

Numéro du rôle : 1067
Arrêt n° 84/97 du 17 décembre 1997

A R R E T

En cause : la question préjudicielle concernant les articles 126 et suivants et 155 du Code des impôts sur les revenus 1992 et l'article 4 de la loi du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre, posée par la Cour d'appel de Liège.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et L. De Grève, et des juges P. Martens, G. De Baets, E. Cerexhe, H. Coremans et A. Arts, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle*

Par arrêt du 26 février 1997 dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 12 mars 1997, la Cour d'appel de Liège a posé la question préjudicielle suivante :

« Les articles 126 et suivants du Code des impôts sur les revenus 1992, 4 de la loi du 7 décembre 1988 [portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre] et 155 du Code des impôts sur les revenus 1992 violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'ils introduiraient, par l'établissement de cotisations au nom des deux conjoints assorties d'un quotient conjugal, une discrimination entre personnes non mariées et mariées, spécialement lorsque l'une de celles-ci proméríte des revenus professionnels d'origine étrangère subissant une clause de réserve de progressivité ? »

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Le requérant devant la Cour d'appel, domicilié avec son épouse à Arlon, travaille au Grand-Duché de Luxembourg.

Son épouse perçoit des allocations de chômage en Belgique.

En application de l'article 15 de la convention belgo-luxembourgeoise du 17 septembre 1970, préventive de la double imposition, le requérant est exonéré d'impôt en Belgique.

Toutefois, l'administration belge a fait application de la règle du quotient conjugal et a donc attribué à l'épouse de Michel Cromlin une partie des revenus professionnels de celui-ci.

Le requérant conteste cette imposition et soutient que l'exonération de ses rémunérations doit être totale et ne peut donc être prise en compte pour l'application du quotient conjugal.

La réclamation qu'il a adressée au directeur des contributions a été rejetée le 17 juin 1993. Il a exercé un recours devant la Cour d'appel de Liège qui, par l'arrêt précité du 26 février 1997, a posé à la Cour la question préjudicielle mentionnée au point I.

III. *La procédure devant la Cour*

Par ordonnance du 12 mars 1997, 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 24 mars 1997.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 10 avril 1997.

Le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, a introduit un mémoire, par lettre recommandée à la poste le 7 mai 1997.

Par ordonnance du 25 juin 1997, la Cour a prorogé jusqu'au 12 mars 1998 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 15 octobre 1997, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 12 novembre 1997.

Cette ordonnance a été notifiée au Conseil des ministres ainsi qu'à son conseil par lettres recommandées à la poste le 16 octobre 1997.

A l'audience publique du 12 novembre 1997 :

- a comparu Me C. Richard *loco* Me J.-F. Jeunehomme, avocats au barreau de Liège, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs P. Martens et G. De Baets ont fait rapport;

- Me C. Richard a été entendu;

- 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 du Conseil des ministres

A.1. L'instauration de la règle du quotient conjugal constitue une des modalités pratiques mises en place par le législateur pour atteindre l'objectif poursuivi par la loi du 7 décembre 1988, qui tendait essentiellement à alléger la charge fiscale sur le revenu du travail et, en même temps, à rendre l'impôt des personnes physiques plus favorable au mariage, à la famille et aux enfants, sans pour autant perdre de vue la situation des isolés (*Doc. parl.*, Sénat, S.E. 1988, n° 440-1, pp. 1 et 2).

La règle concerne exclusivement les couples mariés. Une distinction est opérée entre d'une part les ménages dans lesquels seul un des conjoints perçoit des revenus professionnels et d'autre part les ménages dans lesquels les deux conjoints perçoivent des revenus professionnels.

A.2. Dans l'hypothèse où seul un des conjoints bénéficie de revenus professionnels, il est attribué, 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, cette quote-part étant taxée séparément à son taux propre au titre de revenu professionnel. Par l'effet de l'indexation, le plafond de 270.000 est aujourd'hui de 288.000 francs.

A.3. L'application de cette règle aboutit à traiter de manière différente les contribuables mariés et non mariés. Cette différence se justifie objectivement et raisonnablement.

Elle résulte logiquement d'un état de fait qui tient compte du lien matrimonial, lequel joue tantôt en faveur des conjoints, tantôt en faveur des isolés.

Cette différence n'est remise en cause ni par le requérant ni par la Cour d'appel. Celle-ci s'interroge

exclusivement sur sa légitimité et sa conformité au principe d'égalité dans le cas spécifique où son application s'opère sur des revenus de source étrangère.

A.4. La taxation critiquée a été établie conformément aux dispositions conventionnelles et légales.

Elle n'est pas en contradiction avec la convention belgo-luxembourgeoise dont l'article 23, § 2, 1^o, autorise explicitement la Belgique à tenir compte, lors de la détermination du taux de ses impôts, des éléments de fortune exemptés d'impôts en Belgique parce qu'imposables au Luxembourg. Il en résulte que la convention ne fait pas de restrictions en ce qui concerne les personnes dont l'imposition est susceptible d'être influencée par les traitements et salaires exonérés.

Le requérant devant la Cour d'appel verse dans l'erreur lorsqu'il soutient que la méthode appliquée par l'administration en vient à taxer ses revenus étrangers en principe exemptés.

A.5. En réalité, les revenus propres à l'épouse, soit 123.624 francs d'allocations de chômage, subissent un taux d'imposition particulier.

En effet, tant les revenus professionnels, après le quotient conjugal, du requérant que le revenu attribué à son épouse sous la forme de quotient conjugal bénéficient de la réduction d'impôts pour revenus d'origine étrangère.

A.6. La solution préconisée par le requérant devant la Cour d'appel lui est défavorable. En effet, s'il n'y avait pas d'application du quotient conjugal, le montant de l'impôt à payer serait de 46.957 francs alors que celui qui lui est actuellement réclamé est de 43.983 francs.

A.7. La différence de traitement entre les couples mariés et non mariés repose historiquement sur des considérations de politique générale, économique et budgétaire. Le choix du Gouvernement est un choix de politique dont la Cour a reconnu qu'il échappait à sa censure.

A.8. Conclure à l'existence d'une discrimination conduirait à traiter de manière identique « des catégories de personnes qui se trouvent dans une situation totalement différente » et dont le législateur a, dans le choix de sa politique générale, justifié objectivement et raisonnablement le traitement différent, et à méconnaître les objectifs généraux qu'il s'est fixés.

A.9. Eu égard à la complexité des lois fiscales et à la diversité des situations particulières, le législateur n'a d'autre solution que de régler la matière suivant des catégories générales et simplificatrices, ainsi que l'a souligné la Cour à plusieurs reprises.

- B -

B.1. L'article 15 de la convention signée le 17 septembre 1970 entre la Belgique et le Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions, approuvée par la loi du 14 décembre 1972, dispose :

« § 1er. Sous réserve des dispositions des articles 16, 18, 19 et 20, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre Etat contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues, à ce titre, sont imposables dans cet autre Etat.

[...] »

B.2. Aux termes de l'article 23 de la même convention :

« [...]

§ 2. En ce qui concerne les résidents de la Belgique, la double imposition est évitée de la manière suivante :

1° les revenus provenant du Luxembourg - à l'exclusion des revenus visés aux 2° et 3° - et les éléments de la fortune situés au Luxembourg, qui sont imposables dans cet Etat en vertu des articles précédents, sont exemptés d'impôts en Belgique. Cette exemption ne limite pas le droit de la Belgique de tenir compte, lors de la détermination du taux de ses impôts, des revenus et des éléments de la fortune ainsi exemptés;

[...] »

B.3. Selon l'article 155 du Code des impôts sur les revenus 1992, ci-après dénommé C.I.R. 92 :

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

B.4. Le requérant devant le juge *a quo*, qui est domicilié en Belgique avec son épouse, et qui travaille au Grand-Duché de Luxembourg, y a touché, au cours de l'exercice d'imposition 1992, une rémunération de 1.553.568 francs. Conformément aux dispositions précitées, cette somme est exonérée d'impôt en Belgique.

B.5. La requérante devant le juge *a quo*, qui est chômeuse, a touché, au cours de l'exercice d'imposition 1992, 123.624 francs d'allocations de chômage. Un revenu d'un tel montant ne donne lieu, en principe, à aucune imposition en Belgique puisqu'il est inférieur à la quotité de base exemptée, soit 130.000 francs.

B.6. Toutefois, l'article 4 de la loi du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre, qui forme les articles 87 et 88 du C.I.R. 92, dispose :

« Art. 4. § 1er. Lorsqu'un seul des conjoints bénéficie de revenus professionnels, une quote-part en est attribuée à l'autre conjoint.

Cette quote-part est égale à 30 p.c. de ces revenus sans pouvoir excéder 270.000 francs.

§ 2. Lorsque les revenus professionnels d'un des conjoints, au sens des articles 2 et 3, n'atteignent pas 30 p.c. du total des revenus professionnels des deux conjoints, il lui est attribué une quote-part des revenus professionnels de l'autre conjoint qui, jointe à ses propres revenus professionnels, lui permet d'atteindre 30 p.c. de ce total sans pouvoir excéder 270.000 francs. »

B.7. Il ressort du mémoire du Conseil des ministres qu'en exécution de cette dernière disposition, l'administration a fait application de la règle dite du « quotient conjugal ». Il s'ensuit que les époux, qui estiment n'avoir aucun impôt à payer en Belgique, se sont vu réclamer une somme de 43.893 francs, calculée comme suit :

« A. Bases imposables

	<u>Monsieur</u>	<u>Madame</u>
Salaire d'origine étrangère :	1.553.568 F	
Chômage belge :		123.624 F
Quotient conjugal :	- 164.376 F	+ 164.376 F

Revenu imposable globalement 1.677.192 F

B. Calcul de l'impôt

Impôt de base :	573.296 F	74.150 F
Impôt sur quotité exemptée :	- 58.750 F	- 34.750 F
Impôt à répartir :	514.546 F	39.400 F
Impôt du ménage à répartir :	553.946 F	
Réduction revenus étrangers :		

$553.946 \text{ F} \times (1.389.192 \text{ F} + 164.376 \text{ F})$

<hr/>	= 513.115	- 513.115 F
1.677.192 F		<hr/>

Principal	40.831 F
Taxe communale	3.062 F
	<hr/>

A payer 43.893
F »

B.8. Le Conseil des ministres soutient que la solution préconisée par les parties requérantes devant le juge *a quo* leur serait défavorable puisque, s'il n'était pas fait application de la règle du quotient conjugal, l'impôt se calculerait comme suit :

« A. Bases imposables

	<u>Monsieur</u>	<u>Madame</u>
Salaire d'origine étrangère :	1.553.568 F	
Chômage belge :		123.624 F
Quotient conjugal :	NEANT	NEANT
<hr/>		
Revenu imposable globalement:	1.677.192 F	

B. Calcul de l'impôt

Impôt de base :	655.484 F	30.906 F
Impôt sur quotité exemptée :	- 62.863 F	- 30.906 F
<hr/>		
Impôt à répartir :	592.621 F	0 F
Impôt du ménage à répartir :		592.621 F
Réduction revenus étrangers :		
592.621 F x 1.553.568 F = 548.940	-	548.940 F
<hr/>		
	1.677.192 F	
Principal		43.681 F
Taxe communale		3.276 F
<hr/>		
A payer		46.957 F »

L'impôt à payer serait, dans ce cas, de 46.957 francs tandis que l'impôt réclamé est de 43.893 francs. Dans cette hypothèse, la discrimination alléguée n'existerait pas puisque l'application de la règle du quotient conjugal ne serait pas défavorable aux parties requérantes devant le juge *a quo*.

B.9. La Cour d'appel a toutefois considéré que « le quotient conjugal - en principe favorable aux contribuables - a été effectivement appliqué mais se révèle préjudiciable à leurs intérêts », sans quoi la question qu'elle pose serait sans objet.

B.10. Il convient d'inviter le Conseil des ministres à s'expliquer sur la méthode de calcul qu'il préconise. En effet, dans un arrêt du 5 décembre 1996, déposé par le Conseil des ministres dans une autre affaire, inscrite au rôle sous le numéro 1014, la Cour de cassation a décidé qu'il résulte de l'article 2 de la loi du 7 décembre 1988 que, « en ce qui concerne le conjoint qui dispose des revenus professionnels les moins élevés, ceux-ci ne doivent plus être cumulés avec les autres revenus imposables énumérés à l'article 6 du Code des impôts sur les revenus (1964) ».

Il y a lieu de se demander si le calcul suggéré par le Conseil des ministres est compatible avec cette jurisprudence à laquelle il a déclaré se rallier dans l'affaire portant le numéro 1014 du rôle.

B.11. Au cas où le principe affirmé par cette jurisprudence ne s'appliquerait pas lorsque l'impôt des époux est calculé après avoir fait application de la règle du quotient conjugal, il conviendrait alors de se demander s'il n'y a pas un traitement inégal entre deux catégories d'époux et, dans l'affirmative, si ce traitement inégal est justifié.

Par ces motifs,

la Cour

ordonne la réouverture des débats afin de permettre au Conseil des ministres de s'expliquer sur la question posée en B.10 et sur les raisons qui justifient la différence de traitement décrite en B.11;

invite le Conseil des ministres à introduire un mémoire complémentaire à ce sujet pour le 15 janvier 1998 au plus tard;

fixe l'affaire à l'audience du 21 janvier 1998 à 15H15.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 17 décembre 1997.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

M. Melchior