

Numéro du rôle : 1910
Arrêt n° 57/2001 du 8 mai 2001

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 140 du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par la Cour d'appel de Liège.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et H. Boel, des juges P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot et L. Lavrysen, et, conformément à l'article 60bis de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, du juge émérite E. Cerexhe, 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 8 mars 2000 en cause de E.L. et de C.B. contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 16 mars 2000, la Cour d'appel de Liège a posé « la question [préjudicielle] de la compatibilité de l'article 140 du Code des impôts sur les revenus 1992 avec les articles 10 et 11 de la Constitution sous les angles suivants :

1. L'avantage fiscal ne doit être accordé qu'à un seul contribuable en telle sorte que l'autre se voit privé de tout droit propre à celui-ci, fût-ce partiellement, alors qu'il s'agit pourtant d'enfants communs et que le critère légal de détermination du bénéficiaire de l'avantage peut en soi être rempli par les deux contribuables.

2. La désignation du contribuable bénéficiaire de l'avantage fiscal peut-elle raisonnablement résulter d'un critère qui, d'une part, concerne la sphère privée du couple et implique une immixtion dans celle-ci en raison de la charge probatoire et du contrôle juridictionnel qui y sont associés et qui, d'autre part, soit impose un choix et donc une nécessaire inégalité dans ce domaine, soit ne permet pas de tirer des conséquences d'une affirmation ou d'un constat d'égalité ?

3. Le régime applicable aux concubins est différent de celui des contribuables mariés, qui bénéficient chacun d'un critère objectif et abstrait de détermination du bénéficiaire de l'avantage fiscal n'empiétant en rien sur leur sphère de vie privée, en l'occurrence le montant des revenus et qui bénéficient du report automatique du surplus de l'avantage sur les revenus de l'autre membre du couple, alors que pour les concubins ce report est facultatif et dans le seul chef du contribuable bénéficiant de l'avantage fiscal (cfr articles 140, alinéa 2, et 134, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992) ».

II. *Les faits et la procédure antérieure*

E.L., célibataire, forme un ménage de fait depuis 1986 avec C.B. De cette union sont nés deux enfants qui cohabitent avec leurs parents.

Dans leurs déclarations fiscales respectives, souscrites séparément pour les exercices d'imposition 1992 et 1993 en tant que contribuables isolés, E.L. et C.B. considèrent chacun leurs deux enfants à leur charge. Ils motivent leur position en se prévalant de l'article 140, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus (C.I.R.) 1992, estimant l'un et l'autre qu'ils assurent personnellement la direction du ménage sur un pied d'égalité et qu'ils peuvent donc bénéficier simultanément de la déduction pour enfants à charge.

Le directeur régional décida que le couple ne pouvait bénéficier d'une double déduction et considéra que la direction du ménage était assurée par celui des deux redevables qui bénéficiait en l'occurrence des revenus les plus élevés.

E.L. introduisit alors contre cette décision un recours devant la Cour d'appel de Liège, laquelle reconnaît d'abord que le libellé du texte de l'article 140 du C.I.R. 1992 est parfaitement clair quant à l'intention du législateur : d'une part, accorder un avantage fiscal pour enfants à charge aux concubins, à l'instar des isolés et des couples mariés et, d'autre part, n'accorder celui-ci qu'à un seul des parents cohabitants.

La Cour d'appel, cependant, estimant que le critère légal du contribuable assumant en fait la direction du ménage retenu par l'article 140 précité du C.I.R. ne lui permet pas, sans ajouter au texte légal, de déterminer dans le cas où l'un et l'autre des concubins prétendent et entendent exercer la direction de fait du ménage, lequel devrait être préféré (en raison du montant de ses revenus ou d'un autre critère) ou s'il y aurait lieu de répartir par tête la déduction de l'avantage fiscal unique voulu par le législateur. Face à cette difficulté technique mais qui est, selon la Cour d'appel, «également tributaire de conceptions éminemment éthiques et personnelles », la juridiction a posé à la Cour d'arbitrage la question mentionnée ci-dessus.

III. *La procédure devant la Cour*

Par ordonnance du 16 mars 2000, 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 8 mai 2000.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 16 mai 2000.

Des mémoires ont été introduits par :

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 19 juin 2000;
- E.L., demeurant à 4550 Villers-le-Temple, rue Neupont 133, par lettre recommandée à la poste le 20 juin 2000.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 17 août 2000.

Par ordonnances du 29 juin 2000 et du 28 février 2001, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 16 mars 2001 et 16 septembre 2001 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 6 février 2001, la Cour a complété le siège par le juge L. Lavrysen.

Par ordonnance du 28 février 2001, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 21 mars 2001.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 1er mars 2001.

A l'audience publique du 21 mars 2001 :

- ont comparu :
- . Me V. Bernard *loco* Me J.-F. Michel, avocats au barreau de Liège, pour E.L.;
- . Me S. Van Eyll *loco* Me M. Firket, avocats au barreau de Liège, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs E. Cerexhe et L. Lavrysen 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 -

Position du Conseil des ministres

A.1.1. La seule lecture de l'article 140, alinéa 1er, du C.I.R. 1992 permet d'affirmer que seul un des parents des enfants cohabitants, celui qui assure en fait la direction du ménage, est en droit de bénéficier de l'imputation de la majoration de la quotité du revenu exemptée d'impôts.

Le critère retenu par l'administration fiscale pour départager celui des deux parents qui, dans le cas d'espèce, pourrait être considéré comme assumant en fait la direction du ménage fut celui de la hauteur des revenus. Même si l'administration fiscale admettait qu'il n'était pas peut-être dans l'absolu le plus adéquat, il reste qu'en l'espèce il se présentait comme le plus objectif, poursuivait-elle.

A.1.2. Après avoir rappelé les principes de la jurisprudence de la Cour d'arbitrage, il convient de souligner qu'en ce qui concerne les couples mariés, l'article 134 du C.I.R. 1992 fixe pour règle que l'imputation des majorations pour charges de famille se fait sur la part du revenu de celui des conjoints qui a les revenus professionnels les plus élevés.

A.1.3. En ce qui concerne les cohabitants non mariés, il convient de répondre négativement à la première sous-question de la Cour d'appel en soulevant que, dès lors que le choix a été opéré par le législateur de n'accorder le bénéfice de l'avantage qu'à un seul contribuable, qu'il soit marié ou non, toute autre solution en faveur des isolés au motif que le critère légal de détermination du bénéficiaire de l'avantage peut en soi être rempli par les deux contribuables apparaîtrait discriminatoire par rapport à la situation des couples mariés.

A.1.4. En ce qui concerne la deuxième sous-question, et en particulier la difficulté tenant à ce que le critère concerne la vie privée du couple et à l'immixtion nécessaire dans celle-ci en raison de la charge probatoire et du contrôle juridictionnel, il faut se référer aux travaux préparatoires et à l'exposé des motifs de la loi du 20 juillet 1971 qui a introduit l'article 140 litigieux, dont la lecture révèle que le projet tendait « 2° en ordre accessoire à régler certains cas sociaux particulièrement dignes d'intérêt, en matière d'octroi de réductions d'impôts pour charges de famille » (*Doc. parl.*, Chambre, 1970-1971, n° 933/1, p. 1). S'il est exact que les travaux préparatoires n'ont pas envisagé explicitement la situation visée par l'arrêt de renvoi, il faut considérer que, comme la Cour d'arbitrage l'a plusieurs fois reconnu, la loi fiscale doit nécessairement appréhender la diversité des situations qu'elle vise en faisant usage de catégories qui ne correspondent aux réalités que de manière simplificatrice et approximative.

En ce qui concerne plus particulièrement la critique formulée de l'immixtion dans la vie privée en vue de la détermination de la personne qui « assume en fait la direction du ménage », il ne faut pas perdre de vue que cette détermination relève d'abord du choix des concubins eux-mêmes en fonction de critères que de commun accord il leur appartient de mettre en exergue. A ce stade et en dehors de tout conflit, on n'aperçoit aucune ingérence de l'administration ou d'une quelconque autorité juridictionnelle. Pour le surplus, et en cas de conflit, cette immixtion n'est pas illégitime et de se rappeler que, dans des matières concernant l'ordre public (le divorce) et le domaine fiscal, elle trouve à s'appliquer à plus d'un titre.

A.1.5. Enfin, en ce qui concerne la troisième sous-question et en particulier les raisons qui s'opposaient à la retenue pour les contribuables non mariés du critère adopté pour les couples mariés, celui de la hauteur des revenus, les travaux préparatoires laissent apparaître qu'on a voulu éviter les conflits d'intérêts. Il y a en effet autant d'entités fiscales que de contribuables faisant l'objet d'une taxation distincte et, dès lors, il convient de laisser aux concubins le choix de déterminer au cas par cas lequel des contribuables taxés isolément est à privilégier en vue de l'application de la règle du report. Cette difficulté n'existe pas pour les couples mariés qui forment une seule entité.

Position de E.L.

A.2.1. Le critère choisi par le législateur dans l'article 140 du C.I.R. 1992, à savoir la direction du ménage, s'est révélé totalement impraticable tant il est vague et imprécis. Cette imprécision ne saurait autoriser l'administration, sous peine de violer le principe de légalité inscrit dans l'article 170 de la Constitution, à fixer, elle-même, les critères qu'elle jugera équitables ou opportuns.

A.2.2. Or, les critères retenus par l'administration fiscale violent d'abord l'article 337 du C.I.R. 1992 et le principe du secret qu'il impose dans le chef des fonctionnaires de cette administration. On voit mal, en effet, comment l'un ou l'autre des deux contribuables pourrait remplir sa propre déclaration fiscale sans violer l'article 337 si l'autre cohabitant refuse de lui communiquer le montant de ses revenus. Pour disposer de ces éléments, il devrait s'appuyer sur des révélations que seul le fonctionnaire pourrait lui faire.

A.2.3. De même, les critères retenus violent-ils l'article 22 de la Constitution et l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et en particulier le principe du droit au respect de la vie privée, du domicile et de la correspondance.

A.2.4. Il faut donc répondre à la première sous-question que l'article 140 du C.I.R. 1992 viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il permet, sans aucune raison objective, à un seul des deux cohabitants de bénéficier de la majoration de la quotité de revenus exemptée d'impôt. La comparaison entre les ménages de fait et les couples mariés ne peut servir de justification objective vu que les deux systèmes de taxation sont totalement distincts.

A.2.5. En ce qui concerne la deuxième sous-question, il faut considérer que la désignation du contribuable bénéficiaire de l'avantage fiscal ne peut résulter d'un critère qui, d'une part, concerne la vie privée d'un couple, et, d'autre part, implique une immixtion dans celle-ci en raison de la charge probatoire et du contrôle juridictionnel qui y sont associés.

A.2.6. Enfin, en ce qui concerne la réponse à la troisième sous-question, il y a une différence de traitement injustifiée entre couples mariés et concubins, les premiers bénéficiant d'un critère objectif et abstrait pour déterminer le bénéficiaire de l'avantage fiscal, n'empiétant en rien sur la vie privée.

- B -

Quant à la disposition litigieuse et à son applicabilité à l'espèce en cause

B.1. L'article 140 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992) dispose :

« Lorsque plusieurs contribuables imposables distinctement font partie d'un même ménage, les personnes visées à l'article 136 qui font également partie de ce ménage sont considérées comme étant à charge du contribuable qui assume en fait la direction du même ménage.

Toutefois, dans l'éventualité où le montant net des ressources de ce dernier contribuable, majorées de celles des personnes à sa charge, n'atteint pas autant de fois 60.000 francs que le ménage compte de personnes à charge plus une, ce contribuable peut renoncer à considérer comme étant à sa charge autant de personnes qu'il lui manque de fois 60.000 francs de ressources et ces personnes sont alors considérées comme étant à charge de celui des autres contribuables faisant partie du ménage qui contribue le plus à leur entretien. »

B.2. Il ressort de l'examen du dossier et de l'arrêt de renvoi que tant l'administration fiscale que le juge *a quo* estiment que l'article 140, alinéa 1er, du C.I.R. 1992 est applicable à des concubins cohabitants qui, comme dans l'espèce litigieuse, ont des enfants communs à charge et n'ont pas décidé, de commun accord, lequel des deux devait être considéré comme ayant la direction du ménage.

C'est au juge *a quo* qu'il appartient de déterminer quelle disposition s'applique au litige. La question de savoir si l'article 140, alinéa 1er, précité du C.I.R. 1992 est ou non d'application à la cause portée devant la Cour d'appel de Liège est et doit rester étrangère au débat.

Sur la première branche de la question préjudicielle

B.3. Dans la première branche de la question, le juge *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution de l'article 140, alinéa 1er, du C.I.R. 1992 en ce qu'il accorde à un seul des deux concubins cohabitants le bénéfice de l'avantage fiscal pour enfants à charge, à l'exclusion complète ou même partielle de l'autre, alors que les enfants sont communs et que le critère légal de la détermination du bénéficiaire de l'avantage, à savoir la direction du ménage, peut être rempli par les deux contribuables.

B.4.1. L'article 136 du C.I.R. 1992, auquel renvoie l'article 140 du C.I.R. 1992, dispose comme suit :

« Sont considérés comme étant à charge des conjoints ou des isolés, à condition qu'ils fassent partie de leur ménage au 1er janvier de l'exercice d'imposition et qu'ils n'aient pas bénéficié personnellement, pendant la période imposable, de ressources d'un montant net supérieur à 60.000 francs :

1° leurs enfants;

[...]»

Considérés comme fiscalement à charge, les enfants ouvrent le droit à une majoration de la quotité du revenu exemptée d'impôt conformément aux modalités arrêtées aux articles 132 et 133 du C.I.R. 1992.

B.4.2. S'agissant des couples mariés, l'article 134, alinéa 2, du C.I.R. 1992 dispose que « les majorations visées aux articles 132 et 133, 2° et 3°, [majorations pour charges de famille] sont ensuite imputées par priorité sur la part du revenu de celui des conjoints qui a les revenus professionnels les plus élevés. Lorsque cette part du revenu est inférieure au total desdites majorations, le solde est imputé sur l'autre part du revenu ».

B.4.3. S'agissant des concubins cohabitants considérés fiscalement comme des « isolés », toutes les majorations du montant de base de la quotité du revenu exemptée d'impôt auxquelles peut prétendre le contribuable sont, aux termes de l'article 131, 1°, du C.I.R. 1992, additionnées au montant de base de 165.000 francs, le résultat de cette addition constituant la quotité du revenu exemptée.

L'article 140, alinéa 1er, du C.I.R. 1992, appliqué aux concubins cohabitants ayant à charge des enfants communs, apporte à la règle énoncée ci-dessus un tempérament puisqu'il en résulte que seul le concubin assurant la direction du ménage a droit à la majoration de la quotité exemptée pour charge d'enfants.

B.5. Il résulte de ceci que, sous réserve du critère retenu pour déterminer lequel des conjoints, d'une part, ou des concubins, d'autre part, pourra bénéficier de l'avantage fiscal, la solution retenue par le législateur pour les concubins cohabitants est la même que celle applicable aux couples mariés, à savoir l'imputation à un seul des conjoints ou des concubins du bénéfice de l'avantage pour enfants à charge.

Dès lors que le choix a été opéré par le législateur de n'accorder le bénéfice de l'avantage qu'à un seul contribuable, qu'il soit marié ou non, toute autre solution en faveur des concubins cohabitants taxés au taux isolé au motif que le critère légal de détermination du bénéficiaire de l'avantage peut, en soi, être rempli par les deux contribuables serait discriminatoire par rapport à la situation des couples mariés et par rapport aux autres contribuables isolés.

B.6. En sa première branche, la question préjudicielle appelle une réponse négative.

Quant aux deuxième et troisième branches réunies de la question préjudicielle

B.7.1. Dans la deuxième branche de la question, le juge *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution du critère retenu par l'article 140, alinéa 1er, du C.I.R. 1992 pour déterminer le bénéficiaire de l'avantage fiscal, à savoir le critère de la direction du ménage. Ce critère concernerait la vie privée d'un couple et impliquerait une immixtion dans celle-ci en raison de la charge probatoire et du contrôle juridictionnel qui y sont associés, d'une part, et, d'autre part, soit il imposerait un choix et donc une nécessaire inégalité dans ce domaine, soit il ne permettrait pas de tirer les conséquences d'une affirmation ou d'un constat d'égalité quant à la direction du ménage visée.

B.7.2. Dans la troisième branche de la question, le juge *a quo* invite la Cour à se prononcer sur la différence de traitement entre les contribuables mariés et les concubins cohabitants qui découle de l'application des deux critères différents de détermination du bénéficiaire de l'avantage fiscal. Les contribuables mariés bénéficieraient d'un critère objectif et abstrait n'empiétant en rien sur leur vie privée, ce qui ne serait pas le cas des concubins.

B.8. Entre les deux catégories de personnes vivant en couple, il existe une différence fondée sur un critère objectif, les concubins n'ayant pas adhéré à l'institution du mariage. Le

législateur a pu raisonnablement décider d'appliquer à ceux-ci le critère de la direction du ménage qui est d'application à tous les contribuables cohabitants taxés au taux isolé. Ce critère n'implique aucune immixtion dans la vie privée des intéressés puisque ceux-ci indiquent à l'administration fiscale lequel d'entre eux doit être considéré comme assumant la direction du ménage, l'administration n'appréciant cette question qu'à titre subsidiaire selon des critères objectifs qui peuvent être, comme dans l'espèce soumise au juge *a quo*, la hauteur des revenus.

B.9. Quant à la différence de traitement alléguée entre les couples mariés et les concubins cohabitants selon laquelle ces derniers ne peuvent, contrairement aux premiers, bénéficier du report automatique de l'avantage sur les autres membres du ménage, elle résulte du choix fait par le législateur de considérer les concubins cohabitants comme des personnes isolées fiscalement alors que les couples mariés forment une seule entité fiscale.

B.10. En ses deuxième et troisième branches, la question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Appliqué aux concubins cohabitants ayant des enfants communs à charge, l'article 140 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

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 8 mai 2001.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

M. Melchior