

Numéros du rôle : 2031 et 2145
Arrêt n° 27/2002 du 30 janvier 2002

A R R E T

---

*En cause* : les questions préjudicielles concernant l'article 128, alinéa 1er, 2°, et alinéa 2, et l'article 394, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, posées par la Cour d'appel de Bruxelles et par le Tribunal de première instance de Bruxelles.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen et A. Alen, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Arts,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

## I. *Objet des questions préjudicielles*

a. Par arrêt du 18 septembre 2000 en cause de l'Etat belge contre F. Van Billoen, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 21 septembre 2000, la Cour d'appel de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« A la lumière du traitement fiscal des conjoints séparés de fait, prévu par l'article 128, alinéa 1er, 2°, et alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, faut-il considérer comme une violation du principe d'égalité contenu aux articles 10 et 11 de la Constitution coordonnée : le prescrit de l'article 394, § 1er, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, en ce que cette disposition législative énonce que chacune des quotités de l'impôt afférentes aux revenus respectifs des conjoints peut, quel que soit le régime matrimonial, être recouvrée sur tous les biens propres et sur les biens communs des deux conjoints, alors que ce régime de recouvrement est lié à l'impôt calculé pour les personnes mariées, cependant que pour le calcul et l'établissement de l'impôt les conjoints séparés de fait sont traités comme des isolés et que ces derniers ne sont individuellement tenus, sur le plan fiscal, qu'au paiement des impôts établis à leur nom ? »

Cette affaire est inscrite sous le numéro 2031 du rôle de la Cour.

b. Par jugement du 9 mars 2001 en cause de B. Thys contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 16 mars 2001, le Tribunal de première instance de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« Faut-il, à la lumière du traitement fiscal des conjoints séparés de fait tel qu'il est prévu à l'article 128, alinéa 1er, 2°, et alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 et de l'article 394, § 1er, de ce Code, qui prévoit que chacune des quotités de l'impôt afférentes aux revenus respectifs des conjoints peut être recouvrée sur tous les biens propres et sur les biens communs des deux conjoints, considérer que le principe d'égalité inscrit aux articles 10 et 11 de la Constitution est violé par la disposition contenue *in fine* de cet article, insérée par l'article 3 de la loi du 4 mai 1999, (*Moniteur belge*, 4 juin 1999, première édition), qui énonce : ' Toutefois, dans le cas visé à l'alinéa 1er, 2°, les deux impositions distinctes sont portées au rôle au nom des deux conjoints ', ce qui crée un titre exécutoire vis-à-vis du conjoint séparé de fait qui est totalement étranger à la dette sous-jacente et aux revenus qui en forment la base, alors qu'un tel titre n'est pas créé vis-à-vis d'un isolé ou d'un cohabitant non marié, qui est également étranger à la dette sous-jacente ou aux revenus d'une autre personne ? »

Cette affaire est inscrite sous le numéro 2145 du rôle de la Cour.

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

### a. *Dans l'affaire n° 2031*

L'intimée devant la juridiction *a quo* a fait opposition à la saisie-arrêt-exécution à laquelle il a été procédé à la demande du ministre des Finances en vue du recouvrement d'une dette fiscale. La dette recouvrée à charge de l'intimée concernait un arriéré d'impôt des personnes physiques portant sur les revenus de son ex-mari pour des années postérieures de plus de cinq ans à la séparation de fait des conjoints et qui précédaient l'année de leur divorce. Les conjoints étaient mariés sous le régime de la communauté légale.

L'opposition a été déclarée recevable et fondée, en particulier parce que les impositions avaient été établies au seul nom de l'ex-conjoint de l'intimée et envoyées à son adresse, de sorte que l'intimée n'a pas eu la possibilité de s'en défendre et que la violation du droit de la défense suffisait pour lever la saisie. En degré d'appel, l'Etat belge, appelant, maintient sa thèse selon laquelle l'intimée demeure juridiquement tenue au paiement de la dette fiscale de son ex-mari.

Faisant référence aux articles 394, § 1er, alinéa 1er, 394bis et 128 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992), la Cour d'appel constate que le fisc fait primer, selon les circonstances, la situation de fait du contribuable sur son état civil de personne mariée. Elle compare à cet égard la situation des cohabitants de fait avec celle des conjoints séparés de fait et se demande s'il est compatible avec le principe d'égalité que des personnes qui ne cohabitent pas ou des partenaires qui cohabitent en n'étant pas mariés soient considérés comme des isolés tant pour le calcul que pour le recouvrement de l'impôt sur les revenus, tandis que les conjoints séparés de fait sont considérés comme des isolés pour le calcul et l'établissement de l'impôt mais demeurent soumis, pour le recouvrement de celui-ci, au régime des conjoints cohabitants, de sorte qu'ils sont tenus au paiement d'un impôt reposant sur une base à laquelle ils sont étrangers sur le plan fiscal. La réponse à cette question étant pertinente pour la solution du litige, la Cour d'appel a posé la question d'office.

### b. *Dans l'affaire n° 2145*

La demanderesse devant le juge des saisies, qui, mariée sous le régime de la communauté légale, a vécu pendant plusieurs années séparée de fait de son conjoint dont elle a aussi divorcé dans l'intervalle, demande que soit accordée mainlevée de la saisie-arrêt-exécution à laquelle il a été procédé contre elle (et contre son ex-conjoint) pour le non-paiement de l'impôt des personnes physiques dû pour un exercice d'imposition pendant lequel ils ne cohabitaient plus et qui précédait l'année du divorce.

La demanderesse a proposé l'envoi de diverses questions préjudicielles. Le juge des saisies fait référence à l'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 18 septembre 2000 mentionné sous *I.a*) pour ne pas poser une question préjudicielle suggérée. Dans l'attente de l'arrêt de la Cour d'arbitrage à cette question, la procédure est suspendue.

En même temps, le juge des saisies constate qu'il existe aussi une différence entre les deux affaires, à savoir que dans l'affaire mentionnée sous *I.a*), l'enrôlement a eu lieu au nom d'un seul des deux conjoints - qui n'était pas l'intimée - et qu'existait dès lors ce seul titre exécutoire, tandis que dans l'affaire portée devant lui, deux cotisations distinctes ont été enrôlées au nom des deux ex-conjoints, de sorte qu'il existe un titre exécutoire à l'égard de ces deux personnes et que l'exécution de ce titre peut donc en principe être également poursuivie à l'égard de la demanderesse, comme ce serait le cas pour tout autre titre exécutoire à l'égard d'un isolé. Le juge *a quo* se demande si l'enrôlement au nom du conjoint séparé de fait, qui n'a retiré aucun avantage des revenus litigieux et demeure étranger à ceux-ci, est bien conforme au principe d'égalité, compte tenu du fait qu'il ne peut être procédé à aucun enrôlement en recouvrement de l'impôt d'autrui à charge d'une personne isolée ou d'un cohabitant non marié. En complément de la question préjudicielle mentionnée sous *I.a*), le juge *a quo* pose dès lors la question préjudicielle mentionnée sous *I.b*).

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

#### a. *L'affaire n° 2031*

Par ordonnance du 21 septembre 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 16 octobre 2000.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 28 octobre 2000.

Le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, a introduit un mémoire par lettre recommandée à la poste le 1er décembre 2000.

Par ordonnances du 6 février 2001 et du 20 mars 2001, la Cour a complété le siège respectivement par les juges L. Lavrysen et A. Alen.

#### b. *L'affaire n° 2145*

Par ordonnance du 16 mars 2001, 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.

Par ordonnance du 28 mars 2001, la Cour a joint les affaires.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 11 avril 2001.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 28 avril 2001.

Des mémoires ont été introduits par :

- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 25 mai 2001;
- B. Thys, demeurant à 1080 Bruxelles, rue des Hippocampes 6/4, par lettre recommandée à la poste le 25 mai 2001.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 22 juin 2001.

Par ordonnances des 28 février 2001 et 28 juin 2001, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 21 septembre 2001 et 21 mars 2002 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 3 octobre 2001, la Cour a déclaré les affaires en état et fixé l'audience au 23 octobre 2001.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 4 octobre 2001.

A l'audience publique du 23 octobre 2001 :

- ont comparu :
  - . Me O. Verschaeve *loco* Me Y. De Gratie, avocats au barreau de Bruxelles, pour B. Thys;
  - . Me L. Van Helshoecht, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs A. Alen et P. Martens ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- les affaires ont été mises 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 -

*Affaire n° 2031*

*Mémoire du Conseil des ministres*

A.1. Selon le Conseil des ministres, la différence de traitement décrite dans la question préjudicielle consiste en ce que toutes les (catégories de) personnes mariées sont considérées comme des conjoints pour ce qui concerne le recouvrement de l'impôt des personnes physiques, tandis qu'en ce qui concerne le calcul de celui-ci, une distinction est faite entre les conjoints cohabitants et les conjoints séparés de fait, ces derniers étant considérés comme des isolés.

La question peut par conséquent être comprise en ce sens qu'il convient d'examiner si l'absence de distinction entre conjoints cohabitants et conjoints séparés de fait en ce qui concerne le recouvrement de l'impôt, les personnes appartenant à ces deux catégories étant tenues ensemble au paiement de l'impôt établi sur leurs deux revenus, est compatible avec la distinction (faite par ailleurs entre ces deux catégories) en matière de taux d'imposition, les personnes appartenant à la première catégorie étant imposées ensemble alors que celles relevant de la seconde catégorie sont imposées séparément.

Le Conseil des ministres entend démontrer par là que si la distinction visée, qui a été introduite dans la loi fiscale en tant que fiction pour des motifs techniques – les conjoints restant quoi qu'il en soit considérés comme mariés sur le plan civil, jusqu'à ce qu'un éventuel divorce soit devenu définitif –, était considérée comme inconstitutionnelle, la fiction fiscale devrait soit être prolongée (et le régime matrimonial devrait alors être jeté aux oubliettes en raison de la séparation de fait), soit être supprimée et il ne pourrait plus être tenu compte, sur le plan fiscal, de la séparation de fait.

Une deuxième différence de traitement contenue dans la question préjudicielle pourrait être la différence entre conjoints séparés de fait et personnes isolées, la première catégorie pouvant, contrairement à la seconde, être tenue de payer l'impôt établi sur le revenu d'autrui.

A.2. Une première distinction qui serait déduite de la question préjudicielle, à savoir la distinction entre conjoints cohabitants et conjoints séparés de fait en ce qui concerne le recouvrement de l'impôt, puisque c'est tout de même cela qui est en cause en définitive, n'existe pas en réalité : dans cette matière, les deux catégories de personnes mariées sont en effet traitées de manière égale.

La comparaison entre l'établissement et le recouvrement de l'impôt, qui sous-tend cette problématique, n'est pas pertinente pour un contrôle de la constitutionnalité : elle vise nommément deux réglementations législatives différentes - l'établissement, d'une part, et le recouvrement, d'autre part, - qui répondent chacune à un objectif spécifique, en sorte que chaque réglementation doit être appliquée et examinée au regard de son contenu propre. Compte tenu de ceci, une comparaison entre les deux régimes légaux ne semble pas pertinente.

A.3. La formulation de la question préjudicielle permet aussi de mettre en cause une deuxième différence de traitement, à savoir le traitement différent des conjoints séparés de fait et des isolés. Alors que les deux catégories de personnes sont traitées de manière égale en ce qui concerne le calcul de l'impôt des personnes physiques – toutes sont en effet considérées comme des isolés –, elles sont traitées différemment en ce qui concerne le recouvrement : les conjoints séparés de fait sont considérés comme des personnes mariées et peuvent donc aussi être tenus au paiement de l'impôt dû sur le revenu de l'autre conjoint, tandis que les personnes isolées ne peuvent jamais être tenues au paiement de l'impôt établi sur le revenu d'autrui.

Bien que l'on puisse soutenir ici également qu'il s'agit d'une comparaison croisée entre deux réglementations législatives différentes et conclure par conséquent à la non-comparabilité, le Conseil des ministres estime que, même en cas d'examen global des (deux) régimes (celui de l'établissement et celui du recouvrement de l'impôt), il ne saurait s'agir en aucun cas d'un traitement inégal injustifié.

A.4. Il existe en effet une différence objective entre les deux catégories de personnes. La catégorie des conjoints séparés de fait constitue une catégorie de personnes qui sont liées par un lien juridique, à savoir un mariage encore considéré valide par le législateur, avec toutes les conséquences qui en découlent. Il est en effet exclusivement tenu compte de la cessation du respect de l'obligation de cohabitation, sans égard au fait qu'elle résulte d'une décision judiciaire ou d'une situation de fait.

La séparation de fait est dès lors sans effet juridique au regard des créanciers des deux conjoints. Etant donné qu'après l'établissement de l'impôt le receveur des contributions est un créancier, les possibilités de recouvrement dont il dispose continuent d'exister sans restriction à l'égard des deux conjoints, indépendamment de la circonstance qu'ils cohabitent ou sont séparés de fait. En décider autrement aurait pour effet de créer une discrimination injustifiée entre différentes catégories de créanciers, à savoir les receveurs des contributions et les autres créanciers.

A.5. Le Conseil des ministres souligne que les impôts relatifs à des revenus dont bénéficie la communauté conjugale constituent, en vertu de la loi fiscale, une dette commune aux deux époux, qui, conformément à l'article 1414 du Code civil, peut être poursuivie tant sur le patrimoine propre de chacun des époux que sur le patrimoine commun et dont chacun des époux répond sur l'ensemble de ses biens, en vertu de l'article 1440, alinéa 1er, du Code civil, après le partage de la communauté conjugale. La circonstance que l'impôt est établi au nom de chacun des époux, en application de l'article 128 du C.I.R. 1992, n'a par ailleurs pas pour effet que les revenus qui ont donné lieu à l'imposition ne doivent pas être comptés à l'actif de la communauté conjugale des époux.

En vertu de l'article 394 du C.I.R. 1992, l'impôt peut, quel que soit le régime matrimonial, être recouvré sur tous les biens propres et sur les biens communs des deux conjoints, à l'exception des biens qui n'ont en aucune manière été acquis durant le mariage, ni au moyen des revenus communs, ni au moyen des revenus propres de l'autre conjoint. Cette règle demeure applicable en cas de séparation de fait ou en cas de procédure en divorce, sans égard à l'enrôlement distinct de l'impôt à charge de chacun des époux séparément. La séparation de fait ne porte pas atteinte aux possibilités de recouvrement du fisc. Le Conseil des ministres cite de la jurisprudence qui confirme cette thèse et renvoie à la jurisprudence de la Cour d'arbitrage (n° 39/96 du 27 juin 1996). Celle-ci reconnaît expressément le principe en vertu duquel le conjoint séparé de fait est tenu, en vertu de l'article 295 du C.I.R. 1964 (actuellement l'article 394 du C.I.R. 1992), à la dette fiscale établie au nom de l'autre conjoint.

A.6. Tout ceci montre qu'il n'y a en réalité aucune différence de traitement, parce que les catégories qui peuvent le mieux être comparées en ce qui concerne le recouvrement de la dette fiscale, à savoir les conjoints cohabitants et les conjoints séparés de fait, sont en fait traitées de la même manière.

La distinction entre personnes mariées et non mariées, en ce qui concerne le recouvrement de l'impôt, résulte de l'applicabilité ou de la non-applicabilité du droit des régimes matrimoniaux et de l'obligation d'assistance mutuelle. Il s'agit d'une distinction objective – car reposant sur le droit civil – qui est raisonnablement justifiée par le statut totalement différent des isolés et des personnes mariées en ce qui concerne

leurs revenus et leurs droits patrimoniaux. Les conjoints séparés de fait ne sont en effet pas tenus au paiement d'impôts perçus sur le revenu d'autrui, mais au paiement d'impôts dus sur un revenu qui leur est commun à raison du droit patrimonial.

A.7. S'agissant de l'article 128 du C.I.R. 1992, le Conseil des ministres souligne que le calcul séparé de l'impôt en cas de séparation de fait doit être considéré comme une mesure de faveur destinée à aider les intéressés à faire face à l'augmentation du coût de la vie résultant de l'occupation de logements séparés et qui permet un traitement fiscal correct, en ce qui concerne notamment les pensions alimentaires, lors d'une séparation de fait. Il est impossible de faire autrement, sous peine de taxer le conjoint sur le montant total de ses revenus nets (en ce compris la pension alimentaire allouée à l'autre conjoint, étant donné que, après avoir été déduite de ses revenus, elle serait ajoutée à nouveau en tant que revenu de l'autre conjoint), sans lui accorder aucune réduction d'impôt à raison de l'autre conjoint (dont les revenus sont ajoutés aux siens) et de ses enfants (dont il a en fait la charge, directement ou par le biais de l'autre conjoint). Il existe par conséquent une justification objective, raisonnable et pertinente pour ce traitement dérogatoire des conjoints séparés de fait en ce qui concerne le tarif d'imposition.

La Cour d'arbitrage a d'ailleurs dit dans l'arrêt n° 39/96 déjà cité que « 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 leur revenus personnels. »

#### *Affaire n° 2145*

##### *Mémoire du Conseil des ministres*

A.8. Le Conseil des ministres conteste la pertinence de la question préjudicielle posée. Tout d'abord, parce que l'article 128, alinéa 3, du C.I.R. 1992 n'est applicable qu'à partir de l'exercice d'imposition 2000, alors que le litige concerne l'exercice d'imposition 1999 (revenus de 1998). Ensuite, parce que l'impôt a été établi au nom des deux conjoints, en application de l'article 126 du C.I.R. 1992, et non au nom de chacun d'eux séparément, en application de l'article 128 du C.I.R. 1992. Il ressort en effet des pièces produites que les conjoints, selon les extraits du Registre national, ne sont séparés de fait que depuis le 11 août 1998 et que ce n'est par conséquent qu'à partir de l'exercice d'imposition 2000 (revenus de 1999), c'est-à-dire l'année qui suit la séparation de fait, que l'imposition sera établie au nom de chacun des conjoints séparément.

Etant donné que la norme à contrôler ne peut jouer aucun rôle dans la solution du litige, elle ne doit pas être appréciée et la question préjudicielle constitue une consultation juridique purement académique.

A.9. En ordre subsidiaire, le Conseil des ministres examine la distinction contestée entre les conjoints séparés de fait et les personnes non mariées, sans égard au fait qu'elles cohabitent ou sont isolées.

A.10. Il est allégué en premier lieu qu'il s'agit de catégories qui ne sont en fait pas suffisamment comparables. Pour autant que ces catégories seraient tout de même considérées comme comparables, il n'y a pas de traitement inégal injustifié.

Il existe tout d'abord une différence objective entre les deux catégories, à savoir l'existence, pour les premiers nommés, d'un mariage avec toutes les conséquences patrimoniales importantes qui en découlent, y compris en matière de recouvrement. Pour les cohabitants non mariés, il n'existe aucun statut juridique qui soit caractérisé par un ensemble de règles relatives à l'état des personnes concernées et aux droits et obligations qui y sont liés. La loi du 23 novembre 1998 instaurant la cohabitation légale n'a pas eu pour effet d'introduire, concernant le recouvrement des impôts, des dispositions qui seraient analogues à celles qui existent pour les personnes mariées.

Pour justifier le fait que les conjoints séparés de fait sont traités de la même manière que les conjoints cohabitants (et non les cohabitants non mariés et les isolés), le Conseil des ministres réitère la position défendue dans l'affaire n° 2031 et ajoute que la Cour, dans son arrêt n° 51/99 du 5 mai 1999, a dit que l'article 394, § 1er, du C.I.R. 1992 ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il traite les conjoints de personnes débitrices d'impôts sur les revenus différemment des conjoints de personnes débitrices d'une quelconque dette.

A.11. En ce qui concerne le nouvel alinéa 3 de l'article 128 du C.I.R. 1992, inséré par la loi du 4 mai 1999 à partir de l'exercice d'imposition 2000, en vertu duquel les conjoints séparés de fait introduisent chacun une déclaration séparée à l'impôt des personnes physiques et chaque imposition, bien que déterminée sur la base des revenus propres de chacun des conjoints, est désormais portée au rôle au nom des deux conjoints, le Conseil des ministres renvoie à un avis du Conseil d'Etat qui est à l'origine de cette disposition.

Le Conseil d'Etat a en effet fait remarquer que le rôle, tout comme un jugement, ne délivre, par définition, un titre exécutoire qu'à l'égard des personnes qui y sont nommées. Bien que le paiement d'un impôt qui était enrôlé seulement à charge d'un seul conjoint (séparé de fait) peut être (et était) réclamé à l'autre conjoint, le Conseil d'Etat estime qu'à défaut de titre exécutoire contre celui-ci, ce paiement ne peut être poursuivi que devant le tribunal civil. L'administration, pour sa part, demeure d'avis que l'enrôlement au nom d'un des deux conjoints fournit un fondement suffisant pour saisir l'ensemble des biens des deux conjoints dans tous les cas où l'article 394 du C.I.R. 1992 ou les articles 1414 et 1440 du Code civil permettent de répéter la dette fiscale contractée par un des conjoints sur tous les biens des deux conjoints, et que la modification législative contestée n'était donc pas nécessaire. L'article 393*bis* du C.I.R. 1992, inséré par la même occasion, détermine la manière dont l'impôt établi sur les revenus d'un conjoint séparé de fait doit être recouvré à charge de l'autre conjoint.

*Mémoire de la demanderesse devant le juge a quo*

A.12. Dans son analyse des faits, la demanderesse devant le juge *a quo* mentionne qu'elle vit séparée de son (ex-)conjoint depuis le mois de mai 1997 et qu'elle avait obtenu à cette fin une ordonnance du juge de paix le 16 octobre 1997, de sorte que le fisc devait appliquer l'article 128 du C.I.R. 1992 pour l'exercice d'imposition 1999 (revenus de 1998).

A.13. Quant au fond, elle considère qu'il existe entre les contribuables mariés et séparés et les autres contribuables une discrimination qui ne s'appuie sur aucun fondement juridique objectif. La distinction imposée par la loi peut objectivement encore moins s'expliquer lorsque des contribuables mariés divorcent par la suite : l'article 394 du C.I.R. 1992 maintient une solidarité fiscale entre des conjoints divorcés qui ne seraient pas soumis à cette solidarité s'ils n'avaient jamais été mariés. Pour cette raison, la question préjudicielle appelle une réponse affirmative.

- B -

B.1.1. Les questions préjudicielles concernent les articles 128, alinéa 1er, 2°, et alinéa 2, et 394, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : C.I.R. 1992).

L'article 128, alinéa 1er, 2°, et alinéa 2, du C.I.R. 1992 énonce :

« 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:

[...]

2° à partir de l'année qui suit celle au cours de laquelle une séparation de fait est intervenue, pour autant que cette séparation soit effective durant toute la période imposable;

[...]

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. »

L'article 3 de la loi du 4 mai 1999 a complété cette disposition comme suit :

« Toutefois, dans le cas visé à l'alinéa 1er, 2°, les deux impositions distinctes sont portées au rôle au nom des deux conjoints ».

L'article 394, § 1er, du même Code, avant sa modification par l'article 7 de la loi du 4 mai 1999, était libellé comme suit :

« Chacune des quotités de l'impôt afférentes aux revenus respectifs des conjoints ainsi que le précompte enrôlé au nom de l'un d'eux peuvent, quel que soit le régime matrimonial, être recouvrés sur tous les biens propres et sur les biens communs des deux conjoints.

Toutefois, la quotité de l'impôt afférente aux revenus de l'un des conjoints qui lui sont propres en vertu de son régime matrimonial ainsi que le précompte mobilier et le précompte professionnel enrôlés au nom de l'un d'eux ne peuvent être recouvrés sur les biens propres de l'autre conjoint lorsque celui-ci peut établir:

- 1° qu'il les possédait avant le mariage;
- 2° ou qu'ils proviennent d'une succession ou d'une donation faite par une personne autre que son conjoint;
- 3° ou qu'il les a acquis au moyen de fonds provenant de la réalisation de semblables biens;
- 4° ou qu'il les a acquis au moyen de revenus qui lui sont propres en vertu de son régime matrimonial. »

B.1.2. La question posée dans l'affaire n° 2145 porte sur le dernier alinéa de l'article 128 C.I.R. 1992, tel qu'il a été introduit dans cette disposition par la loi du 4 mai 1999. Le Conseil des ministres estime que la question n'est pas pertinente pour la solution du litige pendant devant le juge *a quo*, cette disposition n'étant applicable qu'à partir de l'exercice d'imposition 2000, alors que le litige porte sur l'exercice d'imposition 1999.

B.1.3. C'est au juge *a quo* qu'il appartient de déterminer la disposition applicable au litige qui lui est soumis. Il n'appartient pas à la Cour de censurer cette appréciation.

B.1.4. Il ressort des questions préjudicielles que la Cour est interrogée, d'une part, sur le traitement égal des conjoints vivant ensemble et des conjoints séparés de fait, et d'autre part, sur le traitement différent des conjoints séparés de fait et des personnes isolées, cohabitantes ou non, quant aux règles relatives au recouvrement de l'impôt. En vertu des dispositions précitées, l'administration fiscale a la faculté de recouvrer la dette d'impôt d'un des conjoints sur les biens communs et sur les biens propres de l'autre conjoint, sans égard au régime matrimonial, sauf si le conjoint concerné prouve qu'il s'agit de biens énumérés à l'article 394, § 1er, alinéa 2, du C.I.R. 1992. Cette possibilité existe aussi à l'égard des conjoints séparés de fait qui sont dès lors traités, en ce qui concerne le recouvrement de l'impôt, comme les conjoints vivant ensemble, et différemment des personnes isolées.

*Quant au traitement égal des conjoints vivant ensemble et des conjoints séparés de fait*

B.2.1. La Cour doit tout d'abord contrôler, au regard des articles 10 et 11 de la Constitution, le traitement égal qui est réservé aux conjoints vivant ensemble et aux conjoints séparés de fait, en ce qui concerne le recouvrement de la dette fiscale, compte tenu en particulier de la constatation que ces deux catégories de conjoints sont traitées différemment en ce qui concerne l'établissement de l'impôt sur les revenus propres de chacune des deux catégories.

B.2.2. En vertu de l'article 126 du C.I.R. 1992, la cotisation est établie au nom des deux conjoints. Conformément à l'article 128, alinéa 1er, 2°, du C.I.R. 1992, les personnes mariées sont considérées non comme des conjoints mais comme des isolés, à partir de l'année qui suit celle au cours de laquelle une séparation de fait est intervenue, pour autant que cette séparation soit effective durant toute la période imposable, et deux impositions distinctes sont établies dans ce cas.

B.2.3. Bien que des impositions distinctes soient établies, les conjoints séparés de fait demeurent tenus solidairement au paiement de la dette fiscale, comme les conjoints vivant ensemble. En effet, aux termes de l'article 394, § 1er, du C.I.R. 1992, chacune des quotités de l'impôt afférentes aux revenus respectifs des conjoints peut être recouvrée sur tous les biens propres et sur les biens communs des deux conjoints, non seulement quel que soit le régime matrimonial mais également quelle que soit la situation effective de cohabitation ou de séparation de fait, sauf les cas définis dans cet article.

B.3.1. L'article 128 du C.I.R. 1992 déroge au principe de l'enrôlement commun au nom des deux conjoints que contient l'article 126 dudit Code.

La différence de traitement des deux catégories de conjoints repose sur une donnée objective, à savoir l'existence ou non d'une détérioration grave de la relation conjugale, pour autant que cette détérioration grave présente un caractère durable. En ce qui concerne les conjoints séparés de fait, la dérogation au principe de l'enrôlement commun au nom des deux conjoints peut se justifier, ainsi que la Cour l'a constaté dans son arrêt n° 39/96 (B.3.3), 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.

B.3.2. Par ailleurs, dans son arrêt n° 51/99 (B.4), la Cour a considéré que le produit de l'impôt étant affecté à des dépenses publiques qui visent à la satisfaction de l'intérêt général, il doit être admis que la procédure de recouvrement puisse déroger aux règles du droit commun et elle a estimé que l'article 394, § 1er, du C.I.R. 1992 était, à cet égard, compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.4.1. La Cour doit toutefois vérifier en l'espèce si le traitement égal des deux catégories de conjoints – vivant ensemble et séparés - en ce qui concerne le recouvrement des dettes fiscales résiste au contrôle de constitutionnalité au regard des articles 10 et 11, compte tenu du régime d'enrôlement prédécrit.

B.4.2. 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. Les mêmes règles s'opposent, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure considérée, sont essentiellement différentes.

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.5.1. Il ressort des travaux préparatoires de l'article 394 du C.I.R. 1992 que le législateur a voulu maintenir une disposition, dérogatoire au droit commun, dont le but est « d'écarter une fraude facilement réalisable en matière de recouvrement de l'impôt » (*Doc. parl.*, Chambre, 1980-1981, n° 716/8, p. 57). Le législateur voulait plus particulièrement éviter toute possibilité de collusion entre les époux au détriment du Trésor. Il résulte également des travaux préparatoires que le législateur voulait, par cette mesure, que les droits du Trésor soient garantis de la même manière à l'égard des époux, que leur régime matrimonial soit un régime de communauté ou un régime de séparation de biens (*ibid.*).

B.5.2. L'article 394, § 1er, du C.I.R. 1992, qui permet le recouvrement de chacune des quotités de l'impôt afférentes aux revenus respectifs des conjoints sur les biens propres des deux conjoints, est une mesure pertinente au regard du but poursuivi par le législateur : éviter toute possibilité de collusion entre époux, qui peut exister même en cas de séparation de fait. La séparation de fait des époux n'affecte en rien les effets de leur régime matrimonial : les mesures qu'ils auraient prises pour mettre le patrimoine de l'un d'eux à l'abri des poursuites pourraient être opposées au fisc. Le législateur a donc pu, sans violer le principe d'égalité,

s'abstenir de déroger à la règle de l'article 394, § 1er, du C.I.R. 1992 au profit des conjoints séparés de fait puisque cette séparation ne modifie pas la situation juridique de leurs biens.

B.5.3. Par ailleurs, le moyen utilisé pour atteindre l'objectif n'est pas disproportionné, l'alinéa 2 de l'article 394, § 1er, du C.I.R. 1992 permettant au conjoint du redevable d'échapper à un recouvrement de l'impôt sur ses biens propres s'il démontre qu'il se trouve dans une des quatre hypothèses énumérées par cette disposition. En outre, si la séparation de fait aboutit à un divorce, il peut, en règle, être tenu compte de la dette d'impôt acquittée par le conjoint du redevable lors de la liquidation du régime matrimonial.

B.6. L'article 128 du C.I.R. 1992, en tant qu'il prévoit un traitement différent des conjoints vivant ensemble et des conjoints séparés de fait, en ce qui concerne l'enrôlement de l'impôt, et l'article 394, § 1er, du C.I.R. 1992, en tant qu'il prévoit un traitement égal de ces deux catégories de conjoints en ce qui concerne le recouvrement de la dette fiscale, ne sont pas discriminatoires.

En ce qu'elles dénoncent ce traitement identique, les questions préjudicielles appellent une réponse négative.

*En ce qui concerne le traitement différent des conjoints séparés de fait, d'une part, et des isolés et des cohabitants non mariés, d'autre part*

B.7. Les deux questions préjudicielles portent également sur le contrôle, au regard des articles 10 et 11 de la Constitution, de la différence de traitement, en matière de recouvrement de la dette fiscale, entre les conjoints séparés de fait, d'une part, et les isolés et les cohabitants non mariés, d'autre part, telle qu'elle résulte de l'article 394 du C.I.R. 1992.

La Cour ne tient pas compte en l'espèce de la situation juridique des cohabitants non mariés qui ont fait une déclaration de cohabitation légale, puisque les faits soumis au juge *a quo* sont antérieurs à l'entrée en vigueur du titre *Vbis* du Code civil, relatif à la cohabitation légale.

B.8. La différence de traitement entre conjoints séparés de fait, d'une part, et cohabitants non mariés, d'autre part, n'est pas dépourvue de justification raisonnable lorsqu'il s'agit de fixer les règles relatives au recouvrement de l'impôt exigible. Etant donné que, comme l'a fait apparaître la réponse à la première question préjudicielle, la justification pour l'article 394, § 1er, du C.I.R. 1992 est liée à la spécificité de la situation patrimoniale des personnes mariées et que la séparation de fait n'a aucune influence sur les effets du régime matrimonial, le législateur a pu décider, pour les mêmes motifs que ceux mentionnés au B.5.2, sans violer le principe d'égalité, de ne pas étendre le régime de la dette d'impôt des conjoints aux personnes n'ayant aucun lien juridique avec un contribuable, même si elles cohabitent avec lui.

La même justification s'applique *a fortiori* à la différence de traitement instaurée par rapport aux contribuables isolés.

B.9. En ce qu'elles concernent cette différence de traitement, les questions préjudicielles appellent une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Les articles 128, alinéa 1er, 2°, et alinéa 2, et 394, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne violent 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 30 janvier 2002.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts