

Numéros du rôle : 2000 et 2001
Arrêt n° 155/2001 du 4 décembre 2001

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 66 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été modifié par l'article 13 de la loi du 6 juillet 1994, posée par la Cour d'appel de Mons.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et A. Arts, des juges L. François, P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe et J.-P. Moerman, et, conformément à l'article 60*bis* de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, du président émérite H. Boel, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle*

Par arrêts du 27 juin 2000 en cause de D.C. contre l'Etat belge, dont les expéditions sont parvenues au greffe de la Cour d'arbitrage le 3 juillet 2000, la Cour d'appel de Mons a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 66 du Code des impôts sur les revenus, tel qu'il a été modifié par l'article 13 de la loi du 6 juillet 1994 portant les [lire : des] dispositions fiscales viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution coordonnée dans l'interprétation selon laquelle cette disposition exclut du forfait de 6 frs par kilomètre pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail le contribuable cohabitant avec le propriétaire du véhicule mais non le contribuable marié avec celui-ci ? »

II. *Les faits et les procédures antérieures*

D.C. est pensionné et vit depuis quarante ans en concubinage avec L.L., avec laquelle il a eu trois enfants.

Depuis plusieurs années, il travaille comme gardien de nuit au « Parking des deux portes » à Bruxelles, qu'il rejoint depuis son domicile de Châtelet avec le véhicule de sa concubine.

Les 6 et 8 novembre 1995, il introduit une réclamation contre l'imposition mise à sa charge par l'Administration des contributions directes, qui ne veut pas admettre la déduction, à titre de charges professionnelles, du coût de l'usage de la voiture dont il se sert pour se rendre à son travail. Selon l'Administration, l'article 66 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992) n'autorise une telle déduction que si le véhicule est la propriété du conjoint ou d'un enfant du contribuable.

D.C. ayant fait appel au sujet de sa réclamation, la Cour d'appel a posé à la Cour la question préjudicielle mentionnée ci-dessus.

III. *La procédure devant la Cour*

Par ordonnances du 3 juillet 2000, le président en exercice a désigné les juges des sièges respectifs conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé qu'il n'y avait pas lieu de faire application dans ces affaires des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Par ordonnance du 12 juillet 2000, la Cour a joint les affaires.

Les décisions de renvoi ont été notifiées conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 13 septembre 2000.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 20 septembre 2000.

Des mémoires ont été introduits par :

- D.C., demeurant à 6200 Châtelet, rue de la Tombelle 48, par lettre recommandée à la poste le 24 octobre 2000;
- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 26 octobre 2000;
- le Gouvernement flamand, place des Martyrs 19, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 27 octobre 2000.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 17 janvier 2001.

D.C. a introduit un mémoire en réponse par lettre recommandée à la poste le 16 février 2001.

Par ordonnances du 20 décembre 2000 et du 28 juin 2001, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 3 juillet 2001 et 3 janvier 2002 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnances du 6 février 2001 et du 22 mai 2001, la Cour a complété le siège respectivement par les juges L. Lavrysen et J.-P. Snappe.

Par ordonnance du 30 mai 2001, le président M. Melchior a soumis les affaires à la Cour réunie en séance plénière.

Par ordonnance du 30 mai 2001, la Cour a déclaré les affaires en état et fixé l'audience au 20 juin 2001.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 1er juin 2001.

A l'audience publique du 20 juin 2001 :

- a comparu Me D. Van Heuven, avocat au barreau de Courtrai, pour le Gouvernement flamand;
- les juges-rapporteurs J.-P. Snappe et L. Lavrysen ont fait rapport;
- l'avocat précité a été entendu;
- les affaires ont été mises 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 -

Position de la partie devant la juridiction a quo

A.1.1. L'article 66 du C.I.R. 1992 établit une discrimination injustifiée entre le contribuable marié auquel le bénéfice de la déduction pour utilisation du véhicule du conjoint peut être accordé et le contribuable non marié auquel le bénéfice de la déduction pour utilisation du véhicule du cohabitant ne peut être reconnu. D'un point de vue économique, cependant, l'identité est parfaite. Du point de vue moral, sans se présenter comme un « héraut » de la libération des mœurs, la stabilité formée en l'espèce par le couple de concubins « pourrait en remonter à bien des couples mariés », en sorte que la discrimination ne se justifie pas non plus.

A.1.2. Les difficultés invoquées par le Conseil des ministres liées notamment aux risques de fraude ne suffisent pas à maintenir l'inégalité au regard des articles 10 et 11 de la Constitution. D'après les statistiques, les couples non mariés étant plus nombreux que les couples mariés, à quel titre privilégier la minorité aux dépens de la majorité ?

Position du Conseil des ministres

A.2. La limitation forfaitaire des frais réels de déplacement vise à éviter les abus dans les déductions pour frais professionnels, ainsi qu'à simplifier et à alléger le contrôle des frais invoqués par les contribuables. Introduit en 1992, le principe de la limitation a été corrigé en 1994 afin de rencontrer les cas dans lesquels une voiture est utilisée simultanément par plusieurs personnes.

La volonté du législateur était claire : il s'agissait d'éviter que, lorsque plusieurs contribuables ayant opté pour la déduction de leurs frais professionnels réels utilisent simultanément une même voiture pour effectuer les déplacements entre leur domicile et le lieu de travail, le forfait de 6 francs au kilomètre soit accordé dans le chef de chacun d'eux, alors que les dépenses ne sont bien évidemment exposées qu'une seule fois. C'est ainsi qu'il a décidé de n'accorder le bénéfice de cette déduction qu'à certains contribuables sur la base des critères objectifs repris à l'article 66, § 5, du C.I.R. 1992. La différence qui résulte de l'utilisation par le texte légal du terme « conjoint », qui a pour conséquence que l'application du forfait ne peut s'étendre au contribuable qui vit maritalement, n'est pas contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution.

En effet, il est légitime que le législateur se soucie de prévenir les abus en matière fiscale et de protéger les intérêts du Trésor, par souci de justice et pour remplir au mieux les tâches d'intérêt général dont il a la charge. L'intention du législateur de ne permettre l'application d'un forfait pour charges professionnelles déductibles que dans le chef d'un seul contribuable en cas de « covoiturage » et d'empêcher de cette manière l'usage abusif de la déduction forfaitaire répond incontestablement à cet objectif et apparaît par conséquent parfaitement légitime.

La mesure qui consiste à déterminer une fois pour toutes quel contribuable peut bénéficier du forfait, en faisant référence à des critères objectifs, telles la propriété du véhicule ou l'inscription à la Direction de l'immatriculation des véhicules, est pertinente par rapport aux objectifs du législateur, puisqu'elle permet de simplifier de façon considérable la vérification de la déclaration des contribuables qui revendiquent la déduction des frais réels liés aux déplacements entre le domicile et le lieu de travail.

La décision d'étendre l'application du forfait en cas d'utilisation par un contribuable d'un véhicule appartenant à son conjoint ou immatriculé au nom de ce dernier ne déroge nullement au but poursuivi par le législateur; en effet, lorsque deux personnes mariées revendiquent individuellement l'application du forfait de 6 francs au kilomètre, cette circonstance apparaîtra nécessairement dans le cadre de la déclaration fiscale commune que les conjoints doivent déposer en vertu de la règle du cumul des revenus prévue par l'article 126 du C.I.R. 1992. Il en résulte que les pouvoirs de contrôle du fisc désireux d'empêcher l'utilisation abusive du forfait en cas de « covoiturage » ne sont nullement altérés dans l'hypothèse des couples mariés.

La même considération vaut par ailleurs pour les enfants du contribuable, dont les revenus sont également cumulés avec ceux des parents conformément à l'article 126, alinéa 2, du C.I.R. 1992.

En revanche, les personnes vivant ensemble sans être mariées souscrivent des déclarations distinctes et l'administration se retrouve confrontée à leur égard à des difficultés accrues de contrôle en cas de « covoiturage », lesquelles ont précisément motivé l'intervention du législateur.

La décision de limiter aux seuls conjoints (et aux enfants) l'extension du forfait de 6 francs au kilomètre, à l'exclusion des cohabitants, repose dès lors sur un critère pertinent, lié à l'existence d'une situation fiscale propre aux conjoints permettant de respecter l'objectif que le législateur s'était assigné, à savoir faciliter le contrôle

fiscal des frais de déplacement du domicile vers le lieu de travail et par là, supprimer les cas de déductions multiples du forfait alors que les frais ne sont exposés qu'une seule fois.

Au surplus, la mesure adoptée n'est nullement disproportionnée par rapport au but poursuivi : en limitant l'extension de l'application du forfait aux conjoints, le législateur traite les concubins exactement comme toutes les autres personnes (hormis le conjoint) avec lesquelles le contribuable effectuerait les trajets entre son domicile et le lieu de son travail.

La distinction opérée par le législateur repose exclusivement sur les critères prédécrits et en aucun cas sur des critères inspirés par le mode de vie du contribuable en cause. Subsidiairement, l'on peut toutefois relever que 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 (arrêt n° 89/94).

La question préjudicielle appelle donc une réponse négative.

Position du Gouvernement flamand

A.3. L'intervention est justifiée par l'intérêt porté à la problématique de la mobilité et par ses éventuelles implications sur la fiscalité propre de la Région flamande.

On ne peut, en l'espèce, opérer le contrôle de comparabilité, le terme de « cohabitants » utilisé dans la question préjudicielle étant trop imprécis. Et de renvoyer au nombre important de connotations que ce terme peut avoir.

On peut notamment penser aux cohabitants légaux définis dans la loi du 23 novembre 1998 instaurant la cohabitation légale, aux cohabitants de fait qui sont domiciliés à la même adresse (éventuellement pour une durée plus longue), aux cohabitants de fait qui ne sont pas domiciliés à la même adresse, etc. Par ailleurs, ce terme ne se trouve pas dans le C.I.R. 1992, où il est uniquement question de personnes mariées ou isolées.

Qui plus est, la notion de « cohabitants » est une inconnue dans l'ensemble du droit fiscal. La seule exception à cet égard est constituée par la réglementation flamande en ce qui concerne le taux des droits de succession. En vertu du décret du 30 juin 2000 contenant diverses mesures d'accompagnement de l'ajustement du budget 2000, il y a lieu d'entendre par « cohabitants », dans le cadre du taux des droits de succession :

« 1° la personne qui, à la date de l'ouverture d'une succession, vivait ensemble avec le défunt conformément aux dispositions du livre III, titre *Vbis*, du Code civil;

ou

2° la ou les personnes qui, à la date d'ouverture d'une succession, vivaient ensemble avec le défunt, sans interruption depuis au moins trois ans et tenaient un ménage commun avec lui. [...] »

Puisqu'aucune définition n'a été donnée, dans la question préjudicielle, de la notion de cohabitation, la Cour n'est pas à même d'établir de quels cohabitants il s'agit et ne peut donc faire le test de comparabilité.

Si la Cour devait malgré tout estimer que le contrôle de comparabilité peut être fait entre les « cohabitants » et les personnes mariées, *quod non*, le Gouvernement flamand se réserverait le droit de préciser sa position sur le fond, après lecture des autres mémoires.

La question préjudicielle appelle donc une réponse négative.

- B -

Quant à la disposition litigieuse et à la portée de la question préjudicielle

B.1. La question préjudicielle concerne l'article 66 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992) tel qu'il a été modifié par l'article 13 de la loi du 6 juillet 1994 portant des dispositions fiscales. L'article précité dispose :

« § 1er. Les frais professionnels afférents à l'utilisation des voitures, voitures mixtes et minibus, tels que ces véhicules sont définis par la réglementation relative à l'immatriculation des véhicules à moteur, à l'exception des frais de carburant, et les moins-values sur ces véhicules ne sont déductibles qu'à concurrence de 75 p.c.

[...]

§ 4. Par dérogation au § 1er, les frais professionnels afférents aux déplacements entre le domicile et le lieu de travail au moyen d'un véhicule visé dans cette disposition, sont fixés forfaitairement à 6 francs par kilomètre parcouru. La présente dérogation n'est pas applicable aux véhicules qui sont exonérés de la taxe de circulation conformément à l'article 5, § 1er, 3°, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

§ 5. Le montant forfaitaire fixé au § 4 peut exclusivement être accordé au contribuable lorsque le véhicule en question :

1° soit est sa propriété;

2° soit est immatriculé à son nom auprès de la Direction pour l'Immatriculation des Véhicules;

3° soit est mis à sa disposition de façon permanente ou habituelle en vertu d'un contrat de location ou de leasing;

4° soit appartient à son employeur ou à sa société et que l'avantage éventuel découlant de l'utilisation de ce véhicule est taxé dans son chef.

Dans les cas visés à l'alinéa 1er, 1° à 3°, le forfait peut être accordé au conjoint ou à un enfant du contribuable, lorsque ce conjoint ou cet enfant utilise le véhicule pour le déplacement visé au § 4, étant toutefois entendu que le forfait ne peut être accordé qu'à un seul contribuable pour ce qui concerne le trajet effectué en commun. »

B.2. Le juge *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution de la disposition précitée en ce qu'elle exclut du bénéfice de la déduction forfaitaire de six francs par kilomètre le contribuable cohabitant qui utilise, pour ses

déplacements professionnels, le véhicule dont est propriétaire la personne avec laquelle il forme un ménage de fait et ce, contrairement au conjoint qui utilise dans les mêmes circonstances le véhicule de son époux.

B.3. Il ressort de l'examen des dossiers et des arrêts de renvoi que les litiges déférés à la Cour d'appel de Mons sont relatifs aux exercices fiscaux 1993-1994. Ils concernent donc un contribuable formant un ménage de fait qui n'aurait pu faire la déclaration de cohabitation prévue par la loi du 23 novembre 1998 qui a introduit dans le Code civil les articles 1475 et suivants relatifs à la cohabitation légale.

Il ressort des mêmes éléments que le contribuable qui a exercé les recours devant la Cour d'appel formait un ménage de fait avec la personne avec laquelle il cohabite. La Cour limite son examen à cette catégorie de cohabitants.

B.4. Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

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.5. Selon l'exposé des motifs, la disposition en cause est une « adaptation d'ordre technique » permettant de déterminer lequel des contribuables peut bénéficier du forfait de six francs par kilomètre, étant entendu que ce forfait ne peut s'appliquer, en cas de covoiturage, que dans le chef d'un seul contribuable (*Doc. parl.*, Chambre, 1993-1994, n° 1421/1, pp. 9-10).

B.6. La différence de traitement entre conjoints et couples non mariés se fonde sur un élément objectif, à savoir que leur situation juridique diffère aussi bien en ce qui concerne leurs devoirs personnels mutuels que pour ce qui concerne leur situation patrimoniale.

Cette situation objectivement différente a amené le législateur fiscal à disposer que les revenus des conjoints, contrairement à ceux des cohabitants non mariés, font l'objet d'une déclaration commune et d'une cotisation établie au nom des deux conjoints. Quel que soit le régime matrimonial, les revenus des conjoints autres que les revenus professionnels sont cumulés avec les revenus professionnels de celui des conjoints qui en a le plus (article 126 du C.I.R. 1992). Pour le calcul de l'impôt, une quotité correspondant aux revenus professionnels du conjoint qui en a le moins est séparée du revenu imposable et le tarif d'imposition correspondant à chacune des parts est appliqué à la quotité ainsi séparée et au reste du revenu du ménage (article 127 du même Code). Lorsque les revenus d'un conjoint sont insuffisants pour apurer les pertes déductibles, le solde est imputé sur les revenus de l'autre conjoint (article 129 du même Code).

B.7. En vertu des dispositions en cause, ne peuvent en principe être déduits comme frais professionnels que les frais exposés avec un véhicule censé appartenir au contribuable concerné. Le législateur, qui a voulu que reste limitée à 6 francs par kilomètre la déductibilité des frais de déplacement, visait en particulier à éviter que les coûts forfaitaires d'un véhicule qui est utilisé simultanément par plusieurs personnes pour des déplacements du domicile au lieu de travail soient déduits plusieurs fois au titre de frais professionnels. Eu égard à cet objectif et aux différences objectives susmentionnées entre cohabitants mariés et non mariés, il a pu limiter la dérogation à la règle contenue au paragraphe 5 de l'article 66 du C.I.R. 1992 au conjoint du contribuable, à l'exclusion de la personne non mariée cohabitant avec lui.

Cette limitation est pertinente à l'égard de l'objectif visé par le législateur. Elle se justifie en particulier par le souci d'éviter la fraude et de ne pas compliquer le contrôle. En raison de la déclaration commune que les conjoints doivent faire, il est effectivement aisé de vérifier si les frais en question ne sont déduits qu'une seule fois.

La mesure n'est pas manifestement disproportionnée à l'objectif poursuivi par le législateur. Etant donné que les cohabitants non mariés - contrairement aux conjoints - ne doivent pas introduire une déclaration commune, et que leurs revenus ne font pas l'objet d'un

cumul total ou partiel, le législateur n'était, selon toute raison, pas davantage tenu de prendre en compte, à titre de frais professionnels déductibles, les dépenses qui n'ont pas été exposées par le contribuable lui-même, mais qui ont été totalement ou partiellement supportées par la personne qui cohabite avec lui.

B.8. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 66 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été modifié par l'article 13 de la loi du 6 juillet 1994 portant des dispositions fiscales, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution dans l'interprétation selon laquelle cette disposition exclut du forfait de six francs par kilomètre pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail le contribuable cohabitant avec le propriétaire du véhicule et non le contribuable marié avec celui-ci.

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 4 décembre 2001, par le siège précité, dans lequel le juge J.-P. Moerman est légitimement empêché, le juge A. Alen devant s'abstenir.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior