

Numéro du rôle : 2177
Arrêt n° 107/2002 du 26 juin 2002

A R R E T

En cause : la question préjudicielle concernant l'article 394 du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance de Bruxelles.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et A. Arts, et des juges L. François, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Moerman et E. Derycke, 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 jugement du 26 avril 2001 en cause de F. Van Espen contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 14 mai 2001, le Tribunal de première instance de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« Si l'article 394 du Code des impôts sur les revenus s'interprète comme permettant au défendeur de recouvrer les impôts des personnes physiques en tout état de cause sur les patrimoines des conjoints séparés de fait et soumis à des enrôlements séparés, n'engendre-t-il pas une discrimination disproportionnée et donc contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution par rapport aux conjoints de fait ? »

II. *Les faits et la procédure antérieure*

F. Van Espen demande au Tribunal d'annuler la saisie-arrêt exécutoire pratiquée à la demande du receveur des contributions directes afin d'obtenir, notamment, le paiement de diverses cotisations à l'impôt des personnes physiques relatives aux revenus de son conjoint et enrôlées entre le moment où intervint la séparation de fait d'avec celui-ci en 1992 et celui de la transcription du jugement autorisant le divorce en 1994. Elle fait valoir que le défendeur ne disposait pas d'un titre exécutoire à son égard dès le moment où ces enrôlements se sont faits séparément; elle établit un parallèle entre la situation d'époux séparés de fait, soumis dès lors à des enrôlements séparés, et celle d'un couple de fait échappant à l'article 394 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992) et demande au Tribunal d'interroger la Cour sur cette différence de régime. Le Tribunal a fait droit à sa demande.

III. *La procédure devant la Cour*

Par ordonnance du 14 mai 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.

Par ordonnances des 22 mai 2001 et 26 septembre 2001, la Cour a complété le siège respectivement par les juges J.-P. Moerman et E. Derycke.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 5 septembre 2001.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 12 septembre 2001.

Des mémoires ont été introduits par :

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 12 octobre 2001;

- F. Van Espen, demeurant à 1020 Bruxelles, Cité Modèle 2/11 A, par lettre recommandée à la poste le 16 octobre 2001.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 29 novembre 2001.

Par ordonnances des 30 octobre 2001 et 30 avril 2002, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 14 mai 2002 et 14 novembre 2002 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 26 mars 2002, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 17 avril 2002.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 28 mars 2002.

A l'audience publique du 17 avril 2002 :

- ont comparu :

. Me B. Renson, avocat au barreau de Bruxelles, pour F. Van Espen;

. Me D. Léonard, avocat au barreau de Nivelles, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs L. François et L. Lavrysen 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. Le Conseil des ministres estime que les époux séparés de fait et les concubins dont les situations sont comparées par la motivation du jugement ne sont pas des catégories de personnes comparables, s'agissant tantôt de personnes séparées de fait et de cohabitants, tantôt de personnes mariées et de personnes non mariées. Or, même si dans le contexte social et culturel actuel, il peut être tentant de faire des rapprochements entre ces deux catégories sur le plan socio-économique, en considérant par exemple que dans l'une et l'autre des situations la communauté de vie adoptée génère un état d'interdépendance économique similaire, il est toutefois réducteur et partant inexact de limiter l'analyse à ce constat, tout en feignant d'ignorer que, sur le plan juridique, voire moral, ces personnes, bien que formant une communauté de vie, n'ont pas pris les mêmes engagements, ce dans la connaissance présumée des avantages et des inconvénients attachés à l'une et l'autre formes de vie commune.

A.2.1. Quant au fond, le Conseil des ministres estime que ce n'est pas tant l'existence d'un titre exécutoire nominatif qui fixe les obligations des « conjoints » quant à une dette fiscale déterminée, mais plutôt les règles de recouvrement (ou l'absence de telles règles en ce qui concerne les concubins) édictées par l'article 394 du C.I.R. 1992, dont le champ d'application *ratione materiae* est expressément limité à la catégorie des conjoints mariés, quelle que soit leur situation effective de cohabitation ou de séparation de fait et sans qu'il faille distinguer selon que l'enrôlement est fait au nom des deux conjoints ou séparément. La question préjudicielle met

en cause, certes, le « rayonnement » exécutoire d'un titre et non les règles de recouvrement contenues à l'article 394 du C.I.R. 1992, lesquelles ne sont pas discutées et ne sauraient d'ailleurs l'être étant donné que, s'il fallait appliquer à l'espèce les dispositions du droit commun des régimes matrimoniaux (voy. articles 1408, 1414 et 1440 du Code civil), la solution ne serait guère différente. Dans cette optique, on perçoit mal comment le « rayonnement » exécutoire du titre, impropre à faire naître une quelconque obligation dans le chef des conjoints, pourrait constituer une source de discrimination au sens des articles 10 et 11 de la Constitution. Il serait certes plus clair qu'un titre exécutoire au nom de chacun des conjoints sur les biens desquels le recouvrement peut être poursuivi soit établi mais aucune inégalité ne saurait être tirée d'une quelconque imperfection sur ce plan.

A.2.2. A supposer, *quod non*, qu'il existerait une réelle différence de traitement, le Conseil des ministres estime que, fondée sur le critère de différenciation que constitue l'état matrimonial, elle se justifie objectivement et raisonnablement, repose historiquement sur des considérations de politique générale, économique et budgétaire et est fonction d'un choix politique qui échappe au contrôle de la Cour : c'est au législateur qu'il appartient de décider si, et dans quelle mesure, des personnes mariées mais séparées de fait doivent être traitées comme des personnes formant une communauté de vie en matière de recouvrement d'une dette fiscale.

A.2.3. Selon le Conseil des ministres, ce mode de recouvrement de l'impôt, critiqué en l'espèce, n'est pas un moyen disproportionné : le titre de perception dont se prévaut l'administration fiscale étant légalement établi et la règle de recouvrement précisant les patrimoines qui doivent répondre de la dette fiscale, il est indifférent que le titre mentionne expressément le nom de chacun des conjoints plutôt que simplement celui de l'époux dont les revenus sont à l'origine de l'imposition; de la même manière que les personnes vivant en concubinage savent pertinemment bien que leur état de personnes non mariées leur permet d'échapper aux obligations issues des régimes matrimoniaux, un conjoint non repris au rôle sait ou doit savoir que ses biens sont exposés au recouvrement d'une cotisation établie au nom de l'autre et il ne subit donc aucun préjudice particulier du fait que son nom ne serait pas repris sur le titre exécutoire qui à la fois constate l'existence de la dette et permet l'exécution forcée.

A.3.1. F. Van Espen, indépendamment de l'argumentation développée dans ses conclusions et devant être examinée ultérieurement (où elle soutient que le caractère exécutoire du titre est nécessairement rattaché à l'enrôlement dans cette matière d'ordre public qu'est la fiscalité et que dès lors, le receveur de Bruxelles ne peut agir contre elle vis-à-vis de qui il ne dispose d'aucun titre valable, puisqu'elle n'a fait l'objet d'aucun enrôlement pour les dettes personnelles de son ex-mari), a établi devant le juge un parallèle entre la situation d'époux séparés de fait et dès lors soumis à des enrôlements séparés et celle d'un couple de fait qui échappe à l'article 394 du Code des impôts sur les revenus; elle souhaitait que la Cour soit interrogée sur cette différence de régime au regard des articles 10 et 11 de la Constitution.

A.3.2. Elle expose qu'en vertu de l'article 128 du C.I.R. 1992, si une séparation de fait a duré l'année entière, l'impôt dû par chacun des époux sur les revenus personnels est calculé et enrôlé séparément. L'administration dispose d'un titre exécutoire certes, mais au nom de chaque époux distinctement. En vertu de l'article 393 du même Code, lorsque la dette fiscale est enrôlée au nom de plusieurs personnes, elle est une dette conjointe, se divisant par « parts viriles » de sorte que chaque époux n'est tenu qu'à concurrence de sa quote-part d'impôt frappant les revenus qu'il a réalisés. Enfin, en vertu de l'article 394, le recouvrement de la dette fiscale sur les biens propres et communs de chacun des époux, déjà assuré en présence d'un régime de communauté en vertu des règles du Code civil (article 1414 du Code civil), est assuré au profit du Trésor en présence d'un régime de séparation de biens : l'article 394 du C.I.R. 1992 donne au receveur le droit de poursuites que ne lui reconnaît pas le Code civil.

Malgré ces dispositions, malgré la séparation de fait et malgré l'enrôlement distinct des cotisations au nom de chacun des époux considéré comme un isolé, l'Etat belge décide d'appréhender le patrimoine des deux époux comme un tout et prétend pouvoir s'adresser aux conjoints séparés non enrôlés et en obtenir le paiement d'impôts afférents à des revenus qu'ils n'ont ni engendrés ni même perçus. L'article 128 du C.I.R. 1992 a été modifié par une loi du 4 mai 1999 de manière à ce que chacun des époux séparé de fait soit isolé et taxé comme tel, mais que

chacune des cotisations distinctes porte également la mention du nom du conjoint comme « co-redevable » en second rang. Ainsi, à partir de l'exercice 2000, l'administration dispose désormais d'un titre à l'égard du conjoint, ce qui lui permettra de recouvrer à sa charge une dette d'impôt qui n'est pas la sienne.

A.3.3. Selon F. Van Espen, le raisonnement suivi par l'arrêt du 27 juin 1996 pour censurer l'article 267 du C.I.R. 1964 (qui ne permettait pas à un époux séparé de fait, tenu de payer la dette fiscale par application de l'article 394, de se pourvoir en réclamation contre une imposition établie au nom de l'autre conjoint séparé de fait) doit être suivi pour censurer la disposition en cause qui permet au fisc d'exiger d'une personne mariée, mais vivant séparée de fait de son époux, le paiement d'un impôt établi au nom de l'autre époux séparé de fait, pour des revenus qu'elle n'a pas perçus et dont elle n'a pas profité.

Cette discrimination apparaît flagrante lorsqu'on compare la situation des époux séparés de fait et les personnes vivant maritalement, sans être mariées (les cohabitants) : pour cette dernière catégorie, aucune « solidarité » n'existe à l'égard du fisc pour des dettes d'impôts « personnelles » contractées durant la vie commune. Cette discrimination se poursuit lorsque les cohabitants se séparent : aucune « solidarité » n'existe au profit du fisc qui permettrait à celui-ci d'obtenir paiement par un des anciens cohabitants des dettes d'impôts de l'autre cohabitant. Or, l'existence d'un lien marital ne suffit pas à justifier l'avantage exorbitant et disproportionné reconnu à l'administration fiscale. Au contraire, en pénalisant les personnes soucieuses de s'engager dans les liens du mariage, la loi fiscale constitue un instrument de discrimination. Le statut fiscal du conjoint séparé de fait doit s'aligner sur la situation économique de fait.

- B -

B.1. L'article 394, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992) disposait, avant sa modification par l'article 7 de la loi du 4 mai 1999 :

« Chacune des quotités de l'impôt afférentes aux revenus respectifs des conjoints ainsi que le précompte enrôlé au nom de l'un d'eux peuvent, quel que soit le régime matrimonial, être recouverts sur tous les biens propres et sur les biens communs des deux conjoints.

Toutefois, la quotité de l'impôt afférente aux revenus de l'un des conjoints qui lui sont propres en vertu de son régime matrimonial ainsi que le précompte mobilier et le précompte professionnel enrôlés au nom de l'un d'eux ne peuvent être recouverts sur les biens propres de l'autre conjoint lorsque celui-ci peut établir :

- 1° qu'il les possédait avant le mariage;
- 2° ou qu'ils proviennent d'une succession ou d'une donation faite par une personne autre que son conjoint;
- 3° ou qu'il les a acquis au moyen de fonds provenant de la réalisation de semblables biens;

4° ou qu'il les a acquis au moyen de revenus qui lui sont propres en vertu de son régime matrimonial. »

B.2. Le juge *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité de cette disposition avec les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'elle traite différemment les conjoints séparés de fait et les cohabitants non mariés : les premiers sont considérés, conformément à l'article 128 du même Code, comme des isolés pour le calcul de l'impôt à partir de l'année qui suit celle au cours de laquelle une séparation de fait est intervenue mais sont considérés comme des conjoints pour le recouvrement de l'impôt alors que les seconds sont considérés comme des isolés aussi bien pour le calcul que pour le recouvrement de l'impôt.

B.3. En soutenant que, faute de pouvoir faire naître une quelconque obligation dans le chef des conjoints, le titre nominatif établi par l'administration fiscale ne pourrait constituer une source de discrimination visée aux articles 10 et 11 de la Constitution, le Conseil des ministres modifie la portée de la question préjudicielle qui a trait au recouvrement de l'impôt des personnes physiques sur le patrimoine de conjoints séparés de fait et qui, suivant la motivation du jugement *a quo*, porte sur la différence de traitement entre ces personnes et les couples de fait qui ne sont pas soumis à l'article 394 du C.I.R. 1992. Il n'appartient pas aux parties de modifier la teneur des questions préjudicielles.

B.4. La Cour fait abstraction en l'espèce de la situation juridique des cohabitants non mariés qui ont introduit une déclaration de cohabitation légale, puisque les faits soumis au juge *a quo* sont antérieurs à l'entrée en vigueur du titre *Vbis* du Code civil relatif à la cohabitation légale.

B.5.1. Il ressort des travaux préparatoires de l'article 394 du C.I.R. 1992 que le législateur a voulu maintenir une disposition, dérogatoire au droit commun, dont le but est « d'écarter une fraude facilement réalisable en matière de recouvrement de l'impôt » (*Doc. parl.*, Chambre, 1980-1981, n° 716/8, p. 57). Le législateur voulait plus particulièrement éviter toute possibilité de collusion entre les époux au détriment du Trésor. Il résulte

également des travaux préparatoires que le législateur voulait, par cette mesure, que les droits du Trésor soient garantis à l'égard des époux de la même manière, que leur régime matrimonial soit un régime de communauté ou un régime de séparation de biens (*ibid.*).

B.5.2. L'article 394, § 1er, du C.I.R. 1992, qui permet le recouvrement de chacune des quotités de l'impôt afférentes aux revenus respectifs des conjoints sur les biens propres des deux conjoints, est une mesure pertinente au regard du but poursuivi par le législateur : éviter toute possibilité de collusion entre époux qui peut exister même en cas de séparation de fait, celle-ci n'affectant pas le régime matrimonial.

B.5.3. La différence de traitement entre conjoints séparés de fait, d'une part, et cohabitants non mariés, d'autre part, n'est pas dépourvue de justification raisonnable lorsqu'il s'agit de fixer les règles relatives au recouvrement de l'impôt exigible. Eu égard à la circonstance que la loi, en définissant le régime matrimonial des époux (même séparés de fait), donne à leur situation patrimoniale un caractère spécifique qui permet de les distinguer des cohabitants non mariés, le législateur a pu décider, sans violer le principe d'égalité, de ne pas étendre le régime de la dette d'impôt des conjoints aux personnes n'ayant aucun lien juridique avec un contribuable, même si elles cohabitent avec lui.

B.5.4. Par ailleurs, le moyen utilisé pour atteindre l'objectif n'est pas disproportionné, l'alinéa 2 de l'article 394, § 1er, permettant au conjoint du redevable d'échapper à un recouvrement de l'impôt sur ses biens propres s'il démontre qu'il se trouve dans une des quatre hypothèses énumérées par cette disposition. En outre, si la séparation de fait aboutit à un divorce, il peut, en règle, être tenu compte de la dette d'impôt acquittée par le conjoint du redevable lors de la liquidation du régime matrimonial.

B.6. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 394, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il traite différemment les conjoints séparés de fait et les cohabitants non mariés.

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 26 juin 2002.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior