

Numéro du rôle : 513
Arrêt n° 80/93 du 9 novembre 1993

A R R E T

En cause : le recours en annulation des articles 4 et 5 de la loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières, introduit par l'a.s.b.l. « Nationaal Christelijk Middenstandsverbond ».

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents L. De Grève et M. Melchior, et des juges K. Blanckaert, L.P. Suetens, H. Boel, L. François et J. Delruelle, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président L. De Grève,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet du recours*

Par requête du 15 janvier 1993, envoyée à la Cour par lettre recommandée à la poste de la même date et reçue au greffe le 18 janvier 1993, le Nationaal Christelijk Middenstandsverbond (N.C.M.V.) postule l'annulation des articles 4 et 5 de la loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières.

II. *La procédure*

Par ordonnance du 18 janvier 1993, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé le 2 février 1993 n'y avoir lieu de faire application des articles 71 et 72 de la loi organique.

Le recours a été notifié conformément à l'article 76, § 4, de la loi organique par lettres recommandées à la poste du 16 février 1993.

L'avis precrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 10 mars 1993.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire par lettre recommandée à la poste du 31 mars 1993.

Ce mémoire a été notifié conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettre recommandée à la poste du 20 avril 1993.

La partie requérante a introduit un mémoire en réponse par lettre recommandée à la poste du 17 mai 1993.

Par ordonnance du 6 juillet 1993, la Cour a prorogé jusqu'au 15 janvier 1994 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 6 septembre 1993, le président en exercice a complété le siège par le juge K. Blanckaert, eu égard à l'élection à la présidence du juge L. De Grève, qui était déjà membre du siège.

Par ordonnance du 14 septembre 1993, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 5 octobre 1993.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats par lettres recommandées à la poste du 14 septembre 1993.

A l'audience du 5 octobre 1993 :

- ont comparu :

. Me A. Doolaeghe, avocat du barreau de Gand, pour la partie requérante;

. Me. I. De Clercq, avocat du barreau de Gand, *loco* Me I. Claeys Bouúaert, avocat à la Cour de cassation, pour le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles;

- les juges-rapporteurs H. Boel et J. Delruelle ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- l'affaire a été mise en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux dispositions des articles 62 et suivants de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

III. *Dispositions attaquées*

1. L'article 4 de la loi entreprise complète l'article 32 du Code des impôts sur les revenus 1992 par un alinéa 3, rédigé comme suit :

« Lorsqu'un administrateur d'une société donne un bien immobilier bâti en location à celle-ci, le loyer et les avantages locatifs sont, par dérogation à l'article 7, considérés comme des rémunérations d'administrateur, dans la mesure où ils excèdent les cinq tiers du revenu cadastral revalorisé en fonction du coefficient visé à l'article 13. De ces rémunérations ne sont pas déduits les frais relatifs au bien immobilier donné en location ».

2. L'article 5 de la loi querellée complète l'article 33 du même Code par un alinéa 3, rédigé comme suit :

« Lorsqu'un associé actif d'une société donne un bien immobilier bâti en location à celle-ci, le loyer et les avantages locatifs sont, par dérogation à l'article 7, considérés comme des rémunérations d'associé actif, dans la mesure où ils excèdent les cinq tiers du revenu cadastral revalorisé en fonction du coefficient visé à l'article 13. De ces rémunérations ne sont pas déduits les frais relatifs au bien immobilier donné en location ».

3. La loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières a été publiée au *Moniteur belge* du 31 juillet 1992.

4. Aux termes de l'article 47, § 3, les dispositions attaquées entrent en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1994.

IV. *En droit*

- A -

Quant à la recevabilité

A.1.1. La partie requérante estime qu'elle justifie de l'intérêt requis. Il ne peut être contesté que la situation fiscale et la situation en matière de cotisations à la sécurité sociale d'une catégorie déterminée d'indépendants, à savoir les administrateurs et les associés actifs, sont affectées de manière directe et défavorable par les dispositions entreprises.

En vertu de ses statuts, l'association requérante a notamment pour objet de :

« ...

1. Défendre et promouvoir les intérêts généraux et professionnels des indépendants, des petites et moyennes entreprises du secteur du commerce, de l'industrie, de l'artisanat et des services, ainsi que ceux des titulaires d'une profession libérale, tant aux niveaux économique, social et juridique que moral, culturel et social, dans le respect de la doctrine sociale-chrétienne. »

Les conditions imposées par la Cour en matière de recevabilité des recours introduits par des associations sans but lucratif sont donc remplies en l'espèce.

Au fond

A.1.2. La partie requérante invoque un moyen unique qui se présente comme suit :

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

en ce que la loi du 28 juillet 1992 complète, aux articles 4 et 5, les articles 32 et 33 du Code des impôts sur les revenus; qu'à la suite de ces ajouts, les revenus et avantages locatifs payés par une société à son administrateur ou à son associé actif sont requalifiés en rémunérations de cet administrateur ou de cet associé actif, dans la mesure où ils excèdent les cinq tiers du revenu cadastral revalorisé; que les frais relatifs au bien donné en location ne peuvent être déduits de ces rémunérations;

en ce que l'objectif de cette fiction est d'empêcher qu'un revenu professionnel soit transformé en un revenu immobilier, ce qui a également pour conséquence de réduire la base de perception des cotisations sociales des indépendants (Chambre, exposé des motifs, n° 444/1, 1991-1992, p. 9; Chambre, 1991-1992, n° 444/9, p. 112); que l'objectif poursuivi est dès lors d'empêcher qu'il soit davantage porté atteinte au système de la sécurité sociale des indépendants;

que, *première branche*, le critère de distinction retenu conduit à ce que certains contribuables tombent sous le coup de la disposition entreprise et d'autres pas, bien qu'ils se trouvent dans des situations concrètes identiques et que ce traitement inégal ne puisse être justifié de manière objective et raisonnable par la nature et l'objectif de la norme considérée;

que, *deuxième branche*, les dispositions entreprises visent uniquement la requalification des revenus locatifs excessifs provenant de biens immobiliers bâtis déterminés, situés en Belgique, alors qu'il n'est pas tenu compte d'autres revenus immobiliers éventuellement excessifs, sans qu'il soit possible de trouver une justification objective et raisonnable à cet effet dans la nature et l'objectif de la norme considérée;

que, *troisième branche*, le critère de détermination de l'excédent locatif requalifié en rémunération est inadéquat, n'est pas objectif et pas justifié de manière raisonnable par la nature et l'objectif de la norme considérée;

que, *quatrième branche*, la non-déductibilité des frais relatifs au bien donné en location en ce qui concerne la partie des revenus et avantages locatifs qui sont requalifiés en rémunérations conformément à la disposition entreprise donne lieu à un traitement inégal entre certaines catégories de contribuables; que ce traitement différencié n'est pas justifié par la nature et l'objectif de la norme considérée;

alors que les articles 6 et *6bis* de la Constitution garantissent l'égalité devant la loi et l'interdiction de discrimination dans la jouissance des droits et libertés et alors que la jurisprudence constante de la Cour dispose : '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 distinction 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 pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé. ';

alors que les articles 6 et *6bis* ont une portée générale et que les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination s'appliquent également aux matières fiscales;

de sorte que les articles 4 et 5 de la loi du 28 juillet 1992 violent les règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination inscrites aux articles 6 et *6bis* de la Constitution ».

A.1.3. La partie requérante développe ensuite les différentes branches du moyen.

a) *Première branche*

Un important groupe de contribuables échappe à la requalification de ses revenus et avantages locatifs excessifs, alors qu'il se trouve dans une situation concrète identique à celle décrite par la disposition attaquée comme « groupe à risque ». En effet, la disposition entreprise exige en ce qui concerne les sociétés anonymes que le bailleur soit nécessairement administrateur. Lorsqu'une personne exerce *de facto* une fonction similaire à celle d'un administrateur, sans posséder le titre d'administrateur, la disposition querellée n'est pas d'application. Il en va de même des liquidateurs ou des personnes ayant une mission similaire. Ces inégalités ne peuvent se justifier de manière objective et raisonnable par l'objectif et les effets des dispositions entreprises.

b) *Deuxième branche*

Certaines catégories de revenus immobiliers ou de biens immobiliers ne tombent pas sous le coup des dispositions litigieuses, à savoir : les revenus obtenus en exécution d'un contrat d'emphtéose, de superficie ou concernant des droits similaires; les revenus provenant d'un bien immobilier situé à l'étranger et les revenus provenant de biens immobiliers non bâtis. Ces inégalités ne peuvent se justifier de manière objective et raisonnable par l'objectif et les effets des dispositions entreprises puisqu'au sein du groupe de contribuables qui échappe à la requalification des revenus immobiliers, le risque de se soustraire aux cotisations

sociales des indépendants est tout aussi important. Cette inégalité n'est pas davantage justifiée par la nécessité de classer plusieurs situations différentes, dans certains cas, dans des catégories qui ne correspondent à la réalité que d'une manière simplifiée et approximative. De fait, le législateur aurait pu se borner à une simple référence au texte de l'article 32 du Code des impôts sur les revenus concernant les revenus des administrateurs et au texte des articles 7 et suivants pour ce qui est des biens immobiliers.

c) *Troisième branche*

La distinction établie par le législateur entre tout ce qui est considéré ou non comme revenus et/ou avantages locatifs excessifs est arbitraire et a des effets qui ne correspondent pas à l'objectif et à la nature des dispositions attaquées. Aujourd'hui, dix-sept années se sont déjà écoulées depuis la dernière péréquation cadastrale générale. Pendant cette période, les prix des biens immobiliers et, en conséquence, les loyers, ont fortement évolué. Cette évolution diffère grandement d'une région à l'autre. Le rapport entre le revenu cadastral et le prix de vente de commerces et de maisons de rapport diffère lui aussi énormément d'une région à l'autre (de 1,49 à 2,11 %). Il faut donc nécessairement utiliser des coefficients distincts, par région, pour déterminer la partie excessive des loyers. De surcroît, le coefficient uniforme fixé par le législateur est trop bas, comme le révèle une enquête effectuée par l'Institut des conseillers fiscaux de Belgique et par l'Union professionnelle des conseillers fiscaux et experts comptables. En réalité, le revenu locatif normal dépasse de 63 % le coefficient retenu par le législateur. Plus de 60 % des locations réalisées dans la pratique devraient être considérées comme des locations à revenus excessifs. Le critère de distinction est dès lors totalement inadéquat et disproportionné au but poursuivi.

d) *Quatrième branche*

En l'espèce, des revenus locatifs qui sont des revenus immobiliers et qui devraient être imposés en tant que tels se voient convertis en revenus professionnels. Le législateur omet toutefois de requalifier également en dépenses professionnelles les charges relatives à ces revenus. Ce faisant, une catégorie déterminée de contribuables perd la possibilité de déduire ces dépenses, sans que cela soit nécessaire pour atteindre l'objectif fixé par le législateur.

Point de vue du Conseil des ministres

A.2.1. Le but poursuivi par le législateur est plus large que ce que soutient la partie requérante. Il convient de rappeler la caractéristique principale, au niveau contractuel, d'un bail conclu entre un administrateur ou un associé actif et la société qu'il gère. La décision de conclure le contrat et les conditions qui y figurent sont dictées dans une large mesure par des considérations liées à ses conséquences fiscales. Ce type de contrat concerne généralement les P.M.E., où une seule et même personne est dirigeant d'entreprise et propriétaire du bien immobilier où s'exerce l'activité. Les conséquences fiscales de ces contrats sont multiples :

a) la société-preneuse ne peut amortir le bâtiment, mais elle peut déduire de son bénéfice les sommes qu'elle consacre à l'entretien, aux réparations, *etc.*, alors que le propriétaire est taxé sur un revenu net forfaitaire;

b) le revenu du propriétaire-bailleur est, pour sa part, effectivement taxé, y compris pour l'excédent du loyer par rapport au revenu cadastral; cet excédent n'est pas concerné par le splitting entre époux mais échappe également à toute majoration pour absence de versements anticipés;

c) les intérêts de certains emprunts peuvent également être déduits du revenu ainsi majoré du propriétaire;

d) d'autres effets se situent notamment sur le plan de l'imposabilité des plus-values et dans le domaine des indemnités de licenciement.

En résumé, on peut constater que cette matière est susceptible de donner lieu à une stratégie fiscale plus ou moins complexe, dans laquelle le propriétaire-dirigeant d'entreprise peut régler la situation contractuelle dans le sens qui lui paraît le plus avantageux.

Le législateur n'a pas seulement voulu éviter l'abaissement de la base de perception des cotisations sociales; il avait également des préoccupations d'ordre fiscal : le changement opéré au niveau de la qualification de certains revenus ne vise donc pas à introduire une fiction mais bien à revenir à la réalité économique.

A.2.2. Le Conseil des ministres examine ensuite les différents griefs de la partie requérante. Il observe préalablement que cette dernière semble approuver en soi la requalification des revenus et des avantages locatifs excessifs; elle souligne principalement que cette mesure ne va pas assez loin ou n'est pas suffisamment nuancée.

a) La partie requérante estime dans la *première branche* du moyen que la requalification devrait être étendue aux personnes qui exercent des fonctions analogues à celles d'un administrateur de société ou aux liquidateurs. Le traitement fiscal de ces personnes est effectivement axé sur celui des administrateurs (article 32, alinéa 1er, *in fine*, du C.I.R. 1992). L'extension proposée aurait vraisemblablement provoqué un certain nombre de complications. Constaté qu'une mesure devrait être appliquée d'une manière plus étendue ne relève pas de la tâche confiée à la Cour; celle-ci ne peut étendre le champ d'application d'une mesure nouvellement instaurée.

b) La *deuxième branche* comporte une remarque analogue en ce qui concerne certains biens. Les observations ci-dessus valent donc également pour cette deuxième branche. On relèvera en outre que le produit d'un bien immobilier sis à l'étranger n'est imposable que dans le pays où il est situé, et ce pour tous les pays avec lesquels la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition. S'agissant de l'emphytéose ou de la superficie, il faut faire observer que ces situations présentent des caractéristiques fiscales différentes et davantage complexes, en sorte qu'il est compréhensible que le législateur n'a pas jugé opportun de procéder à une extension dans cette direction.

c) Le raisonnement développé dans la *troisième branche* est défectueux au niveau des principes. Il est particulièrement évident que dans une matière comme celle-ci, on ne peut procéder que sur la base de coefficients forfaitaires. Des différences dans l'incidence concrète d'un texte ne constituent pas, en soi, une violation du principe constitutionnel d'égalité. Le raisonnement manque également en fait. Même si l'évolution de la valeur locative moyenne peut présenter des différences régionales, il n'en est pas moins vrai que le revenu cadastral demeure en principe la base du revenu imposable provenant du bien immobilier. Il est dès lors raisonnable que le même revenu cadastral soit utilisé comme référence vis-à-vis de la réglementation examinée en l'espèce.

d) La *quatrième branche* porte sur la question de la déductibilité des frais; elle repose sur un malentendu. Le texte ne porte pas atteinte au principe en vertu duquel l'impôt sur les personnes physiques frappe un revenu net. Mais il faut veiller à ce que certains frais ne soient pas déduits deux fois. Le revenu cadastral est un revenu net fixé forfaitairement, déterminé sur la base de 40 % de charges sur le revenu brut. La réglementation attaquée ne touche pas à la déduction de ces charges forfaitaires. Le loyer excédentaire représente ce qui s'obtient *au-delà des cinq tiers* du revenu cadastral revalorisé. C'est donc toujours le même loyer net qui est taxé, même s'il est considéré partiellement comme revenu professionnel.

Réplique de la partie requérante

A.3.1. A l'estime de la partie requérante, un doute persiste pour le moins quant à la définition de l'objectif des dispositions contestées, parce qu'il n'a jamais été dit de manière explicite et claire que la transformation d'un revenu immobilier en revenu professionnel poursuit un double objectif, à la fois social et fiscal. Quoi qu'il en soit, même s'il devait être admis que le législateur a également voulu introduire pour des raisons fiscales la règle de la requalification des revenus immobiliers, il ne serait pas porté atteinte aux griefs de la partie requérante.

A.3.2. En ce qui concerne la *première branche*, la partie requérante souligne qu'elle ne demande pas à la Cour d'étendre les dispositions contestées mais exclusivement de les annuler sur la base du constat que la distinction de traitement entre les administrateurs proprement dits et ceux qui exercent des fonctions similaires, et qui est faite ici de manière exceptionnelle, ne peut se justifier de manière raisonnable.

Quant à la *seconde branche*, la partie requérante observe que les revenus provenant de biens immobiliers situés dans un pays avec lequel il n'a pas été conclu de convention préventive de la double imposition demeurent imposables en Belgique, fût-ce à un taux réduit. Mais même dans le cas où existe une telle convention, cela n'empêche nullement un associé actif/administrateur de faire verser une partie de sa rémunération par l'intermédiaire d'un loyer majoré pour un bien immobilier situé à l'étranger. De même, des différences éventuelles dans le traitement fiscal des revenus provenant d'une location et de ceux provenant de baux emphytéotiques ou de superficie ne sont pas déterminantes puisqu'il s'agit dans tous les cas de revenus immobiliers. Il n'existe donc pas de justification raisonnable au fait que les revenus provenant de baux emphytéotiques ou de superficie ne sont pas concernés par l'application des dispositions querellées.

S'agissant de la *troisième branche*, la requérante est d'accord pour dire que dans certains cas le législateur est contraint de classer la diversité des situations dans des catégories qui ne correspondent à la réalité que d'une manière simplifiée et approximative. Il n'en demeure pas moins que le législateur doit veiller à choisir judicieusement et raisonnablement les catégories ou critères qu'il prend en compte. Ce n'est pas le cas en l'occurrence puisque les coefficients forfaitaires sont dépassés et inadéquats, en raison du reste de la propre négligence du législateur, qui a omis de procéder à une nouvelle péréquation générale des revenus cadastraux. Par ailleurs, le législateur ne peut justifier l'application d'un critère de distinction inadéquat par le fait que le même critère de distinction est également suivi pour d'autres dispositions, à savoir la fixation du revenu imposable provenant d'un bien immobilier, alors que c'est par ailleurs en raison de sa propre négligence que le critère est devenu quelque peu périmé et inadéquat. Un projet d'arrêté royal récent concernant l'application de la T.V.A. se réfère précisément au critère litigieux, non pas pour déterminer le « loyer excessif » mais comme seuil de soumission à la T.V.A. Les administrateurs et les associés actifs qui ne factureraient pas de « loyer excessif » à leur société seraient sanctionnés en ce que leur location ne serait pas soumise à la T.V.A.

La remarque formulée par le Conseil des ministres à l'égard de la *quatrième branche* est inexacte. Il suffit de renvoyer à la déductibilité d'intérêts du chef de dettes qui sont spécifiquement contractées en vue d'acquérir ou de conserver des biens immobiliers. Ces intérêts ne sont déductibles que de l'ensemble des revenus immobiliers (article 14 du C.I.R.). Si l'on limite ce revenu immobilier par une requalification en revenus professionnels, le montant déductible des intérêts est lui aussi automatiquement limité.

- B -

B.1.1. Les règles constitutionnelles de l'égalité 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 pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.1.2. Aux termes de la première branche du moyen, l'article 4 de la loi attaquée viole les articles 6 et *6bis* de la Constitution dès lors que la mesure de requalification de loyers excessifs est applicable aux administrateurs de sociétés et ne l'est pas aux personnes exerçant une fonction analogue ni aux liquidateurs.

B.1.3. Il apparaît des travaux préparatoires des dispositions querellées que le législateur avait pour but, en les adoptant, de mettre fin à une pratique par laquelle des revenus professionnels sont transformés en un revenu immobilier, système qui exerce non seulement une incidence négative sur le produit de l'impôt des personnes physiques mais qui entraîne également une réduction de la base de perception des cotisations de sécurité sociale des indépendants (*Doc. parl.*, Chambre, 1991-1992, n° 444/1, p. 9).

B.1.4. La non-application de la mesure aux liquidateurs et aux autres personnes exerçant une fonction comparable à celle d'administrateur ou d'associé actif ne peut s'expliquer que par la conviction du législateur que la pratique jugée indésirable se produit spécialement parmi ces derniers. Dès lors qu'il peut être admis qu'une mesure prise par un législateur est de nature à prévenir un abus, la circonstance que des abus analogues ne sont pas encore visés ne lui ôte pas, à elle seule, sa justification.

Le moyen, en sa première branche, n'est donc pas fondé.

B.2.1. Aux termes de la deuxième branche du moyen, les articles 4 et 5 de la loi du 28 juillet 1992 violent les articles 6 et *6bis* de la Constitution, dès lors que la mesure est applicable aux revenus locatifs provenant de biens immobiliers bâtis situés en Belgique mais ne l'est pas à d'autres revenus immobiliers.

B.2.2. Les règles entreprises procèdent manifestement de la considération que cette pratique, par laquelle des revenus professionnels sont transformés en revenus immobiliers, est notamment mise en oeuvre par la location à des sociétés, moyennant un loyer excessif, de biens immobiliers bâtis. C'est ce qui explique qu'aient été prises des dispositions qui concernent précisément cette hypothèse et non pas celle des autres revenus immobiliers. Le législateur ne viole pas les articles 6 et *6bis* de la Constitution lorsqu'il prend des mesures qui sont spécifiquement dirigées contre une pratique déterminée dont il peut raisonnablement considérer qu'elle se produit dans la réalité. Par ailleurs, la limitation de la réglementation aux biens immobiliers situés en Belgique est liée au fait qu'il est pratiquement impossible pour les autorités belges de déterminer à partir de quel seuil le loyer d'un bien immobilier sis à l'étranger doit être considéré comme excessif.

Le moyen, en sa deuxième branche, n'est pas fondé.

B.3.1. Aux termes de la troisième branche du moyen, le critère utilisé pour déterminer ce qu'il y a lieu de considérer comme revenus ou avantages locatifs excessifs est arbitraire; il est non seulement trop bas mais devrait varier en outre d'une région à l'autre en fonction de l'évolution divergente des loyers.

B.3.2. Les dispositions querellées considèrent comme excessive la partie du loyer et des avantages locatifs qui excède les cinq tiers du revenu cadastral revalorisé en fonction du coefficient visé à l'article 13 du C.I.R. 1992. Aux termes des articles 471 et 472 du C.I.R. 1992, le revenu cadastral est le revenu moyen normal net d'une année de l'époque de référence, fixé par l'administration du cadastre par parcelle cadastrale (article 486). Pour les biens immobiliers bâtis, la valeur locative normale nette correspond au revenu normal brut diminué de 40 % pour frais d'entretien et de réparations (article 477).

Les cinq tiers du revenu cadastral correspondent donc au revenu normal brut pour l'époque de référence. Le coefficient de revalorisation visé à l'article 13 reflète l'accroissement moyen des loyers commerciaux et des avantages locatifs depuis l'époque de référence. La formule « cinq tiers du revenu cadastral revalorisé en fonction du coefficient visé à l'article 13 » correspond donc au revenu normal brut pour l'année sur laquelle porte l'imposition. Un tel critère peut raisonnablement être considéré comme indiquant de manière suffisante quels revenus doivent être tenus pour des loyers et avantages locatifs normaux et quels revenus ne doivent pas l'être. Il est exact qu'une longue période s'est déjà écoulée depuis la dernière péréquation générale des revenus cadastraux et que des écarts plus ou moins importants sont vraisemblablement apparus entre les revenus cadastraux et les valeurs locatives normales, mais le droit fiscal peut devoir 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. En fondant en l'espèce sur le revenu cadastral le critère de détermination des loyers ou avantages locatifs excessifs, le législateur n'a pas recouru à un critère pour lequel n'existerait aucune justification au regard des articles 6 et *6bis* de la Constitution.

B.3.3. La partie requérante reproche encore aux dispositions attaquées de faire injustement usage d'un coefficient de revalorisation identique pour l'ensemble du pays, alors que les valeurs locatives ont évolué de manière différente d'une région à l'autre.

C'est ainsi que la partie requérante objecte que la mesure querellée traite indûment sur un pied d'égalité des situations différentes. Un tel traitement égal de situations concrètes inégales ne peut être jugé contraire au principe d'égalité et de non-discrimination que pour autant que certaines catégories de personnes qui se trouvent dans des situations totalement différentes à l'égard des normes considérées soient traitées de manière identique sans qu'existe pour ce faire une justification objective et raisonnable. En l'espèce, l'évolution divergente des valeurs locatives dans les différentes parties du pays, qui s'est produite depuis la dernière péréquation générale des revenus cadastraux, ne peut être considérée comme ayant donné lieu à des situations totalement différentes qui entraîneraient, pour le législateur, l'obligation d'élaborer plusieurs coefficients de revalorisation.

Le moyen, en sa troisième branche, n'est pas fondé.

B.4.1. Selon la quatrième branche du moyen, les dispositions entreprises violent les articles 6 et *6bis* de la Constitution, dès lors qu'à la suite de la non-déductibilité des frais relatifs aux biens donnés en location de la partie des revenus et avantages locatifs requalifiés en revenus professionnels, une distinction non justifiée est instaurée entre les contribuables.

B.4.2. Selon les travaux préparatoires, la phrase « De ces rémunérations ne sont pas déduits les frais relatifs au bien immobilier donné en location » a été insérée dans les dispositions querellées aux fins d'éviter que, sur la base de l'article 49 du C.I.R. 1992, ces dépenses soient considérées comme des frais professionnels et puissent être déduites, en sorte que la mesure n'aurait aucune incidence budgétaire (*Doc. parl.*, Chambre, 1991-1992, n° 444/9, pp. 113-114). Deux types de frais peuvent toutefois être déduits de la partie considérée comme non excessive, à savoir, à concurrence d'un montant forfaitaire qui est contenu dans le revenu cadastral, les frais d'entretien et de réparations des biens immobiliers bâtis, et les intérêts d'emprunts hypothécaires et autres à concurrence du total des revenus immobiliers (*Ibid.*, p. 117).

La disposition critiquée dans la quatrième branche est donc le complément logique de la disposition qui prévoit qu'en cas de dépassement d'un certain seuil, les revenus et avantages locatifs doivent être considérés comme revenus professionnels. Elle est par conséquent raisonnablement justifiée pour les mêmes raisons.

Le moyen, en sa quatrième branche, n'est pas fondé.

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 9 novembre 1993.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

L. De Grève