

Numéro du rôle : 5668
Arrêt n° 93/2014 du 19 juin 2014

A R R E T

---

*En cause* : le recours en annulation totale ou partielle des articles 5, 7 et 39, alinéa 3, de la loi du 13 décembre 2012 portant des dispositions fiscales et financières, introduit par le Gouvernement flamand.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et J. Spreutels, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet et R. Leysen, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président A. Alen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

## I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 19 juin 2013 et parvenue au greffe le 20 juin 2013, le Gouvernement flamand, assisté et représenté par Me B. Van Vlierden et Me F. Smet, avocats au barreau d'Anvers, a introduit un recours en annulation totale ou partielle des articles 5, 7 et 39, alinéa 3, de la loi du 13 décembre 2012 portant des dispositions fiscales et financières (publiée au *Moniteur belge* du 20 décembre 2012, quatrième édition).

Le Conseil des ministres, assisté et représenté par J. De Vleeschouwer, conseiller au SPF Finances, a introduit un mémoire et la partie requérante a introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 23 avril 2014 :

- ont comparu :

. Me B. Van Vlierden, qui comparaisait également *loco* Me F. Smet, pour la partie requérante;

. J. De Vleeschouwer, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs T. Merckx-Van Goey et F. Daoût ont fait rapport;

- les parties précitées ont été entendues;

- l'affaire a été mise en délibéré.

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

## II. *En droit*

- A -

### *Quant au premier moyen*

A.1.1. Le Gouvernement flamand fait valoir que les articles 5 et 7 de la loi du 13 décembre 2012 portant des dispositions fiscales et financières (ci-après : la loi du 13 décembre 2012) sont contraires à l'article 177 de la Constitution, combiné avec les articles 3, 5°, et 4, § 2, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions.

Selon la partie requérante, les dispositions attaquées méconnaissent la compétence de la Région flamande pour fixer le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations du précompte immobilier.

En qualifiant, à l'impôt sur les revenus, les revenus produits par des concessions pour les appareils de transmission et de réception d'opérateurs de téléphone mobile (ci-après : mâts GSM) de revenus divers, le législateur a en réalité modifié la matière imposable en matière de précompte immobilier, ce qui appartient toutefois au seul législateur spécial.

Selon le Gouvernement flamand, le législateur restreint le pouvoir des régions de lever à l'avenir le précompte immobilier, par exemple, sur un pourcentage du revenu réel des biens immobiliers ou sur un pourcentage de la valeur vénale de ceux-ci.

A.1.2. Le Conseil des ministres expose que le législateur a voulu mettre un terme à l'incertitude qui planait sur le système fiscal des revenus provenant des concessions pour les mâts GSM, revenus qui étaient qualifiés tantôt de revenus immobiliers, tantôt de revenus divers.

Etant donné que le premier réseau GSM n'a été mis en service qu'en 1994, les revenus y afférents ne peuvent pas être considérés, selon le Conseil des ministres, comme une matière soumise au précompte immobilier, qui avait déjà été attribué en 1989 aux régions. Par ailleurs, les recettes provenant de l'apposition d'affiches et d'autres supports publicitaires étaient elles aussi déjà imposables, en vertu de l'article 90, 5°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), au titre de revenus divers.

Le Conseil des ministres déclare qu'il était nécessaire de régler les conséquences fiscales pour les revenus provenant des concessions pour des mâts GSM au motif que le système du revenu cadastral ne permettait pas toujours d'opérer la déduction des frais exposés en vue d'acquiescer ces revenus.

Le Conseil des ministres estime de plus que les dispositions attaquées ne mettent pas les régions dans l'impossibilité d'exercer leur compétence relative au précompte immobilier et que la compétence des régions n'a dès lors pas subi de modification substantielle.

En outre, les revenus divers pourraient être portés en déduction, selon le Conseil des ministres, des revenus immobiliers et il ne serait pas impossible aux régions de modifier la base d'imposition du précompte immobilier et d'utiliser une autre base d'imposition que le revenu cadastral pour fixer le précompte immobilier, comme un pourcentage du revenu réel du bien immobilier ou de la valeur vénale de celui-ci.

A.1.3. Le Gouvernement flamand répond que les revenus provenant des concessions pour des mâts GSM ne peuvent pas être distingués d'autres revenus susceptibles d'être produits par un bien immobilier.

Etant donné qu'il s'agit de revenus provenant de la location ou d'un droit de superficie, le Gouvernement flamand déclare ne pas apercevoir en quoi le législateur spécial n'en aurait pas tenu compte en 1989. L'objet de l'impôt est effectivement la rétribution perçue en contrepartie de la mise à disposition d'emplacements qui sont immeubles par nature, comme des toits, des terrains ou des façades.

Par ailleurs, l'attribution de compétences aux régions en ce qui concerne la matière imposable du précompte immobilier n'a eu lieu qu'en 2001, de sorte qu'à l'époque, le législateur spécial s'est prononcé ne fût-ce qu'implicitement aussi sur la téléphonie mobile en tant que matière imposable.

Selon le Gouvernement flamand, le législateur aurait tout aussi bien pu faire disparaître l'incertitude concernant la nature imposable des rétributions générées par des concessions pour des mâts GSM d'une manière qui ne porte pas atteinte à la compétence des régions. Le législateur aurait pu prévoir un forfait de frais pour ce type de revenus immobiliers.

Le Gouvernement flamand soutient en outre qu'en argumentant que la compétence des régions n'a pas été rendue impossible, le Conseil des ministres démontre précisément que le législateur est intervenu dans la matière imposable relative au précompte immobilier. Si le législateur décretaient voulait recourir à une autre base que le revenu cadastral pour établir le précompte immobilier, il devrait désormais tenir compte, en raison des dispositions attaquées, de certains revenus provenant de biens immobiliers qui ont perdu leur qualification de revenus immobiliers.

*Quant au deuxième moyen*

A.2.1. La partie requérante fait valoir que les dispositions attaquées sont également contraires à l'article 6, § 1er, X, 1°, 2°, 2°bis, 4° et 5°, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, combiné avec les articles 170 et 173 de la Constitution.

Selon le Gouvernement flamand, les dispositions attaquées ont d'importants effets pour la compétence de la Région flamande. En effet, la Région a toujours été exonérée d'impôt sur les revenus qu'elle percevait en raison des concessions accordées pour des mâts GSM.

Les compétences de la Région flamande pour régler la voirie, les voies hydrauliques et leurs dépendances sont restreintes de manière substantielle, étant donné que les revenus y afférents seront pour une grande partie transférés au Trésor fédéral. Le procédé du législateur a pour effet de réduire ces revenus de 15 % en 2012 et de 25 % à partir de 2013.

Selon le Gouvernement flamand, le législateur n'a pas tenu compte de l'impact budgétaire pour la Région et il a sérieusement compliqué l'exercice des compétences régionales. Cependant, le législateur aurait tout aussi bien pu atteindre le but qu'il s'était fixé – résoudre le problème de qualification à l'impôt des personnes physiques – en procédant d'une autre manière.

A.2.2. Le Conseil des ministres répond qu'il n'a pas été porté atteinte à la compétence des régions pour régler l'usage privatif des biens domaniaux.

Il ne peut davantage être considéré que les effets budgétaires des dispositions attaquées auraient une influence essentielle sur l'exercice des compétences régionales. Selon le Conseil des ministres, on n'aperçoit pas comment un impôt qui constitue plutôt une source marginale de revenus par comparaison aux frais de gestion des biens domaniaux empêcherait ou rendrait exagérément difficile l'exercice des compétences régionales.

A.2.3. La partie requérante maintient que l'impact budgétaire des dispositions attaquées sur l'exercice des compétences de la Région flamande est substantiel, alors que le législateur aurait tout aussi bien pu atteindre son objectif avec une mesure qui n'intervient pas dans ces compétences.

*Quant au troisième moyen*

A.3.1. La partie requérante fait valoir en ordre subsidiaire que les articles 5 et 7 de la loi du 13 décembre 2012 sont contraires aux articles 10 et 11, combinés avec les articles 170 et 172, de la Constitution.

Le Gouvernement flamand observe que l'argument pour qualifier de revenus divers les revenus provenant des concessions pour des mâts GSM, à savoir mettre un terme au problème de qualification et permettre la déduction de certains frais, peut tout aussi bien être invoqué par rapport aux revenus d'une série d'autres concessions similaires, concernant les éoliennes, les poteaux électriques, les panneaux solaires, d'autres appareils de transmission etc., sans que celles-ci ne soient visées par les dispositions attaquées.

Selon le Gouvernement flamand, il n'existe pas de justification pour cette différence de traitement entre des catégories de contribuables comparables.

A.3.2. Le Conseil des ministres répond que la Région flamande dispose d'une compétence exclusive pour certains aspects du précompte immobilier et que l'autorité fédérale n'est pas compétente pour régir le système fiscal des recettes provenant de concessions pour des poteaux électriques et des antennes de transmission utilisés pour toutes sortes d'autres finalités.

En outre, les éoliennes et les panneaux solaires ne sont pas comparables aux mâts GSM, selon le Conseil des ministres. Un environnement étendu et non construit est requis pour les éoliennes et, quant aux panneaux solaires, il s'agit de constructions non pas verticales mais principalement horizontales.

Par ailleurs, des problèmes spécifiques ne sont apparus qu'en ce qui concerne la qualification juridique des revenus générés par des concessions pour des mâts GSM et non concernant d'autres installations auxquelles la partie requérante fait référence. Selon le Conseil des ministres, il n'y avait dès lors aucune raison de prévoir un régime légal complémentaire au système fiscal s'appliquant aux revenus provenant de ces autres installations.

#### *Quant au quatrième moyen*

A.4.1.1. La partie requérante allègue en ordre infiniment subsidiaire que les articles 5, 7 et 39, alinéa 3, de la loi du 13 décembre 2012 sont contraires, d'une part, aux articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec le principe de la sécurité juridique, et, d'autre part, à l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

La partie requérante observe qu'en vertu de l'article 39, alinéa 3, de la loi du 13 décembre 2012, le régime attaqué entre en vigueur le 1er janvier 2012 et qu'il a par conséquent effet rétroactif, dès lors que la loi attaquée a été publiée au *Moniteur belge* le 20 décembre 2012.

La Région flamande est soumise à l'impôt des personnes morales et doit même s'acquitter du précompte mobilier sur les revenus divers. En vertu de l'avant-dernier alinéa de l'article 267 du CIR 1992, les revenus pour lesquels le précompte mobilier est dû sont censés être attribués ou mis en paiement le dernier jour de la période imposable au cours de laquelle ils sont recueillis. Maintenant, la Région flamande est obligée de retenir, avec effet rétroactif, le précompte mobilier sur des bonis de liquidation et la législation attaquée est donc effectivement rétroactive.

Selon la partie requérante, cet effet rétroactif n'est pas justifié et est contraire aux attentes légitimement suscitées dans le chef des contribuables. La Région flamande est donc tenue, en vertu des dispositions attaquées, d'acquitter le précompte mobilier sur les revenus définitivement attribués à partir du 1er janvier 2012 et est, ce faisant, traitée différemment par rapport à d'autres contribuables qui ne sont soumis au précompte mobilier qu'au moment de l'attribution ou de la mise en paiement du revenu.

A.4.1.2. Le Gouvernement flamand dénonce également la violation de l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que le droit au respect des biens de chacun est affecté par un impôt rétroactif sur les revenus provenant des concessions pour l'installation de mâts GSM.

A.4.2.1. Le Conseil des ministres répond que les dispositions attaquées n'ont pas d'effet rétroactif. Il ressort de l'article 262, 3°, du CIR 1992, les revenus divers sont censés être attribués ou avoir été mis en paiement le dernier jour de la période imposable au cours de laquelle ils sont recueillis.

A.4.2.2. En ce qui concerne la violation alléguée de l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, le Conseil des ministres répond que la garantie prévue par cette disposition conventionnelle ne s'applique pas aux personnes morales de droit public.

A.4.3.1. La partie requérante déclare que les dispositions attaquées ont un effet rétroactif pour lequel le Conseil des ministres n'avance aucune justification.

A.4.3.2. Le Gouvernement flamand conteste également la thèse du Conseil des ministres selon laquelle l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme ne s'appliquerait pas aux personnes morales de droit public.

Cette disposition conventionnelle renvoie tant aux personnes morales qu'aux personnes physiques et il n'apparaît nulle part que les garanties prévues par la Convention ne s'appliqueraient pas aux entités de droit public. Du reste, lorsqu'elle accorde des concessions pour des mâts GSM, la Région flamande n'agit pas en tant qu'autorité publique mais en tant que partie contractante ordinaire dans les relations juridiques entre particuliers.

- B -

*Quant aux dispositions attaquées*

B.1. Le Gouvernement flamand poursuit l'annulation des articles 5, 7 et 39, alinéa 3, de la loi du 13 décembre 2012 portant des dispositions fiscales et financières (ci-après : la loi du 13 décembre 2012), qui sont rédigés ainsi :

« Art. 5. L'article 90, 5°, du [Code des impôts sur les revenus 1992] est remplacé par ce qui suit :

‘ 5° les revenus recueillis en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle :

a) soit à l'occasion de la sous-location ou de la cession de bail d'immeubles meublés ou non;

b) soit à l'occasion de la concession du droit d'utiliser un emplacement qui est immeuble par nature et qui n'est pas situé dans l'enceinte d'une installation sportive, pour y apposer des affiches ou d'autres supports publicitaires;

c) soit à l'occasion de la concession du droit d'utiliser un emplacement qui est immeuble par nature, pour y installer des équipements de transmission et de réception par les opérateurs de téléphonie mobile; ’ ».

« Art. 7. Dans la phrase liminaire de l'article 100, alinéa 1er, 2°, du même Code, les mots ‘ ou la concession du droit d'installer des équipements destinés à la diffusion de la téléphonie mobile ’ sont insérés entre les mots ‘ ou autres supports publicitaires ’ et les mots ‘ , de la différence entre les deux termes ci-après : ’ ».

« Art. 39.

[...]

Les articles 5 et 7 sont applicables aux revenus recueillis à partir du 1er janvier 2012 ».

B.2. Par suite de ces modifications législatives, les articles 90, 5°, et 100, alinéa 1er, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) disposent :

« Art. 90. Les revenus divers sont :

[...]

5° les revenus recueillis en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle :

a) soit à l'occasion de la sous-location ou de la cession de bail d'immeubles meublés ou non;

b) soit à l'occasion de la concession du droit d'utiliser un emplacement qui est immeuble par nature et qui n'est pas situé dans l'enceinte d'une installation sportive, pour y apposer des affiches ou d'autres supports publicitaires;

c) soit à l'occasion de la concession du droit d'utiliser un emplacement qui est immeuble par nature, pour y installer des équipements de transmission et de réception par les opérateurs de téléphonie mobile ».

« Art. 100. Les revenus visés à l'article 90, 5°, s'entendent :

[...]

2° en ce qui concerne la concession du droit d'apposer des affiches ou autres supports publicitaires ou la concession du droit d'installer des équipements destinés à la diffusion de la téléphonie mobile, de la différence entre les deux termes ci-après :

a) le total des sommes et avantages recueillis par le cédant;

b) le total des frais que le cédant justifie avoir faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquiescer ou de conserver ces revenus; à défaut d'éléments probants, ces frais sont fixés forfaitairement à 5 p.c. du montant des sommes et avantages recueillis ».

B.3. L'exposé des motifs du projet de loi mentionne en ce qui concerne les dispositions attaquées :

« Art. 5 et 7

Les opérateurs de téléphonie mobile concluent régulièrement des contrats avec des personnes physiques (en dehors du cadre de l'activité professionnelle de ces dernières) aux termes desquels certaines surfaces — une parcelle de terrain, un toit, une façade, *etc.*— sont louées en vue de l'installation d'une antenne, de câbles, *etc.* nécessaires à la diffusion de la téléphonie mobile. Dans certains cas, le contrat prévoit la location ou le droit de construction de pylônes ou de locaux.

Pour déterminer la qualification fiscale des revenus provenant de tels contrats, ces contrats doivent être analysés au cas par cas pour déterminer la nature des droits qui sont concédés. Ainsi, une convention dénommée ' bail ' pourrait en réalité représenter par exemple

la constitution d'un droit de superficie, d'emphytéose ou de droits immobiliers similaires. D'autre part, une convention peut aussi revêtir le cas échéant un caractère mixte, dans le sens où les parties souhaitent acter en réalité dans un même contrat deux accords juridiques, tels que par exemple une location et un droit de superficie.

Dans l'état actuel de la législation, les revenus provenant des conventions précitées sont considérés dans la plupart des cas comme des revenus immobiliers visés à l'article 7, CIR 92.

Toutefois, compte tenu des problèmes potentiels en matière de qualification correcte (location, droit de superficie, *etc.*), d'une part, et, du constat qu'il résulte de la limitation prévue à l'article 13, premier tiret, CIR 92, qu'aucune déduction de frais n'est possible lorsqu'une partie d'un bien immobilier pour laquelle il n'existe aucun revenu cadastral distinct est louée, d'autre part, il semble préférable de considérer les revenus en question comme des revenus divers et de les soumettre au même régime fiscal que celui qui est actuellement applicable aux revenus provenant de la concession du droit d'utiliser un emplacement qui est un immeuble par nature et qui n'est pas situé dans l'enceinte d'une infrastructure sportive, pour y apposer des affiches ou d'autres supports publicitaires.

Par concession, on entend chaque convention qui, sans entraîner le transfert de propriété, accorde, à titre onéreux, le droit d'exploiter un bien ou un droit ou d'en faire usage, sans se préoccuper de savoir s'il agit de domaine privé [ou] public. En général, le droit de conclure pareille convention appartient au propriétaire de l'immeuble. L'art. 90, 5°, CIR 92, n'exclut cependant pas d'autres bénéficiaires (p. ex., l'usufruitier, le locataire, *etc.*).

Le présent article vise à élargir le champ d'application de l'article 90, 5°, CIR 92, pour pouvoir considérer les revenus précités comme des revenus divers. Cet élargissement implique une restructuration de l'article 90, 5°, CIR 92 précité. Il nécessite aussi une adaptation à l'article 100, 2°, CIR 92 (détermination de la base imposable).

Ces revenus seront donc soumis à une imposition distincte de 15 p.c. conformément à l'article 171, 2°*bis*, CIR 92, sauf si la globalisation est plus favorable.

Les modifications apportées aux articles 90, 5° et 100, 2°, CIR 92 ont des répercussions sur certains articles relatifs au précompte mobilier. C'est pourquoi il est proposé de rendre ces modifications applicables aux revenus recueillis à partir du 1er janvier 2012 et non à partir de l'exercice d'imposition 2013 » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2458/001, pp. 8-9).

#### *Quant au premier moyen*

B.4. Le Gouvernement flamand prend un premier moyen de la violation par les articles 5 et 7 de la loi du 13 décembre 2012 de l'article 177 de la Constitution, combiné avec les



articles 3, alinéa 1er, 5°, et 4, § 2, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions (ci-après : la loi spéciale de financement).

B.5.1. L'article 177 de la Constitution dispose :

« Une loi adoptée à la majorité prévue à l'article 4, dernier alinéa, fixe le système de financement des régions.

Les Parlements de région déterminent, chacun pour ce qui le concerne, l'affectation de leurs recettes par les règles visées à l'article 134 ».

B.5.2. L'article 3, alinéa 1er, 5°, de la loi spéciale de financement, remplacé par la loi spéciale du 13 juillet 2001, dispose :

« Les impôts suivants sont des impôts régionaux :

[...]

5° le précompte immobilier;

[...] ».

B.5.3. L'article 4, § 2, de la loi spéciale de financement, remplacé par la loi spéciale du 13 juillet 2001, dispose :

« Les régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations de l'impôt visé à l'article 3, alinéa 1er, 5°. Elles ne peuvent toutefois modifier le revenu cadastral fédéral. La gestion conjointe des données de la documentation patrimoniale s'effectue par la voie d'un accord de coopération au sens de l'article 92*bis*, § 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles ».

Les travaux préparatoires de la loi spéciale de financement ont indiqué quant à cette disposition :

« Le nouvel article 4, § 2, prévoit une compétence exclusive des régions en matière de modification de la base d'imposition du précompte immobilier, à l'exception du revenu cadastral fédéral qui relève de la compétence exclusive de l'autorité fédérale. Les régions peuvent donc opter pour une autre base d'imposition que le revenu cadastral fédéral. [...]

Dans l'état actuel des choses, le revenu cadastral est non seulement la base imposable du précompte immobilier mais constitue également en partie la base de l'impôt des personnes physiques, de l'impôt des non-résidents et de l'impôt des personnes morales. Il est donc également indiqué de maintenir une compétence fédérale exclusive en la matière pour éviter que l'impôt fédéral des personnes physiques soit perçu sur une base qui, en raison de l'exercice de l'autonomie fiscale de chaque région, serait différente en fonction de la région » (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-1183/001, p. 15).

B.6. Les articles 3, 4 et 5 de la loi spéciale de financement accordent aux régions une compétence générale quant aux impôts visés par ces articles. Il faut considérer que le Constituant et le législateur spécial, dans la mesure où ils n'en disposent pas autrement, ont attribué aux régions toute la compétence permettant d'édicter les règles relatives au taux d'imposition, à la base d'imposition et aux exonérations de l'impôt visé à l'article 3, alinéa 1er, 5°, sans qu'elles puissent modifier le revenu cadastral fédéral.

B.7. La matière imposable est l'élément générateur de l'impôt, la situation ou le fait qui donnent lieu à l'impôt. La matière imposable se distingue de la base imposable (« base d'imposition »), qui est le montant sur lequel l'impôt est calculé.

B.8. La matière imposable du précompte immobilier est constituée par les revenus des biens immobiliers sis en Belgique (article 249 du CIR 1992). La base d'imposition est le revenu cadastral. Le revenu cadastral est censé correspondre au revenu moyen normal net d'une année que serait susceptible de procurer un bien immobilier selon l'estimation de l'Administration du cadastre.

B.9. Le législateur fédéral est compétent pour, d'une part, régler, par une loi adoptée à la majorité spéciale, la matière imposable du précompte immobilier et, d'autre part, établir, par une loi ordinaire, le revenu cadastral fédéral en tant qu'élément des impôts sur les revenus.

B.10. Le précompte immobilier est perçu sur les revenus provenant de biens immobiliers situés en Belgique.

L'article 7 du CIR 1992, qui détermine de quels revenus il s'agit, est rédigé ainsi :

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

1° pour les biens immobiliers qui ne sont pas donnés en location :

a) pour les biens sis en Belgique :

- le revenu cadastral lorsqu'il s'agit de biens immobiliers non bâtis, du matériel et de l'outillage présentant le caractère d'immeuble par nature ou par destination ou de l'habitation visée à l'article 12, § 3;

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

b) pour les biens sis à l'étranger: la valeur locative;

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 ou du matériel et de l'outillage présentant le caractère d'immeuble par nature ou par destination;

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

b) le revenu cadastral quand il s'agit de biens sis en Belgique, donnés en location conformément à la législation sur le bail à ferme et affectés par le locataire à des fins agricoles ou horticoles;

*b bis*) le revenu cadastral majoré de 40 p.c. quand il s'agit de biens immobiliers bâtis, donnés en location à une personne morale autre qu'une société, en vue de les mettre à disposition :

- d'une personne physique pour occupation exclusivement à des fins d'habitation;

- de plusieurs personnes physiques pour occupation conjointement et exclusivement à des fins d'habitation;

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 du matériel et de l'outillage présentant le caractère d'immeuble par nature ou par destination, ou au revenu cadastral majoré de 40 p.c. lorsqu'il s'agit d'autres biens immobiliers bâtis sis en Belgique;

d) le montant total du loyer et des avantages locatifs, quand il s'agit de biens immobiliers sis à l'étranger;

3° les sommes obtenues à l'occasion de la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie ou de droits immobiliers similaires.

§ 2. Lorsqu'un avantage locatif consiste en une dépense une fois faite par le locataire, son montant est réparti sur toute la durée du bail ».

B.11. En réponse à une question parlementaire relative au statut fiscal des rétributions pour la mise à disposition de biens immobiliers pour l'installation de mâts GSM, le Vice-Premier ministre et ministre des Finances et des Réformes institutionnelles a précisé :

« Les opérateurs de mobilophonie concluent régulièrement des contrats avec des personnes physiques (en dehors du cadre de l'activité professionnelle de ces dernières) aux termes desquels certaines surfaces - une parcelle de terrain, un toit, une façade, etc. - sont louées en vue de l'installation d'une antenne, de câbles, etc. nécessaires à la mobilophonie. Dans certains cas, le contrat prévoit la location ou le droit de construction de pylônes ou de locaux.

Pour déterminer la qualification fiscale des revenus provenant de tels contrats, ces contrats doivent être analysés au cas par cas pour déterminer la nature des droits qui sont concédés. Ainsi, une convention dénommée ' bail ' pourrait en réalité représenter par exemple la constitution d'un droit de superficie, d'emphytéose ou de droits immobiliers similaires. D'autre part, une convention peut aussi revêtir le cas échéant un caractère mixte, dans le sens où les parties souhaitent acter en réalité dans un même contrat deux accords juridiques, tels que par exemple une location et un droit de superficie.

Dans l'état actuel de la législation, les revenus provenant des conventions précitées devront être considérées dans la plupart des cas comme des revenus immobiliers visés à l'article 7 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92).

Toutefois, compte tenu des problèmes potentiels en matière de qualification correcte (location, droit de superficie, etc.), d'une part, et, du constat qu'il résulte de la limitation prévue à l'article 13, premier tiret, CIR 92, qu'aucune déduction de frais n'est possible lorsqu'une partie d'un bien immobilier pour laquelle il n'existe aucun revenu cadastral distinct est louée, d'autre part, mon administration m'a informé qu'il serait préférable de considérer les revenus en question comme des revenus divers et de les soumettre au même régime fiscal que celui qui est actuellement applicable pour les revenus provenant de la concession du droit d'utiliser un emplacement qui est un immeuble par nature et qui n'est pas situé dans l'enceinte d'une infrastructure sportive, pour y apposer des affiches ou d'autres supports publicitaires (taux d'imposition distinct de 15 %). Ceci implique toutefois que les adaptations nécessaires soient apportées sur le plan législatif, à savoir l'élargissement du champ d'application de l'article 90, 5°, CIR 92, pour pouvoir considérer les revenus concernés comme des revenus divers.

Je peux me rallier au point de vue précité de mon administration et je la chargerai d'entamer les préparatifs nécessaires en la matière.

Aussi longtemps que ces adaptations législatives n'ont pas été apportées, les revenus concernés ne peuvent pas, dans l'état actuel de la législation, être considérés comme des revenus divers visés à l'article 90, 5°, CIR 92 mais doivent toujours être considérés comme des revenus immobiliers visés à l'article 7, CIR 92 » (*Question et réponses*, Chambre, 2010-2011, Bulletin des questions et réponses 53-030, pp. 10-11, (réponse du 20 mai 2011 à la question parlementaire n° 248 du 26 janvier 2011)).

B.12. En qualifiant de revenus divers au sens de l'article 90, 5°, du CIR 1992 les revenus provenant de concessions pour l'installation de mâts GSM, à côté des revenus provenant des concessions pour apposer des affiches (panneaux publicitaires) et autres supports publicitaires, le législateur fédéral a pris une mesure ayant pour effet que certains revenus ne sont désormais plus considérés comme des revenus provenant de biens immobiliers au sens de l'article 7 du CIR 1992.

Ce faisant, il n'a certes pas modifié le revenu cadastral en tant que base d'imposition du précompte immobilier, mais il a modifié un élément de la matière imposable elle-même, constituée par les revenus des biens immobiliers sis en Belgique, et l'a retiré de la matière imposable du précompte immobilier, qui avait été attribué aux régions par la loi spéciale de financement.

Le législateur n'aurait pu effectuer une telle modification que moyennant la majorité prévue à l'article 4, dernier alinéa, de la Constitution. Cette condition de majorité spéciale fait partie intégrante du système de détermination des compétences. La Cour, sur la base de l'article 1er, 1°, de la loi spéciale du 6 janvier 1989, peut connaître d'une violation des conditions de majorité spéciale exigées par la Constitution.

B.13. Les articles 5 et 7 de la loi du 13 décembre 2012 violent l'article 177 de la Constitution, combiné avec l'article 3, alinéa 1er, 5°, de la loi spéciale de financement.

B.14. Le premier moyen est fondé.

Les articles 5 et 7 de la loi du 13 décembre 2012 doivent être annulés, de même que, en raison de son lien indissociable avec ces dispositions, l'article 39, alinéa 3, de cette loi, qui règle l'entrée en vigueur des dispositions annulées.

B.15. Il n'y a pas lieu d'examiner les autres moyens, étant donné que cet examen ne saurait aboutir à une annulation plus étendue.

B.16. En vertu de l'article 39, alinéa 3, annulé, de la loi du 13 décembre 2012, les articles 5 et 7 annulés de cette loi s'appliquaient aux revenus recueillis à partir du 1er janvier 2012.

Une annulation rétroactive aurait pour effet que les revenus imposables visés ne pourraient plus être qualifiés de revenus divers, mais seraient en principe à nouveau imposables au titre de revenus immobiliers et seraient à nouveau soumis au précompte immobilier.

Afin d'éviter une insécurité juridique, il y a lieu de maintenir les effets des dispositions annulées, en application de l'article 8, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, pour les revenus des années 2012 et 2013.

Par ces motifs,

la Cour

- annule les articles 5, 7 et 39, alinéa 3, de la loi du 13 décembre 2012 portant des dispositions fiscales et financières;

- maintient les effets des dispositions annulées pour les revenus des années 2012 et 2013.

Ainsi rendu 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 constitutionnelle, le 19 juin 2014.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

A. Alen