

Numéro du rôle : 2278
Arrêt n° 102/2002 du 19 juin 2002

ARRET

En cause : la question préjudicielle relative aux articles 52, 4°, et 53, 12°, du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par la Cour d'appel de Gand.

La Cour d'arbitrage,

composée du président A. Arts et du juge L. François, faisant fonction de président, et des juges P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, L. Lavrysen et J.-P. Snappe, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Arts,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle*

Par arrêt du 11 octobre 2001 en cause de P. Maudens contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 23 octobre 2001, la Cour d'appel de Gand a posé la question préjudicielle suivante :

« La situation dans laquelle le mari occupe sa propre épouse et attribue à celle-ci, au cours de l'année pendant laquelle elle décède, une indemnité pour les prestations fournies, et dans laquelle le mari ne peut manifestement pas déduire ladite indemnité au titre de frais professionnels (articles 52, 4°, et 53, 12°, du C.I.R./92) est-elle constitutive d'une violation du principe d'égalité puisque dans le cas où le mari, pour exactement le même travail et les mêmes prestations, désigne à cet effet un tiers et lui alloue une indemnité identique, il peut déduire cette dernière au titre de frais professionnels, même au cours de l'année du décès du tiers ? »

II. *Les faits et la procédure antérieure*

P. Maudens est médecin. Son épouse, qui assurait son secrétariat, est décédée le 24 juillet 1993. Conformément à l'article 128 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992), leurs revenus ne devaient plus être cumulés pour l'exercice d'imposition 1994. Dans la déclaration de P. Maudens relative à cet exercice, le montant de la rémunération attribuée à son épouse fut déduit des revenus. Dans la déclaration de l'épouse décédée, ce montant fut repris sous la rubrique des rémunérations ordinaires.

Le 8 novembre 1994, P. Maudens reçut un avis de rectification de la déclaration, parce qu'un revenu de conjoint aidant ne pouvait être attribué à son épouse pour l'année du décès de celle-ci. D'une part, lorsque la cotisation est établie au nom des deux conjoints, seule une quote-part du revenu peut être attribuée à titre de revenu de conjoint aidant (article 86 du C.I.R. 1992); d'autre part, les rémunérations que le contribuable attribue à son conjoint travaillant avec lui ne constituent pas des frais professionnels (article 53, 12°, du C.I.R. 1992).

La réclamation de P. Maudens contre l'imposition établie fut rejetée sur la base des dispositions précitées. Selon le directeur régional des contributions directes de Gand, la fiction fiscale de l'article 128 du C.I.R. 1992, en vertu de laquelle les conjoints sont considérés comme des isolés pour l'année du décès de l'un d'eux, ne s'applique qu'aux articles 126 à 129 du C.I.R. 1992 et au calcul de l'impôt, en sorte que l'article 53, 12°, du C.I.R. 1992 reste d'application durant l'année du décès de l'un des conjoints.

Le 20 janvier 1999, P. Maudens introduisit un recours devant la Cour d'appel de Gand. Il ne peut se rallier au point de vue selon lequel son épouse, durant l'année de son décès, serait considérée comme une isolée pour l'application des articles 86 et 128 du C.I.R. 1992, mais comme un conjoint pour l'application des articles 52, 4°, et 53, 12°, du même Code. A la demande de P. Maudens, la Cour d'appel, avant de statuer au fond, a posé la question préjudicielle précitée.

III. *La procédure devant la Cour*

Par ordonnance du 23 octobre 2001, 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 qu'il n'y avait pas 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 21 novembre 2001.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 6 décembre 2001.

Des mémoires ont été introduits par :

- P. Maudens, demeurant à 9230 Wetteren, Boomkwekerijstraat 47, par lettre recommandée à la poste le 28 décembre 2001;

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 4 janvier 2002.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 17 janvier 2002.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- P. Maudens, par lettre recommandée à la poste le 12 février 2002;

- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 14 février 2002.

Par ordonnance du 27 mars 2002, la Cour a prorogé jusqu'au 23 octobre 2002 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 8 mai 2002, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 29 mai 2002.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 8 mai 2002.

A l'audience publique du 29 mai 2002 :

- ont comparu :

. Me T. Lauwers, qui comparaisait également *loco* Me J. Mertens, avocats au barreau de Gand, pour P. Maudens;

. Me E. Van Acker, avocat au barreau de Gand, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs L. Lavrysen et P. Martens 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 -

A.1. P. Maudens part du constat que l'épouse, l'année de son décès, est considérée comme une isolée pour l'application des articles 86 et 128 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992), mais comme conjoint pour l'application des articles 52, 4°, et 53, 12°, du même Code. Ceci signifie qu'aucune attribution ou imputation d'une quote-part des revenus professionnels à l'épouse n'est possible, mais que, dans le même temps, la non-déductibilité des rémunérations attribuées à l'épouse est maintenue. Ceci serait discriminatoire.

A.2. Le Conseil des ministres fait valoir dans son mémoire que la question posée ne fait pas apparaître à l'égard de quelle catégorie de personnes la norme en cause serait discriminatoire. Dans son mémoire en réponse, le Conseil des ministres observe en outre que les articles 86 et 128 du C.I.R. 1992 ne sont pas soumis au contrôle de la Cour.

A.3. Dans son mémoire et son mémoire en réponse, P. Maudens précise que la violation du principe d'égalité résulte de la différence de traitement entre le contribuable qui a attribué à son épouse, l'année du décès de celle-ci, une rémunération pour les prestations fournies et le contribuable qui a alloué à un tiers la même rémunération pour les mêmes prestations. La première rémunération n'est pas déductible en tant que frais professionnels, alors que la seconde l'est.

A.4. Le Conseil des ministres souligne que la Cour doit reconnaître la liberté d'appréciation de l'autorité taxatrice. Il n'appartient pas à la Cour de décider si une mesure prescrite par la loi est opportune ou souhaitable. On imagine du reste difficilement qu'un impôt puisse être approuvé par le Parlement alors qu'il entraînerait un traitement manifestement inégal des contribuables.

A.5. P. Maudens répond qu'il n'est pas demandé à la Cour de se prononcer sur l'opportunité de l'imposition, mais sur la violation du principe d'égalité résultant de la différence de traitement entre deux catégories comparables de contribuables.

A.6. Le Conseil des ministres relate ensuite l'origine des dispositions en cause. Il en ressortirait que le motif qui est à la base de l'introduction des mots « autres que son conjoint » par la loi du 30 mars 1956 « modifiant les lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus, en matière d'imposition des revenus professionnels des époux », à savoir d'empêcher une forme d'évasion fiscale, conserverait encore toujours sa valeur. L'impossibilité de considérer comme frais professionnels les rémunérations qu'un contribuable attribue à son conjoint serait dès lors objectivement justifiée et proportionnée au but poursuivi. Le décès du conjoint bénéficiaire ne jouerait aucun rôle dans cette appréciation.

A.7. P. Maudens ne conteste pas le motif allégué, mais estime que celui-ci ne saurait être invoqué à l'égard de conjoints pour l'année au cours de laquelle l'un d'eux est décédé. L'objectif qui consiste à éviter que l'épouse soit rémunérée en vue d'éviter, par la déductibilité de cette rémunération, la progressivité normale de l'impôt des personnes physiques ne constitue pas une justification, l'année du décès. Le décès de l'épouse est un événement exceptionnel, imprévu, et ne donne lieu qu'à une déduction unique à titre de frais professionnels. Ne pas autoriser cette déduction conduirait à un accroissement injustifiable de la charge fiscale. Pour l'année du décès, il n'y aurait dès lors aucun rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens utilisés et l'objectif poursuivi.

Enfin, P. Maudens estime que le législateur a déjà reconnu par deux fois que le principe d'égalité était violé. Les articles 5 et 8 de la loi du 4 mai 1999 ont inséré, à partir de l'exercice d'imposition 2000, un nouvel article 133, § 2, du C.I.R. 1992, qui majore la quotité exemptée d'impôt à laquelle les conjoints peuvent prétendre en cas d'imposition séparée, en vue de compenser l'effet négatif de la non-application du quotient conjugal pour l'année de la dissolution du mariage. Ensuite, l'article 25, A, *juncto* l'article 65, alinéa 1er, de la loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques permet au conjoint survivant d'opter, à partir de l'exercice d'imposition 2002, pour une imposition commune pour l'année de la dissolution du mariage par décès.

A.8. Selon le Conseil des ministres, ces modifications récentes du C.I.R. 1992 ne sont pas pertinentes, étant donné qu'elles sont sans rapport avec les articles évoqués dans la question préjudicielle.

- B -

B.1. La question préjudicielle interroge la Cour sur le point de savoir si les articles 52, 4°, et 53, 12°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992) violent les articles 10 et 11 de la Constitution en tant qu'ils n'autorisent pas qu'un contribuable déduise à titre de frais professionnels les rémunérations que celui-ci a attribuées à son épouse travaillant avec lui, l'année du décès de celle-ci, alors que le contribuable qui a attribué la même rémunération à une autre personne peut déduire celle-ci à titre de frais professionnels, même pour l'année du décès de cette personne.

B.2. Les articles 52 et 53 font partie de la section IV « Revenu professionnel » du chapitre II « Assiette de l'impôt » du titre II « Impôt des personnes physiques » du C.I.R. 1992.

En vertu de l'article 52, 4°, les rémunérations des membres de la famille du contribuable, autres que son conjoint, qui travaillent avec lui constituent des frais professionnels.

L'article 53, 12°, répète explicitement que les rémunérations que le contribuable attribue à son conjoint travaillant avec lui ne constituent pas des frais professionnels.

B.3. En vertu de l'article 126, § 3, du C.I.R. 1992, tel qu'il est remplacé par l'article 19 de la loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques, le conjoint survivant peut opter, pour l'année de la dissolution par décès du mariage, pour une imposition conjointe. Dans ce cas, l'imposition est établie au nom du conjoint survivant et du conjoint décédé, représenté par la succession.

Cette disposition n'entre toutefois en vigueur qu'à partir de l'exercice d'imposition 2002.

B.4. Contrairement à ce qu'affirme le Conseil des ministres, la Cour peut, pour répondre à la question préjudicielle, inclure dans son examen des dispositions à propos desquelles le juge *a quo* ne l'a pas interrogée.

B.5. L'interdiction de déduire, à titre de frais professionnels, les rémunérations attribuées au conjoint ne peut pas être considérée indépendamment de l'article 86 du C.I.R. 1992, aux termes duquel, lorsque la cotisation est établie au nom des deux conjoints, une quote-part des bénéfices et des profits peut être attribuée au conjoint qui aide effectivement l'autre conjoint dans l'exercice de son activité professionnelle.

En traitant différemment les contribuables, aux articles 52, 4°, et 53, 12°, du C.I.R. 1992, en fonction de la qualité - conjoint du contribuable ou non - de la personne à laquelle les rémunérations sont attribuées, il peut être évité que le contribuable ayant un conjoint travaillant avec lui bénéficie, sur le plan fiscal, d'un double avantage - d'une part, l'attribution d'une quote-part des bénéfices et des profits à ce conjoint et, d'autre part, la déduction, en tant que frais professionnels, des rémunérations attribuées au conjoint aidant - qui le ferait échapper de manière disproportionnée à la progressivité normale de l'impôt.

Considérés en soi, les articles 52, 4°, et 53, 12°, du C.I.R. 1992 ne font donc pas naître une différence de traitement injustifiée.

B.6. La question préjudicielle fait toutefois référence en particulier à la situation du contribuable pour l'année du décès de son conjoint.

En vertu de l'article 128, 3°, du C.I.R. 1992, tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition en cause (1994), les personnes mariées étaient considérées, l'année de la dissolution du mariage, non comme des conjoints mais comme des isolés pour l'application de la section VII (« Imposition des conjoints et de leurs enfants ») et pour le calcul de l'impôt. Cela signifie que deux impositions séparées étaient établies.

Dans ce cas, le contribuable ne peut plus attribuer à son conjoint une quote-part des bénéfices et des profits, parce que l'imposition n'est pas établie au nom des deux conjoints, mais il ne peut pas non plus déduire, à titre de frais professionnels, les rémunérations attribuées à son conjoint, parce que l'article 128, 3°, n'est pas applicable à la section IV « Revenu professionnel » dont font partie les articles 52 et 53.

Il s'ensuit que les articles 52, 4°, et 53, 12°, du C.I.R. 1992, combinés avec les articles 86 et 128, 3°, du même Code, font naître pour l'année du décès d'un des conjoints une différence de traitement pour laquelle il n'existe aucune justification raisonnable.

B.7. La question préjudicielle, qui porte sur l'exercice d'imposition 1994, appelle une réponse affirmative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Les articles 52, 4°, et 53, 12°, du Code des impôts sur les revenus 1992, tels qu'ils étaient applicables pour l'exercice d'imposition 1994, violent les articles 10 et 11 de la Constitution en tant qu'ils s'appliquaient à l'année du décès du conjoint du contribuable.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 19 juin 2002.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts