



Cour constitutionnelle

Arrêt n° 106/2022
du 15 septembre 2022
Numéro du rôle : 7642

En cause : la question préjudicielle relative aux articles 145⁵, 145²³ et 145²⁴ du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance de Louvain.

La Cour constitutionnelle,

composée de la juge J. Moerman, faisant fonction de présidente, du président P. Nihoul, des juges Y. Kherbache, T. Detienne, E. Bribosia et W. Verrijdt, et, conformément à l'article 60bis de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du juge émérite J.-P. Moerman, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par la juge J. Moerman,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet de la question préjudicielle et procédure

Par jugement du 17 septembre 2021, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 23 septembre 2021, le Tribunal de première instance de Louvain a posé la question préjudicielle suivante :

« Les articles 145⁵, 145²³ et 145²⁴ du CIR 1992 - tels qu'ils étaient applicables aux exercices d'imposition 2007 à 2017 - violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'ils créent une différence de traitement entre les couples de résidents pour lesquels une imposition commune est établie et dont l'un des conjoints perçoit des traitements provenant d'une organisation internationale exonérés conventionnellement sous réserve de progressivité, en ce que ces articles privent partiellement cette catégorie de personnes des réductions d'impôt relatives aux prestations payées avec des titres-services, à l'épargne-logement, aux dépenses faites en vue d'économiser l'énergie et aux intérêts de contrats de prêt vert, et les couples dont l'un des conjoints perçoit des revenus provenant d'un État membre de l'Union européenne exonérés conventionnellement sous réserve de progressivité, mais qui ne perdent pas l'avantage fiscal relatif aux titres-services, à l'épargne-logement, aux dépenses faites en vue d'économiser l'énergie et aux intérêts de contrats de prêt vert, dès lors que l'application des articles 145⁵,

145²³ et 145²⁴ du CIR 1992 doit être écartée en ce qui les concerne à la suite de l'arrêt *Jacob et Lennertz* de la Cour de justice de l'Union européenne (C-174/18, 14 mars 2019) ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Willem Brondsema et Gepke Janna Sagel, assistés et représentés par Me J. Oprenyeszk, avocat au barreau de Bruxelles;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me K. Van de Velde, avocat au barreau de Bruxelles;
- le Gouvernement flamand, assisté et représenté par Me P. Hinnekens et Me B. Martens, avocats au barreau de Bruxelles.

Par ordonnance du 18 mai 2022, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs W. Verrijdt et T. Detienne, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 8 juin 2022 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 8 juin 2022.

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*

Willem Brondsema et Gepke Janna Sagel, parties demandereses devant la juridiction *a quo*, sont mariés et ont un enfant à charge. Ils sont résidents belges.

Willem Brondsema est employé par Eurocontrol. Son traitement et ses autres salaires sont exonérés de l'impôt belge conformément à l'article 3 du Protocole additionnel du 6 juillet 1970 à la Convention internationale de coopération pour la sécurité de la navigation aérienne « Eurocontrol » du 13 décembre 1960. Ce protocole prévoit que l'exonération précitée vaut sous réserve de progressivité.

Le 30 décembre 2017, les parties demandereses devant la juridiction *a quo* ont introduit une demande de dégrèvement dirigée contre les cotisations qu'elles ont reçues pour les exercices d'imposition 2007 à 2017.

Selon les parties demandereses, l'imputation proportionnelle, sur les revenus de Willem Brondsema, des réductions d'impôt relatives aux prestations payées avec des titres-services, à l'épargne-logement, aux dépenses faites en vue d'économiser l'énergie et aux intérêts de prêts verts a pour effet de leur faire perdre une partie de ces réductions d'impôt. Le conseiller général a rejeté la demande de dégrèvement parce que, selon lui, les règles légales d'imputation ont été appliquées.

Les parties demandereses ont introduit une action en justice contre cette décision. La juridiction *a quo* constate que la Cour constitutionnelle, par son arrêt n° 121/2020 du 24 septembre 2020, ne s'est pas prononcée sur la comparaison entre la situation des parties requérantes et celle d'un ménage dont l'un des conjoints perçoit des rémunérations exonérées sous réserve de progressivité en vertu d'une convention préventive de la double imposition conclue avec un autre État membre de l'Union européenne. Dès lors qu'en ce qui concerne cette

situation, la Cour de justice a jugé, dans l'arrêt *Jacob et Lennertz*, que la perte d'une partie des réductions d'impôt au titre des quotités exemptées d'impôt de l'épargne à long terme, des prestations payées avec des titres-services, des dépenses faites en vue d'économiser l'énergie dans une habitation, des dépenses de sécurisation des habitations contre le vol ou l'incendie, ainsi que des libéralités est contraire à l'article 45 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, la juridiction *a quo* pose à la Cour la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. En droit

- A -

A.1.1. Willem Brondsema et Gepke Janna Sagel font valoir que le mode de calcul des réductions d'impôt prévues aux articles 145⁵ (épargne-logement), 145²³ (titres-services) et 145²⁴ (dépenses faites en vue d'économiser l'énergie et intérêts de prêts verts) du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992) entraîne une différence de traitement qui n'est pas raisonnablement justifiée au regard de l'objectif de ces réductions d'impôt.

En effet, dans un premier temps, l'avantage fiscal de ces réductions d'impôt est automatiquement réparti entre les deux conjoints sur la base de leurs revenus imposables. Dans un second temps, les revenus imposables de Willem Brondsema sont totalement exonérés et l'impôt à payer sur ses revenus est réduit à zéro, ce qui lui fait perdre l'intégralité des réductions d'impôt qui lui ont été imputées.

Selon les parties demanderesses devant la juridiction *a quo*, rien ne justifie qu'elles ne puissent bénéficier que partiellement de ces réductions d'impôt, alors que les autres ménages dont aucun des conjoints ne perçoit des revenus exonérés ou dont un des conjoints perçoit des revenus exonérés en vertu d'une convention préventive de la double imposition peuvent, quant à eux, pleinement en bénéficier. Elles estiment que ces réductions d'impôt doivent être imputées intégralement sur les revenus de Gepke Janna Sagel, de façon à leur permettre d'en bénéficier pleinement.

A.1.2. Selon les parties demanderesses devant la juridiction *a quo*, l'arrêt n° 121/2020 de la Cour ne saurait être invoqué à l'appui de cette différence de traitement. Dans cet arrêt, la Cour s'est uniquement prononcée sur une première comparaison avec les couples dont aucun des conjoints ne perçoit des revenus exonérés, ainsi que sur une seconde comparaison avec les couples qui comprennent un membre fonctionnaire de l'Union européenne. Elle ne s'est toutefois pas prononcée sur la comparaison avec un ménage dont l'un des conjoints perçoit des rémunérations exonérées sous réserve de progressivité en vertu d'une convention préventive de la double imposition conclue avec un autre État membre de l'Union européenne. Or, en ce qui concerne cette dernière situation, la Cour de justice a jugé, dans l'arrêt *Jacob et Lennertz*, que, pour un couple belge dont l'un des conjoints perçoit des revenus d'origine étrangère exonérés, la perte d'une partie des réductions d'impôt au titre des quotités exemptées d'impôt, de l'épargne à long terme, des prestations payées avec des titres-services, des dépenses faites en vue d'économiser l'énergie dans une habitation, des dépenses de sécurisation des habitations contre le vol ou l'incendie ainsi que des libéralités viole la libre circulation des travailleurs.

Enfin, les parties demanderesses devant la juridiction *a quo* se réfèrent également aux arrêts de la Cour n°s 68/2014 et 111/2017.

A.2.1. Le Conseil des ministres estime que l'arrêt de la Cour de justice *Jacob et Lennertz* ne saurait être appliqué à l'affaire présentement examinée. Les parties demanderesses sont des résidents belges et ont perçu des revenus dans leur État de résidence, en Belgique. Il n'est nullement question de revenus perçus dans un autre État membre de l'Union européenne, de sorte que les situations visées dans la question préjudicielle ne sont pas comparables.

Par ailleurs, dans le cadre de l'établissement de l'impôt qu'Eurocontrol prélève sur les traitements et salaires qu'elle verse, Willem Brondsema a reçu toutes les indemnités et allocations liées à sa situation personnelle et familiale, conformément à la législation applicable en la matière (article 3, point 2, de l'annexe V du Statut administratif du personnel permanent de l'Agence Eurocontrol).

A.2.2. Le Conseil des ministres conteste également la pertinence de l'arrêt de la Cour n° 111/2017 du 12 octobre 2017 dans le cadre de l'affaire présentement examinée. L'objectif du législateur n'est plus, comme

pour la quotité exemptée d'impôt pour enfants à charge, de maximiser l'effet de l'avantage au profit du couple dans son ensemble, mais bien de répartir cet avantage de manière proportionnelle entre les conjoints. Le législateur n'a donc pas eu l'intention d'en faire une réduction d'impôt commune.

Sur ce point, le Conseil des ministres estime par ailleurs qu'il s'agit en l'espèce de la même situation que celle d'un ménage dont chaque conjoint est résident belge et est soumis à l'impôt des personnes physiques mais dont l'un des deux conjoints ne perçoit pas de revenus professionnels. Ce dernier n'ayant pas de revenus imposables, lui non plus ne pourra pas bénéficier des réductions d'impôt prévues aux articles 145⁵, 145²³ et 145²⁴ du CIR 1992.

A.3.1. Le Gouvernement flamand souligne tout d'abord que le législateur dispose d'un large pouvoir d'appréciation pour autoriser des déductions et réductions d'impôt au titre d'incitant pour réaliser certains buts politiques. Il peut dès lors fixer, pour les réductions d'impôt en cause dans l'affaire présentement examinée, des modalités d'imputation fondées sur une répartition proportionnelle en fonction de la part des revenus imposables de chaque conjoint dans l'ensemble de leurs revenus imposables.

A.3.2. Ensuite, et à titre principal, le Gouvernement flamand estime que les deux catégories de contribuables visées dans la question préjudicielle ne sont pas comparables.

Alors que les contribuables qui relèvent de la première catégorie n'exercent aucune activité professionnelle transfrontalière, tel est par contre le cas des contribuables qui relèvent de la seconde catégorie. Dans l'arrêt *Jacob et Lennertz*, la Cour de justice a jugé que les règles d'imputation des réductions d'impôt en cause étaient contraires à la libre circulation des travailleurs. Son raisonnement ne saurait cependant s'appliquer à la situation des parties demandresses devant la juridiction *a quo*, puisque l'affaire présentement examinée ne présente aucun élément transfrontalier.

En outre, l'exonération sous réserve de progressivité appliquée en Belgique dans le cadre de la mise en œuvre d'une convention préventive de la double imposition s'accompagne souvent d'une imposition dans l'autre État contractant des revenus qui y sont perçus, sachant que, en règle, les déductions fiscales ou réductions d'impôt liées à la situation personnelle ne peuvent pas, ou tout au plus partiellement, être appliquées dans l'État où l'activité est exercée. La libre circulation des travailleurs implique dès lors que les travailleurs qui exercent une activité transfrontalière au sein de l'Union européenne doivent bénéficier, dans l'État de résidence, des déductions ou réductions d'impôt qui ne sont pas accordées par l'État où l'activité est exercée.

Tel n'est cependant pas le cas pour un travailleur d'Eurocontrol qui réside et travaille en Belgique. Contrairement aux conventions préventives de la double imposition, le protocole n'a aucunement pour objectif d'éviter les doubles impositions, mais vise uniquement à garantir l'égalité entre les collaborateurs d'Eurocontrol, de même que l'indépendance de ces derniers et de l'organisation vis-à-vis des différentes autorités.

A.3.3. À titre subsidiaire, à supposer que les situations visées dans la question préjudicielle soient comparables, le Gouvernement flamand estime que, en tout état de cause, la différence de traitement poursuit un objectif légitime, repose sur un critère de distinction objectif, est pertinente ou nécessaire et est proportionnée à l'objectif poursuivi.

En ce qui concerne les réductions d'impôt relatives aux prestations payées avec des titres-services (article 145²³ du CIR 1992) ainsi qu'aux dépenses faites en vue d'économiser l'énergie et aux intérêts de prêts verts (article 145²⁴ du même Code), le Gouvernement flamand expose que ces réductions d'impôt revêtent un caractère individuel et n'ont aucunement pour objectif de maximiser l'effet de l'avantage fiscal pour l'ensemble du ménage. Il se réfère à cet égard à l'arrêt de la Cour n° 121/2020. Compte tenu de ce caractère individuel, la répartition proportionnelle est une mesure objective, nécessaire et proportionnée dans l'hypothèse d'une imposition commune.

Quant à la réduction d'impôt relative à l'épargne-logement (article 145⁵ du CIR 1992), le législateur n'a pas prévu de mécanisme de répartition dans l'hypothèse d'une imposition commune. Dans le commentaire administratif, l'administration fiscale belge a considéré que, moyennant le respect de certaines conditions, un couple peut librement déterminer que telle ou telle part des amortissements en capital est imputée à tel ou tel conjoint. Ainsi, si les deux conjoints remplissent les conditions légales, qu'un des conjoints a perçu des revenus professionnels pouvant faire l'objet d'une exonération d'impôt sous réserve de progressivité et que l'autre conjoint a perçu des revenus professionnels imposables, la réduction d'impôt peut être intégralement attribuée à ce dernier.

Par contre, si seul un des deux conjoints remplit les conditions légales, la réduction d'impôt ne peut être imputée qu'à celui-ci.

Dans un contexte où, comme en l'espèce, le droit de l'Union européenne n'est pas applicable, et où il n'existe donc aucune norme hiérarchiquement supérieure qui élimine les effets négatifs de cette règle de droit interne, c'est cette règle de droit interne qui doit être appliquée.

- B -

B.1.1. La question préjudicielle porte sur la compatibilité, avec les articles 10 et 11 de la Constitution, de plusieurs articles du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992) qui prévoient diverses réductions d'impôt. Dans l'interprétation soumise par la juridiction *a quo*, en cas de déclaration commune, ces réductions sont imputées aux deux conjoints qui disposent d'un revenu considéré comme imposable, même lorsque l'un des deux revenus est exonéré sous réserve de progressivité en vertu d'une disposition de droit international. Dans une telle hypothèse, le ménage perd une partie de ces avantages fiscaux.

B.1.2. Le litige devant la juridiction *a quo* porte sur trois avantages fiscaux – tels qu'ils étaient applicables pour les exercices d'imposition 2007 à 2017 – qui sont réclamés par un couple ayant introduit une déclaration commune.

Deux de ces trois avantages fiscaux sont répartis entre les conjoints sur la base de la « règle proportionnelle en fonction des revenus ». Il s'agit de la réduction d'impôt relative aux prestations payées avec des titres-services (ci-après : la réduction pour titres-services), au sens de l'article 145²³ du CIR 1992, et de la réduction d'impôt relative aux dépenses d'économie d'énergie dans une habitation (ci-après : la réduction pour économie d'énergie), au sens de l'article 145²⁴ du CIR 1992.

En ce qui concerne le troisième avantage fiscal, à savoir la réduction d'impôt en matière de remboursements d'emprunts hypothécaires (ci-après : la réduction pour épargne-logement), visée à l'article 145⁵ du CIR 1992, le législateur n'a pas prévu de règle de répartition.

B.2.1. L'article 145²³ du CIR 1992, qui n'a pas été substantiellement modifié au cours des exercices d'imposition 2007 à 2017, dispose :

« § 1er. Lorsqu'une imposition commune est établie, la réduction d'impôt visée à l'article 145²¹ est répartie proportionnellement en fonction du revenu imposé conformément à l'article 130 de chaque conjoint dans l'ensemble des revenus imposés conformément à l'article 130 des deux conjoints.

[...] ».

L'article 145²¹ du CIR 1992, qui n'a pas non plus été substantiellement modifié au cours de cette même période, dispose :

« Aux conditions prévues à l'article 145²², il est accordé une réduction d'impôt calculée sur les dépenses jusqu'à concurrence de 920 EUR au plus par contribuable, qui ne constituent pas des frais professionnels et qui sont effectivement payées pendant la période imposable pour des prestations, à fournir par un travailleur dans le cadre des agences locales pour l'emploi ou pour des prestations payées avec des titres-services visés dans la loi du 20 juillet 2001 visant à favoriser le développement de services et d'emploi de proximité, autres que des titres-services sociaux.

La réduction d'impôt est égale à 30 p.c. des dépenses visées à l'alinéa 1er.

[...] ».

B.2.2. L'article 145²⁴ du CIR 1992, qui n'a pas non plus connu de modification substantielle au cours de cette même période, dispose :

« § 1er. Les réductions pour les dépenses faites en vue d'économiser l'énergie qui ont été payées en 2011 et 2012 et qui peuvent être reportées sur les trois périodes imposables suivant celle durant laquelle les dépenses ont été réellement faites conformément aux dispositions qui étaient applicables à ces dépenses, sont octroyées dans les limites et suivant les modalités fixées dans ce paragraphe.

Le montant total des différentes réductions d'impôt ne peut excéder par période imposable 2 000 euros par habitation. Toutefois, ce montant est majoré de 600 euros dans la mesure où cette majoration concerne exclusivement une réduction d'impôt reportée pour des dépenses pour l'installation de panneaux photovoltaïques pour transformer l'énergie solaire en énergie électrique.

[...]

Lorsqu'une imposition commune est établie, la réduction d'impôt est répartie proportionnellement en fonction du revenu imposé conformément à l'article 130 de chaque conjoint dans l'ensemble des revenus des deux conjoints imposés conformément à l'article 130.

[...]

§ 2. [...]

§ 3. Une réduction d'impôt est accordée pour les intérêts qui se rapportent à des contrats de prêt visés à l'article 2 de la loi de relance économique du 27 mars 2009.

[...]

Lorsqu'une imposition commune est établie, la réduction d'impôt est répartie proportionnellement en fonction du revenu imposé conformément à l'article 130 de chaque conjoint dans l'ensemble des revenus des deux conjoints imposés conformément à l'article 130.

[...] ».

B.2.3. L'article 145⁵ du CIR 1992, qui n'a pas non plus subi de modification substantielle, dispose :

« Les sommes affectées à l'amortissement ou à la reconstitution d'un emprunt hypothécaire visées à l'article 145¹, 3°, sont prises en considération pour la réduction à condition que l'emprunt soit contracté :

- 1° auprès d'un établissement ayant son siège dans l'Espace économique européen;
- 2° pour une durée minimum de 10 ans.

[...] ».

L'administration fiscale a considéré que, dans les cas où un emprunt hypothécaire est contracté solidairement et indivisément par les deux conjoints pour construire, acquérir ou transformer une habitation appartenant à la communauté ou en indivision entre époux, les sommes affectées à l'amortissement du capital visées à l'article 145¹, 3°, du CIR 1992 peuvent toujours être prises en considération dans le chef des conjoints, selon le mode de répartition déterminé par eux (Comm. IR n° 145/5/25 et Comm. IR n° 145/5/26).

B.3.1. Le revenu imposable est défini à l'article 6 du CIR 1992 :

« Le revenu imposable est constitué de l'ensemble des revenus nets, diminué des dépenses déductibles.

L'ensemble des revenus nets est égal à la somme des revenus nets des catégories suivantes :

- 1° les revenus des biens immobiliers;
- 2° les revenus des capitaux et biens mobiliers;

3° les revenus professionnels;

4° les revenus divers ».

Les revenus professionnels sont définis à l'article 23 du CIR 1992, qui dispose, pour les exercices d'imposition visés :

« § 1er. Les revenus professionnels sont les revenus qui proviennent, directement ou indirectement, d'activités de toute nature, à savoir :

1° les bénéfices;

2° les profits;

3° les bénéfices ou profits d'une activité professionnelle antérieure;

4° les rémunérations;

5° les pensions, rentes et allocations en tenant lieu.

§ 2. Le montant net des revenus professionnels s'entend du montant total de ces revenus, à l'exception des revenus exonérés et après exécution des opérations suivantes:

1° le montant brut des revenus de chacune des activités professionnelles est diminué des frais professionnels qui grèvent ces revenus;

2° les pertes professionnelles éprouvées pendant la période imposable, en raison d'une activité professionnelle quelconque, sont déduites des revenus des autres activités professionnelles;

3° des revenus professionnels déterminés conformément aux 1° et 2°, sont déduites les pertes professionnelles des périodes imposables antérieures;

4° [...]

§ 3. Le Roi détermine les modalités et l'ordre selon lesquels s'opèrent les exonérations et les déductions ».

B.3.2. Les dispositions en cause, en ce qu'elles portent sur des réductions d'impôt, doivent être lues à la lumière de l'article 155 du CIR 1992, qui porte sur la réduction de l'impôt pour revenus d'origine étrangère. Cet article, dans sa version applicable pour les exercices d'imposition 2007 à 2017, dispose :

« Les revenus exonérés en vertu de conventions internationales préventives de la double imposition sont pris en considération pour la détermination de l'impôt, mais celui-ci est réduit proportionnellement à la partie des revenus exonérés dans le total des revenus.

Il en est de même pour :

- les revenus exonérés en vertu d'autres traités ou accords internationaux, pour autant que ceux-ci prévoient une clause de réserve de progressivité;

[...]

Lorsqu'une imposition commune est établie, la réduction est calculée par contribuable sur l'ensemble de ses revenus nets ».

Cette disposition empêche, dans la mise en œuvre de conventions préventives de la double imposition, qu'une exonération de revenus imposés dans un autre État ait pour effet de réduire la progressivité de l'impôt dû en Belgique sur les autres revenus non exonérés.

Ce mécanisme de « réserve de progressivité » constitue dès lors un tempérament aux exonérations découlant de l'application de conventions qui visent à prévenir la double imposition. Cette mesure tend à éviter que, en Belgique, les revenus imposables d'un contribuable, bénéficiaire de revenus exonérés parce que ceux-ci sont imposés dans un autre État, soient frappés d'un taux d'imposition inférieur à celui qui est applicable aux revenus des contribuables qui bénéficient de revenus comparables en Belgique.

B.3.3. Par un arrêt du 30 octobre 2015 (F.14.0160.F), la Cour de cassation a jugé :

« En vertu de l'article 6 du Code des impôts sur les revenus 1992, le revenu imposable à l'impôt des personnes physiques est constitué de l'ensemble des revenus nets, diminué des dépenses déductibles, cet ensemble étant égal à la somme des revenus nets des catégories suivantes : 1° les revenus des biens immobiliers; 2° les revenus des capitaux et biens mobiliers; 3° les revenus professionnels; 4° les revenus divers.

Suivant l'article 23, § 2, de ce Code, le montant net des revenus professionnels s'entend du montant total de ces revenus, à l'exception des revenus exonérés et après déduction successive des frais professionnels et des pertes professionnelles.

[...]

En vertu de l'article 3, alinéa 1er, du Protocole additionnel du 6 juillet 1970 à la Convention internationale de coopération pour la sécurité de la navigation aérienne 'Eurocontrol' du 13 décembre 1960, modifié par l'article 1er du Protocole du 21 novembre 1978, les membres du personnel de l'organisation sont soumis à un impôt au profit de celle-ci sur les traitements et salaires qu'elle leur verse et, à la date d'application de cet impôt, les traitements et salaires sont exonérés de l'impôt national sur le revenu, les Etats contractants pouvant toutefois tenir compte des traitements et salaires exonérés lorsqu'ils déterminent le montant de l'impôt applicable à tout autre revenu.

Usant de cette faculté, l'article 155 du Code des impôts sur les revenus 1992, dans sa version applicable à partir de l'exercice d'imposition 2006, prévoit, en son alinéa 2, combiné avec l'alinéa 1er, que les revenus exonérés en vertu de traités ou accords internationaux qui comportent une clause de réserve de progressivité sont pris en considération pour la détermination de l'impôt belge sur les revenus mais que cet impôt est réduit proportionnellement à la partie des revenus exonérés dans le total des revenus et, en son alinéa 3, que, lorsqu'une imposition commune est établie, la réduction est calculée par contribuable sur l'ensemble de ses revenus nets.

Il suit de ces dispositions que, si les traitements et salaires payés par l'organisation internationale Eurocontrol à un membre de son personnel qui est habitant du royaume doivent être exonérés de l'impôt belge des personnes physiques, cette exonération n'est pas mise en œuvre, comme le prévoit l'article 23, § 2, du même code pour des revenus professionnels qui sont exonérés sans réserve liée au calcul de l'impôt afférent à d'autres revenus, par une exclusion de ceux-ci de la base imposable de l'intéressé mais, en raison de la réserve de progressivité assortissant ladite exonération, par l'octroi à ce dernier d'une réduction d'impôt.

Ce mode d'exonération implique que, pour la détermination de l'impôt des personnes physiques, les salaires et traitements payés par Eurocontrol soient, dans un premier temps, considérés comme des revenus professionnels imposables de leur bénéficiaire au sens des dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992 régissant cet impôt et qu'ensuite seulement, une fois l'impôt déterminé sur cette base, la réduction d'impôt soit appliquée au prorata des salaires et traitements exonérés.

Après avoir constaté que le défendeur était un fonctionnaire de l'organisation internationale Eurocontrol et qu'il avait, comme la défenderesse, la qualité d'habitant du royaume assujetti à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 2006, l'arrêt n'a pu, sans violer les articles 6, 23, § 2, et 155 précités, considérer que les traitements et salaires qu'il a perçus de cette organisation ne font pas partie de ses revenus imposables pour l'application des articles 134, § 1er, alinéa 2, et 145²³ du Code des impôts sur les revenus 1992 et décider, sur cette base, qu'en dépit de l'imposition commune des défendeurs, les réductions d'impôt pour enfants à charge et celles pour prestations payées avec des titres-services doivent être appliquées exclusivement en fonction des revenus de la défenderesse ».

B.4.1. Les articles 145²³ et 145²⁴ du CIR 1992, combinés avec l'article 155 du CIR 1992, ont pour effet que les réductions d'impôt prévues par ces articles sont imputées dans une proportion plus élevée dans le chef du contribuable qui a le revenu imposable le plus élevé. Il

en résulte que les couples de résidents qui font l'objet d'une imposition commune et dont l'un des conjoints – en l'occurrence celui qui perçoit effectivement les revenus les plus élevés – perçoit des traitements d'une organisation internationale conventionnellement exonérés sous réserve de progressivité ne bénéficient pas d'une partie des réductions d'impôt instaurées par ces dispositions.

B.4.2. La juridiction *a quo* interroge la Cour sur une différence de traitement qui résulterait de la règle de proportionnalité retenue par le législateur pour répartir entre les conjoints les réductions d'impôt pour épargne-logement, pour titres-services et pour économie d'énergie. Selon la juridiction *a quo*, les couples de résidents qui font l'objet d'une imposition commune et dont l'un des conjoints perçoit des traitements qui proviennent d'une organisation internationale et qui, en vertu d'une convention, sont exonérés sous réserve de progressivité sont traités différemment des couples de résidents dont l'un des conjoints perçoit des rémunérations exonérées sous réserve de progressivité en vertu d'une convention préventive de la double imposition conclue avec un autre État membre de l'Union européenne. Les personnes qui relèvent de cette dernière catégorie ne perdent en effet pas une partie des réductions d'impôt pour épargne-logement, pour titres-services et pour économie d'énergie, puisque les articles 145⁵, 145²³ et 145²⁴ du CIR 1992 ne doivent pas leur être appliqués, eu égard à l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 14 mars 2019 en cause de *Jacob et Lennertz* (C-174/18).

B.4.3. Selon le point de vue de l'administration fiscale mentionné en B.2.3, les couples de résidents peuvent librement décider que la réduction d'impôt pour épargne-logement soit intégralement imputée sur les revenus du conjoint qui ne dispose d'aucun revenu exonéré sous réserve de progressivité en vertu d'une convention internationale. La différence de traitement en cause n'existe donc pas en ce qui concerne cette réduction d'impôt. La Cour n'examine dès lors la différence de traitement qu'en ce qu'elle porte sur les réductions d'impôt prévues aux articles 145²³ et 145²⁴ du CIR 1992.

B.5.1. Selon le Conseil des ministres, les catégories de personnes mentionnées en B.4.2 ne sont pas comparables, dès lors qu'il découle de l'article 3, point 2, de l'annexe V du Statut administratif du personnel permanent de l'Agence Eurocontrol que, lors de la détermination du traitement net des fonctionnaires d'Eurocontrol, il est tenu compte de la situation personnelle et familiale de ces derniers.

B.5.2. Toutefois, les réductions d'impôt pour titres-services et pour économie d'énergie ne figurent pas parmi les indemnités et allocations qui sont déduites de la base imposable en vertu de l'article 3 précité.

L'exception est rejetée.

B.6. Par son arrêt n° 121/2020 du 24 septembre 2020, la Cour a jugé que les articles 145²⁴, 145³¹, 145³³ et 105, 2°, du CIR 1992, tels qu'ils étaient applicables pour les exercices d'imposition qui étaient alors concernés, sont compatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'ils « imposent l'imputation partielle des réductions d'impôt ou déductions pour les dépenses faites en vue d'économiser l'énergie, pour les frais de sécurisation et pour les libéralités dans le chef du conjoint qui dispose d'un revenu imposable, même lorsque ledit revenu est exonéré en vertu d'une disposition de droit international prévoyant son exonération sous réserve de progressivité, entraînant ainsi la perte partielle de bénéfice de ces avantages fiscaux pour le ménage ».

Dans cette affaire, la juridiction *a quo* comparait des couples dont l'un des conjoints perçoit des revenus exonérés sous réserve de progressivité en vertu d'une convention internationale avec, d'une part, des couples dont aucun des conjoints ne perçoit des revenus exonérés et, d'autre part, des couples dont un des conjoints est fonctionnaire de l'Union européenne.

La Cour a motivé sa décision comme suit :

« B.8. Comme il ressort des extraits des exposés des motifs cités en B.6.1 et B.6.2, l'imputation proportionnelle est devenue la règle en ce qui concerne les avantages fiscaux en cause. Contrairement à la règle d'imputation totale dans le chef du membre du couple qui perçoit les revenus les plus élevés, comme en matière de supplément de quotité de revenu exemptée d'impôt pour enfant à charge, qui était en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt de la Cour n° 111/2017 du 12 octobre 2017, la règle d'imputation proportionnelle poursuit un objectif de répartition équitable de l'avantage entre les membres du couple. L'objectif de la méthode d'imputation est par conséquent différent de celui qui prévaut quant à l'application de la réduction pour enfant à charge considérée dans l'arrêt n° 111/2017 précité, qui visait à maximiser l'effet de l'avantage au profit du couple dans son ensemble et à neutraliser les choix de vie du couple. Les avantages fiscaux en cause ne sont pas conçus au

bénéfice du ménage dans son ensemble mais revêtent un caractère individuel, lié à la capacité contributive de chacun.

B.9. Le législateur dispose d'un large pouvoir d'appréciation pour instaurer des impôts et autoriser des déductions et réductions d'impôt au titre d'incitant à la réalisation de certains buts politiques. Il lui appartient d'opérer un choix entre les différentes mesures qu'il estime nécessaires à cet effet. Il pouvait dès lors instaurer une modalité d'imputation des avantages fiscaux fondée sur une répartition proportionnelle en fonction de la part du revenu imposable de chaque conjoint dans l'ensemble de leurs revenus imposables.

Lorsqu'une différence de traitement apparaît à l'occasion de ce choix, et plus précisément, en l'espèce, en ce qui concerne les modalités de cette réduction d'impôt en cas d'imposition commune, la Cour se doit toutefois d'examiner si elle repose sur une justification raisonnable.

B.10. Rien ne contraint le législateur, lorsqu'il crée une déduction ou une réduction d'impôt, à garantir le bénéfice de celle-ci au ménage ou à la cellule familiale considérée dans son ensemble. Le législateur dispose d'un large pouvoir d'appréciation pour déterminer si une réduction d'impôt doit bénéficier au couple dans son ensemble ou à chacun de ses membres en particulier, même en cas d'imposition commune, qui ne constitue qu'une modalité de calcul de l'impôt pour le ménage. Il n'existe en outre aucune obligation de prévoir un mécanisme de report d'un solde non imputé sur le conjoint.

B.11. Conformément à l'article 155 du CIR 1992, tel qu'il est interprété par la Cour de cassation, les salaires et traitements payés par Eurocontrol sont considérés comme des revenus professionnels imposables de leur bénéficiaire. Une fois l'impôt déterminé sur cette base, les réductions d'impôt sont appliquées au prorata des salaires et traitements exonérés. Cependant, pour déterminer d'abord l'impôt dû sur cette base, en application de la règle d'imputation proportionnelle, applicable aux avantages fiscaux en cause, ceux-ci sont imputés au demandeur devant le juge *a quo* jusqu'à épuisement de sa part, sans possibilité de report sur son conjoint. Les demandeurs devant le juge *a quo* se trouvent en l'espèce dans la même situation qu'un couple de résidents belges dont aucun ne perçoit de revenus exonérés sous réserve de progressivité, dont les revenus imposables sont déterminés de la même manière, compte tenu de leurs revenus nets, et qui ne disposent pas non plus d'une possibilité de report de solde sur le conjoint.

B.12. Il résulte de ce qui précède que les dispositions en cause ne créent pas de différence de traitement entre les ménages visés par le juge *a quo*.

B.13. Les dispositions en cause sont compatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.14.1. La différence de traitement entre les couples de résidents susvisés et les couples qui comprennent un membre fonctionnaire de l'Union européenne découle d'une disposition du droit de l'Union européenne, à savoir l'article 12 du Protocole (n° 7) sur les privilèges et immunités de l'Union européenne (*JO C 326* du 26 octobre 2012), qui s'applique exclusivement aux fonctionnaires et autres agents de l'Union. Le Protocole est interprété par la Cour de justice de l'Union européenne ' en ce sens qu'est interdite toute imposition nationale,

quelles que soient sa nature ou ses modalités de perception, qui a pour effet de grever, directement ou indirectement, les fonctionnaires ou autres agents [de l'Union], en raison du fait qu'ils sont bénéficiaires d'une rémunération versée par [l'Union], même si l'impôt en cause n'est pas calculé en proportion du montant de cette rémunération » (CJUE, 24 février 1988, *Commission c. Belgique*, C-260/86, point 10; 22 mars 1990, *Tither*, C-333/88, point 12, et 25 mai 1993, *Kristoffersen*, C-263/91, point 14). L'exonération prévue n'est donc pas assortie d'une clause de réserve de progressivité.

B.14.2. Dès lors que les fonctionnaires d'Eurocontrol perçoivent des salaires et traitements exonérés sous réserve de progressivité, ces revenus sont pris en compte pour le calcul de la base imposable, en application de l'article 155 du CIR 1992, tel qu'il est interprété par la Cour de cassation. Par conséquent, leur situation n'est pas comparable à celle des fonctionnaires et autres agents de l'Union européenne, de sorte que la différence de traitement précitée n'est pas incompatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution ».

B.7.1. Par la question préjudicielle présentement examinée, la juridiction *a quo* soumet en substance le même problème à la Cour, mais sur la base d'une autre comparaison. Elle compare, d'une part, les couples de résidents dont l'un des conjoints perçoit des revenus exonérés sous réserve de progressivité en vertu d'une convention internationale avec, d'autre part, les couples de résidents dont l'un des conjoints perçoit des rémunérations exonérées sous réserve de progressivité en vertu d'une convention préventive de la double imposition conclue avec un autre État membre de l'Union européenne. Elle souligne que, sur la base de l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne du 14 mars 2019 en cause de *Jacob et Lennertz* (C-174/18), les personnes relevant de la seconde catégorie bénéficient pleinement des avantages fiscaux en cause.

B.7.2. Par cet arrêt, la Cour de Justice a dit pour droit :

« L'article 45 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à l'application d'une réglementation fiscale d'un État membre, telle que celle en cause au principal, ayant pour effet de priver un couple résidant dans cet État, dont l'un des membres perçoit une pension dans un autre État membre qui est exonérée d'imposition dans le premier État membre en vertu d'une convention bilatérale tendant à éviter les doubles impositions, d'une partie du bénéfice des avantages fiscaux octroyés par celui-ci ».

B.7.3. La situation des couples de résidents dont l'un des conjoints perçoit de la part d'Eurocontrol des revenus qui, en vertu de l'article 3, paragraphe 1, du Protocole additionnel du 6 juillet 1970 à la Convention internationale de coopération pour la sécurité de la navigation aérienne « Eurocontrol » du 13 décembre 1960, sont exonérés de l'impôt belge sous réserve de progressivité ne présente aucun point de rattachement avec le champ d'application du droit de

l'Union européenne. Partant, la libre circulation des travailleurs garantie par l'article 45 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne n'est pas applicable à cette situation. Ces couples se trouvent dès lors dans une situation purement interne. Ils ne sont donc pas comparables, en l'espèce, avec les couples dont l'un des conjoints perçoit des rémunérations exonérées sous réserve de progressivité en vertu d'une convention préventive de la double imposition conclue avec un autre État membre de l'Union européenne, dont la situation relève du champ d'application du droit de l'Union européenne.

B.7.4. Compte tenu de ce qui précède, les articles 145⁵, 145²³ et 145²⁴ du CIR 1992 sont compatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Les articles 145⁵, 145²³ et 145²⁴ du Code des impôts sur les revenus 1992 ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi rendu en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 15 septembre 2022.

Le greffier,

La présidente f.f.,

P.-Y. Dutilleux

J. Moerman