

Numéro du rôle : 522

Arrêt n° 81/93
du 1er décembre 1993

A R R E T

En cause : le recours en annulation de l'article 128, alinéa 1er, 4°, du Code des impôts sur les revenus, coordonné le 10 avril 1992 et confirmé par la loi du 12 juin 1992 portant confirmation du Code des impôts sur les revenus 1992, introduit par M. Vanderlinden et autres.

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 du recours*

Par requête du 29 janvier 1993 adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le même jour et reçue au greffe le 1er février 1993, Michel Vanderlinden, Lucrèce Brasssaert, Christian Schneider et Anne Leunens, ayant élu domicile chez Me Luc Govaert, avocat, Oordegemkouter 38 à 9340 Lede, demandent l'annulation de l'article 128, 4°, du Code des impôts sur les revenus, coordonné le 10 avril 1992 et confirmé par la loi du 12 juin 1992 portant confirmation du Code des impôts sur les revenus 1992 (*Moniteur belge* du 30 juillet 1992).

II. *La procédure*

Par ordonnance du 2 février 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.

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 spéciale susdite par lettres recommandées à la poste le 2 mars 1993 remises aux destinataires le 3 mars 1993.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi spéciale susdite a été publié au *Moniteur belge* du 6 mars 1993.

Le Conseil des ministres, représenté par le Premier ministre, dont le cabinet est établi à 1000 Bruxelles, rue de la Loi 16, a introduit un mémoire par lettre recommandée à la poste le 14 avril 1993.

Copies de ce mémoire ont été transmises conformément à l'article 89 de la loi organique par lettres recommandées à la poste le 11 mai 1993 et remises aux destinataires le 17 mai 1993.

Les parties requérantes ont introduit un mémoire en réponse commun par lettre recommandée à la poste le 9 juin 1993.

Par ordonnance du 6 juillet 1993, la Cour a prorogé jusqu'au 29 janvier 1994 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Le Conseil des ministres a introduit un document intitulé « mémoire complémentaire » par lettre recommandée à la poste le 27 août 1993.

Par ordonnance du 14 septembre 1993, le juge H. Boel a été désigné pour compléter le siège en remplacement du juge L. De Grève qui faisait fonction de président, et qui a été choisi ultérieurement comme président de la Cour.

Par ordonnance du 14 septembre 1993, la Cour a déclaré l'affaire en état et a fixé l'audience au 7 octobre 1993.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties, et celles-ci et leurs avocats ont été avisés de la date de l'audience par lettres recommandées à la poste le 15 septembre 1993 remises aux destinataires les 16 et 17 septembre 1993.

A l'audience du 7 octobre 1993 :

- ont comparu :

. les requérants M. Vanderlinden et A. Leunens en personne;

. Me P. Duquesne, avocat du barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;

- l'affaire a été remise à l'audience publique du 14 octobre 1993.

A l'audience du 14 octobre 1993 :

- ont comparu :

. Me L. Govaert, avocat du barreau de Bruxelles, pour les requérants, ainsi que le requérant M. Vanderlinden en personne;

. Me P. Duquesne, avocat du barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;

- les juges Y. de Wasseige et H. Boel 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.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. Par requête du 29 janvier 1993, quatre requérants (à savoir deux couples, dont l'un des époux est fonctionnaire européen) demandent l'annulation de « l'article 128, alinéa 1er, 4°, du C.I.R., coordonné par la loi du 12 juin 1992 (*Moniteur belge* du 30 juillet 1992) ». La loi du 12 juin 1992 porte « confirmation du Code des impôts sur les revenus 1992, coordonné le 10 avril 1992 », Code dans lequel figure l'article 128, alinéa 1er, 4°, en cause.

A.1.2. Selon les requérants, cette disposition viole les articles 6 et *6bis* de la Constitution en refusant, sans justification objective et raisonnable, le bénéfice du quotient conjugal aux couples dont un des conjoints reçoit des revenus immunisés fiscalement, ce qui est le cas des fonctionnaires européens sur base du Protocole du 8 avril 1965 sur les privilèges et immunités.

L'article 128, alinéa 1er, 4°, aurait pour effet de prélever, de façon indirecte, un impôt sur le revenu immunisé du ménage, en violation des articles 13 et 19 du Protocole précité; est également invoquée la violation de l'article 14 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Le mémoire du Conseil des ministres

A.2.1. A titre principal, le Conseil des ministres estime le recours irrecevable « pour cause de tardiveté »; la disposition contestée trouverait en effet son origine non pas dans la loi du 12 juin 1992 portant confirmation du

« C.I.R. 1992 » mais dans l'article 21 de la loi du 28 décembre 1990 relative à diverses dispositions fiscales et non fiscales lequel, relève le Conseil des ministres, n'a pas été contesté par les requérants.

A.2.2. En outre, le Conseil des ministres relève que la Cour n'est pas compétente pour connaître de la violation des articles 13 et 19 du Protocole des privilèges et immunités et de l'article 14 de la Convention européenne des droits de l'homme.

A.2.3. A titre subsidiaire, le mémoire estime le recours non fondé, les catégories de contribuables entre lesquels les requérants allèguent une discrimination n'étant pas comparables.

Le mémoire souligne que l'objectif du quotient conjugal est de « favoriser les ménages dont l'un des conjoints reste au foyer ou recueilli, pour diverses raisons, des revenus professionnels peu élevés » : l'article 21 de la loi du 28 décembre 1990 aurait pour objet de supprimer la discrimination, parmi les ménages à deux revenus, entre la majorité d'entre eux qui ne bénéficient pas du quotient conjugal et ceux qui, contrairement à l'objectif précité, en bénéficieraient au motif qu'un des revenus était « exonéré conventionnellement ».

Le mémoire en réponse des requérants

A.3.1. Ceux-ci contestent l'exception d'irrecevabilité soulevée par le Conseil des ministres au motif que la mention spécifique de « fonctionnaire international ... devant être imposé comme isolé », absente dans la déclaration de 1991, est apparue avec les arrêtés royaux du 4 avril 1992 et du 9 mars 1993. Ceux-ci, en tant qu'ils portent une telle mention, sont fondés sur l'article 128, alinéa 1er, 4^o, lequel aurait donc modifié l'article 21 de la loi du 28 décembre 1990 invoqué par le Conseil des ministres à l'appui de son exception.

A.3.2. Quant au fond, les requérants distinguent sept branches dans leur argumentation.

A.3.3. Dans sa première branche, le mémoire relève la différence de formulation entre l'article 21 de la loi du 28 décembre 1990 et l'article 128, alinéa 1er, 4^o, du C.I.R. 1992 : la nouvelle formulation a pour effet qu'est désormais considéré comme isolé, non seulement le conjoint du fonctionnaire international dont les revenus sont exonérés, mais également le fonctionnaire lui-même. Or, selon le mémoire, « manifestement le législateur ne pouvait viser le fonctionnaire international ».

A.3.4. Dans sa deuxième branche, le mémoire cite la réglementation et la jurisprudence communautaire que violerait l'article 128, alinéa 1er, 4^o, du C.I.R. 1992, en ce qu'il « conduirait à un prélèvement fiscal indirect sur les revenus exonérés du ménage » alors que « ... les revenus exonérés des fonctionnaires internationaux n'entrent pas en ligne de compte pour la détermination du taux de l'impôt applicable aux autres revenus des intéressés (C.J.C.E. 16 décembre 1960, Humblet, Rec.373, p. 398) ».

A.3.5. Dans la troisième branche du mémoire, les requérants s'en réfèrent à un autre arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 24 février 1988 ayant condamné la Belgique du fait d'une disposition fiscale discriminant, en matière de précompte immobilier, les fonctionnaires internationaux dont les revenus sont conventionnellement exonérés. Ils en déduisent le risque d'une nouvelle condamnation de la Belgique par la Cour précitée.

A.3.6. Dans la quatrième branche du mémoire, les requérants rappellent que l'article 1er de la loi du 7 décembre 1988, complété par la loi du 28 décembre 1990, ne considère pas comme isolé le fonctionnaire recueillant des revenus conventionnellement exonérés.

A.3.7. Dans sa cinquième branche, le mémoire, s'en référant à l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et à la jurisprudence « Le Ski », considère que le fonctionnaire du ministère des Finances exerçant une fonction juridictionnelle « doit être impartial » et « écarter l'application des dispositions de droit interne qui sont contraires au traité ... établir l'imposition sur les revenus du ménage en faisant abstraction totale des revenus exonérés du conjoint, lesquels revenus sont légalement exclus du droit fiscal belge, de par le P.P.I. (Protocole des privilèges et immunités) ».

Par ailleurs, l'article 128, alinéa 1er, 4^o, discriminerait les « isolés mariés » qui y sont visés par rapport aux autres couples mariés sans qu'un événement objectif tel que celui visé aux 1^o à 3^o dudit article ne justifie cette différence de traitement.

A.3.8. Dans sa sixième branche, le mémoire souligne que le législateur a entendu rendre l'impôt des personnes physiques plus neutre à l'égard du mariage et faire en sorte que des choix de vie soient moins influencés par des motifs fiscaux. A cet égard, il évoque la discrimination entre deux couples dont le conjoint souhaite cesser de travailler, selon que celui-ci est fonctionnaire belge ou fonctionnaire international ayant gagné plus de 280.000 francs : il s'ensuivrait, au détriment de ce dernier « une pression fiscale énorme se trouvant sur la tranche de revenus juste au-delà de ce plafond (de 280.000 francs) ». Ces catégories seraient donc comparables, contrairement aux dires du Conseil des ministres.

A.3.9. Dans sa dernière branche, le mémoire évoque « l'égalité des Belges devant la primauté du droit international ». Après avoir repris quelques notions de base de droit international et de droit communautaire, les requérants rappellent l'arrêt précité du 24 février 1988 de la Cour de justice : ils considèrent que la technique utilisée par l'article 21 de la loi du 28 décembre 1990 est comparable à celle condamnée par cet arrêt, à savoir « la prise en considération de l'exemption de l'impôt sur les personnes physiques, en vertu de conventions internationales, comme cause juridique du refus d'accorder un avantage fiscal ».

Le mémoire en conclut que « l'administration admet la primauté du droit international sur le droit interne. L'administration discrimine le droit communautaire par la primauté du droit interne, ce qui entraîne une distinction arbitraire à l'égard d'une catégorie de personnes sans justification objective et raisonnable. »

- B -

B.1. Le 27 août 1993, le Conseil des ministres a déposé un « mémoire complémentaire ».

Le délai dont cette partie disposait, en exécution de l'article 89 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, pour déposer un mémoire a expiré le 19 avril 1993. Ce « mémoire complémentaire », tardif, doit, dès lors, être écarté des débats.

B.2. L'article 41 de la loi du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre énonce :

« § 1er. Le Roi coordonne par arrêté délibéré en Conseil des ministres le Code des impôts sur les revenus du 26 février 1964 et le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus du 23 novembre 1965 avec les dispositions qui les auront expressément ou implicitement modifiés au moment où la coordination sera établie, ainsi qu'avec les autres dispositions législatives relatives à la matière.

A cette fin, le Roi peut, sans apporter de modifications de fond aux dispositions à coordonner et en respectant les principes :

1° modifier la forme, notamment la syntaxe et le vocabulaire, la présentation, l'ordre et le numérotage des dispositions à coordonner, dans le but de simplifier et d'harmoniser les textes et d'en accroître la compréhension;

2° rédiger les dispositions relatives à la matière sur base des dispositions à coordonner;

3° mettre en concordance les références contenues dans les dispositions à coordonner avec le numérotage nouveau et avec la législation en vigueur.

4° adapter les dispositions existantes du Code des impôts sur les revenus et du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus afin de viser expressément, le cas échéant, les Régions, les Communautés et les établissements publics des Régions et des Communautés, dans les dispositions relatives à l'Etat et aux établissements publics d'Etat.

L'arrêté royal de coordination fera l'objet d'un projet de loi de confirmation qui sera soumis immédiatement aux Chambres législatives.

La coordination n'aura d'effet qu'à la date fixée par la loi de confirmation.

La coordination portera l'intitulé suivant : ' Code des impôts sur les revenus ', suivi du millésime de l'année au cours de laquelle la loi de confirmation entrera en vigueur.

§ 2. Le Roi peut, en outre, adapter les références que font aux dispositions reprises dans la coordination, les dispositions législatives qui n'y sont pas reprises. »

La coordination susvisée a été réalisée par arrêté royal du 10 avril 1992. En exécution de l'article 41, § 1er, alinéas 3 et 4, de la loi du 7 décembre 1988, cet arrêté royal a été confirmé par la loi attaquée du 12 juin 1992, laquelle dispose dans un article unique : « Le Code des impôts sur les revenus 1992, coordonné par l'arrêté royal du 10 avril 1992, est confirmé ».

B.3.1. Lorsque, dans une législation nouvelle, le législateur reprend une disposition ancienne et s'en approprie ainsi le contenu, cette circonstance, en principe, ne fait pas obstacle à ce qu'un recours puisse être introduit contre la disposition reprise, dans les six mois de sa publication.

Toutefois, lorsque l'intervention du législateur se borne à confirmer la coordination de dispositions anciennes réalisée par le Roi, la publication de la loi de confirmation ne fait pas courir un nouveau délai dans lequel chacune des dispositions coordonnées pourrait être entreprise en annulation.

Dans une telle hypothèse de simple coordination, la confirmation de celle-ci par une loi comportant un article unique ne peut être considérée comme s'identifiant à la volonté du législateur de légiférer à nouveau en la matière.

Il en irait cependant autrement si, bien que l'article 41, § 1er, alinéa 2, précité de la loi du

7 décembre 1988 exclue cette hypothèse, des dispositions nouvelles étaient insérées dans l'arrêté de coordination ou si la coordination elle-même avait pour effet d'altérer la signification de textes anciens.

B.3.2. En l'espèce, l'article 128, alinéa 1er, 4^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 reprend la disposition de l'article 21 de la loi du 28 décembre 1990 relative à diverses dispositions fiscales et non fiscales.

L'article 128, alinéa 1er, 4^o, dispose en effet :

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

(...)

4^o lorsqu'un conjoint recueille des revenus professionnels qui sont exonérés conventionnellement et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent aux autres revenus du ménage, pour un montant supérieur à 270.000 francs »;

alors que l'article 21 de la loi précitée du 28 décembre 1990 disposait déjà :

« L'article 1er de la loi du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre, est complété par l'alinéa suivant :

' Sont également considérés comme isolés, les contribuables dont le conjoint recueille des revenus professionnels qui sont exonérés conventionnellement et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent aux autres revenus du ménage, pour un montant supérieur à 270.000 francs. ' ».

B.3.3. En tant qu'il concerne l'article 128, alinéa 1er, 4^o, l'arrêté royal du 10 avril 1992 ne constitue qu'une simple coordination, sans modifier ni le contenu ni la portée d'une disposition légale préexistante. En l'espèce, la loi litigieuse se borne à confirmer cette simple coordination.

B.3.4. Le recours est donc dirigé, en réalité, contre une disposition légale introduite par l'article 21 de la loi du 28 décembre 1990, publiée au *Moniteur belge* du 29 décembre 1990, soit plus de six mois avant l'introduction de l'actuel recours en annulation. Le recours formé contre cette disposition est dès lors irrecevable, au motif qu'il n'a pas été introduit dans le délai fixé par l'article 3, § 1er, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

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 1er décembre 1993.

Le greffier,

Le président,

H. Van der Zwalmen

M. Melchior