

| |
|---|
| Numéro du rôle : 1985 |
| Arrêt n° 140/2001 du 6 novembre 2001 |

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 131 du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance de Louvain.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, des juges L. François, P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe et J.-P. Moerman, et, conformément à l'article 60*bis* de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, du président émérite H. Boel, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président émérite H. Boel,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle*

Par jugement du 15 juin 2000 en cause de B. Coopman et de H. Delabie contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 26 juin 2000, le Tribunal de première instance de Louvain a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 131, 1° et 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992, lu conjointement ou non avec les articles 3, 6, 86, 87, 88, 126, 127 et 134 du même Code, dans l'interprétation selon laquelle un couple de cohabitants non mariés, dont chacun des partenaires bénéficie de revenus professionnels imposables significatifs peut bénéficier deux fois de la quotité du revenu exemptée d'impôt de 165.000 francs (non indexés) alors qu'un couple de cohabitants mariés dont chacun des conjoints bénéficie également de revenus professionnels imposables significatifs peut prétendre deux fois à la quotité du revenu exemptée d'impôt de 130.000 francs (non indexés), est-il compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, compte tenu du fait que ces deux catégories de personnes se trouvent dans la même situation et les mêmes circonstances et que la *ratio legis* de la distinction opérée dans l'article 131 du Code des impôts sur les revenus ne peut justifier pourquoi des personnes mariées devraient être fiscalement défavorisées par rapport aux personnes non mariées dans la même situation ? »

II. *Les faits et la procédure antérieure*

B. Coopman et H. Delabie forment un couple marié ayant deux enfants. Les deux conjoints bénéficient chacun de revenus professionnels significatifs imposables en Belgique.

Estimant que la distinction entre couples mariés et cohabitants, en ce qui concerne la quotité exemptée d'impôt, est contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution, ils ont introduit une réclamation contre la cotisation à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 1998.

Suite au rejet de leur réclamation, ils ont introduit un recours devant le Tribunal fiscal de Louvain qui, avant de statuer, a posé la question préjudicielle précitée.

III. *La procédure devant la Cour*

Par ordonnance du 26 juin 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 qu'il n'y avait pas 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 4 août 2000.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 9 août 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 15 septembre 2000;

- B. Coopman et son épouse H. Delabie, demeurant à 1981 Hofstade (Zemst), Dijkstraat 2, par lettre recommandée à la poste le 22 septembre 2000.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 29 septembre 2000.

B. Coopman et H. Delabie ont introduit un mémoire en réponse par lettre recommandée à la poste le 26 octobre 2000.

Par ordonnances des 29 novembre 2000 et 29 mai 2001, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 26 juin 2001 et 26 décembre 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 16 mai 2001, le président H. Boel 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 6 juin 2001.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 17 mai 2001.

Par ordonnance du 22 mai 2001, la Cour a complété le siège par les juges J.-P. Snappe et J.-P. Moerman.

A l'audience publique du 6 juin 2001 :

- ont comparu :

. B. Coopman, en personne;

. G. Dekelver, auditeur général des Finances, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs L. Lavrysen et J.-P. Snappe ont fait rapport;

- les parties précitées ont été entendues;

- 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 -

A.1. Tant les contribuables concernés que le Conseil des ministres soulignent qu'il existe un certain nombre de différences en matière de traitement fiscal entre les personnes mariées et les personnes non mariées, mais ils s'accordent à dire que la question préjudicielle porte exclusivement sur la différence en matière de quotité exemptée d'impôt, c'est-à-dire la tranche inférieure des revenus sur laquelle il ne doit pas être payé d'impôt.

L'article 131 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992) fixe la quotité du revenu exemptée d'impôt à 165.000 francs pour un contribuable isolé et à 130.000 francs pour chaque conjoint. Etant donné que les cohabitants non mariés sont considérés comme des contribuables isolés, ils payeraient 20.000 à 25.000 francs d'impôts annuels en moins que les personnes mariées.

A.2. Selon le Conseil des ministres, les deux catégories ne sont pas suffisamment comparables, en ce qui concerne l'application de l'article 131 du C.I.R. 1992, parce que l'impôt des personnes physiques est calculé différemment selon que les revenus sont acquis par des personnes isolées ou par des personnes mariées. Le fait que soit perçu, sur des revenus similaires, un impôt dont à la fois le montant et le mode de calcul diffèrent pour chacune des deux catégories rendrait celles-ci non comparables.

En outre, poursuit le Conseil des ministres, les personnes mariées et les cohabitants non mariés se trouvent dans des situations totalement différentes. Même si certaines formes de cohabitation sont aujourd'hui réglées, il n'existe pas, pour les cohabitants non mariés, un statut juridique qui serait caractérisé par un ensemble de règles relatives à l'état des personnes concernées et aux droits et obligations qui résultent de celui-ci, comme c'est le cas pour les personnes mariées.

A.3. Selon B. Coopman et H. Delabie, il existe manifestement un traitement fiscal différent de deux catégories de contribuables qui se trouvent de fait dans une situation identique. Ils soulignent que le ministre des Finances a conçu et annoncé un ambitieux plan de réforme qui vise notamment à supprimer cette différence de traitement. Dans ce plan, il est concédé explicitement qu'il existe actuellement une discrimination du mariage.

La question de savoir si les cohabitants non mariés constituent une catégorie séparée dans le Code ne peut, selon eux, empêcher le contrôle de la mesure. Les parties lésées devraient seulement démontrer qu'elles appartiennent à une catégorie de personnes que les dispositions qu'elles contestent traitent de manière discriminatoire par rapport à d'autres catégories comparables.

A.4. Le Conseil des ministres estime que même si les deux catégories étaient comparables, il ne serait pas encore question d'un traitement inégal injustifié. Il fait valoir que le législateur fiscal est confronté à une société complexe et à une diversité de situations qui, inévitablement, ne peuvent être classées qu'en établissant des catégories. Pour des raisons d'efficacité, il ne peut être tenu compte de toutes les situations individuelles possibles. La diversité des formes de vie en commun, les situations différentes dans lesquelles elles peuvent exister, le caractère précaire de certaines relations et l'appréciation concrète de la hauteur des revenus rendent cela impossible en l'espèce. En outre, la répartition actuelle en catégories serait conforme au droit civil.

Selon le Conseil des ministres, il ressort des travaux préparatoires que le législateur a voulu éviter que les contribuables bénéficiant de revenus professionnels inférieurs au minimum de moyens d'existence soient imposés. Compte tenu de la différence entre les montants du minimum de moyens d'existence alloués aux isolés et aux conjoints, des quotités différentes ont été fixées pour ces deux catégories. Lorsqu'il a été objecté que cette règle était susceptible de léser les couples mariés, il a été répondu que le fait d'éviter tout risque que des isolés se voient imposés sur le montant minimum de moyens d'existence devait recevoir la plus grande priorité.

Enfin, le Conseil des ministres ajoute encore qu'on ne saurait déduire d'une éventuelle inégalité à un stade déterminé du calcul de l'impôt que les deux catégories seraient traitées de façon inégale en matière fiscale.

A.5. B. Coopman et H. Delabie rappellent la *ratio legis* de la quotité exemptée d'impôt plus élevée pour les isolés : ceux-ci doivent supporter seuls certaines charges fixes pour leur entretien (habitation, chauffage, etc.), alors que les personnes mariées supportent ces charges ensemble. Le principe de la capacité contributive justifie que le minimum exonéré d'impôt soit plus élevé pour les véritables isolés, mais non pour les cohabitants non mariés, étant donné qu'eux aussi supportent ensemble les coûts fixes. Les parties susdites considèrent dès lors que la distinction entre personnes mariées et cohabitants non mariés n'est pas pertinente par rapport à l'objectif poursuivi. L'état matrimonial n'est pas un critère pertinent pour apprécier la capacité contributive d'un contribuable. Le minimum imposable doit être lié au coût des besoins de base et non à des conceptions philosophiques ou à des préférences pour une certaine forme de vie en commun.

Pour appuyer leur thèse, B. Coopman et H. Delabie font référence à la jurisprudence du *Bundesverfassungsgericht* allemand qui a jugé, le 10 novembre 1998, qu'il était inconstitutionnel qu'un couple marié ayant des enfants ne puisse prétendre à certaines déductions, à l'impôt des personnes physiques, pour garde d'enfant ou à un certain montant minimum exonéré d'impôt, alors que les cohabitants y ont droit. Elle a considéré que cette distinction était contraire à l'article 6, alinéa 1er, de la Constitution allemande qui prévoit une protection particulière du mariage et de la famille.

Les parties précitées soulignent également l'influence de l'article 21, alinéa 2, de la Constitution, qui dispose que le mariage civil devra toujours précéder la bénédiction nuptiale. Ceux qui, pour des raisons de foi, ne souhaitent vivre ensemble durablement qu'après avoir contracté un mariage religieux doivent d'abord contracter un mariage civil, qui entraîne l'application du traitement fiscal différent.

A.6. En conclusion, B. Coopman et H. Delabie estiment que ni le caractère historique de la réglementation, ni la cohérence du système ou l'absence de moyens financiers ne sauraient justifier la différence de traitement.

La circonstance qu'une loi fiscale ait poursuivi, au moment de son adoption, un but légitime par des moyens pertinents ne rend pas superflu un examen ultérieur de la constitutionnalité d'une mesure déterminée. Le législateur doit en effet tenir compte des évolutions importantes de la société. Lorsque les objectifs sont obsolètes ou les moyens inefficaces, des discriminations peuvent naître. B. Coopman et H. Delabie font référence à cet égard à la jurisprudence du *Bundesverfassungsgericht* allemand et de la Cour d'arbitrage.

La circonstance que les personnes mariées seraient avantagées par d'autres mesures ne suffit pas à justifier la discrimination en cause. Pour ce qui concerne, en particulier, le quotient conjugal, il doit en outre être constaté que les ménages à deux revenus ne peuvent y prétendre.

L'absence de moyens financiers pour faire disparaître une discrimination est inacceptable en principe. Un éventuel problème budgétaire ne peut en effet être résolu, sans bonne raison, au détriment d'une partie de la population. Il est souligné en outre qu'une discrimination fiscale peut être supprimée de deux manières différentes.

- B -

B.1.1. La question préjudicielle concerne l'article 131 du Code des impôts sur les revenus 1992, lu conjointement ou non avec d'autres articles du même Code.

Les parties s'accordent sur le fait que la question porte exclusivement sur l'article 131, lequel était libellé comme suit dans la version applicable à l'exercice d'imposition 1998 :

« Pour le calcul de l'impôt, est exemptée une quotité du revenu déterminée comme suit :

1° pour un contribuable isolé, un montant de base de 165.000 francs;

2° pour chaque conjoint, un montant de base de 130.000 francs. »

B.1.2. La Cour n'a pas égard à la loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques, publiée au *Moniteur belge* du 20 septembre 2001, qui modifie cet article.

B.2. Le juge *a quo* demande à la Cour si cette disposition viole le principe d'égalité et de non-discrimination, « dans l'interprétation selon laquelle un couple de cohabitants non mariés dont chacun des partenaires bénéficie de revenus professionnels imposables significatifs peut bénéficier deux fois de la quotité du revenu exemptée d'impôt de 165.000 francs (non indexés), alors qu'un couple de cohabitants mariés dont chacun des conjoints bénéficie également de revenus professionnels imposables significatifs peut prétendre deux fois à la quotité du revenu exemptée d'impôt de 130.000 francs (non indexés) ».

B.3. 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.4. La disposition en cause vise à tenir compte, dans une certaine mesure, pour la fixation d'une quotité exemptée d'impôt, de la capacité contributive plus importante des personnes qui supportent ensemble les frais fixes de subsistance. Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, les conjoints et les cohabitants non mariés sont des catégories de personnes qui, au regard de cet objectif, sont comparables.

B.5. La différence de traitement entre conjoints et cohabitants non mariés se fonde sur un élément objectif, à savoir que leur situation juridique diffère aussi bien en ce qui concerne les obligations mutuelles qu'en ce qui concerne leur situation patrimoniale.

Cette situation juridique différente peut, dans certains cas, lorsqu'elle est liée au but de la mesure, justifier une différence de traitement entre cohabitants mariés et non mariés.

B.6. La différence de traitement entre contribuables isolés, d'une part, et conjoints, d'autre part, n'est pas sans justification raisonnable s'il s'agit de déterminer la quotité exemptée d'impôt lors du calcul de l'imposition. En effet, le législateur a pu tenir compte du fait que, dans le cas des personnes mariées, les frais fixes de subsistance sont généralement inférieurs par personne à ceux d'un isolé.

B.7. Cette justification ne saurait toutefois être retenue lorsque la situation des conjoints est comparée avec celle des cohabitants non mariés, qui supportent également ensemble les frais fixes de subsistance. Le fait, pour les cohabitants, d'être mariés ou non n'ayant pas d'influence essentielle sur les frais fixes de subsistance, cette distinction n'est pas pertinente pour déterminer la quotité exemptée d'impôt qui leur est accordée.

Il s'ensuit qu'il existe une différence de traitement injustifiée entre cohabitants mariés et non mariés.

B.8. Cette discrimination n'est cependant pas due à l'article 131 du Code des impôts sur les revenus 1992. Elle provient de ce que, le législateur n'ayant prévu aucune disposition particulière à l'égard des cohabitants non mariés, ceux-ci se voient appliquer la disposition qui concerne les contribuables isolés. Il s'ensuit que la question préjudicielle, qui interroge la Cour sur l'article 131, 1° et 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992, appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

En tant que la discrimination constatée en B.7 ne réside pas dans l'article 131 du Code des impôts sur les revenus 1992, cette disposition 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 6 novembre 2001.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

H. Boel