

Numéro du rôle : 4452
Arrêt n° 65/2009 du 2 avril 2009

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 150 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2005, posée par le Tribunal de première instance de Liège.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Melchior et M. Bossuyt, et des juges R. Henneuse, E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe et J. Spreutels, 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 et procédure*

Par jugement du 1er avril 2008 en cause de Nadia Abbaoui contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 9 avril 2008, le Tribunal de première instance de Liège a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 150 du Code des impôts sur les revenus, tel qu'il est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2005, est-il, en ce qu'il dispose que la réduction d'impôt pour allocations de chômage doit être calculée ' ensemble pour les deux conjoints ' alors que les autres réductions prévues par la sous-section dont ledit article fait partie doivent être calculées ' par contribuable ', compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, étant donné qu'il établit ainsi (et à propos des seules allocations de chômage) une différence de traitement entre les contribuables mariés ou cohabitants légaux et des contribuables cohabitants de fait alors que ces deux catégories de personnes se trouvent, hors la question de leur ' statut civil ', dans une situation semblable ? ».

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire.

A l'audience publique du 17 mars 2009 :

- a comparu Me B. Van Caillie, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs J. Spreutels et E. De Groot ont fait rapport;
- l'avocat précité a été entendu;
- l'affaire a été mise en délibéré.

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

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Nadia Abbaoui a, durant la période imposable relative à l'exercice d'imposition 2005, bénéficié d'allocations de chômage et d'autres revenus professionnels, tandis que son époux n'a, lui, pas perçu de telles allocations.

N'ayant bénéficié d'aucune réduction d'impôt pour allocations de chômage, elle demande au directeur régional des contributions directes de Liège un dégrèvement de la cotisation à l'impôt des personnes physiques, établie à son nom et à celui de son époux. Elle allègue que la cotisation précitée doit être recalculée, en déterminant le montant de la réduction d'impôt visée aux articles 146 et suivants du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992) sur la base de ses seuls revenus. Elle soutient que l'article 150 de ce Code introduit une différence de traitement discriminatoire entre deux catégories de personnes percevant des allocations de chômage : d'une part, la personne mariée ou celle qui a fait une déclaration de cohabitation légale et, d'autre part, celle qui se trouve dans une situation de cohabitation de fait.

Par décisions des 21 août et 7 novembre 2006, le directeur régional des contributions directes déclare les réclamations non fondées, après avoir observé que la Cour s'est déjà prononcée sur cette différence de traitement par l'arrêt n° 185/2002 du 11 décembre 2002.

Saisi d'un recours contre ces deux décisions directoriales, le Tribunal de première instance de Liège relève que les modifications que la loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques a apportées à l'article 150 du CIR 1992, tel qu'il a été soumis à la Cour dans les affaires qui ont donné lieu à l'arrêt n° 185/2002, justifient que la Cour soit réinterrogée sur cette différence de traitement. Il observe que la différence de traitement précitée découle dorénavant de cette disposition législative, telle qu'elle est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2005. Il pose dès lors la question préjudicielle reproduite ci-dessus.

III. *En droit*

- A -

A.1. Le Conseil des ministres observe, à titre préalable, que c'est en application de l'article 151, première phrase, du CIR 1992 que les allocations de chômage perçues par la requérante devant le juge *a quo* n'ont pas, en l'espèce, donné lieu à une réduction d'impôt. Il note que le revenu imposable globalement du couple marié dépassait, pour l'exercice d'imposition concerné, le plafond fixé par cette disposition législative.

Il souligne que la Cour n'est interrogée que sur la constitutionnalité du mode de calcul de la réduction d'impôt prévue par l'article 150 du CIR 1992.

A.2. Le Conseil des ministres considère que la question préjudicielle appelle une réponse positive en raison du fait que la « discrimination potentielle » ne découle pas de la disposition en cause.

Il remarque que, selon la question préjudicielle, les contribuables mariés ou dans une situation de cohabitation légale - tous considérés comme des conjoints selon l'article 2, § 1er, 2°, du CIR 1992 - seraient moins bien traités par la disposition en cause que les cohabitants de fait - considérés comme des contribuables isolés par le législateur fiscal. Il rappelle qu'examinant déjà cette différence de traitement dans l'arrêt n° 185/2002 du 11 décembre 2002, la Cour a considéré que la discrimination résulte de l'absence de disposition législative particulière relative aux cohabitants non mariés.

Le Conseil des ministres estime que l'enseignement de cet arrêt - qui statue sur des dispositions législatives antérieures à la loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques - reste parfaitement transposable en l'espèce, malgré les modifications apportées par cette loi à l'article 150 du CIR 1992. Il note, à cet égard, que la loi du 10 août 2001 n'a pas modifié le mode de calcul de la réduction d'impôt pour allocations de chômage perçues par un conjoint.

A.3. Le Conseil des ministres souligne néanmoins que le législateur s'est attaché à éliminer les discriminations relevées par l'arrêt n° 185/2002.

Faisant référence à l'article 150 du CIR 1992 inséré par la loi du 10 août 2001, ainsi qu'à plusieurs réponses données par le ministre des Finances aux questions orales de députés, il observe que la plupart des différences de traitement entre conjoints et isolés relatives aux réductions d'impôt pour revenus de remplacement ont été supprimées. Il note aussi que, hormis en ce qui concerne les allocations de chômage, la réduction d'impôt est calculée par contribuable, que la loi du 10 août 2001 a fait sensiblement baisser la pression fiscale et que des « mesures plus étendues » grèveraient certainement le budget.

A.4. Le Conseil des ministres estime, au surplus, que la différence de traitement dénoncée - qui concerne le mode de calcul de la réduction d'impôt pour allocations de chômage - est raisonnablement justifiée par la

volonté d'éviter que le traitement fiscal avantageux de cette réduction ne freine le retour sur le marché de l'emploi.

Le Conseil des ministres relève, en outre, que la règle inscrite à l'article 154, alinéa 1er, 3°, du CIR 1992 - inséré par l'article 40 de la loi du 10 août 2001 - atténue la différence de traitement entre conjoints et personnes isolées visée par la question préjudicielle, en prévoyant qu'aucun impôt n'est dû lorsque le revenu imposable est uniquement constitué d'allocations de chômage et que le montant de celles-ci n'excède pas le montant maximal de l'allocation légale.

Le Conseil des ministres rappelle également que la réduction d'impôt litigieuse entend tenir compte, dans une certaine mesure, de la capacité contributive plus importante des personnes qui supportent ensemble les frais fixes de subsistance. Il relève que les obligations mutuelles et la situation patrimoniale des conjoints ne sont pas celles des cohabitants de fait. Renvoyant aux B.5 et B.6 de l'arrêt n° 185/2002, il considère que cette différence peut, lorsqu'elle est liée au but de la mesure, justifier un traitement différent des époux ou des personnes en situation de cohabitation légale.

Il note aussi que les couples mariés bénéficient, par ailleurs, d'avantages fiscaux (quotient conjugal, transfert de la tranche exonérée d'impôt, attribution d'une quote-part du revenu au conjoint aidant, etc.) dont ne peuvent profiter les cohabitants de fait, et qu'il y a lieu de tenir compte, comme l'indique le B.3.2 de l'arrêt n° 80/93 du 9 novembre 1993, de la circonstance que le législateur fiscal ne peut, pour des raisons d'efficacité et de coût, tenir compte de la grande diversité des situations individuelles.

A.5. Le Conseil des ministres conclut que, si la Cour, reprenant les motifs formulés dans le B.7 de l'arrêt n° 185/2002, considère que la différence de traitement entre conjoints et cohabitants de fait ne peut être justifiée, la discrimination ne résulte pas de l'article 150 du CIR 1992, mais de l'absence de disposition particulière relative aux cohabitants de fait.

- B -

B.1.1. Les articles 146 à 154 forment la sous-section 3 (« Réduction pour pensions et revenus de remplacement ») de la section Ière (« Régime ordinaire de taxation ») du chapitre III (« Calcul de l'impôt ») du Titre II (« Impôt des personnes physiques ») du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992).

B.1.2. L'article 147, 7° et 8°, de ce Code, tel qu'il a été remplacé par l'article 35 de la loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques, instaure une réduction sur l'impôt afférent aux allocations de chômage définies par l'article 146, 3°, du même Code.

Tel qu'il est applicable à l'exercice d'imposition 2005, l'article 151, première phrase, du CIR 1992 - remplacé par l'article 38 de la loi du 10 août 2001 - dispose :

« Lorsque le revenu imposable atteint ou dépasse 22 660 EUR, la réduction afférente aux allocations de chômage, autres que celles qui sont attribuées aux chômeurs âgés de 58 ans ou

plus au 1er janvier de l'exercice d'imposition et comprenant un complément d'ancienneté, n'est pas accordée ».

B.1.3. Tel qu'il est applicable à l'exercice d'imposition 2005, l'article 150 du même Code - remplacé par l'article 37 de la loi du 10 août 2001, puis modifié par l'article 97 de la loi du 23 décembre 2005 relative au pacte de solidarité entre les générations - dispose :

« Lorsqu'une imposition commune est établie, les réductions et les limites prévues par la présente sous-section, à l'exclusion de la réduction pour allocations de chômage, sont calculées par contribuable.

La réduction pour allocations de chômage est calculée ensemble pour les deux conjoints. A cet effet, les allocations de chômage, les revenus nets et les revenus imposables des deux conjoints sont respectivement additionnés pour calculer la réduction et les limites.

La réduction pour allocations de chômage calculée conformément à l'alinéa 2 est ensuite répartie par contribuable en proportion de la quotité de ses allocations de chômage dans le total des allocations de chômage des deux conjoints ».

Le mot « conjoints » utilisé dans cette disposition vise tant les personnes mariées que les cohabitants légaux (article 2, § 1er, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 2 de la loi du 10 août 2001).

B.2. Il ressort des faits de la cause portée devant le juge *a quo*, des motifs de la décision de renvoi et des dispositions précitées que la Cour est invitée à statuer sur la compatibilité de l'article 150, alinéas 1er et 2, précité du CIR 1992 avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que cette disposition introduirait une différence de traitement entre deux catégories de personnes âgées de moins de cinquante-huit ans au 1er janvier 2005, percevant des allocations de chômage parmi d'autres revenus professionnels, et cohabitant avec une personne ne percevant pas de telles allocations : d'une part, la personne mariée ou dans une situation de cohabitation légale qui fait l'objet d'une imposition commune, et d'autre part, la personne qui n'est ni mariée, ni dans une situation de cohabitation légale.

La disposition en cause a pour effet que le revenu imposable visé par l'article 151, première phrase, du CIR 1992 est, dans le cas de la première personne précitée, déterminé par l'addition de son revenu imposable et du montant du revenu imposable de son cohabitant, de

sorte que le plafond fixé par cette disposition - et au-dessus duquel la réduction d'impôt précitée n'est pas accordée - sera plus vite atteint que pour la seconde catégorie de personnes.

B.3.1. La disposition en cause a été adoptée dans le cadre d'une réforme fiscale visant entre autres à développer « un système fiscal neutre vis-à-vis des choix de vie » et à « supprimer les mesures défavorables aux couples mariés », toute « différence de pression fiscale entre couples mariés et cohabitants » étant considérée comme injustifiée (*Doc. parl., Chambre, 2000-2001, DOC 50-1270/001, pp. 6-7*).

B.3.2. La différence de traitement visée en B.2 a été justifiée par « la volonté [...] de réaliser un [E]tat social actif » (*Doc. parl., Chambre, 2000-2001, DOC 50-1270/006, p. 98*), Etat dont le développement exige des « mesures modulant le traitement fiscal favorable des revenus de remplacement » qui « empêche trop souvent les gens d'effectuer les étapes nécessaires pour participer activement ou pour rester actifs sur le marché du travail » (*Doc. parl., Chambre, 2000-2001, DOC 50-1270/001, p. 27*). La différence de traitement est présentée comme « une mise en balance entre, d'une part, le principe de l'Etat social actif et, d'autre part, la suppression des discriminations » (*Doc. parl., Sénat, 2000-2001, n° 832/3, p. 43*).

Cette justification a été rappelée lors de l'examen de l'article 97 de la loi du 23 décembre 2005 qui avait pour objet de supprimer une différence de traitement similaire relative à d'autres revenus de remplacement (*Doc. parl., Chambre, 2005-2006, DOC 51-2128/012, p. 10*), différence de traitement alors « jugée inopportune » (*Doc. parl., Chambre, 2005-2006, DOC 51-2128/001, p. 54*).

B.4. La situation juridique d'un cohabitant marié ou ayant fait une déclaration de cohabitation légale diffère de celle d'un cohabitant qui n'est ni marié, ni cohabitant légal, tant en ce qui concerne ses obligations vis-à-vis de son cohabitant qu'en ce qui concerne sa situation patrimoniale.

Ces différences peuvent, lorsqu'elles sont liées au but de la mesure, justifier une différence de traitement entre ces deux catégories de cohabitants.

B.5. L'objectif décrit en B.3.2 ne permet toutefois pas de justifier raisonnablement la différence de traitement visée en B.2.

En effet, le mode de cohabitation ne peut influencer la volonté de réinsertion sur le marché du travail.

B.6. La disposition en cause n'est pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

En ce qu'il prévoit l'addition des revenus imposables des époux ou des cohabitants légaux, l'article 150, alinéas 1er et 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été remplacé par l'article 37 de la loi du 10 août 2001, puis modifié par l'article 97 de la loi du 23 décembre 2005 relative au pacte de solidarité entre les générations, viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, à l'audience publique du 2 avril 2009.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior