

Numéro du rôle : 2847
Arrêt n° 57/2004 du 24 mars 2004

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 394 du Code des impôts sur les revenus 1992, avant sa modification par la loi du 4 mai 1999, posée par la Cour d'appel de Bruxelles.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges L. François, P. Martens, M. Bossuyt, A. Alen et J.-P. Moerman, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Arts,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle*

Par arrêt du 12 novembre 2003 en cause de l'Etat belge contre R. Van Remoortere, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 27 novembre 2003, la Cour d'appel de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« A la lumière, d'une part, du traitement fiscal des conjoints séparés de fait, prévu à l'article 128, alinéa 1er, 2°, et alinéa 2, du C.I.R. 1992 (avant sa modification par la loi du 4 mai 1999, *Moniteur belge* du 4 juin 1999) et, d'autre part, de l'article 366 du C.I.R. 1992 (avant sa modification par la loi du 15 mars 1999, *Moniteur belge* du 27 mars 1999), faut-il considérer comme une violation du principe d'égalité contenu aux articles 10 et 11 de la Constitution coordonnée, en combinaison avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme : le prescrit de l'article 394 du C.I.R. 1992 (avant sa modification par la loi du 4 mai 1999, *Moniteur belge* du 4 juin 1999), en tant que cette disposition législative 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, quel que soit le régime matrimonial adopté, sans distinction entre conjoints cohabitants et conjoints séparés de fait, alors que lorsque ce régime de recouvrement est appliqué à l'impôt calculé pour des conjoints cohabitants qui font l'objet d'un enrôlement commun, ceux-ci ont tous deux un droit de réclamation et d'accès au juge afin de contrôler la légalité de l'impôt et que, par contre, un conjoint séparé de fait qui est traité comme un isolé pour l'établissement de l'impôt, avec un enrôlement distinct par rapport à l'impôt enrôlé au nom de l'autre conjoint, n'a pas de droit de réclamation ni d'accès au juge aux fins de contrôler la légalité de cet impôt et est malgré tout tenu à payer cette dette d'impôt par suite de l'application du même régime de recouvrement que pour les conjoints cohabitants ? »

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *En droit*

- A -

A.1. Le 17 décembre 2003, en application de l'article 72, alinéa 1er, de la loi organique, les juges-rapporteurs M. Bossuyt et L. François ont informé la Cour qu'ils pourraient être amenés à proposer de rendre un arrêt de réponse immédiate.

A.2. Aucun mémoire justificatif n'a été introduit.

- B -

B.1.1. La question préjudicielle porte sur l'article 394, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992), qui disposait, dans sa version applicable aux faits de l'espèce, c'est-à-dire avant sa modification par la loi du 4 mai 1999 :

« 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. Cette disposition est combinée avec l'article 366 du C.I.R. 1992 qui disposait, avant sa modification par l'article 24 de la loi du 15 mars 1999 :

« 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. »

B.1.3. En vertu de l'article 126 du C.I.R. 1992, la cotisation est établie au nom des deux conjoints. L'article 128, alinéa 1er, 2°, et alinéa 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.

B.2. La question préjudicielle porte sur la différence de traitement qui découle de ces dispositions entre les conjoints séparés de fait et les conjoints qui ne sont pas séparés de fait. La combinaison de ces dispositions a en effet pour conséquence que 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. Or, l'article 366 du C.I.R. 1992, avant sa modification par la loi du 15 mars 1999, ne visant que « le redevable », il ne permettait pas au conjoint non porté au rôle de réclamer contre l'imposition établie au nom de l'autre conjoint. Le conjoint non porté au rôle était dès lors tenu définitivement d'une dette d'impôt enrôlée au nom d'un tiers sans qu'il ait aucune possibilité de contester l'imposition, contrairement au conjoint non séparé qui est porté au rôle et peut donc contester l'imposition enrôlée au nom des époux.

B.3. Il apparaît des travaux préparatoires de la disposition soumise au contrôle de la Cour que le législateur a voulu maintenir une disposition, dérogoire 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 ressort 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.4. 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 pour autant que cette dérogation soit compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.5. 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.6. 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.7. En ce qu'il permet à l'administration fiscale de recouvrer la dette d'impôt sur les biens des deux conjoints, même lorsque ceux-ci sont séparés de fait, l'article 394, § 1er, du C.I.R. 1992 ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.8. Par contre, en visant uniquement le « redevable », par suite de l'application des règles relatives à l'enrôlement, l'article 366 du C.I.R. 1992 prive le conjoint séparé de fait, en matière d'impôts sur les revenus, du droit fondamental de se défendre 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.9. Le souci de décourager les séparations fictives dans le but d'éviter l'impôt ne peut justifier qu'il soit dérogé au droit fondamental de 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.10. 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 394 du C.I.R. 1992, est tenu de payer la dette fiscale établie au nom de l'autre conjoint.

B.11. Lorsque la Cour a constaté la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus isolément, il n'y a plus lieu d'examiner si, comme l'implique la question préjudicielle, ces dispositions constitutionnelles, lues en combinaison avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, sont violées ni de vérifier à cet égard si les dispositions de cet article de ladite Convention sont applicables en l'espèce.

B.12. Il convient d'observer que l'article 366 du C.I.R. 1992 a été modifié, à la suite de l'arrêt n° 39/96 de la Cour qui avait constaté l'inconstitutionnalité décrite en B.10, par l'article 24 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale. Cette disposition modifie l'article 366 du C.I.R. 1992, qui se lit désormais comme suit :

« Le redevable, ainsi que son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement, peut se pourvoir en réclamation, par écrit, contre le montant de l'imposition établie, y compris tous additionnels, accroissements et amendes, auprès du directeur des contributions dans le ressort duquel l'imposition, l'accroissement et l'amende ont été établis. »

En vertu de l'article 97, alinéa 2, de la même loi, cette disposition est entrée en vigueur dès la publication de la loi, c'est-à-dire le 27 mars 1999.

B.13. Il appartient à la juridiction *a quo* d'examiner si, en l'espèce, l'appelante a bénéficié de cette nouvelle disposition ou si elle s'est vu appliquer le régime antérieur, jugé discriminatoire par la Cour.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- L'article 394, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

- L'article 366 du même Code, avant sa modification par l'article 24 de la loi du 15 mars 1999, viole les articles 10 et 11 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 a été 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 394 du même Code, 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 24 mars 2004.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts