

Numéro du rôle : 896
Arrêt n° 39/96 du 27 juin 1996

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative à l'article 366 du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par la Cour d'appel d'Anvers.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents L. De Grève et M. Melchior, et des juges L.P. Suetens, H. Boel, L. François, P. Martens, J. Delruelle, G. De Baets, E. Cerexhe, H. Coremans, A. Arts et R. Henneuse, 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 9 octobre 1995 en cause de L. Trienpont contre l'Etat belge, la Cour d'appel d'Anvers a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 267 C.I.R./1964 (actuellement l'article 366 C.I.R./1992) viole-t-il l'article 10 de la Constitution en ce qu'il n'accorde le droit de se pourvoir en réclamation contre une imposition qu'au seul redevable au nom duquel la cotisation est établie, à l'exclusion des tiers au nom desquels cette cotisation n'est pas établie, même si ceux-ci, tels les conjoints séparés de fait, peuvent être tenus à la dette fiscale de celui au nom duquel la cotisation est établie, compte tenu que (i) l'article 1208, alinéa 1er, du Code civil autorise tous les codébiteurs solidaires à opposer au créancier toutes les exceptions qui résultent de la nature de l'obligation, (ii) l'article 1416 du Code civil autorise chacun des époux à prendre séparément des mesures de sauvegarde du patrimoine commun, (iii) le conjoint non séparé de fait peut se pourvoir en réclamation contre les cotisations établies sur les revenus de l'autre conjoint ? ».

## II. *Les faits et la procédure antérieure*

Le 15 mai 1992, Liliane Trienpont a introduit un recours devant la Cour d'appel d'Anvers contre la décision du fonctionnaire délégué du directeur des contributions directes de la direction régionale d'Anvers du 23 avril 1992 rejetant la réclamation qu'elle avait introduite contre des cotisations à l'impôt des personnes physiques établies pour les exercices d'imposition 1981, 1983, 1985 et 1986 au nom de son époux Franciscus Nijs et en exécution desquelles elle avait déjà reçu, en date du 9 mars 1988, une contrainte en vue du paiement de ces dettes fiscales. Liliane Trienpont vivait séparée de son époux depuis le 5 septembre 1975; le jugement de divorce obtenu le 20 mars 1985 fut transcrit aux registres de l'état civil le 23 juillet 1985.

La décision attaquée du fonctionnaire délégué était fondée sur les considérations suivantes : « Pour les années qui suivent l'année de la séparation de fait, chacun des conjoints est imposé sur les revenus qu'il a perçus personnellement et ce, suivant les règles applicables aux contribuables isolés. L'article 267 du Code des impôts sur les revenus dispose d'ailleurs que le redevable peut se pourvoir en réclamation contre le montant de l'imposition établie à *sa charge* auprès du directeur des contributions de la province ou de la région dans le ressort de laquelle l'imposition, l'accroissement et l'amende ont été établis. Il n'est pas possible d'accorder au conjoint séparé de fait qui n'est pas repris au rôle un droit de réclamation concernant la cotisation établie au nom de l'autre conjoint. En outre, l'article 244 du Code précité, qui instaure une obligation de secret au sujet des données fiscales, serait violé. »

Par arrêt du 19 mai 1995, la Cour de cassation a confirmé le même point de vue de l'administration dans une autre affaire, après avoir considéré notamment qu'en vertu de l'article 267 du Code des impôts sur les revenus (1964), « seul le redevable peut contester par voie de réclamation l'imposition établie à sa charge et sur ses revenus; que ce droit est personnel et ne peut être reconnu à des tiers à charge desquels l'imposition n'a pas été établie, même s'ils sont susceptibles d'être tenus de payer la dette fiscale de la personne à charge de laquelle l'imposition a été établie; qu'en ce qui concerne les exercices d'imposition précités, les faits que le tiers en question est le conjoint séparé de fait du redevable et que le recouvrement

des impôts établis sur les revenus de son conjoint peut être poursuivi sur ses propres biens n'y dérogent pas; attendu que l'arrêt décide que la défenderesse peut se pourvoir en réclamation, nonobstant le fait que l'imposition n'a pas été établie à sa charge et n'est pas relative à ses revenus; qu'il viole dès lors la disposition légale citée par le moyen; ».

Après avoir constaté sur la base d'une série d'attendus que l'appelante n'avait pas eu la possibilité d'introduire une réclamation dans les délais et qu'elle n'avait donc d'autre choix que de payer, sans la moindre possibilité de défense, la sixième chambre de la Cour d'appel d'Anvers estime qu'il est souhaitable et important de poser à la Cour la question préjudicielle proposée par Liliane Trienpont.

### III. *La procédure devant la Cour*

L'expédition de la décision de renvoi est parvenue au greffe le 13 octobre 1995.

Par ordonnance du 13 octobre 1995, 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 les 14 et 17 novembre 1995.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 17 novembre 1995.

Des mémoires ont été introduits par :

- L. Trienpont, Prins Boudewijnlaan 319, 2650 Edegem, par lettre recommandée à la poste le 14 décembre 1995;
- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 27 décembre 1995.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 11 janvier 1996.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- L. Trienpont, par lettre recommandée à la poste le 17 janvier 1996;
- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 7 février 1996.

Par ordonnance du 26 mars 1996, la Cour a prorogé jusqu'au 13 octobre 1996 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 25 avril 1996, le président L. De Grève a soumis l'affaire à la Cour réunie en séance plénière.

Par ordonnance du même jour, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 15 mai 1996.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 26 avril 1996.

A l'audience publique du 15 mai 1996 :

- ont comparu :

- . Me L. Vanheeswijck, avocat du barreau de Bruxelles, pour L. Trienpont;

- . Me I. Claeys Bouúaert, avocat à la Cour de cassation, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs G. De Baets et P. Martens 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. *En droit*

- A -

##### *Mémoire de L. Trienpont*

A.1.1. En vertu de la jurisprudence de la Cour de cassation concernant l'article 267 du Code des impôts sur les revenus 1964 (en abrégé : C.I.R. 1964) (actuellement l'article 366 du Code des impôts sur les revenus 1992; en abrégé : C.I.R. 1992), l'époux séparé de fait ne peut pas se pourvoir en réclamation contre l'imposition établie à charge de l'autre époux, bien que, conformément à l'article 295 du C.I.R. 1964 (actuellement l'article 394 du C.I.R. 1992), l'époux séparé de fait soit également redevable de cet impôt. L'épouse ne dispose d'aucun autre moyen de défense contre le recouvrement à sa charge des impôts calculés inexactement, établis au nom de son ex-époux. C'est ainsi qu'elle ne peut ni invoquer le dégrèvement d'office, ni exercer une opposition contre d'éventuelles mesures d'exécution, ni encore invoquer une exception d'illégalité, respectivement parce que le délai est expiré, parce que, selon la jurisprudence, la saisie opérée par l'administration en vertu de cotisations non contestées n'est pas nulle si aucune réclamation n'a été introduite et, enfin, parce que la jurisprudence refuse d'appliquer l'exception d'illégalité dans le contentieux des poursuites, du fait qu'il existe des procédures de recours spécifiques, notamment la procédure de réclamation.

Elle ne peut pas se pourvoir en réclamation contre les cotisations recouvrées à sa charge, étant donné que son nom n'apparaît pas sur l'avertissement-extrait de rôle. De surcroît, elle ne peut pas davantage s'opposer au recouvrement de ces cotisations, puisqu'il existe une procédure de réclamation spécifique pour contester l'exactitude des cotisations.

A.1.2.1. La disposition litigieuse crée une distinction entre conjoints selon qu'ils sont séparés de fait ou non.

A.1.2.2. L'article 1416 du Code civil confère à chaque époux le droit de prendre seul toutes les mesures de sauvegarde - donc également l'introduction d'une réclamation contre une imposition fiscale - en ce qui concerne le patrimoine commun, dans la mesure où cette imposition peut être établie sur le patrimoine commun. Les cotisations fiscales peuvent être recouvrées sur les biens propres de l'époux ayant réalisé le revenu, sur le patrimoine commun et encore, sauf exceptions, sur le patrimoine propre de l'autre époux, sans distinguer pour ce faire entre conjoints, selon qu'ils sont séparés de fait ou non.

A.1.2.3. L'article 267 du C.I.R. 1964, tel qu'il est interprété par la Cour de cassation, établit une distinction entre époux selon qu'ils cohabitent ou qu'ils sont séparés de fait, sans que cette distinction soit justifiée de manière objective.

Cette disposition peut toutefois également s'interpréter en ce sens que la distinction précitée n'existe pas. A cet effet, il peut être renvoyé à l'arrêt de la Cour de cassation du 2 février 1977, dans lequel la Cour, concernant une cotisation enrôlée au nom du mari - en tant que « chef de famille », sous le régime de la législation applicable à l'époque (ancien article 73 du C.I.R. 1964) -, considérait que la femme mariée pouvait elle aussi introduire une réclamation, bien que, dans ce cas également, l'imposition ne fût pas établie à son nom. La Cour avait notamment

considéré que « pour l'interprétation des règles concernant l'établissement de l'impôt, comme pour toute disposition du Code des impôts sur les revenus, il peut être tenu compte de l'ensemble du régime en matière d'impôts sur les revenus et notamment des règles qui se rapportent au recouvrement; [...] qu'il ressort de l'examen des deux dispositions [...] que les deux époux sont des redevables; que l'établissement d'un seul impôt au nom du chef de famille, alors que les poursuites peuvent avoir lieu sur les biens des deux époux, indique que l'impôt frappe les deux époux en qualité de redevables », en sorte que chacun des époux pouvait introduire la réclamation visée à l'article 267 du C.I.R. 1964 contre l'imposition établie au nom du chef de famille.

A.1.3. L'article 267 du C.I.R. 1964 opère également une distinction entre époux séparés de fait, en fonction de la dette - fiscale ou autre - qui est recouvrée. En effet, un époux séparé de fait peut contester les dettes non fiscales de l'autre époux en vertu de l'article 1208, alinéa 1er, du Code civil, qui permet à tous les codébiteurs solidaires d'opposer au créancier toutes les exceptions qui résultent de la nature de l'obligation, ce qui n'est toutefois pas possible à l'égard de dettes fiscales, sans que cette distinction soit objectivement justifiable.

#### *Mémoire du Conseil des ministres*

A.2.1. Le Conseil des ministres confirme que la dette fiscale est en principe une dette commune. Pour les époux qui sont mariés sous le régime légal ou sous le régime de la communauté, l'article 295 du C.I.R. 1964 (actuellement l'article 394 du C.I.R. 1992) constitue la confirmation de l'article 1414, alinéa 1er, du Code civil.

A.2.2. Il est renoncé à l'enrôlement commun au nom des époux mariés aux conditions de l'article 75 du C.I.R. 1964 (actuellement l'article 128 du C.I.R. 1992), en sorte que les impôts dus par chaque époux sont établis séparément et que les cotisations sont enrôlées distinctement à partir de l'année qui suit celle de la séparation de fait, pour autant que cette séparation ne soit pas annulée au cours de la période imposable. Cette exception a été instaurée par le législateur pour ne pas obliger les époux séparés de fait à se communiquer annuellement tous les éléments de leurs revenus personnels (*Doc. parl.*, Chambre, 1975-1976, n° 879/1, p. 14), pour éviter des contestations sans issue et pour ne pas confronter l'administration à la tâche impossible de joindre les revenus d'époux qui sont séparés depuis des années et qui n'ont plus rien en commun (*Doc. parl.*, Sénat, 1976-1977, n° 925/2, p. 8). En pareil cas, il n'y a plus lieu d'étendre la capacité juridique d'introduire une réclamation à l'époux (séparé de fait).

Pour ce qui est du recouvrement de la cotisation enrôlée, il n'est généralement pas tenu compte de la situation de la séparation de fait. Pour justifier cette attitude, il peut être renvoyé, d'une part, au fait que les possibilités de recouvrement fiscal s'apparentent étroitement à ce que prévoit le droit civil et, d'autre part, au nombre non négligeable de séparations de fait fictives. Une séparation intégrale du recouvrement encouragerait de telles pratiques.

A.2.3. Le Conseil des ministres n'admet pas la comparaison avec la situation des codébiteurs visée à l'article 1208 du Code civil. Le codébiteur d'une dette civile ou commerciale est tenu au paiement en vertu d'une créance existante et connue. Son intervention demeure dans les limites de cette créance. L'introduction

d'une réclamation contre celle-ci met en cause l'existence même de la créance. Lorsqu'une réclamation est introduite, le redevable doit à nouveau se soumettre à une enquête, menée par un inspecteur dont les pouvoirs d'investigation sont plus étendus que ceux du contrôleur, en sorte que la réclamation emporte de nouvelles obligations, même pour le contribuable.

A.2.4. L'introduction d'une réclamation a pour effet que l'auteur de celle-ci peut consulter la totalité du dossier fiscal du contribuable, ce qui n'est nullement évident pour des époux séparés de fait. Le secret professionnel empêche aussi que l'époux séparé de fait puisse consulter le dossier de l'autre époux (voy. à cet égard l'article 1253*quinquies* du Code judiciaire), interdiction qui pourrait être contournée par l'attribution d'un droit de réclamation à l'époux séparé de fait.

En outre, il y a lieu de s'interroger sur la capacité juridique de l'époux séparé de fait, lorsque l'autre conjoint, au nom duquel l'imposition est établie, a déjà introduit une réclamation ou éventuellement un recours en appel, de sorte que par l'initiative de l'époux séparé de fait, il s'ouvrirait un délai supplémentaire pour soulever de nouveaux griefs. Par l'octroi d'un tel droit de réclamation, le conjoint séparé de fait obtiendrait plus de droits que l'époux cohabitant, du fait que le délai de réclamation serait prolongé *de facto* de manière substantielle, puisque le conjoint séparé de fait auquel il serait demandé de payer les impôts de l'autre époux ne prend normalement connaissance de l'imposition qu'à ce moment-là. Le délai de forclusion, qui est d'ordre public, serait rouvert dans son chef, de sorte qu'une collusion entre les deux conjoints ne serait pas non plus exclue. L'octroi d'un droit de réclamation aux époux séparés de fait devrait alors conduire à ce qu'ils se rencontrent aussi au stade de l'établissement de l'imposition (déclaration, contrôle, avis de rectification) pour exercer conjointement leurs droits de défense, ce qui poserait de nombreux problèmes.

A.2.5. Le susdit article 1416 du Code civil concerne uniquement la gestion du patrimoine commun des époux. Il s'agit ici, par hypothèse, de biens autres que le patrimoine commun et, de surcroît, l'introduction d'une réclamation n'est ni un simple acte de gestion ni une « mesure de sauvegarde ». En effet, l'introduction d'une réclamation a pour conséquence que le délai d'imposition, conformément à l'article 259, alinéa 4, du C.I.R. 1964 (actuellement l'article 354, alinéa 4, du C.I.R. 1992), est prolongé d'une période égale au temps qui s'est écoulé entre la date de l'introduction de la réclamation et celle de la décision du directeur, sans que cette prorogation puisse excéder douze mois. L'introduction d'une réclamation peut aggraver la situation des deux époux, étant donné que l'administration peut encore établir une imposition supplémentaire durant cette période. L'époux qui, pour des raisons bien précises, n'a pas introduit de réclamation et qui, par suite de l'expiration du délai d'imposition, acquiert la certitude que sa dette d'impôt est définitivement établie pourrait malgré tout, dans l'hypothèse où l'autre conjoint séparé de fait pourrait introduire une réclamation, être confronté à des suppléments de cotisation.

A.2.6. Il existe donc de bonnes raisons pour considérer qu'un époux séparé de fait ne peut pas être autorisé sans plus à prendre connaissance du dossier fiscal de l'autre époux à la faveur d'une réclamation lorsque les deux conjoints n'ont plus rien en commun. L'article 267 du C.I.R. 1964 (actuellement l'article 366 du C.I.R. 1992) ne viole dès lors pas le principe constitutionnel d'égalité.

#### *Mémoire en réponse de L. Trienpont*

A.3.1. L'argument du Conseil des ministres selon lequel le recouvrement séparé des impôts à charge des époux séparés de fait pourrait encourager les séparations de fait fictives est contesté, tout d'abord parce que l'administration fiscale dispose de moyens de contrôle suffisants pour rechercher les séparations de fait fictives, et ensuite parce qu'autoriser l'autre époux à contester un impôt établi dans le chef de l'un des époux

séparés de fait ne porte pas atteinte à l'obligation du premier de payer le montant dû, après acceptation éventuelle des réclamations.

A.3.2. Le droit accordé à l'époux séparé de fait d'introduire une réclamation contre une imposition établie dans le chef de l'autre époux ne crée pas plus de droits que dans le chef d'un époux cohabitant.

Une éventuelle prorogation du délai de réclamation découle de la non-notification ou de la notification tardive de l'existence de l'imposition, problème qui peut être résolu par l'envoi d'une copie de l'avertissement-extrait de rôle à l'époux séparé de fait.

On ne saurait davantage admettre l'argument pris du secret professionnel, étant donné que, à partir du moment où l'époux au nom duquel l'imposition est établie ne procède pas au paiement, le recouvrement peut être poursuivi sur les revenus de l'autre époux, à qui est communiquée l'existence de la cotisation par le biais d'une contrainte ou d'une mise en demeure.

L'administration dispose de moyens de contrôle suffisants pour faire face au risque de collusion.

Par rapport aux cohabitants, l'époux séparé de fait ne jouit d'aucun avantage, étant donné que les premiers ont incontestablement le droit de se pourvoir en réclamation et sont, quoi qu'il en soit, avisés de l'existence de l'imposition. La thèse du Conseil des ministres livre l'époux séparé de fait à l'arbitraire de l'autre époux, sur lequel le premier ne peut plus exercer de contrôle et qui peut introduire, de mauvaise foi, à l'insu de son époux séparé de fait, des déclarations d'impôt comprenant des revenus imposables vertigineux, dans le seul but de léser l'époux séparé de fait, auquel il sera aussi demandé de payer. En l'espèce, il est en outre établi que l'appelante dans l'instance principale peut démontrer à suffisance de droit que l'impôt réclamé n'a pas été calculé correctement du point de vue de la loi.

#### *Mémoire en réponse du Conseil des ministres*

A.4.1. Après avoir rejeté toute comparabilité entre la situation appréciée dans l'arrêt de la Cour de cassation du 2 février 1977 et la situation dans la présente espèce, en vertu de l'argument qu'il s'agissait dans la première affaire d'une imposition de revenus cumulés, le Conseil des ministres rappelle son point de vue selon lequel l'introduction d'une réclamation ne saurait être réduite à une simple mesure de sauvegarde.

A.4.2. L'affirmation selon laquelle la distinction entre époux cohabitants et époux séparés de fait, s'agissant de l'introduction d'une réclamation, ne serait pas objectivement justifiable est soutenue par L. Trienpont au moyen d'une série de données factuelles qui ne sauraient étayer une appréciation en termes généraux. Une extension générale du droit de réclamation pourrait conduire à de sérieux abus, notamment dans les cas où il existerait une certaine agressivité entre les époux séparés de fait. Les problèmes relatifs à l'introduction d'une réclamation sont résolus concrètement par un enrôlement scindé, en application de l'article 75 du C.I.R. 1964 (actuellement l'article 128 du C.I.R. 1992).

A.4.3. Enfin, il y a lieu de rejeter la thèse selon laquelle il n'existerait pas de justification objective à la distinction entre époux séparés de fait fondée sur la nature de la dette recouvrée. En effet, il convient d'établir une distinction entre le fait d'invoquer une exception (article 1208 du Code civil) et l'introduction d'une réclamation. En tant que codébiteur, l'époux jouit de tous les droits découlant de l'article 1208 du Code civil pour soulever une exception. Mais introduire une réclamation et soulever une exception sont deux choses différentes, étant donné qu'une réclamation crée un nouveau rapport juridique pouvant donner lieu pour les deux parties à d'autres droits et également à d'autres obligations. Il est dès lors normal et justifié que la création de ce nouveau rapport juridique reste soumise à d'autres conditions.

- B -

B.1.1. La question préjudicielle porte sur l'article 267 du Code des impôts sur les revenus 1964 (en abrégé ci-après C.I.R. 1964; actuellement l'article 366 du Code des impôts sur les revenus 1992, en abrégé ci-après C.I.R. 1992), libellé comme suit :

« Le redevable peut se pourvoir en réclamation, par écrit, contre le montant de l'imposition établie à sa charge, y compris tous additionnels, accroissements et amendes, auprès du directeur des contributions de la province ou de la région dans le ressort de laquelle l'imposition, l'accroissement et l'amende ont été établis. »

La juridiction *a quo* demande à la Cour d'examiner si la disposition précitée viole ou non l'article 10 de la Constitution en ce qu'elle « n'accorde le droit de se pourvoir en réclamation contre une imposition qu'au seul redevable au nom duquel la cotisation est établie, à l'exclusion des tiers au nom desquels cette cotisation n'est pas établie, même si ceux-ci, tels les conjoints séparés de fait, peuvent être tenus à la dette fiscale de celui au nom duquel la cotisation est établie [...] ».

B.1.2. Des dispositions auxquelles la juridiction *a quo* se réfère dans la formulation de sa question préjudicielle et du traitement inégal soumis à la Cour, il ressort que la question préjudicielle ne vise pas l'absence du droit de réclamation dans le chef de n'importe quel tiers qui serait tenu de payer la dette fiscale de celui au nom duquel la cotisation est établie, mais porte exclusivement sur l'absence, dans le chef du conjoint séparé de fait, du droit d'introduire une réclamation contre une imposition établie au nom de l'autre conjoint. La Cour limite dès lors son examen à cette question de droit.

B.2.1. Il convient d'examiner la différence de traitement entre les conjoints vivant ensemble et ceux qui sont séparés de fait, en tant que le conjoint non séparé peut introduire une réclamation contre l'imposition établie au nom des deux conjoints sur la base des revenus de chacun d'eux, alors qu'un conjoint séparé de fait se voit refuser le droit d'introduire une réclamation contre une imposition établie au nom de l'autre

conjoint sur les revenus de ce dernier, bien que, pour ces deux catégories de conjoints, le recouvrement des impôts à payer puisse être poursuivi sur tous les biens des deux conjoints.

B.2.2. Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

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.

B.3.1. En vertu de l'article 73 du C.I.R. 1964 (actuellement l'article 126 du C.I.R. 1992), la cotisation est établie au nom des deux conjoints. L'article 75, alinéa 1er, 2°, du C.I.R. 1964 (actuellement l'article 128, alinéa 1er, 2°, du C.I.R. 1992) prévoit toutefois qu'à partir de l'année qui suit celle au cours de laquelle une séparation de fait est intervenue, les personnes mariées sont considérées non comme des conjoints mais comme des isolés pour autant que la séparation soit effective durant toute la période imposable, deux impositions distinctes étant alors établies.

Bien que des impositions distinctes soient établies, les conjoints séparés de fait restent, comme les conjoints vivant ensemble, tenus solidairement de payer la dette fiscale. En effet, aux termes de l'article 295 du C.I.R. 1964 (actuellement l'article 394 du C.I.R. 1992), chacune des quotités de l'impôt afférentes aux revenus respectifs des conjoints peut, non seulement quel que soit le régime matrimonial mais également quelle que soit la situation effective de cohabitation ou de séparation de fait, être recouvrée sur tous les biens propres et sur les biens communs des deux conjoints, sauf les exceptions établies par cet article.

B.3.2. Le traitement différent, sur le plan de l'enrôlement de l'impôt, des conjoints vivant ensemble et des conjoints séparés de fait entraîne leur traitement inégal au regard du droit de réclamation instauré à l'article 267 du C.I.R. 1964 (actuellement l'article 366 du C.I.R. 1992). Cette disposition est interprétée par la juridiction *a quo*, s'appuyant sur une jurisprudence constante de la Cour de cassation, en ce sens que seule la personne, mentionnée au rôle, au nom de laquelle la cotisation est établie sur la base de ses revenus, a un droit personnel à contester cette imposition par l'introduction d'une réclamation, à l'exclusion des tiers. Dès lors, en cas de séparation de fait entraînant l'application de l'article 75, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, du C.I.R. 1964 (actuellement l'article 128, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992), ce redevable ne peut être que le conjoint au nom duquel l'impôt est établi séparément et qui est mentionné au rôle, à l'exclusion de l'autre conjoint séparé de fait.

B.3.3. En ce qui concerne les conjoints séparés de fait, la dérogation au principe de l'enrôlement commun au nom des conjoints mariés peut se justifier par la considération que l'on ne peut obliger les conjoints séparés de fait à se communiquer chaque année tous les éléments de leurs revenus personnels. Mais rien ne justifie le traitement différent des deux catégories de conjoints en ce qui concerne le droit d'introduire une réclamation contre la cotisation établie sur la base des revenus de chacun des deux conjoints.

B.4.1. En effet, en excluant le conjoint séparé de fait de la notion de « redevable » visée à l'article 267 du C.I.R. 1964 (actuellement l'article 366 du C.I.R. 1992), par suite de l'application des règles relatives à l'enrôlement, on prive ce conjoint du droit fondamental de se défendre en matière d'impôts sur les revenus alors que ce droit est garanti, sur la base des mêmes règles, aux conjoints vivant ensemble. Le conjoint séparé de fait ne dispose dès lors d'aucun recours lui permettant de contester l'impôt établi au nom de l'autre conjoint et au paiement duquel il pourrait être tenu.

B.4.2. Ni le souci de décourager les séparations fictives, ni la nature et les effets de l'introduction d'un recours, qui du reste vise uniquement à établir correctement l'impôt, ni la confidentialité du dossier fiscal ne peuvent justifier qu'il soit dérogé au droit fondamental de pouvoir contester devant une juridiction le bien-fondé d'une dette, même s'il s'agit d'une dette fiscale et que le débiteur est tenu de la payer en vertu d'une solidarité établie par la loi.

B.4.3. Il est vrai que l'article 394*bis* du C.I.R. 1992 permet aux conjoints séparés de fait de limiter le recouvrement de l'impôt relatif aux revenus de l'autre conjoint à ce qui aurait été dû par celui-ci s'il avait exercé tous ses droits de réclamation et de dégrèvement d'office. Même si cette mesure peut contribuer à améliorer la situation du conjoint séparé de fait, il n'en résulte cependant pas que l'atteinte au droit de défense contenue dans l'article 267 du C.I.R. 1964 (actuellement l'article 366 du C.I.R. 1992) soit totalement supprimée.

Par ailleurs, il ressort de l'arrêt de renvoi aussi bien que des mémoires respectifs de l'appelante devant le juge *a quo* et du Conseil des ministres que cette disposition n'est pas applicable en l'espèce, *ratione temporis*.

B.5. L'article 267 du C.I.R. 1964 (actuellement l'article 366 du C.I.R. 1992) viole l'article 10 de la Constitution en tant qu'il n'accorde le droit de se pourvoir en réclamation contre une imposition qu'au seul redevable au nom duquel la cotisation est établie, à l'exclusion du conjoint séparé de fait au nom duquel cette cotisation n'est pas établie, alors que ce dernier, sur la base de l'article 295 du C.I.R. 1964 (actuellement l'article 394 du C.I.R. 1992), est tenu de payer la dette fiscale établie au nom de l'autre conjoint.

B.6. Dès lors que l'article 267 du C.I.R. 1964 (actuellement l'article 366 du C.I.R. 1992) viole l'article 10 de la Constitution pour les motifs indiqués ci-avant, il n'y a pas lieu d'examiner les deux autres différences de traitement mentionnées dans la question préjudicielle.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 267 du Code des impôts sur les revenus 1964 (actuellement l'article 366 du Code des impôts sur les revenus 1992) viole l'article 10 de la Constitution en tant qu'il n'accorde le droit de se pourvoir en réclamation contre une imposition qu'au seul redevable au nom duquel la cotisation est établie, à l'exclusion du conjoint séparé de fait au nom duquel cette cotisation n'est pas établie, alors que ce dernier, sur la base de l'article 295 du Code des impôts sur les revenus 1964 (actuellement l'article 394 du Code des impôts sur les revenus 1992), est tenu de payer la dette fiscale établie au nom de l'autre conjoint.

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 27 juin 1996.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

L. De Grève