

Numéro du rôle : 5146
Arrêt n° 51/2012 du 29 mars 2012

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 126, § 2, alinéa 1er, 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 2008, posée par le Tribunal de première instance de Bruxelles.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et R. Henneuse, et des juges E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe, T. Merckx-Van Goey et F. Daoût, 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 6 mai 2011 en cause de Frederik Naert et Katrien Decuypere contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 19 mai 2011, le Tribunal de première instance de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 126, § 2, 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était d'application pour l'exercice d'imposition 2008, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'il instaure une différence de traitement entre, d'une part, les conjoints et cohabitants légaux dont un partenaire seulement recueille des revenus professionnels qui sont soumis aux impôts belges et, d'autre part, les conjoints et cohabitants légaux dont un partenaire seulement recueille des revenus professionnels mais est un fonctionnaire international dont les revenus exonérés conventionnellement s'élèvent à plus de 8 250 euros et n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent à ses autres revenus, ce conjoint/cohabitant légal ayant également recueilli des revenus professionnels qui sont soumis aux impôts belges et les conditions de l'article 87 du CIR 1992 étant remplies pour le surplus, dans la mesure où la première catégorie de contribuables peut toujours bénéficier de l'avantage de l'article 87 du même Code, quelle que soit la hauteur des revenus et indépendamment du fait que ce conjoint ou cohabitant légal recueillant des revenus ait changé de travail durant la période imposable, alors que la seconde catégorie est toujours exclue de l'application de l'article 87 du même Code ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Frederik Naert et Katrien Decuypere, demeurant à 1982 Zemst, Weverstraat 23;
- le Conseil des ministres.

Frederik Naert et Katrien Decuypere ont également introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 29 février 2012 :

- ont comparu :

. Me L. De Broe, avocat au barreau de Bruxelles, pour Frederik Naert et Katrien Decuypere;

. Me C. Cologne *loco* Me P. Declercq, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs A. Alen et F. Daoût ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

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

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Frederik Naert et Katrien Decuypere introduisent le 14 juin 2008 deux déclarations à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 2008 (revenus de 2007). Dans la première déclaration au nom de Frederik Naert et de Katrien Decuypere, Frederik Naert déclare ses revenus afférents à la période du 1er janvier 2007 au 31 octobre 2007, en ce compris le traitement qu'il a perçu au cours de cette période en tant que fonctionnaire du ministère de la Défense. Il ne déclare pas les revenus qu'il a recueillis en tant que fonctionnaire du Conseil de l'Union européenne au cours de la période du 1er novembre 2007 au 31 décembre 2007, étant donné qu'ils sont exemptés d'impôt sans réserve de progressivité. Dans leur déclaration, les contribuables mentionnent que Frederik Naert a, en tant que fonctionnaire international, recueilli des revenus professionnels supérieurs à 8 720 euros. Dans la deuxième déclaration au nom de Katrien Decuypere, celle-ci déclare uniquement le bonus logement et mentionne qu'elle est l'épouse d'un fonctionnaire international. Sur ce, deux cotisations sont enrôlées et ils reçoivent deux avertissements-extraits de rôle.

Le 14 avril 2009, Frederik Naert et Katrien Decuypere introduisent une réclamation contre les cotisations précitées au motif que le quotient conjugal n'a pas été appliqué aux revenus imposables que Frederik Naert a perçus durant la période antérieure à son entrée en service en tant que fonctionnaire international. Par décision du 18 novembre 2009, cette réclamation est déclarée recevable mais non fondée.

Frederik Naert et Katrien Decuypere décident alors d'introduire une action auprès du Tribunal de première instance de Bruxelles. C'est dans le cadre de cette procédure que la juridiction *a quo* pose la question préjudicielle reproduite ci-dessus.

III. *En droit*

- A -

A.1. Les parties requérantes devant la juridiction *a quo* exposent que la disposition en cause contient une fiction légale impliquant que les conjoints qui ont tous deux des revenus professionnels, mais dont un seul recueille des revenus exonérés par une convention internationale, sont considérés comme des isolés pour l'impôt belge sur les revenus. Elles relèvent qu'un tel couple n'entre ainsi plus en considération pour le quotient conjugal, étant donné que seuls les conjoints et les cohabitants légaux, au nom desquels une imposition commune est établie, bénéficient du quotient conjugal. Selon elles, la disposition en cause entend donc éviter que lorsqu'un couple marié est formé d'un partenaire qui recueille des revenus imposables en Belgique et d'un partenaire qui recueille des revenus exonérés en tant que fonctionnaire international, le premier puisse attribuer au second une partie de ses revenus professionnels par application du quotient conjugal afin de bénéficier ainsi d'un avantage fiscal supplémentaire. Elles estiment que, dans leur cas, l'exclusion du quotient conjugal n'est pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

A.2.1. Selon elles, deux catégories de contribuables sont avant tout traitées de manière inégale : d'une part, les conjoints ou cohabitants légaux dont un seul conjoint ou cohabitant légal recueille des revenus professionnels qui sont soumis aux impôts belges et, d'autre part, les conjoints ou cohabitants légaux dont un seul conjoint ou cohabitant légal recueille des revenus professionnels qui sont partiellement exonérés d'impôt en vertu d'une convention ou d'un protocole européen et partiellement soumis aux impôts belges. Elles soulignent que les revenus professionnels imposables en Belgique entrent, dans la première hypothèse, en considération pour le quotient conjugal, alors que, dans la seconde hypothèse, ces revenus n'entrent pas en ligne de compte pour le quotient conjugal lorsque la part exonérée dépasse 8 720 euros.

A.2.2. Selon elles, les deux catégories de contribuables sont comparables, dans la mesure où il s'agit d'un couple marié ou cohabitant à un seul revenu dont un seul partenaire recueille des revenus imposables.

A.2.3. Selon les parties requérantes devant la juridiction *a quo*, la différence de traitement établie par la disposition en cause ne repose pas sur un critère objectif et n'est pas raisonnablement justifiée. Elles font valoir que le quotient conjugal vise à octroyer un avantage aux ménages à un seul revenu professionnel, quel que soit le montant de ce revenu, et ce pour des motifs sociaux. Elles ajoutent que la disposition en cause vise à lutter contre les abus du quotient conjugal dans le chef d'un couple marié dont un seul partenaire recueille des revenus professionnels imposables en Belgique et dont l'autre recueille des revenus exonérés en tant que fonctionnaire international. Selon elles, il ressort des travaux préparatoires que le législateur visait uniquement la situation de couples à deux revenus dont un des époux bénéficie exclusivement d'un revenu exonéré par une convention internationale ou un protocole européen et l'autre d'un revenu professionnel imposable à l'impôt des personnes physiques. Elles soulignent également que le seuil de 8 720 euros correspond au maximum auquel un second revenu peut s'élever pour pouvoir appliquer le quotient conjugal aux ménages à deux revenus ayant un revenu professionnel modeste. Selon elles, il apparaît ainsi clairement que le législateur visait la situation d'un ménage à deux revenus. Elles soulignent que leur situation est fondamentalement différente en ce qu'un seul a des revenus professionnels.

A.2.4. Les parties requérantes devant la juridiction *a quo* se réfèrent également à l'article 13 du Protocole du 8 avril 1965 sur les privilèges et immunités des Communautés européennes, tel qu'il était applicable au moment des faits soumis à la juridiction *a quo*. Selon elles, il découle de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne relativement à cette disposition que le refus d'un allègement fiscal fondé uniquement sur le statut de fonctionnaire européen et toute forme d'imposition indirecte sur les revenus exonérés sont contraires à cette disposition. Elles estiment que les revenus exonérés ne peuvent être pris en compte pour le calcul du taux qui est applicable aux autres revenus du même contribuable. Selon elles, l'exclusion du quotient conjugal aboutit à un traitement inégal qui est injustifié en ce que d'autres conjoints contribuables dont un seul a des revenus professionnels imposables en Belgique bénéficient du quotient conjugal. Cette exclusion du quotient conjugal implique que les parties requérantes devant la juridiction *a quo* sont imposées sur les revenus professionnels imposables en Belgique plus lourdement qu'un couple belge dont le bénéficiaire d'un revenu n'est pas fonctionnaire européen, conséquence qui, selon elles, est incompatible avec la jurisprudence de la Cour de justice.

A.3. Les parties requérantes devant la juridiction *a quo* font ensuite valoir qu'il est également question d'un traitement égal de deux catégories de personnes qui sont différentes : d'une part, un couple dont les deux partenaires ont des revenus professionnels et dont un seul partenaire est fonctionnaire international et, d'autre part, un couple dont un seul partenaire est fonctionnaire international et dont l'autre n'a pas de revenus professionnels imposables. Elles répètent que la disposition en cause entendait éviter les abus dans le chef des ménages à deux revenus.

A.4. En ordre subsidiaire, elles demandent à la Cour de poser une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne.

A.5.1. Le Conseil des ministres fait valoir que la question préjudicielle compare trois catégories de ménages dont un seul partenaire a un revenu : (i) le ménage dans lequel ce partenaire recueille uniquement des revenus professionnels soumis aux impôts belges, ce qui implique que le quotient conjugal est applicable; (ii) le ménage dans lequel ce partenaire recueille tant des revenus exonérés que des revenus soumis aux impôts belges et qui n'a pas droit au quotient conjugal lorsque ces revenus exonérés dépassent 6 700 euros (avant indexation); (iii) le ménage dans lequel ce partenaire recueille uniquement des revenus exonérés, ce qui implique que le quotient conjugal n'est pas applicable. Le Conseil des ministres ajoute que la deuxième catégorie constitue une catégorie intermédiaire entre la première et la troisième, en ce qu'elle comporte tant des revenus professionnels de la première que de la troisième. Il en déduit que les deux premières catégories ne doivent pas automatiquement être traitées de la même manière.

A.5.2. Les parties requérantes répondent que la question préjudicielle compare uniquement un ménage dont un seul conjoint recueille des revenus imposables qui sont soumis aux impôts belges à un ménage dont un seul conjoint recueille des revenus professionnels qui sont partiellement exonérés d'impôt par une convention internationale ou un protocole européen et partiellement soumis aux impôts belges. Selon elles, la troisième catégorie mentionnée par le Conseil des ministres n'est pas en cause. Le constat que la deuxième catégorie serait une catégorie intermédiaire n'est, selon elles, pas davantage pertinent. Elles ajoutent que la deuxième catégorie ne peut être scindée en contribuables qui dépassent le plafond de 6 700 euros (non indexés) et ceux qui ne le dépassent pas, étant donné que ce plafond n'est pas pertinent pour les ménages dont un seul partenaire recueille des revenus professionnels.

A.6. Le Conseil des ministres souligne qu'un ménage dont un seul partenaire recueille tant des revenus professionnels soumis aux impôts belges que des revenus professionnels exonérés en tant que fonctionnaire européen peut prétendre au quotient conjugal en fonction du montant des revenus exonérés.

A.7.1. Selon le Conseil des ministres, la question préjudicielle est fondée sur une prémisse erronée. Il souligne que l'article 87 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), auquel cette question se réfère, fait état de deux conditions d'application du quotient conjugal : (i) l'établissement d'une imposition commune et (ii) le fait qu'un seul conjoint ait recueilli des revenus professionnels. Selon le Conseil des ministres, il ne peut être satisfait à la première condition lorsqu'il s'agit d'un couple dont un conjoint a, en tant que fonctionnaire européen, des revenus professionnels exonérés dépassant 8 720 euros et que les deux conjoints sont imposés comme des isolés. Toujours selon le Conseil des ministres, la question préjudicielle part erronément du principe qu'un couple dont un conjoint est fonctionnaire européen est toujours exclu de l'application du quotient conjugal. Il relève que tel n'est le cas que lorsque le revenu exonéré dépasse 6 700 euros (non indexés).

A.7.2. Les parties requérantes devant la juridiction *a quo* répondent que le Conseil des ministres critique injustement la formulation de la question préjudicielle, étant donné que la Cour est uniquement invitée à se prononcer sur la situation d'un ménage dont l'unique conjoint qui recueille des revenus professionnels a une rémunération de fonctionnaire international dépassant 8 720 euros.

A.8.1. Selon le Conseil des ministres, les catégories de personnes mentionnées dans la question préjudicielle sont incomparables. Il souligne que les rémunérations des fonctionnaires d'organismes internationaux établis en Belgique sont en général exonérées de l'impôt belge et qu'elles ne sont pas davantage prises en considération pour le calcul de l'impôt sur les autres revenus (ce qu'on appelle l'exemption sans réserve de progressivité). Le Conseil des ministres estime que les fonctionnaires internationaux, contrairement aux couples mariés ou cohabitants légaux à un seul revenu qui recueillent des revenus professionnels qui sont exclusivement soumis aux impôts en Belgique, ne contribuent pas aux recettes de l'Etat belge et ne subissent pas la forte pression fiscale que le législateur a voulu alléger en instaurant le quotient conjugal.

A.8.2.1. Les parties requérantes devant la juridiction *a quo* répondent que Frederik Naert, bien qu'il ait été fonctionnaire de l'Union européenne pendant deux mois en 2007, est imposé sur les revenus belges qu'il a recueillis de janvier à octobre 2007.

A.8.2.2. Toujours selon les parties requérantes, les deux catégories de contribuables mentionnées dans la question préjudicielle sont effectivement comparables : en effet, elles ont trait toutes les deux à un couple marié ou cohabitant légalement dont un seul partenaire a des revenus professionnels imposables à l'impôt des personnes physiques.

A.9.1. Selon le Conseil des ministres, l'exclusion du quotient conjugal pour les couples mariés dont un seul conjoint a, en tant que fonctionnaire international, perçu une rémunération dépassant 6 700 euros (non indexés) est en tout état de cause justifiée, étant donné qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle est applicable de manière égale. Selon le Conseil des ministres, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que l'article 13 du Protocole du 8 avril 1965 ne s'oppose pas à ce qu'un Etat membre qui accorde un allègement fiscal aux ménages à un seul revenu et aux ménages à deux revenus dont le second est inférieur au montant indexé de 270 000 francs belges (actuellement 6 700 euros) refuse ce bénéfice aux ménages dont un conjoint a la qualité de fonctionnaire de l'Union européenne lorsque sa rémunération est supérieure à ce montant (CJCE, 14 octobre 1999, C-229/98, *Vander Zwalmen et Massart*). Le Conseil des ministres se réfère également à la jurisprudence de la Cour de cassation, qui irait dans le même sens. Toujours selon le Conseil des ministres, le quotient conjugal n'est pas applicable parce qu'il n'est pas satisfait à la condition générale (le montant des revenus qui donnent droit à l'avantage fiscal), et non parce que l'un des conjoints est fonctionnaire européen.

A.9.2.1. Les parties requérantes devant la juridiction *a quo* répondent que la jurisprudence citée par le Conseil des ministres porte sur des ménages à deux revenus et n'est dès lors pas pertinente. Selon elles, le Conseil des ministres ne peut pas non plus soutenir sérieusement que la qualité de fonctionnaire de l'UE n'aurait pas entraîné l'exclusion du quotient conjugal. Elles soulignent que si Frederik Naert n'était pas devenu fonctionnaire de l'UE au cours de l'année rattachée à l'exercice d'imposition 2008, il aurait bel et bien, sans la moindre restriction, eu droit à l'application du quotient conjugal.

A.9.2.2. Selon les parties requérantes devant la juridiction *a quo*, dans l'arrêt précité du 14 octobre 1999, la Cour de justice a également jugé que lorsque des fonctionnaires européens sont soumis, dans l'Etat membre où ils travaillent ou séjournent, à certaines impositions, ils doivent entrer en considération pour tout avantage fiscal auquel les autres contribuables qui habitent ou travaillent dans cet Etat membre ont normalement droit. Elles soulignent que la Cour de justice a admis que, pour l'octroi du quotient conjugal dans le chef de ménages à deux revenus, il soit exceptionnellement tenu compte des revenus exonérés d'un conjoint qui est fonctionnaire européen lorsqu'on pratique de la même manière que pour les couples dont les deux époux ont des revenus professionnels mais dont aucun n'est fonctionnaire européen. Elles relèvent qu'il n'est nullement question de traitement égal lorsqu'un seul des deux conjoints a des revenus professionnels, étant donné qu'ils ne peuvent bénéficier du quotient conjugal alors que d'autres conjoints contribuables dont un seul a des revenus professionnels peuvent par contre bénéficier du quotient conjugal. Elles réitèrent leur demande de poser une question préjudicielle à la Cour de justice au cas où la Cour jugerait que la disposition en cause est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

A.10.1. Le Conseil des ministres fait valoir que la situation des parties requérantes devant la juridiction *a quo* doit être considérée comme celle d'un ménage fictif à deux revenus, en ce sens que le montant des revenus entièrement exemptés sans réserve de progressivité qui dépasse 8 720 euros est attribué au conjoint inoccupé. Il souligne que, alors qu'un couple qui perçoit uniquement des revenus professionnels soumis à l'impôt en Belgique est imposé sur cette attribution à l'impôt des personnes physiques, cette même attribution fictive dans le chef d'un couple dont un seul époux est fonctionnaire européen est entièrement exonérée. Le Conseil des ministres n'aperçoit donc pas en quoi il serait question d'une discrimination au détriment d'un fonctionnaire de l'UE.

A.10.2. Selon les parties requérantes devant la juridiction *a quo*, la disposition en cause crée plutôt une fiction légale en vertu de laquelle les conjoints qui ont tous deux des revenus professionnels, mais dont un seul est fonctionnaire international ayant des revenus exonérés, sont, pour l'impôt belge sur les revenus, considérés comme des isolés, de sorte que ces ménages à deux revenus n'entrent plus en ligne de compte pour le quotient conjugal. Elles se réfèrent aux travaux préparatoires, dont il apparaîtrait que le législateur entendait lutter contre les abus dans le chef des ménages à deux revenus. Selon elles, cette *ratio legis* n'est pas applicable en l'espèce, puisqu'il s'agit dans leur cas d'un seul conjoint ayant des revenus professionnels. Selon elles, la thèse du Conseil des ministres selon laquelle le montant des revenus exonérés dépassant le plafond de 8 720 euros devrait être attribué au partenaire inoccupé n'a aucune base légale et serait contraire à l'article 13 du Protocole du 8 avril 1965.

A.11. Le Conseil des ministres souligne que l'article 126, § 2, du CIR 1992 déroge à la règle générale contenue dans l'article 126, § 1er, du même Code, selon laquelle, en cas de mariage ou de cohabitation légale, une imposition commune est établie au nom des deux conjoints. Selon le Conseil des ministres, cette règle est également applicable aux conjoints ou aux cohabitants légaux lorsqu'un des deux est fonctionnaire d'une organisation internationale et recueille des revenus exonérés. Ce n'est que si un conjoint recueille des revenus exonérés dépassant 6 700 euros (avant indexation) que les contribuables ne sont, selon le Conseil des ministres, fiscalement plus considérés comme des conjoints, mais comme des isolés.

A.12.1. Dans la mesure où les parties requérantes devant la juridiction *a quo* demandent l'octroi du quotient conjugal *pro rata temporis* (pour 10 mois sur 12), le Conseil des ministres souligne qu'un tel traitement n'est pas conforme au principe d'annualité.

A.12.2. Les parties requérantes répondent que l'application du quotient conjugal ne viole pas le principe d'annualité, étant donné qu'elles demandent, ni plus ni moins, que le quotient conjugal soit appliqué pour l'exercice d'imposition 2008 à la période imposable se rattachant à cet exercice d'imposition, à savoir l'année (des revenus) 2007.

A.13.1. Le Conseil des ministres conclut que le critère de distinction utilisé, à savoir la hauteur des revenus professionnels exemptés perçus, est pertinent à la lumière du but poursuivi, qui est d'alléger les impôts sur le travail. Selon lui, le législateur s'est rendu compte que cette mesure est également justifiée pour l'année durant laquelle un des conjoints a perçu à la fois des revenus entièrement exonérés et des revenus professionnels soumis à l'impôt belge. Il souligne qu'au cours de cette année, ce contribuable bénéficie déjà d'un avantage fiscal qui dépend du moment auquel il entame son activité en tant que fonctionnaire international : en effet, il n'est soumis à l'impôt belge que pour une partie de l'année (en l'occurrence 10 mois au lieu de 12), ce qui a pour conséquence que le revenu imposable est inférieur et que l'intéressé se retrouve dans une tranche d'imposition

plus basse. Le Conseil des ministres estime qu'il ne serait pas raisonnablement justifié d'attribuer en plus un avantage fiscal supplémentaire.

A.13.2.1. Les parties requérantes devant la juridiction *a quo* répondent que le quotient conjugal entendait valoriser les efforts du conjoint travaillant à domicile et ne visait pas à réaliser un avantage de progressivité. Selon elles, ce dernier objectif a été réalisé par la règle du décumul et non par le quotient conjugal. Elles soulignent qu'elles sont plus lourdement taxées que pour l'exercice d'imposition précédent - où elles avaient bénéficié d'un revenu imposable en Belgique comparable - en ce que le quotient conjugal ne leur est pas appliqué.

A.13.2.2. Elles ajoutent que le Conseil des ministres part erronément du principe que les fonctionnaires internationaux dont les rémunérations sont entièrement exonérées ne contribueraient pas aux recettes de l'Etat belge et ne subiraient pas une pression fiscale élevée, de sorte qu'ils n'auraient pas droit au quotient conjugal. Elles soulignent que Frederik Naert est imposé sur ses revenus belges qu'il a recueillis de janvier à octobre 2007.

A.13.2.3. Selon elles, le fait que Frederik Naert est devenu fonctionnaire de l'UE au cours de la période imposable ne leur a pas procuré un avantage, mais bien un désavantage étant donné que l'application du quotient conjugal leur a été refusée pour cette raison.

- B -

B.1.1. La question préjudicielle porte sur l'article 126, § 2, alinéa 1er, 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2008.

B.1.2. L'article 126, §§ 1er et 2, du CIR 1992, tel qu'il a été remplacé par l'article 19, B, de la loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques, dispose :

« § 1er. En cas de mariage ou de cohabitation légale, une imposition commune est établie au nom des deux conjoints. Nonobstant cette imposition commune, le revenu imposable de chaque conjoint est fixé séparément.

§ 2. Le § 1er n'est pas applicable dans les cas suivants :

1° pour l'année du mariage ou de la déclaration de cohabitation légale;

2° à partir de l'année qui suit celle au cours de laquelle une séparation de fait est intervenue, pour autant que cette séparation soit effective durant toute la période imposable;

3° pour l'année de la dissolution du mariage ou de la séparation de corps, ou de la cessation de la cohabitation légale;

4° lorsqu'un conjoint recueille des revenus professionnels pour un montant supérieur à 6 700 EUR qui sont exonérés conventionnellement et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent à ses autres revenus.

Le § 1er reste toutefois applicable pour l'année au cours de laquelle les cohabitants légaux contractent mariage, sauf si la déclaration de cohabitation légale a été faite la même année.

Dans le cas visé à l'alinéa 1er, 2°, les deux impositions sont portées au rôle au nom des deux conjoints ».

Pour l'exercice d'imposition 2008, le montant visé à l'article 126, § 2, alinéa 1er, 4°, du CIR 1992 s'élève, après indexation, à 8 720 euros (*Moniteur belge*, 25 janvier 2007, deuxième édition).

B.2.1. L'article 87 du CIR 1992 dispose :

« Lorsqu'une imposition commune est établie et qu'un seul des conjoints bénéficie de revenus professionnels, une quote-part en est imputée à l'autre conjoint, sauf si l'imposition s'en trouve majorée.

Cette quote-part est égale à 30 p.c. de ces revenus sans pouvoir excéder 6.700 EUR ».

Pour l'exercice d'imposition 2008, le montant maximum des revenus professionnels qui peut ainsi être imputé à l'autre conjoint s'élève, après indexation, à 8 720 euros (*Moniteur belge*, 25 janvier 2007, deuxième édition).

B.2.2. Si un des deux conjoints n'a pas recueilli de revenus professionnels, une quote-part des revenus professionnels de l'autre conjoint lui est imputée par suite de l'article 87 précité du CIR 1992, ce qui est communément appelé « quotient conjugal ». Cette quote-part est égale à 30 % du revenu professionnel de l'autre conjoint, sans toutefois pouvoir excéder, pour l'exercice d'imposition 2008, 8 720 euros. Un revenu professionnel est ainsi fixé pour chaque conjoint. Le calcul de l'imposition se fait séparément pour chaque contribuable.

B.3. Aux termes de la disposition en cause, il n'est pas établi d'imposition commune lorsqu'un conjoint a, au cours de l'année rattachée à l'exercice d'imposition 2008, recueilli des revenus professionnels dépassant 8 720 euros qui sont exonérés conventionnellement et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent à ses autres revenus. Etant donné qu'aux termes de l'article 87 du CIR 1992, le quotient conjugal est octroyé au conjoint qui n'a pas recueilli de revenus professionnels « lorsqu'une imposition commune est établie », il en

découle que lorsque le conjoint qui est seul à avoir recueilli des revenus professionnels a des revenus professionnels dépassant 8 720 euros qui sont exonérés conventionnellement et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent à ses autres revenus, ses revenus imposables ne peuvent, par application de l'article 87 du CIR 1992, être imputés à l'autre conjoint qui n'a pas de revenus professionnels. La juridiction *a quo* demande si cette situation est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.4. Il apparaît de la question préjudicielle et du jugement de renvoi que le conjoint qui a des revenus professionnels dépassant 8 720 euros, qui sont exonérés conventionnellement et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent à ses autres revenus, est un fonctionnaire du Conseil de l'Union européenne. La Cour limite son examen à cette hypothèse.

B.5.1. La Cour est invitée à comparer deux catégories de contribuables mariés dont un seul conjoint a des revenus professionnels : d'une part, les contribuables mariés dont le conjoint qui est l'unique bénéficiaire de revenus professionnels a uniquement des revenus imposables en Belgique et, d'autre part, les contribuables mariés dont le conjoint qui est l'unique bénéficiaire de revenus professionnels a des revenus imposables en Belgique et recueille des revenus professionnels dépassant 8 720 euros qui sont exonérés conventionnellement et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent à ses autres revenus.

B.5.2.1. Selon le Conseil des ministres, les catégories de personnes mentionnées dans la question préjudicielle ne sont pas comparables parce que les fonctionnaires d'organismes internationaux établis en Belgique sont exonérés des impôts belges.

B.5.2.2. La simple circonstance qu'un contribuable qui a des revenus imposables en Belgique ait en outre, en tant que fonctionnaire international, des revenus professionnels qui sont exonérés conventionnellement et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent à ses autres revenus n'a pas pour conséquence qu'il ne puisse être comparé à un contribuable ayant uniquement des revenus imposables en Belgique.

B.6. Il apparaît des travaux préparatoires de la disposition en cause que l'article 126, § 2, alinéa 1er, 4°, du CIR 1992 reprend la disposition de l'article 128, alinéa 1er, 4°, du même Code (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-1270/001, p. 16). L'article 128, alinéa 1er, 4°, du CIR 1992 reprend à son tour la disposition de l'article 21 de la loi du 28 décembre 1990 relative à diverses dispositions fiscales et non fiscales.

B.7. Avant la loi du 28 décembre 1990, les pouvoirs publics et l'Administration des contributions admettaient que les fonctionnaires internationaux qui ne bénéficient pas de l'exception de domicile fiscal et sont donc soumis en principe à l'impôt des personnes physiques en Belgique mais dont la rémunération est exonérée en vertu de conventions internationales, sans réserve de progressivité, puissent bénéficier du quotient conjugal lorsque leur conjoint perçoit des revenus soumis à l'impôt des personnes physiques (*Q. & R.*, Chambre, 1989-1990, p. 8832; Circ. n° Ci.D. 19/402.192 du 28 septembre 1990; *Bulletin des contributions*, 1990, pp. 2607 et s.).

B.8.1. L'article 21 de la loi du 28 décembre 1990 a supprimé le bénéfice du quotient conjugal pour cette catégorie de personnes. Dans l'exposé des motifs du projet de loi qui a abouti à cette disposition, celle-ci a été justifiée comme suit :

« Les revenus des fonctionnaires internationaux sont, selon les dispositions des conventions concernées, soit totalement exonérés d'impôt, soit exonérés sous réserve de progressivité, c'est-à-dire que les revenus interviennent uniquement dans la détermination du taux d'imposition applicable aux autres revenus.

Déjà actuellement, le ménage dans lequel un des conjoints bénéficie de revenus exonérés avec réserve de progressivité, alors que l'autre conjoint a des revenus professionnels imposables normalement, est considéré comme un ménage à deux revenus, de sorte que le quotient conjugal ne peut, en principe, pas lui être accordé.

Par contre, lorsqu'il s'agit d'un ménage dans lequel un des conjoints bénéficie de revenus professionnels exonérés sans réserve de progressivité et l'autre conjoint bénéficie de revenus professionnels imposables normalement, le quotient conjugal est accordé lorsqu'aucun des conjoints ne bénéficie de l'exception de domicile fiscal.

L'attribution du quotient conjugal dans ce cas n'a certainement pas été l'intention du législateur (loi du 7 décembre 1988).

C'est pourquoi il est proposé de considérer comme un isolé le contribuable dont le conjoint perçoit des revenus professionnels supérieurs à 270.000 F exonérés par convention qui n'interviennent pas dans le calcul de l'impôt sur les autres revenus du ménage. Cette mesure permettra de ne plus octroyer le quotient conjugal dans l'exemple cité ci-dessus et le conjoint ayant des revenus professionnels imposables sera, pour sa part, considéré comme un isolé et aura droit, de ce fait, à un revenu exempté d'impôt de 165.000 F (hors indexation) au lieu de deux fois 130.000 F pour le ménage » (*Doc. parl.*, Chambre, 1990-1991, n° 1366/1, p. 12).

Au Sénat, il fut ajouté :

« Les fonctionnaires dont les rémunérations sont exonérées sans réserve de progressivité peuvent, dans certains cas, bénéficier du quotient conjugal. C'est notamment le cas d'une famille dont le mari est un fonctionnaire C.E.E., qui avait déjà en Belgique son domicile fiscal et dont l'épouse bénéficie de revenus professionnels imposables en Belgique. L'octroi du quotient conjugal dans ce cas n'a certainement pas été l'intention du législateur dans la loi du 7 décembre 1988.

Pour éviter cela, la loi prévoit maintenant qu'est également considéré comme un isolé, le contribuable dont le conjoint bénéficie de revenus professionnels supérieurs à 270 000 francs exonérés par convention qui n'interviennent pas dans le calcul de l'impôt sur les autres revenus du ménage.

Cette mesure permettra de ne plus octroyer le quotient conjugal dans l'exemple cité ci-dessus au fonctionnaire C.E.E. belge qui bénéficie de revenus exonérés sans réserve de progressivité de plus de 270 000 francs. Son conjoint bénéficiant de revenus professionnels 'normaux' sera, pour sa part, considéré comme un isolé ayant, de ce fait, droit à un revenu exempté d'impôt de 165 000 francs (au lieu de deux fois 130 000 francs pour le ménage) (*Doc. parl.*, Sénat, 1990-1991, n° 1166-2, pp. 7-8).

B.8.2. Interrogé sur le point de savoir si cette règle ne donnerait pas lieu à des contestations devant la Cour de justice de l'Union européenne, le secrétaire d'Etat compétent a répondu que :

« le législateur n'a certainement jamais eu l'intention d'accorder, à ceux dont le conjoint recueille des revenus exonérés en tant que fonctionnaire européen, le bénéfice du quotient conjugal sur leurs propres revenus imposables » (*Doc. parl.*, Chambre, 1990-1991, n° 1366/6, p. 46).

B.9. 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.10.1. Il doit en outre tenir compte de l'article 13 du Protocole du 8 avril 1965 « sur les privilèges et immunités des Communautés européennes », qui disposait, tel qu'il était applicable au moment des faits soumis à la juridiction *a quo* :

« Dans les conditions et suivant la procédure fixée par le Conseil statuant sur proposition de la Commission, les fonctionnaires et autres agents des Communautés sont soumis au profit de celles-ci à un impôt sur les traitements, salaires et émoluments versés par elles.

Ils sont exempts d'impôts nationaux sur les traitements, salaires et émoluments versés par les Communautés ».

B.10.2. Interrogée sur le point de savoir si la disposition en cause était compatible avec l'article 13 précité, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé ce qui suit :

« 25. Si le droit communautaire s'oppose à ce qu'un fonctionnaire soit imposé plus lourdement quant à ses revenus non exonérés du fait qu'il perçoit un traitement de la Communauté [...], l'article 13 du protocole ne fait toutefois pas obligation aux Etats membres d'accorder aux fonctionnaires les mêmes subventions qu'aux bénéficiaires définis selon les dispositions nationales applicables. Cet article exige seulement que, lorsqu'une telle personne est soumise à certaines taxes, elle puisse bénéficier de tout avantage fiscal normalement ouvert aux assujettis, afin d'éviter qu'elle soit soumise à une charge fiscale plus élevée [...], sans pour autant imposer un traitement privilégié.

26. Il en résulte que les conditions donnant droit à un avantage fiscal doivent s'appliquer de manière non discriminatoire aux ayants droit des fonctionnaires communautaires comme à tous autres contribuables (voir, en ce sens, arrêt du 3 juillet 1974, Brouerius van Nidek, 7/74, Rec. p. 757, point 14). Dans la mesure où les fonctionnaires remplissent les conditions de la législation nationale, ils doivent pouvoir bénéficier des avantages fiscaux y prévus; par conséquent, l'article 13 du protocole s'oppose au refus du droit à un tel avantage au seul motif de la qualification comme fonctionnaire non soumis à l'impôt des personnes physiques [...].

27. Il ressort toutefois des dispositions applicables dans l'affaire au principal que la législation fiscale belge soumet l'octroi du bénéfice du quotient conjugal à la condition objective que le conjoint de l'assujetti ne dispose d'aucun revenu professionnel, ou de revenus professionnels faibles, avec un maximum de 270 000 BEF, indexé. En cas de revenus professionnels plus élevés, le bénéfice du quotient conjugal ne peut pas être accordé et les conjoints seront soumis au système d'imposition séparée de leurs revenus.

28. Même si le législateur belge a introduit en 1990 une fiction selon laquelle les conjoints doivent être considérés comme des isolés lorsque l'un d'eux recueille des revenus professionnels exonérés par le protocole supérieurs à 270 000 BEF, ceci ne revient pas pour autant à l'introduction d'une condition supplémentaire contraire à l'article 13 du protocole. La cause de l'exclusion du bénéfice réside, en effet, non pas dans le fait d'être fonctionnaire communautaire percevant un salaire supérieur à 270 000 BEF, mais découle de la condition générale, qui s'applique de manière non discriminatoire aux conjoints dont l'un est fonctionnaire comme à tout autre contribuable, quant au montant des revenus ouvrant droit au bénéfice en cause. Cette condition remplie, le conjoint du fonctionnaire communautaire pourrait dès lors, le cas échéant, tout comme toute autre personne assujettie à la loi fiscale belge, bénéficier de cet avantage fiscal » (CJCE, 14 octobre 1999, C-229/98, *Vander Zwalmen et Massart*).

B.11.1. Lorsqu'un conjoint est seul à avoir recueilli des revenus professionnels et qu'il a des revenus professionnels inférieurs à 8 720 euros qui sont exonérés conventionnellement et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent à ses autres revenus, ses revenus imposables peuvent, par application de l'article 87 du CIR 1992, être imputés à l'autre conjoint qui n'a pas de revenus professionnels.

B.11.2. En revanche, lorsque les revenus professionnels exonérés conventionnellement dépassent 8 720 euros, les revenus imposables ne peuvent, dans cette hypothèse, être imputés à l'autre conjoint qui n'a pas de revenus professionnels.

B.11.3. De la sorte, le conjoint qui est l'unique bénéficiaire de revenus professionnels et qui bénéficie de revenus professionnels dépassant 8 720 euros qui sont exonérés conventionnellement et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent à ses autres revenus se voit privé d'un avantage fiscal dont bénéficie le conjoint qui est l'unique bénéficiaire de revenus professionnels, qui a les mêmes revenus imposables mais qui ne bénéficie pas de revenus professionnels dépassant 8 720 euros qui sont exonérés conventionnellement et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent à ses autres revenus. Cette exclusion de l'avantage fiscal ne repose donc pas sur la hauteur des revenus, mais sur la qualité de l'intéressé, en l'occurrence la qualité de fonctionnaire du Conseil de l'Union européenne.

B.11.4. Dans la mesure où les conditions qui donnent droit à un avantage fiscal sont ainsi appliquées de manière discriminatoire aux fonctionnaires du Conseil de l'Union européenne, il découle de la jurisprudence précitée de la Cour de justice de l'Union européenne que cette

situation n'est pas compatible avec l'article 13 précité du Protocole du 8 avril 1965 « sur les privilèges et immunités des Communautés européennes ».

B.12. Il ressort en outre des travaux préparatoires cités en B.8 que le législateur entendait éviter que, lorsqu'un seul conjoint bénéficie de revenus exonérés sans réserve de progressivité et l'autre de revenus professionnels imposables, une quote-part des revenus de ce dernier soit imputée au premier par application de l'article 87 du CIR 1992. Le législateur souhaitait ainsi éviter qu'un ménage dont chaque conjoint dispose de revenus professionnels soit considéré comme un ménage dont un seul conjoint recueille des revenus professionnels du fait que les revenus de l'autre sont exonérés conventionnellement. Dans l'hypothèse décrite en B.4 à laquelle la Cour limite son examen, un seul conjoint a recueilli des revenus professionnels exonérés dépassant 8 720 euros.

B.13. La différence de traitement mentionnée en B.5.1 n'est pas raisonnablement justifiée.

B.14. La question préjudicielle appelle une réponse affirmative.

B.15. Eu égard à ce qui précède, les questions préjudicielles soulevées par les parties requérantes devant la juridiction *a quo* ne doivent pas être posées à la Cour de justice de l'Union européenne.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 126, § 2, alinéa 1er, 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2008, viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que, lorsque le conjoint qui est l'unique bénéficiaire de revenus professionnels a des revenus professionnels de plus de 8 720 euros qui sont exonérés conventionnellement et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent à ses autres revenus, ses autres revenus professionnels imposables ne peuvent pas, par application de l'article 87 du même Code, être imputés à l'autre conjoint qui n'a pas de revenus professionnels.

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 constitutionnelle, à l'audience publique du 29 mars 2012.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt