

Numéro du rôle : 4537
Arrêt n° 148/2009 du 30 septembre 2009

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 128, alinéa 1er, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance de Bruxelles.

La Cour constitutionnelle,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 29 février 2008 en cause de Leontine Leroy contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 21 octobre 2008, le Tribunal de première instance de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 128, [alinéa 1er], 3°, du CIR 1992 contient-il une discrimination incompatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que cet article ne considère plus les personnes mariées comme des conjoints mais bien comme des isolés pour l'année de la dissolution du mariage, de sorte que le seul moment du décès déterminera si le conjoint survivant et la succession du défunt subiront ou non une imposition plus lourde ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Leontine Leroy, demeurant à 1080 Bruxelles, boulevard Edmond Machtens 174/16;
- le Conseil des ministres.

Leontine Leroy a également introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 21 avril 2009 :

- ont comparu :
 - . Me L. Christiaens *loco* Me H. Ketsman et Me C. Theuwissen, avocats au barreau de Bruxelles, pour Leontine Leroy;
 - . Me L. Van Helshoecht, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs E. Derycke et R. Henneuse ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

Par ordonnance du 10 juin 2009, le président M. Bossuyt a soumis l'affaire à la Cour réunie en séance plénière.

Par ordonnance du même jour, la Cour a rouvert les débats et fixé l'audience au 14 juillet 2009 après avoir invité les parties, et plus particulièrement le Conseil des ministres, à fournir à la Cour les éléments suivants dans un mémoire à introduire pour le 7 juillet 2009 au plus tard, dont elles échangeraient une copie dans le même délai :

« - Comment a été établie, dans le détail, la taxation litigieuse dont le dossier révèle qu'elle portait sur une somme de 534 039 francs belges et a donné lieu à une taxation de 51 967 francs belges ?

- Comment la taxation eût-elle été établie s'il s'était agi d'une ' imposition commune ', conformément aux articles 86 à 88 du CIR 1992 ? ».

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire complémentaire.

A l'audience publique du 14 juillet 2009 :

- a comparu Me L. Christiaens *loco* Me C. Theuwissen, avocats au barreau de Bruxelles, pour Leontine Leroy;

- les juges-rapporteurs E. Derycke et R. Henneuse 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*

L'action de la partie demanderesse devant le juge *a quo* tend à l'annulation d'une décision prise par un directeur régional des contributions directes pour l'exercice d'imposition 1998 et à entendre condamner l'Etat belge au remboursement des impôts indûment perçus.

L'époux de la partie demanderesse est décédé le 1er novembre 1997. Le couple bénéficiait en 1997 d'une pension de ménage. A la suite du décès de son époux, la partie demanderesse a reçu deux déclarations à l'impôt des personnes physiques portant sur les revenus 1997 : l'une à son nom (une déclaration « néant ») et l'autre au nom de la succession de son époux décédé. Cette déclaration a donné lieu à une cotisation à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 1998.

Le 15 octobre 1999, la partie demanderesse a introduit une réclamation contre cette cotisation. Cette réclamation a été déclarée non fondée par le directeur régional des contributions directes.

La partie demanderesse fait valoir que l'application de l'article 128, alinéa 1er, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 est contraire au principe d'égalité et de non-discrimination, parce qu'au cours de l'année du décès du conjoint, les personnes mariées ne sont plus considérées comme des conjoints mais comme des isolés. Une telle situation peut entraîner une discrimination fiscale importante en fonction du moment du décès du conjoint. En l'espèce, l'époux de la partie demanderesse est décédé à la fin de l'année et le montant total de sa pension de retraite, bien qu'elle soit versée au titre de pension de ménage, a été intégralement imposé sans tenir compte de son caractère de « pension de ménage ».

Le juge *a quo* renvoie à l'arrêt n° 102/2002 du 19 juin 2002. Dans cet arrêt, la Cour a jugé que la non-déductibilité au titre de frais professionnels de rémunérations versées à un conjoint aidant est contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que cette non-déductibilité s'applique pour l'année au cours de laquelle le conjoint aidant décède.

En conséquence, le juge *a quo* pose la question préjudicielle précitée.

III. *En droit*

- A -

Quant à la recevabilité

A.1. Selon le Conseil des ministres, la question préjudicielle n'est pas recevable, puisqu'elle n'indique pas quelles seraient les catégories de personnes comparables qui seraient éventuellement traitées de manière inégale par la disposition en cause.

En outre, la question préjudicielle n'expose pas dans quelle mesure la disposition en cause instaurerait entre certaines catégories de personnes une différence de traitement qui ne serait pas raisonnablement justifiée.

A.2. La partie demanderesse devant le juge *a quo* estime que la différence de traitement critiquée concerne la catégorie des époux qui reçoivent une pension payée au taux de ménage, dont la situation fiscale peut être considérablement modifiée par la simple circonstance du moment du décès, sans que la capacité fiscale de l'intéressé n'ait été modifiée. Une telle situation est la conséquence de la fiction, prévue par la disposition en cause, selon laquelle les personnes mariées sont considérées, dans le cadre du calcul de l'impôt, non comme des conjoints mais comme des isolés pour l'année de la dissolution du mariage. Ainsi, cette catégorie de personnes est traitée différemment par rapport aux personnes qui peuvent bénéficier pendant une année entière de la pension de ménage ou qui ont été victimes plus tôt dans l'année du décès de leur conjoint. En effet, dans ces cas, l'impact du calcul distinct de l'impôt peut être complètement ou en grande partie compensé par la quotité du revenu exemptée d'impôt.

La décision de renvoi permet à suffisance de déterminer quelles catégories de personnes doivent être comparées, à savoir celles qui bénéficient d'une pension de ménage et qui ne sont pas victimes du décès de leur conjoint ou celles dont le décès du conjoint est intervenu plus tôt dans l'année.

Quant au fond

A.3. La partie demanderesse devant le juge *a quo* souligne que la législation a entre-temps été modifiée. Actuellement, il est possible, en ce qui concerne l'année au cours de laquelle le partenaire est décédé, de choisir entre une imposition commune ou une imposition en tant qu'isolé. Cette possibilité démontre que le législateur s'était rendu compte des conséquences inévitables que la disposition en cause était susceptible d'entraîner. Toutefois, la nouvelle réglementation n'est pas applicable à l'affaire portée devant le juge *a quo*, qui concerne l'exercice d'imposition 1998.

Etant donné que le montant de l'impôt à payer est influencé de manière déraisonnable par le moment de l'année où le conjoint décède, la fiction fiscale prévue par la disposition en cause est contraire au principe d'égalité et de non-discrimination. La partie demanderesse estime que cette conclusion est confirmée dans l'arrêt n° 102/2002 du 19 juin 2002.

A.4. Selon le Conseil des ministres, la disposition en cause ne viole pas, en soi, le principe d'égalité et de non-discrimination, étant donné que chaque couple marié dont l'un des époux décède au cours de la période imposable est traité de la même manière, indépendamment du moment de l'année où le décès intervient.

Le Conseil des ministres observe qu'il découle de l'application du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) que le montant de l'impôt établi pour les deux cotisations afférentes à l'année du décès peut uniquement être supérieur à une imposition commune fictive de ces mêmes revenus, si cette imposition commune donnait lieu à l'application d'un quotient conjugal conformément aux articles 87 et 88 du CIR 1992. Ce constat résulte de l'application d'un certain nombre de dispositions de ce Code - entre autres l'article 131, 1° et 2° (quotité du revenu exemptée d'impôt plus élevée pour les isolés) et les articles 146 et suivants (calcul plus favorable de la réduction d'impôt sur les revenus de remplacement et les pensions) - qui rendent la taxation en tant qu'isolé fiscalement plus avantageuse qu'une taxation commune sans application des articles 87 et 88 précités. Si une imposition commune fictive des revenus des deux époux n'entraîne pas l'application d'un quotient conjugal, il n'est donc pas question d'un traitement fiscal plus défavorable.

Le fait que la disposition en cause n'entraîne pas en soi une situation fiscale plus défavorable est lié au fait que cette disposition prévoit exclusivement des règles en matière d'imposition (une ou deux impositions) et de bases imposables (cumul ou non de certains revenus avec, le cas échéant, application d'un quotient conjugal). Il pourrait uniquement être question d'une taxation « plus défavorable » lorsqu'il est procédé – après établissement de la ou des bases imposables – au calcul effectif de l'impôt, lequel est toutefois organisé par d'autres dispositions du CIR 1992 (articles 130 et suivants).

Le Conseil des ministres observe encore que la taxation de la personne mariée en tant qu'isolée, pour toute la période imposable, en ce qui concerne l'année du décès du conjoint est justifiée par la situation en fait et en droit – différente de celle dans laquelle il n'y a pas eu de décès du conjoint – qui s'apprécie à la fin de la période imposable et qui, en raison du principe de l'annualité de l'impôt, a des effets pour l'ensemble de la période imposable.

A.5. La partie demanderesse devant le juge *a quo* rétorque que le fait que la différence de taxation soit la conséquence du calcul effectif de l'impôt, conformément aux articles 130 et suivants du CIR 1992, n'empêche pas que ce mode de calcul soit la conséquence de l'application de la disposition en cause.

Réponse aux questions posées par la Cour

A.6.1. Dans l'ordonnance de réouverture des débats, la Cour a invité les parties, et plus précisément le Conseil des ministres, à répondre à deux questions.

La première question concerne le mode d'établissement, en détail, de la taxation litigieuse, dont il ressort du dossier qu'elle portait sur une somme de 534 039 francs et qu'elle a donné lieu à un impôt de 51 967 francs.

Le Conseil des ministres précise de manière détaillée la façon dont la taxation contestée a été établie sur une base d'« isolé ». Toutefois, en ce qui concerne la cotisation établie, il n'a pas été tenu compte de la majoration de la quotité exemptée d'impôt pour l'année du décès en faveur d'un veuf ou d'une veuve, pour ce qui est de l'année de la dissolution du mariage. Le supplément qui est accordé pour l'année du décès de l'un des époux s'élève, selon le Conseil des ministres, à 95 000 francs; ce montant est égal à la différence entre la quotité exemptée des époux (deux fois 130 000 francs) et celle des isolés (165 000 francs). Le supplément est accordé au veuf ou à la veuve, considéré(e) comme isolé(e), pour l'année au cours de laquelle l'autre époux décède, à condition que ce dernier n'ait pas perçu personnellement, au cours de cette année, des ressources supérieures à 60 000 francs nets (pour l'exercice d'imposition 1998, ce montant, indexé, s'élève à 74 000 francs). Ce supplément peut être accordé pour la cotisation sur les revenus du défunt - cotisation établie au nom de la succession – lorsque l'époux survivant n'a pas recueilli, pendant cette année, des ressources nettes de plus de 60 000 francs (non indexés) ou pour la cotisation établie au nom de l'époux survivant (veuf ou veuve) lorsque le défunt n'a pas recueilli, pendant cette année, des ressources nettes supérieures à 60 000 francs (non indexés). Il en résulte un montant à payer de 15 781 francs. A cet égard, le Conseil des ministres fournit un décompte détaillé.

A.6.2. En posant la seconde question, la Cour souhaite savoir comment l'impôt eût été établi, s'il s'était agi d'une « imposition commune », conformément aux articles 86 à 88 du CIR 1992.

Le Conseil des ministres donne un décompte détaillé en partant de cette hypothèse. Il en ressort que le solde à rembourser par l'Etat s'élèverait à 14 484 francs.

- B -

B.1. L'article 128, alinéa 1er, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 1998, dispose :

« Pour l'application de la présente section et le calcul de l'impôt, les personnes mariées sont considérées non comme des conjoints mais comme des isolés :

[...]

3° pour l'année de la dissolution du mariage ou de la séparation de corps;

[...] ».

B.2. Le juge *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité de cette disposition avec le principe d'égalité et de non-discrimination en ce que dans cette disposition, les personnes mariées sont considérées non comme des conjoints mais comme des isolés pour l'année de la dissolution du mariage, avec pour conséquence que le seul moment du décès déterminera si le conjoint survivant et la succession du *de cuius* subiront ou non une imposition plus lourde.

B.3. Selon le Conseil des ministres, la question préjudicielle ne serait pas recevable, étant donné qu'elle n'indiquerait pas les catégories de personnes à comparer qui seraient éventuellement traitées inégalement par la disposition en cause.

En outre, la question préjudicielle n'exposerait pas dans quelle mesure la disposition en cause instaurerait entre certaines catégories de personnes une différence de traitement qui ne serait pas raisonnablement justifiée.

B.4. Il ressort de la formulation de la question préjudicielle et des motifs de la décision de renvoi que la différence de traitement en cause concerne deux types de contribuables selon le moment de l'année où le décès du partenaire marié est intervenu : le contribuable dont le partenaire est décédé plus tard dans l'année court le risque d'être imposé plus lourdement qu'un contribuable dont le partenaire est décédé plus tôt dans l'année.

L'exception est rejetée.

B.5. La disposition en cause prévoit un même traitement fiscal pour toutes les personnes mariées dont le partenaire décède au cours de la période imposable. Cette disposition n'instaure par elle-même aucune différence de traitement.

B.6. Il convient cependant d'examiner si, par ses effets, la disposition en cause n'est pas de nature à créer des différences de traitement injustifiées.

B.7. Le litige pendant devant le juge *a quo* concerne un couple qui se trouvait dans l'hypothèse, visée par l'article 87 du CIR 1992, où un seul des conjoints bénéficie de revenus professionnels, mais où le conjoint devenu veuf qui ne bénéficie pas de revenus, ne peut, par l'effet de la disposition en cause, se voir appliquer la règle du quotient conjugal prévue par cet article 87.

La Cour limite son examen à cette hypothèse.

B.8. La règle du quotient conjugal a pour but d'améliorer la situation fiscale des couples mariés. Le législateur ne pourrait en priver une catégorie de contribuables que si cette mesure était raisonnablement justifiée.

B.9. A l'égard des contribuables qui se trouvent dans la situation décrite en B.7, la disposition en cause a pour effet que ces personnes sont, comme le reconnaît le Conseil des ministres, considérées « fictivement », pour l'année de la dissolution du mariage, non comme des conjoints mais comme des isolés, ce qui signifie que deux impositions séparées sont établies et que la règle du quotient conjugal ne peut s'appliquer.

Une telle différence de traitement n'est pas raisonnablement justifiée.

B.10. Le législateur s'est rendu compte de ce que cette mesure est injustifiée dans l'hypothèse mentionnée en B.7 : la disposition en cause a été abrogée par l'article 21 de la loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques qui, ainsi que le relève le

juge *a quo*, ne peut toutefois être appliqué qu'à partir de l'exercice d'imposition 2002. Cette abrogation a été justifiée par le motif suivant :

« Cette règle d'imposition distincte entraînait la perte de l'avantage lié au quotient conjugal. Dans de nombreux cas, cette situation donnait lieu à une imposition plus lourde. Cette situation était considérée par le législateur comme inique et il a essayé de la rectifier à plusieurs reprises » (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-1270/001, p. 17).

Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 10 août 2001, l'époux survivant peut choisir entre une imposition commune, qui permet l'application de la règle du quotient conjugal, et une imposition distincte.

B.11. Il découle de ce qui précède que, si la disposition en cause n'est pas en soi discriminatoire, elle peut avoir, au détriment de la catégorie de contribuables mentionnée en B.7, des effets disproportionnés qui ne sont pas compatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.12. Dans cette mesure, la question préjudicielle appelle une réponse positive.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 128, alinéa 1er, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 1998, viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il s'applique à la catégorie de personnes mentionnée en B.7.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, à l'audience publique du 30 septembre 2009.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt