CONSEIL D'ETAT, SECTION D'ADMINISTRATION.

A R R E T

n° 77.164 du 24 novembre 1998

A.64.186/XIII-711

En cause : **HURNER** G. Stephen,
rue Gérard 16
1040 Bruxelles,

contre :

l'Etat belge, représenté par
le Ministre des Finances.

LE CONSEIL D'ETAT, XIII^e CHAMBRE,

Vu la requête introduite le 21 juin 1995 par Stephen G. HURNER qui demande l'annulation de l'arrêté royal du 5 avril 1995 modifiant l'AR/CIR 92 en ce qui concerne l'évaluation forfaitaire des avantages de toute nature obtenus autrement qu'en espèces;

Vu les mémoires en réponse et en réplique régulièrement échangés;

Vu le rapport de M. PAUL, auditeur au Conseil d'Etat;

Vu l'ordonnance du 3 juillet 1998 ordonnant le dépôt au greffe du dossier et du rapport;

Vu la notification du rapport aux parties et les derniers mémoires;

Vu l’ordonnance du 5 octobre 1998, notifiée aux parties, fixant l’affaire à l’audience du 5 novembre 1998;

Entendu, en son rapport, M. LEROY, conseiller d’Etat;

Entendu, en leurs observations, le requérant et M. F. GROBELNY, inspecteur, comparaissant pour la partie adverse;

Entendu, en son avis conforme, M. PAUL, auditeur;

Vu le titre VI, chapitre II, des lois sur le Conseil d’Etat, coordonnées le 12 janvier 1973;

Considérant que les faits utiles à l’examen du recours se présentent comme suit :

L’article 36 du Code des impôts sur les revenus 1992 dispose comme suit :

« Les avantages de toute nature qui sont obtenus autrement qu’en espèces sont comptés pour la valeur réelle qu’ils ont dans le chef du bénéficiaire.

Dans les cas qu’Il détermine, le Roi peut fixer des règles d’évaluation forfaitaire de ces avantages».

Mettant en oeuvre l’habilitation que lui confère explicitement l’alinéa 2 de la disposition légale précitée, le Roi a fixé dans l’article 18 de l’arrêté d’exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 les règles appelées à régir l’évaluation forfaitaire des avantages de toute nature obtenus autrement qu’en espèces.

Cet article, qui a été modifié par l’arrêté royal du 18 février 1994 modifiant l’AR/CIR 92 en ce qui concerne le coefficient de revalorisation pour les revenus cadastraux et l’évaluation forfaitaire des avantages de toute nature obtenus autrement qu’en espèces, énonce au point 2 de son paragraphe 3 les règles particulières dont

il y a lieu de faire application en matière d'évaluation forfaitaire des avantages en nature résultant de la mise à disposition gratuite d'immeubles ou de parties d'immeubles.

Ces règles sont les suivantes :

« 2. Disposition gratuite d'immeubles ou de parties d'immeubles.

L'avantage est fixé forfaitairement à 100/60 ou à 100/90 du revenu cadastral de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble suivant qu'il s'agit d'un immeuble bâti ou d'un immeuble non bâti.

Par dérogation à l'alinéa précédent, pour les immeubles bâtis ou parties de ceux-ci qui sont mis à disposition par des personnes morales, l'avantage est fixé comme suit :

a) lorsque le revenu cadastral de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble est inférieur ou égal à 30.000 F : à 100/60 du revenu cadastral de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble, multiplié par 1,25;

b) lorsque le revenu cadastral de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble est supérieur à 30.000 F : à 100/60 du revenu cadastral de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble, multiplié par 2, sans que cet avantage ne puisse être inférieur à la valeur locative de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble;

Toutefois, lorsqu'est imposée l'occupation d'un bien dont l'importance excède manifestement les besoins personnels de l'occupant compte tenu de sa situation sociale et de la composition de son ménage, on ne doit tenir compte, pour la détermination de l'avantage imposable, que du revenu cadastral d'un immeuble qui correspond aux besoins réels de l'occupant.

S'il s'agit d'une habitation meublée, l'avantage fixé comme prévu aux alinéas qui précèdent est majoré de 2/3.

Pour l'application des alinéas précédents, à l'exception de l'appréciation de la limite de 30.000 F visée à l'alinéa 2, il faut prendre en considération le revenu cadastral indexé conformément à l'article 518 du Code des impôts sur les revenus 1992».

Par arrêt n° 58.169 du 16 février 1996, le Conseil d'Etat a annulé les mots «sans que cet avantage ne puisse

être inférieur à la valeur locative de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble» figurant in fine de l'alinéa 2, b, du point 2 du paragraphe 3 de l'article 18 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, tel que cet article a été modifié par l'arrêté royal du 18 février 1994 précité.

Le 5 avril 1995, le Roi a adopté un arrêté en vue de modifier les règles qui étaient jusqu'alors d'application en matière d'évaluation forfaitaire des avantages en nature résultant de la mise à disposition gratuite d'immeubles ou de parties d'immeubles. L'article 1er de cet arrêté, lequel constitue l'acte attaqué, est rédigé comme suit :

« A l'article 18, § 3, point 2, de l'AR/CIR 92, remplacé par l'arrêté royal du 18 février 1994, sont apportées les modifications suivantes :

1° à l'alinéa 2, a), les mots "à 100/60 du revenu cadastral de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble, multiplié par 1,25" sont remplacés par les mots "à F 48.000 par an";

2° l'alinéa 2, b), est remplacé par la disposition suivante :

" b) lorsque le revenu cadastral de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble est supérieur à F 30.000 :

- à 100/60 du revenu cadastral de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble, multiplié par 2, sans que cet avantage ne puisse être inférieur à la valeur locative de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble;

- en ce qui concerne les membres du personnel qui, en raison d'un contrat conclu avec leur employeur, sont tenus d'occuper un logement déterminé parce que leurs fonctions réclament leur présence permanente sur le lieu de travail ou à proximité immédiate de celui-ci, l'avantage est toutefois fixé à F 144.000 par an";

3° à l'alinéa 3, les mots "sauf dans les cas visés à l'alinéa précédent, b), 2e tiret" sont insérés entre les mots "imposables" et "que"».

L’article 2 de ce même arrêté prévoit, quant à lui, que les dispositions qu’il porte sont applicables «aux avantages de toute nature attribués à partir du 1er janvier 1994»;

Considérant que la partie adverse conteste la recevabilité du recours au motif que le requérant n’aurait pas intérêt à obtenir l’annulation de l’acte attaqué; qu’elle fait valoir en substance que le simple fait pour le requérant de bénéficier d’un avantage en nature résultant de la mise à sa disposition, à titre gratuit, d’un immeuble propriété de la société dont il assure la gérance ne suffit pas, à lui seul, à établir dans son chef l’intérêt requis par l’article 19, alinéa 1er, des lois coordonnées sur le Conseil d’Etat pour pouvoir contester la légalité des nouvelles règles d’évaluation forfaitaire des avantages de toute nature obtenus autrement qu’en espèces qu’a pour objet d’établir l’acte attaqué; qu’elle poursuit en précisant que le requérant ne pourrait justifier de l’intérêt à agir requis par la loi que pour autant qu’il fournisse la preuve que les modifications apportées par l’acte attaqué aux règles antérieures de valorisation de l’avantage en nature dont il bénéficie lui font effectivement grief ou lui causent un préjudice, ce qui ne serait pas le cas en l’occurrence; qu’elle donne des exemples qui démontrent que les nouvelles règles d’évaluation forfaitaire établies par l’acte attaqué ne s’avèrent défavorables pour le contribuable que dans les seuls cas où le revenu cadastral de l’immeuble ou de la partie d’immeuble mis gratuitement à sa disposition à titre d’avantage en nature est soit égal ou inférieur à 20.000 francs, soit supérieur à 30.000 francs mais inférieur à 38.000 francs, alors que le revenu cadastral de l’immeuble mis à la disposition du requérant par la société dont il est le gérant s’élève à 41.100 francs, de sorte que le requérant ne pourrait prétendre que l’acte attaqué affecte d’une manière ou d’une autre sa situation;

Considérant que si le requérant n'a plus, au sein de la société dont il est un associé actif, la qualité de gérant, il y exerce toutefois une fonction dirigeante en raison de laquelle il continue à bénéficier de la mise à sa disposition à titre gratuit du même immeuble dont il disposait auparavant en sa qualité de gérant; que selon qu'il conservera à l'avenir sa qualité actuelle de dirigeant de la société, qu'il recouvrera celle de gérant, ou qu'il sera amené ultérieurement à y exercer une fonction dans les liens d'un contrat d'emploi, il est susceptible de se voir appliquer tantôt l'une tantôt l'autre des nouvelles règles d'évaluation forfaitaire des avantages en nature établies par l'acte attaqué; qu'en cas d'annulation de cet arrêté, il retomberait sous l'application de l'article 36, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, selon lequel «les avantages de toute nature qui sont obtenus autrement qu'en espèces sont comptés pour la valeur réelle qu'ils ont dans le chef du bénéficiaire», régime qu'il peut légitimement préférer à celui d'un forfait; qu'il justifie d'un intérêt suffisant à en poursuivre l'annulation; que le recours est recevable;

Considérant que l'auditeur rapporteur soulève d'office un moyen pris de ce que l'arrêté attaqué n'a pas été soumis à l'avis de la section de législation du Conseil d'Etat; qu'en son préambule, cet arrêté invoque l'urgence et la motive comme suit :

« Vu l'urgence;

Considérant :

- que le présent arrêté apporte des modifications dans la manière dont certains avantages de toute nature octroyés en 1994 doivent être déterminés;

- que ces modifications doivent être publiées le plus rapidement possible afin de ne pas retarder l'établissement et le recouvrement de l'impôt;

- que cet arrêté doit dès lors être pris d'urgence»;

Considérant que le seul élément de cette motivation qui soit de nature à justifier l'urgence est la volonté «de ne pas retarder l'établissement et le recouvrement de l'impôt»;

Considérant que l'arrêté attaqué a été soumis à la signature royale le 5 avril 1995, et a été publié au Moniteur belge le 13 mai 1995, soit plus de cinq semaines plus tard; que les opérations de recouvrement de l'impôt auxquelles il a vocation à s'appliquer commencent par l'envoi des déclarations, qui, selon les instructions édictées par l'administration des contributions directes elle-même, devait avoir lieu au plus tôt à partir du 3 avril ou du 10 avril 1995 selon qu'il s'agit de déclarations «Partie 1» ou de déclarations «Parties 1 et 2»; que dans l'hypothèse où ces délais auraient été strictement respectés et où les contribuables destinataires des premières déclarations fiscales n'auraient bénéficié que du délai légal minimum pour renvoyer leur déclaration au service de taxation compétent, les services concernés de l'administration des contributions directes ne pouvaient, en tout état de cause, entamer les opérations d'établissement et, par la suite, de recouvrement de l'impôt au plus tôt que le 3 mai ou le 10 mai 1995 selon le cas; qu'en tant qu'elle se réfère à l'intention «de ne pas retarder l'établissement et le recouvrement de l'impôt», la partie adverse ne peut justifier que l'arrêté partiellement attaqué, qui a été pris le 5 avril 1995, n'ait pas été soumis à la section de législation du Conseil d'Etat; que ce motif d'urgence est contredit par le fait que l'arrêté attaqué a été publié le 13 mai 1995, soit au-delà du délai prescrit par l'article 56, § 1er, alinéa 4, première phrase, des lois sur l'emploi des langues en matière administrative; qu'il ressort du dossier que le texte de l'acte attaqué n'a été envoyé au Moniteur belge pour publication que le 14 avril 1995, soit neuf jours après qu'il a été adopté, sans que l'administration ne formule aucune exigence particulière quant aux dates de réception

de l’épreuve et de publication souhaitées; que, contrairement à l’intention qu’elle avait exprimée, l’administration n’a pas elle-même procédé à l’enlèvement de l’épreuve du texte à publier mais s’est, au contraire, contentée d’attendre que les services du Moniteur belge prennent l’initiative de la lui transmettre pour collationnement, et qu’alors que l’épreuve lui avait été remise par lettre du 3 mai 1995, l’administration n’a adressé le bon à tirer aux services du Moniteur belge que le 10 mai 1995; que le peu d’empressement mis par la partie adverse pour veiller à la publication de l’acte attaqué dément qu’elle-même ait considéré qu’il y aurait eu une urgence telle que la section de législation du Conseil d’Etat n’aurait pu être consultée, au besoin en sollicitant l’application de l’article 84 des lois coordonnées, qui permet d’obtenir cet avis dans un délai de trois jours, sans qu’il ne s’ensuive nécessairement un retard préjudiciable pour l’administration dans l’établissement et le recouvrement de l’impôt; que le moyen est fondé;

Considérant qu’il n’y a pas lieu d’examiner les moyens de la requête, qui, à les supposer fondés, ne pourraient entraîner une annulation aux effets plus étendus,

D E C I D E :

Article 1er.

Est annulé l’arrêté royal du 5 avril 1995 modifiant l’AR/CIR 92 en ce qui concerne l’évaluation forfaitaire des avantages de toute nature obtenus autrement qu’en espèces.

Article 2.

Le présent arrêt sera publié par extrait au Moniteur belge dans les mêmes formes que l'arrêté royal partiellement annulé.

Article 3.

Les dépens, liquidés à la somme de 4.000 francs, sont mis à charge de la partie adverse.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique de la XIII^{e} chambre, le vingt-quatre novembre 1900 nonante-huit par :

MM.	HANOTIAU,	président de chambre,
	LEROY,	conseiller d'Etat,
M^{mes}	GEHLEN,	conseiller d'Etat,
	MALCORPS,	greffier.

Le Greffier, Le Président,

M.-Chr. MALCORPS. M. HANOTIAU.