

Numéro du rôle : 4285
Arrêt n° 86/2008 du 27 mai 2008

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 7, § 1er, 2°, c), du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance de Liège.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Melchior et M. Bossuyt, et des juges P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels et T. Merckx-Van Goey, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 6 septembre 2007 en cause de Arthur De Crucq contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 13 septembre 2007, le Tribunal de première instance de Liège a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 7, § 1er, 2°, c) du Code des impôts sur les revenus 1992 qui prévoit la taxation des revenus des biens immobiliers sur la base, en principe, du montant total du loyer et des avantages locatifs (en d'autres termes, des revenus locatifs réels) lorsque le bien donné en location est affecté (en tout ou en partie) à l'exercice de l'activité professionnelle du locataire est-il ou non conforme aux principes consacrés par les articles 11 et 172 de la Constitution si l'on considère qu'il doit s'appliquer de manière identique d'une part au propriétaire qui donne en location son bien en parfaite connaissance du fait que son locataire l'affectera ou pourra l'affecter en tout ou en partie à l'exercice de son activité professionnelle et d'autre part au propriétaire qui donne son bien en location en interdisant son affectation à l'exercice d'une activité professionnelle quelconque ou qui donne son bien en location dans l'ignorance qu'une activité (de surcroît délictueuse) pourrait y être exercée par son locataire ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Arthur De Crucq, demeurant à 4610 Beyne-Heusay, avenue du Pont 6/9;
- le Conseil des ministres.

Arthur De Crucq a introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 16 avril 2008 :

- ont comparu :
 - . Me L. Schreiber, qui comparaissait également *loco* Me M. Levaux, avocats au barreau de Liège, pour Arthur De Crucq;
 - . Me D. Léonard, avocat au barreau de Nivelles, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs R. Henneuse et L. Lavrysen 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 relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. Les faits et la procédure antérieure

Le litige pendant oppose un contribuable à l'administration fiscale, au sujet de la taxation des revenus provenant de la location d'un appartement : alors que le bien était donné en location à des fins exclusives de simple habitation, la locataire y a toutefois pratiqué une activité professionnelle délictueuse qui a donné lieu à une déduction, opérée par l'administration fiscale, de ses loyers comme charges professionnelles. En conséquence, l'administration fiscale a appliqué aux loyers perçus par le propriétaire bailleur le régime prévu non plus par l'article 7, § 1er, 2°, a), du CIR 1992 (revenu cadastral majoré), mais celui prévu par l'article 7, § 1er, 2°, c), du CIR 1992 (loyers réels et avantages locatifs).

Le propriétaire requérant a demandé d'interroger la Cour, estimant que l'application à sa situation de l'article 7, § 1er, 2°, c), du CIR 1992 aboutit à traiter de manière identique, d'une part, le contribuable qui a loué son bien en parfaite connaissance de l'activité professionnelle qui sera exercée dans les lieux par son locataire, et qui sait quel régime de taxation lui sera appliqué, et, d'autre part, le contribuable qui, de bonne foi, a loué son bien en interdisant qu'une activité professionnelle y soit exercée, et qui se voit appliquer un régime de taxation inattendu.

Le juge *a quo* a donc décidé de poser à la Cour la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. En droit

- A -

A.1. Dans son mémoire, le requérant estime qu'en soumettant au même régime de taxation des personnes qui se trouvent dans des situations essentiellement différentes, l'article 7, § 1er, 2°, c), du CIR 1992 contient une discrimination à laquelle aucune justification ne peut être trouvée. Cette disposition méconnaît ainsi le principe d'égalité des citoyens en matière fiscale, contenu dans les articles 11 et 172 de la Constitution.

A.2.1. Dans son mémoire, le Conseil des ministres constate que le seul critère important pour le législateur fiscal est l'affectation réelle du bien loué, peu importe le caractère délictueux de l'activité professionnelle exercée et peu importe la bonne ou mauvaise foi du propriétaire. Le fait d'avoir exclu dans le bail une activité professionnelle pour le locataire ne crée donc pas de catégories distinctes au regard de la volonté du législateur de taxer le revenu réel. La prétendue discrimination ou le préjudice allégué subi par le propriétaire ne provient que de l'inexécution fautive du contrat par le locataire, de sorte que c'est sur le seul plan civil que le propriétaire devra agir, sans que, sur le plan fiscal, il y ait lieu d'opérer une distinction entre propriétaires.

A.2.2. En tout état de cause, la mesure trouve une justification objective dans le fait de cerner au mieux un revenu qui devrait à défaut faire l'objet d'une évaluation forfaitaire approximative.

Il est en effet apparu équitable et rationnel au législateur de taxer les revenus locatifs réels dans les cas où il est possible de contrôler dans les écritures comptables les loyers et charges locatives réellement supportés par le locataire qui affecte le bien loué à son activité professionnelle et qui déduit ceux-ci comme charges professionnelles.

La mesure trouve par ailleurs une justification raisonnable, en évitant toute collusion entre un propriétaire et un locataire, et en permettant de collecter des données précieuses pour les estimations vénales d'immeubles en matière de droits d'enregistrement et de succession, le revenu cadastral ne permettant pas de suivre aussi précisément la conjoncture économique.

Enfin, même si le bail a été enregistré comme en l'espèce, cette publicité n'a pour but que d'assurer la sécurité des transactions et non de régler les rapports entre les contribuables et l'administration fiscale, de sorte que la convention, même si elle a été conclue de bonne foi, ne peut s'imposer à l'administration. Si l'enregistrement du bail excluant de bonne foi l'activité professionnelle dans le bien loué autorisait les propriétaires à faire échapper de la sorte au régime fiscal naturel des revenus générés par un loyer professionnel, il en résulterait une nouvelle discrimination injustifiée entre propriétaires.

A.3. Dans son mémoire en réponse, le requérant précise que la discrimination critiquée provient de la connaissance que le propriétaire peut avoir de la nature de l'occupation envisagée par le locataire.

Par ailleurs, conformément à la jurisprudence, il n'existe aucune règle de droit fiscal selon laquelle il devrait toujours y avoir un revenu imposable en regard de frais professionnels.

Enfin, le principe selon lequel le droit fiscal s'efforce de n'appréhender que les situations réelles ne peut suffire à cautionner une discrimination entre les contribuables, en violation des articles 11 et 172 de la Constitution.

- B -

B.1. La question préjudicielle porte sur la compatibilité avec les articles 11 et 172 de la Constitution de l'article 7, § 1er, 2°, c), du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992).

L'article 7 du CIR 1992 dispose :

« § 1er. Les revenus des biens immobiliers sont :

[...]

2° pour les biens immobiliers qui sont donnés en location :

a) pour les biens sis en Belgique donnés en location à une personne physique qui ne les affecte ni totalement ni partiellement à l'exercice de son activité professionnelle :

- le revenu cadastral lorsqu'il s'agit de biens immobiliers non bâtis;
- le revenu cadastral majoré de 40 p.c. lorsqu'il s'agit d'autres biens;

[...]

c) le montant total du loyer et des avantages locatifs, sans pouvoir être inférieur au revenu cadastral, quand il s'agit d'autres biens immobiliers non bâtis sis en Belgique, ou au revenu cadastral majoré de 40 p.c. lorsqu'il s'agit d'autres biens immobiliers bâtis sis en Belgique;

[...] ».

B.2. Le juge *a quo* interroge la Cour sur une éventuelle discrimination entre les contribuables, si l'article 7, § 1er, 2°, c), du CIR 1992 est interprété comme s'appliquant de manière identique, d'une part, au propriétaire qui donne en location son bien en parfaite

connaissance du fait que le locataire l'affecte ou pourra l'affecter en tout ou en partie à son activité professionnelle, et, d'autre part, au propriétaire qui donne en location son bien en interdisant son affectation à l'exercice d'une activité professionnelle ou qui donne son bien en location dans l'ignorance qu'une activité (de surcroît délictueuse) pourrait y être exercée par son locataire.

B.3. Il ressort de la motivation du jugement et des faits de la cause que la question préjudicielle concerne la situation d'un contribuable propriétaire qui avait loué un bien immobilier bâti - en l'espèce, un appartement - en excluant expressément dans le bail, qui avait fait l'objet d'un enregistrement, l'affectation du bien loué à une activité professionnelle.

B.4.1. Lorsque les revenus immobiliers proviennent d'un bien immobilier bâti sis en Belgique et donné en location à une personne physique qui ne l'affecte ni totalement ni partiellement à son activité professionnelle, l'article 7, § 1er, 2°, a), du CIR 1992 prévoit que le montant imposable est le revenu cadastral majoré de 40 p.c.

Lorsque, par contre, les revenus immobiliers proviennent d'un bien bâti sis en Belgique et donné en location à une personne physique qui l'affecte totalement ou partiellement à son activité professionnelle, l'article 7, § 1er, 2°, c), du CIR 1992 prévoit que le montant imposable est le montant total du loyer et des avantages locatifs, sans pouvoir être inférieur au revenu cadastral majoré de 40 p.c.

Lorsque le locataire affecte le bien donné en location en partie à son activité professionnelle et en partie à des fins privées, l'article 8 du CIR 1992 prévoit que, lorsque les loyers et les avantages locatifs sont déterminés, dans un contrat de location soumis à la formalité d'enregistrement, séparément pour la partie professionnelle et pour la partie privée, les revenus afférents à chacune des parties sont déterminés séparément conformément à l'article 7, § 1er, 2°, a) ou c), selon le cas.

B.4.2. La taxation des revenus immobiliers provenant d'un même bien immobilier bâti sis en Belgique et donné en location varie donc selon que le locataire affecte ou non, ne fût-ce que partiellement, le bien loué à son activité professionnelle : l'affectation, par le locataire,

du bien loué à une activité professionnelle a donc pour conséquence de modifier le montant imposable dans le chef du propriétaire bailleur du bien immobilier.

B.5.1. La différence de taxation des revenus immobiliers, selon que le bien sert ou non à l'activité professionnelle du locataire, trouve son fondement dans la volonté de tenir compte de la possibilité pour le locataire de déduire, au titre de frais professionnels visés par l'article 52, 1°, du CIR 1992, les loyers et charges locatives afférents au bien loué affecté à son activité professionnelle.

B.5.2. La différence de taxation des revenus immobiliers, selon que le locataire l'affecte ou non à son activité professionnelle, trouve son origine dans l'article 4 de la loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus.

Afin de lutter contre la fraude fiscale, le législateur avait choisi de définir forfaitairement, dans la disposition concernant le revenu immobilier imposable, la notion de « loyer anormalement élevé », mais uniquement dans le cas où le bien donné en location est occupé par le locataire à des fins professionnelles :

« Le présent projet prévoit que le revenu cadastral des immeubles donnés en location et occupés par le locataire à des fins professionnelles sera majoré de la partie nette du loyer qui dépasse 200 % du revenu cadastral » (*Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/1, p. 15).

Cette disposition visait ainsi à prendre en compte la situation du « contribuable exerçant son activité professionnelle dans un immeuble loué dont le loyer et les charges locatives peuvent être comptés en frais généraux » (*Doc. parl.*, Sénat, 1961-1962, n° 366, p. 62).

En ce qui concerne cette disposition, la section de législation du Conseil d'Etat avait d'ailleurs constaté que « l'impôt mis à charge du propriétaire sera différent selon que le locataire exercera ou non dans les lieux loués une activité professionnelle » (*Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/1, pp. 126-127).

B.5.3. Le contenu de l'article 4 de la loi du 20 novembre 1962 précité a été repris dans la version initiale de l'article 7 du CIR 1964.

L'article 7 du CIR 1964, remplacé par l'article 1er de la loi du 19 juillet 1979 « modifiant le Code des impôts sur les revenus et le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, en matière de fiscalité immobilière », dispose :

« § 1er. Le revenu net des propriétés foncières s'entend :

[...]

2° pour les immeubles qui sont donnés en location :

a) du revenu cadastral quand il s'agit d'immeubles sis en Belgique dont le locataire est une personne physique qui n'affecte ni totalement ni partiellement l'immeuble pris en location à l'exercice de son activité professionnelle.

b) du revenu cadastral augmenté de la partie du montant net du loyer et des charges locatives qui dépasse le revenu cadastral, quand il s'agit d'immeubles sis en Belgique dont le locataire est soit une personne physique qui affecte totalement ou partiellement l'immeuble pris en location à l'exercice de son activité professionnelle, soit une personne morale de droit public ou privé belge ou étranger, soit une société, association ou groupement ne possédant pas la personnalité juridique.

c) du montant net du loyer et des charges locatives, quand il s'agit d'immeubles sis à l'étranger.

[...] ».

B.5.4. L'article 7, § 1er, 2°, a) et c), du CIR 1992 a donc repris les principes contenus dans l'article 7 du CIR 1964, tel qu'il a été remplacé par la loi précitée du 19 juillet 1979.

Les travaux préparatoires de la loi du 19 juillet 1979 exposent :

« Comme il est évident que le revenu cadastral - qui, par définition est un revenu *forfaitaire* représentant le revenu moyen *normal* net annuel d'un bien - ne correspondra pas toujours aux réalités, il est apparu équitable et rationnel de substituer le 'revenu réel' au 'revenu forfaitaire' dans tous les cas où les services de taxation peuvent contrôler les loyers et charges locatives réellement supportés par le locataire, dans les écritures comptables de celui-ci » (*Doc. parl.*, Chambre, S.E. 1979, n° 126/1, p. 7).

La loi précitée de 1979 visait à rendre imposable, outre le revenu cadastral, la partie du loyer net et des charges « chaque fois que le loyer est ou doit être comptabilisé quelque part » (*Doc. parl.*, Chambre, S.E. 1979, n° 126/10, p. 12).

En ce qui concerne un éventuel risque de distorsion du marché locatif résultant de la taxation différenciée des biens loués selon qu'ils sont à usage professionnel ou privé, le ministre des Finances avait considéré que « s'il est logique et équitable de prendre en considération le loyer effectif chaque fois que celui-ci apparaît dans des écritures comptables du locataire, il n'est pas opportun d'aller plus loin » (*Doc. parl.*, Chambre, S.E. 1979, n° 126/10, p. 53), car cela nécessiterait « un système de contrôle très lourd qui n'offrirait d'ailleurs aucune garantie complète » (*ibid.*).

B.6.1. Il résulte de ce qui précède que la taxation, sur la base des loyers et avantages locatifs, des revenus d'un bien immobilier loué affecté à l'activité professionnelle du locataire permet à l'administration fiscale de contrôler la réalité de ces montants, à l'égard du propriétaire, en raison de l'obligation du locataire de comptabiliser ces montants, en vue d'une déduction au titre de frais professionnels.

B.6.2. Cette taxation des revenus immobiliers sur la base des loyers et avantages locatifs, lorsque le bien loué est affecté à l'activité professionnelle du locataire, a été interprétée par la jurisprudence comme s'appliquant chaque fois qu'une activité professionnelle est effectivement exercée dans les lieux loués, pour autant que l'administration démontre la réalité de cette activité professionnelle, et même si le propriétaire ignore cette activité.

B.7.1. La taxation des revenus immobiliers sur la base des loyers et avantages locatifs permet de tenir compte des revenus immobiliers réellement perçus, et la taxation sur la base du revenu cadastral ne constitue qu'une dérogation, pour des raisons principalement d'ordre pratique et administratif, au principe de taxation sur la base des revenus réels; cette dérogation ne vaut que dans les cas limitativement énumérés, dont l'article 7, § 1er, 2°, a), du CIR 1992.

Dans le système de taxation des revenus immobiliers provenant de la location, c'est l'activité professionnelle réellement exercée dans les lieux loués qui constitue le critère déterminant pour apprécier si la taxation doit se faire sur la base du a) ou du c) de l'article 7, § 1er, 2°, du CIR 1992, indépendamment du fait que cette activité viole une clause contractuelle du bail ou que l'activité professionnelle constitue une activité illicite.

B.7.2. Pour le surplus, une taxation sur la base du loyer et des avantages locatifs, en raison de l'activité professionnelle réellement exercée, se limite à prendre en considération comme montant imposable les revenus immobiliers réellement perçus, de sorte que cette taxation ne pourrait être considérée comme disproportionnée, dès lors que c'est la taxation du revenu cadastral fixé forfaitairement qui constitue une dérogation au principe de réalité en droit fiscal.

B.8. L'article 7, § 1er, 2°, c), ne crée donc pas, dans son principe, une différence de traitement entre contribuables, incompatible avec les articles 11 et 172 de la Constitution.

B.9.1. La Cour constate cependant que, dans l'espèce soumise au juge *a quo*, c'est l'administration qui a déduit les loyers des revenus professionnels du locataire, lequel n'avait pas déclaré ses revenus, qui provenaient d'une activité illicite, et que, par voie de conséquence, l'administration a imposé avec effet rétroactif le propriétaire sur le montant total du loyer et des avantages locatifs.

B.9.2. Si la taxation des revenus immobiliers sur la base des loyers et avantages locatifs permet de tenir compte des revenus immobiliers réellement perçus, cette taxation n'est toutefois pas justifiée, au regard de l'objectif poursuivi par la disposition en cause, lorsque la déductibilité des loyers et charges locatives, dans le chef du locataire, a été opérée par l'administration fiscale elle-même dans les circonstances décrites en B.9.1.

L'application de l'article 7, § 1er, 2°, c), dans de telles circonstances, porterait une atteinte disproportionnée au principe selon lequel tout contribuable doit pouvoir déterminer, avec un degré minimal de prévisibilité, le régime fiscal qui lui sera appliqué.

B.10. Si la disposition en cause est interprétée comme s'appliquant à la situation décrite en B.9.1, la question préjudicielle appelle une réponse affirmative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Interprété comme s'appliquant à la situation décrite en B.9.1, l'article 7, § 1er, 2°, c), du Code des impôts sur les revenus 1992 viole les articles 11 et 172 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, à l'audience publique du 27 mai 2008.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior