

Numéros du rôle : 494 et 517

Arrêt n° 73/93  
du 21 octobre 1993

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle posée par le Conseil d'Etat par arrêt du 25 novembre 1992 en cause de l'a.s.b.l. Association des femmes au foyer contre l'Etat belge et le recours en annulation de l'article 41, 1°, de la loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières, introduit par l'a.s.b.l. Association des femmes au foyer.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et L. De Grève et des juges K. Blanckaert, H. Boel, P. Martens, Y. de Wasseige et G. De Baets, assistée du greffier H. Van der Zwalmen, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

## I. *Objet*

a. Par son arrêt n° 41.160 du 25 novembre 1992 en cause de l'association sans but lucratif « Association des femmes au foyer » contre l'Etat belge, représenté par le ministre des Finances, le Conseil d'Etat a posé la question préjudicielle suivante : « L'article 41 de la loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières est-il compatible avec les articles 6 et *bis* de la Constitution en tant qu'il confirme l'arrêté royal du 19 décembre 1991 modifiant, en matière de précompte professionnel, l'arrêté royal du 4 mars 1965 d'exécution du Code des impôts sur les revenus, compte tenu de ce que cet arrêté fait l'objet d'un recours en annulation devant le Conseil d'Etat, et de ce que son exécution a été suspendue par l'arrêt du Conseil d'Etat n° 39.200 du 9 avril 1992 en tant que le barème II qui y est annexé aboutit à prélever, à charge des ménages qui ne bénéficient que d'un revenu professionnel et à charge de ceux qui bénéficient de deux revenus professionnels dont l'un est inférieur au quotient conjugal, un précompte professionnel supérieur à l'impôt afférent aux revenus professionnels sur lesquels le précompte est retenu ? ».

Cette affaire est inscrite sous le numéro 494 du rôle.

b. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 26 janvier 1993 et reçue au greffe le 27 janvier 1993, l'association sans but lucratif « Association des femmes au foyer » dont le siège est établi à 1040 Bruxelles, avenue Eudore Pirmez 49, ayant élu domicile au cabinet de Me L. Van Bunnan, avocat à 1180 Bruxelles, avenue Coghén 234, demande à la Cour :

1°) d'annuler l'article 41, 1°, de la loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières en tant qu'il confirme, avec effet à la date de son entrée en vigueur, l'arrêté royal du 19 décembre 1991, modifiant, en matière de précompte

professionnel, l'arrêté royal du 4 mars 1965 d'exécution du Code des impôts sur les revenus.

2°) dans le cas où la Cour considérerait que la confirmation par la loi précitée dudit arrêté royal du 19 décembre 1991, en lui donnant le caractère d'une loi, d'annuler en ce cas cette «loi» dans la mesure où les barèmes I et II qui y sont annexés aboutissent à opérer des retenues excédentaires à charge des ménages ne recueillant qu'un seul revenu professionnel ou un second revenu professionnel inférieur au montant légal du quotient conjugal.

Cette affaire est inscrite sous le numéro 517 du rôle.

## *II. Les faits et la procédure antérieure dans l'affaire n° 494*

L'« Association des femmes au foyer » a introduit devant le Conseil d'Etat un recours en annulation ainsi qu'une demande de suspension de l'arrêté royal du 19 décembre 1991 modifiant, en matière de précompte professionnel, l'arrêté royal du 4 mars 1965 d'exécution du Code des impôts sur les revenus. Par son arrêt n° 39.200 du 9 avril 1992, le Conseil d'Etat a suspendu l'arrêté royal attaqué « en tant que le barème II qui y est annexé aboutit à prélever, à charge des ménages qui ne bénéficient que d'un revenu professionnel et à charge de ceux qui bénéficient de deux revenus professionnels dont l'un est inférieur au quotient conjugal, un précompte professionnel supérieur à l'impôt afférent aux revenus professionnels sur lesquels le précompte est retenu ».

L'arrêté royal du 19 décembre 1991 a été confirmé par l'article 41, 1°, de la loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières.

Par son arrêt n° 41.160, le Conseil d'Etat a posé la question préjudicielle précitée.

## *III. La procédure devant la Cour*

### *a. Dans l'affaire inscrite sous le numéro 494 du rôle.*

La Cour a été saisie de la question préjudicielle par la transmission d'une expédition de la décision de renvoi précitée, reçue au greffe le 14 décembre 1992.

Par ordonnance du même jour, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu en l'espèce de faire application des articles 71 et suivants de la prédite loi spéciale.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique par lettres recommandées à la poste le 19 janvier 1993 remises aux destinataires les 20 et 21 janvier 1993, à l'exception de la lettre adressée à l'a.s.b.l. Association des femmes au foyer revenue avec la mention « non réclamé ».

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi susdite a été publié au *Moniteur belge* du 20 janvier 1993.

L'a.s.b.l. Association des femmes au foyer a introduit un mémoire par lettre recommandée à la poste le 3 mars 1993.

Le Conseil des ministres, représenté par le Premier ministre, dont le cabinet est établi rue de la Loi 16 à 1000 Bruxelles, a introduit un mémoire par lettre recommandée à la poste le 5 mars 1993.

*b. Dans l'affaire inscrite sous le numéro 517 du rôle.*

Par ordonnance du 27 janvier 1993, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Par ordonnance présidentielle du 4 février 1993, le juge G. De Baets a été désigné en qualité de membre du siège et comme juge-rapporteur en remplacement du juge F. Debaedts, choisi comme président.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu en l'espèce de faire application des articles 71 et suivants de la prédite loi spéciale.

Le recours a été notifié conformément à l'article 76 de la loi organique par lettres recommandées à la poste le 10 mars 1993 remises aux destinataires le 11 mars 1993.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi susdite a été publié au *Moniteur belge* du 5 mars 1993.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire par lettre recommandée à la poste le 23 avril 1993.

*c. Dans les affaires inscrites sous les numéros 494 et 517.*

Par ordonnance du 9 février 1993, la Cour a joint les affaires.

Conformément à l'article 100 de la loi spéciale organique de la Cour, les affaires jointes sont examinées par le siège saisi le premier et les rapporteurs sont ceux qui, conformément à l'article 68, sont désignés pour la première affaire.

L'ordonnance de jonction a été notifiée aux parties par lettres recommandées à la poste le 10 mars 1993.

L'a.s.b.l. Association des femmes au foyer a introduit un mémoire par lettre recommandée à la poste, le 13 avril 1993.

Copies des mémoires introduits dans les deux affaires ont été transmises conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 13 mai 1993 remises aux destinataires le 14 mai 1993.

Par ordonnance présidentielle du 25 mai 1993, le juge P. Martens a été désigné en qualité de membre du siège et de juge-rapporteur en remplacement du juge M. Melchior, choisi comme président.

Par ordonnance du 25 mai 1993, la Cour a prorogé jusqu'au 14 décembre 1993 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

L'a.s.b.l. Association des femmes au foyer a introduit un mémoire en réponse par lettre recommandée à la poste le 9 juin 1993.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire en réponse par lettre recommandée à la poste le 11 juin 1993.

Par ordonnance du 15 juillet 1993, la Cour a déclaré l'affaire en état et a fixé l'audience au 16 septembre 1993.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties qui, ainsi que leurs avocats ont été avisés de la date de l'audience par lettres recommandées à la poste le 19 juillet 1993 remises aux destinataires les 22 et 23 juillet 1993.

Le Conseil des ministres a transmis une note écrite reçue au greffe de la Cour en date du 19 juillet 1993.

A l'audience du 16 septembre 1993 :

- ont comparu :

. Me R. De Geyter, avocat du barreau de Bruxelles, *loco* Me A. De Bruyn, avocat à la Cour de cassation, pour le Conseil des ministres;

. Me L. Van Bunnem, avocat du barreau de Bruxelles, pour l'a.s.b.l. Association des femmes au foyer;

- les juges P. Martens et K. Blanckaert ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- l'affaire a été mise en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

#### IV. *La disposition en cause*

La loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières a été publiée au *Moniteur belge* du 31 juillet 1992.

La disposition en cause s'énonce comme suit :

« Art. 41. Sont confirmés avec effet à la date de leur entrée en vigueur :

1° l'arrêté royal du 19 décembre 1991 modifiant, en matière de précompte professionnel, l'arrêté royal du 4 mars 1965 d'exécution du Code des impôts sur les revenus.

(...) »

## V. En droit

- A -

### *Position de la requérante*

A.1.1. L'arrêté du 19 décembre 1991 confirmé contient en annexe les barèmes I et II dont l'application aboutit à retenir, à charge des seuls ménages ne recueillant qu'un seul revenu professionnel ou un second revenu professionnel inférieur au quotient conjugal, des prélèvements supérieurs à l'impôt des personnes physiques afférent aux revenus sur lesquels le précompte professionnel est retenu. Par un véritable excès de pouvoir, ces prélèvements sont retenus à charge des seuls ménages précités, de façon discriminatoire et arbitraire et en contradiction avec les articles 6 et 6bis de la Constitution.

A.1.2. Ces prélèvements excessifs résultent des mesures d'applications illégales ci-après décrites :

1) application aux seuls ménages ne recueillant qu'un seul revenu professionnel d'une exonération de la première tranche de revenus limitée à 130.000 francs seulement par conjoint, au lieu du montant légal exonéré indexé de 141.000 francs;

2) application, pour le calcul des précomptes professionnels à charge des seuls ménages à un seul revenu professionnel, d'un quotient conjugal plafonné de 204.900 francs au lieu du plafond légal indexé de 297.000 francs;

3) application, aux ménages ne recueillant qu'un seul revenu professionnel inférieur au quotient conjugal, du barème I, prévu pour les ménages à deux revenus professionnels, au détriment du droit des premiers au bénéfice du quotient conjugal.

A.1.3. La disposition attaquée est inconstitutionnelle en ce qu'elle aboutit à paralyser le contrôle de légalité institué par l'article 107 de la Constitution et elle enlève, à tous les contribuables subissant de manière discriminatoire des retenues excédentaires, toute garantie d'obtenir le respect du principe de l'égalité devant l'impôt, consacré par les articles 6, 6bis et 112 de la Constitution.

Tout comme l'article 29 de la loi du 20 juillet 1990, annulé par l'arrêt n° 16/91, la disposition entreprise prive la requérante, comme tous ses membres, « d'une garantie essentielle s'appliquant à tous les citoyens » en empêchant le Conseil d'Etat de se prononcer sur l'irrégularité de barèmes dont il a suspendu l'exécution par son arrêt du 9 avril 1992 et au sujet desquels il a interrogé la Cour par son arrêt du 25 novembre 1992.

A.1.4. A supposer que, comme le soutient le Conseil des ministres, l'arrêté royal du 19 décembre 1991 ait « acquis le caractère législatif », c'est le législateur qui a méconnu le principe d'égalité. L'inconstitutionnalité de la disposition attaquée résulte à suffisance des arrêts du Conseil d'Etat qui ont condamné les prélèvements excédentaires opérés par les arrêtés royaux des 27 février et 18 décembre 1989.

A.1.5. Sans doute, par son arrêt du 6 mai 1993, la Cour a-t-elle admis la validité de la confirmation législative opérée en application de l'article 23 de la loi du 20 juillet 1990. Mais une telle confirmation, lorsqu'elle intervient après la suspension ordonnée par le Conseil d'Etat de l'arrêté qu'elle confirme viole les articles 6, 6bis et 112 de la Constitution et est contraire au principe de la séparation des pouvoirs.

A.1.6. Si la Cour estime que, par la confirmation législative, l'arrêté royal du 19 décembre 1991 est lui-même devenu une loi, cette loi doit être annulée en ce qu'elle est contraire aux articles 6 et *6bis* de la Constitution.

A.1.7. La limitation de l'exonération de la première tranche des revenus à 130.000 francs aboutit à une retenue excédentaire de 5.869 à 8.162 francs qui est d'autant plus scandaleuse qu'elle s'applique à la première tranche de revenus, considérée comme minimum vital.

En ce qui concerne le quotient conjugal, il n'est pas pertinent de soutenir « qu'il n'existe aucune certitude que la situation qui y donne droit (l'absence de revenu dans le chef du conjoint) sera maintenue pendant toute l'année » (*Doc. parl.*, Chambre, 1989-1990, n° 1218-1, p. 12). En réalité, en cas de modification de la situation du contribuable, il en sera tenu compte puisque le précompte est perçu au fur et à mesure du paiement des revenus. Il n'y a donc aucune difficulté à établir des barèmes correspondant à l'impôt finalement dû.

A.1.8. Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, le quotient conjugal est sans rapport avec les dépenses déductibles. Enfin, il n'est nullement à l'avantage des familles ne recueillant qu'un seul revenu professionnel. Il remplace le régime antérieur de réduction pour les conjoints et il apparaît comme le pendant du système de décumul des revenus (pour les ménages qui en recueillent deux).

A.1.9. Pour les ménages où le conjoint recueille un revenu inférieur au quotient conjugal, la requérante produit un tableau démontrant l'importance des excédents retenus qui dépassent 50.000 francs par année. Pour des revenus de 1.000.000 et de 1.500.000 francs, les excédents vont de 26.000 à 34.000 francs.

#### *Position du Conseil des ministres*

A.2.1. La situation créée par la disposition entreprise est différente de celle qui résultait de l'article 29 de la loi du 20 juillet 1990, annulé par la Cour. Celui-ci confirmait des arrêtés royaux dont l'un avait été annulé, l'autre suspendu par le Conseil d'Etat. Par son arrêt n° 16/91, la Cour, qui avait annulé l'article 29 de la loi du 20 juillet 1990, avait, en revanche, estimé que l'article 23 de la même loi, qui prévoyait que les arrêtés déterminant les barèmes seraient confirmés par une loi, ne contrevenait pas aux articles 6 et *6bis* de la Constitution. C'est conformément à cet article 23 qu'a été adoptée la disposition attaquée. Il convient donc, pour les mêmes motifs, de répondre négativement à la question préjudicielle et de rejeter le recours en annulation.

A.2.2. La solution ne peut être différente au motif que l'arrêté royal du 19 décembre 1991 a fait l'objet d'un recours en annulation et que son exécution a été suspendue par le Conseil d'Etat. Cette circonstance n'a pas délié le Roi de Son obligation de saisir les Chambres d'un projet de loi confirmant Son arrêté.

A.2.3. Par son arrêt n° 34/93, la Cour a consacré les principes défendus par le Conseil des ministres et elle a admis que les barèmes qui étaient annexés à l'arrêté royal du 2 janvier 1991, confirmé par l'article 40, 2°, de la loi du 20 juillet 1991 portant des dispositions budgétaires, ne violaient pas les articles 6 et *6bis* de la Constitution. La même solution doit être adoptée à l'égard de la disposition attaquée puisqu'elle a pour seul objet d'indexer les barèmes.

- B -

*Quant à l'affaire n° 517*

B.1. Selon l'association requérante, la disposition attaquée viole les articles 6 et *bis* de la Constitution en ce qu'elle aboutit à paralyser le contrôle de légalité institué par l'article 107 de la Constitution et en ce qu'elle la prive, elle-même ainsi que ses membres, d'une garantie juridictionnelle essentielle s'appliquant à tous les citoyens, en empêchant le Conseil d'Etat de se prononcer sur la légalité d'un arrêté royal dont il a suspendu l'exécution.

B.2. La disposition attaquée a été prise en application de l'article 23 de la loi du 20 juillet 1990 qui dispose :

« § 1er. Le précompte professionnel est déterminé suivant les indications des barèmes établis par le Roi.

(...)

§ 3. Le Roi saisira les Chambres législatives, immédiatement si elles sont réunies, sinon dès l'ouverture de leur plus prochaine session, d'un projet de loi de confirmation des arrêtés pris en exécution du présent article ».

La procédure de confirmation législative instituée par le paragraphe 3 de l'article 23 de la loi du 20 juillet 1990 ne contrevient pas aux articles 6 et *bis* de la Constitution en ce qu'elle renforce le contrôle par le législateur sur l'exercice de pouvoirs qu'il consent au Roi. Prise en application de cette disposition, la disposition attaquée ne peut donc être considérée comme ayant pour objet de paralyser le contrôle de légalité institué par l'article 107 de la Constitution. La circonstance que la disposition réglementaire a fait l'objet d'un arrêt de suspension du Conseil d'Etat ne peut priver le législateur de l'exercice d'une compétence qu'il s'était expressément réservée.

B.3. En confirmant l'arrêté royal du 19 décembre 1991, le législateur s'en est approprié le contenu. Il appartient à la Cour d'examiner si les dispositions de cet arrêté royal méconnaissent les principes d'égalité et de non-discrimination en ce qu'elles comprennent des barèmes - annexes I et II - qui aboutissent à prélever à charge des ménages ne recueillant qu'un seul revenu professionnel ou un second revenu professionnel inférieur au quotient conjugal un précompte professionnel supérieur à l'impôt qui sera dû.

Il résulte d'une comparaison des dispositions de la loi du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre et des dispositions confirmées par la loi entreprise qu'à l'égard des ménages qui ne recueillent qu'un seul revenu professionnel ou un second revenu professionnel inférieur au quotient conjugal, les règles prévues pour le calcul du précompte professionnel ne correspondent pas entièrement aux règles prévues pour le calcul de l'impôt, de sorte que des montants supérieurs à ceux de l'impôt dû sont prélevés à titre de précompte. Selon la requérante, pareil prélèvement constitue un emprunt forcé étranger à la notion même d'impôt.

B.4. Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre certaines catégories de personnes, pour autant que le critère de différenciation soit susceptible de justification objective et raisonnable. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

Les articles 6 et *6bis* de la Constitution ont une portée générale. Ils interdisent toute discrimination, quelle qu'en soit l'origine. Ils sont également applicables en matière fiscale. Ce principe est d'ailleurs confirmé par l'article 112 de la Constitution,

qui est une précision ou application particulière du principe général d'égalité formulé à l'article 6 de la Constitution.

B.5. En prévoyant des règles différentes de calcul du précompte pour les ménages à un ou à deux revenus professionnels, le législateur a tenu compte de la situation spécifique dans laquelle se trouve chaque catégorie : dans les ménages à deux revenus, chaque époux est imposé sur ses revenus professionnels propres; dans les ménages à un revenu, il est dérogé à la règle de la progressivité de l'impôt par l'attribution d'une quote-part du revenu de l'un des conjoints à l'autre.

En faveur de cette dernière catégorie, le législateur a ainsi fait entrer jusqu'à un certain point une fiction dans le calcul de l'impôt.

Les deux catégories de ménages ne sont pas, en raison de cette spécificité, dans une situation identique dès lors qu'il s'agit d'apprécier les règles relatives au calcul de l'impôt et du précompte.

B.6. Il n'en demeure pas moins que le législateur ne peut prévoir, pour l'une de ces catégories, des règles de calcul qui aboutiraient à percevoir un précompte excessif par rapport à l'impôt dû.

La Cour ne pourrait cependant censurer ces règles de calcul que si elles aboutissaient au prélèvement d'un précompte manifestement disproportionné alors que l'autre catégorie paie un précompte proche de l'impôt. Elle doit en effet prendre en considération les difficultés propres au droit fiscal qui ne peut tenir compte de la grande diversité des situations individuelles pour des raisons d'efficacité et de coût.

B.7. Le premier grief de la requérante concerne le calcul du précompte sur la première tranche de revenus, qui conduit, selon elle, à une retenue excédentaire de 5.869 à 8.162 francs selon le nombre d'enfants ou de personnes à charge. Compte tenu

de ce qui a été dit en B.5, un tel prélèvement ne peut être considéré comme excessif. La disproportion entre l'impôt et le précompte n'est pas telle que la Cour puisse la censurer.

B.8. Le deuxième grief de la requérante concerne le montant plafonné du quotient conjugal qui est limité à 204.900 francs pour le calcul du précompte au lieu du plafond légal indexé de 297.000 francs qui sert au calcul de l'impôt. Cette mesure qui limite le bénéfice du quotient conjugal peut être justifiée par le fait qu'au moment de la perception du précompte un doute existe sur une éventuelle modification en cours d'année de la situation professionnelle du conjoint ne bénéficiant pas de revenus. Ce n'est qu'en fin d'année qu'il peut être établi si les deux conjoints ont bénéficié ou non de revenus professionnels. Ce n'est donc en principe qu'à ce moment qu'un revenu professionnel peut être imputé au conjoint sous forme de quotient conjugal.

Lorsque, malgré cette difficulté, le législateur tient compte du quotient conjugal pour le calcul du précompte, il peut, en considération de ce qui a été exposé en B.5, en limiter le bénéfice à un montant qui n'apparaît pas déraisonnable.

B.9. Le troisième grief de la requérante concerne l'application, aux ménages recueillant un second revenu professionnel inférieur au quotient conjugal, du barème du précompte professionnel prévu pour les ménages à deux revenus, alors que la loi du 7 décembre 1988 leur donne la possibilité de bénéficier de la règle du quotient conjugal. Cette mesure peut se justifier pour les mêmes raisons que celles invoquées en B.8, à savoir la difficulté de déterminer en cours d'année si le bénéfice du quotient conjugal pourra ou non être accordé au terme de l'année.

B.10. Il s'ensuit que l'article 41, 1°, de la loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières ne viole pas les articles 6 et *6bis* de la Constitution.

*Quant à l'affaire n° 494*

B.11. Pour les motifs énoncés ci-avant, il convient de répondre négativement à la question préjudicielle posée par le Conseil d'Etat.

Par ces motifs,

la Cour

dans l'affaire portant le n° 517,

rejette le recours;

dans l'affaire portant le n° 494,

dit pour droit :

l'article 41, 1°, de la loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières ne viole pas les articles 6 et *6bis* de la Constitution en tant qu'il confirme l'arrêté royal du 19 décembre 1991 modifiant, en matière de précompte professionnel, l'arrêté royal du 4 mars 1965 d'exécution du Code des impôts sur les revenus.

Ainsi prononcé en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 21 octobre 1993, par le siège précité dans lequel le juge P. Martens, légitimement empêché, a été remplacé pour le présent prononcé par le juge L. François.

Le greffier,

Le président,

H. Van der Zwalmen

M. Melchior