

Numéro du rôle : 3757
Arrêt n° 86/2006 du 24 mai 2006

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 143, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance de Nivelles.

La Cour d'arbitrage,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 11 juillet 2005 en cause de G. Forget et A. Paul contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 25 juillet 2005, le Tribunal de première instance de Nivelles a posé la question préjudicielle suivante :

« La disposition de l'article 143, 2°, du Code des impôts sur les revenus viole-t-elle les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'elle fait abstraction, pour la détermination du montant net des ressources d'une personne susceptible d'être considérée comme à charge d'un contribuable, de l'intégralité des seules allocations octroyées aux handicapés à charge du Trésor alors que l'octroi de ces dernières a pu avoir été refusé en raison du paiement d'indemnités légales, comme celles dues par un organisme mutuel, dont le montant n'est pas exclu de celui des ressources nettes de son bénéficiaire pour l'application de l'article 136 du Code des impôts sur les revenus, ou que leur montant a, le cas échéant, été diminué de celui de ces indemnités légales dont le montant ne peut échapper à la prise en compte pour la détermination de l'importance des ressources de son bénéficiaire ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- G. Forget, demeurant à 1301 Wavre, rue des Templiers 7;
- le Conseil des ministres.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 22 mars 2006 :

- a comparu Me B. Van Caillie, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs R. Henneuse et E. Derycke ont fait rapport;
- l'avocat précité a été entendu;
- l'affaire a été mise en délibéré.

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. *Les faits et la procédure antérieure*

Les demandeurs devant le juge *a quo* estiment avoir droit, pour les exercices fiscaux 2001 et 2002, à une majoration de la quotité de leurs revenus exemptée d'impôt, au motif qu'ils assument la charge de leur fils handicapé.

La partie défenderesse devant le juge *a quo* a toutefois refusé cette majoration en raison du fait que le fils des demandeurs avait perçu, pour chaque année, des indemnités légales de maladie-invalidité supérieures au plafond fixé par l'article 136 du Code des impôts sur les revenus 1992. Selon le défendeur devant le juge *a quo*, de telles indemnités doivent être prises en compte dans le calcul de la rémunération propre de la personne à charge. Elles ne constituent en effet pas des allocations à charge du Trésor octroyées aux handicapés et abstraites, pour cette raison, du calcul des ressources propres de la personne à charge, en vertu de l'article 143, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992.

Selon le juge *a quo*, la question se pose de savoir si cette disposition ne fait pas naître une discrimination entre, d'une part, les parents d'un handicapé bénéficiaire d'une allocation à charge du Trésor et, d'autre part, les parents d'une personne atteinte d'un handicap semblable mais bénéficiaire d'indemnités légales d'assurance maladie-invalidité.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. Les demandeurs devant le juge *a quo* rappellent que la quotité de revenus exemptée d'impôt est majorée de plein droit pour le contribuable qui a, à sa charge, un ou plusieurs enfants, les enfants handicapés comptant pour deux.

Cependant, un enfant ne serait considéré comme à charge de ses parents que si ses ressources propres sont inférieures à un certain montant. Dans ce calcul, il serait toutefois fait abstraction des allocations à charge du Trésor octroyées aux handicapés.

A.1.2. Les demandeurs devant le juge *a quo* estiment, tout d'abord, que les indemnités légales de maladie-invalidité constituent des allocations à charge du Trésor, au sens qu'en donne le Code des impôts sur les revenus 1992. Celles-ci ne devraient donc pas être prises en considération dans le calcul des ressources propres de leur enfant.

Selon l'interprétation administrative qui en est donnée, l'article 143, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viserait certes que les allocations de remplacement de revenus et d'intégration, prévues par la loi du 27 février 1987 relative aux allocations aux personnes handicapées. Une telle interprétation serait toutefois inconciliable avec le texte légal.

En effet, l'organisation de l'assurance obligatoire maladie-invalidité reposerait sur l'INAMI (Institut national d'assurance maladie-invalidité), établissement public, de telle sorte que les indemnités que cet établissement distribue, par le biais des organismes assureurs, devraient être considérées comme étant à charge du Trésor.

A.1.3. Les demandeurs devant le juge *a quo* sollicitent ensuite de la Cour qu'elle reformule la question posée afin de mettre en exergue trois discriminations.

A.1.4. La disposition litigieuse ferait naître une première discrimination entre, d'une part, le contribuable qui a, à sa charge, une personne handicapée qui perçoit des allocations de maladie-invalidité, par l'intermédiaire d'une mutualité, et, d'autre part, le contribuable ayant à sa charge la même personne handicapée qui perçoit des allocations par l'intermédiaire de la Caisse auxiliaire d'assurance maladie-invalidité.

Cette dernière étant un établissement public, les indemnités qu'elle verse ne seraient pas prises en compte pour calculer le montant des ressources propres de l'enfant handicapé.

Or, cette différence de traitement ne se justifierait pas au regard de l'objectif poursuivi par le législateur, lequel aurait voulu favoriser le maintien en milieu familial et l'insertion des personnes handicapées, par l'octroi d'un incitant fiscal aux personnes qui assurent leur prise en charge.

A.1.5. La disposition litigieuse entraînerait une deuxième discrimination entre, d'une part, le contribuable qui a, à sa charge, une personne handicapée qui perçoit des indemnités de maladie-invalidité par l'intermédiaire d'une mutualité et, d'autre part, le contribuable ayant à sa charge la même personne handicapée percevant une allocation de remplacement de revenus, en vertu de la loi du 27 février 1987.

Cette dernière étant versée par l'Etat, elle ne devrait pas être prise en considération dans le calcul des ressources propres de la personne handicapée, au contraire de l'allocation de maladie-invalidité.

Or, les deux catégories de contribuables concernés par la disposition litigieuse seraient dans des situations comparables tandis que le critère de distinction s'avérerait disproportionné par rapport à l'objectif poursuivi.

Tant l'allocation de remplacement de revenus que les indemnités de maladie-invalidité viseraient à réparer le préjudice subi par une personne handicapée en raison de sa perte de capacité de gain.

La circonstance que les indemnités de maladie-invalidité seraient, dans certains cas, supérieures au montant de l'allocation de remplacement de revenus, serait à cet égard indifférente. En effet, l'article 143, 4^o, du Code précité exclurait de la base de calcul les rémunérations que les personnes handicapées perçoivent en raison de leur emploi dans un atelier protégé reconnu, alors que celles-ci seraient, en toute hypothèse, supérieures aux indemnités de maladie-invalidité et à l'allocation de remplacement de revenus.

Selon les demandeurs devant le juge *a quo*, le ministre des Finances aurait d'ailleurs admis, dans ses réponses à deux questions parlementaires, que l'interprétation donnée par l'administration à la disposition litigieuse violait probablement les articles 10 et 11 de la Constitution.

A.1.6. Enfin, une troisième discrimination existerait entre, d'une part, le contribuable qui a, à sa charge, une personne handicapée qui perçoit des indemnités de maladie-invalidité par l'intermédiaire d'une mutualité, et, d'autre part, le contribuable ayant à sa charge une personne handicapée qui perçoit une rémunération en raison de l'activité professionnelle qu'elle exerce au sein d'un atelier protégé.

Ces deux catégories de contribuables seraient dans des situations comparables. Selon les demandeurs devant le juge *a quo*, la personne en mesure d'exercer une activité professionnelle dans un atelier protégé serait même en meilleure santé que celle qui est dans l'impossibilité de le faire.

Le critère de distinction ne permettrait pas d'atteindre l'objectif poursuivi par le législateur. Il ne saurait en effet être soutenu qu'à la différence des revenus tirés d'une activité exercée en atelier protégé, les indemnités de maladie-invalidité ne favoriseraient pas la réinsertion sociale et professionnelle de leurs bénéficiaires.

Raisonnement autrement reviendrait à défavoriser les personnes qui ont à leur charge un handicapé incapable d'exercer une activité en atelier protégé.

A.2.1. Selon le Conseil des ministres, la Cour ne doit répondre qu'à la question préjudicielle posée par le juge *a quo*.

La disposition litigieuse ne s'appliquerait à aucune indemnité de maladie-invalidité, quel qu'en soit le débiteur. En toute hypothèse, la différence de traitement invoquée par les demandeurs à cet égard ne trouverait pas sa source dans la disposition litigieuse. En outre, il serait inexact d'affirmer que le but du législateur est de favoriser le maintien des personnes handicapées dans leur milieu familial puisqu'une mesure de placement n'a pas pour conséquence de priver ces dernières de la qualité de personnes à charge.

En vertu des articles 27 et 29 de la loi spéciale sur la Cour d'arbitrage, les demandeurs devant le juge *a quo* ne pourraient pas davantage invoquer la prétendue discrimination entre les contribuables ayant à leur charge un enfant handicapé percevant des indemnités de maladie-invalidité et les contribuables qui ont à leur charge un enfant handicapé percevant des rémunérations en raison de son activité professionnelle au sein d'un atelier protégé. Ces deux catégories de contribuables ne seraient, par ailleurs, pas comparables alors que la volonté de

favoriser la mise au travail des personnes handicapées justifierait, en tout état de cause, la différence de traitement.

A.2.2. Selon le Conseil des ministres, toute indemnité versée à un handicapé constitue, en principe, une ressource dont il faut tenir compte. Ce principe connaîtrait cependant deux exceptions relatives, d'une part, aux allocations à charge du Trésor qui sont octroyées aux handicapés et, d'autre part, aux rémunérations que ceux-ci perçoivent en raison de leur emploi dans un atelier protégé reconnu, ou aux indemnités de maladie-invalidité qui remplacent de telles rémunérations.

Les demandeurs devant le juge *a quo* contesteraient, non pas le texte de la disposition litigieuse, mais l'interprétation qui en est faite par l'administration, ce qui excéderait les compétences de la Cour. En toute hypothèse, il serait contradictoire de considérer, d'une part, que le système d'assurance maladie-invalidité est financé par le Trésor lui-même et, d'autre part, qu'il est supporté par le versement de cotisations sociales.

A.2.3. La disposition litigieuse serait le fruit d'une évolution législative remontant à la loi du 5 janvier 1976 relative aux propositions budgétaires 1975-1976. Les termes « à charge du Trésor » renverraient à la loi du 27 février 1987. Cette loi mettrait sur pied un régime supplétif, destiné en priorité aux plus démunies des personnes handicapées.

Le montant des allocations octroyées en vertu de cette loi serait déterminé en fonction du degré de handicap de leurs bénéficiaires. Prendre en considération le montant de ces allocations dans le calcul des ressources propres de la personne à charge aurait dès lors eu pour effet de défavoriser les handicapés les plus profonds, ce qui irait manifestement à l'encontre du but recherché par le législateur. En outre, les handicapés qui bénéficient de ce type d'allocations ne disposeraient pas de revenus aussi importants que ceux qui en sont exclus.

Le Conseil des ministres souligne encore que le Code des impôts sur les revenus 1992 instaure un plafond spécifique en deçà duquel les enfants handicapés demeurent considérés comme des personnes à charge. Ce plafond serait adapté à leurs besoins et largement supérieur au montant prévu pour les enfants à charge qui ne sont pas handicapés.

A.2.4. Selon le Conseil des ministres, il est peu probable que le montant des indemnités de maladie-invalidité ne dépasse pas le montant des allocations attribuées, à charge du Trésor, aux handicapés.

Même dans cette hypothèse, le Conseil des ministres estime que le régime mis en place par le législateur ne serait pas discriminatoire. Il s'agirait en effet de ressources différentes, les unes constituant des allocations supplétives et défiscalisées, les autres des revenus imposables, constitués au départ d'une activité professionnelle antérieure, au moyen de cotisations, déduites des revenus imposables, et obtenus, non en raison du statut de handicapé de leurs bénéficiaires, mais en réparation d'une perte de revenus.

A.2.5. Le Conseil des ministres relève encore que l'octroi d'allocations aux handicapés peut être refusé, non seulement en raison de la perception d'indemnités légales, mais aussi en raison de la perception d'autres revenus imposables. Il ne serait donc pas raisonnable d'exclure des ressources les seules indemnités d'assurance maladie-invalidité sans traiter de la même manière toutes les autres catégories de revenus imposables perçus par un handicapé.

A.2.6. Quant aux réponses du ministre des Finances aux questions parlementaires, invoquées par les demandeurs devant le juge *a quo*, le Conseil des ministres estime qu'elles n'ont pas la portée que ces parties entendent leur donner.

- B -

B.1.1. Le juge *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité, avec les articles 10 et 11 de la Constitution, de l'article 143, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992.

La disposition litigieuse a trait au calcul de la quotité de revenus exemptée d'impôt. Cette quotité est majorée en fonction du nombre de personnes qui sont à la charge du contribuable (article 132 du Code des impôts sur les revenus 1992).

Selon l'article 136 du Code des impôts sur les revenus 1992, les enfants des contribuables sont réputés à leur charge à condition qu'ils fassent partie de leur ménage au 1er janvier de l'exercice d'imposition et que le montant net de leurs ressources personnelles n'ait pas dépassé, pendant la période imposable, un certain plafond.

B.1.2. La disposition en cause énonce :

« Pour déterminer le montant net des ressources, il est fait abstraction :

[...]

2°) des allocations à charge du Trésor qui sont octroyées aux handicapés.

[...] ».

B.1.3. Aux termes des articles 1er et 2 de la loi du 27 février 1987 relative aux allocations aux personnes handicapées, les personnes handicapées peuvent se voir accorder trois types d'allocation : l'allocation de remplacement de revenus, accordée à celui, âgé en principe de 21 à 65 ans, dont l'état physique ou psychique a réduit la capacité de gain; l'allocation d'intégration, accordée au handicapé, âgé en principe de 21 à 65 ans, dont le manque d'autonomie ou l'autonomie réduite sont établis; l'allocation pour l'aide aux

personnes âgées, accordée, en règle, à la personne d'au moins 65 ans dont le manque ou la réduction d'autonomie est établi.

Le montant de l'allocation de remplacement de revenus varie en fonction de la situation familiale du bénéficiaire et était, pour le litige soumis au juge *a quo*, au moins égal au montant du minimum de moyens d'existence accordé dans des situations similaires (article 6, § 2). Le montant de l'allocation d'intégration était un montant forfaitaire variant selon le degré d'autonomie du bénéficiaire (article 6, § 3).

B.2.1. La Cour est interrogée sur la différence de traitement qui existe entre, d'une part, le contribuable dont l'enfant handicapé bénéficie d'allocations octroyées en application de la loi du 27 février 1987 précitée et, d'autre part, le contribuable dont l'enfant handicapé perçoit des indemnités de maladie-invalidité en raison d'une activité antérieure en tant qu'indépendant.

Selon le juge *a quo*, les indemnités de maladie-invalidité ne seraient pas visées par la disposition litigieuse. Celles-ci seraient donc prises intégralement en compte dans le calcul des ressources propres de la personne à charge alors que leur montant est susceptible de s'imputer sur les allocations octroyées aux personnes handicapées en application de la loi du 27 février 1987 précitée.

En vertu des articles 7 et 13 de cette loi, tels qu'ils étaient applicables au litige *a quo*, ces allocations étaient en effet refusées ou réduites lorsque la personne handicapée bénéficiait de ressources supérieures à un certain plafond ou lorsqu'elle avait droit à d'autres prestations sociales.

L'allocation de remplacement de revenus était ainsi réduite à concurrence de l'intégralité des indemnités d'assurance maladie-invalidité versées à la personne handicapée. Quant à l'allocation d'intégration, elle était diminuée, dans les conditions fixées par le Roi, du montant de ces indemnités de maladie-invalidité.

Il s'ensuit que le contribuable assumant la charge d'une personne handicapée est traité différemment selon que cette personne a ou non droit à des indemnités de maladie-invalidité.

B.2.2. Dans leur mémoire, les demandeurs devant le juge *a quo* contestent cette interprétation. Ils estiment que les indemnités de maladie-invalidité constituent des allocations octroyées à charge du Trésor aux personnes handicapées, au sens qu'en donne le Code des impôts sur les revenus 1992, et considèrent, en tout cas, comme telles les indemnités versées par la Caisse auxiliaire d'assurance maladie-invalidité.

La Cour examine en règle une norme dans l'interprétation qu'en donne le juge *a quo*.

B.2.3. Devant la Cour, les parties ne peuvent pas davantage modifier ou faire modifier le contenu des questions préjudicielles. Il n'y a dès lors pas lieu d'accéder à la demande des parties demanderesses devant le juge *a quo* d'examiner si la disposition en cause ne fait pas naître une différence de traitement entre les contribuables selon que leur enfant perçoit des indemnités de maladie-invalidité ou une rémunération en raison de son activité professionnelle au sein d'un atelier protégé.

B.3.1. La disposition en cause trouve son origine dans l'article 83, 2°, du Code des impôts sur les revenus, coordonné le 26 février 1964, tel qu'il a été modifié par la loi du 5 janvier 1976 « relative aux propositions budgétaires 1975-1976 » et remplacé par la loi du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales.

B.3.2. Tel qu'il était en vigueur avant ces modifications, le Code des impôts sur les revenus était considéré comme :

« inadapté [...] aux réalités socio-économiques en ce qui concerne la limite de ressources personnelles au-delà de laquelle un handicapé ne peut plus être fiscalement compté comme étant à la charge du contribuable du ménage duquel il fait partie, l'augmentation et la liaison à l'évolution du bien-être général des allocations sociales payées aux handicapés ayant eu pour effet d'exclure la plupart des handicapés - et surtout ceux dont le handicap est le plus profond - du champ d'application de la disposition fiscale prise en leur faveur (le montant des

allocations aux handicapés excède largement 50.000 F dans la majorité des cas) » (*Doc. parl.*, Chambre, 1975-1976, n° 680/1, p. 11).

B.3.3. Les allocations accordées aux personnes handicapées constituent un régime spécial d'aide sociale, qui doit garantir en priorité la sécurité d'existence des moins favorisés (*Doc. parl.*, Chambre, 1985-1986, n° 448-1, p. 2).

Le législateur entendait donc éviter que les personnes handicapées soient exclues de la catégorie des personnes à charge par cela seul qu'elles percevaient un revenu minimal, adapté à leurs besoins.

B.4.1. Le Conseil des ministres estime que la disposition litigieuse se justifie en raison de la différence de nature existant entre les allocations octroyées aux handicapés et les indemnités d'assurance maladie-invalidité.

Les premières viseraient à offrir aux personnes handicapées les moyens nécessaires à leur intégration alors que les indemnités d'assurance maladie-invalidité seraient octroyées afin d'indemniser une perte de capacité de gain de l'assuré social, qu'il soit ou non handicapé.

Compte tenu de l'objectif poursuivi par le législateur, tel qu'il est exposé en B.3.3, le critère tiré de la nature des ressources de la personne handicapée n'est pas pertinent pour déterminer le montant net des ressources visé par la disposition en cause.

Il importe peu, en effet, que les ressources considérées comme nécessaires à l'intégration de la personne handicapée soient constituées au moyen d'allocations octroyées en vertu de la loi du 27 février 1987 ou de tout autre revenu qui s'y substitue.

B.4.2. La circonstance que les cotisations sociales soient fiscalement déductibles ne justifie pas davantage la différence de traitement critiquée. Les allocations relatives aux personnes handicapées sont, en effet, octroyées indépendamment d'une quelconque cotisation préalable.

B.5.1. Le législateur a toutefois entendu n'accorder ces allocations qu'aux handicapés dont le revenu n'excède pas un certain plafond.

Il n'est donc pas déraisonnable que l'abattement, prévu par la disposition litigieuse, ne soit pas concédé à la personne handicapée dont l'indemnité d'assurance maladie-invalidité est supérieure au montant des allocations dont elle aurait pu disposer si elle n'avait pas perçu cette indemnité.

B.5.2. Il s'ensuit que la disposition litigieuse n'est discriminatoire qu'en ce qu'elle ne vise pas les indemnités de maladie-invalidité octroyées aux handicapés qui viennent en déduction des allocations octroyées en vertu de la loi du 27 février 1987, sans que le montant à prendre en considération puisse être supérieur au montant des allocations octroyées en vertu de cette loi.

B.6. Dans cette mesure, la question appelle une réponse affirmative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 143, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992 viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il ne vise pas les indemnités d'assurance maladie-invalidité octroyées aux handicapés qui viennent en déduction des allocations octroyées en vertu de la loi du 27 février 1987, sans que le montant à prendre en considération puisse être supérieur au montant des allocations octroyées en vertu de cette loi.

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 24 mai 2006.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior