

Numéro du rôle : 661
Arrêt n° 2/95 du 12 janvier 1995

A R R E T

En cause : la question préjudicielle concernant l'article 21 de la loi du 28 décembre 1990 relative à diverses dispositions fiscales et non fiscales, posée par la Cour d'appel de Bruxelles.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents L. De Grève et M. Melchior, et des juges L.P. Suetens, L. François, J. Delruelle, E. Cerexhe et A. Arts, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président L. De Grève,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle*

Par arrêt du 14 janvier 1994 en cause de L. Micha contre l'Etat belge, la Cour d'appel de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 21 de la loi du 28 décembre 1990, qui assimile aux 'isolés', pour l'application de la loi du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre, 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', viole-t-il les articles 6 et 6bis de la Constitution ? »

II. *Les faits et la procédure antérieure*

En 1990 (exercice d'imposition 1991), L. Micha a bénéficié de revenus professionnels imposables en Belgique; son conjoint, Th. Laermans, est fonctionnaire à la Commission de la Communauté européenne et a, cette même année, bénéficié, du chef de sa fonction, de revenus exonérés de l'impôt belge.

Suite à cela, Th. Laermans croyait pouvoir déclarer sous son nom une partie des revenus de son épouse, à concurrence du plafond légal de 270.000 francs, en application de l'article 4 de la loi du 7 décembre 1988 qui définit le système du « quotient conjugal ».

L'Administration des contributions a fixé comme suit l'impôt relatif à l'année d'imposition 1991 : elle n'a établi aucun impôt sur les revenus de Th. Laermans qui, en tant que fonctionnaire de la Communauté européenne, bénéficie de l'exonération de l'impôt national; elle a établi l'impôt sur la totalité des revenus de L. Micha; elle s'est abstenue d'appliquer aux revenus de L. Micha une déduction pour « quotient conjugal », quotient qu'elle n'a pas imposé dans le chef de Th. Laermans.

Le 14 avril 1992, L. Micha a introduit une réclamation contre cette imposition, demandant que le régime du « quotient conjugal » soit appliqué à ses revenus. Le 11 juin 1992, le fonctionnaire délégué par le directeur régional des contributions directes de Louvain a rejeté cette réclamation.

Le 23 juin 1992, L. Micha a introduit un recours contre cette décision devant la Cour d'appel de Bruxelles.

L. Micha allègue que l'article 21 de la loi du 28 décembre 1990 viole les articles 10 et 11 de la Constitution (anciens articles 6 et 6bis) en ce qu'il instaure une distinction injustifiée et déraisonnable entre les contribuables dont le conjoint bénéficie de revenus professionnels supérieurs à 270.000 francs et exonérés en vertu d'une convention, d'une part, et les contribuables dont le conjoint bénéficie de revenus supérieurs à 270.000 francs mais exonérés en vertu d'une disposition de droit interne, d'autre part, et demande à la Cour d'appel de poser à ce sujet une question préjudicielle à la Cour d'arbitrage.

III. La procédure devant la Cour

L'expédition de la décision de renvoi est parvenue au greffe le 28 janvier 1994.

Par ordonnance du 1^{er} février 1994, 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 de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 21 mars 1994.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 24 mars 1994.

Des mémoires ont été introduits par :

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 2 mai 1994;
- L. Micha, demeurant à Overijse, Hannekensboslaan 31, par lettre recommandée à la poste le 11 mai 1994.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 24 mai 1994.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 20 juin 1994;
- L. Micha, par lettre recommandée à la poste le 24 juin 1994.

Par ordonnance du 28 juin 1994, la Cour a prorogé jusqu'au 28 janvier 1995 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 17 novembre 1994, le président en exercice, à la suite de la mise à la retraite du juge K. Blanckaert, a complété le siège par le juge H. Boel pour la mise en état et a constaté que le juge Y. de Wasseige était légitimement empêché et remplacé par le juge E. Cerexhe comme membre du siège et par le juge L. François comme rapporteur.

Par ordonnance du 17 novembre 1994, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 8 décembre 1994.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats par lettres recommandées à la poste le 18 novembre 1994.

A l'audience publique du 8 décembre 1994 :

- ont comparu :
 - . Me P. Vandepitte, *loco* Me T. Afschrift, avocats du barreau de Bruxelles, pour L. Micha;
 - . Me I. Claeys Bouúaert, avocat à la Cour de Cassation, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs L.P. Suetens et L. François 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 organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

IV. *Objet des dispositions en cause*

L'article 21 de la loi du 28 décembre 1990 relative à diverses dispositions fiscales et non fiscales dispose :

« 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.' »

Par suite de la coordination du Code des impôts sur les revenus, l'article 1er de la loi du 7 décembre 1988, complété par l'article 21 de la loi du 28 décembre 1990, est devenu l'article 128, 4^e, du Code des impôts sur les revenus 1992.

Cette disposition énonce désormais :

« Art. 128. 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^e 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.

Dans ces cas, deux impositions distinctes sont établies et l'impôt est déterminé, pour chacun des intéressés, sur la base de ses propres revenus et de ceux de ses enfants dont il a la jouissance légale. »

V. En droit

- A -

Mémoire du Conseil des ministres

A.1. Le système du quotient conjugal attribuant au conjoint restant au foyer une part des revenus du conjoint qui travaille s'inscrit, selon les travaux préparatoires de la loi du 7 décembre 1988, dans le cadre d'une politique favorable à la famille et aux enfants, visant à « revaloriser le travail au foyer ».

Le quotient conjugal, favorable aux familles à un revenu, l'est également aux ménages à deux revenus lorsque le second revenu est relativement faible en raison, notamment, d'une interruption de carrière, d'une période de chômage ou d'un emploi exercé à temps partiel.

Il a été constaté que, contrairement au but recherché et par suite d'une lacune dans la loi, un ménage dans lequel l'un des conjoints percevait des revenus exonérés sans réserve de progressivité et l'autre des revenus imposables ordinaires pouvait tout de même prétendre à l'application du quotient conjugal.

L'article 21 de la loi du 28 décembre 1990 a mis un terme à cette anomalie.

En vertu de cette disposition, il n'est plus octroyé de quotient conjugal aux ménages visés, mais le conjoint disposant de revenus professionnels imposables aura néanmoins droit, en tant qu'isolé, à une quotité du revenu exemptée d'impôt plus élevée.

Ce n'est pas parce que certains revenus immunisés en vertu de dispositions législatives internes permettent malgré tout l'attribution du quotient conjugal qu'il y aurait violation du principe d'égalité. Il s'agit d'exceptions à la règle générale justifiées par des motifs sociaux, culturels ou économiques et qui ont pour but de maintenir certains revenus obtenus en Belgique en dehors du champ d'application des impôts sur les revenus. Cela concerne des personnes (handicapés, artistes, victimes de guerre, etc.) que le législateur a jugé nécessaire, « dans l'intérêt général », de traiter autrement que le contribuable moyen, à l'instar du parent travaillant au foyer.

Le cas de L. Micha n'est pas comparable à ces situations, étant donné que l'on ne saurait avancer, en ce qui la concerne, les raisons sociales, culturelles ou économiques évoquées et que l'attribution d'une part des revenus du conjoint travaillant à l'extérieur au conjoint travaillant au foyer s'inscrit dans le cadre d'une politique favorable aux familles et aux enfants visant à revaloriser le travail au foyer. La situation de L. Micha est étrangère au champ d'action de cette politique.

La thèse de L. Micha conduit à une discrimination injustifiée entre les contribuables qui sont mariés à un fonctionnaire d'une institution supranationale et les autres contribuables. La solution préconisée signifierait en effet que les fonctionnaires internationaux, déjà exonérés de l'impôt national sur les revenus, verraient de surcroît leur conjoint bénéficier d'un taux d'imposition plus avantageux pour la quotité limitée des revenus professionnels restant soumise à la législation fiscale nationale.

Mémoire de L. Micha

A.2. La disposition litigieuse instaure une différence de traitement dépourvue de justification raisonnable entre les contribuables dont le conjoint bénéficie de revenus exonérés sur la base d'une convention internationale, par exemple s'il est fonctionnaire européen, et les contribuables dont le conjoint bénéficie de revenus exonérés en vertu d'une disposition de droit interne, les premiers étant assimilés à des isolés, et les seconds ne l'étant pas.

S'agissant des revenus exonérés en vertu d'une disposition de droit interne perçus par les personnes dont la situation est comparée à celle des fonctionnaires européens, L. Micha cite :

- les prestations sociales énumérées à l'article 41, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1964 (article 38 du Code des impôts sur les revenus 1992),

- les subsides, rentes et pensions attribués par les pouvoirs publics ou par des organismes officiels à des savants, des écrivains ou des artistes (article 41, § 2, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1964),

- les plus-values réalisées sur les biens affectés à l'exercice de l'activité professionnelle et qui sont exonérées en vertu des articles 34 à 40 du Code des impôts sur les revenus 1964, notamment les plus-values exonérées définitivement et inconditionnellement, telles celles réalisées sur les immeubles non bâtis des exploitations agricoles ou horticoles (article 34, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1964 - article 44, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992),

- les plus-values exonérées sous condition de emploi (article 32^{sexies} du Code des impôts sur les revenus 1964 - article 47 du Code des impôts sur les revenus 1992),

- les pensions, rentes, capitaux ou valeurs de rachat exonérés en vertu de l'article 32^{bis}, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1964 (article 39 du Code des impôts sur les revenus 1992),

- les plus-values de cessation visées à l'article 40 du Code des impôts sur les revenus 1964 (article 46 du Code des impôts sur les revenus 1992).

Les motifs qui justifient l'exonération fiscale n'importent pas pour l'appréciation de la distinction instaurée par la disposition contestée. Il suffit de constater que les deux catégories de personnes bénéficient de revenus professionnels exonérés de l'impôt belge et qu'elles se trouvent dès lors, de ce point de vue, dans une situation identique.

L'objectif de la disposition litigieuse, consistant à priver de l'avantage du quotient conjugal les ménages dont un des conjoints est un fonctionnaire international dont la rémunération est exonérée de l'impôt national en vertu d'une convention, n'est pas légitime.

Le législateur savait, lors de l'instauration du système du quotient conjugal par la loi du 7 décembre 1988, que ce système serait applicable à des situations dans lesquelles les deux conjoints bénéficient de revenus professionnels (ou de revenus de remplacement) et en particulier à des cas dans lesquels un des conjoints dispose de revenus professionnels exonérés d'impôt, soit en vertu d'une convention soit en vertu de dispositions du droit interne.

Une solution semblable était en effet appliquée dans l'ancien système du «fractionnement» (ancien article 80 du Code des impôts sur les revenus, modifié pour la dernière fois par l'article 5 de la loi du 1er août 1985 (*Moniteur belge* du 6 août 1985) et désormais abrogé par l'article 35, § 1er, 7°, de la loi du 7 décembre 1988).

On ne peut dès lors admettre comme justification de l'article 21 de la loi du 28 décembre 1990 que lorsqu'un des conjoints bénéficie de revenus exonérés et que l'autre conjoint bénéficie de revenus professionnels imposables normalement « l'attribution du quotient conjugal (...) n'a certainement jamais été l'objectif du législateur ».

Il y a contradiction entre l'objectif - ou tout au moins les effets - de la disposition en cause et l'article 13 du Protocole relatif aux privilèges et immunités de la Communauté européenne qui s'oppose à tout impôt national, quelle que soit sa nature ou la manière dont il est levé, qui a pour effet que les fonctionnaires et autres membres du personnel de la Communauté européenne soient imposés directement ou indirectement sur la base des rémunérations qu'ils perçoivent de la Communauté européenne, même si cet impôt n'est pas calculé au prorata de la rémunération.

Enfin, les effets de la disposition contestée ne sont pas proportionnés à l'objectif recherché, du fait que, par suite de la coordination du Code des impôts sur les revenus par l'arrêté royal du 10 avril 1992 confirmé par la loi du 12 juin 1992, la disposition litigieuse a, pour les contribuables visés, encore d'autres effets néfastes que celui de la perte du quotient conjugal, effets qui n'étaient manifestement pas voulus par le législateur.

Mémoire en réponse du Conseil des ministres

A.3. La partie requérante devant le juge du fond compare l'exonération fiscale accordée aux fonctionnaires européens avec une série d'exonérations fiscales prévues en droit interne et qui n'empêchent pas l'attribution du quotient conjugal.

Ces exonérations fiscales de droit interne répondent toutefois à des objectifs très spécifiques, ne constituent pas un groupe homogène et diffèrent considérablement du motif qui fonde l'exonération accordée aux fonctionnaires européens, si bien qu'on ne peut établir aucun lien entre ces deux sortes d'exonérations.

Il échet tout d'abord de constater que l'exonération accordée aux fonctionnaires de la Communauté européenne l'est au bénéfice d'une personne, qui échappe totalement à la qualité de contribuable (à l'impôt des personnes physiques), pour tout ce qui est lié directement ou indirectement à son statut personnel.

Les autres exonérations énumérées par L. Micha concernent exclusivement des revenus particuliers dont les bénéficiaires conservent en principe (pour ces revenus aussi) la qualité de contribuable à l'impôt des personnes physiques.

Les revenus appartenant aux catégories 1 (prestations sociales) et 2 (subsides et autres aux savants, etc.) citées par L. Micha concernent des cas très spécifiques qui se situent à la frontière de la notion de revenu proprement dite, telles par exemple les prestations familiales, les allocations pour soins de santé et frais funéraires, ou les allocations relatives à des contrats d'assurance individuelle.

D'autres exonérations du même genre ont pour objet des interventions sociales à charge du Trésor (allocations au bénéfice des victimes de guerre militaires, aux handicapés, etc.). Dans ces cas, l'exonération, outre son aspect social, rencontre également des motifs budgétaires : une imposition de ces revenus obligerait l'Etat à augmenter ces allocations.

Les exonérations mentionnées par L. Micha en ce qui concerne la catégorie 5, liées à l'application de l'article 32bis du Code des impôts sur les revenus 1964, répondent à une tout autre motivation. Il s'agit d'attributions qui sont la conséquence de versements antérieurs, que le contribuable n'avait pu ou su déduire de ses revenus d'alors. Abstraction faite de la simple équité, l'exonération des prestations correspondantes répond à un souci de cohérence dans le système visé.

Enfin, dans le régime fiscal des plus-values (catégories 3, 4 et 6 de l'énumération de L. Micha), il ne s'agit pas de véritables exonérations, étant donné que, dans certains cas, la plus-value nominale ne constitue qu'un bénéfice apparent et que, dans d'autres cas, ladite « exonération » implique uniquement le report d'une matière imposable.

Les arguments que L. Micha emprunte aux visées du législateur ne sont pas pertinents. Premièrement, on ne peut soutenir qu'en 1988, le législateur ait voulu attribuer le quotient conjugal dans des cas comme celui de L. Micha. Et même s'il en était ainsi, rien ne s'oppose à ce que le législateur, sur la base d'une information plus approfondie, puisse prendre par la suite une décision contraire.

Quant à la violation alléguée du droit communautaire européen, elle est étrangère à la violation du principe d'égalité.

Il faut ajouter aussi que la discussion ouverte par L. Micha au sujet de la coordination du Code des impôts sur les revenus réalisée par l'arrêté royal du 10 avril 1992 et confirmée par la loi du 12 juin 1992 excède l'objet de la question préjudicielle et sort des limites du présent débat.

Mémoire en réponse de L. Micha

A.4. Le Conseil des ministres prétend que le traitement inégal contesté repose sur un critère objectif et est raisonnablement justifié puisque les exonérations fiscales de droit interne s'appuient sur des motifs de nature sociale, culturelle et économique et que l'exonération fiscale conventionnelle n'est pas justifiée par de tels motifs.

Le Conseil des ministres affirme également que les exonérations fiscales de droit interne trouvent leur justification dans « l'intérêt général » et part du principe qu'il n'en va pas de même pour les exonérations conventionnelles.

La prétendue justification qu'avance le Conseil des ministres pour l'inégalité instaurée n'est ni pertinente ni correcte. Le motif de l'exonération fiscale est inopérant au regard du système du quotient conjugal. En instaurant le quotient conjugal, le législateur de 1988 entendait intervenir en faveur des ménages dont un seul des conjoints recueille des revenus professionnels.

La notion de ménage à un seul revenu professionnel s'entendait aussi des ménages dont l'un des conjoints bénéficie de revenus professionnels exonérés d'impôt.

Par l'article 21 de la loi du 28 décembre 1990, le législateur a manifestement voulu abroger cette assimilation. Il ne l'a toutefois fait que pour les ménages dont l'un des conjoints bénéficie de revenus professionnels exonérés de l'impôt national en vertu d'une convention.

Il échet d'observer en outre que la référence qui a été faite aux « motifs sociaux, culturels et économiques » pour les exonérations fiscales de droit interne ne peut avoir qu'une importance très relative.

En réalité, c'est la politique fiscale des pouvoirs publics, souvent changeante, qui fixe le contenu et la forme des exonérations. Celles-ci ne reposent pas sur une motivation structurée ou présentant un caractère général.

Prétendre que les exonérations fiscales de droit interne ne sont pas comparables aux exonérations conventionnelles est incorrect.

La thèse du Conseil des ministres qui consiste à dire que les exonérations fiscales de droit interne sont justifiées par des motifs sociaux, culturels ou économiques et par « l'intérêt général » et qu'une justification de ce genre n'existe pas en ce qui concerne les exonérations conventionnelles est inexacte.

Les exonérations conventionnelles et les exonérations de droit interne peuvent avoir trait à des revenus qui présentent des caractéristiques identiques ou, tout au moins, fort semblables.

Les motifs « sociaux, culturels et économiques » invoqués pour justifier l'exonération fiscale de droit interne de certains revenus ne sont nullement déterminants ou suffisants pour justifier un traitement différent par rapport aux exonérations conventionnelles.

Lorsque le Conseil des ministres déclare que les exonérations fiscales de droit interne ont été instaurées pour des motifs « d'intérêt général », cela vaut tout autant, sinon davantage, pour les exonérations fiscales conventionnelles.

Il suffit de renvoyer à l'exonération fiscale applicable aux revenus professionnels des fonctionnaires européens. Cette exonération cadre avec le principe général du droit international selon lequel les revenus professionnels des fonctionnaires des organisations internationales sont exonérés de l'impôt national.

S'agissant de la Communauté européenne, il faut constater en outre qu'une telle exonération est la seule manière de garantir le bon fonctionnement du corps de fonctionnaires chargé de la mise en oeuvre et du développement du marché commun. L'exonération a donc été prévue dans l'intérêt de la Communauté européenne et en vue d'assurer un traitement égal du personnel de la Communauté européenne, compte tenu aussi de l'existence d'un impôt européen particulier.

Enfin, pour l'appréciation de la disposition légale attaquée, il est incorrect d'opposer « les contribuables mariés à un fonctionnaire d'une institution supranationale » aux « autres » contribuables.

Tout d'abord, la première catégorie est évidemment plus large et doit être définie comme celle des contribuables mariés à des personnes qui jouissent de revenus professionnels exonérés de l'impôt national sans réserve de progressivité en vertu d'une disposition du droit international.

Ensuite, cette catégorie ne doit pas être opposée à celle des autres contribuables en général mais bien à celle des contribuables mariés à des personnes bénéficiant de revenus professionnels exonérés d'impôt en vertu d'une disposition du droit interne.

- B -

B.1. Le système du quotient conjugal a été instauré par l'article 4 de la loi du 7 décembre 1988 et est actuellement régi par les articles 87 et 88 du Code des impôts sur les revenus 1992.

« Ce régime consistera à attribuer à concurrence de 30 p.c., avec un maximum de 270.000 francs, une quote-part des revenus professionnels d'un conjoint à l'autre conjoint et à taxer cette quote-part, séparément et à son taux propre, dans le chef de ce dernier, au titre de revenu professionnel. » (Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Sénat, S.E. 1988, n° 440-1, p. 8)

Le montant maximum de 270.000 francs est adapté annuellement à l'indice des prix à la consommation du Royaume.

B.2. En instaurant le quotient conjugal, le législateur entendait créer un climat fiscal propice à l'enfant et à la famille. La mesure est favorable aux ménages à un revenu et vise à revaloriser le travail au foyer et à valoriser le conjoint travaillant au foyer; elle est également profitable aux ménages à deux revenus dont le second revenu est relativement bas (*Doc. parl.*, Sénat, 1988-1989, n° 440-2, p. 11).

B.3. 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 (Bulletin « Questions et réponses », 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.4. L'article 21 de la loi du 28 décembre 1990 a supprimé le bénéfice du quotient conjugal pour cette catégorie de personnes. Pour justifier cette mesure, il est indiqué dans les travaux préparatoires qu'il n'est jamais entré dans l'intention du législateur d'attribuer le bénéfice du quotient conjugal aux fonctionnaires internationaux, tels les fonctionnaires européens, dont les revenus sont exonérés d'impôt sans réserve de

progressivité (*Doc. parl.*, Sénat, 1990-1991, n° 1166-2, pp. 7-8; *Doc. parl.*, Chambre, 1990-1991, n° 1366-1, p. 12, et n° 1366-6, p. 46).

B.5. Le juge *a quo* interroge la Cour sur le point de savoir si l'article 21 de la loi du 28 décembre 1990 est contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution (anciens articles 6 et 6bis). Il ressort des attendus de la décision de renvoi, du dossier de la procédure et des pièces déposées à la Cour que la situation des contribuables dont le conjoint bénéficie de revenus professionnels exonérés en vertu d'une convention internationale, tel un fonctionnaire européen, est comparée à la situation des contribuables dont le conjoint bénéficie de revenus professionnels exonérés en vertu de dispositions du droit interne, dès lors que le système du quotient conjugal s'applique encore à cette dernière catégorie mais plus à la première.

B.6. Pour apprécier la compatibilité des normes en cause avec les articles 10 et 11 de la Constitution, la Cour doit examiner en premier lieu si les catégories de personnes entre lesquelles une inégalité est alléguée sont suffisamment comparables.

B.7. Les exonérations fiscales de droit interne auxquelles il est fait référence peuvent être réparties en trois catégories.

B.7.1. La première catégorie comprend des exonérations sociales et culturelles.

Sont notamment visées par les exonérations sociales, les allocations de naissance et les allocations familiales légales, les pensions de guerre, les allocations, à charge du Trésor, octroyées aux handicapés, les allocations pour soins de santé ou pour frais funéraires octroyées dans certains cas, les allocations obtenues en exécution d'un contrat d'assurance individuel contre les accidents corporels, etc. Le législateur n'a pas voulu imposer ces allocations en raison de leur caractère social; elles font l'objet d'une exonération.

L'exonération culturelle à laquelle il est fait référence concerne les prix, subsides, rentes et pensions attribués par les pouvoirs publics ou par des organismes officiels à des savants, des écrivains ou des artistes. Cette exonération, qui était inscrite à l'article 41, § 2, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1964 mais qui ne figure plus désormais parmi les exonérations sociales et culturelles prévues à l'article 38 du Code des impôts sur les revenus 1992, avait dans la pratique un champ d'application relativement limité; elle n'empêchait pas, du reste, que les revenus susdits puissent être imposés à titre de revenus professionnels, lorsqu'ils étaient payés en tant que rémunération de services rendus, ou à titre de revenus divers dans les conditions de l'ancien article 67, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1964.

B.7.2. La seconde catégorie d'exonérations fiscales de droit interne comprend les pensions, rentes, capitaux ou valeurs de rachat visés à l'article 32*bis*, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1964 (article 39 du Code des impôts sur les revenus 1992). Il s'agit en l'occurrence de dérogations fort limitées à la règle générale selon laquelle les pensions et les revenus de remplacement y assimilés sont en principe imposables. L'exonération n'est accordée qu'aux pensions, rentes, capitaux et valeurs de rachat pour lesquels aucun avantage fiscal n'a été perçu lors de leur constitution ou établissement.

B.7.3. La dernière catégorie d'exonérations fiscales à laquelle il est fait référence concerne les plus-values.

Les exonérations ici visées constituent des exceptions à la taxation des plus-values, telle qu'elle est établie par diverses dispositions du titre II, section IV, du Code des impôts sur les revenus, et ne sont accordées que sous de très strictes conditions. Il s'agit dans la plupart des cas d'exonérations limitées ou partielles ou d'exonérations temporaires ou provisoires, du fait que les plus-values concernées sont soumises à un régime de taxation différée ou étalée, ou encore d'exonérations conditionnelles pouvant être rapportées. L'exonération fiscale en tant que revenus professionnels des plus-values en cause n'empêche par ailleurs pas que celles-ci puissent dans certains cas être taxées

à titre de revenus divers; il en va par exemple ainsi des plus-values, explicitement citées, sur les immeubles non bâtis des exploitations agricoles ou horticoles.

B.8. Il ressort de ce qui précède que l'exonération des revenus professionnels sur la base d'une convention internationale qui soustrait la totalité du revenu du contribuable à l'impôt belge diffère fondamentalement, par sa nature, son ampleur et sa portée, des exonérations fiscales de droit interne auxquelles il est fait référence, qui ont en commun d'avoir une portée limitée et de ne pas soustraire le contribuable à l'impôt belge pour ses autres revenus.

B.9. Il en résulte que les contribuables dont le conjoint bénéficie de revenus professionnels exonérés sur la base d'une convention internationale, d'une part, et les contribuables dont le conjoint bénéficie de revenus exonérés en vertu du droit interne, d'autre part, ne constituent pas des catégories suffisamment comparables au regard de la réglementation contenue dans l'article 21 de la loi du 28 décembre 1990, qui exclut les premiers et pas les seconds du bénéfice du quotient conjugal.

Par conséquent, cette disposition ne peut violer les articles 10 et 11 de la Constitution.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 21 de la loi du 28 décembre 1990 relative à diverses dispositions fiscales et non fiscales, qui assimile aux « isolés », pour l'application de la loi du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre, 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 », ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

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 d'arbitrage, à l'audience publique du 12 janvier 1995.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

L. De Grève