d'appliquer le régime d'imposition globale qui conduirait alors à l'imputation des pertes. Ceci, selon eux, viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

A.3.3. La thèse du Conseil des ministres, selon laquelle lorsque le législateur déroge au principe de l'imposition au taux marginal pour certains revenus divers, il est justifié que les pertes qui résultent d'opérations procurant des revenus divers soient exclusivement déductibles de la même catégorie de revenus, néglige à tort, selon les demandeurs devant le juge *a quo*, le fait que le législateur a prévu un cas de réserve de progressivité. Ils considèrent que si le législateur fait cela en faveur des contribuables qui réalisent des bénéfices, il est également justifié de faire de même pour les contribuables qui éprouvent des pertes.

A.3.4. Dans sa réponse, le Conseil des ministres souligne qu'il existe une distinction entre la base imposable et le taux d'imposition. L'article 171 du C.I.R. 1992 ne modifie pas la base imposable mais seulement le taux d'imposition. Lorsque les demandeurs devant le juge *a quo* demandent l'imputation des pertes subies à la suite d'opérations visées à l'article 90, 10°, du C.I.R. 1992 sur les revenus professionnels, ils demandent en fait, selon le Conseil des ministres, une modification de la base imposable. Ceci va à l'encontre de l'un des principes de base du C.I.R. 1992, à savoir la détermination distincte du revenu net des quatre catégories de revenus visées à l'article 6 du C.I.R. 1992. Le Conseil des ministres illustre ceci par des exemples et démontre aussi que dans le cas des contribuables tirant un bénéfice de revenus divers, il n'existe pas non plus de globalisation avec leurs éventuelles pertes professionnelles.

Le Conseil des ministres déclare enfin que la mesure est justifiée. Taxer les plus-values réalisées par des personnes privées lors de la vente d'un immeuble dans les cinq ans de l'acquisition de celui-ci, dans le cadre d'une gestion strictement privée de leur patrimoine, est une mesure qui est justifiée par la présomption d'une visée spéculative de leur part et tend à procurer au Trésor des revenus à charge de ceux qui réalisent des bénéfices sur de telles opérations. Le taux de 16,5 p.c. est une décision d'opportunité et est dicté par la considération qu'il s'agit de revenus non périodiques, ponctuels. Le Conseil des ministres rappelle que l'instauration d'une mesure de faveur en vertu de laquelle le contribuable devra supporter un taux d'imposition moins élevé que le forfait de 16,5 p.c. est une mesure d'équité sociale pour qui réalise des plus-values relativement faibles. Puisqu'il s'agit d'opérations exceptionnelles et non d'activités régulières, il ne s'opère évidemment aucune imputation, ni des moins-values relatives à cette catégorie de revenus sur d'autres catégories de revenus, ni des pertes subies dans d'autres catégories de revenus sur les plus-values imposables réalisées. Seules les pertes éventuellement subies sur de telles opérations immobilières peuvent être imputées sur des bénéfices réalisés dans les cinq ans à la suite d'opérations similaires. Un tel régime n'est pas discriminatoire, selon le Conseil des ministres, parce que les diverses catégories concevables de contribuables bénéficiant de revenus mixtes ne sont pas comparables.

- B -

B.1.1. La question préjudicielle porte sur l'article 171 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après dénommé C.I.R. 1992), tel qu'il était applicable aux exercices d'imposition 1998 et 1999.

Le juge *a quo* demande à la Cour si cette disposition viole les articles 10 et 11, lus ou non en combinaison avec l'article 172, de la Constitution, « dans l'interprétation selon laquelle l'imputation des bénéfices résultant des opérations prévues à l'article 90 du même Code sur les autres revenus imposables est autorisée lorsque cela se fait à l'avantage du contribuable, sans accorder une imputation analogue des pertes dans l'hypothèse où elle bénéficierait au contribuable ».

B.1.2. Il appert des faits de l'instance et de la motivation du jugement de renvoi que la procédure antérieure a exclusivement trait à une contestation concernant des opérations qui sont cataloguées par le juge *a quo* parmi les revenus divers visés à l'article 90, 10°, du C.I.R. 1992, c'est-à-dire les plus-values réalisées à l'occasion d'une cession à titre onéreux sur des immeubles bâtis situés en Belgique ou sur des droits réels autres qu'un droit d'emphytéose ou de superficie ou qu'un droit immobilier similaire portant sur ces immeubles, aux conditions fixées dans cet article.

B.1.3. Conformément à l'article 171, 4°, e, du C.I.R. 1992, tel qu'il était applicable aux exercices d'imposition 1998 et 1999, ces plus-values sont, par dérogation aux articles 130 à 168 du C.I.R. 1992, en principe imposables distinctement au taux de 16,5 p.c., « 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 ».

B.2.1. Selon le Conseil des ministres, la question préjudicielle n'appelle pas de réponse puisque l'article 171 du C.I.R. 1992 ne prévoit en aucune manière l'imputation de bénéfices ou de pertes et qu'il sert exclusivement à déterminer le taux d'imposition applicable en matière de revenus imposables distinctement, sans modifier toutefois la catégorie des revenus. En outre, le Conseil des ministres estime que la réponse à la question préjudicielle n'est pas utile pour la partie demanderesse devant le juge *a quo* puisque celle-ci ne se trouve pas dans une situation à laquelle s'applique l'article 171 du C.I.R. 1992 mais bien dans une situation régie par l'article 103 du même Code.

B.2.2. Selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*, la question préjudicielle doit être reformulée en manière telle que l'article 171 du C.I.R. 1992 soit soumis au contrôle de la Cour en combinaison avec l'article 103 du même Code.

B.2.3. Il appartient en règle au juge *a quo* de déterminer les normes applicables au litige qui lui est soumis. Toutefois, lorsqu'elle est confrontée à des dispositions manifestement inapplicables au litige pendant devant le juge *a quo*, la Cour n'a pas à examiner la constitutionnalité de pareilles dispositions.

Les parties ne peuvent davantage modifier ou étendre la portée des questions préjudicielles.

B.2.4. Il appert du jugement de renvoi que le juge *a quo* a estimé que « l'article 103, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 est applicable, qu'il ne permet pas de déduire des revenus professionnels les pertes subies lors d'opérations qui donnent lieu à des revenus divers imposables mentionnés à l'article 90, 10°, du Code (immeubles bâtis) », mais qu'il se demande par ailleurs si l'article 171 du C.I.R. 1992 viole les dispositions constitutionnelles mentionnées dans la question en tant que cette disposition permet que les revenus qui y sont énumérés soient ajoutés aux autres revenus imposables visés à l'article 6 du C.I.R. 1992 et soient donc imposés en commun au lieu de l'être distinctement lorsque cette globalisation est plus avantageuse pour le contribuable, alors qu'il ne serait pas possible de déduire de l'ensemble des revenus nets des pertes provenant desdites opérations dans l'hypothèse où ce serait avantageux pour le contribuable.

B.2.5. La Cour répondra donc à la question telle qu'elle est posée par le juge *a quo*.

B.3.1. L'article 171 du C.I.R. 1992 déroge, pour les revenus énumérés dans cet article, au principe de la globalisation, c'est-à-dire l'addition des quatre différentes catégories de revenus définies à l'article 6 du C.I.R. 1992, en vertu duquel le revenu imposable à l'impôt des personnes physiques est constitué de l'ensemble des revenus nets, soit la somme des revenus nets des catégories énumérées dans cette disposition, à savoir les revenus des biens immobiliers, les revenus des capitaux et biens mobiliers, les revenus professionnels et les revenus divers, diminuée des dépenses déductibles mentionnées aux articles 104 à 116 du C.I.R. 1992. L'impôt est calculé sur cette somme selon les règles fixées aux articles 130 et suivants, mais après l'accomplissement de quelques opérations.

L'article 171 du C.I.R. 1992 fixe un mode de calcul particulier de l'impôt et des taux d'imposition spéciaux pour certains revenus, à condition toutefois que le régime de l'addition de tous les revenus imposables, en ce compris ceux qui peuvent être imposés distinctement, ne s'avère pas plus avantageux pour le contribuable.

B.3.2. Par la disposition en cause, le législateur a voulu éviter les conséquences sévères que l'application rigoureuse de la progressivité de l'impôt des personnes physiques entraînerait pour les contribuables qui recueillent certains revenus ayant un caractère plutôt exceptionnel. Selon les travaux préparatoires, le législateur a voulu « freiner la progressivité de l'impôt, lorsque le revenu imposable comprend des revenus non périodiques » (*Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/1, p. 85; *ibid.*, n° 264/42, p. 126).

Il a toutefois été ajouté que

« l'article 23, § 2, [l'article 171 actuel] précise expressément que le contribuable pourra demander l'application du régime de droit commun sur l'ensemble de ses revenus normaux et spéciaux visés ci-dessus, lorsque ce régime lui est plus favorable (notamment en raison de ses charges de famille) que le régime spécial prévu à l'article 23 » (*Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/42, p. 127).

B.4. Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

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

B.5.1. Par rapport à l'objectif mentionné au B.3.2, il est justifié que seuls les contribuables qui ont recueilli les revenus énumérés à l'article 171 du C.I.R. 1992 soient imposés sur la base d'un calcul distinct et à des taux d'imposition particuliers puisque ces revenus, du fait de ce mode d'imposition dérogatoire, bénéficieront en principe d'un taux d'imposition inférieur à celui qui leur aurait été appliqué s'ils avaient été joints aux autres revenus et imposés au taux progressif. Etant donné toutefois que le législateur avait l'intention d'offrir au contribuable le taux d'imposition le plus favorable, il a permis l'addition de tous ces revenus aux autres revenus

visés à l'article 6 du C.I.R. 1992, lorsque cette opération s'avère plus avantageuse pour le contribuable.

Dans cette optique, il n'est alors pas davantage déraisonnable de ne pas tenir compte des pertes éventuelles qu'aurait subies le contribuable pour l'un des revenus visés à l'article 171, puisque l'article 171 du C.I.R. 1992 sert uniquement à déterminer le taux d'imposition – distinct ou commun – des revenus nets énumérés dans cette disposition. En effet, conformément au principe contenu à l'article 6 du C.I.R. 1992 selon lequel seule la partie nette des revenus est imposable, il est d'ores et déjà tenu compte de la déduction de pertes pour la détermination du revenu net d'une catégorie de revenus déterminée, et ce dans le cadre de la fixation de l'assiette imposable. En ce qui concerne plus spécifiquement les revenus divers visés à l'article 90, 10°, du C.I.R. 1992, le revenu net doit être déterminé conformément à l'article 101, § 2, du C.I.R. 1992 et les pertes doivent être déduites conformément à l'article 103, § 3, du même Code, en vertu duquel les pertes provenant des opérations visées ne sont déductibles que des bénéfices que procure cette activité dans chacune des cinq périodes imposables suivantes.

#### B.5.2. La mesure ne saurait davantage être considérée comme disproportionnée.

D'abord, l'article 171 du C.I.R. 1992 permet de bénéficier d'un taux d'imposition généralement réduit pour les revenus énumérés dans cet article.

Ensuite, il y a effectivement une possibilité de déduction des pertes découlant des opérations visées à l'article 90, 10°, du C.I.R. 1992, comme il est exposé au B.3.2. De plus, ces pertes sont déductibles des bénéfices pendant les cinq périodes imposables suivantes (article 103 du C.I.R. 1992), de sorte que si les opérations visées à l'article 90, 10°, du C.I.R. 1992 se clôturent avec une perte, celle-ci pourra être imputée sur les bénéfices que le contribuable retire de cette activité durant chacune des cinq périodes imposables suivantes.

Permettre que lesdites pertes soient déduites du revenu imposable total, comme le demande la partie demanderesse devant le juge *a quo*, irait non seulement à l'encontre du principe général de l'article 6 du C.I.R. 1992, selon lequel seul le revenu net est imposable, mais impliquerait

également une modification dans l'étendue de la base imposable, ce qui n'était pas l'objectif de l'article 171 du C.I.R. 1992, le contribuable ne s'étant vu accorder qu'un taux d'imposition avantageux.

B.6. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 171 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10 et 11, lus ou non en combinaison avec l'article 172, de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 10 mars 2004.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts