

Numéros du rôle : 3649 et 3753
Arrêt n° 22/2006 du 15 février 2006

A R R E T

En cause : les questions préjudicielles concernant :

- les articles 24, 33 et 97 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale et les articles 6 et 8 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales et autres, modifiés par l'article 56 de la loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques, posées par la Cour d'appel de Gand;
- les articles 393*bis* et 394, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, posées par le Tribunal de première instance de Gand.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot et L. Lavrysen, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Arts,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

a. Par arrêt du 22 février 2005 en cause de l'Etat belge contre M. Debuyser, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 10 mars 2005, la Cour d'appel de Gand a posé les questions préjudicielles suivantes :

1. « Les articles 24, 33 et 97 de la loi du 15 mars 1999 [relative au contentieux en matière fiscale] (*Moniteur belge* du 27 mars 1999), lus conjointement, violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution en tant que le droit de réclamation (au sens de l'article 366 du Code des impôts sur les revenus 1992) ou le droit de demander un dégrèvement d'office après avoir signalé des surtaxes (visé à l'article 376 du Code des impôts sur les revenus 1992), conférés au conjoint séparé de fait sur les biens duquel l'imposition établie au nom de l'autre conjoint est mise en recouvrement, ne sont d'application que depuis le 27 mars 1999 ? »;

2. « Les articles 6 et 8 de la loi du 4 mai 1999 [portant des dispositions fiscales et autres] (*Moniteur belge* du 4 juin 1999), lus conjointement, modifiés par l'article 56 de la loi du 10 août 2001, violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution en tant que l'article 393*bis* du Code des impôts sur les revenus 1992 n'est déclaré applicable qu'à partir de l'exercice d'imposition 2000 (cf. la modification par l'article 56 de la loi du 10 août 2001 à partir de l'exercice d'imposition 2005 à la suite de l'article 65 de la loi du 10 août 2001) ? ».

b. Par jugement du 28 juin 2005 en cause de N. Moreels contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 20 juillet 2005, le Tribunal de première instance de Gand a posé les questions préjudicielles suivantes :

« (a) L'article 393*bis* du C.I.R. 1992, inséré par les articles 6 et 8 de la loi du 4 mai 1999, en vertu duquel le recouvrement d'un impôt établi conformément à l'article 128 du C.I.R. 1992 à la charge des conjoints séparés de fait ne peut, à compter de l'exercice d'imposition 2000, être poursuivi à la charge de l'autre conjoint qu'à la condition qu'une mise en demeure de payer ait été envoyée au préalable, par pli recommandé, au conjoint sur les revenus duquel l'impôt a été établi et qu'un exemplaire de l'avertissement-extrait de rôle ait été adressé à l'autre conjoint dans un délai qui prend cours le quinzième jour ouvrable suivant celui de l'envoi de la mise en demeure et se termine à la fin du quatrième mois de cet envoi, viole-t-il le principe d'égalité et de non-discrimination consacré par les articles 10 et 11 de la Constitution, en tant qu'il instaure une distinction entre les conjoints qui se voient réclamer des dettes d'impôt de leur conjoint dont ils vivent séparés de fait, selon que cet impôt a trait aux exercices d'imposition 1999 et précédents ou 2000 et suivants ?

(b) L'article 394, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été inséré par la loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques (*M.B.* 20 septembre 2001), viole-t-il le principe d'égalité tel qu'il est inscrit aux articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que cette disposition instaure, à compter de l'exercice d'imposition 2002, une limitation du recouvrement à la charge des conjoints séparés de fait, en conséquence de quoi, par dérogation à l'article 394, § 1er, du C.I.R. 1992, l'impôt afférent aux revenus de l'un des conjoints obtenus à partir de la deuxième année civile qui suit celle de la séparation de fait ne peut plus être recouvré sur les revenus de l'autre conjoint ni sur les biens que celui-ci a acquis au moyen de ces revenus, alors que cette limitation ne vaut pas

pour les conjoints séparés de fait sur les revenus desquels sont recouvrés les impôts pour une dette d'impôt due sur les revenus de l'autre conjoint, qui ont également été obtenus à partir de la deuxième année civile qui suit celle de la séparation de fait, mais durant un exercice d'imposition antérieur à l'exercice d'imposition 2002 ? ».

Ces affaires, inscrites sous les numéros 3649 et 3753 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire dans chaque affaire.

A l'audience publique du 11 janvier 2006 :

- a comparu Me B. Van der Perre *loco* Me J. Van der Perre, avocats au barreau de Bruges, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs M. Bossuyt et P. Martens ont fait rapport;
- l'avocat précité a été entendu;
- les affaires ont été mises en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et les procédures antérieures*

Dans l'affaire n° 3649

La contestation est relative au recouvrement de l'impôt des personnes physiques afférent à l'exercice d'imposition 1987, enrôlé au nom de E. Van Genechten, qui vivait depuis le 6 novembre 1985 séparé de fait de son épouse M. Debuyser. Le divorce par consentement mutuel a été transcrit le 19 février 1988. E. Van Genechten est décédé le 23 juillet 1988; après son décès, il a été déclaré failli. Le 27 mai 1993, M. Debuyser a reçu une contrainte relative à la cotisation précitée, contrainte à laquelle elle a fait opposition le 11 juin 1993 auprès du Juge des saisies de Furnes. Elle a argumenté que l'administration fiscale avait méconnu ses droits en introduisant tout d'abord, sans l'en informer, une créance auprès du curateur de la faillite de son défunt mari, et en ne l'informant ensuite de la cotisation que le 18 novembre 1992. Elle a fait valoir qu'elle n'avait de ce fait pas pu introduire de réclamation contre la cotisation ni s'adresser à la masse en lieu et place de l'Etat belge.

Le 13 avril 1994, le Juge des saisies de Furnes a décidé que les droits de défense de M. Debuyser avaient en effet été violés, étant donné qu'elle n'avait pas été avisée de l'avertissement adressé par l'administration à son conjoint, et ce contrairement à ce que recommande une circulaire destinée à l'administration fiscale.

L'Etat belge a interjeté appel de cette décision, en arguant notamment du fait que la dette d'impôt était commune aux deux conjoints, qu'aucune disposition n'imposait à l'administration fiscale d'adresser une notification au conjoint séparé de fait et que ce conjoint aurait pu introduire une réclamation. La Cour d'appel de Gand constate que par suite de l'arrêt de la Cour n° 39/96, les dispositions législatives applicables en la matière ont été modifiées par la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale et par la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales et autres. M. Debuyser ne peut pas se prévaloir de ces modifications, puisque les dispositions concernées de la loi du 15 mars 1999 sont entrées en vigueur le 27 mars 1999 et celles de la loi du 4 mai 1999 à partir de l'exercice d'imposition 2000.

M. Debuyser a demandé à la Cour d'appel de poser des questions préjudicielles à la Cour d'arbitrage concernant la compatibilité avec le principe d'égalité et de non-discrimination de ces dispositions modificatives et plus spécifiquement des dispositions qui ont trait à leur entrée en vigueur.

Dans l'affaire n° 3753

Dans l'affaire n° 3753, la contestation est relative au recouvrement, d'une part, d'amendes administratives afférentes aux exercices d'imposition 1993 et 1996 et, d'autre part, d'un arriéré d'impôt des personnes physiques afférent à l'exercice d'imposition 1997, enrôlé au nom de F. Raman, qui vivait depuis avril 1992 séparé de fait de son épouse M. Moreels. Le divorce a été prononcé par jugement du 5 mai 1998, mais comme F. Raman était décédé peu avant (le 19 mars 1998), le jugement n'a pas pu produire d'effets. F. Raman n'avait jamais introduit de réclamation contre les impositions précitées. Le paiement n'ayant pas été effectué, M. Moreels, qui après le décès de son mari avait renoncé à la succession de ce dernier, a été mise en demeure de payer (les 19 avril 1999 et 16 mai 2000). Elle s'est ensuite (le 4 juillet 2000) vu signifier une contrainte, à laquelle elle a fait opposition auprès du Juge des saisies de Gand.

Le juge constate que l'avertissement-extrait de rôle avait uniquement été envoyé à la nouvelle adresse de F. Raman, et que M. Moreels n'avait été mise en demeure qu'après le décès de son mari, n'ayant ainsi pas eu la possibilité de se défendre contre la cotisation. Le juge constate également que la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales et autres a inséré un nouvel article 393bis dans le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : C.I.R. 1992), aux termes duquel le recouvrement d'un impôt établi à la charge d'un conjoint séparé de fait ne peut, à partir de l'exercice d'imposition 2000, être poursuivi à la charge de l'autre conjoint que si un exemplaire de l'avertissement-extrait de rôle a été adressé à ce conjoint, et il se demande à cet égard si cette disposition ne crée pas une discrimination entre les contribuables qui se voient réclamer des dettes d'impôt de leur conjoint dont ils vivent séparés de fait, selon que cet impôt se rapporte aux exercices d'imposition 1999 et précédents ou aux exercices 2000 et suivants.

De surcroît, l'article 394 du C.I.R. 1992 a également été modifié, en ce sens qu'en cas de séparation de fait des conjoints, l'impôt afférent aux revenus de l'un des conjoints obtenus à partir de la deuxième année civile qui suit celle de la séparation de fait ne peut plus être recouvré sur les revenus de l'autre conjoint ni sur les biens que celui-ci a acquis au moyen de ces revenus. Etant donné que cette disposition, modifiée par la loi précitée du 4 mai 1999 et ultérieurement par la loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques, n'est d'application qu'à partir respectivement des exercices d'imposition 2002 et 2005, le juge se demande si cette modification n'est pas discriminatoire à l'égard des conjoints séparés de fait qui ont été enrôlés à l'impôt des personnes physiques avant l'exercice d'imposition 2002. C'est pour ces motifs que le juge a estimé nécessaire de poser à la Cour les questions reproduites ci-dessus.

III. *En droit*

- A -

Quant à la première question préjudicielle dans l'affaire n° 3649

A.1. Le Conseil des ministres considère que la première question préjudicielle dans l'affaire n° 3649 appelle une réponse négative. Il souligne que les articles 24 et 33 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale ont été adoptés pour se conformer à l'arrêt n° 39/96 de la Cour et que ces dispositions, bien qu'elles soient entrées en vigueur, selon l'article 97, dès publication de la loi (le 27 mars 1999), s'appliquent à « tous les litiges en cours ou potentiels sans la moindre distinction selon l'exercice d'imposition faisant l'objet de ces litiges ». Il souligne que l'administration fiscale exécutait déjà l'arrêt n° 39/96 avant cette modification législative; le droit du conjoint séparé de fait d'introduire une réclamation a été reconnu dans tous les litiges en cours. Les articles 366 et 376 du Code des impôts sur les revenus 1992 n'étaient donc plus appliqués dans leur version antérieure en tant qu'ils étaient contraires aux articles 10 et 11 de la Constitution.

Quant à la deuxième question préjudicielle dans l'affaire n° 3649

A.2.1. Le Conseil des ministres considère que la deuxième question préjudicielle dans l'affaire n° 3649 appelle également une réponse négative. Il soutient que le principe de la sécurité juridique – qui a une valeur constitutionnelle – interdit que des lois fiscales se voient conférer un effet rétroactif, sauf lorsque des circonstances particulières le justifieraient. Il renvoie également à la jurisprudence de la Cour dont il apparaîtrait que la distinction, résultant du moment d'entrée en vigueur d'une loi, entre les rapports juridiques qui relèvent de l'application de la loi et ceux qui n'en relèvent pas ne viole pas en soi les articles 10 et 11 de la Constitution. Il estime en outre que la fixation du moment auquel des règles entrent en vigueur et les éventuelles mesures transitoires qui y sont liées constituent en premier lieu des décisions politiques, qui ne peuvent être prises qu'après une confrontation parfois complexe des intérêts en présence.

A.2.2. Le Conseil des ministres expose que le législateur, en adoptant l'article 393*bis* du C.I.R. 1992, a entendu faire en sorte que le conjoint séparé de fait ait la possibilité d'introduire à temps une réclamation contre l'impôt afférent aux revenus de l'autre conjoint, dès lors que le recouvrement de cet impôt est poursuivi à sa charge. Le législateur a également entendu veiller à ce que l'autre conjoint ne doive être informé que lorsque l'impôt n'a pas été payé par celui sur les revenus duquel il a été établi.

Le Conseil des ministres souligne par ailleurs que l'entrée en vigueur de l'article 393*bis* du C.I.R. 1992 doit être comprise à la lumière de la modification des articles 128 et 394 du C.I.R. 1992 par la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales et autres. Depuis la modification de l'article 128, à partir de l'exercice d'imposition 2000, les conjoints séparés de fait sont certes encore qualifiés d'isolés, mais les deux impositions distinctes sont portées au rôle au nom des deux conjoints. Etant donné que l'article 393*bis* du C.I.R. 1992 ne s'applique qu'aux impôts établis conformément à l'article 128 modifié du C.I.R. 1992, au nom des deux conjoints, et que cet article 128 est entré en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2000, il est logique que l'article 393*bis* ne soit également entré en vigueur qu'à partir de cet exercice d'imposition. L'article 394 modifié du C.I.R. 1992 règle le recouvrement de l'impôt ou de la quotité de l'impôt afférente aux revenus respectifs des conjoints ainsi que le précompte enrôlé au nom de l'un d'eux et n'est également entré en vigueur qu'à partir de l'exercice d'imposition 2000.

L'exécution de ces dispositions implique un changement du mode d'établissement et de recouvrement de l'impôt, s'agissant notamment de la confection des rôles formant le titre exécutoire, de la confection des exemplaires de l'avertissement-extrait de rôle et du recouvrement des cotisations restées impayées. Cela explique pourquoi ces dispositions n'ont pas pu entrer en vigueur immédiatement et cela justifie que cette entrée en vigueur n'ait eu lieu qu'à partir de l'exercice d'imposition 2000. Le Conseil des ministres souligne à cet égard que le ministre compétent a déclaré durant les travaux préparatoires qu'il lui semblait impossible de faire entrer en vigueur les mesures avec effet rétroactif parce qu'il n'apercevait pas comment fixer une date limite. Il pourrait en effet être considéré qu'outre les dossiers encore pendants, les contribuables qui ont déjà autorisé que les cotisations soient recouvrées sur leurs propres biens afin d'apurer les dettes d'impôt de leur ex-partenaire pourraient également exiger la réouverture de leur dossier.

A.2.3. Le Conseil des ministres renvoie enfin à un certain nombre de directives administratives qui prévoyaient, dès avant l'introduction de l'article 393*bis* du C.I.R. 1992, d'informer le conjoint non repris au rôle. En raison de l'existence de ces directives, qui d'ailleurs s'appliquent encore toujours aux cotisations ne relevant pas du champ d'application de l'article 393*bis* du C.I.R. 1992 (précomptes, accroissements, amendes et taxes assimilées aux impôts sur les revenus), il n'était pas nécessaire que la disposition litigieuse entre en vigueur immédiatement, ni *a fortiori* avec effet rétroactif. Le fait que le champ d'application de l'article 393*bis* du C.I.R. 1992 demeure limité à deux types d'impôt (l'impôt des personnes physiques et l'impôt des non-résidents) démontre d'ailleurs, selon le Conseil des ministres, que le législateur a estimé que l'information prévue par cette disposition n'était « pas si indispensable ».

Quant aux deux questions préjudicielles dans l'affaire n° 3753

A.3. La défense du Conseil des ministres dans l'affaire n° 3753 est identique à sa défense dans l'affaire n° 3649.

- B -

Quant aux dispositions en cause

B.1. La première question préjudicielle dans l'affaire n° 3649 concerne les articles 24, 33 et 97 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale.

L'article 24 remplace l'article 366 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992) par la disposition suivante :

« Le redevable, ainsi que son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement, peut se pourvoir en réclamation, par écrit, contre le montant de l'imposition établie, y compris tous additionnels, accroissements et amendes, auprès du directeur des contributions dans le ressort duquel l'imposition, l'accroissement et l'amende ont été établis ».

L'article 33 remplace l'article 376 du C.I.R. 1992 par la disposition suivante :

« § 1er. Le directeur des contributions ou le fonctionnaire délégué par lui, accorde d'office le dégrèvement des surtaxes résultant d'erreurs matérielles, de doubles emplois, ainsi que de celles qui apparaîtraient à la lumière de documents ou faits nouveaux probants, dont la production ou l'allégation tardive par le redevable est justifiée par de justes motifs, à condition que :

1° ces surtaxes aient été constatées par l'administration ou signalées à celle-ci par le redevable ou par son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement, dans les trois ans à partir du 1er janvier de l'année au cours de laquelle l'impôt a été établi;

2° la taxation n'ait pas déjà fait l'objet d'une réclamation ayant donné lieu à une décision définitive sur le fond.

§ 2. N'est pas considéré comme constituant un élément nouveau, un nouveau moyen de droit ni un changement de jurisprudence.

§ 3. Le directeur des contributions ou le fonctionnaire délégué par lui accorde aussi d'office le dégrèvement :

1° des excédents de précomptes et versements anticipés visés à l'article 304, § 2, pour autant que ces excédents aient été constatés par l'administration ou signalés à celle-ci par le redevable ou par son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement, dans les trois ans à partir du 1er janvier de l'exercice d'imposition auquel appartient l'impôt sur lequel ces précomptes et versements anticipés sont imputables;

2° des réductions résultant de l'application des articles 88, 131 à 135, 138, 139, 146 à 156 et 257, pour autant que le fait générateur de ces réductions ait été constaté par l'administration ou signalé à celle-ci par le redevable ou par son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement, dans les trois ans à partir du 1er janvier de l'exercice d'imposition auquel appartient l'impôt sur lequel ces réductions doivent être accordées.

§ 4. Le Roi détermine les conditions et modalités de restitution d'office des versements anticipés visés aux articles 157 à 168 et 175 à 177 qui n'ont pas encore été imputés sur l'impôt réellement dû ».

L'article 97, alinéa 2, dispose :

« En ce que la présente loi en ses articles 24 et 33 confère un droit de réclamation ou de signaler une surtaxe visée à l'article 376 du Code des impôts sur les revenus 1992, au conjoint séparé de fait sur les biens duquel l'imposition établie au nom de l'autre conjoint est mise en recouvrement, ces dispositions entrent en vigueur dès publication de la loi ».

B.2. La deuxième question préjudicielle dans l'affaire n° 3649 concerne les articles 6 et 8 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales et autres.

L'article 6 insère dans le C.I.R. 1992 un article 393*bis*, rédigé comme suit :

« Le recouvrement d'un impôt établi conformément à l'article 128, alinéa 1er, 2°, sur les revenus d'un conjoint séparé de fait ne peut être poursuivi à charge de l'autre conjoint qu'à la condition :

1° qu'une mise en demeure de payer ait été envoyée, par pli recommandé à la poste, au conjoint sur les revenus duquel l'impôt a été établi;

2° qu'un exemplaire de l'avertissement-extrait de rôle ait été adressé à l'autre conjoint dans un délai qui prend cours le quinzième jour ouvrable suivant celui de l'envoi de la mise en demeure et se termine à la fin du quatrième mois de cet envoi.

Aucune mise en demeure de payer ne peut être envoyée au conjoint sur les revenus duquel l'impôt a été établi aussi longtemps qu'il respecte les obligations du plan d'apurement qui lui a, le cas échéant, été consenti.

L'envoi de cet avertissement-extrait de rôle ouvre, au profit de son destinataire, le délai de réclamation visé à l'article 371 ».

L'article 8 dispose que le chapitre II, où figure l'article 6 précité, entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2000.

La question renvoie également à la modification de l'article 393*bis* précité du C.I.R. 1992 par l'article 56 de la loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques. Cette dernière disposition énonce :

« Dans l'article 393*bis*, alinéa 1er, du même Code, inséré par la loi du 4 mai 1999, les mots ' l'article 128, alinéa 1er, 2°, ' sont remplacés par les mots ' l'article 126, § 2, alinéa 1er, 2°, ' ».

Selon l'article 65 de la loi du 10 août 2001, l'article 56 entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2005.

B.3. Les questions préjudicielles dans l'affaire n° 3753 portent, d'une part, sur l'article 393*bis* du C.I.R. 1992 cité en B.2 et, d'autre part, sur l'article 394, § 2, du C.I.R. 1992, inséré par l'article 57 de la loi précitée du 10 août 2001.

Cet article 394, § 2, du C.I.R. 1992 énonce :

« Par dérogation au § 1er, en cas de séparation de fait des conjoints, l'impôt afférent aux revenus de l'un des conjoints obtenus à partir de la deuxième année civile qui suit celle de la séparation de fait ne peut plus être recouvré sur les revenus de l'autre conjoint ni sur les biens que celui-ci a acquis au moyen de ces revenus ».

Selon l'article 65 de la loi du 10 août 2001, cette disposition entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2002.

Quant à la première question préjudicielle dans l'affaire n° 3649

B.4. Le juge *a quo* demande à la Cour si les articles 24, 33 et 97 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale sont compatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que les articles 24 et 33, qui accordent des droits au conjoint séparé de fait, entrent en vigueur, en vertu de l'article 97, à partir du 27 mars 1999. Les termes de la question préjudicielle et les faits à la base de l'arrêt de renvoi révèlent que la question a pour objet une comparaison entre les conjoints séparés de fait sur les biens desquels une imposition

établie au nom de l'autre conjoint est mise en recouvrement selon qu'ils peuvent ou non, en raison de la disposition contenue à l'article 97, alinéa 2, de la loi du 15 mars 1999, se prévaloir des droits inscrits aux articles 366 et 376 du C.I.R. 1992, remplacés par les articles 24 et 33 de ladite loi du 15 mars 1999, à savoir un droit de réclamation et un droit de signaler des surtaxes en vue de l'obtention d'un dégrèvement d'office.

B.5. Les travaux préparatoires de la loi précitée du 15 mars 1999 révèlent que les articles 24 et 33 ont été adoptés « afin de rencontrer la jurisprudence de l'arrêt n° 39/96 du 27 juin 1996 de la Cour d'arbitrage » (*Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n^{os} 1341-1342/001, p. 7).

Dans cet arrêt, la Cour a jugé :

« B.5. L'article 267 du C.I.R. 1964 (actuellement l'article 366 du C.I.R. 1992) viole l'article 10 de la Constitution en tant qu'il n'accorde le droit de se pourvoir en réclamation contre une imposition qu'au seul redevable au nom duquel la cotisation est établie, à l'exclusion du conjoint séparé de fait au nom duquel cette cotisation n'est pas établie, alors que ce dernier, sur la base de l'article 295 du C.I.R. 1964 (actuellement l'article 394 du C.I.R. 1992), est tenu de payer la dette fiscale établie au nom de l'autre conjoint ».

B.6. L'article 97, alinéa 2, de la loi du 15 mars 1999 a pour effet que les conjoints séparés de fait peuvent se prévaloir du droit de réclamation réglé à l'article 366 du C.I.R. 1992 à partir de la date de publication de la loi, à savoir le 27 mars 1999, et ce indépendamment de l'exercice d'imposition auquel les revenus ont trait. Les travaux préparatoires font apparaître que le législateur a choisi de faire entrer cette disposition en vigueur le jour de la publication de la loi, et non à partir de l'exercice d'imposition 1999, « certains litiges pouvant porter sur des exercices d'imposition précédents » (*Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 1341/017, p. 106).

Cependant, il résulte également de l'article 97, alinéa 2, de la loi du 15 mars 1999 que les conjoints séparés de fait ne peuvent pas exercer le droit de réclamation réglé à l'article 366 du C.I.R. 1992 lorsque le délai de réclamation doit être réputé avoir expiré avant le 27 mars 1999. Selon les travaux préparatoires, ce délai de réclamation commence à courir pour le conjoint séparé de fait « à partir du jour où le receveur informe le conjoint non repris au rôle

de son intention de mettre en recouvrement la dette d'impôt établie au nom de l'autre conjoint séparé de fait » (*Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 1341/015, p. 13; n° 1341/017, pp. 55 et 56).

B.7. En vertu de l'article 376 du C.I.R. 1992, remplacé par l'article 33 de la loi du 15 mars 1999, le conjoint séparé de fait sur les biens duquel l'imposition établie au nom de l'autre conjoint est mise en recouvrement doit, en vue de l'obtention d'un dégrèvement d'office, signaler des surtaxes à l'administration dans les trois ans à partir du 1er janvier de l'année au cours de laquelle l'impôt a été établi.

L'article 97, alinéa 2, de la loi du 15 mars 1999 a pour effet que le conjoint séparé de fait peut exercer ce droit à partir du 27 mars 1999, à condition toutefois que le délai de trois ans prévu à l'article 376 du C.I.R. 1992 n'ait pas expiré avant le 27 mars 1999.

B.8. La Cour détermine l'étendue de la question préjudicielle en considération de l'objet du litige pendant devant le juge *a quo* et de la motivation de l'arrêt de renvoi. Il ressort des faits exposés dans l'arrêt de renvoi et de la motivation de celui-ci que les délais liés à l'exercice des droits inscrits aux articles 366 et 376 du C.I.R. 1992 doivent être considérés comme ayant expiré avant le 27 mars 1999. La Cour limite son examen à ce cas.

B.9. Il appartient en principe au législateur de régler l'entrée en vigueur d'une loi nouvelle et de décider de prévoir ou non des mesures transitoires. Les articles 10 et 11 de la Constitution ne sont violés que si la date d'entrée en vigueur établit une différence de traitement dépourvue de justification raisonnable.

B.10. En l'espèce, il convient de tenir compte de ce que l'intervention du législateur procède de l'intention de remédier à une inconstitutionnalité constatée par la Cour. Dans ces circonstances, on peut raisonnablement s'attendre à ce que la nouvelle réglementation remédie sans retard à cette inconstitutionnalité et à ce que le législateur vérifie s'il est nécessaire, pour atteindre ce but, de prévoir des mesures transitoires.

B.11. Compte tenu des principes généraux qui régissent l'organisation des impôts et des difficultés administratives liées à une réglementation ayant un effet rétroactif, il peut se comprendre que le législateur ait choisi de ne pas remettre en cause des situations définitivement accomplies. Il n'est dès lors pas déraisonnable que les droits réglés aux articles 366 et 376 du C.I.R. 1992 ne puissent plus être exercés dans les cas où la dette d'impôt a été payée ou recouvrée avant le 27 mars 1999, sans qu'elle ait pu être contestée en justice.

Etant donné que le législateur entendait donner immédiatement exécution à l'arrêt de la Cour n° 39/96, il n'est pas davantage déraisonnable que les dispositions concernées entrent en vigueur dès le jour de la publication de la loi, et non à partir d'un exercice d'imposition déterminé.

B.12. Par contre, rien ne s'opposait à ce que le législateur assortît les nouvelles dispositions de mesures qui permettent au conjoint séparé de fait sur les biens duquel l'imposition établie au nom de l'autre conjoint est mise en recouvrement, dans les cas où ce recouvrement fait l'objet d'une contestation en justice après le 27 mars 1999, d'exercer son droit de réclamation et de signaler des surtaxes, même lorsque les délais liés à l'exercice de ces droits doivent être considérés comme ayant expiré avant le 27 mars 1999.

B.13. En ce que les articles en cause impliquent que le conjoint séparé de fait qui conteste après le 27 mars 1999 le recouvrement sur ses biens de l'imposition établie au nom de l'autre conjoint ne peut pas exercer le droit de réclamation réglé à l'article 366 du C.I.R. 1992 et le droit de signaler des surtaxes réglé à l'article 376 du même Code en raison de l'expiration, avant le 27 mars 1999, des délais liés à l'exercice de ces droits, la question préjudicielle appelle une réponse affirmative.

Quant à la deuxième question préjudicielle dans l'affaire n° 3649 et à la première question préjudicielle dans l'affaire n° 3753

B.14. Les juges *a quo* demandent à la Cour si les articles 6 et 8 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales et autres, insérant dans le Code des impôts sur les revenus 1992 un article 393*bis* qui entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2000, sont compatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'ils créent une différence de traitement entre les conjoints séparés de fait sur les biens desquels l'imposition établie au nom de l'autre conjoint est mise en recouvrement, selon que cet impôt a trait aux exercices d'imposition 1999 et précédents ou aux exercices 2000 et suivants.

B.15. Selon cet article 393*bis* du C.I.R. 1992, le recouvrement d'un impôt établi conformément à l'article 128, alinéa 1er, 2°, du même Code sur les revenus d'un conjoint séparé de fait ne peut être poursuivi à la charge de l'autre conjoint que lorsqu'une mise en demeure de payer a été envoyée au conjoint sur les revenus duquel l'impôt a été établi et qu'un exemplaire de l'avertissement-extrait de rôle a été adressé à l'autre conjoint dans un certain délai prenant cours à partir de cette mise en demeure. L'envoi de cet avertissement-extrait de rôle ouvre, au profit de son destinataire, le délai de réclamation.

B.16.1. L'article 393*bis* en cause a été commenté comme suit durant les travaux préparatoires :

« Dans la pratique actuelle du recouvrement à charge des conjoints séparés de fait, il arrive que la mise en œuvre effective des poursuites à charge d'un conjoint soit engagée fort longtemps après que l'impôt ait été enrôlé au nom de l'autre conjoint. Cette pratique peut conduire à des situations dramatiques, notamment, dans les cas où, par exemple, l'autre conjoint, sur les revenus duquel a été établie l'imposition dont le recouvrement est poursuivi, a quitté le pays ou se désintéresse du sort de celle-ci.

La mesure projetée vise à améliorer sensiblement la situation du conjoint séparé de fait poursuivi en recouvrement d'un impôt établi distinctement sur les revenus de son conjoint.

[...]

Cette formule présente un double avantage.

D'abord, elle met le conjoint séparé de fait en mesure d'introduire, en temps utile, une réclamation contre l'impôt qui concerne les revenus de l'autre, dès lors que le recouvrement de ce dernier est poursuivi à sa charge.

La mesure projetée évite ensuite toute information systématique en ce qu'elle permet de n'avertir l'autre conjoint que lorsque l'impôt n'est pas payé par celui sur les revenus duquel il a été établi.

Cette mesure sort encore renforcée par la sanction qui y est attachée. Le défaut d'avertir le conjoint séparé de fait dans le délai prévu emporte, en effet, déchéance du droit de le poursuivre en recouvrement de l'impôt établi distinctement sur les revenus de l'autre conjoint » (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 2073/002, p. 3).

B.16.2. Il ressort de ce qui précède que le législateur a entendu éviter, d'une part, qu'un trop long laps de temps s'écoule entre l'enrôlement de l'impôt et son recouvrement à la charge du conjoint séparé de fait et, d'autre part, que le conjoint séparé de fait doive systématiquement être informé de l'imposition sur les revenus de l'autre conjoint. Pour cette raison, et sans porter atteinte à la possibilité de principe de poursuivre le recouvrement d'un impôt établi sur les revenus d'un conjoint séparé de fait à la charge de l'autre conjoint, il a soumis ce recouvrement à certaines conditions de nature procédurale.

B.17. Bien que cette modification vise à améliorer la situation fiscale du conjoint séparé de fait, elle n'est pas de nature, compte tenu de ce que l'inconstitutionnalité constatée dans l'arrêt n° 39/96 avait déjà été éliminée avant cette modification, à restreindre la liberté du législateur de choisir le moment où une loi produit ses effets.

Dans l'optique d'un traitement égal des contribuables, il est en outre objectivement et raisonnablement justifié que l'avantage de la disposition en cause soit accordé à partir d'un exercice d'imposition déterminé et non à partir d'une date déterminée. En effet, ce dernier critère pourrait avoir pour conséquence que, pour un même exercice d'imposition, en fonction du moment auquel un impôt est mis en recouvrement, certains contribuables bénéficient et d'autres non de l'avantage de la disposition en cause.

B.18. La deuxième question préjudicielle dans l'affaire n° 3649 concerne également la modification de l'article 393*bis* du C.I.R. 1992 par l'article 56 de la loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques, modification qui, selon l'article 65 de cette loi, entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2005.

B.19. L'article 56 de la loi du 10 août 2001 a été commenté comme suit durant les travaux préparatoires :

« Ledit article contient une adaptation purement technique de l'article 393*bis*, C.I.R. 92. La disposition reprise à l'alinéa 1er, 2°, de l'article 128, C.I.R. 92 qui est abrogé, se retrouve à l'article 126, § 2, alinéa 1er, 2°, C.I.R. 92 » (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-1270/001, p. 40).

B.20. Cette adaptation technique doit être comprise dans le cadre de la réforme du traitement fiscal des personnes mariées et des cohabitants, opérée par la loi du 10 août 2001 et en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2005, et n'est pas davantage de nature à restreindre la liberté du législateur de choisir le moment où une loi produit ses effets.

B.21. Les questions préjudicielles appellent une réponse négative.

Quant à la deuxième question préjudicielle dans l'affaire n° 3753

B.22. Par la deuxième question préjudicielle dans l'affaire n° 3753, le juge *a quo* demande à la Cour si l'article 394, § 2, du C.I.R. 1992, inséré par la loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques, est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que, à partir de l'exercice d'imposition 2002, l'impôt afférent aux revenus de l'un des conjoints obtenus à partir de la deuxième année civile qui suit celle de la séparation de fait ne peut plus être recouvré sur les revenus de l'autre conjoint ni sur les biens que celui-ci a acquis au moyen de ces revenus, alors que c'est effectivement le cas pour les revenus obtenus durant un exercice d'imposition antérieur à l'exercice d'imposition 2002.

B.23. La disposition en cause prévoit, à partir de l'exercice d'imposition 2002, une dérogation, au bénéfice des conjoints séparés de fait, à la règle contenue à l'article 394, § 1er, du C.I.R. 1992, selon laquelle l'impôt ou les quotités de l'impôt afférent aux revenus

respectifs des conjoints ainsi que le précompte enrôlé au nom de l'un d'eux peuvent en principe être recouverts sur tous les biens propres et sur les biens communs des deux conjoints.

B.24. Dans l'arrêt n° 27/2002, la Cour a jugé ce qui suit concernant la règle contenue à l'article 394, § 1er, du C.I.R. 1992 :

« 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. La séparation de fait des époux n'affecte en rien les effets de leur régime matrimonial : les mesures qu'ils auraient prises pour mettre le patrimoine de l'un d'eux à l'abri des poursuites pourraient être opposées au fisc. Le législateur a donc pu, sans violer le principe d'égalité, s'abstenir de déroger à la règle de l'article 394, § 1er, du C.I.R. 1992 au profit des conjoints séparés de fait puisque cette séparation ne modifie pas la situation juridique de leurs biens.

B.5.3. Par ailleurs, le moyen utilisé pour atteindre l'objectif n'est pas disproportionné, l'alinéa 2 de l'article 394, § 1er, du C.I.R. 1992 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.25. La Cour ayant jugé que le législateur a pu, sans violer le principe d'égalité, s'abstenir de déroger au profit des conjoints séparés de fait à la règle contenue à l'article 394, § 1er, du C.I.R. 1992, il relève de sa liberté d'appréciation, lorsqu'il prévoit malgré tout pareille dérogation, de fixer le moment où cette dérogation entre en vigueur. Ainsi qu'il a été dit en B.16, il est en outre raisonnablement justifié, dans l'optique d'un traitement égal des contribuables, que l'avantage de la disposition en cause soit accordé à partir d'un exercice d'imposition déterminé et non à partir d'une date déterminée.

B.26. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- Les articles 24, 33 et 97 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale violent les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'ils impliquent que le conjoint séparé de fait qui conteste après le 27 mars 1999 le recouvrement sur ses biens de l'imposition établie au nom de l'autre conjoint ne peut pas exercer le droit de réclamation réglé à l'article 366 du Code des impôts sur les revenus 1992 et le droit de signaler des surtaxes réglé à l'article 376 du même Code en raison de l'expiration, avant le 27 mars 1999, des délais liés à l'exercice de ces droits.

- Les articles 6 et 8 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales et autres ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que l'article 393*bis* inséré dans le Code des impôts sur les revenus 1992 entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2000.

- Les articles 56 et 65 de la loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que la modification de l'article 393*bis* du Code des impôts sur les revenus 1992 contenue dans ledit article 56 entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2005.

- Les articles 57 et 65 de la loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que le paragraphe 2 inséré à l'article 394 du Code des impôts sur les revenus 1992 entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2002.

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 15 février 2006.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts