

Numéro du rôle : 1014

Arrêt n° 79/97  
du 17 décembre 1997

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative aux articles 126 et 155 du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par la Cour d'appel de Liège.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et L. De Grève, et des juges P. Martens, J. Delruelle, H. Coremans, A. Arts et M. Bossuyt, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

## I. *Objet de la question préjudicielle*

Par arrêt du 22 novembre 1996 dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 29 novembre 1996, la Cour d'appel de Liège a posé la question préjudicielle suivante :

« Les articles [126 et 155 du Code des impôts sur les revenus 1992 (73 et 87<sup>quater</sup> C.I.R. 64)] violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'ils introduiraient, par l'établissement de cotisations au nom des deux conjoints, une discrimination entre personnes non mariées et mariées, spécialement lorsque l'une de celles-ci promérite des revenus professionnels d'origine étrangère subissant une clause de réserve de progressivité ? »

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

Les requérants devant la Cour d'appel de Liège ont introduit devant celle-ci un recours contre la décision rendue par le directeur régional des contributions directes d'Arlon le 21 juin 1993 relative aux cotisations à l'impôt des personnes physiques et à la taxe communale additionnelle reprises sous l'article 2710898 des rôles de l'exercice d'imposition 1992 formés pour la commune d'Arlon.

La Cour d'appel considère que le recours du requérant est recevable mais que celui de la requérante est irrecevable puisqu'elle n'avait pas introduit de réclamation préalable.

Le requérant exerce un emploi salarié au Grand-Duché de Luxembourg tout en ayant son domicile fiscal en Belgique, où son épouse est enseignante; il ne bénéficie pas du régime des travailleurs frontaliers.

L'administration, se basant sur la réserve de progressivité résultant des articles 15 et 28 de la convention conclue entre la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg le 17 septembre 1970, a appliqué en l'espèce l'article 155 du Code des impôts sur les revenus 1992 (87<sup>quater</sup> C.I.R. 1964) dans le cadre de la taxation des revenus du ménage.

Il existe en faveur de sa thèse un arrêt rendu par la Cour de Cassation le 27 octobre 1996 (en cause de Mertens, inédit).

Le requérant soutient cependant que l'exonération de ses rémunérations doit être totale, celles-ci ne pouvant interférer sur le calcul de l'impôt afférent aux revenus des autres membres de son ménage, alors que la méthode de taxation retenue en l'espèce revient à appliquer le dernier article cité au total des revenus du couple, la réduction d'impôt étant calculée sur la base des revenus professionnels cumulés.

Il s'estime victime d'une discrimination et demande que la Cour d'arbitrage soit saisie d'une question préjudicielle pour vérifier la réalité de cette discrimination et son fondement objectif et raisonnable éventuel.

La Cour d'appel de Liège décide de poser à la Cour la question préjudicielle reproduite ci-dessus. Elle considère que la question de droit européen que le requérant soulève également n'apparaît pas non plus pouvoir être résolue avant que ne soit connue la réponse à la question de savoir si la législation belge peut être appliquée telle quelle ou viole au contraire la Constitution.

### III. *La procédure devant la Cour*

Par ordonnance du 29 novembre 1996, 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 n'y avoir lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 19 décembre 1996.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 17 décembre 1996.

Des mémoires ont été introduits par :

- les parties requérantes devant le juge *a quo*, demeurant ensemble à 6700 Arlon, rue du Centre 21, par lettre recommandée à la poste le 31 janvier 1997;
- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 31 janvier 1997.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 21 février 1997.

Les parties requérantes devant le juge *a quo* ont introduit un mémoire en réponse, par lettre recommandée à la poste le 19 mars 1997.

Par ordonnance du 29 avril 1997 et du 28 octobre 1997, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 29 novembre 1997 et 29 mai 1998 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 15 octobre 1997, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 26 novembre 1997 après avoir invité les parties requérantes devant le juge *a quo* à s'expliquer sur la déclaration du Conseil des ministres (dans son mémoire) que l'administration des contributions directes est revenue sur sa position antérieure quant à l'interprétation de l'article 155 du Code des impôts sur les revenus 1992 et qu'elle interprète désormais les termes «dans le total des revenus » comme ne comprenant plus les revenus professionnels cumulés des époux mais uniquement les revenus professionnels du contribuable qui a eu des revenus professionnels à l'étranger, exonérés d'impôt en Belgique (cf. Cour de cassation, 27 octobre 1996), dans un mémoire complémentaire à introduire dans un délai de quinze jours à partir du jour de la notification de ladite ordonnance.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats par lettres recommandées à la poste le 16 octobre 1997.

Par ordonnance du 20 novembre 1997, la Cour a invité les parties requérantes, compte tenu de la position adoptée par le Conseil des ministres dans son mémoire du 31 janvier 1997, à s'expliquer à l'audience du 26 novembre 1997 sur la question de savoir s'il n'y a pas lieu de renvoyer l'affaire au juge *a quo* pour lui permettre d'apprécier si la réponse à la question préjudicielle est encore indispensable pour statuer sur le recours.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats par lettres recommandées à la poste le 20 novembre 1997.

A l'audience publique du 26 novembre 1997 :

- ont comparu :

. Me L. Mourlon Beernaert, avocat au barreau de Liège, pour les parties requérantes devant le juge *a quo*;

. Me C. Richard *loco* Me J.-F. Jeunehomme, avocats au barreau de Liège, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs J. Delruelle et A. Arts ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- l'affaire a été mise en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

#### IV. *En droit*

- A -

##### *Mémoire des parties requérantes devant le juge a quo*

A.1. Les parties soutiennent à titre principal que la règle proportionnelle de l'article 155 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992), telle qu'elle est interprétée à la lumière de la loi-réforme du 7 décembre 1988, doit être appliquée en faisant abstraction, dans le « total des revenus », des revenus professionnels du conjoint du contribuable ayant perçu les revenus professionnels à l'étranger.

La loi du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur les revenus a introduit en droit belge le principe de la séparation des revenus professionnels des époux (décumul). Ses articles 1er à 5 sont entrés en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1990 (article 39).

Depuis cette loi, la cotisation due est calculée sur deux bases distinctes, la première étant constituée par le revenu professionnel le plus bas et la seconde par le revenu professionnel le plus élevé, cumulé avec tous les revenus imposables des conjoints. La loi du 7 décembre 1988 a modifié implicitement ou explicitement bon nombre des dispositions antérieures du Code des impôts sur les revenus. Même si elle n'a pas modifié l'article 87*quater* (155 C.I.R. 1992), elle a une influence sur le contenu de cette disposition. Le sens des mots « dans le total des revenus » est modifié : auparavant, il s'agissait du total des revenus des deux conjoints sans exception; dorénavant, il s'agit uniquement des revenus du contribuable qui a eu des revenus professionnels à

l'étranger, exonérés d'impôt en Belgique. Cette interprétation peut d'ailleurs prendre appui sur des arguments d'ordre textuel.

A.2. A titre subsidiaire, si la juridiction constitutionnelle retenait l'interprétation selon laquelle l'article 87*quater* (155 C.I.R. 1992) introduit un cumul des revenus professionnels des époux dans le calcul de la réduction d'impôt pour revenus d'origine étrangère, elle ne pourrait qu'invalider cette interprétation pour violation de la règle d'égalité.

En effet, l'article traiterait différemment les contribuables en fonction du lieu d'exercice de l'activité et en fonction de leur état de mariage ou de non-mariage. Or, la situation de ces contribuables est comparable, si l'on prend en considération la réforme fiscale introduite par la loi du 7 décembre 1988, d'une part, et l'article 48 du Traité de Rome ainsi que la convention belgo-luxembourgeoise du 17 septembre 1970, d'autre part. Par ailleurs, la différence de traitement instaurée n'est pas susceptible de justification objective et raisonnable au regard du but poursuivi et des effets de la mesure en cause.

L'article 87*quater* (155 C.I.R. 1992) est la mise en oeuvre en droit interne des principes établis aux articles 15 et 23 de la convention belgo-luxembourgeoise du 17 septembre 1970 préventive de la double imposition. Cette convention pose en principe l'exonération de l'impôt national pour les revenus déjà imposés au Grand-Duché de Luxembourg, tout en laissant à la Belgique la possibilité de cumuler les revenus exonérés avec les autres revenus imposables du contribuable afin d'assurer la progressivité de l'imposition. Cette réserve de progressivité a pour but d'assurer l'égalité du traitement fiscal entre les contribuables proméritant des revenus professionnels à l'étranger et ceux qui perçoivent l'entièreté de leurs revenus professionnels sur le territoire national.

On ne voit cependant pas quel lien pourrait exister entre le cumul des revenus professionnels des conjoints dans le calcul de la réduction d'impôt et le but d'égalité fiscale entre contribuables qui est poursuivi par le système de réserve de progressivité.

L'administration des contributions semble voir dans ce cumul la volonté du législateur de maintenir le ménage comme unité fiscale. Si ce but est en soi légitime, il n'en demeure pas moins que la mesure n'est absolument pas adéquate ou nécessaire à la réalisation de ce but. En effet, il y a, dans la thèse de l'administration des contributions, une confusion entre calcul de l'impôt et recouvrement de la cotisation. Le ménage est maintenu comme unité fiscale parce que la cotisation est établie au nom des deux époux et qu'elle peut être recouvrée sur leurs biens communs et propres. Cela ne signifie cependant aucunement que les revenus professionnels des époux doivent être cumulés. Le cumul n'est donc pas plus nécessaire au maintien du ménage comme unité fiscale dans le cas où des revenus professionnels sont perçus à l'étranger et exonérés en Belgique.

Concernant la proportionnalité de la mesure, il faut encore souligner que par la mise en oeuvre d'un cumul des revenus professionnels des époux dans le cas où l'un d'eux perçoit des revenus professionnels exonérés en application d'une convention préventive de la double imposition, le législateur viole la convention belgo-luxembourgeoise du 17 septembre 1970 préventive de la double imposition en ses articles 15 et 23, la Convention européenne des droits de l'homme en ses articles 8, 12 et 14 et le Traité de Rome en son article 48, paragraphe 2, et son règlement d'application n° 1612/68, en son article 7, paragraphe 2.

#### *Mémoire du Conseil des ministres*

A.3. L'administration des contributions directes est revenue sur sa position antérieure et interprète dorénavant l'article 155 du Code des impôts sur les revenus 1992 conformément à la règle du décumul des revenus professionnels des époux instaurée par l'article 2 de la loi du 7 décembre 1988 et organisée désormais par les articles 126 et 127 du Code des impôts sur les revenus 1992. Elle veut ainsi s'aligner sur la jurisprudence la plus récente de la Cour de Cassation (arrêt Schellekens-Louis, du 5 décembre 1996). Elle est donc, à présent, d'avis que *mutatis mutandis* cette solution doit s'imposer en l'espèce, en sorte qu'elle estime devoir proposer

à la Cour d'appel de reconnaître que le grief formulé par les requérants concernant la violation de la règle du décumul des revenus professionnels des époux est fondé. Il n'y a dès lors plus, à ce moment, double imposition partielle ni différence de traitement entre contribuables selon qu'ils sont ou non mariés. La question préjudicielle est dès lors devenue sans objet : les requérants obtiendront gain de cause et bénéficieront d'un dégrèvement correspondant au montant de l'impôt contesté.

A.4. A titre subsidiaire, il convient encore de répondre à la question préjudicielle interprétée comme interrogeant la Cour sur la légitimité de la distinction opérée sur le plan de la détermination de la base imposable et du calcul de l'impôt entre les couples mariés et ceux qui ne le sont point, ces derniers étant considérés fiscalement comme des isolés.

La règle du décumul des revenus professionnels des époux introduite par la loi du 7 décembre 1988 rapproche substantiellement le régime de taxation de celui des contribuables non mariés. Le décalage qui existait auparavant entre contribuables non mariés et mariés s'est très fortement atténué.

En plus, la différence de traitement entre les couples mariés et non mariés, basée sur le critère de différenciation que constitue l'état matrimonial, se justifie objectivement et raisonnablement et repose historiquement sur des considérations de politique générale, économique et budgétaire. Ce choix de politique échappe au contrôle de la Cour, qui a par ailleurs relevé également les spécificités de la fiscalité.

« Conclure à l'existence d'une discrimination au regard des dispositions visées dans la décision de renvoi conduirait indubitablement à traiter de manière identique ' des catégories de personnes qui se trouvent dans une situation totalement différente (...) ' et dont le législateur a, dans le choix de sa politique générale, justifié objectivement et raisonnablement les distinctions sous peine de ne pouvoir atteindre les objectifs généraux qu'il s'était fixé. »

*Mémoire en réponse des parties requérantes devant le juge a quo*

A.5. La thèse principale soutenue désormais par l'administration des contributions directes rejoint la thèse principale des parties requérantes devant le juge *a quo*. Il échet dans ce cas de répondre de manière négative à la question préjudicielle posée parce que la prise en compte de la règle du décumul des revenus professionnels des époux dans l'application de l'article 155 du Code des impôts sur les revenus 1992 replace cette dernière disposition dans un contexte de conformité totale avec la règle d'égalité.

La thèse secondaire peut, elle, se comprendre de deux manières. Ou bien elle prolonge la thèse principale et démontre que l'interprétation nouvelle de l'article 155 du Code des impôts sur les revenus 1992 est conforme à la règle de l'égalité. Ou bien elle met en cause l'essence même de la différence générale de traitement entre les couples mariés et non mariés du point de vue de la détermination de la base imposable et du calcul de l'impôt. Un tel débat dépasse le cadre de la question préjudicielle.

« Cependant, si par impossible la Cour jugeait légitime d'examiner cette question plus large, [les parties requérantes] s'en réfèrent à la Cour sur ce point, estimant que leur propos n'a jamais été de remettre en cause la conformité avec le principe d'égalité du système général mis en place par la loi du 7 décembre 1988 à savoir celui du décumul des revenus professionnels des époux combiné avec un cumul des autres revenus du ménage (sur la base imposable constituée des revenus professionnels du conjoint qui en a le plus). »

*Mémoire complémentaire des parties requérantes devant le juge a quo*

A.6. Par ordonnance du 15 octobre 1997, la Cour a invité les parties requérantes à s'expliquer sur la déclaration du Conseil des ministres (dans son mémoire) que l'administration des contributions directes est revenue sur sa position antérieure quant à l'interprétation de l'article 155 du Code des impôts sur les revenus 1992 et qu'elle interprète désormais les termes « dans le total des revenus » comme ne comprenant plus les revenus professionnels cumulés des époux mais uniquement les revenus professionnels du contribuable qui a eu des revenus professionnels à l'étranger, exonérés d'impôt en Belgique (cf. Cour de cassation, 27 octobre 1996), dans un mémoire complémentaire à introduire dans un délai de quinze jours à partir du jour de la notification de cette ordonnance, mémoire dont elles devaient faire parvenir une copie au conseil du Conseil des ministres dans le même délai.

La Cour a dès lors déclaré l'affaire en état et fixé les débats uniquement sur le point susmentionné à l'audience du 26 novembre 1997.

A.7. Dans leur mémoire complémentaire, les parties requérantes rappellent la première thèse du Conseil des ministres, la question préjudicielle posée à la Cour, leur thèse ainsi que la nouvelle thèse du Conseil des ministres.

Elles émettent ensuite des considérations sur l'état de la question après le changement d'opinion du Conseil des ministres.

Selon ces parties, l'on peut déduire du revirement du Conseil des ministres et des termes qu'il utilise dans son mémoire qu'il est d'avis que l'interprétation de l'article 155 du Code des impôts sur les revenus 1992 qui conduit à opérer un cumul des revenus professionnels des époux crée bien une discrimination entre personnes mariées et non mariées et aboutit à une violation de la règle de l'égalité.

Le Conseil des ministres répondrait donc également à titre principal de manière positive à la question préjudicielle posée à la Cour. En revanche, l'interprétation de l'article 155 du Code des impôts sur les revenus 1992 selon laquelle il ne faut cumuler les revenus professionnels des époux dans le calcul de réduction d'impôt pour revenus d'origine étrangère permet non seulement de respecter le principe instauré par l'article 2 de la loi-réforme du 7 décembre 1988 mais surtout permet de rétablir l'égalité entre les contribuables mariés ou non se trouvant dans une situation comparable. Il s'agit là d'une interprétation conciliante de la disposition, dont la Cour peut tenir compte.

Les parties requérantes devant le juge *a quo* invitent donc la Cour à tenir compte, dans la mesure du possible, dans sa décision, de l'interprétation conciliante qu'ils développent et à laquelle le Conseil des ministres semble à présent adhérer, tant cette interprétation leur semble être la seule qui n'entache pas la norme en question d'inconstitutionnalité.

- B -

B.1. La question préjudicielle porte sur les articles 126 et 155 du Code des impôts sur les revenus 1992. L'article 155 de ce Code dispose :

« Les revenus exonérés en vertu de conventions internationales préventives de la double imposition sont pris en considération pour la détermination de l'impôt, mais celui-ci est réduit proportionnellement à la partie des revenus exonérés dans le total des revenus. »

Les mots « dans le total des revenus » sont dans un premier temps interprétés différemment par les parties. Les époux qui ont introduit, devant la Cour d'appel de Liège, un recours contre la décision rendue par le directeur régional des contributions directes, soutiennent qu'il y a lieu de tenir compte du décumul des revenus professionnels des époux pour interpréter ces termes et qu'il n'y a lieu de prendre en compte que les revenus du contribuable qui a eu des revenus professionnels à l'étranger, revenus exonérés d'impôt en Belgique. L'administration des contributions soutient en revanche qu'il y a lieu de tenir compte des revenus professionnels cumulés des époux.

Dans son mémoire, le Conseil des ministres signale que l'administration des contributions directes est revenue sur sa position antérieure et interprète dorénavant l'article 155 conformément à la règle du décumul des revenus professionnels des époux instaurée par l'article 2 de la loi du 7 décembre 1988 et organisée désormais par les articles 126 et 127 du Code des impôts sur les revenus 1992.

B.2. Compte tenu de la position adoptée par le Conseil des ministres, la Cour a décidé, par ordonnance du 20 novembre 1997, de limiter l'audience du 26 novembre 1997 à la question de savoir s'il n'y a pas lieu de renvoyer l'affaire au juge *a quo* pour lui permettre d'apprécier si la réponse à la question préjudicielle est encore indispensable pour statuer sur le recours.

B.3. A l'audience du 26 novembre 1997, l'avocat des parties requérantes devant le juge *a quo* demande que le Conseil des ministres confirme le point de vue développé dans son mémoire du 31 janvier 1997 avant que la Cour ne renvoie éventuellement l'affaire au juge *a quo*. L'avocat du Conseil des ministres confirme le point de vue précité.

Pour le surplus, les parties ne s'opposent pas au renvoi de l'affaire devant le juge *a quo*.

B.4. Compte tenu du revirement de l'administration des contributions directes et de l'interprétation qu'elle donne désormais de l'article 155 du Code des impôts sur les revenus 1992, tels qu'ils ont été développés par le Conseil des ministres dans son mémoire et confirmés à l'audience, la Cour décide de demander à la Cour d'appel de Liège d'apprécier, après avoir entendu les parties, si la réponse à la question préjudicielle est toujours indispensable pour rendre son arrêt.

Par ces motifs,

la Cour

demande à la Cour d'appel de Liège d'apprécier si la réponse à la question préjudicielle est toujours indispensable pour rendre son arrêt.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 17 décembre 1997.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

M. Melchior